

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ЦИВІЛЬНОГО ПРАВА ТА ПРОЦЕСУ, ПРАВА СОЦІАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

УДК 346.6

Шляхтич В. В., аспірант кафедри цивільно-правових дисциплін СНУ ім. Лесі Українки

Правове регулювання фінансових відносин у сфері доходів фондів

Стаття присвячена розгляду питання правового регулювання фінансових відносин у сфері доходів фондів, а саме податкові, з приводу внесення у відповідні фонди платежів неподаткового характеру та відносини у сфері державного кредиту. Детальніше розглянуто поняття податкового компромісу.

Ключові слова: доходи фондів, податкові доходи, правове регулювання податкових доходів, податковий компроміс.

Стаття посвящена рассмотрению вопроса правового регулирования финансовых отношений в сфере доходов фондов, а именно налоговые, по поводу внесения в соответствующие фонды платежей неналогового характера и отношения в сфере государственного кредита. Подробнее рассмотрено понятие налогового компромисса.

Ключевые слова: доходы фондов, налоговые доходы, правовое регулирование налоговых доходов, налоговый компромисс.

The article deals with the issues of legal regulation of relations in the field of financial income funds, namely tax, about making payments to the appropriate funds and non-tax nature of relations in the field of public credit. More the notion of tax compromise.

Keywords: income funds, income tax, income tax regulation, the tax compromise.

Актуальність. Фінансові відносини існують тільки у формі правовідносин, оскільки, виходячи зі значимості останніх, держава за допомогою правових норм (приписів) прагне врегулювати їх. В сучасних умовах проблема правового регулювання фінансових відносин набуває все більшого значення у виді реформування економічних і політичних відносин, що відбуваються в Україні, що, у свою чергу, вимагає необхідності здійснення змін у фінансовій сфері.

Аналіз останніх досліджень. Питання правового регулювання фінансових відносин у сфері мобілізації, розподілу, перерозподілу коштів централізованих і децентралізованих фондів неодноразово висвітлювались в публікаціях таких вчених як: Нечай А.А., Кучерявенко М.П., Пацурківський П.С., Алісов Є.О., Вітте С.Ю., Ровинський Ю.А. та інших.

Виклад основного матеріалу. Державі й органам місцевого самоврядування для свого функціонування необхідні величезні суми коштів (фінансових ресурсів), і тому держава за допомогою фінансово-правових норм організовує фінансову діяльність, ретельно і всебічно регламентуючи відносини, що виникають при мобілізації,

розподілу, перерозподілу й використанні фондів коштів. Ще Ю.А. Ровинський підкреслював значимість правового регулювання фінансових відносин, відзначаючи, що потреба в грошових коштах і господарсько-організаторська діяльність держави визначають особливу роль фінансової діяльності держави і правового регулювання суспільних відносин, що виникають у процесі цієї діяльності [17, 52].

У юридичній літературі під правовим регулюванням розуміється сукупність різних форм і засобів юридичного впливу держави на поведінку учасників суспільних відносин, що здійснюється в інтересах усього суспільства чи відповідного колективу з метою підкорити поведінку окремих суб'єктів встановленому в суспільстві правопорядку [5, 22]. Виходячи з цього стосовно теми даного дослідження, зауважимо, що сукупність органічно зв'язаних, єдиних форм і засобів юридичного впливу на суспільні відносини у сфері мобілізації, розподілу, перерозподілу й використання централізованих і децентралізованих фондів, що здійснюються державою, можна визначити як правове регулювання досліджуваних відносин. Механізм правового регулювання охоплює комплекс юридичних засобів, за допомогою яких здійснюється таке регулювання, куди входять норми права, юридичні факти й акти застосування права, правовідносини, акти реалізації прав та обов'язків [1, 23].

Розглянемо, яким же чином здійснюється правове регулювання фінансових відносин у сфері доходів фондів. Такі правові зв'язки виникають при здійсненні фінансової діяльності держави в напрямку акумулювання фінансових ресурсів у відповідні фонди, що являють собою державні доходи. У таких правовідносинах їх зміст має спрямованість на зосередження (акумуляцію) фінансових ресурсів у відповідних фондах держави. До цієї групи фінансово-правових зв'язків входять, наприклад, правовідносини: (а) податкові, зміст яких характеризується комплексом прав та обов'язків суб'єктів, пов'язаних зі сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів) у відповідні фонди; (б) з приводу внесення у відповідні фонди платежів неподаткового характеру; (в) у сфері державного кредиту, зміст яких спрямовано на одержання фінансових ресурсів (коштів) від юридичних і фізичних осіб, а також інших держав на умовах зворотності, строковості, відплатності й добровільності та ін.

