

Selected issues of regulatory activity of executive public authorities in the tax relations

Окремі питання нормотворчої діяльності органів державної виконавчої влади у податкових правовідносинах

Yevheniia Duliba

Key words:

regulatory activity, fiscal service, tax relations.

Ключові слова:

нормотворча діяльність, фіскальна служба, податкові відносини.

Постановка проблеми. Одним із важливих аспектів державної політики України щодо вступу до Європейського Союзу є адаптація законодавства України до законодавства Європейського Союзу¹.

Одними з пріоритетних сфер, в яких здійснюється адаптація законодавства України, є сфера оподаткування та сфера митної справи². Саме адаптація є важливим чинником реформування правової системи України, зумовлює нагальну потребу здійснення нормотворчої діяльності органів державної влади на реалізацію першочергових завдань реформування правової системи України загалом, так і у податкових відносинах.

Нормотворчість органів державної виконавчої влади посідає важливе місце в правовому регулюванні податкових правовідносин і являє собою досить широку сферу органів державної виконавчої влади щодо створення, вдосконалення, зміни та скасування норм права, закріплення їх у відомчих актах.

Відсутність ґрунтовних спеціалізованих досліджень відомчої нормотворчості органів виконавчої влади у податкових правовідносинах негативно позначається на практичній діяльності і на якості прийнятих ними нормативно-правових актів та потребує вжиття додаткових заходів щодо поліпшення такої діяльності.

Стан дослідження. Питанню нормотворчої діяльності органів державної влади приділяли багато уваги вчені, які зробили вагомий внесок у вивчення цієї проблематики, серед яких праці Є.А. Гетьмана, М.О. Петришиної, Н.Ф. Лати, А.О. Рибалкіна та інших. Але в сучасних умовах актуальність проблеми зумовлена як практичними проблемами, так і проблемами комплексного теоретико-правового осмислення.

Метою статті є дослідити суттєві характеристики нормотворчості органів державної виконавчої влади у податкових відносинах, виокремити актуальні проблеми та вказати на способи та шляхи їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. Створення правових норм, що регулюють та впорядковують різноманітні сфери суспільних відносин, забезпечення нормального функціонування громадянського суспільства, забезпечення правопорядку і стабільності є основними завданнями органів державної влади.

Відповідно до Конституції України виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори³, а уже на підставі законів України приймаються підзаконні нормативно-правові акти.

Досліджуючи сутність нормотворення, С.С. Алексеев зазначає, що нормотворча діяльність – це державно-владна діяльність, яка полягає у «творенні права», у зведенні панівної волі у закон, у тому, щоб ввести у правову систему нові норми, змінити або скасувати старі⁴, при цьому це є заключним етапом

¹ Гетьман Є.А. Кодифікація законодавства України: загальна характеристика, особливості, види: монографія. Х.: Право, 2012. 192 с.

² Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18 березня 2004 р. N 1629-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>.

³ Конституція України. Відомості Верховної Ради (ВВР). 1996. № 30. Ст. 141.

⁴ Алексеев С.С. Право. Азбука. Теорія. Філософія. Опыт комплексного исследования. М.: Издательская группа НОРМА – ИНФРА, 1998. 712 с.

правоутворення, на якому відбувається «творення права», тому нормотворчість охоплює всі форми та способи формування права⁵.

Ю.М. Перерва вважає, що нормотворчість – це провідний, творчий напрям діяльності держави, що включає в себе комплексну, юридично неформалізовану оцінку правових потреб суспільства і подальше створення правових актів уповноваженими суб'єктами в рамках організаційно оформлених процедур, які охоплюють підготовку, прийняття й оприлюднення цих актів⁶.

Таким чином, являючи собою правову форму діяльності держави за участю громадянського суспільства щодо встановлення, зміни, відміни юридичних норм, нормотворчість виражається у формуванні, систематизації, прийнятті та оприлюдненні нормативно-правових актів.

Загалом нормотворчий процес в Україні недостатньо врегульований, а також прослідковується істотне відставання від стандартів, які діють у Європейському Союзі⁷.

Нормотворча діяльність у сфері податкових відносин можна розглядати як певну реакцію держави в особі органів державної влади на ті суспільні відносини, які потребують відповідного правового регулювання у сфері оподаткування та у сфері державної митної справи. Передумовою до створення нормативно-правового акта є суспільно значуща проблема, невирішене питання, яке має значення для багатьох людей, а також для держави загалом.

Нині відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, врегульовано Податковим кодексом України⁸.

