

**ПРАВОВИЙ ЗМІСТ КОНСТИТУЦІЙНИХ НАЧАЛ ПОДАТКОВОГО
ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ: ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНИЙ АНАЛІЗ
У МЕТОДОЛОГІЧНОМУ КОНТЕКСТІ ТЛУМАЧЕННЯ**

Формування методології пізнання будь-якого соціального явища повинно розпочинатись із визначення об'єкта цього пізнання, з'ясування критеріїв та сутнісних ознак, які відрізняють цей об'єкт від однорідних явищ і дозволяють сформулювати специфічні підходи пізнання саме даного конкретного явища.

Керуючись вищевикладеним засадничим правилом, можливо сформулювати методологію тлумачення законодавства про оподаткування, що буде побудована на спеціальних прийомах, зміст яких відобразатиме специфіку норм податкового права, враховуватиме законодавчу техніку актів податкових законів та системні зв'язки між актами податкового законодавства і актами інших галузей законодавства, що регулюють податкові відносини. Тільки за таких умов, на наш погляд, методологія тлумачення буде призначена для практичного використання у правозастосовній діяльності.

Відповідно до частини третьої ст. 8 Конституції України «норми Конституції України є нормами прямої дії». Тому Пленум Верховного Суду України в одній із своїх постанов роз'яснює, що «суди при розгляді справ мають оцінювати зміст будь-якого закону чи іншого нормативно-правового акта з точки зору його відповідності Конституції». Отже, дослідження проблеми тлумачення актів податкового законодавства має починатись з аналізу відповідності цих актів Конституції України.

Такий висновок відповідає позиції відомого німецького науковця-правознавця Р. Циппелюса, який пише: «Правовий порядок виглядає як ієрархія правових норм, нижчі рівні якої знаходять своє підставове значення у вищих (нормах більш високого рівня)» [1, 28]. Тому якщо певний нормативно-правовий акт не може застосовуватись внаслідок його суперечності Конституції, то немає сенсу вести мову про його подальше тлумачення.

Першочергове звернення до Конституції тим більше є виправданим, що саме Конституція визначає правомірність прийняття відповідними державними органами нормативно-правових актів.

Положення Конституції, загальні, які поширюються в тому числі і на податкові правовідносини, а також спеціальні, які стосуються виключно податкових відносин, вказують на те, що регулювання податкових відносин здійснюється законами. Так, ст. 67 Конституції встановлює, що «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом». Тут прямо зазначається на обов'язок кожного сплачувати податки і збори, а стосовно розміру цього обов'язку та порядку його виконання Конституція формулює бланкетну норму, відсилає до законів, виключаючи вирішення відповідних питань іншими нормативно-правовими (тобто підзаконними) актами.

У ч. 2 ст. 92 Конституції використовується спеціальний мовний засіб, що посилює категоричність конституційного формулювання: система оподаткування, податки і збори не просто «встановлюються» законами України, а встановлюються «виключно» законами. Звідси прямо випливає і висновком від протилежного виявляється конституційний припис, згідно з яким іншими нормативно-правовими актами система оподаткування, податки і збори встановлюватись не можуть.

Подібний мовний засіб використовується і в ч. 2 ст. 19 Конституції: «Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України». Це конституційне положення містить слово «лише», яке дає підстави стверджувати, що іншими, крім законів, нормативно-правовими актами підстави та спосіб дій державних органів, їх посадових осіб, межі їх повноважень визначатись не можуть. Оскільки одним із учасників податкових правовідносин завжди є органи державної податкової служби, тобто органи, на які поширюється чинність ч. 2 ст. 19 Конституції України, дія даного положення прямо стосується масиву актів законодавства про оподаткування.

На підставі наведених конституційних положень виявляється вимога до складу (юридичної сили) актів законодавства про оподаткування: такими можуть бути лише (виключно) закони. Проте очевидно, що виключення підзаконних актів з кола актів, якими повинні керуватись податкові органи при здійсненні своїх законних функцій, призведе до колапсу фіскальної системи в цілому. Адже, наприклад, такі важливі для оподаткування питання, як спосіб ведення обліку платників податків; підстави визначення уповноважених товарних та фондових бірж з продажу майна та цінних паперів (активів), які перебувають у податковій заставі, в рахунок погашення податкового боргу, підстави і повноваження щодо проведення планових і позапланових виїзних перевірок платників податків та ін. регулюються підзаконними нормативно-правовими актами. Цей список можна продовжувати майже до безкінечності, але знайти шляхи подолання існуючої колізії між нормами, що формулюються в ч. 2 ст. 19, ст. 67 і ч. 2 ст. 92 Конституції України, і правовою дійсністю та наявною адміністративною практикою це не допоможе.

