

ПОДАТКОВИЙ ОБОВ'ЯЗОК ПЛАТНИКА ПОДАТКУ ЯК ОСНОВА АСИМЕТРИЧНОСТІ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ДЕРЖАВИ

Досліджується правова природа асиметричності податкового права держави через поняття та характерні ознаки податкового обов'язку як правовідносин між платником податків і державою. Аргументується недоцільність виділення владності, односторонності податкових правовідносин і юридичної нерівності їх суб'єктів як характерних особливостей податкових правовідносин. Обґрунтовується теза про те, що вказані ознаки податкових правовідносин є субстанціональними властивостями етатистської держави, які відображають специфічну правову природу асиметричності її податкового права.

Ключові слова: асиметричність, податкове право держави, податковий обов'язок платника податків, податкове зобов'язання.

Постановка проблеми. Пострадянська податково-правова доктрина, розглядаючи основоположне питання науки податкового права про поняття та правову природу податку, прямо чи побічно підтримує твердження про те, що взаємовідносини між державою та платником податків розвиваються в рамках категорії податкового обов'язку останнього. Він визнається вирішальним фактором взаємовідносин держави і суспільства, який обґрунтовує податкову легітимність держави та складає основу її податкової системи.

Ступінь наукової розробки проблеми. Зазначену позицію (безумовно, з унесенням авторських зауважень і обґрунтувань) підтримує велика кількість учених юристів-фінансистів, які присвятили свою увагу дослідженню категорій податкового обов'язку платника податків та податкового правовідношення, зокрема: А.В.Бризгалін, Д.В.Вінницький, О.Ю.Грачова, С.В.Запольський, С.І.Лловайський, М.В.Карасьова, Ю.О.Крохіна, І.І.Кучеров, М.П.Кучерявенко, В.А.Паригіна, С.Г.Пепеляєв, М.О.Перепелиця, І.С.Поліщук, В.В.Попов, Ю.А.Ровінський, С.Є.Смирних, Н.І.Хімічева, О.І.Худяков, С.Д.Ципкін, Н.О.Шевельова та ін. Проте побудова вітчизняним законодавцем і зазначеними представниками податково-правової науки податкових правовідносин на основі категорії податкового обов'язку платника податків, який наділяється владним, одностороннім і безвідплатним характером, відображає відсутність пропорційності правового статусу держави та платника податків, формальної рівності їх як суб'єктів податкових правовідносин, і у зв'язку з цим асиметричність податкового права держави та податкового обов'язку платника податків по відношенню одне до одного.

У зв'язку з цим **метою статті** є ґрунтовний аналіз зазначеної правової категорії, дослідження

її характерних ознак з огляду позитивістської податково-правової доктрини та визначення за їх результатами правової природи асиметричності податкового права держави та податкового обов'язку платника податків у податкових правовідносинах.

Виклад основного матеріалу. Чинне податкове законодавство під податковим обов'язком розуміє обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим кодексом України, законами з питань митної справи [2]. Податкове законодавство відображає поширене в науковій податково-правовій літературі широке розуміння податкового обов'язку, який має складну структуру та передбачає обов'язки з податкового обліку, сплати податку та податкової звітності, при цьому залишаючи поза увагою вузьке його розуміння, як необхідності сплати на користь держави відповідної суми в порядку та строки, визначені законодавством про податки [6, с.66].

Визначення податкового обов'язку як урегульованих нормами права відносин, у рамках якого здійснюється виконання одностороннього конституційного обов'язку зі сплати податку [7, с.57], який має безумовний та безвідплатний характер і виникає у платника податку перед державою з метою фінансування публічної влади, найбільш поширений у податково-правовій науці. У зв'язку з цим етатистською доктриною оподаткування він визнається однією з центральних категорій податкового права. Виходячи з того, що відносини, які складають предмет податково-правового регулювання, пов'язані з відчуженням частини доходу (майна) платника, прихильники зазначеного підходу методом його правового регулювання вважають імперативні приписи держави відносно зобов'язаних осіб

(платників податків). У зв'язку з цим податковий обов'язок визнається мірою юридично необхідної поведінки суб'єкта, детермінованою публічно-правовим характером податкових правовідносин. Він наділений безумовністю та першочерговістю по відношенню до податкового права та встановлюється з метою задоволення інтересів держави в цілому та муніципальних утворень, зокрема [11, с.4].