Державні доходи традиційно класифікують на централізовані, що спрямовуються на формування централізованих фондів, і децентралізовані, що надходять у розпорядження окремих державних і комунальних підприємств, установ чи організацій [1, 31].

Загальновизнаним є положення, відповідно до якого для залучення фінансових ресурсів у централізовані фонди (бюджети) держава використовує методи обов'язкової й добровільної мобілізації [2, 28]. Методу обов'язкової мобілізації належить провідне місце при здійсненні акумулювання фінансових ресурсів у таких фондах. Так, ще С.Ю. Вітте, розглядаючи способи накопичення матеріальних коштів, стверджував, що найголовніша частина державних ресурсів забезпечується завдяки податкам, тобто примусовим стягненням із громадян відповідної частини їх особистих доходів [13, 41].

Згідно з точкою зору П.С. Пацурківського та інших учених метод обов'язкової мобілізації полягає у "примусовому й безоплатному вилученні частини коштів у їх співвітчизників на користь держави і передбачає встановлення наступних елементів такого механізму: 1) виду платежу; 2) точного його розміру; 3) терміну платежу; 4) обов'язкової погрози за порушення терміну чи розміру платежу у вигляді пені, штрафу за приховання доходів чи невнесення або неповне внесення платежів державі" [13, 45]. Так чіткий імператив щодо обов'язку внесення коштів у фонди держави

міститься у податкових правовідносинах, що являють собою, за словами М.П. Кучерявенка, відносини, що виникають відповідно до податкових норм (регулюють установлення, зміну і скасування податкових платежів) і юридичних фактів, учасники яких наділені суб'єктивними правами і несуть юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків і зборів у бюджети і фонди [10,38]. Вичерпний перелік податків, зборів, (обов'язкових платежів), порядок їх встановлення і справляння, основні права й обов'язки платників податків закріплюються в Законі України "Про систему оподаткування" [3, 3]. Внесення ж конкретних видів податків та інших обов'язкових платежів у відповідні фонди деталізується у спеціальних нормативно-правових актах, якими встановлюється механізм їх обчислення і сплати.

Підсумовуючи вищевикладені міркування, можемо зробити висновок, що держава в імперативному порядку детально встановлює, в якій формі, у якій сумі й у які строки повинні бути внесені кошти у відповідні фонди.

Однак на сьогодні згідно з ч. 7 п. 2 ст. 5 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами" сума, а також терміни внесення податків можуть бути змінені в результаті застосування так званого податкового компромісу [3,5], що, на нашу думку, не прийнятне для фінансового (податкового) права, адже застосування компромісу в податковому праві є спірним через низку причин. По-перше, традиційним є визначення компромісу як угоди на підставі взаємних поступок [11, 22]. Виходячи з цієї посилки при застосуванні податкового компромісу, сторони – податковий орган і платник податків шляхом взаємних поступок повинні дійти згоди. Однак, чи можливі поступки у платника податків, коли на нього покладено безумовний, закріплений у законодавстві [9, 2], обов'язок сплачувати податки, збори та інші обов'язкові платежі. Інших варіантів позитивної поведінки у платника податків, крім як у встановлений термін сплатити певну суму в бюджет чи цільовий фонд, бути не може, оскільки такий обов'язок забезпечується державним примусом – можливістю застосування кримінально-правових, адміністративних чи фінансових санкцій за порушення законодавства про оподаткування [10, 28].

По-друге, регулювання податкових відносин здійснюється методами владних приписів, що передбачає використання імперативних норм, які мають безумовний характер [4, 19]. Такий метод не допускає можливості сторонам цих відносин врегульовувати власні дії за своїм розсудом. Ось чому, права вибору – погоджуватися чи не погоджуватися на сплату визначеної в законодавстві суми податку – ні в платника, ні у податкового органу немає, тобто вони не вправі вирішувати, сплачувати таку суму платнику податку чи ні, оскільки ці положення встановлюються виключно законами.

По-третє, компроміс – це прояв диспозитивності, що є приватно-правовою категорією. Ще Д.Д. Гримм відзначав, що компроміс являє собою один зі способів припинення зобов'язань, і є угодою, в силу якої сторони надають право вирішення своєї справи обраній третейським суддею приватній особі [4, 24].