Потрібно також враховувати, що є такі види податків і зборів (наприклад, збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства), які регулюються законами тільки в частині їх видового зазначення, тобто законами передбачається можливість їх справляння, а в іншому — відповідні податкові відносини регулюються підзаконними актами. Однак невідповідність таких підзаконних нормативно-правових актів Конституції і ст. 1 Закону «Про систему оподаткування» не стала підставою для заперечення їх чинності. Дивовижно, те що у вітчизняній доктрині фінансового та податкового права на окреслену вище суперечність увага науковців взагалі не звертається [2–6].

Єдиний концептуальний вихід, який може вирішити дану проблему, полягає у прийнятті Податкового кодексу, який би поглинув всі існуючі підзаконні нормативно-правові акти, що регулюють повноваження органів податкової служби, підстави і способи їхньої діяльності, та надав їм сили закону. Кодифікація актів податкового законодавства в даному випадку є не стільки питанням зручності, скільки вимогою дотримання конституційного режиму правопорядку. У даному ракурсі слід підтримати висловлену Р. Циппеліусом думку, що всі норми у сфері оподаткування повинні міститись в законі, а не будь-якому акті законодавства [7, 100].

Разом з тим, дане міркування носить теоретичний характер і не може бути використане як реальна пропозиція щодо вдосконалення системи податкового законодавства України. На більше, ніж систематизоване об'єднання чинних законів про оподаткування, проекти Податкового кодексу [8; 9], подані до Верховної Ради, не претендують. І немає на цей час реальної можливості довести кодифікацію податкового законодавства до такого рівня, щоб можна було включити до Податкового кодексу положення актів, за допомогою яких здійснюється на цей час підзаконне регулювання податкових відносин.

У цьому контексті доцільно вказати на те, що адміністративні суди, розглядаючи спори про оскарження рішень чи дій податкових органів, посилаються загалом на норми законів, зокрема Закону України «Про державну податкову

службу в Україні», лише імпліцитно маючи на увазі також підзаконні акти, які прийняті для конкретизації положень відповідного закону.

Так, в одній із постанов Верховного Суду України [10] в описовій частині вказується на те, що позовні вимоги ґрунтуються на відсутності у відповідача (державної податкової інспекції) права на проведення позапланової комплексної перевірки позивача відповідно до п. «а», «в» ч. 3 ст. 15 Указу Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності». Проте в мотивувальній частині даної Постанови зазначено таке: «Державна податкова інспекція є органом державної влади і, відповідно, її діяльність має підпорядковуватись вимогам наведеної норми Конституції України та аналогічним вимогам ст. 11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні». Право податкової інспекції на проведення перевірки підлягає законодавчим обмеженням та реалізується з дотриманням порядку, встановленого законом». Але ж проблема, про яку йдеться, у такий спосіб не вирішується.

У правозастосуванні аналізована проблема необхідності оминати посилання на підзаконні акти при оцінці дій та рішень податкових органів, оскільки останні повинні керуватись виключно законами у власному розумінні, як це встановлено в ст. 19 Конституції України, не може бути розв'язана посиланням на ст. 2 Закону «Про державну податкову службу в Україні», відповідно до якої органи Державної податкової служби України у своїй діяльності керуються Конституцією України, законами України, іншими нормативно-правовими актами органів державної влади, а також рішеннями Верховної Ради Автономної Республіки Крим і Ради міністрів Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань оподаткування, виданими у межах їх повноважень. Тобто право керуватись підзаконними нормативно-правовими актами у своїй діяльності податкові органи отримали на підставі закону, а саме ст. 2 Закону «Про державну службу в Україні». Однак не помітити невідповідність цього законодавчого положення частині другій ст. 19 Конституції не можна.

