безперечно, має позитивне значення й може суттєво збагатити його. Однак бездумне перенесення закордонних норм без урахування специфіки нашої держави, особливостей правової системи, швидше за все, призведе до негативних наслідків, ніж усуне наявні проблеми й суперечності.

Більше того, зазначена норма запозичена у Сполучених Штатів Америки, у яких, як відомо, діє прецедентна система права. Загальноприйнятим підходом при регулюванні оподаткування у США є внесення до об'єкта оподаткування благ, речей, предметів, отриманих незаконним шляхом. Цей прецедент сформувався на початку XX століття й найбільш яскраво проявився в судовому процесі над відомим гангстером Аль Капоне, підтвердивши необхідність у той час у таких заходах на території цієї країни. У нас поява норми подібного змісту щонайменше передчасна [1, с. 234–235].

Можливо, законодавець, виклавши підп. 164.2.12 ст. 164 Податкового кодексу України в такій редакції, переслідував трохи іншу мету – збільшити доходи держави від податкових надходжень шляхом збільшення об'єкта оподаткування незалежно від законності такого зростання. Звичайно, держава зацікавлена в максимальних податкових надходженнях, однак у ситуації, що склалася, вона впливає на зростання частини об'єкта, отриманої злочинним шляхом, виступає деякою мірою пособником правопорушника [1, с. 235]. Для порівняння: у проекті Податкового кодексу Російської Федерації також був присутній аналогічний припис, однак у кінцевому варіанті – чинному Податковому кодексі – він зник.

Список використаної літератури

1. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. III : Учение о налоге / Кучерявенко Н. П. – Х. : Легас; Право, 2005. – 600 с.

2. Налоговое право : учебник / [под ред. С. Г. Пепеляева]. – М. : Юристъ, 2004. – 591 с.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации. – М. : Омега-Л, 2006. – 672 с.

4. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755 // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.

5. Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства : Закон Української Радянської Соціалістичної Республіки : від 05.07.1991 р. № 1306-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 43. – Ст. 568.

6. Про прибутковий податок з громадян : Декрет Кабінету Міністрів України : від 26.12.1992 р. № 13-92 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10. – Ст. 77.

7. Соколов А. А. Теория налогов / Соколов А. А. – М. : ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003. – 505 с.

8. Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы / Цыпкин С. Д. – М. : Юрид. лит., 1973. – 222 с.

Стаття надійшла до редакції 11.12.2013 р.

УДК 347.73

М. В. Жернаков,
к.ю.н., суддя Вінницького окружного адміністративного суду

ПОДАТКОВИЙ КОНФЛІКТ І ЯКІСТЬ ЗАКОНОДАВСТВА

У статті розглянуто вплив якості податкового законодавства на готовність платників податків добровільно виконувати податкові обов'язки. Встановлено, що податкового конфлікту можна уникнути, коли платники податків переконані, що ставка податку є розумною, процедури оподаткування є справедливими, а видатки бюджету здійснюються за призначенням.

В статье рассмотрено влияние качества налогового законодательства на готовность налогоплательщиков добровольно выполнять налоговые обязанности. Установлено, что налогового конфликта можно избежать, если налогоплательщики убеждены, что ставка налога является разумной, процедуры налогообложения – справедливыми, а расходы бюджета осуществляются по назначению.

The article discusses the impact of the quality of tax legislation on the willingness of taxpayers to voluntarily implement the tax obligations. Established that the the tax conflict can be avoided if taxpayers believe that the tax rate is reasonable, tax procedures - fair and budget expenditures are made by appointment.

Ключові слова: *податкове законодавство, якість законодавства, податковий конфлікт, справедливі процедури.*

Дотримання приписів права в різних сферах суспільних відносин вимагає від їх учасників різної поведінки. Так, дотримання приписів кримінального права вимагає від суб'єктів лише утримуватися від діянь, які прямо зазіхають на права інших осіб. Положення цивільного права, своєю чергою, не тільки не вимагають від його суб'єктів додаткових зусиль щодо їх дотримання, а й максимально спрямовані на задоволення потреб самих цих суб'єктів. Відповідно до ст. 6 Цивільного кодексу України сторони договору можуть навіть відступити від положень актів цивільного законодавства і врегулювати свої відносини на власний розсуд.

