

### ЩОДО ПИТАННЯ ВДОСКОНАЛЕННЯ НОРМ, ЯКІ РЕГУЛЮЮТЬ ПУБЛІЧНУ ФІНАНСОВУ ДІЯЛЬНІСТЬ

У статті проаналізовано норми чинного фінансового й податкового законодавства, питання вдосконалення фінансового законодавства.

**Ключові слова:** податково-правові норми, систематизація законодавства, кодифікація законодавства, юридичні колізії.

В статье проанализированы нормы действующего финансового и налогового законодательства, вопросы совершенствования финансового законодательства.

**Ключевые слова:** налогово-правовые нормы, систематизация законодательства, кодификация законодательства, юридические коллизии.

The norms of the current financial and tax legislation, the issue of perfection of financial legislation are analyzed.

**Key words:** tax-legal norms, systematization of legislation, codification of legislation, legal conflicts.

**Вступ.** У національному правовому просторі існує велика кількість норм, що встановлюють спеціальний порядок ухвалення фінансових нормативно-правових актів, визначають засоби формування бюджетів, джерела їх наповнення, цільовий розподіл і використання. З огляду на це, найбільш важливим завданням є чітке визначення форм і меж фінансової компетенції органів державної влади й уповноважених державою публічних і приватних суб'єктів у сфері контролю за дотриманням фінансового законодавства і притягнення до відповідальності суб'єктів, які це законодавство порушують. Саме гармонізація чинних правових норм у сфері державної влади, усунення юридичних колізій, дотримання міжнародних правових стандартів, узгодження нормативно-правових приписів з метою досягнення несуперечливості законодавства є запорукою ефективного функціонування державних органів та органів місцевого самоврядування.

**Постановка завдання.** Мета статті – проаналізувати норми чинного фінансового й податкового законодавства, питання вдосконалення фінансового законодавства.

**Результати дослідження.** Реалізація фінансово-правових норм неможлива без такого напряму функціонування правової системи, як нормотворчість, тобто закріплення фінансово-правових норм шляхом прийняття фінансових законів і підзаконних нормативно-правових актів. Наприклад, правові норми Бюджетного кодексу України регулюють відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, встановлюють права й обов'язки суб'єктів бюджетних правовідносин, реалізуються в процесі й прийнятті індивідуальних нормативно-правових актів. Для реалізації фінансово-правових норм процес правотворчості має досить велике значення. Як справедливо підкреслює І.Л. Невзоров, якщо закони суперечать потребам суспільства, традиціям народу (законодавець фантазує і «дурить»), правозастосовна діяльність утрачає будь-який сенс, оскільки стає «голим свавіллям». Водночас адекватність права дійсним потребам суспільства передбачає постійний розвиток і вдосконалення законодавства [8, с. 83]. На думку О.О. Кожушко, несистемна активізація нормотворчого процесу відомствами й посадовими особами інколи може призвести до певних негативних наслідків, серед яких помітне місце посідає

© РОССИХІНА Г.В. – доктор юридичних наук, професор юридичного факультету (Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна)

© РОССИХІН В.В. – доктор юридичних наук, доцент, проректор з інноваційно-корпоративної роботи і адміністрування (Харківський національний університет радіоелектроніки)

створення не узгоджених між собою та з чинними елементами системи права нормативних актів. Цьому можна запобігти, якщо своєчасно й у повному обсязі використовувати ті можливості нормотворчого процесу, які випливають із принципів законодавчої техніки [7]. На думку А.Т. Ковальчука, ринкові засади вимагають, щоб законотворча робота у фінансово-правовій сфері супроводжувалася двояким ефектом. По-перше, відмовою від теоретичних узагальнень, які базуються на застарілому баласті авторитарної ідеології радянських часів. Дослідник зазначає, що цю тезу не варто сприймати абсолютно, як заклик відмовитися в принципі від теоретичних здобутків у галузі фінансового права, що сформувався в класово-етатистській державі. По-друге, ринкові системи, як правило, супроводжуються активним формуванням нормативних актів вищої юридичної сили (законів) і норм, що максимально відповідають назрілим умовам [6, с. 222–241].

