

УДК 347.73

Капустник В. В., здобувач кафедри
фінансового права Національного юридичного
університету імені Ярослава Мудрого

Деякі аспекти правового механізму податку

У статті автор розглядає особливості структури правового механізму податку. Особливу увагу приділено дослідженню різних позицій провідних науковців з даної проблематики. Акцентується увага на необхідності закріплення правового механізму податку саме в кодифікованому акті. Зазначається, що елементи податку знаходяться в тісному зв'язку, можуть взаємодіяти один з одним та в сукупності спрямовуються на досягнення цілком визначеної цілі – виконати низку податкових обов'язків платника вчасно та в повному обсязі. При цьому робиться застереження про неможливість розглядати всі елементи податку як однопорядкові. Наприкінці статті автор зазначає про недоречність розгляду правового механізму податку з точки зору динаміки.

Ключові слова: правовий механізм податку, елементи податку, статистичний і динамічний підхід, система елементів податку, основні, додаткові, факультативні елементи податків.

В статье автор рассматривает особенности структуры правового механизма налога. Особое внимание уделено исследованию различных позиций ведущих ученых по данной проблематике. Акцентируется внимание на необходимости закрепления правового механизма налога именно в кодифицированном акте. Отмечается, что элементы налога находятся в тесной связи, могут взаимодействовать друг с другом и в совокупности направлены на достижение вполне определенной цели - выполнить ряд налоговых обязанностей плательщика вовремя и в полном объеме. При этом делается оговорка о невозможности рассматривать все элементы налога как однопорядковые. В конце статьи автор отмечает о неуместности рассмотрения правового механизма налога с точки зрения динамики.

Ключевые слова: правовой механизм налога, элементы налога, статистический и динамический подход, система элементов налога, основные, дополнительные, факультативные элементы налогов.

The article examines the particular structure of the legal mechanism of tax. Special attention is given to research different perspectives from leading scholars on this subject. Attention is focused on the need to consolidate the legal mechanism of the tax in the codified act. It is noted that the elements of the tax are closely related, can interact with each other and collectively aimed at achieving well-defined goals - to perform a series of tax payer obligations on time and in full. In this clause is impossible to consider all elements of the tax as *odnopolyadkovye*. At the end of the article the author says about the irrelevance of legal mechanism for review of tax in terms of dynamics.

Keywords: legal mechanism for the tax elements of tax, statistical and dynamic approach of elements of tax, basic, additional, optional elements taxes.

Актуальність теми. Податки є одним із найважливіших джерел наповнення державного та місцевих бюджетів. Важливість належного виконання обов'язку зі сплати податків складно переоцінити, адже саме завдяки перерахуванню платниками коштів від цих платежів створюється економічне підґрунтя для діяльності майже всіх державних інституцій. Разом із тим, для своєчасного та повного адміністрування податків до всіх рівнів бюджетів необхідно остаточно визначитися із структурою податку, його елементним складом, що, власне, і дозволить сплачувати податок. Отже, потрібно визначитися із структурою правового механізму податку, що має системний характер й притаманна всім податкам, що встановлені на території держави.

Аналіз досліджень. Дослідженню правового механізму податку в різні часи приділяли увагу як вітчизняні, так і зарубіжні провідні науковці, серед яких: В.О. Гусєва, Р. Ієринг, Ю.О. Крохіна, М.П. Кучерявенко, С.Г. Пепеляєв та ін. Однак, єдиного підходу щодо зазначеної проблематики на сьогодні не сформовано.

Мета дослідження. Завданням цієї статті є дослідження теоретичних та практичних аспектів правового механізму податку.

Виклад основного матеріалу. Правовий механізм податку (визначення)

На наш погляд, варто приєднатися до позиції В. О. Гусевої, яка стверджує про наявність у податків якоїсь конструкції в тому або іншому вигляді [3, с. 57]. При цьому вчена цілком справедливо піднімає питання щодо того, як варто називати цю систему складових елементів, наявність яких дозволяє сплачувати той або інший податок. У літературі з податкового права використовуються такі словосполучення, як «правовий механізм податку», «юридичний склад податку», «елементний склад податку», «структура податку», «анатомія податку» і т.п.[5, с. 125]. При цьому, мабуть, потрібно погодитися із В. О. Гусевою, що всі ці назви мають право на використання, оскільки, в остаточному підсумку, збагачують науковий оборот [3, с. 57].

