

ЯКІСТЬ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНУ У КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРИНЦИПУ СТАБІЛЬНОСТІ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

*Дмитрик Ольга Олександрівна,
доктор юридичних наук, професор,
завідувач наукового відділу загальних проблем
формування та реалізації інноваційної політики
НДІ правового забезпечення інноваційного
розвитку НАПрН України, професор кафедри фінансового
права Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого*

The problem of the quality of the law is of particular relevance today both in General terms and taking into account the sectoral affiliation since the unconditional implementation of the rule of law in our state also concerns the requirements of the «quality» of the law. The European Court of human rights also draws attention to this aspect, stressing that the principle of the rule of law requires compliance with the requirements of the «quality» of the law, which is supposed to interfere with human rights and fundamental freedoms. Legal, social and political aspects can be indicators of the quality of a tax law. The requirements regarding the form of the tax act are usually imposed to ensure the quality of tax legislation and respect for the rights and legitimate interests of taxpayers. The system of taxation, taxes and fees in Ukraine are established exclusively by laws (article 92 of the Constitution of Ukraine). In fact, the consolidation of a specific form of taxation – the adoption of a law – is a requirement for norm-setting, which should be based on pragmatic, rational and effective starting points. As for tax legislation, such requirements are embodied in article 4 of the Tax code of Ukraine. One of the main parameters of the quality of the tax law is stability, which is paid attention to in the system.

Keywords: tax, tax law, quality of tax law, tax legislation.

Проблема качества закона как в общем плане, так и ввиду отраслевой принадлежности сегодня имеет особую актуальность, поскольку безусловная реализация в нашем государстве принципа верховенства права касается и требований «качества» закона. На этот аспект обращает внимание и Европейский Суд по правам человека, подчеркивая, что принцип верхо-

венства права требует соблюдения требований «качества» закона, которым предусматривается вмешательство в права личности и в основные свободы. Показателями качества налогового закона могут быть юридические, социальные и политические его аспекты. Для обеспечения качества налогового законодательства и соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков, обычно выдвигаются требования относительно формы акта о налогах. В Украине система налогообложения, налоги и сборы устанавливаются исключительно законами (ст. 92 Конституции Украины). Фактически, закрепление конкретной формы установления налогов – принятие закона – есть закреплением требований к нормотворчеству, которое должно основываться на прагматических, рациональных и эффективных исходных положениях. В налоговом законодательстве такие требования нашли свое воплощение в ст. 4 Налогового кодекса Украины. В его системе обращено внимание на стабильность, что выступает одним из основных параметров качества налогового закона.

Ключевые слова: налог, налоговый закон, качество налогового закона, налоговое законодательство.

Проблема якості законодавства як у загальному плані, так і зважаючи на галузеву належність останніми роками набуває особливої актуальності. Це цілком закономірно, адже безумовна реалізація в нашій державі принципу верховенства права стосується і вимог «якості» закону. На цей аспект звертає увагу і Європейський Суд з прав людини. Зокрема, він неодноразово підкреслював, що принцип верховенства права вимагає дотримання вимог «якості» закону, яким передбачається втручання у права особи та в основоположні свободи. Так, у рішенні від 10 грудня 2009 року у справі «Михайлюк та Петров проти України» (Mikhaulyuk and Petrov v. Ukraine, заява № 11932/02) зазначено: Суд нагадує, що вираз «згідно із законом» насамперед вимагає, щоб оскаржуване втручання мало певну підставу в національному законодавстві; він також стосується якості відповідного законодавства і вимагає, щоб воно було доступне відповідній особі, яка, крім того, повинна передбачати його наслідки для себе, а також це законодавство повинно відповідати принципу верховенства права (див., серед багатьох інших, рішення у справі «Полторацький проти України» (Poltoratskiy v. Ukraine) від 29 квітня 2003 року, заява № 38812/97, п. 155) [1; 2].

Науковці справедливо зазначають, що стосовно показників якості закону в юридичній науці існують різні точки зору. Це можуть бути юридичні, соціальні і політичні аспекти якості закону. Причому, юридичні властивості стосуються того, що закони повинні закріплювати нормативно-правові приписи, тобто регламентувати відносини між суб'єктами шляхом встановлення їх взаємних прав і обов'язків, реалізація яких забезпечується примусовою силою держави. Окрім того, якісний закон – це такий, що має внутрішню логічну узгодженість і здатний до взаємодії нормативних приписів, що містяться в ньому. При цьому показниками якості окремо взятого закону є, у тому числі, й співвідношення його основних типологічних характеристик (юридичної сили; кола суспільних відносин, що регламентуються; специфіки норм, що вміщаються в ньому тощо). На рівні галузей законодавства, якісні показники включають в себе системність актів, що утворюють галузь, тобто їх внутрішню узгодженість і взаємодоповнюваність, а також відсутність прогалин в нормах права, адекватність специфіки, що охоплюються галуззю суспільних відносин, шляхом їх правової регламентації. На рівні системи законодавства важливого значення для її якісних характеристик набувають своєчасність оновлення систематизації законодавства, оскільки кожен новий закон повинен відповідати своєму призначенню в системі законодавства [3].