Однією з основних властивостей податкового обов'язку як правовідношення прихильники етатистської доктрини податкового права визнають їх владність і публічно-правовий характер, доповнюючи цю характеристику тезою про можливість існування таких правовідносин лише в сфері оподаткування [14, с.19]. Зокрема, вчена О.Ю. Грачова вказує, що обов'язок зі сплати податків і зборів носить публічно-правовий характер та являє собою правовідношення між платником податків і державою як суб'єктом суверенної влади [6, с.66]. Саме держава, як носій суверенної влади, вважається визначальним суб'єктом податкових правовідносин, який зумовлює їх владний характер. Такої ж думки дотримується і В.І. Гурєєв, який так само розглядає владний (імперативний) характер як важливу (головну) ознаку суспільних відносин у сфері оподаткування. Зокрема, вчений указує на те, що конкретні податкові майнові відносини будуються як владні відносини, спрямовані на вилучення частини доходу (майна) у юридичних та фізичних осіб (платників податків) з метою наповнення відповідного бюджету [7, с.57]. Так, М.І.Льюшихін відзначає, що обов'язковим учасником податкових правовідносин є держава, яка виступає носієм публічної влади [8, с.137]. Схожу позицію займає і С.Г.Пепеляєв, який визначає державу як основний владний суб'єкт, який виступає «неодмінним атрибутом податкових правовідносин» [16, с.19]. Такої ж думки дотримується М.О.Перепелиця, стверджуючи, що владність відображає специфіку держави як суб'єкта податкових правовідносин і визначає її обов'язкову участь у таких правовідносинах [17, с.13]. Окрім цього, вчена обґрунтовує владність держави як суб'єкта податкових правовідносин, посилаючись на три аспекти її вираження в податковому праві. Зокрема, перший аспект владного характеру податкового обов'язку платника податків пов'язаний з реалізацією суверенітету держави у сфері податкових правовідносин. Право стягнення податків (їх установа), зазначає вчена, є винятково прерогативою держави. Вона наголошує на тому, що це право закріплене стат-

тею 74 Конституції України, яка проголошує, що «референдум не допускається щодо законопроектів з питань податків...» [1]. Вчена наголошує на тому, що зазначене конституційне положення підтверджує тезу про те, що право держави на встановлення, стягнення податків суверенне та не може належати нікому іншому. Із зазначеною позицією, однак, з огляду на справжню правову природу податкових правовідносин, погодитися важко. Перш за все, це пов'язано з тим, що особливістю чинного вітчизняного податкового законодавства є таке ж правонаступництво принципів положень радянської податково-правової доктрини, як і пострадянської науки податкового права (можливо, саме з цим пов'язано те, що більшість Конституцій країн колишнього СРСР містять подібні заборони). Варто звернути увагу на те, що Основні Закони багатьох держав (наприклад, США, Канади, Швейцарії, Грузії та ін.) уже тривалий час містять положення про право громадян безпосередньо вирішувати пов'язані з оподаткуванням питання шляхом участі в референдумі. У зв'язку з цим відсутність подібного положення в Українській Конституції не може принципово впливати на тлумачення податкових правовідносин як відносин, у яких вирішальне становище займає держава, а народ позбавлений права вирішувати основоположні питання оподаткування.