Дещо іншої думки щодо назви та сутності системи елементів податку дотримується Ю. О. Крохіна. Вона підкреслює, що наявність механізмів, які допускають в ряді випадків позасудове позбавлення (обмеження) права приватної власності, вимагає створення особливих гарантій дотримання прав платників податків [9, с. 48-57]. Подібні гарантії здійснюються за рахунок наявності особливого механізму визначення суми, яка підлягає внесенню до бюджету в якості податку. На думку Н. Н. Злобіна подібне можливе в силу наявності особливої структури податкового обов'язку, особливого складу податку [6, с. 113].

В науковій літературі доволі часто пропонуються вживати термін «юридична конструкція податку» [3, с. 58]. Стверджуючи це, вчені, в першу чергу, беруть до уваги позиції одного з найвідоміших теоретиків права Р. Ієринга, який в своїх працях ще в 1905 році зараховував юридичну конструкцію до основних прийомів юридичної техніки. Дане положення в подальшому отримало розвиток та було відображено сучасними представниками правової науки. Так, С. С. Алексєєв підкреслював, що сам розвиток прав – є історія становлення й удосконалення юридичних конструкцій. На його думку достоїнство тієї або іншої юридичної системи багато в чому визначається досконалістю характерних для неї юридичних конструкцій [1, с. 165-166]. Розділяв цю думку також О. М. Козирін, який розглядав законодавство про податки й збори з позиції вдосконалення законодавчої техніки. В цьому світлі вчений позначає юридичні конструкції в якості одного із складових елементів законодавчої техніки [8].

Разом із тим, як зазначає О. В. Гусєва, одне з визначень законодавчої техніки зводиться до сукупності прийомів і засобів викладення законодавчих норм, основними змістовними елементами якої виступають різні способи, за допомогою яких сутність норми об'єктивується й вона здобуває відповідну форму. Виходячи ж з філософського розуміння терміна «форма» як дефініції, що безпосередньо виражає сутність і зміст предметів і явищ, форму покладання обов'язків по участі тих або інших осіб у формуванні бюджету варто розглядати, як юридичну конструкцію, що складається із сукупності зв'язаних внутрішньою структурою складових елементів – податків і зборів. У цьому зв'язку вчена пропонує погодитись з тим, що податкові закони, насамперед, формулюють юридичну конструкцію податків [3, с. 58].

В цілому з такою позицією можна погодитись, але треба наголосити на двох моментах. По-перше, ця позиція відображає статичне уявлення про податок як економіко-правову категорію, в той час як формулювання «правовий механізм податку» передбачає наявність взаємодіючих елементів. Проте, обидві назви добре відображають суть податку. По-друге, на наше переконання, механізм податку, або юридична конструкція податку, має закріплюватися в кодифікованому акті, а не в низці податкових законів. Це дозволяє

уникнути великої кількості протиріч, пов'язаних із складністю узгодження норм багатьох розрізнених нормативних актів. На щастя, зараз в Україні вже є Податковий кодекс, що системно закріплює майже всі елементи механізмів всіх податків. Виключення становить хіба що мито, елементи якого закріплюються Митним кодексом України.

Правовий механізм податку (система елементів)

На думку О. В. Шульженка елементи податку можуть бути визначені, як внутрішні вихідні функціональні ознаки, які у своїй сукупності й складають юридичні конструкції відповідних податкових платежів. Вчений наголошує, що склад цих функціональних ознак у всіх податків у більшості своїй збігається, тому вони є універсальними складовими їх юридичних конструкцій [13, с. 31]. З цим можна погодитись, але нам дещо дивним видається теза вченого, що «...безпосередньо при встановленні податкових платежів конструктивні елементи визначаються у відповідних законодавчих актах по кожному податку окремо....», адже в Україні, як ми вже підкреслювали вище, Податковий кодекс діє з 2011 року і проблеми розрізнених нормативних актів з податкових питань вже немає.

Позиціонуючи правовий механізм податку як певну систему, ми виходимо з того, що елементи, які складають той або інший податок знаходяться в тісному зв'язку, можуть взаємодіяти один з одним та в сукупності спрямовані на досягнення цілком визначеної цілі — виконати низку податкових обов'язків платника вчасно та в повному обсязі. Проте, навряд чи варто підходити до всіх елементів, що складають правовий механізм податку, як до однопорядкових. А. В. Бризгалін, наприклад, виділяє основні, додаткові й факультативні елементи податку. При цьому до першої категорії елементів автор відносить об'єкт оподаткування, податкову базу, податковий період, податкову ставку, порядок обчислення податку, порядок сплати податку й строки сплати податку. До кола других ним віднесено предмет податку, масштаб податку, одиницю податку, джерело податку, податковий оклад, одержувача податку, а до третіх — податкові пільги [2, с. 207]. На наш погляд, така внутрішня побудова недостатньо повно відображає реалії. По-перше, складно уявити собі сплату податку без чіткого нормативного визначення особи, яка має це робити. По-друге, багато податкових механізмів містять елементи, що притаманні виключно цим податкам. Наприклад, це механізм бюджетного відшкодування по податку на додану вартість, або бандерольний спосіб сплати акцизу. На наше переконання, ці елементи мають включатися до категорії факультативних елементів правового механізму податку. По-третє, в сучасних умовах, коли по всіх податках законодавцем передбачено пільги, відносити цей елемент до категорії факультативних недоречно. Пільги — це додатковий елемент правового механізму податку.