Утім, якою б досконалою не була законодавча база, а створення підзаконних нормативно-правових актів дає змогу оперативно вирішити окремі проблеми, що виникають під час виконання законів, охопити всі сторони суспільних відносин і швидко інформувати адресатів виконання, оперативно організувати їх виконання та отримання певних результатів. Тому не дивно, що нині спостерігається наявність величезного масиву підзаконних нормативно-правових актів, які регулюють питання у сфері оподаткування. При цьому створення величезної кількості відомчих актів є показником двох негативних явищ: невисокої якості ухвалених законів та надмірне нормативне регулювання відносин у сфері оподаткування.

Суб'єкти нормотворчості у податкових правовідносин здійснюють свої нормотворчі функції шляхом безпосереднього видання відомчих підзаконних актів, санкціонування актів структурних підрозділів шляхом видання наказів, видання спільних актів з іншими органами державної виконавчої влади.

Відповідно до чинного законодавства, нормотворчість у сфері податкових відносин здійснює ряд органів державної виконавчої влади.

У статті 1 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» зазначено, що міністерства забезпечують формування та реалізують державну політику в одній чи кількох сферах, інші центральні органи виконавчої влади виконують окремі функції з реалізації державної політики⁹. Так, саме Міністерство фінансів України є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади із забезпечення реалізації єдиної державної фінансової, бюджетної, податкової, митної політики, політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, випуску та проведення лотерей, розроблення та виробництва голографічних захисних елементів¹⁰. А Державна фіскальна служба України (далі – ДФС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушен-

⁵ Алтуніна О.М. Діяльність органів місцевого самоврядування щодо здійснення делегованих функцій та повноважень виконавчої влади: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. Харків, 2009. 20 с.

⁶ Перерва Ю.М. Законодавчий процес в Україні: дис... канд. юрид. наук. 12.00.02 «конституційне право». К., 2009. 223с.

⁷ Докторова Ж.П. Вимоги до проектів нормативно-правових актів: порівняльний аналіз України та ЄС. Збірник тез лекцій з питань нормопроекування. К.: Мін-во юстиції України; Центр правової реформи і законопроектних робіт, 2005. 160 с.

⁸ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

⁹ Про центральні органи виконавчої влади: Закон України від 17 березня 2011 р. № 3166-VI. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3166-17>.

¹⁰ Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України Міністерство фінансів України: постанова Кабінету Міністрів України від 20.06.2014 р. № 375. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF>.

нями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску¹¹.

Основними завданнями ДФС є:

- 1) узагальнення практики застосування законодавства з питань, що належать до компетенції ДФС, розроблення пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та подання їх в установленому порядку Міністру фінансів;
- 2) розроблення проектів законів України, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, наказів Міністерства фінансів з питань, що належать до сфери діяльності ДФС.

Таким чином, завданням ДФС у сфері нормотворчої діяльності є своєчасне, точне і адекватне правове реагування проблемного питання, вибір такого варіанту регулювання, який би найбільш відповідав інтересам суспільства. Таке правове регулювання має відбуватися шляхом створення нових норм та зміни або скасування наявних.

Перш за все, варто зазначити, що метою нормотворчої діяльності ДФС є не лише прийняття акта (набрання ним чинності), але і його реалізація, тобто досягнення певного результату, поставленої мети, на який і спрямована нормотворча діяльність.

Накази та розпорядження ДФС видаються як рішення організаційно-розпорядчого характеру і за своїм змістом є основними питаннями діяльності ДФС, адміністративно-господарських, фінансових або кадрових питань.

Говорячи про нормотворчу діяльність ДФС, варто виділити два самостійних етапи такої діяльності: процес прийняття акта та процес реалізації акта.

Процес прийняття акта починається з моменту належного оформлення нормотворчої пропозиції та завершається набранням актом чинності. Ця стадія процесу прийняття акта включає в себе підготовку та реєстрацію нормативного акта. Перед прийняттям акта завжди відбувається моніторинг, тобто здійснюється збір, вивчення та аналіз аналітичних, статистичних та інших матеріалів, які стосуються цього питання. Результатом проведення такого моніторингу є створення проекту акта. Після розробки тексту проекту відбувається оцінка доцільності створення, обґрунтованості та відповідності документа законодавством шляхом погодження проекту документа. Погодження може здійснюватися посадовими особами ДФС, які відповідно до компетенції вирішують питання, порушені у проекті документа. Зауваження і пропозиції до проекту документа викладаються на окремому аркуші, про що на проекті робиться відповідна позначка. Проекти розпорядчих документів, що надаються для підписання Голові ДФС, візуються його заступниками відповідно до розподілу функціональних обов'язків¹².

Процес реалізації акта починається з моменту набрання актом чинності та завершується припиненням його дії (скасуванням, втрати чинності, зняття акта з контролю).