Обґрунтування податково-правовою наукою владності податкових правовідносин через участь у них у ролі однієї із сторін держави або уповноваженого органу потребує додаткової аргументації. Зазначена обставина підтверджує публічний характер податкових правовідносин, але аж ніяк не владний. Публічність чи приватність права визначається через інтереси, на задоволення яких таке право спрямоване. У зв'язку з цим учений Д.В.Вінницький зазначає, що публічний характер податкових відносин проявляється в тому, що як одна зі сторін у них беруть участь публічні суб'єкти. Однак владний характер податкових правовідносин на думку вченого, не варто переоцінювати. Зокрема, він пише, що «хоча податкові відносини (як і інші публічно-правові відносини) немислимі поза правовою формою, все-таки владність характеризує саме їх правову форму, а не фактичний зміст» [3, с.136]. Ю.О.Тихомиров, продовжуючи цю думку резюмує, що вчені зводять предмет публічного права до регулювання власне владних відносин, у зв'язку з обов'язковою участю в них владного суб'єкта. Проте зазначене судження він вважає некоректним. У зв'язку з ускладненням внутріш-

нього життя громадянського суспільства, держава виконує цілий ряд соціальних функцій, нею підвищено увагу до прав особистості та громадянина, що є об'єктивними причинами видозміни предмета регулювання публічного права, більш глибокого проникнення його у сферу галузей приватного права і появи нових об'єктів, що вимагають публічно-правового регулювання, серед яких категорія податкового зобов'язання. Учений наголошує на тому, що публічне право має своїм девізом забезпечення гармонії та злагоді в суспільстві, балансу інтересів особистості, колективів, спільностей і суспільства в цілому, стабільність держави та її інститутів, стійкість основ економічного і соціального розвитку [21, с.30]. Існуюча ж етатистська доктрина оподаткування, визнаючи за податковими правовідносинами ознаки публічності, підмінює її винятково владністю, як специфічною особливістю етатистського праворозуміння, яка, навпаки, спричиняє порушення балансу публічних і приватних інтересів, порушення симетричності податкових прав і обов'язків держави та платника податків у них. Окрім цього, податкове право, у зв'язку зі специфічним предметом правового регулювання, який знаходиться на межі публічних і приватних інтересів, володіє не лише властивостями публічно-правової галузі права, а й приватно-правової, що зумовлює і специфічний метод правового регулювання податкових правовідносин.

Другий аспект владності держави полягає, на думку М.О.Перепелиці, в тому, що тільки вона є організатором податкових правовідносин. Держава в одноосібному порядку, за власною ініціативою, визначає вид податкових правовідносин, коло їх учасників, їх функції, обов'язки та права, взаємозв'язок один з одним, особливості податкових правовідносин. Держава, як владний суб'єкт, установлює систему суб'єктів податкових правовідносин, змінити або відмінити будь-який елемент якої може, знову-таки, сама держава [17, с.14]. Це обґрунтовує, на думку прихильників етатистської податково-правової доктрини, юридичну нерівність суб'єктів податкового права, що базується на нееквівалентній природі фінансових відносин, яка відбивається у змісті та структурі прав і обов'язків суб'єктів податкового права, коли одні суб'єкти мають юридично владні повноваження стосовно інших [10, с.96].

Є.Ю.Грачова змістом податкового обов'язку визначає комплекс взаємопов'язаних і взаємозумовлених суб'єктивних прав і юридичних обов'язків держави та платника податків, де основним виступає право держави вимагати пере-

дати їй у власність податкового платежу і обов'язок платника податків здійснити цю задачу [6, с.66]. У зв'язку з цим учена стверджує, що фінансова правоздатність фізичної особи характеризується, насамперед, через її юридичні обов'язки. Такої ж позиції дотримуються вчені М.В.Карасьова [9] та С.Г.Пепеляєв, зауважуючи, що права, якими користується громадянин у сфері податкових відносин, по суті носять похідний від обов'язків характер [15, с.15], а тому саме обов'язки платника податків займають основне місце у його правовому статусі і мають бути першими закріплені у Податковому кодексі (хоча в Податковому кодексі РФ першими закріплені саме права платника податків, а вже потім – його обов'язки, що активно критикується представниками етатистської податково-правової доктрини). У зв'язку з цим, як доречно резюмує Р.О.Гаврилюк, платник податків фактично викреслюється в етатистській доктрині податкового права з числа суб'єктів права, перетворюючись на об'єкт податкового права. Крім того, сама держава також виключає себе з числа суб'єктів права, залишаючи за собою фактично лише податкове право, без будь-яких власних юридичних обов'язків [4, с.202].

