

*Яценко Н. В.,**Національний юридический університет імені Ярослава Мудрого*

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Аннотация. Предметом исследования выступает налоговый кредит, позволяющий оптимизировать инновационные процессы украинской экономики. Автор обращает внимание на большое количество проблем, которые препятствуют развитию данной сферы, среди которых – недостаточность регулирования вопроса в законодательной сфере, острая необходимость реформирования украинских налоговых органов, необходимость исследования международного опыта в изучаемом вопросе. Автором были предложены собственные подходы к законодательному регулированию налогового кредита в Украине путём соответствия нормативно-правовых актов объективным реалиям современной национальной экономики. Был проведён теоретико-правовой анализ проблематики и предложены пути реформирования государственной налоговой политики.

Ключевые слова: налог, кредит, реформирование, налогообложение.

Постановка проблемы. Проблематика вопроса неоднократно изучалась Л.С. Явичем, Р.О. Халфиной, Н.П. Кучерявенко и другими учеными [1; 2; 3]. Несмотря на это, на сегодняшний день вопрос налогового кредита в Украине нуждается в комплексном изучении.

Цель статьи – проведение комплексного анализа последствий и аргументов в пользу надлежащего регулирования вопроса налогового кредита и определение чрезвычайной его необходимости в условиях проблем с экономикой в Украине.

Изложение основного материала. Комплексность отношений налогового кредита в некоторой степени объясняет также сложность, неразработанность проблем налогового кредита. Соединение отношений кредитования и налогообложения, переплетение способов их регулирования порождает довольно сложно упорядоченную конструкцию налогового кредита в современных условиях. Трудности усиливаются также тем, что даже в рамках однотипной конструкции самого налогового кредита (обеспечивающегося единными отраслевыми методами регулирования) существуют принципиальные особенности, отличия каждого его подвида. Существенно отличается не только налоговый кредит в режиме прямого и косвенного налогообложения, но и конструкции налогового кредита по налогу на прибыль и налогу на доходы, конструкции, опосредующие реализацию налогового кредита в однотипных (прямых) налогах. Этим в определенной мере и объясняется то, что одними из наименее разработанных в теории и мало применяемых на практике являются налоговые правоотношения по налоговому кредиту.

Подобная ситуация противоречит объективной реальности. Потребность в регулировании подобных отношений существует, однако адекватное отображение в действующем налоговом законодательстве Украины и правоприменительных актах оно еще не получило. Проводя некоторый экскурс в понятие правового регулирования вообще, следует обратить внимание на его предназначение. Урегулирование нормами права обществен-

ных отношений, прежде всего, должно отражать их сущность, соответствовать им. Этот постулат применим к любой отрасли права, поэтому, определяя правовые формы закрепления налоговых механизмов, необходимо учитывать в них реальное отражение объективно развивающихся общественных отношений.

Обязательным требованием к нормам налогового права, которыми урегулированы отношения по поводу уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей, должна выступать неременная корреспонденция с объективной основой – реальными экономическими процессами. Налоговое регулирование должно закреплять формы налоговых платежей, их организацию и обеспечение, направленные на реализацию этой объективной основы. В качестве примера можно привести принципиальную невозможность правового регулирования отношений по налогообложению субъектов предпринимательской деятельности в 1960–1970-х гг., связанную с отсутствием предпринимательства как явления. В то время совершение действий, которые сейчас являются предпринимательской деятельностью, считалось спекуляцией, а лица, занимавшиеся ей, преследовались по уголовному законодательству как преступники. Однако сейчас в связи с развитием предпринимательской деятельности можно говорить не только о необходимости такого регулирования, но и о наличии в его структуре специальных институтов налогообложения таких участников правоотношений. Таким образом, объективно изменившиеся общественные потребности и общественные отношения способствовали трансформации правового регулирования.

Для создания адекватного соответствия норм налогового права объективным реалиям требуется реализация нескольких моментов. Во-первых, набор налогов и сборов должен быть оптимальным.

Во-вторых, в число действующих налогов и сборов должны включаться только эффективные налоговые платежи, что предусматривает исключение неэффективных налогов с целью минимизации расходов на их администрирование. Это также позволит повысить эффективность деятельности государственных органов, функциональным назначением которых является сбор налогов и сборов, контроль за их поступлением, а также правильностью ведения налогового учета и предоставления налоговой отчетности.

В-третьих, очень важным является достижение оптимального баланса между различными типами налогов. Это обусловлено, прежде всего, различными объективными общественными обстоятельствами, складывающимися на определенном этапе развития общества. В одних определенных условиях более рациональным может выступать превалирование косвенных налогов, в других – подоходных, а в третьих – поимущественных. Своевременное приведение правового регулирования налогообложения к реальным общественным потребностям позволяет не только снизить общественное напряжение, повысить поступления от налогов и сборов, но и повысить общий уровень развития

государства посредством оптимального соотношения интересов налогоплательщиков и фискальных интересов государства.

В-четвертых, обязательным и, наверное, одним из наиболее значимых условий для приведения правового регулирования системы налогообложения к потребностям объективной действительности является не только наличие адекватного закрепления материальных норм, но и соответствующее процессуальное регулирование. Речь идет о том, что невозможно реализовать материальную норму, какая бы хорошая она ни была, без соответствующего закрепления процедур, методов, приемов её реализации, наличия нормативно закреплённого механизма наступления ответственности за её неисполнение.

