

**С. А. Даніелян**кандидат юридичних наук,  
докторант кафедри фінансового права  
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

## НОРМОТВОРЧИСТЬ ТА ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ В СИСТЕМІ ПОДАТКОВИХ ПРОЦЕДУР

*Стаття присвячена важливому теоретичному питанню законотворчості в системі податкових процедур. Автор виокремлює два різновиди нормотворчих процедур у сфері оподаткування, зокрема процедуру встановлення загальнодержавних податків та зборів та процедуру встановлення місцевих податків та зборів. У контексті специфіки законотворчої процедури автором було детально розглянуто положення Бюджетного кодексу України. Автор наголошує, що у сфері оподаткування часто приймаються закони, що мають безпосередній вплив на показники бюджету. Було зазначено, що законотворчі процедури у сфері оподаткування характеризуються певною мірою специфікою, що дозволяє говорити, про неможливість прийняття таких законопроектів у загальному порядку. Автор звертає увагу на те, що в частині нормотворчості щодо місцевих податків та зборів діють зовсім інші процедурні правила. Для встановлення місцевих податків та зборів органи місцевого самоврядування мають додатковий п'ятнадцятиденний строк. В аспекті податкової нормотворчості на рівні органів місцевого самоврядування було здійснено умовну інституційну адаптацію загальноподаткового принципу стабільності. Нормотворчість на муніципальному рівні у підвищеній мірі вирізняється процедурною специфікою. Сфера податкового правозастосування, а відповідно і правозастосовні процедури, прямо пов'язані із податковим адмініструванням. Автор виокремив сім категорій податкових процедур та детально розглянув саме процедури податкового контролю. Шляхом аналізу положень закону, було встановлено, що податковий контроль може безпосередньо реалізуватися чотирма способами, зокрема: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірки та звірки платників податків; моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 Податкового кодексу України. Автором було запропоновано власний висновок щодо того, що процедури податкового контролю мають комплексний характер, так як, фактично, інтегрують в собі три самостійні різновиди податкових процедур.*

**Ключові слова:** законотворча процедура, сфера оподаткування, бюджетне законодавство, податки та збори, процедура податкового контролю.

Нормотворчі процедури мають відношення до встановлення як загальнодержавних так і місцевих податків та зборів. У рамках нормотворчих процедур можна виокремити:

а) процедури встановлення загальнодержавних податків та зборів;

б) процедури встановлення місцевих податків та зборів.

Так, безумовно, закони з питань оподаткування приймаються в рамках загальних законотворчих процедур. Однак, існує у таких процедурах і певного роду специфіка. Як приклад можна навести вимоги пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України де зазначається, що 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. Крім цього відповідний припис містить ще одне правило, а саме, з приводу того, що податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [1]. З вищезазначеного вбачається, що принаймні вже два специфічних нормотворчих правила підлягають застосуванню в контексті прийняття законів з питань оподаткування, а саме:

– по-перше, вносити зміни до будь-яких елементів податків та зборів можна тільки за шість місяців до початку нового бюджетного періоду;

– по-друге, гарантія стабільності податків та зборів, податкових пільг протягом всього бюджетного року.

Вищезазначені правила, які стосуються внесення змін до податкового законодавства мають неабиякий вплив на забезпечення послідовності нормотворчої практики. Саме у зв'язку із цим вони (правила) і були формалізовані в рамках принципу стабільності, який є одним із основних вихідних положень податкового законодавства.

У контексті специфіки законотворчої процедури у сфері оподаткування потрібно також звернути увагу на положення Бюджетного кодексу України. Так, у сфері оподаткування часто приймаються закони, що мають безпосередній вплив на показники бюджету. Відповідно до абз. 1 ч. 2 ст. 27 Бюджетного кодексу України кожен законопроект, внесений до Верховної Ради України, протягом п'яти днів направляється до Кабінету Міністрів України для здійснення експертизи щодо його впливу на показники бюджету та відповідності законам, що регулюють бюджетні відносини.