Нерівність суб'єктів податкових правовідносин, що базується на нееквівалентній природі їх прав та обов'язків, свідчить про відсутність пропорційності між правовим статусом держави та платника податків у податкових правовідносинах, що спричиняє їх асиметричність. Проте чи є зазначена асиметричність природною закономірністю, чи навмисно нав'язана державою та у зв'язку з цим порушує баланс публічних і приватних інтересів у податкових правовідносинах? Відповідь на це запитання виявляється очевидною після ретельного аналізу категорії податково-правового зобов'язання як відображення податкового правовідношення між державою та платником податків.

Д.О.Гетманцев під фінансово-правовим зобов'язанням (до якого відносить і податково-правове) пропонує розуміти публічні правовідносини між державою і територіальною громадою, з однієї сторони, та юридичними й фізичними особами, з іншої сторони, яке виникає, змінюється і припиняється в процесі мобілізації, розподілу, перерозподілу та використання фінансових інструментів і пов'язаних з ними об'єктів, і полягає у взаємозв'язку та взаємозумовленості прав і обов'язків кожної зі сторін. У зв'язку з цим учений підкреслює, що воно має двосторонній характер і є особливою формою зв'язку взає-

мозумовлених (корелятивних) прав і обов'язків, які закріплені у правових нормах.

Оскільки основним змістом правовідносин є суб'єктивне право і юридичний обов'язок, існування правовідносин, заснованих лише на правах або лише на обов'язках, неможливе. У правовідносинах переважно кожна сторона має і права, і обов'язки, правомочність та відповідальність [5]. Таку ж позицію займає І.С.Поліщук, яка зазначає, що зміст податкового зобов'язання – це права й обов'язки податкового боржника, податкового кредитора (при цьому вчена зазначає, що публічні суб'єкти та платники податків можуть бути як боржником, так і кредитором), та їх фактична поведінка, спрямована на реалізацію прав і обов'язків [18, с.19]. У зв'язку з цим публічні суб'єкти у фінансово-правових відносинах (як і в податково-правових) можуть бути як носіями прав (повноважень), так і обов'язків, що також дає можливість вести мову про взаємність і двосторонність податкових правовідносин. На думку Д.О.Гетманцева, тут немає і не може бути протиріччя. У фінансово-правових відносинах владний суб'єкт може бути і суб'єктом зобов'язаним, носієм суб'єктивного обов'язку. Адже в демократичній державі не потребує доведення той факт, що вона як владний суб'єкт і державні органи як носії владних повноважень устанавлюють суворі, імперативні правила поведінки не лише для підвладного суб'єкта, але і для себе, обмежуючи тим свої повноваження для досягнення завдань правового регулювання [5].

Проте доктрина податкового зобов'язання обґрунтована зазначеними вченими, продовжує базуватися на концепції податкового обов'язку, адже її прихильники залишаються вірними позиції про першочергове значення податкового обов'язку платника податків поряд з правами останнього, визнаючи необхідність реалізації фінансово-правового зобов'язання шляхом застосування примусової сили держави [5, с.123]. Окрім цього, наголошуючи на владності, як невід'ємній властивості податкових правовідносин, С.Г.Пепеляев стверджує, що встановлені законом права платників податків спрямовані на підтримку балансу прав та інтересів у їх взаємовідносинах з податковими органами [12, с.160]. Але для того, аби підтримати баланс у податкових правовідносинах, перш за все його необхідно легітимним шляхом установити. Це можливо за допомогою налагодження пропорційності не тільки в формальному обсязі прав і обов'язків платника податків і держави у податкових правовідносинах, а й шляхом наповнення їх новим

змістом, який відображав би двосторонність цих відносин і формальну рівність їх суб'єктів. У зв'язку з цим С.Є.Смирних продовжує, що метою суб'єктивних прав платника податків є задоволення законних інтересів [20, с.17]. Отже, як односторонність податкового обов'язку, так і нерівність його суб'єктів є субстанціональними властивостями податкового права етатистської держави. Ці ознаки підтверджують гіпотезу про асиметричність податкового права держави та є характерними особливостями, які відображають її специфічну правову природу.