По-четверте, компроміс припускає взаємне волевиявлення. Проте, на нашу думку, виходячи зі змісту Порядку застосування податкового компромісу органами державної податкової служби в рамках адміністративної апеляційної процедури від 26 квітня 2001 р. [12, 11], варто зазначити що волевиявлення про застосування компромісу виходить тільки від податкового органу, оскільки саме останній, а не платник приймає рішення про його необхідність і можливість застосування.

Права платників податків при застосуванні податкового компромісу законодавством

належним чином не встановлені і їх становище не поліпшується, оскільки фактично всі дії зводяться до розстрочки чи відстрочки платежів, і фінансові санкції в низці випадків не застосовуються.

У процесі правового регулювання фінансових відносин у сфері доходів фондів (саме податкових) неприпустимо зводити до абсолюту принцип, згідно з яким, якщо орган (у даному випадку – податковий) виступає від імені держави, він може самостійно приймати рішення про внесення чи невнесення визначеної державою суми коштів у вигляді податків, зборів та інших обов'язкових платежів у відповідні фонди.

Розглядаючи обов'язковий метод мобілізації, необхідно також вказати на існування примусово-зворотного вилучення коштів у дохід держави [1,24]. Сьогодні застосування цього методу зустрічається порівняно не часто. Прикладом можуть виступати обов'язкове розміщення коштів банків у державні цінні папери відповідно до Закону України "Про банки і банківську діяльність" від 7 грудня 2000 р. [3, 4], обов'язок підприємств, установ та організацій усіх форм власності зберігати кошти в банку, закріплений в Інструкції про безготівкові розрахунки в національній валюті від 29 березня 2001 р. [12, 3].

У фінансових правовідносинах у сфері доходів фондів при застосуванні добровільного методу формування останніх у їх змісті відсутнє владне розпорядження держави саме з приводу обов'язку вступу в такі відносини, тобто немає вимоги безумовної передачі коштів на її користь на конкретних умовах. Передача фінансових ресурсів здійснюється на засадах добровільності, що виражається у свободі волевиявлення при вступі в такі соціальні зв'язки. Причому передача коштів може відбуватися як у зворотній формі, наприклад відносини з приводу державного кредиту, при яких фінансові ресурси надаються державі юридичними і фізичними особами, а також іншими державами на умовах добровільності, строковості, зворотності і платності, [7, 4] так і в безповоротній, наприклад, проведення державних лотерей, добровільні пожертвування різних суб'єктів тощо. Однак, ставши учасником таких фінансових відносин, суб'єкт зобов'язаний виконати приписи держави, причому він ні за яких обставин не має права змінювати умови таких зв'язків, оскільки всі дії відбуваються в рамках імперативного методу.

Формування централізованих фондів, наприклад Державного бюджету, припускає виникнення різних видів фінансових правовідносин, предметом яких є різні за формою кошти. Крім зазначених методів мобілізації, можливі існування й інших. Наприклад, за словами Є.О. Алісова, з цією метою держава здійснює роботу по залученню в централізовані фонди доходів, які одержують суб'єкти, засновані на державній власності, від підприємницької діяльності, емісійних доходів, а також доходів від реалізації державних послуг чи передачі виключних прав [1, 24]. Така позиція в цілому узгоджується з положеннями ст. 9 Бюджетного кодексу України [3, 2], оскільки держава мобілізує фінансові ресурси у централізовані фонди у вигляді різного роду доходів неподаткового характеру (наприклад, плати за воду, за використання лісових ресурсів, рентної плати за нафту і природний газ і т.д.) [20, 41]. Таким чином, фінансові правовідносини у сфері доходів фондів виступають родовим поняттям, до якого входять видові – податкові, з приводу державного кредиту, із приводу неподаткових надходжень тощо. Тому, аналізуючи такі види фінансових правовідносин, ми виходимо з їх загальної спрямованості – з надходження фінансових ресурсів у відповідні фонди.