У свою чергу Кабінет Міністрів України має обов'язок у двотижневий строк надати Комітету Верховної Ради України з питань бюджету відповідний висновок [2]. Тобто, навіть бюджетне законодавство, фактично, деталізує окремі аспекти законотворчості у сфері оподаткування. Така ситуація обумовлюється не в останню чергу спорідненістю підгалузі бюджетного та податкового права в рамках галузі фінансового права. При цьому саме бюджетне право є тією підгалуззю права, яка генетично пов'язана з податковим правом.

У той же самий час, ми повинні говорити, що бюджетне право та податкове право, в окремих аспектах нормативного регулювання, можливо, корелюється не зовсім в ідеальній мірі. У даному випадку мова йде про співвідношення положень ч. 3 ст. 27 Бюджетного кодексу України та пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України. Так, принцип стабільності, що закріплений в податковому законодавстві, визначає правило за яким зміни до будь-яких елементів податків та зборів можуть вноситися не пізніше як за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду. При цьому в бюджетному законодавстві, сформульовано інше правило. Відповідно до ч. 3 ст. 27 Бюджетного кодексу України: «Закони України або їх окремі положення, які впливають на показники бюджету (зменшують надходження бюджету та/або збільшують витрати бюджету) і приймаються:

– не пізніше 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку планового бюджетного періоду;

– після 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим» [3].

Відповідно, виходить наступна ситуація, що бюджетне законодавство, фактично, встановлює додатковий 15-денний строк протягом якого можуть прийматися закони України, які впливають на показники бюджету. Однак, законами з питань оподаткування також можуть вноситися зміни, які об'єктивно впливають на показники бюджету. Та чи означає це, що в такому випадку законодавець має додаткових 15 днів на внесення таких змін? На наше переконання – ні. Тут потрібно виходити з примату спеціальної норми (норми податкового законодавства) перед нормою загального характеру (нормою бюджетного законодавства). Якщо законопроект стосується саме внесення змін до податкового законодавства, то закономірним є те, що основними тут повинні виступати саме норми Податкового кодексу України. І у випадку наявності колізії між ними, до уваги повинні братися саме положення податкового законодавства.

Якщо спробувати наочним чином проілюструвати цю ситуацію, то вона матиме наступний вигляд: якщо Верховна Рада України приймає закон України яким вносять змін до податкового законодавства, наприклад 10 липня, і такий закон України впливає на показники бюджету, то застосовуватися повинні правила визначені Податковим кодексом України, а отже такі положення не повинні діяти з початком планового бюджетного періоду. Відповідно, з боку законодавця було б цілком логічно уніфікувати підходи з цього питання, а саме в частині нормативного узгодження приписів ч. 3 ст. 27 Бюджетного кодексу України та пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України. Якщо цього не зробити, то це може призвести до потенційно конфліктних ситуацій, податкових спорів. І, що робити юрисдикційним органам, що розглядатимуть відповідні спори, у такій ситуації? А вихід один – керуватися принципом презумпцією правомірності рішень платника податків, у відповідності з якою належною вважатиметься та позиція, що була сформульована платником податків.

Отже, з вищезазначеного вбачається, що законотворчі процедури у сфері оподаткування характеризуються певною мірою специфікою, що дозволяє говорити, про неможливість прийняття таких законопроектів у загальному

порядку. Крім цього потрібно, звернути увагу на специфіку нормотворчості органів місцевого самоврядування, а саме в частині прийняття відповідними органами рішень, які стосуються питань встановлення місцевих податків та зборів. Саме положення п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України визначають процедурні аспекти встановлення відповідними органами місцевого самоврядування місцевих податків та зборів. Більше того в аспекті місцевих податків та зборів діють зовсім інші процедурні строки. Так, відповідно до п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України місцеві ради приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів до 15 липня року, що передує бюджетному періоду [4]. Тобто, в частині нормотворчості по місцевим податкам та зборам діють зовсім інші процедурні правила. Для встановлення місцевих податків та зборів органи місцевого самоврядування мають додатковий п'ятнадцятиденний строк.

