

РЕГУЛЯТИВНІ ЮРИДИЧНІ ФОРМИ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО КОМПРОМІСУ



В. ВДОВІЧЕН

*кандидат юридичних наук,
в. о. доцента кафедри конституційного,
адміністративного і фінансового права
(Чернівецький національний університет
імені Юрія Федьковича)*

Специфіка податкових відносин виявляється в особливому співвідношенні майнових та організаційних елементів та в особливих властивостях майнових і організаційних складових податкових відносин. Організаційно-майнові відносини зі справляння податків, а також деякі відносини, які виникають у процесі притягнення до відповідальності за здійснення податкового правопорушення, будучи врегульованими нормами права, являють собою правові зв'язки з приводу матеріальних благ. При цьому у всіх випадках, коли податкові відносини мають характер майнових, вони є владно-майновими відносинами, які виникають у сфері розподілу тягаря публічних витрат. Цим вони суттєво відрізняються, зокрема, від майнових відносин, опосередковуваних цивільним правом (тобто відносин власності й обігу). Але податкові відносини — це майнові й одночасно особливі організаційні відносини. Організаційний характер цих суспільних зв'язків означає, що вони в результаті спрямовані на узгодження публічного і приватного інтересу при оподаткуванні, на встановлення шляхом реалізації визначених податково-правових процедур необхідного ба-

лансу між вказаними інтересами [1, 138]. Така важлива риса відрізняє податкові відносини від інших, традиційно віднесених до фінансово-правових відносин.

Відомо, що на природу податкових відношення вирішальний вплив здійснює те, що в ньому одночасно беруть участь («протистоять» одне одному) суб'єкт, який наділений владними повноваженнями у сфері оподаткування, і суб'єкт, не наділений ними, тобто публічний і приватний суб'єкти [2, 18–26, 66–169]. Приватні суб'єкти мають власні (приватні) інтереси, володіють автономією волі, яка визначає їх поведінку. Публічні суб'єкти покликані забезпечити реалізацію публічного інтересу. Очевидно, що приватний інтерес і публічний інтерес можуть збігатися. Або ж якщо такий збіг і має місце, об'єктивно він може бути не усвідомленим конкретним носієм приватного інтересу. Таке положення є закономірним для сфери оподаткування, оскільки в межах податкових відносин приватний суб'єкт, як правило, вимушений поступитися власним інтересом: він втрачає право на певну частину належних йому матеріальних благ заради відносної та негарантованої конкретно йому вигоди від дія-

ності публічних суб'єктів. У зв'язку з виникненням вказаних суперечностей різних інтересів, податкові відносини можуть існувати тільки за умови певного обмеження юридичними засобами форм прояву автономії волі приватного суб'єкта. Такий стан речей породжує необхідність існування чіткої регулятивної юридичної форми податково-правового компромісу як засобу досягнення правового балансу інтересів суб'єктів.

Юридична форма є певним способом зовнішнього виразу податково-правових відносин. Призначення цієї форми — впорядкувати зміст податково-правових відносин, надати їм властивості загальнообов'язкового характеру. За допомогою юридичної форми також можна побачити, як втілюється і реалізується податковий компроміс у фінансовій політиці держави, зокрема у сфері накопичення фондів коштів для забезпечення, передусім, потреб суспільства та задоволення публічного інтересу. Саме тому юридична форма демонструє всі сторони такого феномену як податковий компроміс.

Зазначимо, що юридична форма податково-правового компромісу обов'язково передбачає нормативне закріплення. Так, відповідно за аналогією, якщо податкові відносини — це відносини, які можуть існувати тільки у правовій формі, то і, відповідно, наявність юридичної форми можлива лише за наявності законодавчого закріплення. На основі цього юридичну форму податково-правового компромісу визначаємо як визнання та нормативне закріплення державою зовнішнього прояву узгодження інтересів суб'єктів податкових правовідносин.