Фінансово-правові норми, що регулюють фінансові відносини у сфері доходів

централізованих фондів, являють собою певну систему, яка включає сукупність різних правових актів, основними з яких є: Конституція, Бюджетний кодекс, Закони “Про систему оподаткування”, “Про місцеве самоврядування в Україні”, інші нормативно-правові акти, що закріплюють конкретні види доходів цих фондів, а також порядок і умови їх надходження [3, 5]. Так, ст. 9 Бюджетного кодексу України наводить наступну класифікацію доходів бюджету: 1) податкові надходження; 2) неподаткові надходження; 3) доходи від операцій з капіталом; 4) трансферти [3, 12]. Однак хочеться звернути увагу на відсутність чіткості у змісті положень цієї статті. По-перше, поняття “податкові надходження” у ній трактується як передбачені податковими законами України загальнодержавні й місцеві податки і збори та інші обов’язкові платежі. Але законодавством визначення категорії “податковий закон” не дається, немає її й у теорії права. Однак сувора імперативність (державно-владний характер) податкових відносин вимагає від законодавця чіткого визначення й закріплення системи оподаткування, всебічного опису податкових механізмів, детального переліку прав та обов’язків учасників цих зв’язків при справлянні обов’язкових платежів. Крім того, положення ч. 2 ст. 92 Конституції України [3, 16], а саме — закріплення встановлення виключно законами України системи оподаткування, податків і зборів, і ст. 1 Закону України “Про систему оподаткування”, відповідно до якої ставки, механізм справляння податків і зборів (обов’язкових платежів) не можуть встановлюватися чи змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування, а також, особливий порядок прийняття і введення в дію таких нормативних актів, закріплений у цій статті, вказують на фактичне існування “податкових законів” і необхідність законодавчого визначення цієї категорії. Для держави і платників податків при регулюванні податкових відносин важливо відійти від “інших актів законодавства”, наприклад, зміни механізму справляння окремих видів податків Законами про Державний бюджет на поточний рік. Показовим у даному випадку було положення ч. 4 ст. 28 раніше діючого Закону “Про бюджетну систему України” [14, 6], згідно з якою закон про Державний бюджет не міг установлювати нові, змінювати чи скасовувати існуючі податки, збори, інші обов’язкові платежі, а також вносити зміни в чинне законодавство.

Вважаємо за необхідне закріпити поняття “податковий закон” у проекті Податкового кодексу України як спеціальний закон, який встановлює справляння податків, зборів та інших обов’язкових платежів на території України і регулює виключно податкові відносини [1, 56].

Однак при розгляді цього питання виникають проблеми віднесення законів до категорії податкових і співвідношення податкових законів і законів, що поряд з іншими відносинами стосуються і податкових [10, 43]. На наш погляд, при прийнятті відповідного нормативного акта в його преамбулі необхідно вказувати, що це є саме податковий закон. Це питання, вважаємо, може бути вирішено й у рамках прийняття Закону України “Про нормативно-правові акти”, де ці проблеми можуть бути розв’язані, наприклад, шляхом класифікації таких актів і закріплення понять останніх.

По-друге, звернімо увагу на те, що в ст. 10 раніше діючого Закону “Про бюджетну систему України” (на відміну від ст. 9 Бюджетного кодексу України) було закріплено положення, згідно з яким доходи бюджетів створювалися за рахунок надходжень від сплати фізичними і юридичними особами податків, зборів та інших обов’язкових платежів, надходжень з інших джерел, установлених законодавством України. Іншими словами, фактично йшлося про закріплення двох видів доходів — податкових і інших

(неподаткових), установлених законодавством держави, що можна вважати цілком зрозумілим, оскільки для їх класифікації використовувалися форма і порядок вилучення коштів, хоча й без їх деталізації й без розкриття поняття “інші доходи”.

По-третє, визначаючи й закріплюючи неподаткові надходження, законодавець виділяє як їх окремий вид доходи від власності й підприємницької діяльності, що є доцільним. Однак у п. 3 ч. 1 ст. 9 Бюджетного кодексу України вирізняються також доходи від операцій з капіталом, з чим, на наш погляд, досить складно погодитися, оскільки поняття “капітал” і “операції з капіталом” у законодавстві України ніде не визначені, і за своєю суттю такі доходи цілком належать до неподаткових надходжень, а саме — до доходів від власності й підприємницької діяльності. В основу будь-якої класифікації можуть бути покладені різні критерії, але всі вони повинні відбивати основні внутрішні структурні елементи того чи іншого явища, які відрізняють їх один від одного, але разом з тим є взаємозалежними [8, 28]. Отже, при класифікації доходів бюджету необхідно вибирати критерії, що не тільки відображають системні особливості цих доходів, а й відрізняють їх один від одного. Таким критерієм у даному випадку є джерело доходів, а також спосіб їх одержання і справляння. Однак у згаданій ст. 9 Бюджетного кодексу України при здійсненні класифікації доходів бюджету ця підстава “не витримана”, оскільки доходи від операцій з капіталом є видовими стосовно неподаткових надходжень і повинні входити в це родове поняття.

По-четверте, згідно зі ст. 9 Бюджетного кодексу України, до доходів бюджету також належать трансферти, правова природа яких, досить чітко не визначена і вимагає додаткової уваги при їх вивченні.

