

актів із питань виконання чітких функцій слідчими, що дасть змогу усунути непорозуміння і труднощі, що виникають на практиці у питаннях ефективної боротьби зі злочинністю. Окрім того, відповідно до п. 14 ст. 92 Конституції України, необхідно розробити та прийняти закон про досудове слідство України, де б вирішувалося функціональне призначення органів досудового слідства.

Список використаних джерел:

1. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – 141с.
2. Загальна теорія держави і права: Підручник / [М.В. Цвік, В.Д. Ткаченко, Л.Л. Рогачова та ін.]; За ред. М.В. Цвіка, В.Д. Ткаченка, О.В. Петришина. – Харків: Право, 2002. – 432 с.
3. Науково-практичний коментар Кримінального процесуального кодексу України. – Видання 12-ге, доповн. і перероб. – К.: Алерта, 2016. – 810 с.
4. Еременко Ю.П. Советская государственная власть и следственный аппарат / Ю.П. Еременко. – Волгоград, 1973. – 83 с.
5. Кудинов Л.Д. Процессуальный подход к определению места следственного аппарата в структуре государства // Предварительное следствие в условиях правовой реформы. – Волгоград, 1991. – С. 30–41.
6. Гурский М.К. Соотношение дознания и предварительного следствия / М.К. Гурский. – Львов: Изд-во Львов. ун-та, 1965. – 55 с.
7. Лук'янчиков Є.Д. Методологічні засади інформаційного забезпечення розслідування злочинів: [Монографія] / Є.Д. Лук'янчиков. – К.: Національна академія внутрішніх справ України, 2005. – 360 с.
8. Еременко Ю.П. Советская государственная власть и следственный аппарат / Ю.П. Еременко. – Волгоград, 1973. – 83 с.
9. Рахунов Р.Д. Участники уголовно-процессуальной деятельности: учеб. пособие / Р.Д. Рахунов. – М.: Гос.юриздат., 1961. – 277 с.
10. Про державне бюро розслідувань [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/794-19>.

УДК 336.025

ГЕТМАНЦЕВ Д.О.

НОРМОТВОРЧІ ПРОЦЕДУРИ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

У статті досліджується податкова процедура встановлення податків та зборів у контексті її відповідності принципу “no taxation without consent” (як з точки зору історичної ретроспективи, так і на прикладах сучасної практики). За результатами дослідження проведено аналіз досвіду вітчизняної податкової нормотворчості останніх років, за підсумками якого виявлено системні недоліки нормотворення у податковій сфері та запропоновано триступеневий тест для перевірки легітимності податкової правової норми.

Ключові слова: принцип “no taxation without consent”, податкова нормотворчість, процедура встановлення податків та зборів, правове регулювання податкових відносин.

В статье исследуется налоговая процедура установления налогов и сборов в контексте ее соответствия принципу “no taxation without consent” (как с точки зрения исторической ретроспективы, так и на примерах современной практики). По результатам исследования проведен анализ опыта отечественного налогового нормотворчества последних лет, по итогам которого обнаружено системные недостатки нормотворчества в налоговой сфере и предложен трехступенчатый тест для проверки легитимности налоговой правовой нормы.

Ключевые слова: принцип “no taxation without consent”, налоговое нормотворчество, процедура установления налогов и сборов, правовое регулирование налоговых отношений.

The article covers the tax procedure for establishing taxes and fees in the context of its compliance with the principle of “no taxation without consent” (both in terms of historical retrospective and current practices). The study conducted helped to analyze the experience of domestic tax rule-making of recent years, the results of which revealed drawbacks of the tax rule-making and allowed the introduction of a three-step test to verify the legitimacy of tax legal norms.

Key words: principle of “no taxation without consent”, tax rule-making, procedure of tax and fee establishment, legal regulation of tax relations.

Вступ. “No taxation without consent!” Це гасло Американської революції протягом тисячоліть вливалось кров’ю податкових бунтів і революцій до неписаної конституції оподаткування, ставши сьогодні основним загально визнаним принципом податкової політики усіх розвинених країн. Однак що ми розуміємо під цим принципом? Яким змістом наповнюємо його і як реалізуємо зовні?

Постановка завдання. Метою статті є дослідження податкової процедури встановлення податків та зборів у контексті її відповідності принципу “no taxation without consent” з урахуванням історичного досвіду та сучасної практики з метою виявлення загальних критеріїв легітимності податкової правової норми.

Результати дослідження. Кожен суверен, який володіє владою встановлювати податок, протягом історії вкладав у цей принцип власний зміст, продиктований невгамовною «жагою оподатковувати», обмеженою тільки конкретним співвідношенням сил у суспільстві на момент прийняття рішення про встановлення податку. Вплив податних класів суспільства на політичні процеси, а також їх успіхи в боротьбі за важелі управління завжди були основним, якщо не єдиним, фактором, що стримував уряд від податкового свавілля, яке проявлялося у вільному тлумаченні самого процесу узгодження встановлення податку з суспільством, що несе його тягар.

Баланс сил у суспільстві в той чи інший історичний момент запроваджував свої власні стандарти реалізації принципів оподаткування у конкретних правилах встановлення податку задовго до відображення цього основоположного принципу в Magna Carta. Насправді, як і в ті темні часи, коли принцип “no taxation without consent” не був реалізований у жодному джерелі права, мали місце відхилення від свавілля справляння податків із боку правителів, так і сьогодні, коли принцип закріплений в усіх конституціях демократичних країн, його реалізація не завжди відповідає його змісту. Згадаймо Edict of Paris, що з’явився у 614 р., на шість століть раніше за Велику хартію вольностей, який проголошував: «Повсюдно, де новий податок буде введений, що спричинить за собою опір людей, такий випадок має бути розслідуваний, а податок скасовано».