Податкове право передбачає сплату певної частини грошових коштів суб'єктів (захід, який в інших правовідносинах застосовується як один із видів покарання) за відсутності будь-яких правопорушень з їхнього боку. Це наштовхує на думку про те, що з усіх правовідносин податкові за своєю природою є набагато більш конфліктними.

Природа такої конфліктності полягає в досить відомому у науці протистоянні публічного й приватного інтересів. З одного боку – кожний

© Жернаков М. В., 2014

Jurnal_2.indd 16 25.04.2014 13:22:16

індивід дбає про збереження власного добробуту, і вилучення коштів з його власності, очевидно, лежить поза межами його економічних інтересів. З іншого боку – податки і збори є основним джерелом фінансування держави, і очевидним є прагнення її до збереження цього джерела та його ефективного функціонування.

На наш погляд, однозначно погодитися з думкою про неминучість конфлікту у праві лише з огляду на ознаку обов'язковості права як соціального регулятора можна лише з позицій юридичного позитивізму [1]. У суспільстві, де право сприймається як «сукупність законодавчо закріплених норм, які виражають волю панівного класу», і полягає у підкоренні волі одних осіб волі інших, саме існування права провокує зіткнення інтересів, а отже, є підґрунтям для виникнення податкового конфлікту. Однак у випадку усвідомлення членами суспільства природного походження права необхідність у дотриманні певних правил співіснування «автоматично» не спричиняє виникнення будь-якого юридичного конфлікту, у тому числі й податкового.

Це дає змогу зробити висновок, що суспільний і приватний інтереси в оподаткуванні не завжди є діаметрально протилежними. Крім економічних інтересів максимізації власного капіталу (враховуючи основний постулат класичної економічної теорії «більше означає краще»), на вибір платника впливають також інші фактори, які значною мірою зближують інтереси платника і держави у сфері оподаткування.

На нашу думку, співвідношення інтересів платника податків і держави залежить великою мірою від стану розвитку суспільства. Чим більш демократичним і економічно розвиненим є суспільство, чим більшу цінність для всіх його членів мають права людини, і чим більш укоріненими в ньому є засади верховенства права, тим, зрештою, меншою буде різниця інтересів платника податків і податкового органу, різниця публічного і приватного інтересу взагалі, і ось чому.

У розвинених суспільствах в умовах стабільності та визначеності, за належного рівня життя, кожен з набагато більшою імовірністю дбатиме про суспільний добробут. Різницю між суспільним і приватним інтересом взагалі можна розглядати як «лакмусовий папірець» стану розвитку суспільства – чим така різниця більша, тим менш розвиненим є суспільство, і навпаки. В «ідеальній державі» [2] сплата податків стає лише способом розпорядження власними грошовими коштами для підтримання власного добробуту, реалізації завдань, оптимальним (або взагалі єдиним) способом виконання яких є фінансування публічної влади через систему публічних фінансів.

На державу, своєю чергою, покладається обов'язок використовувати гроші ефективно та за призначенням. Формування механізмів, які гарантуватимуть можливість пересвідчитися в ефективному використанні коштів, зібраних у вигляді податків, буде додатковим стимулом добровільної сплати для платників.

Безумовно, «ідеальний стан» будь-якої більшменш складної системи не є можливим у реальному житті, тому кожне суспільство може бути лише більше чи менше наближеним до нього. Стан цієї системи в Україні на сьогодні є, на жаль, ще досить далеким від ідеального. Як державні інститути не забезпечують прозорого та ефективного використання бюджетних коштів, так і серед платників добровільна сплата податків ще не є загальновизнаною нормою.

