

ЮРИДИЧНА КОНСТРУКЦІЯ ОBOB'ЯЗКІВ ДЕРЖАВИ У ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИНАХ

Великої цінності набуває визначення юридичної конструкції обов'язків держави в податкових відносинах як зафіксованої в конституції та відтвореної в інших нормативних актах міри необхідної поведінки держави з приводу ефективного розподілу національного доходу та внутрішнього валового продукту, надання соціальних послуг і задоволення публічних потреб, і водночас регулювання соціально-економічних і соціально-політичних процесів у суспільстві.

Постановка проблеми. У літературі справедливо звертається увага на те, що будь-яка правова норма у своїй цілісності є не що інше, як певний понятійний інтеграл, що становить її єдиний сутнісний зміст. «Позапонятійних правових нормативів немає, як немає й позапонятійного правового мислення. Правова думка, як усяка інша, - це понятійно-структурована думка» [24, с. 79]. Очевидно, що право не може складатися тільки з набору розрізнених правил. При відсутності можливості зв'язати різні правові елементи в цілну систему неминуче повинні виникати протиріччя, що перешкоджають виконанню правом (як і його окремими галузями) його функцій. Отже, право (щоб називатися правом) повинно обов'язково являти собою систему, організовану навколо певного набору принципів, фундаментальних понять, технічних прийомів, для впровадження й застосування яких потрібне використання певних юридичних конструкцій.

Ступінь наукової розробки проблеми. У правовій науці термін «юридична конструкція» категорія багатозначна. Крім традиційного розуміння (структура, внутрішня будова), дану категорію визначають як модельну схему (С.С. Алексєєв). Розглядають юридичну конструкцію як і родове поняття, на основі якого робляться відповідні висновки (Д.А. Керімов). Даній категорії присвячено ряд наукових праць таких дослідників, як А.Ф. Черданцев, В.В. Чевичелов, В.Н. Іванова, Д.В. Вінницький, М.П. Кучерявенко, Р.О. Гаврилюк, І.І. Бабін.

За основу даного дослідження взято положення Конституції України та Законів України «Про податок з доходів фізичних осіб», «Про оподаткування прибутку підприємств», «Про податок на додану вартість», «Про державну податкову службу в Україні», «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», «Про систему оподаткування».

Мета статті. Автор ставить перед собою завдання з'ясувати поняття та зміст юридичної

конструкції обов'язків держави у податкових відносинах.

Виклад основного матеріалу. Використовувана у правовій науці категорія «юридична конструкція» (від лат. constructio – побудова, будова, складання) – складне поняття. У дореволюційній літературі юридична конструкція пов'язувалася з методом догматичного вивчення права [27, с. 88-89]. У сучасній літературі підхід до розглядуваного явища не настільки однозначний. А.Ф. Черданцев виділяє такі аспекти розуміння юридичних конструкцій: конструкція, на його думку, виступає, по-перше, як метод пізнання права; по-друге – як засоби побудови нормативного матеріалу. Будучи вираженою в нормах права, вона стає нормативною юридичною конструкцією. І, нарешті, останній аспект полягає в тому, що юридичні конструкції слугують засобами тлумачення та встановлення значимих фактів у процесі реалізації норм права [23, с. 17]. У російській науці значна увага приділяється вивченню юридичних конструкцій при розгляді питань юридичної техніки. Зокрема, С.С. Алексєєв відзначає, що юридичні конструкції — це «більш високий рівень техніко-юридичного вираження волі законодавця, що відображає характер (модель) зв'язку між елементами й сторонами логічних норм. Юридичні конструкції являють собою специфічну побудову нормативного матеріалу, що відповідає певному типу або виду сформованих правовідносин, юридичних фактів, їхнього зв'язку між собою» [12, с.275-276]. Та пізніше у подальших працях С.С. Алексєєв уточнює свою позицію і визначає юридичну конструкцію, як модельну схему правомочностей, обов'язків, відповідальності, процедур, які носять математично строгий характер [13, с. 213].