ДФС та Міністерство фінансів України та загалом Кабінет Міністрів України, що видають нормативно-правові акти, які регулюють податкові правовідносини, під час розробки нормативно-правових актів мають враховувати відповідні директиви Європейського Союзу та міжнародні стандарти з відповідних питань. Загалом варто зазначити, що значна кількість нормативно-правових актів із питань оподаткування прийнята відповідно до міжнародних угод.

Однак нині в нормотворчій діяльності у сфері оподаткування є багато інших проблем:

- прийняття нормативно-правових актів ДФС часто здійснюється за відсутності продуманого, системного, наукового обґрунтованого підходу до їх розроблення;
- нормативно-правові акти ДФС часто мають вибірковий і непослідовний характер;
- відсутня координація роботи з перегляду нормативно-правових актів структурними підрозділами та надання необхідної допомоги з нормотворення;

¹¹ Про Державну фіскальну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>.

¹² Про затвердження Інструкції з діловодства у Державній фіскальній службі України: наказ ДФС України від 27.11.2014 р. № 333. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/71085.html>.

- відсутність врахування досвіду практичних працівників, які використовують нормативно-правові акти в своїй повсякденній діяльності;
- окремі нормативно-правові акти мають формальний характер.

У структурі ДФС є Департамент методологічної роботи з питань оподаткування, основним завданням якого є забезпечення організації та координації нормотворчої роботи з структурних підрозділів ДФС із питань оподаткування та підготовка пропозицій щодо удосконалення законодавчих актів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України та розроблення проектів законів України, актів Президента України, Кабінету Міністрів України щодо податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість, акцизного податку, трансфертного ціноутворення¹³.

Незважаючи на те, що в структурі ДФС України є Департамент методологічної роботи з питань оподаткування, що виконує саме функції, пов'язані з нормотворчою і роз'яснювальною роботою, на практиці саме цей департамент сприяє збільшенню тиску на бізнес через підготовку відповідних фіскальних ініціатив та нормативних документів фіскального характеру.

Так, наприклад, органи ДФС України найчастіше керуються внутрішніми організаційно-розпорядчими документами обмеженого доступу, які значно розширюють права контролюючих органів, встановлюють додаткові інструменти тиску на бізнес або обмеження прав платників податків, а іноді прямо суперечать вимогам чинного законодавства. Застосування механізмів, не передбачених Податковим кодексом України, зазвичай, як показує практика, проти сумлінних платників податків, не передбачає чітких процедур захисту та поновлення останніми своїх прав, що дає посадовим особам контролюючих органів необмежені можливості для корупції.

Так, наприклад, запровадження системи електронного адміністрування ПДВ супроводжувалося побудовою в програмному забезпеченні на підставі технічних завдань певних алгоритмів, які здебільшого не передбачені нормами Податкового кодексу України або прямо суперечили їм, що давало змогу керувати такою системою в ручному закритому режимі.

Корупція в органах державної влади України є однією з реальних та потенційних загроз національним інтересам та національній безпеці в Україні, яка дедалі глибше укорінюється у повсякденному житті як основний, швидкий та найбільш дієвий протиправний засіб вирішення питань, досягнення певних цілей. Відповідно до результатів дослідження громадської організації Transparency International у 2016 р. Україна за рівнем корупції в країні посіла 131 місце серед 176 країн.¹⁴

Такий рівень корупції призвів до того, що в 2016 році рівень довіри громадян до політичної системи упав до критичного рівня. Так, за результатами соціологічного опитування Київського міжнародного інституту соціології, 82% українців оцінюють поточну соціально-економічну ситуацію як «погану», основною причиною якої є корупція у вищих ешелонах влади. 84% українців загалом негативно оцінюють «все, що нині відбувається в країні».¹⁵

Однак нормотворча діяльність ДФС України не зводиться лише до видання нормативно-правових актів відомства. Так, у 2017 р. ДФС України здійснювалася робота щодо підготовки 36 проектів Законів України, серед яких: 11 зареєстровано у Верховній Раді України, 25 перебувають на розгляді Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, інших центральних органів виконавчої влади або доопрацьовуються в ДФС України¹⁶.

Висновки. ДФС України відіграє важливу роль у процесі нормотворчої діяльності у податкових відносинах і взаємодіє в процесі нормотворчості з іншими центральними органами виконавчої влади. Однак націленість податкової системи на виконання індикативних показників із надходження до бюджету, відсутність відповідальності за корупційні діяння, можливість для посадових осіб діяти поза межами Податкового кодексу України, користуючись лише внутрішніми наказами та розпорядженнями, свідчить про необхідність вдосконалення чинного Податкового кодексу України з описом усіх процедур зі встановлення прав та обов'язків платників податків та контролюючих органів.

¹³ Департамент методологічної та нормотворчої роботи: завдання і функції. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-aparat/departament-metodologichnoi/zavdannya-i-funktsii/>.