Тому пропонується таке вирішення правової колізії, про яку йдеться. Аналіз численних положень Конституції України дає підстави для висновку про те, що положення частини третьої ст. 8 Конституції про пряму дію норм Конституції не перешкоджає тому, щоб стверджувати, що в змісті більшості конституційних положень поєднується нормативний регулятор (загальнообов'язкове правило поведінки) і декларація про наміри (народу України, держави). Співвідношення між цими двома складовими змісту конституційних положень поступово змінюється на користь нормативного регулятора. В очевидних випадках це співвідношення може визначатись будь-яким судом при здійсненні правосуддя. Коли це співвідношення не є очевидним, коли треба оцінити, чи дозріли суспільство і держава до визнання того, що певне конституційне положення повністю втратило ознаки декларації і стало нормативним регулятором, коли треба оцінити, що певне конституційне положення стало нормативним регулятором стосовно певної групи суспільних відносин, справа має вирішуватись Конституційним Судом.

У даному випадку, вирішуючи питання про конституційність певного підзаконного акта про оподаткування, слід використати логічний прийом доведення до абсурду. Уявімо собі, що з даного моменту не будуть застосовуватись підзаконні акти, що поширюються на правовідносини за участі податкових органів. Тоді ці органи функціонувати не будуть, а державна організація суспільства без податків існувати не зможе. За таких умов про верховенство права не може бути мови. Отже, на цей час стосовно податкового законодавства і діяльності податкових органів в ч. 2 ст. 19, ст. 67, ч. 2 ст. 92 Конституції правовий припис формулюється лише частково. Ці конституційні положення стосовно сфери, про яку йдеться, значною мірою є декларацією. Тому підстав заперечувати чинність підзаконних нормативно-правових актів про оподаткування на цей час немає, хоч у перспективі положення ч. 2 ст. 19, ст. 67, ч. 2 ст. 92 Конституції мають бути реалізовані повною мірою.

Повертаючись до теоретичних аспектів досліджуваної проблеми, слід відзначити, що поняття закону, яке вживається у ст. 19 Конституції України і ст. 11 Закону «Про державну податкову службу в Україні» не збігається з поняттям законодавства. З іншого боку, як вбачається з судової практики, поняття «закон» часто тлумачиться як «законодавство».

У науковій літературі на сьогоднішній день неможливо знайти однозначну відповідь на питання про те, що таке — «законодавство». Зокрема, Л. М. Касьяненко відмічає, що термін «законодавство» досить широко застосовується у правовій системі, але не має легалізованого визначення ні в Конституції, ні в законах України, незважаючи на те, що він є істотним елементом юридичної техніки, а його застосування повинно відповідати певним вимогам: він має вживатися в тому чи іншому нормативно-правовому акті однозначно; це єдине значення має бути загально визнаним; цей термін повинен зберігати свій особливий зміст у кожному новому правовому акті [11, 98].

Звернення до енциклопедичних видань також не дає підстав для формулювання єдиного підходу щодо визначення аналізованого терміну, зміст якого включає джерела нормативного регулювання суспільних правовідносин у вигляді законів та підзаконних актів [12, 499; 13, 36; 14, 186].

На думку М. П. Кучерявенка, законодавчі акти, що в своїй сукупності створюють систему податкового законодавства, включають: загальні нефінансові закони (конституційні закони чи закони, що відносяться до інших галузей права та містять податкові норми); загальні фінансові закони (бюджетні закони); загальні податкові закони; спеціальні податкові закони [15, 41–43]. Тобто дослідник обмежує коло податкового законодавства (актів податкового законодавства) лише законами, з чим погодитись не можна з об'єктивних підстав, а саме наявності значного масиву підзаконних актів, предметом регулювання яких є податкові правовідносини.

На загальнотеоретичному рівні подібну позицію було висловлено Є. П. Євграфовою [16, 8]. Дослідницею обґрунтовується необхідність розуміння обсягу законодавства лише як законів та правових актів, які за своїми конституційними ознаками мають силу закону (рішення та висновки Конституційного Суду,

чинні декрети Уряду) та які прийняті відповідно до Конституції України. Потрібно категорично заперечити проти віднесення до законодавства, що розуміється як правові акти, які мають силу закону, рішень Конституційного Суду України, адже останні є не чим іншим, як актами тлумачення. Дійсно, виступаючи безцінним для правозастосування джерелом тлумачення, вони не перестають бути тільки ним, оскільки не містять жодних нових правових норм. Звичайно, якщо розмірковувати в плані можливості визнання акта неконституційним, внаслідок чого його норми втрачають свою юридичну силу і перестають діяти, то в цьому сенсі рішення Конституційного Суду України можуть суттєво впливати на правову дійсність. Але закон, у першу чергу, це — акт законотворчості. Якщо міркувати в такому руслі, можна дійти висновку про віднесення до законодавства і всіх рішень судів, які набрали законної сили, що прийняті в адміністративних справах про визнання незаконними актів законодавства (ч. 8 ст. 171 КАС України) і які призвели до втрати відповідними актами юридичної сили.