Традиції встановлення податків зумовлюються культурою різноманітних цивілізацій, будучи невід’ємною частиною таких культур. Порядок встановлення податку є одним із тих інструментів, яким легко перевіряється рівень демократичності будь-якої держави, так само, як і рівень свободи особистості у суспільстві (звісно, тією мірою, якою про свободу особистості взагалі доречно говорити з тих далеких часів, коли держава міцно і неблаганно отримала владу над суспільством). Разом із тим очевидно, що порядок введення податку (до речі, і його адміністрування) є тим барометром, який найточніше визначає місце статусу особистості у шкалі від абсолютної несвободи до абсолютної свободи у конкретному суспільстві у конкретний історичний момент.

Зокрема, парадоксальним є те, що ми можемо впевнено стверджувати про відсутність механізму, що дає змогу отримати згоду платника податків на оподаткування у значенні Magna Carta, як згоди кожного платника податків на оподаткування. Про це може свідчити хоча б виправдання Королівським судом у 1217 р. єпископа Вінчестера, звинуваченого в несплаті податку на підставі того, що він був відсутній на Great Council of Barons у момент, коли приймалося рішення про згоду на введення податку, а відносини представництва в цих питаннях неприйнятні [1, с. 121]. Звісно, вищезазначене можна заперечити, звернувши увагу на особливий статус обвинуваченого, який навряд чи може бути порівняний зі статусом фактично належних єпископу селян, і саме у зв’язку з цим «згода на оподаткування» простолюдина у XXI ст. не може бути зіставлена з його правом брати участь у питаннях оподаткування в XIII ст., хоча б через механізм виборів. Адже очевидність збільшення обсягу прав кріпаків в історичній динаміці незаперечна. Однак, з іншого боку, обсяг прав єпископів і баронів із того часу також не стояв на місці, стрімко скорочуючись, ніби перебуваючи у сполучених посудинах із правами підвладних їм осіб. Таким чином, проблема забезпечення згоди платника податків на оподаткування через століття була вирішена не на користь наділення більшої частини суспільства правами обраної еліти, а на користь скасування статусу еліти, на тлі зміцнення державного апарату, який, по суті своїй, є єдиним повноправним сувереном сучасного світу. Як це часто траплялося, одвічний конфлікт між свободою і рівністю було вирішено на користь останньої, забезпечивши рівне безправ’я платників податків перед державою.

Адже не будемо ми й справді стверджувати, що платник податків, або улюблена ілюзія демократів – «народ як джерело влади», визначає або хоча б дає згоду на введення, зміну або скасування податків! Навіть якщо залишити поза межами дискусії ілюзорність існування цього юридичного фантому – народу як суб’єкта суспільних відносин, – очевидно, що питання оподаткування вирішуються поза волюю або навіть свідомістю більшості виборців, не тільки будучи матерією, складною для розуміння людини без спеціальної освіти або просто без достатньої громадянської компетенції (в тому значенні, про яке говорив Р. Даль), але й сферою, в управлінні якої участь громадян (навіть номінальна) прямо обмежується (наприклад, загальноприйнята у конституціях демократичних країн заборона на вирішення питань оподаткування на референдумах).

Б. Леоні, характеризуючи «представництво народу» як головний міф свого часу, говорив: «Чим більшою є кількість людей, яких намагається «представляти» законодавець у законодавчому процесі,

і чим більшою є кількість питань, за якими він намагається їх представляти – тим менше слово «представництво» зберігає зв'язок з волею реальних людей, а не з волею людей, які називаються їх «представниками» [2, с. 36]. Тут ми можемо з деякими застереженнями навести тезу Дж. Уолдрона, який стверджує, що прийняті закони «являють собою коротко- або середньострокове панування одного бачення над іншим, будучи продуктом законодавчих органів» [3].

Про це говорив і Й. Шумпетер, називаючи сучасну йому представницьку демократію обманом і представляючи її як механізм конкуренції різних частин (груп) еліт у суспільстві, своєрідну біржу, де еліти борються різними способами за голоси виборців, абсолютно усунених від влади. Народ, як суб'єкт, за такого підходу відсутній як такий, а зв'язок між виборцем і обраним ним представником, депутатом є номінальним і не несе в собі будь-якого юридичного або фактичного змісту. Незважаючи на деяку ексцентричність автора, ми не можемо заперечувати тверезість такої оцінки сутності західних демократій.

Ви не замислювалися, чому серед усіх розвинених країн, які борються за демократію, тільки одна – Швейцарія – передбачає у своїй Конституції від 18 квітня 1998 р. (у ред. від 8 лютого 2004 р.) можливість проведення референдумів із будь-яких питань, зокрема й питань податків? У Швейцарії реалізується теорія суспільного вибору, і саме суспільство шляхом голосування визначає для себе оптимальну комбінацію чинників податкової конкуренції і податкової гармонізації, тобто допустимі межі економічної реальності і політичних рішень, що приймаються [4, с. 339]. А що ж інші світові демократії, які проголосили себе авангардом вільного світу? Чому вони не використовують настільки демократичний інструмент у вирішенні питань оподаткування? У нас є відповідь на це питання, яка напевно чи сподобається як апологетам демократії, так і adeptам лібералізму.

Ми згодні з тезою А. Пшеворського, що демократія емпірично визначається капіталізмом. Це не означає, що капіталізм є єдиним соціальним форматом, прийнятним для демократії, але означає те, що для капіталізму зручна демократія як форма правління, яка передбачає, за словами А. Магун, «наявність вільних і небагатих трудових мас, тобто демосу». Від демократії потрібно тільки одне: «щоб вона не поширювалася на відносини всередині підприємства і щоб демократична держава не мала права лізти в економіку» [5, с. 109] і, відповідно, жодним чином не впливала на перерозподільні процеси в суспільстві. Досягти цього досить просто, позбавивши демос не тільки права вирішувати питання оподаткування на референдумі, а й максимально перекрутивши вкрай схильну до цього представницьку демократію.