Етимологічне значення термін «конструкція» в сучасній українській мові має кілька аспектів: по-перше, – це будова, взаємне розташування частин машини, приладу тощо; по-друге – це споруди складної будови, а також їх окремі частини [26, с. 449]. Уперше, з метою пояснення

та наочного розкриття істинної системної природи податкового права в науковий обіг категорію «юридична конструкція податку» обґрунтовано та запроваджено Р.О. Гаврилюк [19, с.113-117]. Водночас на рівні кандидатської дисертації спеціальне дослідження юридичної конструкції податку провів І.І. Бабін, котрий дійшов висновку, що остання з погляду законодавчої техніки – «це спосіб надання податковій юридичній силі шляхом законодавчого визначення елементів його внутрішньої структури». З точки зору формальної логіки, – продовжує він, – це внутрішня логічно узгоджена будова податку» [14, с.20]. Беззаперечно погоджуємося із твердженням І.І. Бабіна, що найбільш важливою юридичною конструкцією в податковому праві виступає юридична конструкція податку. Дана юридична конструкція не тільки є першоосновою формування податкової системи та виступає як системоутворюючий елемент податкової системи, залежно від стану якого складаються системні зв'язки інших елементів, як зазначається в літературі з податкового права, але і адекватним відображенням досягнутого рівня розвитку науки фінансового права, юриспруденції в цілому, теоретичним і нормативним вираженням податково-правової ментальності відповідного суспільства [15, с.28]. Усе це підводить до думки, що сучасна держава, як говорить Саттарова Н.А., це податкова держава [22]. Таке висловлювання підтримується німецьким ученим Д.Бірк, котрий зазначає, що держава свої видатки оплачує в основному за допомогою податків, основу її речового й штатного оформлення і тим створює основу влади [16, с. 12].

Отже, які б не були умови функціонування податкової політики, податкової системи й податкового законодавства в державі, необхідність застосування юридичної конструкції обов'язків держави не викликає сумніву. Тому у розглянутій проблематиці зрушення на користь публічних інтересів і розширення з цього приводу обов'язків держави у податковій сфері викликає необхідність їхнього юридичного закріплення.

Усе починається з обов'язку особи сплачувати податки відповідно до статті 67 Конституції, що не є підставою для внесення конкретного податку в конкретний період і в належному розмірі [1, ст.44]. Відповідний обов'язок виникає на підставі певного закону про конкретний податок [9, ст.308; 7, ст.181; 6, ст.156]. І саме на цій основі В.Г. Перепелюк стверджує, що згідно з Конституцією України, держава також може й повинна бути суб'єктом правовідносин, тому що є носієм обов'язків. «Основний зміст публічних

норм – продовжує він – становлять обов'язки держави перед членами суспільства. Цим обов'язкам кореспондуються публічні права особи, які в силу цього іменуються суб'єктивними публічними правами» [21, с. 41].

Основні труднощі в реалізації суб'єктивного публічного права полягають у тому, що держава в особі конкретного органу може не визнати за особою певну юридичну можливість. Причиною цьому є відносна визначеність норм Конституції. Але й у цьому випадку право гарантує виконання державою обов'язку перед особою. Наприклад, при наявності практичної необхідності у з'ясуванні положень Конституції Кабінет Міністрів України має право звернутися з конституційним поданням до Конституційного суду України з метою одержати офіційне тлумачення Конституції України [5]. Отже, визначившись зі змістом прав і свобод громадян, органи виконавчої влади можуть усвідомити обсяг своїх обов'язків перед ними. У випадку заперечень із боку органів виконавчої влади такі конкретні конституційні правовідносини не одержують розвитку, і особа вправі звернутися до суду. При цьому предметом захисту буде законний (заснований на Конституції) інтерес. Цей інтерес перетвориться в суб'єктивне право тільки тоді, коли суд визнає вимоги й покладе на державу в особі відповідного органу обов'язок задовольнити цю вимогу [21, с. 44]. Крім того, розповсюджені ситуації, коли обов'язок держави не закріплений за відповідним органом. І відповідно до того, що перелік прав і свобод людини та громадянина в Конституції України невичерпний, так само і перелік обов'язків держави потенційно схильний до зростання. При відсутності законів реалізації таких обов'язків, що передбачають відповідний механізм, можлива ситуація незакріплення обов'язків держави за конкретними органами або їхніми групами, і саме тут надзвичайно важливого значення набуває визначення юридичної конструкції обов'язків держави в суспільних відносинах, зокрема в податкових.