Більше того, у Податковому кодексі України прямо акцентується увага на тому, що встановлення місцевих податків та зборів здійснюється саме у порядку, визначеному відповідним спеціалізованим кодифікованим актом – Податковим кодексом України (пп. 12.3.1 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України). Отже, нормотворчість на муніципальному рівні у підвищеній мірі вирізняється процедурною специфікою, яка при цьому визначається не просто на рівні законів, що регламентують діяльність органів місцевого самоврядування, але власне спеціалізованим податковим законодавством.

В аспекті податкової нормотворчості на рівні органів місцевого самоврядування було здійснено інституційну адаптацію загальноподаткового принципу стабільності. Тут, радше потрібно говорити про певного роду умовність адаптації, так як зміст правил трохи різниться. Проте суті це не міняє, адже законодавець сформулював специфічні вимоги стабільності для цілей встановлення місцевих податків та зборів. Відповідні правила отримали свою безпосередню формалізацію в приписах пп. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України, де зазначається наступне: «Рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 25 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та/або зборів або змін (плановий період).

В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом» [5].

З вищезазначеного вбачається, що для цілей встановлення місцевих податків та зборів спеціальними є не тільки строки прийняття відповідних рішень органів місцевого самоврядування, але і їх оприлюднення. Все це у своїй сукупності і вказує на спеціальний процедурний характер нормотворчості органів місцевого самоврядування у сфері оподаткування.

Таким чином, можна дійти висновку, що нормотворчість, у сфері оподаткування, як законодавча, так і на рівні органів місцевого самоврядування, відрізняється своєю специфікою, а тому говорити про повністю загальний характер такої нормотворчості неможливо. Фактично, мова йде про цілу низку спеціальних процедурних правил, які й вирізняють нормотворчість у сфері оподаткування.

Сфера податкового правозастосування, а відповідно і правозастосовні процедури, прямо пов'язані із податковим адмініструванням. Питанням податкового адміністрування присвячений цілий окремих Розділ II Податкового кодексу України, який так і називається «Адміністрування податків, зборів, платежів». Саме поняття «податкове адміністрування» не є нормативно-вивіреним, однак в силу її поширеного застосування у доктринальних джерелах та зручності самого застосування, в подальшому пропонуємо застосовувати саме такий науковий термін.

Легальне визначення податкового адміністрування закріплено в пп. 14.1.1<sup>1</sup> п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України. Так, під податковим адмініструванням розуміється сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [6]. Тобто, фактично, нормотворець зводить податкове адміністрування до податкових процедур та рішень, які приймаються в рамках таких процедур.

У межах податкового адміністрування можна виокремити наступні категорії податкових процедур:

- процедури податкового обліку;
- процедури сплати податків та зборів;
- процедури пов'язані з податковою звітністю;
- процедури перевірок платників податків;
- процедури із вирішення податкових спорів;
- процедури забезпечувального характеру;

– процедури притягнення платника податків до юридичної відповідальності.

Серед вищезазначених процедур ми не випадково не зазначали процедури податкового контролю. Вказаний перелік процедур є деталізованим та таким, що викладений із умовним дотриманням логіки розвитку таких процедур (під умовністю мається на увазі те, що в окремих випадках одні процедури можуть «випадати» з реалізаційної процедурної прямої). Крім цього за межами такої прямої існують, наприклад, процедури сервісного характеру, до яких відносяться, зокрема, процедури надання індивідуальних податкових консультацій. Що ж стосується податкового контролю, то його не можна назвати типовою податковою процедурою. Специфіка податкового контролю як процедурного явище полягає у його змісті, структурі та наскрізному характері.

У подальшому пропонуємо більш детально розглянути саме процедури податкового контролю. Податковому контролю присвячена окрема глава Податкового кодексу України – Глава 5 «Податковий контроль». Саме ж поняття «податкового контролю» має нормативно-закріплене визначення, що отримує свою безпосередню формалізацію в п. 61.1 ст. 61 Податкового кодексу України. Податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [7]. Вище зазначене визначення формулює загальне уявлення про податковий контроль. Сам же податковий контроль може безпосередньо реалізуватися чотирма способами, що формалізовані в ст. 62 Податкового кодексу України. До таких способів належить:

- 1) ведення обліку платників податків;
- 2) інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- 3) перевірки та звірки платників податків;
- 4) моніторинг контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 Податкового кодексу України.