Висновки. Здійснюючи правове регулювання фінансових відносин у сфері доходів, законодавець встановлює й деталізує і сам порядок надходження і зарахування коштів у фонди. Наприклад, статті 17 і 19 Закону України “Про загальнообов’язкове державне страхування на випадок безробіття” від 2 березня 2000 р. [3, 13] встановлюють розмір, порядок обчислення і сплати страхових внесків у Фонд загальнообов’язкового державного страхування України на випадок безробіття. Нормами Порядку виконання Державного бюджету за доходами від 19 грудня 2000 р. [13, 34] встановлюються основні положення організації роботи органів Державного казначейства України по відкриттю рахунків для перерахування податків і зборів у відповідні фонди, порядок здійснення цими органами бухгалтерського обліку доходів бюджетів, проведення операцій по зарахуванню платежів у доходну частину бюджету по його загальному і спеціальному фондах тощо. Крім того, детально регламентується порядок перерахування в Державний і місцеві бюджети податків і зборів, що справляються іншими (неподатковими) органами, наприклад митними.

Отже, правове регулювання відносин у такому напрямку фінансової діяльності держави як мобілізація фінансових ресурсів, права й обов’язки суб’єктів цих відносин забезпечують регулярність, систематичність, обов’язковість надходження коштів у відповідні фонди.

Особливості правового регулювання надходжень різних видів доходів у відповідні фонди (наприклад, Державний бюджет, місцеві бюджети, Пенсійний фонд, Фонд соціального страхування по тимчасовій втраті працездатності і т.д.) дає можливість виділити такі фінансові відносини в окремі правові інститути, дослідженню яких, як видається, можуть бути присвячені окремі наукові праці.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Алисов Е.А. Финансовое право Украины: Учеб. пособие. — Харьков: Эспада, 2000. — С. 147.
2. Витте С.Ю. Конспект лекций о государственном хозяйстве. — 3-е изд. — СПб: Тип. акционер. об-во Брокгауз-Ефрон, 1914. — С. 45.
3. Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 16. — Ст. 119
4. Гега Т.Т., Доля Л.М. Основы податкового права: Навч. посібник. — К.: Знання, КОО, 2001. — С. 78.
5. Горшенев В.М. Способы и организационные формы правового регулирования в социалистическом обществе. — М.: Юрид. лит., 1972. — С.110.
6. Гриммь Д.Д. Лекции по догме римского права: Пособие для слушателей. — 3-е изд. — Спб.: Тип. Ю.Н. Эрлихъ, 1910. — С. 422.
7. Закон України “Про державний внутрішній борг України” від 16.09.1992 р. (Див.: [117] Відомості Верховної Ради України. — 1992. — № 41. — Ст. 598).
8. Кондаков Н.И. Логический словарь-справочник. — М.: Наука, 1975.
9. Конституція України // Відом. Верхов. Ради України. — 1996. — № 30.
10. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. — Харьков: Легас, 2001. — С. 112.
11. Ожегов С.И. Словарь русского языка / Под ред. Н.Ю. Шведовой. — М.: Рус. яз., 1991. — С. 248.
12. Офіційний вісник України. — 2001. — № 22. — Ст. 1007.
13. Пацурківський П.С. Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології. — Чернівці: Чернівецьк. ун-т., 1997. — С. 123.
14. Про Державний бюджет України на 2001 рік: Закон України від 07.12.2000р. // Відом. Верхов. Ради України. — 2001. - № 2-3. — Ст. 10; Про державний бюджет України на 2002 рік: Закон України від 20.12.2001р. // Відом. Верхов. Ради України. — 2002. — № 12-13. — Ст. 92.
15. Про систему оподаткування: Закон України від 18.02.1997р. // Відом. Верхов. Ради України. — 1999. — № 16.
16. Про порядок встановлення ставок податків і зборів (обов’язкових платежів), інших елементів податкових баз, а також пільг щодо оподаткування: Закон України від 14.10.1998р. // Відом. Верхов. Ради України. — 1998. — № 52. — Ст. 317.
17. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. — М.: Юрид. лит., 1960. — С. 3.
18. Советское финансовое право: Учебник / Под ред. В.В. Бесчеревных, С.Д. Цыпкина. — М.: Юрид. лит., 1992. — С. 109.
19. Теория государства и права: Учебник / Под ред. С.С. Алексеева. — М.: Юрид. лит., 1985. — С. 305.
20. Фінансове право: Підручник / Відп ред. Л.К.Воронова. — Харків: Консум, 1999. — С. 212.
21. Финансовое право: Учебник / Под ред. Н.И.Химичевой. —М.: Юристъ, 2002. —С. 254, 255.