Подібного ефекту, можливо, простіше досягти за інших форм правління, однак лише демократія здатна переконати сам демос у тому, що він є повністю або хоча б частково джерелом влади. Ця ілюзія є необхідною задля того, аби вільний, але небагатий громадянин не насильно примушувався до праці, а самостійно, з власної волі, натхненний власною ініціативою, залучався до конкурентної боротьби з іншими такими самими працівниками, розштовхуючи ліктями своїх конкурентів на тісну прилавку біржі праці. З іншого боку, гедонізм та індивідуалізм демократії, формальний захист прав людини без необхідності самовдосконалення створюють ідеальне середовище для виховання суспільства із філософією споживання, що також є вкрай необхідним як для розвитку капіталізму, так і для придушення (в даному разі купівлі) протесту.

Очевидно, так було півстоліття тому. Однак світ не стоїть на місці. І зараз говорити про сучасну демократію як інструмент капіталізму можна, тільки розуміючи капіталізм не як соціальний лад, де капіталісти володіють засобами виробництва, експлуатуючи інші класи з метою отримання прибутку, але у значенні, якого надавав йому Е. де Ясаї, який сприймав сучасну державу не як інструмент перерозподілу в суспільстві, а як його суб'єкт, що породжує «державний капіталізм»: «Замість того, щоб пограбувати Петра і заплатити Павлу, платять обом і обом же грабують з дедалі більшої кількості приводів <...> держава завершує метаморфозу зі спокусника – реформатора середини XIX ст. у рутинного перерозподільника кінця XX ст., заручника ефектів, що накопичуються від його ненавмисного прагнення до згоди. Якщо її цілі такі, що можуть бути досягнуті шляхом скерування на них ресурсів підданих, то раціональною стратегією держави буде максимізація дискреційної влади над цими ресурсами <...> вона буде прагнути до звільнення від обмежень, що накладаються електоральною конкуренцією і необхідністю забезпечити злагоду в суспільстві» [6, с. 29]. Це тягне за собою розширення дискреційних повноважень і, через це, схильність до тоталітаризму. Держава, по суті, перетворюється на Великого Брата, який незалежно існує у суспільних відносинах і керує ними.

Звертаючись до прикладу Швейцарії, ми в жодному разі не ідеалізуємо референдум як найбільш справедливий механізм управління вільним суспільством, проте розуміємо, що демократичні вибори є інструментом, що викривляє зміст згоди на оподаткування ще більше. Можливо, сьогоднішні інструменти, що перетворюють волевиявлення громадян у конкретні рішення, відсутні як такі, а демократія, дійсно, є найгіршою з форм правління, якщо не брати до уваги всіх інших [7, с. 347]. Однак, з іншого боку, це не привід жити в ілюзіях, не даючи справедливої оцінку наявним інститутам, спрямованим у бік, протилежний справедливості (зокрема справедливого перерозподілу) в суспільстві.

Згадаймо стародавніх греків. Не тільки Аристотеля, який віддавав перевагу монархії й аристократії над демократією, або Платона, який з сарказмом визначав демократію як короткочасну пе-

рехідну форму правління, яка здатна швидко перероджуватися у тиранію. Поміркуймо над самою етимологією слова. Демократія, на відміну, скажімо, від монархії, має корінь «кратос», тобто влада, а не «архе», тобто авторитет. Безумовно, правління демосу, або народу, не може ґрунтуватися на авторитеті, в його основі має лежати влада і примус як її невід'ємна частина. Не треба глибоко вивчати історію Греції для того, щоб переконатися в негативних наслідках короточасних демократичних експериментів у Стародавній Греції. Згадаймо хоча б страту Сократа або шести афінських стратегів, які перемогли в бою при Аргінуських островах. Можливо, влада натовпу як невід'ємна частина і наслідок демократії, про яку скаже, припускаючи «еру натовпу», Г. Лебон через два тисячоліття, і зупиняла греків від занадто частого звернення до цієї форми правління [8].

І нехай термін «демократія» набув іншого змісту у ХІХ ст. завдяки маркетинговому ходу американського президента Е. Джексона, який підняв майже забутий фетиш на свої прапори у боротьбі за голоси виборців. Холодний підхід народних бунтів і революцій – демона¹ демократії, що приводить до влади натовп, буде витверезувати будь-яка демократична держава, яка прагне розширити власні повноваження, несучи в собі потенційну загрозу й одночасно будучи стримуючим фактором. Це інша сторона сучасної демократії. Схильність суспільства до популізму, пошуку простих рішень складних проблем, трансформації деяких колись корисних інститутів громадянського суспільства в їх протилежність – все це створює передумови для досить швидкого переродження демократії в ту форму правління, яку Полібій називав «охлократією», даючи їй ще більш негативну оцінку, ніж демократії.

Реальність полягає у крихкому і швидко змінюваному балансі сил держави, яка набуває все більшої дискреції та повноважень в регулюванні різних сфер суспільного життя (в першу чергу перерозподілу багатства), і загрози радикальних форм протесту натовпу, яким керує що завгодно, крім здорового глузду. Це і є суть демократії в сучасних умовах. Мимоволі спадає на думку аналогія з аристотелівською «золотою серединою», де чеснога є середнім між двома пороками – одного від надлишку, іншого від нестачі. Так і є. Демократія, як оптимальна, але не ідеальна форма правління, є тільки балансом, тонкою межею у протистоянні двох демонів, і саме тому її зміст, як найбільш оптимальної з усіх можливих форм правління, визначається не раз і назавжди встановленими ознаками і нормами, а сукупністю правил, які конструюються тут і зараз для певного народу, країни, держави.