Саме такою зобов'язаною стороною, уповноваженою здійснювати тільки передбачені суспільством дії, держава виступає у юридичній конструкції «суспільне багатство» [17, с. 89-102]. Зокрема, у п.1 ст.95 Конституції України наголошується, що «Бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами». А в п.2 цієї ж статті підкреслюється, що «Виключно законом про Державний бюджет України визна-

чаються будь-які видатки держави на загально-суспільні потреби, розмір і цільове спрямування цих видатків» [1]. Саме ці положення Конституції України підкреслюють, що держава є зобов'язаною стороною, оскільки держава не є реальним власником Державного бюджету України, а від імені істинного власника – суспільства – здійснює його права «лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України» [1, ст.44]. Як бачимо, конструкція «суспільного багатства» встановлена у Конституції України мірою необхідної поведінки держави щодо публічних фінансів [18, с. 15-19]. Це все пояснюється тим, що податкові, як і будь-які інші, надходження до бюджету держави не можуть бути використані нею на що завгодно, а тільки на публічні потреби. Як переконує системний аналіз Конституції України, ця міра передбачає і встановлення меж фіскальних вилучень держави з приватного сектора, щоб досягалася найбільша ефективність використання ВВП і національного доходу на загальносуспільному рівні.

Водночас законодавче закріплення конструкції «суспільного багатства» не потягло за собою логічного наступного кроку щодо закріплення конкретних обов'язків держави в суспільних відносинах, зокрема й у сфері оподаткування. Однак за відсутності законів, які б передбачали встановлення та реалізацію обов'язків держави, винакає ситуація закріплення їх за конкретними уповноваженими державою органами.

Навряд чи справедливо було би вбачати головний зміст діяльності податкових органів у контролі або стягненні податків. Як правило, податки сплачуються платниками самостійно, і податкові органи лише управляють цим процесом, контролюють його, тому безпосередньо стягненням вони не займаються. Не можна говорити і винятково про контрольні функції, особливо коли мова йде про розробку форм звітності, роз'яснення застосування податкового законодавства. Правильніше було б визначити зміст діяльності органів як контроль за дотриманням законодавства при сплаті й надходженні податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і цільових фондів [20, с. 528].

Головне завдання податкових органів в Україні необхідно вбачати в контролі за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення податків, своєчасністю внесення їх до бюджетів [2, ст.37]. Здійснення функцій податкових органів припускає, з одного боку, реалізацію їхніх повноважень (насамперед, прав на проведення певних дій), а з іншого – виконан-

ня обов'язків. Головним обов'язком податкових органів є контроль за дотриманням податкового законодавства. Саме на цьому базується формування повноважень податкових органів.

Усі обов'язки, що формують повноваження податкових органів, розподіляються на дві групи. По-перше, це група, що кореспондується та погоджується з обов'язками платників (обов'язок подавати інформацію щодо оподаткування, пов'язана із правом платників податків на таку інформацію). По-друге, група самостійних обов'язків, які реалізуються при взаємодії з іншими органами або при накладенні санкцій. Дуже важливе закріплення вичерпного переліку обов'язків податкових органів. Саме це може обмежити протизаконне застосування дій щодо платників податків, а в останніх – створити впевненість у захисті з боку держави, що розглядає платника податків не як потенційного правопорушника, а як партнера [20, с. 529-530]. Однак усю наявну сукупність обов'язків податкових органів, умовно та залежно від ступеня участі їх у процесі оподаткування, можна поділити на дві групи: по-перше – це основні обов'язки, котрі визначають необхідну поведінку податкових органів у сфері контролю за процесом оподаткування; по-друге, – це факультативні обов'язки, котрі визначають міру необхідної поведінки податкових органів з приводу стягнення податків і зборів. Але в даному разі треба наголосити, що обидві групи цих обов'язків рівносильні, а їх поділ ще раз підтверджує висновок про те, що податки сплачуються платниками самостійно, а податкові органи лише здійснюють контроль за даним процесом.