Суддею Конституційного Суду України М. Д. Савенком в окремій думці до одного із рішень Конституційного Суду [17] також висловлено міркування, що під терміном «законодавство» необхідно розуміти сукупність законів, прийнятих Верховною Радою України. Аргументом на користь такого підходу, зокрема, вказано лексичне значення терміна «законодавства» і його граматична ознака збірності. Проте в тому-то і річ, що збірність не вказує на однорідність множинності, оскільки в протилежному випадку достатньо було б вживати іменник «закон» у множині, тобто «закони».

У самому ж згаданому рішенні Конституційного Суду України обґрунтовано протилежний підхід. Зокрема, зроблено висновок про те, що термін «законодавство» досить широко використовується у правовій системі в основному в значенні сукупності законів та інших нормативно-правових актів, які регламентують ту чи іншу сферу суспільних відносин і є джерелами певної галузі права. Тобто в поняття «законодавство» включаються як закони, так і інші акти Верховної Ради України, а також акти Президента України, Кабінету Міністрів України, а в деяких випадках — і нормативні акти центральних органів виконавчої влади.

Отже, для того щоб визначити поняття законодавства конкретної галузі, потрібно виходити з наявного нормативного матеріалу. «Законодавство — це вся сукупність законів, які діють в державі, а також інші нормативні документи, які містять *первинні* правові норми» [18, 876]. При цьому під первинними нормами С. С. Алексєєв розуміє вихідні юридичні норми, тобто норми, яких раніше не існувало в правовій системі. Таке розуміння терміна «законодавство» є дуже цінним для тлумачення терміна «податкове законодавство», оскільки воно відображає реальний підхід і зв'язок із існуючою правовою дійсністю.

Історично склалось, що основний масив нормативного матеріалу з питань оподаткування складають саме підзаконні акти, які видавались більш оперативно, ніж закони, та відповідно підлягали зміні та заміні так само швидко.

Таким чином, первинні норми податкового права встановлюються не тільки законами, а й підзаконними актами.

Враховуючи наведені міркування та правові реалії сьогодення доцільно приєднатись до позиції вчених, які розглядають законодавство в найширшому сенсі, надаючи йому визначення в межах галузі податкового права. Зокрема, Л. М. Касьяненко зазначає, що терміном «податкове законодавство» охоплюються як податкові закони, так і засновані на них підзаконні нормативні акти з питань оподаткування [11, 39]. Г. І. Дутка, вивчаючи цю проблему на загальнотеоретичному рівні, дійшла тотожного висновку [19, 7].

Цікаво, що в редакції 1991 року Закону «Про систему оподаткування» встановлювалось, що законодавство Української РСР про оподаткування складається з даного Закону та інших актів законодавства Української РСР, що видаються відповідно до нього. Але після внесених змін дана норма закону була виключена. В редакції 1997 року норма про податкове законодавство у названому Законі відсутня. У даній редакції Закону основний акцент робиться лише на регулювання податкових відносин законами України.

Очевидно, такі зміни у визначенні джерел законодавства про оподаткування були пов'язані з науковими суперечками щодо правильного застосування дефініції «законодавство». Відповідно розробники змін до Закону України «Про систему оподаткування», щоб уникнути спорів вирішили термін «законодавство» замінити на «закон».

Таким чином, для цілей застосування та тлумачення актів законодавства про оподаткування термін «законодавство» слід розуміти в найширшому значенні, розглядаючи його як систему нормативно-правових актів, предметом регулювання якої є суспільні відносини у сфері оподаткування і яка побудована за такою ієрархією: 1) Конституція України; 2) закони України і чинні міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України; 3) декрети Кабінету Міністрів України як акти делегованої законотворчості; 4) постанови Верховної Ради України; 5) укази Президента України та акти Кабінету Міністрів України; 6) акти Державної податкової адміністрації, зареєстровані в Міністерстві юстиції України.