¹⁴ Corruption perceptions index 2016. URL: www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2016.

¹⁵ Соціально-політичні настрої жителів України та рейтинг підтримки партій і політичних лідерів: листопад 2016 р. URL: <http://www.kiis.com.ua>.

¹⁶ Про розгляд запиту: лист Державної фіскальної служби України від 28.12.2017 р. № 17485/Д/99-99-15-01-02-14.

Основним пріоритетом нині є проведення податкової реформи, суть якої полягає в: переході від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків, а не має на меті наповнення бюджету коштом фінансових санкцій та переплат; зменшенні кількості податків, їх розміру та спрощення порядку розрахунку і сплати; впровадженні електронних сервісів для платників податків; зменшенні податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації; удосконаленні законодавства України, спрямованого на посилення боротьби зі схемами ухиляння від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема удосконалення адміністрування податку на додану вартість, формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків, забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків, удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення, впровадження контролю за видатками фізичних осіб¹⁷.

Збереження старої недосконалої системи взаємовідносин між платниками податків і контролюючими органами без запровадження дієвих механізмів зміни принципів та підходів у діяльності, без збільшення рівня довіри та зростання соціальної відповідальності, без легалізації доходів суб'єктів господарювання, призводять до нівелювання не тільки будь-яких зусиль у сфері реформування служби, але і перетворюють найкращі законодавчі ініціативи у сфері податкового та митного законодавства на неефективні норми.

Анотація

У статті досліджуються основні напрями нормотворчої діяльності органів державної виконавчої влади у сфері податкових відносин. Визначаються місце і роль нормотворчої діяльності Державної фіскальної служби України у системі підзаконної нормотворчості центральних органів виконавчої влади. Виділяються основні проблемні питання у сфері нормотворчої діяльності у сфері оподаткування та формується пропозиція щодо вдосконалення чинного законодавства відомчої нормотворчої діяльності, урахуваючи процеси євроінтеграції.

Summary

This article examines the main areas of regulatory activity of executive public authorities in the tax relations. The place and role of regulatory activity of the Government fiscal service of Ukraine in the rule-making system of central enforcement authorities is determined. Based on a review regulatory sources in the field of taxation, formulated proposals for improving the current legislation, taking into the processes of European integration.

Використана література:

1. Гетьман Є.А. Кодифікація законодавства України: загальна характеристика, особливості, види : монографія. Х.: Право, 2012. 192 с.
2. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18 березня 2004 р. № 1629-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>.
3. Конституція України. Відомості Верховної Ради (ВВР). 1996. № 30. Ст. 141.
4. Алексеев С.С. Право. Азбука. Теория. Философия. Опыт комплексного исследования. М.: Издательская группа НОРМА – ИНФРА, 1998. 712 с.
5. Алтуніна О.М. Діяльність органів місцевого самоврядування щодо здійснення делегованих функцій та повноважень виконавчої влади: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Харків, 2009. 20 с.
6. Перерва Ю.М. Законодавчий процес в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.02 «конституційне право». К., 2009. 223 с.
7. Докторова Ж.П. Вимоги до проектів нормативно-правових актів: порівняльний аналіз України та ЄС. Збірник тез лекцій з питань нормопроєктування. К.: Мін-во юстиції України; Центр правової реформи і законопроектних робіт, 2005. 160 с.

¹⁷ Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020»: Указ Президента України від 12.01.2015 р. № 5/2015. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.

8. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
9. Про центральні органи виконавчої влади: Закон України від 17 березня 2011 р. № 3166-VI. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3166-17>.
10. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України Міністерство фінансів України: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.06.2014 р. № 375. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF>.
11. Про Державну фіскальну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>.
12. Про затвердження Інструкції з діловодства у Державній фіскальній службі України: наказ ДФС України від 27.11.2014 р. № 333. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/71085.html>.
13. Департамент методологічної та нормотворчої роботи: завдання і функції. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/aparatt/departament-metodologichnoi/zavdannya-i-funktsii>.
14. Corruption perceptions index 2016. URL: www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2016.
15. Соціально-політичні настрої жителів України та рейтинг підтримки партій і політичних лідерів: листопад 2016 р. URL: <http://www.kiis.com.ua>.
16. Про розгляд запиту: лист Державної фіскальної служби України від 28.12.2017 р. № 17485/Д/99-99-15-01-02-14.
17. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020»: указ Президента України від 12.01.2015 р. № 5/2015. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.

Yevheniia Duliba,

Candidate of Law Sciences,

*Associate Professor of Department of Criminal Law and Justice, Private higher educational establishment
"International university of economics and humanities named after academician Stepan Demianchuk"*