Основним завданням регулятивної юридичної форми податково-правового компромісу є формальне визначен-

ня та юридичне закріплення основ податково-правового компромісу, а також встановлення загальних положень його реалізації. Регулятивні форми податково-правового компромісу виникають щодо узгодження інтересів суб'єктів абсолютних податкових правовідносин, тобто таких, у яких стороною виступають, з одного боку, держава, а з другого — платники податків, інші групи суб'єктів податкових відносин. Ці форми проявляються в конституційно-правових положеннях податкового права; в положеннях спеціального податкового законодавства; в положеннях податкового права, що закріплені в інших законах держави. За допомогою цих регулятивних юридичних форм податково-правового компромісу створюється реальна можливість правового закріплення збалансування податкових інтересів приватного і публічного суб'єктів.

Конституційно-правові положення податкового права. Чим вищий рівень розвитку громадянського суспільства та правової держави, тим більш повно і чітко на рівні Конституції держави регламентуються засади податкового права. З приводу цього можна виділити фактори, які зумовлюють виникнення і необхідність існування «конституційного податкового права» [3, 99]. Отже, по-перше, оподаткування передбачає легальну передачу, вилучення частки приватної власності у грошовій формі та перехід цієї частки у власність держави (іншого публічного утворення), тобто обмеження, звуження конституційно визнаного права приватної власності. Приватна власність є першоосновою сучасної людської цивілізації, тому в цивілізованих суспільствах створені досконалі, стійкі механізми її захисту, у тому числі й заходи конституційного захисту. Саме

тому обмеження права приватної власності, точніше кажучи, встановлення випадків, способів, форм цього обмеження, виходячи з принципу адекватності, допустиме також як виняток на конституційному рівні. По-друге, оподаткування здійснюється з метою задоволення загальних публічних інтересів. Їхнє задоволення також, як і забезпечення існування приватної власності, є умовою існування сучасної людської цивілізації. Тому податки і неподаткові фіскальні платежі вже давно розглядаються юридичною наукою як атрибут публічної влади, представленої державою і місцевим самоврядуванням, виступають як їх функції. Забезпечення фінансових потреб публічної влади є умовою успішного виконання цією владою всіх її інших функцій. Разом з тим забезпечення виконання таких функцій та існування публічної влади загалом безпосередньо пов'язане із втручанням у приватну власність, яка захищається Конституцією держави. Тому в правовій державі таке втручання повинне обов'язково бути конституційно регламентованим у формі відповідних конституційно-правових положень.

На сьогодні в Конституції України нормативно зафіксовано тільки два принципи оподаткування — їхній загальний характер і необхідність їх законодавчого оформлення. Тобто в цьому випадку можна говорити про певну випадковість конституційно-правових положень податкового права. Але разом із тим ці положення не можуть залежати від випадковості, згідно з якою одні питання знайшли в тексті Конституції повне відображення, а інші — ні. Таке твердження ми знаходимо у працях німецького юриста-фінансиста К. Фогеля [4, 113]. Ті чи інші положення є принципами не тому,

що вони містяться в Конституції — а фіксування в ній лише надає їм відповідного нормативного статусу, канонізує їх, — а тому, що вони виражають ґносеологічну сутність відповідного зрізу права як феномена суспільного життя. Будучи такими феноменами, споконвічно, за своєю природою, вони і відбираються законодавчою владою (у будь-якому випадку, повинні відбиратися) для наступного їх нормативного втілення [3, 98].

Цінність у нормативному, насамперед конституційному, втіленні податкового права полягає в тому, що податкове право стає могутнім інструментом узгодження публічних та приватних інтересів, є засобом, який відображає природну перешкоду на шляху зловживання податковими правочинами і, разом з тим, є основою для справедливого та співрозмірного оподаткування.