Для забезпечення якості податкового законодавства та дотримання прав і законних інтересів платників податків, зазвичай висуваються вимоги щодо форми акту про податки. Наприклад, у ст. 34 Конституції Французької Республіки закріплено, що Законом встановлюються правила стосовно: джерел, ставок і умов оподаткування; порядку грошової емісії [4, с. 28]. В Україні система оподаткування, податки і збори також повинні встановлюватися виключно законами (ст. 92 Конституції України) [5].

Фактично, закріплення конкретної форми встановлення податків – прийняття закону – є закріпленням вимог до нормотворчості. Так, суспільне призначення правотворчості полягає у встановленні еталонів, стандартів, взірців поведінки суб'єктів суспільних відносин, тобто моделювання алгоритмів суспільної взаємодії, що з позицій публічної

влади є бажаними, припустимими або ж необхідними. Іншими словами йдеться про формування нормативних конструкцій, які визначають дозволена, обов'язкову чи заборонену поведінку учасників суспільних відносин [6, с. 92]. Однак, не дивлячись на те, що правила поведінки встановлюються державою, і передусім відображають публічний інтерес, процедури встановлення податків, окрім форми, передбачають необхідність дотримання цілого ряду вимог.

Нормотворча діяльність – це суттєвий напрям державно-правової роботи, через що вона має ґрунтуватися на прагматичних, раціональних та необтяжливих будь-якою деструктивною ідеологією ефективних вихідних положеннях (принципах, основоположних ідеях, керівних вимогах найвищої міри імперативності), що допомагає нормотворцю уникати помилок у власній нормотворчій діяльності, знижує імовірність прийняття неефективних за своїм характером нормативних приписів, сприяє зростанню правової культури учасників суспільних відносин [7, с. 251]. На наше переконання щодо податкового законодавства, то такі вимоги знайшли своє втілення у ст. 4 Податкового кодексу України [8], якою закріплені принципи податкового законодавства. Фактично, йдеться про засади, яких необхідно дотримуватися під час визначення правил оподаткування. У їх системі звернемо увагу на стабільність, що виступає одним з основних параметрів якості податкового законодавства. Відсутність стабільності в чинному законодавстві негативно впливає на розвиток економічної, політичної, соціальної і духовної сфер життя суспільства [3]. Так, принцип стабільності передбачає заборону внесення змін до будь-яких елементів податків та зборів пізніш 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 бюджетного року. І тут постає питання, чи можна сьогодні вважати податкове законодавство стабільним і відповідно податковий закон – якісним.

У науковій літературі виокремлюється низка ознак, що дозволяють характеризувати закон, у тому числі й податковий, як стабільний [9, с. 61]. По-перше, можна говорити про сукупність властивостей, які виражають сутність цього нормативно-правового акта і

тим самим забезпечують його стабільність. Це, зокрема, такі якості: (1) такий закон є підсумком особливої правотворчої діяльності, що здійснюється виключно Верховною Радою України; (2) він має, зазвичай, чітко визначену структуру (яскраво цей атрибут проявляється у податковому законі, конструкція якого обумовлена структурним поділом елементів правового механізму податку); (3) наявність визначеної форми, реквізитів, символів тощо; (4) приписи, що він містить, завжди забезпечені заходами державного примусу, а також відповідними забезпечувальними засобами (застава, адміністративний арешт майна тощо), які гарантують як належне надходження грошових коштів до публічних фондів, так і цільове, ефективне і раціональне їх використання. Як вбачається, ці властивості повному мірою притаманні сучасному податковому закону.

По-друге, це характеристики, що відображають безпосередньо якість податкового закону, стабільність податково-правових норм, які в ньому вміщуються. До них ми відносимо: (1) соціально-наукові атрибути, що обумовлюють відповідність законодавчих фінансово-правових норм реальним суспільним відносинам (мається на увазі вимога адекватності законодавчого відображення реальних умов формування публічних фондів (і в першу чергу – справляння податків); (2) правові – виражають відповідність такого закону його місцю у системі джерел податкового права; особливості процедури їх прийняття; забезпеченість якості мови закону, недопущення використання недосконалої термінології, і, що вкрай принципово, обмеження можливостей виникнення законодавчих колізій. При ґрунтовному аналізі Податкового кодексу України ми бачимо, що названі властивості не завжди йому властиві. Про це свідчать і численні звернення платників податків за захистом своїх прав і законних інтересів у адміністративному та судовому порядку.