Водночас дати відповідь на запитання, який суб'єкт у цих відносинах – держава чи платники податків – повинен «змінитися» першим, видається настільки можливим, наскільки і на відоме запитання про курку і яйце. З одного боку – це взаємозалежні тенденції: платники будуть добровільно сплачувати податки тоді, коли для них буде очевидною вигода від такої сплати (значне зростання зарплат, якості доріг, медицини тощо); очевидність вигод від сплати є прямо пропорційною збільшенню податкових надходжень. З іншого боку, незважаючи на те, що обидва фактори значною мірою залежать один від одного, внутрішня зміна одного з них може спричинити несумірний вплив на інший. Іншими словами, навіть незначне збільшення добровільних податкових надходжень дасть можливість державі запровадити бажані для платників ініціативи, і навпаки – навіть невелике піднесення довіри до держави з боку платників може спонукати їх сплачувати податки.

Крім того, видається, що такі показники, як рівень зарплат, якість інфраструктури та послуг соціальної сфери, що потребують значних фінансових ресурсів, не є єдиним фактором, який впливає на вибір платників у бік добровільної сплати податків. Безумовно, корисним було б проведення масштабного соціоекономічного дослідження з метою виявлення відсотка добровільних платників, стимулів платників до сплати податків, а також факторів, які найбільше могли б заохотити їх сплачувати податки добровільно. Водночас навіть без проведення такого дослідження обґрунтованим є такий умовивід: навіть якщо платники не будуть бачити очевидні миттєві результати збільшення податкових надходжень держави, але будуть упевнені в тому, що, по-перше, ставки податків і механізм їх обчислення є справедливими, а, по-друге, кошти, зібрані у вигляді таких податків, будуть використані ефективно й за призначенням, вони будуть набагато більш сумлінними й охочими платниками. І навпаки, якщо уявити інший крайній випадок, у якому стан інфраструктури, соціальні послуги, рівень зарплат та життя в цілому, тобто все, на що можуть бути витрачені податкові надходження, вже є оптимальним для платника, це може навіть наштовхнути його на думку про те, що подальше фінансування суспільних витрат на попередньому рівні не є необхідним.

На підтвердження цієї тези можна також звернутися до достатньо відомої дискусії про те, кому саме належать гроші, які сплачуються як податки і збори. У податково-юридичній літературі висловлювалися різні думки з цього приводу, найбільш

Jurnal_2.indd 17 25.04.2014 13:22:16

поширеними з яких є дві позиції. Відповідно до однієї суми податку, скажімо, з доходів фізичних осіб, навіть ті, які нараховані, але ще не виплачені, уже є власністю держави, оскільки сплата податків є безумовним конституційним обов'язком кожного, а держава володіє всіма правомочностями власника стосовно цих коштів. На підтвердження цього наводять механізм отримання фізичною особою заробітної плати в податкового агента, за якого сума податків, яку повинен сплатити платник, навіть не надходить до каси (на рахунок) особи-агента. Відсутність у фізичної особи-платника доступу до цих коштів, а відповідно і можливості ними розпоряджатися, наштовхує прибічників такого підходу на думку про належність цих коштів державі *a priori*, з моменту виникнення в особи доходу.

Інша позиція базується на тому, що суми податків і зборів як частина власності або доходу фізичних і юридичних осіб є їх власністю, якою вони можуть розпоряджатися за власним бажанням. Механізми сплати податків не вичерпуються описаним способом за допомогою податкового агента, оскільки це лише окремий випадок, особливий механізм сплати. Більшість інших податків сплачується, по-перше, без участі податкового агента, а, по-друге, шляхом свідомого вибору та активних дій платника щодо їх сплати. Тому право власності на грошові суми, що підлягають сплаті у вигляді податків і зборів, належить платникам і переходить до держави у момент сплати такого податку чи збору.