Нескінчена боротьба платників податків з тими, хто їх стягує, викликає необхідність у конституційному закріпленні виключного права за парламентом встановлювати податки. Конституційне право платників податків погоджуватися чи не погоджуватися через своїх представників на ті чи інші податкові вилучення є квінтесенцією конституційного податкового права. Так, у конституціях одних держав таке право більш-менш повно виражене в позитивній формі, у конституціях ж інших держав (наприклад України) навпаки, це право народу безпосередньо не зазначене.

У необхідності конституційно-правових положень податкового права через які проявляється податково-правовий компроміс, ще раз переконує твердження М. Кучерявенка про те, що конституційне право закріплює основні принципи організації суспільних відносин, у тому числі й у сфері

фінансів [5, 42]. Саме тому норми податкового права повинні бути конституційно обґрунтованими. Отже, з викладеного вище випливає, що конституційно-правові положення податкового права — це сукупність положень Конституції держави, в яких закріплені першооснови та принципи податкового права, які спрямовані на визначення публічних та приватних інтересів у сфері оподаткування та встановлення правових меж їх захисту.

Положення спеціального податкового законодавства є ще однією регулятивною формою податково-правового компромісу як нормативного визнання та оформлення державою частини спільних інтересів та потреб індивідів як публічних. Такі положення є проявом регулюючого впливу держави на суспільство. Якщо положення конституції є виразом компромісу між державою і суспільством, що має риси фундаментальності, стабільності, то положення спеціального податкового законодавства — компроміс, який обумовлений певним періодом становлення економіки держави, рівнем соціального забезпечення населення, розвитком у державі певної галузі виробництва, переходом держави до нових форм регулювання відносно ринкової економіки тощо, і є відповідно тимчасовим.

Виділяючи в окрему регулятивну форму податкового компромісу положення спеціального податкового законодавства, варто звернути увагу на основні засади, принципи, які спрямовані на узгодження інтересів приватних та публічних суб'єктів. Законодавець, приймаючи Податковий кодекс України, орієнтувався на ряд основних постулатів, які отримали нормативне визнання в ст. 4 згаданого кодексу. Так, відповідно до нього податкове законодавство ґрунтується на та-

ких принципах: загальність оподаткування, рівність усіх платників перед законом, невідворотність настання визначеної законом відповідальності, презумпція правомірності рішень платника податку, фіскальна достатність, соціальна справедливість, економічність оподаткування, нейтральність оподаткування, стабільність, рівномірність та зручність сплати, єдиний підхід до встановлення податків та зборів [6, 4]. За допомогою цих принципів, які становлять регулятивні форми податково-правового компромісу, є можливою реалізація в подальшому оперативних форм (власне податковий компроміс; бюджетне відшкодування (ПДВ, помилково чи надмірно сплачених податків); надання розстрочки та відстрочки сплати податкового зобов'язання; укладення договору про ціноутворення та узгодження операцій із заставленим майном, досягнуті під час розгляду індивідуального звернення платників податків), за допомогою яких вже на практичному рівні будуть узгоджуватися приватні та публічні податкові інтереси.

Помилковим буде виокремлення виключно принципів як регулятивної юридичної форми податково-правового компромісу. До таких слід віднести й податкові пільги, звільнення від оподаткування, податкову знижку, податковий режим тощо. Зазначені елементи є ніщо іншим як компромісним вирішенням податкових відносин в які вступають носії приватних та публічних інтересів. Ці категорії носять також регулятивний характер, оскільки спрямовані на визначення та забезпечення прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин.

Положення податкового права, що містяться в інших законах держави. Аналізуючи фінансово-правові теорії

та законодавчу практику багатьох держав, можна стверджувати, що взаємодія суспільства і держави у сфері публічних фінансів має багато особливостей, які зумовлені сутністю та специфікою публічних фінансів, їх визначальним значенням для природного функціонування публічної влади і забезпечення публічних інтересів суспільства. Тому існують достатні підстави для висновку про необхідність упровадження у вітчизняну законодавчу практику нормативного правового акта особливого виду — фінансового закону.