У навчальній і науковій літературі справедливо й логічно звертається увага на те, що правотворча діяльність різних держав повинна здійснюватися на відповідних принципах, які є основними початками та визначають сутність, характерні особливості і спрямованість зазначеної діяльності. Традиційно до них належать такі принципи, як законність і конституційність (чітке й безумовне дотримання конституції, законів у процесі правотворчої діяльності); демократизм (участь представників різних верств населення, всіх гілок влади в правотворчій діяльності); постійне технічне вдосконалення актів, які приймаються; професіоналізм, гуманізм (спрямованість актів, які видаються, на захист прав і свобод громадян, задоволення їхніх духовних і матеріальних потреб) тощо. При цьому треба погодитися з М.М. Марченко, що для підвищення якості й ефективності нормативно-правових актів законодавча техніка іноді має не менше значення, ніж власне зміст. Залежно від того, наскільки чітко й логічно викладено зміст того або іншого нормативного акта, містяться в ньому або відсутні явні, приховані суперечності, наскільки точно й визначено використовується загальноприйнята юридична термінологія – від усіх цих факторів переважно залежить не тільки рівень сприйняття тексту і змісту нормативно-правового акта, а й ефективність його застосування [10, с. 719]. Важливо мати на увазі, що недоліки правотворчої діяльності можуть бути причиною помилок і невдач фінансово-правової політики. Частіше за все такі недоліки виявляються вже в процесі реалізації, зокрема застосування фінансово-правових норм.

Загальновідомо, що однією з важливіших форм правотворчості є кодифікація, в процесі якої відбувається критичне переосмислення чинних правових норм, усунення протиріч і неузгодженостей між ними. Вона спрямована на встановлення нових норм, які відображають назрілі потреби суспільної практики й заповнюють прогалини правового регулювання на заміну від застарілих правових приписів новими. Говорити про кодифікацію неможливо, не звернувшись до такого авторитету в цьому питанні, як Д.А. Керімов, який робив акцент на відмінності між кодифікаційною та правотворчою діяльністю, пояснюючи це тим, що кодифікація є підготовчо-законодавчою діяльністю відповідних кодифікаційних органів. Учений підкреслює, що за такого формулювання весь правотворчий процес зводиться лише до затвердження правових актів, що не відповідає дійсності й суперечить розумінню правотворчості. А кодифікаційна робота, як правило, безпосередньо не пов'язана з поточною правотворчою діяльністю, здійснюється спеціальними органами, що, однак, не дає підстав для її відокремлення від правотворчості взагалі. Навіть у процесі створення правових актів з вузьких, окремих і поточних питань нерідко проводиться кодифікація відповідного законодавчого матеріалу, коли законодавець відтворює ті чи інші положення раніше чинних правових актів [5, с. 112–115, с. 31–32].

Одним із її видів є спеціальна кодифікація, яка включає акти тієї чи іншої підгалузі, інституту або однорідного комплексу законодавства. Результатом кодифікації є прийняття кодексів, основ законодавства, положень, у яких завжди в систематизованому вигляді містяться нові норми. Тобто кодифікація передбачає таке впорядкування правових актів, що спрямоване на їх переробку шляхом виключення суперечностей, заповнення прогалин, доповнень. Вид кодифікованого акта, що частіше за все використовується, – це прийняття кодексу. З огляду на це, важливо звернути увагу на норми вітчизняного податкового законодавства на прикладі Податкового кодексу України.

Загальновідомо, що на сучасному етапі в Україні ще продовжується податкова реформа. Як справедливо вказує І.В. Білоус, чітке розуміння учасниками податкового процесу своїх прав та обов'язків, відсутність прогалин і суперечностей у відповідній законодавчій базі є тим підґрунтям, яке необхідне для ефективного функціонування системи оподаткування [4, с. 40–43]. У зв'язку з цим податкове законодавство, а також підзаконні акти про оподаткування перебувають у безперервному процесі розвитку й удосконалення. При цьому треба погодитися з О.І. Худяковим, що законодавець, якого підштовхують потреби практики, постійно вдосконалює чинне законодавство. З одного боку, він досягає мети щодо зменшення розриву між правом і суспільними відносинами, що постійно змінюються (тобто приводить правову надбудову у відповідність

до економічного базису), а з іншого – вибудовує систему законодавства, тим самим постійно вивчаючи систему суспільних відносин [11, с. 103–104].