Серед вищезазначених способів реалізації податкового контролю, фактично, самостійне процедурне значення мають виключно:

- а) процедури податкового обліку;
- б) інформаційно-аналітичні процедури;
- в) процедури перевірок платників податків.

Що ж стосується моніторингу контрольованих операцій, то це специфічна діяльність яка стосується вузької, інституційно-обумовленої сфери трансфертного ціноутворення. Як такою, процедурною складовою, моніторинг контрольованих операцій не вирізняється. Це радше поняття технічного характеру.

Процедури податкового контролю мають комплексний характер, так як, фактично, інтегрують в собі три самостійні різновиди податкових процедур:

- 1) процедури податкового обліку;
- 2) інформаційно-аналітичні процедури у сфері оподаткування;
- 3) процедури перевірки платника податків.

Це і робить терміносполуку «податковий контроль» явищем комплексним, що характеризується системністю та навіть нормативною теоретизацією. Так, процедури податкового обліку закріплені у Главі 6 Податкового кодексу України («Облік платників податків»), Главі 7 Податкового кодексу України («Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів»), Главі 8 Податкового кодексу України («Перевірки»). Відповідно, Глава 5 та Глави 6, 7, 8 співвідносяться як загальне та спеціальне у процедурному регулюванні податкового контролю. Такого роду комплексність податкового контролю обумовлює ситуацію за якої він не може характеризуватися як звичайна податкова процедура. Він (податковий контроль) не зовсім чітко вписується у вище окреслену пряму правореалізації податкових процедур. Це і дозволяє говорити про специфічну природу процедур податкового контролю в системі податкових процедур.

#### Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України: Кодекс України, Закон від 02.12.2010 № 2755-VI в редакції від 01.01.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20210101>.
2. Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n541>.
3. Там само.
4. Податковий кодекс України: Кодекс України, Закон від 02.12.2010 № 2755-VI в редакції від 01.01.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20210101>.
5. Там само.
6. Там само.
7. Там само.

**Daniyelyan S. Rules-making and law enforcement in the system of tax procedures**

*The article is devoted to an important theoretical issue of lawmaking in the system of tax procedures. The author distinguishes two types of rule-making procedures in the field of taxation, including the procedure for establishing national taxes and fees and the procedure for establishing local taxes and fees. In the context of the specifics of the legislative procedure, the author considered in detail the provisions of the Budget Code of Ukraine. The author emphasizes that in the field of taxation, laws are often passed that have a direct impact on budget indicators. It was noted that the legislative procedures in the field of taxation are characterized to some extent by the specifics, which suggests that it is impossible to adopt such bills in the general order. The author draws attention to the fact that in the part of rule-making on local taxes and fees there are completely different procedural rules. Local governments have an additional 15 days to set local taxes and fees. In the aspect of tax rule-making at the level of local self-government bodies, a conditional institutional adaptation of the general tax principle of stability was carried out. Rule-making at the municipal level is highly distinguished by procedural specifics. The field of tax law enforcement, and consequently law enforcement procedures, are directly related to tax administration. The author singled out seven categories of tax procedures and considered in detail the procedures of tax control. By analyzing the provisions of the law, it was found that tax control can be directly implemented in four ways, in particular: keeping records of taxpayers; information and analytical support of the activity of controlling bodies; inspections and reconciliations of taxpayers; monitoring of controlled transactions and interviewing officials, authorized persons and / or employees of the taxpayer in accordance with Article 39 of the Tax Code of Ukraine. The author proposed his own conclusion that tax control procedures are complex in nature, as, in fact, integrate three separate types of tax procedures.*

**Key words:** legislative procedure, sphere of taxation, budget legislation, taxes and fees, tax control procedure.