По-третє, це ознаки, які стосуються результатів практичної реалізації податкового закону. Вони гарантують стабільність застосування податкових законодавчих норм, їх реальність. У такому разі йдеться про (1) можливість фактичного застосування при регулюванні суспільних відносин саме тих приписів, які мав на увазі законодавець, формуючи таку норму у податковому законі; (2) тривалість

дії закону, яка зумовлюється стабільністю та сталістю суспільних відносин у сфері оподаткування, що поєднується з оперативністю їх уточнення, деталізації приписами податкових підзаконних актів; (3) динамічність стабільного податкового закону, а саме – відбиття реально існуючої дійсності та випереджувального прийняття податково-правових норм, які мають виконувати функцію орієнтиру для розвитку податкових відносин в необхідному напрямку. Як вбачається, для досягнення цих характеристик в нашій державі необхідно докласти чи мало зусиль.

Тож стабільність податкового закону можна визначити як його здатність протягом тривалого часу ефективно та раціонально врегулювати широке коло податкових відносин не потребуючи суттєвих змін приписів, що він містить [10, с. 65]. Важливо мати на увазі, що однією із головних засад, на яких ґрунтується стабільність податкового закону, є саме система інтересів, яка не лише узгоджується на рівні такого законодавчого акта, але й зумовлює його положення як акта вищої юридичної сили, за якого дієвість закону має визначатися головним чином тим, як він сприймається суб'єктами податкового права (і у першу чергу платниками податків), наскільки він віддзеркалює їх вимоги та потреби. Авторитет закону вимірюється, перш за все, тим, наскільки точно він відображає життєво важливі проблеми кожного громадянина і всього суспільства в цілому, наскільки дієво захищає їх інтереси [9, с. 62].

ЛІТЕРАТУРА

1. Практика Європейського Суду з прав людини у здійсненні правосуддя: вимоги щодо якості закону та юридичної визначеності. URL: http://ukrainepravo.com/international_law/european_court_of_human_rights/tuankhyna-zhvustyemfensgs-ftsets-i-tuav-oyueuyr-ts-iekmfryerrk-tuavsfstseeayvypsgy-ses-yansfkhk-ians/;
2. Фулей Т. І. Застосування практики Європейського суду з прав людини при здійсненні правосуддя: Науково-методичний посібник для суддів. 2-ге вид. випр., допов. Київ, 2015. 208 с.;
3. Мельник А. А. Якість як принципова вимога дієвого закону. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/63884/85-Melnik.pdf?sequence=1>;

4. Конституція Французької Республіки (з передмовою Володимира Шаповала) / В.М. Шаповал Київ: Москаленко О.М., 2018. 56 с.;
5. Конституція України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>;
6. Рабінович П. М. Основи загальної теорії права та держави : навч. посіб. Харків : Консум, 2002. 160 с.
7. Алексеев С. С. Теория государства и права : учебник. Москва: НОР-МА, 2005. 458 с.;
8. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>;
9. Концепция стабильности закона (серия «Конфликт закона и общества») / отв. ред. В. П. Казимирчук. Москва: Проспект, 2000.;
10. Монастирський Д. А. Поняття та природа стабільності закону. *Університет. наук. записки*. 2005. № 1–2 (13–14).

ДО ПРОБЛЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ

Кобильнік Дмитро Анатолійович,
*кандидат юридичних наук, доцент, доцент
кафедри фінансового права, Національний
юридичний університет імені Ярослава Мудрого*

The rapid development of computer systems, technology, etc. is driving the growth of the intellectual property market. This produces dramatic changes in the access, use and distribution of intellectual products. Obviously, these processes are related to monetization, the acquisition of the appropriate status by a person who owns or wants to acquire such a right. The state is involved in the regulation of such relations through taxation. For tax purposes, the legislator does not establish any dependence on the way in which the profit (income) is generated from the intellectual property rights, since it imposes a tax on royalties. Features of royalty tax set for individuals Art. 170 of the Tax Code of Ukraine, however, when paying royalty to a nonresident, there are a number of problems associated with the payment of the so-called repatriation tax. First, the person must prove that he or she is the direct recipient (owner) of such income, that is, the beneficiary. Secondly, it is necessary to confirm the resident status. However,