Питання кодифікації й гармонізації податкового законодавства опосередковують процеси розвитку системи податків, оскільки ефективність податкових систем багатьох держав залежить від однаковості правових понять, що використовуються в юридичній регламентації фінансової, банківської, бюджетної, податкової діяльності. Як зазначалося, на сучасному етапі в Україні вже давно назріла гостра потреба в підготовці постійно діючого акта, в якому повинні бути закріплені основні принципи взаємовідносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів. Актом, який більшою мірою має вирішити поставлені завдання, є Податковий кодекс України. Він набрав чинності з 1 січня 2011 року. Виходячи із загальних положень цього нормативного акта, хотілося б звернути увагу на деякі аспекти.

На наш погляд, Податковий кодекс України має включати Загальну частину (що об'єднує сукупність матеріальних і процесуальних норм, які мають узагальнений характер і стосуються кожного розділу Особливої частини) та Особливу частину (яка складається з більш вузьких сукупностей матеріальних і процесуальних норм, що регулюють справляння кожного окремого податку чи збору). При цьому має сенс під час формування Загальної частини Податкового кодексу України поділити норми, які його становлять, на два розділи: перший має охоплювати переважно матеріальні приписи, що регулюють відносини виконання податкового обов'язку; другий – містити норми, які регулюють процес адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів). При цьому розділ Податкового кодексу України, яким регулюється адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів), має диференціювати норми на декілька інститутів: а) норми, що регулюють своєчасне й у повному обсязі виконання платниками податкового обов'язку; б) норми, які регулюють підстави та процедури здійснення податкового контролю; в) норми, що регулюють апеляційне адміністративне оскарження; г) норми, які регулюють погашення податкового боргу й реалізацію фінансово-правових санкцій за порушення податкового законодавства.

Важливо зазначити, що ще Л.С. Явич у монографії «Загальна теорія права» звертає увагу на те, що галузеві кодекси є не просто зібранням чинних правових норм. Вони мають загальну частину як результат найвищого юридичного абстрагування та розуміння завдань, принципів цієї галузі права. Загальна частина Кодексу, на думку цього вченого, містить важливіші поняття і юридичні визначення, без яких неможливо одноманітно тлумачити й застосовувати статті особливої частини. Загальна частина Кодексу є показником сформованості галузі права і ступеня її розуміння тими, хто створює проекти кодифікаційних актів [13, с. 145].

Кодифікація законодавства безпосередньо впливає на структуру галузей права і водночас відчуває на собі зворотну дію останніх. Ось чому багато елементів загальних та особливих частин кодексів і правових галузей збігаються. На думку В.С. Нерсисянца, кодифікація законодавства сприяє посиленню стабільності законодавства, створенню чіткої системи нормативних актів, яка забезпечує оптимальну узгодженість між чинними нормами, в законодавстві укрупнених нормативних блоків. Саме тому вона дає змогу вирішити два взаємопов'язані завдання – удосконалити зміст і форму законодавства [9, с. 363]. У свою чергу, Д.О. Білінський констатує, що саме кодифікована форма регулювання податкових відносин є більш прийнятною через її системність і повноту регулювання відповідних відносин одним законодавчим актом. Він звертає увагу на те, що в податковому праві проблема законодавчої інфляції особливо актуальна через рухливість законодавства та його багатоаспектність. Тому кодифікована форма регулювання податкових відносин має безспірну перевагу, оскільки дає можливість збільшувати правову визначеність регулювання податкових відносин шляхом такого регулювання одним законодавчим актом [3, с. 348].

До того ж кодифікація податкового законодавства чимало сприяє закріпленню принципу стабільності оподаткування, а саме такому її аспекту, як ідеї про необхідність забезпечення системності й автономії податкового законодавства. Загальновідомо, що на сучасному етапі продовжується практика внесення численних змін до фінансових нормативно-правових актів. Із цього приводу В.Я. Тацій зауважує, що результатом бурхливої законотворчості перших років незалежності нашої держави став значний масив нормативно-правових актів, прийняття яких часто відбувалося за умов недостатньої концептуальної визначеності, соціальної обґрунтованості, супроводжувалося поспішністю, що аж ніяк не сприяло юридичній якості законодавства, його узгодженості й системності, як результат, високій ефективності правового регулювання. Так, за оцінками експертів, за період незалежності України прийнято близько трьох тисяч законів, причому більшість із них – про внесення змін до вже прийнятих законів. Очевидно, що останнє якраз і свідчить про низьку стабільність законодавства [12, с. 56–57].