Таким чином, очевидно, що принцип “no taxation without consent”, як один з основних демократичних принципів, наразі не реалізований у рамках механізмів управління сучасної держави в тому сенсі, який передбачає його первісний зміст як згоду кожного платника податків або хоча б кожної групи платників на їх власне оподаткування. Більш того, ми не можемо стверджувати, що даний принцип реалізований у формулі «немає оподаткування без згоди більшості платників податків».

Адже, з одного боку, платники податків як спільнота є таким самим юридичним фантомом, як і народ. У кращому випадку, ми можемо говорити про групи платників податків і про їх інтереси. Так, якщо парламент, який «представляє» весь народ, приймає закон про оподаткування надприбутку шляхом зміни шкали прогресивного податку, внаслідок чого тягар оподаткування дискримінаційно ляже на надбагатих, то чи означає це, що платники податків, які мають тягар податку, дали згоду на його введення? Вважаємо, ні. Чим же відрізняється таке рішення від введення податку на надприбуток у 1926 р. у СРСР із метою «вилучити доходи приватнокапіталістичних елементів, отримані у результаті застосування спекулятивних цін»? Або відомі у Середньовіччі податки на євреїв? Встановлення останніх двох платежів ми вважаємо відверто дискримінаційною та жахливо негативною практикою. У той же час податки на надбагатих в цілому ми вважаємо справедливими. Чому? Чи немає в цьому відомої частки лукавства? Адже очевидно, що згода одного на обкладання іншого знаходиться так само далеко від реалізації принципу “no taxation without consent”, як і просто довільне введення податку правителем.

Таким чином, ми можемо говорити лише про боротьбу і протистояння груп платників податків між собою за принципом Р.Лонга “Don't tax you. Don't tax me. Tax the fellow behind the tree” із використанням усіх доступних механізмів і важелів (зокрема і парламентських), але аж ніяк не про забезпечення згоди платника податків на обтяження їх податком. У цій боротьбі єдиною метою є зміщення тягара податкового тиску з себе на сусіда, і переможцем у цій боротьбі, швидше за все, стане мала гарно організована і забезпечена ресурсами група, а не більшість платників податків. Отже, ми говоримо вже не про згоду більшості на обкладання меншості, а навпаки, про згоду (або активне сприяння) меншості в оподаткуванні більшості шляхом надання пільг і преференцій меншості.

По-друге, відсутність будь-якого зв'язку між обраним представником і його виборцями, так само, як і відсутність його зобов'язань перед ними, нівелює роль так званих представницьких органів як реалізаторів волі виборця, перетворюючи представницьку демократію в біржу еліт, за Й. Шумпетером. І вже тому згода, висловлена парламентом, не може розцінюватися як згода самих платників податків.

Очевидно, що принцип “no taxation without consent” існує як міф, як тінь минулого. Але тінь не густа, важка, змістовна – як від портрета імператриці Катерини у Петербурзькому Ермітажі в морозний

¹ Адже і демос, і демон рівною мірою можуть бути частиною «демо»кратії!

листопадовий день, а як легка повітряна тінь напівпорожньої пляшки «Шардоне», недопитого безхмарним червневим вечором. Сьогодні ми можемо знайти його реалізацію в інших принципах, втілених у процедурі встановлення, зміни та скасування податку, на які він, без жодного сумніву, справив істотний вплив.

Ми не можемо заперечувати позитивну роль парламенту у стримуванні виконавчої влади в цих нерідкісних випадках, коли реалізація нею повноважень переростає у свавілля. Виходячи з цього, норма ст. 92 Конституції України про встановлення податкової системи, податків і зборів виключно на рівні закону має колосальне значення для забезпечення цивілізованої справедливої податкової нормотворчості. Однак обмеження деяких повноважень парламенту, особливо у світлі деяких відносно свіжих податкових ініціатив депутатів Верховної Ради, в частині процедури встановлення податків виглядає вже не настільки дико.

Незважаючи на характерну для нашого північного сусіда тенденційність, заслуговує на увагу пропозиція проф. С. Пепеляєва стосовно позбавлення депутатів права законодавчої ініціативи щодо законопроектів про введення і скасування податків та інших обов'язкових платежів, а також обмеження їх права вносити зміни до законопроектів, внесені урядом до другого читання [9]. Депутати, навіть теоретично не маючи необхідної фінансової і статистичної інформації, а також технічних можливостей прорахувати наслідки власних законодавчих ініціатив, створюють протиріччя законодавства, знижуючи якість податкового закону, породжуючи нестабільність і правову невизначеність. Не враховуючи окремих високопрофесійних народних депутатів вітчизняного парламенту, дрімуче та войовниче невігластво основної маси «народних представників» є благодатним ґрунтом не для якісної нормотворчості, а для різних популістських збочень у вигляді податку на виведення капітал або законопроекту про скасування ПДВ.

До слова, схожі норми, що обмежують невичерпний потенціал депутатської фантазії, існують у країнах розвинутої демократії. Так, ст. 40 Конституції Франції забороняє членам парламенту вносити будь-які законопроекти або доповнення, які призведуть до зменшення публічних доходів в широкому розумінні (навіть з наступною компенсацією) [10, с. 98]. У Португалії депутати, парламентські групи та обласні законодавчі асамблеї не можуть вносити законопроекти і пропозиції щодо поправок, які передбачають у поточному році збільшення витрат або зменшення доходів, передбачених бюджетом.

Деякі обмеження законодавчої ініціативи Державної Думи передбачені і в Росії. Відповідно до ч. 3 ст. 104 Регламенту Державної Думи, законопроекти про введення або скасування податків, звільнення від їх сплати, про випуск державних позик, про зміну фінансових зобов'язань держави, інші законопроекти, що передбачають витрати, що покриваються за рахунок федерального бюджету, можуть бути внесені тільки за наявності висновку уряду Російської Федерації. Аналог такої процедури ми можемо знайти і у вітчизняному законодавстві, яке регулює порядок розгляду та прийняття Верховною Радою закону про бюджет.