Встановлення вказаної ієрархії є надзвичайно важливим елементом методології тлумачення актів податкового законодавства, оскільки вона дає можливість чітко визначити підпорядкованість джерел та встановити порядок подолання колізій, рухаючись від акта найнижчої юридичної сили до найвищої.

Література

1. Циппеліус Р. Філософія права / Р. Циппеліус. — К. : Тандем, 2000. — 281 с.
2. Орлюк О. П. Фінансове право : навч. посіб. / О. П. Орлюк. — К. : Юрінком Інтер, 2003. — 528 с.
3. Финансовое право Украины / под ред. И. Н. Пахомова. — Х. : Одиссей, 2003. — 448 с.
4. Фінансове право : Підручник. — Х. : Консум, 1999. — 496 с.
5. Клименко О. В. Правові основи податкових систем України та Німеччини: порівняльно-правовий аналіз : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / О. В. Клименко. — К., 2005. — 21 с.
6. Боднарук Ю. В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Ю. В. Боднарук. — О., 2008. — 19 с.

7. Ципшеліус Р. Юридична методологія / Р. Ципшеліус. — К. : Реферат, 2004. — 176 с.
8. Проект Податкового кодексу від 30.10.2007 N 4099 // Юридична інформаційно-пошукова система «Ліга». — Файл JE35V001.LHT.
9. Проект Податкового кодексу від 14.03.2008 N 2215// Юридична інформаційно-пошукова система «Ліга». — Файл JF1PJ001.LHT.
10. Постанова Верховного Суду України // Адміністративне судочинство. Судова практика в адміністративних справах. — 2006. — № 1. — С. 18–22.
11. Касьяненко Л. М. Особливості законодавчого процесу в Україні // Науковий вісник Національної академії ДПС України. — 2005. — № 1–2. — С. 34–41.
12. Юридична енциклопедія. В 6 т. Т. 2. — К. : Укр. енцикл., 1998. — 744 с.
13. Юридическая энциклопедия / под ред. М. Ю. Тихомирова. — М., 2001. — 927 с.
14. Большой юридический энциклопедический словарь / под ред. А. Б. Барихина. — М., 2000. — 720 с.
15. Кучерявенко Н. П. Основы налогового права : учеб. пособие / Н. П. Кучерявенко. — Х. : Легас, 2001. — 302 с.
16. Євграфова Є. П. Формування системи національного законодавства (деякі питання теорії і практики) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Є. П. Євграфова. — Х., 2005. — 21 с.
17. Рішення Конституційного Суду України у справі про тлумачення терміна «законодавство» від 08.07.98 № 13-рп // Офіційний вісник України. — 1998. — № 32. — Ст. 1209.
18. Алексеев С. С. Право: азбука — теория — философия. Опыт комплексного исследования / С. С. Алексеев. — М. : Статут, 1999. — 712 с.
19. Дутка Г. І. Закон у системі нормативно-правових актів України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Г. І. Дутка. — К., 2003. — 14 с.

Анотація

Самсін І. Л. Правовий зміст конституційних начал податкового законодавства України: теоретико-прикладний аналіз у методологічному контексті тлумачення. — Стаття.

Стаття присвячена розгляду питань щодо визначення правового змісту конституційних начал податкового законодавства України у контексті теоретико-прикладного аналізу.

Ключові слова: оподаткування, платники податку, податки і збори, Податковий кодекс, податкова служба.

Аннотация

Самсин И. Л. Правовое содержание конституционных начал налогового законодательства Украины: теоретико-прикладной анализ в методологическом контексте трактования. — Статья.

Статья посвящена рассмотрению вопросов определения правового содержания конституционных начал налогового законодательства Украины в контексте теоретико-прикладного анализа.

Ключевые слова: налогообложение, плательщики налогов, налоги и сборы, Налоговый кодекс, налоговая служба.

Summary

Samsin I. L. The Law Contents of Constitutional Basis of the Ukrainian Tax Legislation: Theoretical Analysis on the Methodical Context of Interpretation. — Article.

The article is focused on the problems of defining of the law contents of constitutional basis of the Ukrainian tax legislation on context of theoretical analysis.

Keywords : taxation, taxpayers, taxes and fees, Tax code, tax service.