Незважаючи на наявність певної логіки в міркуваннях прибічників обох позицій, жодна з них, на нашу думку, не відображає дійсний механізм податкової системи, так само, власне, як і її призначення. Не заглиблюючись у дискусію про те, кому належать податки чи в який момент переходить право власності на кошти, зібрані за допомогою податкових механізмів, більш доцільно замислитися над тим, у чиїх інтересах здійснюється оподаткування і з якою метою. У процесі цього нескладно дійти висновку, що реальним власником податків, в інтересах якого здійснюється оподаткування, є суспільство, частиною якого, своєю чергою, є кожний платник. Держава при цьому лише вчиняє певні організаційні дії стосовно розподілу і використання цих коштів, оскільки суспільство делегує їй ці функції через механізми представницької демократії.

На підтвердження цього можна навести щонайменше два аргументи. По-перше, крім загальнодержавних, існують місцеві податки, які відповідно до положень Податкового кодексу України встановлюються законом, але вводяться на відповідній території рішенням органів місцевого самоврядування. Крім того, місцеві податки зараховуються значною мірою до бюджетів місцевого самоврядування, а отже, правомочностями власника (володіти, користуватися та розпоряджатися) щодо цих податків володіє територіальна громада, інтереси якої представляє певний орган місцевого самоврядування (міська, селищна, сільська рада). Загальнодержавні податки також у певній визначеній законом пропорції розподіляються до місцевих бюджетів і використовуються, відповідно, на потреби тієї чи іншої територіальної громади. Таким чином, принаймні ця частина податків власності держави стосується досить опосередковано. Якщо припустити, що право власності на суми грошей, що сплачуються у вигляді загальнодержавних податків, все-таки переходить на певному етапі від платника до держави, логічно так само вважати, що частина цих грошей (точніше, право власності на них) згодом переходить від держави до відповідних територіальних громад. У такому випадку залишається відкритим питання моменту переходу цього права власності та юридичний факт, яким засвідчується цей перехід.

По-друге, як податкове, так і бюджетне законодавство України містить численні вказівки, які свідчать про те, що держава насправді не є власником податкових надходжень та й бюджетних коштів взагалі. Зокрема, Бюджетний кодекс України встановлює обмежене коло випадків, за яких можливе прийняття бюджету з профіцитом. Зокрема, відповідно до ч. 2 с. 14 Бюджетного кодексу профіцит бюджету затверджується з метою погашення боргу, забезпечення встановленого розміру оборотного залишку бюджетних коштів та придбання цінних паперів. Для будь-яких інших цілей затвердження бюджету з профіцитом заборонене. Метою цієї норми є недопущення ситуації, за якої доходи держави накопичуються, але не використовуються на соціально значущі цілі. Якщо має місце ситуація, за якої доходи держави перевищують її видатки, необхідно або використати ці кошти на цілі, від яких суспільство отримало б певну користь, або передбачити нижчий рівень доходів шляхом зменшення податкового навантаження на платників.

Наявність процедур контролю за використанням бюджетних коштів є також свідченням делегованого характеру повноважень держави стосовно фондів грошових коштів. Зокрема, відповідно до положень ч. 5 ст. 6 Закону України «Про доступ до публічної інформації» не може бути обмежено доступ до інформації про розпорядження бюджетними коштами, володіння, користування чи розпорядження державним, комунальним майном, умови отримання цих коштів чи майна, прізвища, імена, по батькові фізичних осіб та найменування юридичних осіб, які отримали ці кошти або майно. Це положення, як і ряд інших, гарантує кожному можливість проконтролювати ефективність використання державою публічних грошових коштів. Власне, сама конструкція «публічні грошові кошти», яка є усталеною в юридичній літературі, цілком однозначно вказує на те, що кошти належать народу[1].

Отже, усе це є свідченням того, що грошові кошти, зібрані за допомогою податкових механізмів, насправді належать громаді, незалежно від того, чи йдеться про певну територіальну громаду, чи про народ у цілому. Народ і громади, не маючи змоги самостійно розпоряджатися публічними фондами, створюють для цього спеціальні органи, яким делегують відповідні повноваження. Іншими словами, народ «наймає» для управління публічними

[1] Від лат. «publicus» – народний.