І, звичайно, класичним прикладом подібних обмежень є система податкової нормотворчості у Великобританії і деяких країнах – колишніх англійських колоніях, де парламент взагалі позбавлений права законодавчої ініціативи щодо податкових законопроектів. Податкові законопроекти у таких країнах ініціюються тільки урядом. Крім усього, це пояснюється особливостями нормотворчої традиції англійського парламентаризму, де уряд формується більшістю у парламенті.

Як відомо, новий податок завжди гірший за старий, тому механізм встановлення податку має не тільки усувати сумнів у легітимності податку, а й бути настільки виваженим і тонким, щоб максимально мінімізувати негативні наслідки самої процедури встановлення податку. На жаль, ані першого, ані другого часто так і не вдається досягти.

Нині, оцінюючи легітимність податкового закону, ми не можемо базувати свої доводи на реалізації принципу “no taxation without consent”. Дуже добре про це сказала португальський професор А. Дорадо: «(Легітимність) закону полягає не тільки у його джерелі і процедурі, яка призводить до визнання влади закону інституціями, такими як податкові органи, суди в податкових справах і Європейський суд, а й легітимність закону відбувається тому, що будь-який потенційний одержувач визнає ці норми на підставі джерела і критеріїв плюралістичних процедур. Легітимними є правила процедури, з якими всі цільові особи погодилися б як учасники раціонального дискурсу» [10]. Однак подібний підхід характерний для розвинутого правозастосування, до якого ми тільки прагнемо. Тому для нас більш прийнятними є формальні критерії, до яких ми можемо віднести наступний триступеневий тест, що складається з послідовних відповідей на такі питання:

1. Яким органом норма була прийнята?
2. Які питання податкового регулювання є предметом правового регулювання норми?
3. В якому нормативному акті вона міститься? Чи був дотриманий порядок прийняття нормативного акта, що містить правову норму?

1. Згідно зі ст. 92 Конституції України, виключно законами встановлюється податкова система, податки і збори. Відповідно до ст. 74 Конституції України, референдум не допускається з питань податків. Подібну норму містять конституції більшості розвинутих країн [11].

Таким чином, податки і збори не можуть бути встановлені будь-якими іншими органами, крім Верховної Ради. Обов'язкові платежі, які відповідають ознакам податків або зборів, не можуть вста-

новлюватися на рівні підзаконних актів [12]. Тут виникає цікаве питання: а чи може орган законодавчої влади делегувати повноваження, закріплені за ним Конституцією, у відання уряду? На нашу думку, яка підтверджується досить переконливими висновками багатьох конституціоналістів, не може. Така дія буде прямо суперечити Конституції України, яка не передбачає можливість делегування повноважень у податкових відносинах. Яким чином визначити легітимний предмет правового регулювання підзаконних актів у сфері оподаткування? І де межа питань, які має регулювати парламент, і тих, які знаходяться у компетенції органів виконавчої влади? Про це ми дізнаємося, перейшовши до другого питання тесту.

2. Питання поділу компетенцій органів державної влади у контексті концепції поділу влади у податковому праві набуває надзвичайної актуальності. Адже розвиток технологій, ускладнення структури економічних відносин у суспільстві тягне за собою ускладнення механізмів правового регулювання податкових відносин, що, в свою чергу, призводить до необхідності врегулювання їх не тільки на рівні законів, а й на рівні підзаконних актів.

У зв'язку з цим виникає питання про межу, за якою закінчується компетенція законодавчого органу, що дає «згоду» на оподаткування суспільства (нехай навіть із застереженням про умовність такої згоди), і починається компетенція органу виконавчої влади, що регулює на підзаконному рівні окремі технічні моменти оподаткування. Особливістю податкових правовідносин є те, що часом ці технічні моменти оподаткування, будучи частиною податкових процедур за своїм значенням, можуть бути більш обтяжливими, а це означає – що й більш важливими для платника податків, ніж такі обов'язкові елементи податку, як навіть ставка або об'єкт.

Чим далі, тим більше орган виконавчої влади, керуючись мотивами фіскальної доцільності, з дитячою безпосередністю заходить у межі, які раніше вважалися монополією законодавчої влади. Однак не завжди йдеться про зловживання фіскального органу. Адже Закон сьогодні, як і раніше, виступає основою адміністративних рішень, однак не завжди встановлює чітко межу сфери податкового регулювання органу виконавчої влади.

Уряд і податкові органи змушені здійснювати податкову нормотворчість у кількох випадках, крім випадків зловживання повноваженнями на нормативно-правове регулювання.

Перший випадок має місце тоді, коли прийняття відповідних норм права прямо передбачене законом і делеговане податковому органу або уряду (наприклад, п. 12.3.6 ст. 12 ПК передбачає повноваження Державної фіскальної служби на затвердження форм податкових декларацій з місцевих податків і зборів). Зазначимо, що не завжди прийняття підзаконного нормативного акту буде правовим. Адже закон у певних випадках (що досить часто зустрічається в ПК) може делегувати на рівень підзаконного акту регулювання відносин, що, за Конституцією, належать до відання органу законодавчої влади. Оскільки можливість такої дії не передбачена Конституцією, а згідно зі ст. 19 органи державної влади діють у межах повноважень, на підставі та в порядку, передбаченому законом, Верховна Рада не може передати частину своїх повноважень ані органу виконавчої влади, ані будь-кому іншому.

Другий випадок має місце тоді, коли прийняття урядом або податковим відомством норми викликано невизначеністю, прогалиною в законі, яку не можна усунути іншим способом. Тобто закон прямо не передбачає, який саме орган повинен врегулювати певні відносини. У законодавстві існує прогалина. Тут очевидно, що правова невизначеність буде спонукати владу передкласти рішення з парламенту на виконавчі і судові органи. У широкому розумінні, правова невизначеність призводить до прийняття рішень судами, до судової активності, що є правильним і обґрунтованим, виходячи з призначення адміністративних судів у сучасному суспільстві.