Третій аспект вираження владності держави, на думку М.А.Перепелиці, полягає в тому, що вона є власником усіх акумульованих за допомогою податків і зборів грошових коштів. При цьому сама вчена звертає увагу на те, що держава так керує значною частиною власності, яка належить усьому суспільству, а тому вона повинна функціонувати не в інтересах певної частини суспільства, а в інтересах усього суспільства [17, с.14]. Такої ж позиції дотримується і вчена М.В.Карасьова, резюмуючи, що держава наділяє суб'єктів правами з метою забезпечення їм можливості більш ефективно реалізувати публічні інтереси [9, с.225]. Але проблема в тому, що етатистська податково-правова наука підмінює публічний інтерес державним, не притаманним їй згідно з інструментальною метою існування. У зв'язку з цим і сама держава, і органи, які представляють її у податкових правовідносинах, наділяються не характерними для мети їх функціонування властивостями.

Оскільки поява і розвиток податкового права пов'язані з демократизацією суспільства, з ідеєю правової держави, податковому праву, як частині сучасної правової системи не чужі ідеї соціальної справедливості, принципи демократії. З погляду правової природи оподаткування є мірою упорядкування, введення в певні канали майнових відносин між учасниками суспільного виробництва і державою [19]. При побудові взаємовідносин платника податків і держави необхідно враховувати, що основним завданням податкового права є захист права власності від безмежних домагань держави, підтримання балансу інтересів платника податків і суспільства [13, с.22]. Характерні особливості податкового обов'язку, які виділяються представниками етатистської податково-правової доктрини, спотворюють справжню мету існування податку та податкової системи, руйнують зв'язок між податковим правом держави та податковим обов'язком платника податків як суб'єктів податкових

правовідносин. Виокремлення зазначених особливостей зумовлене існуючим конфліктом публічних і приватних інтересів, підміною публічного інтересу державним, зумовленим прагненням держави максимізувати податки, а платника податків – мінімізувати податковий тягар. У зв'язку з цим порушення балансу публічних і приватних інтересів, протиставлення держави та платника податків у податкових правовідносинах є субстанціональними властивостями асиметричності податкового права етатистської держави.

Висновки. Категорія податкового обов'язку, яка досі визнається представниками етатистської податково-правової доктрини, ключовою у системі податкового права не може адекватно відобразити справжню правову природу податкового правовідношення. Наука податкового права потребує зміни підходів до розуміння податкового обов'язку, податкових правовідносин і податку як центральних категорій податково-правової науки, перебудови у відповідності із новими стандартами взаємовідносин між державою та платником податків. Визначені в податково-правовій науці та закріплені чинним податковим законодавством характерні властивості зазначеного обов'язку розкривають правову природу неспіввимірності, непропорційності податкового права держави та податкового обов'язку платника податків, а отже, асиметричність податкового права. Публічність, владність, односторонність податкових правовідносин і нерівноправність їх суб'єктів суперечать сутності таких відносин і виступають субстанціональними властивостями податкового права етатистської держави, які визначають правову природу його асиметричності.

Істинна правова природа податкових правовідносин, які виникають між зазначеними суб'єктами, розкривається не через панівне в науці розуміння його як одностороннього, безумовного, безвідплатного та примусового податкового обов'язку платника податків, яке ще більш загострює існуючу конфліктність податково-правового регулювання та зумовлює його асиметричність, а ґрунтується на конструкції податкового зобов'язання, особливості якого відображають справжню суть податкових правовідносин. Перегляд поняття та характерних особливостей податкових правовідносин між державою та платником податків за допомогою застосування принципу симетрії дозволить залагодити конфлікт публічних і приватних інтересів у податковому праві шляхом забезпечення їх балансу, досягнення пропорційності правового статусу дер-

жави та платника податків як суб'єктів податкових правовідносин та їх формальної рівності.