Відомий учений С.С. Алексєєв звертає увагу на те, що системність нормативних узагальнень набуває розвиненого характеру в нормативно-законодавчих системах у разі цілеспрямованої правотворчої праці компетентних державних органів, які, спираючись на дані юридичної науки, спроможні надати юридичним нормам значного ступеня абстрактності, сформулювати норми-принципи, норми-завдання, дефінітивні норми, уніфікувати, узгодити весь правовий матеріал, підпорядкувати його певним юридичним началам, режимам регулювання. Засобом для вирішення зазначених завдань є саме системна, кодифікована правотворчість. Таким шляхом іде процес «будівництва» логічно завершеної, структурно замкнутої правової системи [1, с. 171].

Так, розділ 1 Податкового кодексу України має назву «Загальні положення» й установлює сферу дії цього Кодексу, вказуючи на те, що його норми поширюються на податкові та митні правовідносини, за винятком питань погашення податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу з осіб, на яких поширюються судові процедури тощо. До того ж ст. 1 Податкового кодексу України закріплює, що саме цей нормативний акт регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків і зборів, які справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їхні права й обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження й обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено Податковим кодексом України, сплаті не підлягають. Елементи податку (платники, об'єкт, база, ставка, порядок обчислення податку тощо), підстави для надання податкових пільг і порядок їх застосування визначаються виключно зазначеним Кодексом. Перераховані положення покликані чітко окреслити межі податкового законодавства, забезпечити його відносно замкнутість, системність і логічність, а отже, і зручність у застосуванні.

Загальновідомо також, що у фінансовому праві застосовується широкий комплекс чинних бухгалтерських юридично-технічних норм. О.М. Ашмаріна констатує, що саме техніко-юридичні норми, які мають значення у сфері фінансової діяльності держави й відображають специфіку економічного змісту фінансових відносин, досить часто є юридичним фактом, який породжує фінансові правовідносини [2, с. 20]. Так, наприклад, справляння деяких податків (зборів) у частині їх нарахування засновано на застосуванні комплексу чинних бухгалтерських юридично-технічних норм. Навіть якщо зарахувати ці норми до податково-правових норм, у будь-якому разі не можна говорити про існування відносин щодо нарахування податків і зборів у складі групи відносин щодо їх справляння. Процес нарахування податків є технічною операцією й тією мірою, в якій він не виявляє себе в даних бухгалтерського і податкового обліку, не може регламентуватися правом. Так, за загальним правилом (ст. 36 Податкового кодексу України), податковим обов'язком визначається обов'язок платника податку щодо обчислення, декларування або сплати сум податку чи збору, визначені законом. Платник (податковий агент) повинен самостійно нараховувати податок. У тих випадках, коли обов'язок щодо нарахування покладається на податковий орган, відносини щодо нарахування підпадають у сферу юридичної регламентації (глава 11 Податкового кодексу України). Однак, як бачимо зі структури вказаного Кодексу, вони поки що не створюють самостійного різновиду відносин.

**Висновки.** Має сенс відзначити, що формальна визначеність податково-правових норм передбачає їх достатню точність. Цим критерієм забезпечується їх правильне розуміння й застосування. Невизначеність податково-правової норми може призвести до її неправильного й неточного застосування державними органами та посадовими особами. Фінансове (податкове, бюджетне, валютне тощо) законодавство повинно містити чіткі й зрозумілі норми. Незначні неточності і юридично-технічні похибки, яких припускаються під час формулювання фінансово-правових норм, хоча й вступають у протиріччя з принципом визначеності податкового закону, однак не тягнуть його (закону) нікчемність, якщо вони самі по собі не перешкоджають розумінню його справжнього смислу. Принцип визначеності податкового закону має істотне, а не формальне значення. На наш погляд, сьогодні існує нагальна потреба в необхідності й доцільності прийняття фінансового закону, в якому було б зосереджено загальнородові для фінансово-правового регулювання норми, через які були б сформовані засади підгалузевого чи інституційного регулювання. При цьому в такому акті мають бути поєднані два типи норм: а) ті, що закріплюють загальні поняття для будь-якого фінансово-правового інституту, і ті, які ще не мають законодавчого закріплення (публічні фінанси, фінансова діяльність тощо); б) ті, що, маючи однаковий зміст, застосовуються в споріднених фінансово-правових інститутах (чи підгалузях) у різному сенсі (податкові надходження – в бюджетному законодавстві, податки, збори (обов'язкові платежі) – в податковому законодавстві) тощо.