Чим же повинен керуватися суд, проводячи розмежування між компетенцією органів виконавчої і законодавчої влади, визначаючи легітимність нормативного акту? Суду необхідно чітко визначити предмет правового регулювання. У податковому праві це зробити непросте. Так, як згадувалося вище, згідно зі ст. 92 Конституції виключно законами України встановлюється система оподаткування, податки і збори. Якщо із системою оподаткування більш-менш зрозуміло, то що робити зі «встановленням податків і зборів»? Що має на увазі закон? Де вичерпуються повноваження законодавчого органу під час встановлення податку? Чи вистачить на рівні закону просто назвати податок або варто вичерпно визначити всі його елементи?

На нашу думку, варто погодитися з Д. Вінницьким, який під встановленням податку розуміє регулювання податкових відносин [13, с. 183]. А також з Н. Хімічевою, яка стверджує, що процес встановлення податків стосується також їх зміни і скасування [14, с. 62]. І тут нам приходиться на допомогу ст. 7 ПК України, відповідно до якої під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платник податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк і порядок сплати податку, строк і порядок подачі звітності про обчислення і сплати податку. Також факультативно, але тільки у законі може бути визначена податкова пільга (п. 7.1 ст. 7 ПК України).

Розмежування компетенції законодавчої і виконавчої влади має особливе значення при встановленні таких елементів податку, як строк і порядок сплати податку, строк і порядок подання звітності про обчислення і сплати податку. Річ у тім, що законодавець, сам визначивши дані елементи

обов'язковими елементами податку, відносить їх визначення на рівень підзаконних актів. Розглянемо, наприклад, п. 14.1.139 ст. 14 ПК України, за яким визначення порядку податкового обліку та звітності про результати спільної діяльності належать до компетенції Державної фіскальної служби. Або п. 178.6 ст. 178 ПК України, за яким регулювання порядку ведення обліку доходів і витрат фізичними особами, які здійснюють незалежну професійну діяльність, також належить до компетенції податківців. Подібними прикладами рясніє процедура адміністрування ПДВ та акцизного податку. Такий підхід став настільки буденним для правового регулювання податкових відносин, що завжди сприймався, як даність. І правомочність подібного делегування компетенції від законодавчого органу до виконавчого ніколи не ставилася під сумнів. Як, до речі, і у випадках, коли орган виконавчої влади регулює елементи податку, не маючи на це юридичних підстав навіть сумнівного походження. Справедливості заради, відзначимо, що наша правова система не є в цьому сенсі унікальною, подібні проблеми існують у всіх без винятку правових системах світу. І вирішення їх лежить переважно у сфері судового правозастосування.

Ключем для розмежування компетенції законодавчої і виконавчої влади, на нашу думку, є принцип, згідно з яким, податкові відносини щодо справляння податку повинні регулюватися на рівні закону у достатній мірі для того, щоб забезпечити передбачену й однозначну відповідь на питання щодо розміру податку, який підлягає сплаті, і порядку його сплати. Тобто закон має містити достатні і необхідні правила для чіткого визначення податкового зобов'язання та порядку його сплати. Закон має чітко і однозначно встановлювати всі елементи кожного податку таким чином, щоб виключити необхідність їх регулювання на рівні підзаконних актів. Все, що виходить за ці межі, цілком може регулюватися на рівні підзаконних актів. Однак виключно за цими межами! Водночас славнозвісний принцип «згоди» на оподаткування буде дотриманий повною мірою. В іншому разі ми не можемо говорити ні про якість закону, ні про дотримання принципу визначеності закону.

За межами визначення елементів податку орган виконавчої влади може і має регулювати ті відносини, регулювання яких прямо не належить до його компетенції, проте не виходить за рамки повноважень органу виконавчої влади. Якщо ж мова йде про елементи податку, то їх регулювання на рівні підзаконного акту не заповнює прогалину закону, а лише створює додаткову колізію. А відсутність норми закону, яка не дозволяє однозначно встановити елемент податку, а, отже, і податкове зобов'язання на рівні закону, тягне за собою єдиний можливий наслідок – відсутність податкового зобов'язання платника податків, яке не може породити податковий закон, який не відповідає вимогам до якості (див. наприклад, рішення ЄСПЛ у справі Щокін проти України, або *National and Provincial Building Society v. UK*).

Все вищевикладене рівною мірою стосується і збору, елементи якого законодавець, через відомі тільки йому причини, обійшов своєю увагою у ст. 7 ПК України, що однак не може звільнити законодавця від визначення на рівні закону всіх елементів збору таким чином, щоб обов'язок щодо його сплати у визначеному законом розмірі, способі і у строки чітко впливав із законодавчих норм. В іншому разі, обов'язку сплати збору просто не буде існувати. Таку ситуацію ми маємо щодо сплати судового збору за розгляд податкових спорів, який ось уже як два роки безперешкодно стягується з платників податків, незважаючи на відсутність на рівні закону його ключового елемента – бази оподаткування (закон не визначає категорію «ціна позову» стосовно адміністративних спорів, що робить неможливим обчислення суми збору).

3. У практиці вітчизняної податкової нормотворчості, безумовно, легше перерахувати ті випадки, коли законодавець дотримувався встановлених ним же вимог про порядок податкової нормотворчості, ніж ті, коли він порушував їх. Не інакше як ганьбою вітчизняної нормотворчості є хронічне недотримання п. 4.1.9 ст. 4 ПК України.

Згідно з п. 4.1.9 ПК України зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом податкового року. Відзначимо, що цей пункт ст.4 ПК України встановлює обмеження для внесення змін тільки до тих норм, що регулюють елементи податку. Решта норм можуть прийматися протягом усього бюджетного року практично без будь-яких істотних обмежень, що також породжує правову невизначеність податкових відносин.