При цьому особливий порядок прийняття такого фінансового закону повинен відповідати як мінімум двом вимогам. З одного боку, оскільки в ньому йдеться про перерозподільні відносини в суспільстві, про обмеження конституційного права приватної власності, такий законопроект має бути підданий більш ретельному розгляду в парламенті. Останнє може бути досягнуто лише шляхом винятково глибокого і всебічного розгляду цього законопроекту в спеціалізованих парламентських комітетах і комісіях з обов'язковим залученням достатньої кількості фінансових експертів, як теоретиків так і практиків, а також урахування точок зору різних суспільних інститутів, що мають відношення до законотворчого процесу, просто суспільної думки. З другого боку, проект фінансового закону повинен бути розглянутий у найбільш стислі строки. Затримка з його прийняттям може спричинити порушення природних прав і законних інтересів споживачів фінансових ресурсів, а також потягнути за собою серйозні перебої у функціонуванні державного апарату, а в крайніх випадках навіть зумовити фінансовий крах держави.

Одним із найбільш оптимальних визначень фінансового закону є визначення, що міститься в Конституції Ірландії від 29 грудня 1937 р. (яке запозичене нею з британського Акта про парламент 1911 р.): «Під фінансовим законопроектом мається на увазі законопроект, що містить тільки положення, що цілком чи частково стосуються таких питань: установлення, скасування, зменшення, зміни чи регулювання податку, встановлення оплати боргу чи іншого обтяження державних фінансів або зміни чи скасування такого обтяження; постачання; асигнування грошових надходжень, збереження цінностей, випуск чи ревізія рахунків державних грошей, укладання чи гарантії будь-якої позики або її виплати; питання, що залежать від перерахування або що їх розкривають, чи кожного з них. У цьому визначенні терміни «податок», «державні кошти» і «позика» відповідно не охоплюють будь-який податок, кошти чи позики, встановлені місцевою владою або органами для місцевої влади» [7, 796]. Це визначення з окремими уточненнями запозичене конституціями або податковими законами ряду інших держав. Таке запозичення було б цінним і для наших реалій, тим більше що таке визначення фінансових законів є велика кількість.

Так, наприклад, Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» у ст. 3 визначає, що кредитором боржника, іншими особами в межах заходів щодо запобігання банкрутству боржника може бути надана фінансова допомога в розмірі, достатньому для погашення зобов'язань боржника перед кредиторами, у тому числі зобов'язань щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) і відновлення платоспроможності боржника [8]. Тобто є очевидним наявність

ознак, притаманних фінансовому закону. Відзначимо й те, що вказаний нормативно-правовий акт держава приймала таким чином, щоб більшою мірою були захищені не її інтереси, а інтереси членів суспільства — кредиторів, задоволення яких має більший пріоритет. Це впливає зі змісту цілого ряду статей, в яких йдеться про черговість сплати боргу. Говориться про те, що іноді регулятивні юридичні форми податкового компромісу можна віднайти в нормативних актах, які по своїй суті регулюють правовідносини зовсім іншого характеру.

Водночас до загальних фінансових законів слід віднести бюджетні закони. При чому це як фундаментальні бюджетні закони, які встановлюють основи бюджетної системи, місце податкових надходжень у прибутках держави, так і поточні бюджетні закони, якими затверджуються фінансові плани на кожний рік. Правове регулювання бюджетних відносин передбачає реалізацію певних принципів у взаємовідносинах органів влади та органів місцевого самоврядування. Ці принципи повинні забезпечити реалізацію двох взаємопов'язаних, а іноді й взаємовиключних тенденцій: з одного боку, забезпечення для всіх на території держави певних соціальних стандартів, а з другого — збереження зацікавленості в розвитку окремих регіонів. Тут наявна певна правова компромісність.