Схожої думки дотримується С. Г. Пепеляєв, який розподіляє всі складові механізму податку на дві групи. В першу вчений пропонує включати істотні або обов'язкові елементи, а в другу — факультативні, тобто необов'язкові елементи. До істотних він відносить об'єкт і предмет податку, масштаб податку, метод обліку податкової бази, податковий період, одиницю оподаткування, податкову ставку, порядок обчислення податку, звітний період, строки сплати податку, способи й порядок сплати податку, а до факультативних — податкові пільги, порядок утримання й повернення, неправильно утриманих сум податку, а також відповідальність за податкові правопорушення [12, с. 26]. З приводу цієї точки зору хотілося б відзначити, що вчений, як і А. В. Бризгалін, забуває про платника податків, який теж є одним з найважливіших елементів податкового механізму.

Відомий правник М. П. Кучерявенко дещо іншої думки щодо внутрішньої побудови правового механізму податку. Він зазначає, що система елементів правового механізму

податку складається із групи основних і додаткових елементів. До основних елементів вчений пропонує відносити ті, що включають фундаментальні характеристики податку, формують основне уявлення про зміст податкового механізму. Це платник податку, об'єкт оподаткування, податкова ставка. Додаткові ж елементи, на його думку, деталізують специфіку конкретного платежу, створюють завершену й повну систему податкового механізму. До цієї категорії М. П. Кучерявенко відносить ті елементи, що деталізують основні й пов'язані з ними елементи (предмет податку, податкова база й одиниця оподаткування), і ті, що мають самостійне значення (податкові пільги, методи, строки і способи сплати податку, бюджет або фонд, у які сплачується податок) [11, с. 125].

Майже так само як і М. П. Кучерявенко підходить до структури правового механізму податку російський фахівець Ю. О. Крохіна. На думку вченої правовий механізм податку складається з обов'язкових і факультативних елементів. В свою чергу, обов'язкові елементи включають дві групи — основні і додаткові. Основні елементи визначають фундаментальні, сутнісні характеристики податку, що формують основне уявлення про зміст податкового механізму. Відсутність будь-якого з основних елементів правового механізму податку не дозволяє однозначно визначити тип цього платежу і робить податковий механізм невизначеним [9, с. 53-55]. Разом із тим, на відміну від низки інших російських вчених, Ю. О. Крохіна до основних елементів правового механізму податку відносить платника, об'єкт оподаткування та ставку відповідного платежу. Тобто, в даному випадку платнику податку надане відповідне місце в системі складових елементів правового механізму податку.

Правовий механізм податку (система елементів)

На думку М. І. Дамірчєєва всі елементи правового механізму податку доцільно розмежувати на дві групи: основні й додаткові. В свою чергу, додаткові фахівець пропонує ділити на додаткові елементи правового механізму податку, що деталізують основні або пов'язані з ними (предмет, база, одиниця оподаткування — категорії, що прямо залежать від об'єкта оподаткування), та додаткові елементи правового механізму податку, що мають самостійне значення (податкові пільги, методи, строки й способи сплати податку; бюджет або фонд, куди надходять податкові платежі)[4, с. 43]. Такий поділ, на нашу думку, не враховує одного важливого теоретичного аспекту. Безумовно, поділ додаткових елементів на два кола (що мають та не мають самостійного значення) цікавий та достатньо обґрунтований, але в даному випадку М. І. Дамірчєєв чітко не визначив місце факультативних елементів, які можуть бути в механізмі певного податку, а можуть і не встановлюватися. Звичайно, факультативні елементи притаманні виключно конкретним податкам і зборам, але навряд чи це означає, що про них не варто говорити при побудові комплексного родового уявлення про правовий механізм податку.