До основних обов'язків податкових органів відносяться: обов'язки по обліку платників податків [2, ст.37; 4, ст.10]; обов'язки по контролю за виконанням платниками податків податкового законодавства (наприклад, перевірка документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів на підприємствах, в установах, організаціях будь-яких форм власності й будь-яких організаційно-правових форм, а також громадянами); обов'язки по застосуванню заходів, спрямованих на припинення (запобігання) порушень податкового законодавства (наприклад, припинити операції підприємств і громадян по поточних та інших рахунках у банках та інших фінансово-кредитних установах у випадку ненадання або відмови надати державним податковим інспекціям та їхнім посадовим особам бухгалтерських звітів, балансів, розрахунків, декларацій та інших документів, пов'язаних з розрахунком або сплатою податків та інших обо-

в'язкових платежів до бюджету [2, ст.37]); обов'язки із застосування заходів по запобіганню або ліквідації збитків, завданих платникові податків або бюджету (наприклад, стягувати податкову недоїмку; проводити повернення або залік за рахунком зайво стягнутої або сплаченої суми податку) [8, ст.44]; обов'язки по застосуванню заходів відповідальності до порушників податкового законодавства (наприклад, накладати адміністративні стягнення, фінансові санкції на юридичних та фізичних осіб [10, ст.1200]); обов'язки податкових органів у сфері валютного контролю [11, ст.184]; обов'язки по виданню інструктивних і методичних вказівок щодо застосування законодавства про податки [2, ст.37; 25, с. 355-363].

До факультативних обов'язків податкових органів можна віднести: обов'язки податкових органів з розрахунку податків (наприклад, вимагати безкоштовного надання інформації, необхідної для обчислення податків, від органів, що здійснюють облік і оцінку оподатковуваного майна; вимагати від органів, що здійснюють юридично значимі дії, які слугують підставою для залучення платників податків до сплати податків, безкоштовного своєчасного надання інформації про ці дії та ін.) [8, ст.44]; обов'язки по веденню оперативного-бухгалтерського обліку сум податків та інших платежів [3, ст.510]; обов'язки по контролю виконання суб'єктами підприємницької діяльності вимог законодавства щодо наявного грошового обігу (наприклад, реєструвати касові апарати, котрі використовуються при здійсненні грошових розрахунків з населенням; перевіряти документи, пов'язані із застосуванням контрольних-касових апаратів, одержувати пояснення, довідки й відомості з питань, що виникають при перевірках та ін.) [2, ст.37]; обов'язки податкових інспекцій по стягненню сум штрафів, накладених іншими державними інспекціями й контрольними органами [10, ст.1200].

Отже, на даний час існує значна кількість обов'язків держави перед громадянами у сфері оподаткування. Але юридична конструкція таких обов'язків безпосередньо не закріплена на нормативному рівні. Окремі положення та декларативні ідеї містяться в численних нормативних документах. Однак дане різноманіття утруднює роботу із соціального обслуговування населення, веде до нераціональних видатків бюджетних коштів, приводить до розпилення ресурсів, котрі виділяються на соціальні потреби, у результаті чого істотно знижується якість виконання обов'язків держави в податкових відносинах.

Висновки. У сучасному розумінні юридична конструкція обов'язків держави в податкових відносинах – це зафіксована в конституції та відтворена в інших нормативних актах міра необхідної поведінки держави з приводу ефективного розподілу національного доходу та внутрішнього валового продукту, надання соціальних послуг та задоволення публічних потреб, і водночас регулювання соціально-економічних і соціально-політичних процесів у суспільстві.

Законодавство України не достатньо чітко визначає обов'язки держави в податкових відносинах. Але, відповідно до того, що перелік прав і свобод людини та громадянина в Конституції України невичерпний, так само і перелік обов'язків держави потенційно схильний до зростання. При відсутності законів реалізації таких обов'язків, що передбачають відповідний механізм, можлива ситуація і незакріплення обов'язків держави за конкретними органами або їхніми групами, і саме тут надзвичайно важливого значення набуває визначення юридичної конструкції обов'язків держави в суспільних відносинах, зокрема в податкових. На конституційному рівні обов'язок держави знайшов своє закріплення в конструкції «суспільне багатство» як установлена Конституцією України міра необхідної поведінки держави щодо публічних фінансів. Ця міра передбачає і встановлення меж фіскальних вилучень держави з приватного сектора, щоб досягалась найбільша ефективність використання ВВП і національного доходу на загальносуспільному рівні.