Не зупиняючись на аналізі економічного змісту бюджетних відносин, слід підкреслити, що за допомогою правових норм їм забезпечується державний захист, надається офіційний характер. Тобто закріплюючи на рівні Бюджетного кодексу України компетенцію органів державної та місцевої влади, а також права та обов'язки учасників бюджетних відносин, норми Бюджетного кодексу України надають економічним (бюджетним) відносинам офіційного характеру, що захищаються державою та підкріплюється її імперативно-владними повноваженнями. Бюджетні правовідносини регулюються державою як один із найважливіших видів суспільних відносин, яким надається відповідна юридична форма.

Отже, проаналізувавши конституційно-правові положення податкового права, положення спеціального податкового законодавства та податкового права, які містяться в інших законах держави, можна стверджувати, що регулятивна юридична форма податково-правового компромісу є способом зовнішнього виразу податково-правового компромісу, засобом реалізації податково-правового компромісу у фінансовій політиці держави, зокрема у сфері мобілізації коштів до публічних фондів для задоволення публічних потреб.

ВИКОРИСТАНІ МАТЕРІАЛИ

1. Винницький Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. — СПб., 2003. — 397 с.
2. Винницький Д. В. Субъекты налогового права (Теория налогового права). — М., 2000. — 185 с.
3. Гаврилюк Р. О. Діалектика змісту та форми податкового права як відображення його системної сутності // Науковий вісник Чернівецького університету. — 2005. — Вип. 282. Правознавство. — С. 96–102.
4. Государственное право Германии / сокр. перевод нем. семитомного издания ; отв. ред. Б. Н. Топорнин. — М., 1994. — Т. 2. — 320 с.
5. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. — Х., 2005. — Т. III: Учение о налоге. — 600 с.
6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Голос України. — 2010. — № 229–230. — 4 груд. — С. 4–59.

7. Конституции государств Европы : в 3 т. / под ред. Л. А. Окунькова. — М., 2001. — Т. 3. — 792 с.
8. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом : Закон України від 14 травня 1992 р. № 2343-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. — 1992. — № 31. — Ст. 440.

Вдовічен В. А. Регулятивні юридичні форми податково-правового компромісу

Анотація. У статті досліджується поняття та сутність регулятивних юридичних форм податково-правового компромісу.

Ключові слова: податковий компроміс, юридична форма, приватні інтереси, публічні інтереси.

Вдовичен В. А. Регулятивные юридические формы налогово-правового компромисса

Аннотация. В статье исследуется понятие и сущность регулятивных юридических форм налогово-правового компромисса.

Ключевые слова: налоговый компромисс, юридическая форма, частные интересы, публичные интересы.

Vdovichen V. Regulative Legal Forms of the Tax and Legal Compromise

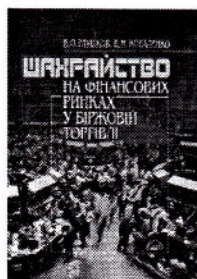
Annotation. In this article the concept and essence regulative legal forms of the tax-legal compromise are investigated.

Key words: the tax compromise, the legal form, private interests, public interests.

Пропонується видання:

Глушков В. О., Коваленко П. М.

Шахрайство на фінансових ринках у біржовій торгівлі: правовий та кримінологічний аналіз. — К. : Вид. Дім «Ін Юре», 2008. — 280 с.



Видання є узагальненим дослідженням правових та кримінологічних проблем шахрайства на фінансових ринках у біржовій торгівлі. Проаналізовано історико-правові аспекти, простежується взаємозв'язок фінансових криз та шахрайства на фінансових ринках на національному та транснаціональному рівнях. Також розглянуто відмітні риси особистості шахрая з фінансовими ресурсами, систему протидії шахрайству на фінансових ринках при здійсненні біржової торгівлі.

Замовляйте видання за телефоном:

0(44) 537-51-11

або електронною поштою:

sales@inyure.kiev.ua

http://shop.inyure.kiev.ua