При цьому не варто ототожнювати додаткові елементи та факультативні — це різні категорії, а назва «додаткові елементи» зовсім не означає їх необов'язковості. З цього приводу М. П. Кучерявенко дуже влучно підкреслює, що цільний правовий механізм податку можливий тільки як сукупність основних і додаткових елементів, і відсутність хоча б одного з додаткових елементів не дозволить законодавчо закріпити окремий податок або збір (наприклад, неможливо представити податок, що незрозуміло куди надходить: у який вид бюджету, у бюджет або цільовий фонд?) [10, с. 97]. Крім того, М. І. Дамірчєєв цілком логічно звертає увагу на позицію Д.А. Кобильніка при деталізації елементів правового механізму податку [7, с. 59 - 65] та зазначає, що в основі розподілу ним елементів лежить критерій участі у формуванні й реалізації податкового обов'язку. Якщо основні елементи визначають розмір і основні критерії податкового обов'язку, то додаткові — деталізують його виконання, особливості форм, строків, порядку сплати

й істотно не впливають на зміст обов'язку [4, с. 44]. Разом із тим, М. І. Дамірчиєв, знову ж таки, не звертає уваги на факультативні елементи, що, нашу думку, не дозволяє сформувати повне уявлення про цілісний податковий механізм.

Доволі незвичною та сміливою здається нам думка В. О. Гусєвої, яка пропонує власний критерій розподілу сукупності елементів правового механізму податку. Вона зазначає, що на основі системного підходу, який вимагає виділення в тій або іншій системі (у цьому випадку ми виходимо з того, що податкова конструкція - є система), статичній і динамічній складовій, у загальному елементному складі податкових платежів можна умовно виділити як ті елементи, з яких властиво складається податок (статичні елементи податку), так і елементи, що визначають його функціонування (динамічні елементи податку) [3, с. 63]. При цьому, на нашу думку, в даному підході прослідковується спроба поєднати статичний та динамічний підхід до розуміння податку. На початку роботи ми вже відмічали, що в наукових колах є декілька підходів до розуміння суті податку. Досі ми розглядали статичний підхід. На наше переконання, не варто розглядати правовий механізм податку з точки зору динаміки. Елементи механізму податку встановлені чинним законодавством чітко й однозначно. Крім того, одним з принципів податкового законодавства є принцип стабільності, що виключає зміну елементів податку протягом бюджетного року. Тут немає динаміки, та вона і не потрібна при встановленні податку.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Алексеев С.С. Общая теория права: Учебник в 2-х томах /С.С. Алексеев. - Т 2 – М.: Юрид. лит, 1982. – 354 с.
2. Брызгалин А. В. Налоги и налоговое право: учебное пособие / А. В. Брызгалин. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – 207 с.
3. Гусєва Влада Олександрівна Правове регулювання податку на додану вартість в Україні: дис ... канд. юрид. наук / Влада Олександрівна Гусєва . – Харків : 2010 . – 197 с.
4. Дамірчиєв Мушфік Іскендер огли/ Порівняльно-правовий аналіз системи оподаткування України та республіки Азербайджан: дис ... канд. юрид. наук/ Мушфік Іскендер огли Дамірчиєв . –Харків : 2010 . – 200 с.
5. Дернберг Р. Л. Международное налогообложение / Р.Л. Дернберг. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 375 с.
6. Злобин Н. Н. Налог как правовая категория : Монография / Н. Н. Злобин. – М. : РПА МЮ РФ, 2003. – 170 с.
7. Кобильнік Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні : дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / Дмитро Анатолійович Кобильнік. – Харків, 2002. – 176 с.
8. Козырин А.Н. Косвенные налоги в механизме таможенно-тарифного регулирования / А.Н. Козырин //Финансы. – 1994.- №9. – С. 19 – 24.
9. Крохина Ю. А. Финансовое право России : Учебное пособие / Ю. А. Крохина, В. Н. Ульянова. – Саратов: СЮИ МВД РФ, 1999. – 269 с.
10. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. в 6 т. Т III: Учение о налоге / Н.П. Кучерявенко. – Х.: Легас; Право, 2005. – 600 с.
11. Кучерявенко Н.П. Основы налогового права: учебное пособие / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2003. – 304 с.
12. Пепеляев С.Г. Законы о налогах: элементы структуры: учеб. пособие /С.Г. Пепеляев. – М.: СВЕА, 1995. – 189 с.
13. Шульженко Олексій Володимирович .Правове регулювання податкової бази [Текст] : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Олексій Володимирович Шульженко ; Нац. ун-т "Юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого". - Х., 2012. . – 205 с.