Список літератури

1. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. Із змінами станом на 1 січня 2006 року. – К.: Юридична думка, 2006.
2. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» від 4 грудня 1990 року // Відомості Верховної Ради України. – 1991. - № 6.
3. Закон України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 року // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39.
4. Закон України «Про Державний реєстр фізичних осіб - платників податків та інших обов'язкових платежів» від 22 грудня 1994 року // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 2.
5. Закон України «Про Конституційний Суд України» // Голос України. – 1996. – 22 жовтня.
6. Закон України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР // Відомості ВРУ. - 1997. - №21.

7. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 року №334/94-ВР (в редакції Закону №283/97- ВР від 22 травня 1997 року) // Відомості ВРУ. - 1997. - №27.
8. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 року // Відомості Верховної Ради України. - 2001. - № 10.
9. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 року №889-Р/ // Відомості ВРУ. - 2003.-№37.
10. Указ Президента України «Про затвердження Положення про державну податкову адміністрацію України» від 13 липня 2000 року № 886/2000 // Офіційний вісник України. - 2000. - № 29.
11. Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» від 19 лютого 1993 р. // Відомості Верховної ради України. - 1993. - № 17.
12. Алексеев С.С. Общая теория права. Т.2. М., 1982.
13. Алексеев С.С. Линия права. - М.: Статут, 2006.
14. Бабін І.І. Юридична конструкція податку. Автореф. дис. ...канд. юрид. наук. 12.00.07. Київський національний університет ім. Тараса Шевченка. - К., 2007.
15. Бабін І.І. Юридична конструкція податку. - Монографія. - Чернівці: Рута, 2008.
16. Бирк Д. Общее налоговое право. Мюнхен, 1988.
17. Гаврилюк Р.О. Еволюція конституційно-податкового компромісу суспільства і держави // Науковий вісник Чернівецького університету: Збірник наук. праць. Вип.333: Правознавство. - Чернівці: Рута, 2006.
18. Гаврилюк Р.О. Конституція держави і публічні фінанси: проблеми теорії // Право України, 2006.- №12 .
19. Гаврилюк Р. Юридична конструкція податку // Право України. - 2006. -№4.
20. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. - Х.: Легас; Право, 2005.
21. Перепелюк В.Г. Субъективные публичные права в сфере финансовой деятельности государства как предмет защиты в административном суде // Сборник научных докладов и сообщений за материалами международной научной конференции 22-24 сентября 2003 года «Финансово-правовая доктрина постсоциалистического государства». Выпуск 2. - Черновцы: «Рута», 2003.
22. Саттарова Н.А. Принуждение в финансовом праве / Под ред. проф. И.И. Кучерова - М.: Издательство «Юрлитинформ», 2006.
23. Черданцев А. Ф. Юридические конструкции, их роль в науке и практике // Правоведение. - 1972. - № 3.
24. Чернобель Г. Т. Правовые понятия и их применение в законах // Законодательная техника. Научно-практическое пособие / Под ред. Ю. А. Тихомирова. М., 2000.
25. Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А. В. Брызгалина. — С. 355-363.
26. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. - К.; Ірпінь: Перун, 2002.
27. Энциклопедический словарь (Ф.А. Брокгауз — И.А. Ефрон) 1890 г. Т. 31. СПб., 1895. - (Ярославль, репр. изд. 1991 г.).

Стаття надійшла до редколегії 3 березня 2010 року.

Рекомендована до опублікування у «Віснику» відповідальним секретарем Р.О. Гаврилюк.

V.A. Vdovichen

Legal design of duties of the state in tax relations

Summary

The great value for given time has definition of a legal design of duties of the state in tax relations as fixed at the constitution and the measure of necessary behaviour of the state reproduced in another statutory acts concerning effective distribution of the national income and an internal total product, granting of social services and satisfaction of public needs, and at the same time regulation of social and economic and sociopolitical processes in a society.

V.A. Vdovichen

Юридическая конструкция обязанностей государства в налоговых отношениях

Аннотация

Большое значение имеет определение юридической конструкции обязанностей государства в налоговых отношениях как зафиксированной у конституции и воспроизведенной в других нормативных актах меры необходимого поведения государства по поводу эффективного распределения национального дохода и внутреннего валового продукта, предоставление социальных услуг и удовлетворение публичных нужд, и вместе с тем регулирование социально-экономических и социально-политических процессов в обществе.