Однак навіть ці досить вузькі рамки не виконуються законодавцем, а принцип стабільності податкового законодавства у вітчизняних реаліях є, скоріше, закріпленою у законі мрією платників податків, ніж реально діючою правовою нормою. Щороку порушення стають дедалі грубішими, повністю нівелюючи принцип визначеності податкового закону і позбавляючи платників податків можливості податкового планування. Загальноприйнята у правозастосуванні юридична кваліфікація змін до податкового закону, прийнятих у порушення п. 4.1.9 ПК, проста. Закон про внесення змін є дійсним, оскільки не суперечить Конституції, так само як і будь-яким іншим законодавчим актам. Норма п. 4.1.9 ПК встановлює правило, не передбачаючи будь-яких наслідків (ву т. ч. санкцій) у разі його порушення. Платнику податків нічого не залишається, окрім як виконати закон. Однак практика Європей-

ського суду з прав людини (ЄСПЛ) дає інше бачення проблеми. Так, у п. 21 рішення ЄСПЛ у справі «Федоренко проти України» від 30.06.2006 р. визначено, що, відповідно до прецедентного права органів, що діють на підставі Конвенції, право власності може виступати не тільки у формі майна, але і «виправданих очікувань» щодо ефективного використання права власності. У рішенні ЄСПЛ у справі «Стретч проти Об'єднаного Королівства» від 24.06.2003 р. майном у значенні ст. 1 Протоколу 1 до Конвенції (встановлює право особи на мирне володіння своїм майном) вважається, зокрема, «законне і обґрунтоване очікування придбати майно або майнове право». Що це означає для нас? У п. 4.1.9 ПК законодавець встановив обов'язкову для себе норму, яка породжує обґрунтовані «законні очікування» у платників податків щодо майна (податку), який вони мають (або не мають) заплатити у наступному податковому періоді, зберігши або витративши своє майно. З цього випливає, що хоча платник податків не має права на позов про скасування закону, прийнятого з порушенням п. 4.1.9 ПК, проте він має право на відшкодування збитків, завданих йому встановленням податкової норми в порушення пункту 4.1.9 ПК України, якщо доведе, що додаткові витрати виникли у нього через порушення його законних очікувань. Як свідчить позиція ЄСПЛ (рішення якого є у нас джерелом права), у Справі 41/74 *Yvonne Van Duyn vs Home Office* принцип юридичної визначеності означає, що зацікавлені особи мають можливість покладатися на зобов'язання, взяті державою, навіть якщо вони містяться у нормативному акті, який, загалом, не має автоматичної прямої дії.

Така дія зазначеного принципу пов'язана з іншим принципом – принципом відповідальності держави, який полягає у тому, що держава не може посылатися на власне порушення зобов'язань для уникнення відповідальності. Якщо держава затвердила певну концепцію, якою, в нашому випадку, є стабільність податкового законодавства, вона діє протиправно, якщо відступає від заявленої поведінки або політики. Адже узгодження такої політики чи поведінки дало підстави для виникнення обґрунтованих сподівань в осіб щодо дотримання державою або органом публічної влади такої політики чи поведінки.

Позиція ЄСПЛ справедлива з огляду не тільки з теорії права, а й просто здорового глузду. Адже держава, володіючи податковим суверенітетом, має право встановлювати норми, зокрема й з порушенням (а можливо, і скасуванням) нею же встановлених процедур. Але в такому разі вона зобов'язана відшкодувати збитки платників податків у зв'язку з порушенням їх законних очікувань. Значимо, що вітчизняні платники податків вже зараз мають достатньо підстав для захисту своїх прав, порушених у зв'язку з недотриманням державою п. 4.1.9 ПК, безпосередньо в адмінсудах шляхом стягнення збитків із держави. Подібна судова практика у нас поки відсутня через пасивність платників податків і нерішучість адмінсудів, які з побоюванням ставляться до застосування норм рішень ЄСПЛ у власній практиці. На нашу думку, механізм захисту прав платників податків внаслідок порушення державою принципу стабільності необхідно передбачити також безпосередньо у законі, прямо закріпивши вищеприписане правило, яке застосовується ЄСПЛ.

Однак, повертаючись до дійсності закону, прийнятого в порушення п. 4.1.9 ПК України, ми можемо впевнено констатувати, що такий закон є дійсним. Так само дійсним є закон, прийнятий із порушеннями інших правил податкової нормотворчості.

Ще однією вимогою, на яку варто звернути увагу, є вимога, що міститься у п.п.7.3 та 7.4 ст. 7 ПК України, які встановлюють, що будь-які питання щодо оподаткування регулюються Податковим кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до цього кодексу та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства. Елементи податку визначаються виключно Податковим кодексом.

Таким чином, податкові відносини повинні регулюватися спеціальним законом – Податковим кодексом. Але що робити, якщо інші закони все-таки містять податкові норми? Очевидно, що у випадку протиріччя з нормами ПК України застосовуватися буде норма Податкового кодексу, виходячи з правила вирішення конкуренції загальної та спеціальної норми. Але як бути у випадку, якщо протиріччя немає? Або протиріччя на перший погляд не помітно? Як, наприклад, у випадку із судовим збором, коли Закон України «Про судовий збір» передбачає поза податковою системою обов'язковий платіж, який відповідає всім ознакам податкового збору. У зв'язку з цим, не зовсім зрозумілими є мотиви законодавця, що породжує протиріччя там, де його не повинно було б бути. Адже включення платежу в систему оподаткування (як це завжди було) зняло б усі питання. Зараз же ми маємо колізію, створену самим законодавцем, який прийняв Закон «Про судовий збір» у порушення п. 9.4 ст. 9 ПК України, відповідно до якого встановлення загальнодержавних податків і зборів, не передбачених ПК України, забороняється. Очевидно, що у нас немає підстав стверджувати неконституційність закону, адже основну вимогу Конституції про встановлення збору законом дотримано, а невиконання вимоги п. 9.4 ст. 9 ПК саме по собі не може спричинити недійсність (якщо доречно взагалі застосовувати такий термін в праві України) або неконституційність закону і/або звільнити платника від податкового обов'язку. Разом із тим на стягнення і сплату збору, як і на захист прав платника, не поширюються загальні норми ПК України, що порушує його права. Очевидно, що колізію варто вирішити на рівні нормотворчості.