Список літератури

1. Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – ст. 141.
2. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – ст. 112.
3. Винницький Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. – 397 с.
4. Гаврилюк Р.А. Антропосоциокультурный код налогового права: монография. Книга 2. Константы налогового права / Р.А. Гаврилюк. – Черновцы: Черновицкий нац. ун-т, 2014. – 804 с.
5. Гетманцев Д.О. Фінансово-правове зобов'язання як окрема категорія фінансового права: монографія / Д.О. Гетманцев. – К.: Юрінком Інтер, 2011. – 366 с.
6. Грачева Е.Ю., Ивлиева М.Ф., Соколова Э.Д. Налоговое право: учебник / Е.Ю. Грачева, М.Ф. Ивлиева, Э.Д. Соколова. – М.: Юристъ, 2005. – 223 с.
7. Гуреев В.И. Правовые проблемы совершенствования налоговой системы России: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – М., 1999. – 64 с.
8. Ильюшихин И.Н. Понятие и признаки налогового правоотношения / И.Н. Ильюшихин // Известия вузов. Правоведение: науч.-теорет. журн./ Санкт-Петербург. ун-т. – 2000. – № 2. – С. 127-145.
9. Карасева М.В. Финансовое правоотношение: монография / М.В.Карасева. – М.: Норма, 2001. – 288 с.
10. Кучерявенко Н.П. Налоговая обязанность: содержание и особенности правового регулирования / Н.П. Кучерявенко // Правоведение. – 2002. – № 5. – С. 96–97.
11. Лукьянов В.В. Правовые основы исполнения обязанности по уплате налогов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2006. – 22 с.
12. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 343 с.
13. Основы налогового права. Учебно-методологическое пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева – М.: ИнвестФонд, 1995. – 496 с.
14. Парыгина В.А. Налоговые правоотношения / В.А. Парыгина // Бизнес в законе. – 2007. – № 2. – С. 18-26.

15. Пепеляев С.Г. Гражданин как субъект финансово-правовых отношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 1991. – 25 с.
16. Пепеляев С.Г. К вопросу о налоговом законодательстве и налоговых правоотношениях / С.Г.Пепеляев // Налоговый вестник. – М., 1997. – № 5. – С. 17-26.
17. Перепелица М.А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине: монография / Под ред. проф. Н.П.Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 116 с.
18. Полищук И.С. Налоговое обязательство в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Омск, 2008. – 29 с.
19. Попов В. В. Защита прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения: вопросы теории и практики: дис. ... д-ра юр. наук. Саратов. гос. юр. академия, М.: Юрлитинформ, 2012. – 488 с.
20. Смирных С.Е. Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике: монография / С.Е. Смирных, – М.: ВолтерсКлувер, 2009. – 176 с.
21. Тихомиров Ю.А. Публичное право. Учебник. – М.: Издательство БЕК, 1995. – 339 с.

Стаття надійшла до редколегії 03 березня 2014 року.

Рекомендована до опублікування у "Віснику" відповідальним секретарем Р.О. Гаврилюк.

V.B. Raritska

Tax obligation of the taxpayer as a basis of the asymmetry of Tax Law of the State

Summary

The article examines legal nature of the asymmetry of Tax Law of the State on the basis of tax obligations which is described as a relationship between the taxpayer and the State. It argues that it is unreasonable to accent such characteristics of tax relations as authoritativeness, unilateralism and legal inequality of its subjects. The article substantiates a thesis that these characteristics are substantial features of Etatist State that reflect the specific legal nature of the asymmetry of the State's Tax Law.

Key words: asymmetry, Tax Law of the State, tax obligation of the taxpayer, tax liability.

В.Б. Рарицкая

Налоговая обязанность налогоплательщика как основание асимметрии налогового права государства

Аннотация

Исследуется правовая природа асимметрии налогового права государства через понятие и характерные признаки налоговой обязанности как правоотношения между налогоплательщиком и государством. Аргументируется нецелесообразность выделения властности, односторонности налоговых правоотношений и юридического неравенства их субъектов как характерных особенностей налоговых правоотношений. Обосновывается тезис о том, что указанные признаки налогового правоотношения являются субстанциональными свойствами этатистского государства, отражающие специфическую правовую природу асимметрии его налогового права.

Ключевые слова: асимметричность, налоговое право государства, налоговый долг налогоплательщика, налоговое обязательство.