Jurnal_2.indd 18 25.04.2014 13:22:16

грошовими коштами (і за допомогою цього механізму – виконання також інших завдань) державу та органи місцевого самоврядування шляхом вибору відповідних рад – Верховної та місцевих, а також інших органів, які обирають чи створюють відповідно до закону. Природно, що частина публічних грошових коштів йде на утримання цього апарату і в такий спосіб стає власністю державних органів та їх посадових і службових осіб, але це зовсім не означає, що держава або будь-який її орган є власником усіх грошових коштів, зібраних у вигляді податків.

Відповідно до цього так само природним є й те, що кожний член суспільства ставиться до використання бюджетних коштів так само, як і до використання своєї власності, і не бажає, щоб цими коштами на власний розсуд розпоряджався хтось інший. Водночас утримання публічної влади і суспільні видатки є неминучими, оскільки більш ефективної системи самоорганізації, ніж держава, людство досі не розробило.

Це повертає нас до питання протистояння суспільного і приватного інтересу в контексті сплати податків. Наведений аналіз дозволяє зробити важливий висновок: платники не проти існування податкової системи, і не можуть бути проти її існування в принципі – це було б так само безглуздо, як і заперечувати необхідність у самостійному витрачанні коштів на власні потреби. Отже, саме існування податкової системи й необхідність сплачувати податки не створюють податкового конфлікту. Останній можливий лише там, де платники не впевнені в тому, що податки, разом з рештою бюджетних коштів, будуть «правильно» використаними.

Ще одним майже інтуїтивним, але досить важливим висновком з наведеного аналізу є те, що «правильність» використання бюджетних коштів з погляду платників (тобто народу, суспільства, людини) буде завжди оцінюватися з позицій справедливості. Безумовно, досить важливими є економічні показники – наскільки ефективно використані кошти, який економічний чи соціальний ефект буде від того чи іншого напряму використання публічних коштів тощо. Народ, очевидно, не надто сильно опікується ефективністю. Він не може об'єктивно оцінити рішення уряду[2] з погляду їх економічної ефективності, а тим більше очікувати від уряду безпомилкового прогнозування економічної й соціальної ситуації в наступному бюджетному періоді.

Для народу показником справедливості системи організації публічних фінансів у державі (у тому числі й податкової системи) є інші фактори. Більш важливими серед них з погляду справедливості є переконання платників у тому, що розмір податку є обґрунтованим (а не завищеним через необхідність покривати нецільові витрати), процедура сплати податків – справедливою (а не свідомо заплутаною з метою можливості здійснення донарахувань і накладення санкцій), а витрати з бюджету здійснюються за призначенням (на противагу свідомому нецільовому використанню). Це, своєю чергою, неможливо зробити за умови недостатньої унормованості на рівні закону процедур установлення податків, їх сплати, механізму контролю за дотриманням податкового законодавства та використанням бюджетних коштів, а також їх гармонізації. Таким чином, тільки тоді, коли як матеріальне, так і процедурне законодавство в цих сферах буде ефективним і зрозумілим, можна буде говорити про підвищення довіри у суспільстві до організації публічних фінансів і відповідного зростання кількості добровільних та добросовісних платників.

[2] Тут слово «уряд» використовується в широкому сенсі, для позначення сукупності органів державної влади, які наділені повноваженнями приймати рішення стосовно акумуляції та використання публічних грошових коштів.

Список використаної літератури

1. Бобровник С. В. Компроміс і конфлікт у праві: антрополого-комунікативний підхід до аналізу / Бобровник С. В. – К. : Юридична думка, 2011. – 384 с.

2. Держава / [пер. з давньогр. Д. Коваль]. – К. : Основи, 2000. – 355 с.

Стаття надійшла до редакції 27.01.2014 р.

Jurnal_2.indd 19 25.04.2014 13:22:17