Порушена тут проблема є ще глибшою і стосується чималої кількості обов'язкових платежів, які активно стягуються в державі, але чомусь сором'язливо не включаються нею до податкової системи. До таких належить виконавчий збір, що стягується згідно із Законом «Про виконавче провадження», а також платежі, що встановлюються на рівні підзаконних актів. Візьмемо, наприклад, плату за проїзд автомобільними дорогами загального користування транспортних засобів, вагові та/або габаритні параметри яких перевищують нормативні. Ця плата, як і деякі інші подібні платежі, взагалі встановлюється на рівні Кабінету Міністрів! І якщо обов'язковість сплати судового та виконавчого зборів (особливо беручи до уваги неоднозначність природи останнього) сумнівів не викликає, то у випадку із платою за проїзд, однозначно, йдеться про незаконний збір, що є яскравим зразком чиновницького свавілля. Платник, який поставив перед судом питання про законність стягнення з нього відповідного платежу, має отримати захист у повному обсязі.

На окрему увагу заслуговує проблема встановлення місцевих податків. Повноваження на їх встановлення передбачені ст.143 Конституції України. Проблема полягає в тому, що і у ст. 92, і у ст. 143 Конституція оперує одним і тим самим поняттям, яке має у двох випадках різний зміст. Якщо в першому випадку йдеться про встановлення податку і податкової системи державою в особі Верховної Ради шляхом визначення усіх елементів податку, передбачених у ст. 7 ПК України, то у ст. 143 йдеться про встановлення податку органом місцевого самоврядування «відповідно до закону». Таким чином, у другому випадку Конституція говорить про уповноваження органу місцевого самоврядування на встановлення податку в рамках обмежень, передбачених законом. Ці рамки ми легко знайдемо у ст. 12 ПК України.

Будь-якого дослідника зацікавить практика застосування ст. 12 ПК України (особливо останніх років). Проводячи, вибачте на слові, так звані «податкові реформи» 2014 і 2015 рр., законодавець зробив все від нього залежне, щоб внести до питання місцевого оподаткування якомога більше безладу і плутанини, перетворивши стягування, зокрема податку на майно, на захоплене поле бою між податківцями та платниками податків за участю органів місцевого самоврядування, які виступають то на одній, то на іншій стороні.

Таким чином, викладений вище триступеневий тест порівняно просто дасть змогу розібратися у питанні легітимності податкової норми.

Висновки. Все вищевикладене може бути сприйнято як тризна за принципом “no taxation without consent”. Однак це не так. Принцип мовчить. Але мовчання його – це не мовчання зламаного радіоприймача, а спокійне і впевнене мовчання кореня величезного дерева, що дає життя його кроні. Життя не стоїть на місці, і все в ньому, включаючи нас, розвивається, переходячи від стадії до стадії того чи іншого життєвого циклу. Ми відкидаємо старе, приймаючи нове, ще незнане, припускаючись тисяч тих помилок, яких вже припустились до нас. Розчарувавшись у новому, ми шукаємо в тому, що відкинули вчора. І, можливо, колись, а можливо, і зовсім скоро ми повернемося до витоків того принципу, який поклав початок справедливому оподаткуванню в тому розумінні, до якого ми всі звикли.

Список використаних джерел:

1. Adams C. Fight. Flight. Fraud. The Story of Taxation. Euro-Dutch Publishers. Curacao. – 1982. – 307 р.
2. Леони Б. Свобода и закон / Б. Леони. – М.: ИРИСЭН. 2008. – 308 с.
3. Waldron J. Law and Disagreement / J. Waldron. – Oxford University Press, 1998.
4. Frey V., Eichenberger R. To Harmonize or to Compete? That's not the Question // Journal of Public Economics. – 1996. – Vol. 60.
5. Магун А. Демократия, или Демон и гегемон / А. Магун. – СПб. : Издательство Европейского университета в Санкт-Петербурге, 2016. – 154 с.
6. Э. де Ясаи. Государство / Де Ясаи Э. – М. Челябинск : ИРИСЭН, Социум. – 2016. – 410 с.
7. Winston S. Churchill. Churchill By Himself: The Definitive Collection Of Quotations / ed. Richard Langworth. – 1st edition. – PublicAffairs, October 28, 2008.
8. Лебон Г. Психология народов и масс / Г. Лебон. – М., 1995. – 311 с.
9. Пепеляев: надо менять Конституцию – ради налогов [Электронный ресурс]. – Режим доступа : https://republic.ru/economics/pepelyaev_nado_menyat_konstitutsiyu_radi_nalogov-1055352.xhtm.
10. Separation of Powers in Tax Law / Editor A. Durado. – National report. France. – 2009. –Р. 98
11. Шепенко Р. Налоговое право: конституционные нормы / Р. Шепенко.– М.: Статут. – 2006. – 303 с.
12. Гетманцев Д., Форсюк В., Беліцький І. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект: наук.-практ. посіб. / Д. Гетманцев, В. Форсюк, І. Беліцький. – К.: Юрінком Інтер, 2015. – 496 с.
13. Винницкий Д. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. Винницкий. – СПб., 2003. – 397 с.
14. Химичева Н. Налоговое право. Учебник для вузов / Н. Химичева. – М.: БЕК. – 1997. – 336 с.