Разработка и принятие нормативных актов, которые соответствовали бы обозначенным выше требованиям, усложняется громоздкостью действующей законодательной системы, наличием множества коллизий. Недостаточная активность законодателя также не способствует принятию эффективных нормативных актов, например, когда проект закона или кодекса ввиду длительного периода его разработки к моменту принятия теряет свою актуальность. К сожалению, подобная ситуация не редкость, в качестве примера можно привести попытки законодателя разработать и принять Налоговый кодекс Украины. За период с начала приобретения Украиной независимости и по сегодняшний день было предпринято множество попыток принять этот нормативный акт. На данный момент существует пять зарегистрированных проектов Налогового кодекса Украины, которые находятся на той или иной стадии прохождения законопроектов, однако ни один из них нельзя назвать таким, который соответствовал бы текущим общественным потребностям.

В данной ситуации уместным является мнение Л.С. Явича, который отмечал: «В тех случаях, когда юридический закон верно отражает объективную потребность изменения существующих отношений, он оказывается реальной силой, способной привести к глубоким изменениям в народном хозяйстве, в темпе его развития и характере экономических связей. Когда же юридический закон не отражает в достаточной мере верно объективные потребности, то он фактически не способен совершенствовать производственные отношения и либо мешает их развитию, либо остается на бумаге, не воплощаясь в адекватные его требованиям правовые отношения» [3, с. 20-21]. Именно поэтому принятие Налогового кодекса Украины в том виде, в котором он сейчас существует, вряд ли будет способствовать быстрому наполнению доходных частей государственного и местного бюджетов, внебюджетных целевых фондов.

При исследовании правового регулирования любых общественных отношений, на наш взгляд, уместно говорить о соотношении формы и содержания. Не углубляясь в философские категории, все же можно утверждать, что данное соотношение предполагает довольно сложную диалектическую конструкцию. Н.П. Кучерявенко справедливо отмечает о нецелесообразности рассмотрения формы как некоего изолированного от содержания понятия, внешней оболочки, поверхности, абсолютно отделимой от содержания. Ученый утверждает: «И форма, и содержание выражают сущность явления. Самостоятельное, изолированное существование содержания невозможно. Содержание налоговой обязанности реализуется в форме обязанностей по учету, уплате, отчетности, связанных с поступлением в бюджеты налоговых платежей обязательного характера. Причем здесь мы можем продолжать детализацию

этих форм (налоговый учет плательщиков и объектов налогообложения и так далее), анализировать другие составляющие формы, выражающие содержание налоговой обязанности (обязанности юридических или физических лиц, обязанности по подоходным или по имущественным налогам и так далее). Однако и содержание, и форма налоговой обязанности раскрывают сущность реализации налоговой обязанности» [1].

Схожую позицию занимает Р.О. Халфина, которая настаивает: «Углубление и конкретизация соотношения формы и содержания помогают отрешиться от взгляда на форму как на нечто внешнее по отношению к содержанию. Рассмотрение формы отдельно от содержания, так же как и содержания независимо от формы, может применяться лишь в качестве приема научной абстракции» [2, с. 82]. Исследователь подчеркивает, что при правовом регулировании неизбежным является наличие диалектических противоречий, которые связаны с динамикой содержания и относительной устойчивостью форм, что находит выражение в противоречии правовой формы и материального содержания отношений [2, с. 97-98].

Действительно, при выделении объекта регулирования правовая норма предполагает определенную стабильность и определенность, без чего невозможно выделить совокупность однородных, стабильных общественных отношений, на которые право и воздействует. Поэтому одним из предназначений нормы права является закрепление наиболее важных и устойчивых аспектов отношений. Однако при этом необходимо учитывать также их динамический характер – стремление к развитию отношений. В качестве обеспечительного инструмента для поддержания стабильности нормы права применяется государственное принуждение, возможность применения которого возникает с момента издания нормы. Такое положение вещей требует наличия в некотором смысле консервативных предпосылок, то есть регулирования нормой права поведения широкого круга субъектов, что подтверждает наличие устоявшихся отношений, которые существуют уже в нормативно закреплённом виде.

Наверное, не стоит еще раз пытаться доказывать некоторые концепции, которые существуют как аксиомы. Речь идет о потребности корректировки существующих налогово-правовых норм в процессе эволюционного развития соответствующих общественных отношений. Мы разделяем точку зрения Н.П. Кучерявенко о том, что динамичное развитие общественных отношений соотносится со стабильностью правовой системы, что и обуславливает систематическое обновление налогового законодательства [1]. В связи с этим хотелось бы сделать акцент на некоторых принципиальных моментах.

Во-первых, потребность в согласовании нормативного регулирования с объективными общественными обстоятельствами и потребностями предполагает упорядочение налогового законодательства. Однако в процессе совершения этой деятельности мы должны помнить о важности соблюдения баланса при регулировании неоднородных общественных отношений. Речь идет о необходимости учитывать специфику той границы, на которой возникает необходимость в совместном воздействии налогово-правовых и других финансово-правовых норм или даже налоговых норм и иных отраслевых норм. Одной из наиболее распространенных проблем при этом становится разбалансирование различных по своей природе интересов, что приводит к появлению новых коллизий правового регулирования.

На наш взгляд, наиболее важной целью совершенствования законодательства в любой сфере общественных отношений является, наоборот, уменьшение числа коллизий. Не является исключением и финансовое законодательство.

В то же время важной чертой налогового регулирования является его стабильность, которая в данном случае корреспондирует с динамикой развития общественных отношений. Конечно, обеспечение стабильности законодательства является основой стабильного воздействия на поведение обязанных субъектов, однако это не должно приводить к узурпации новых прогрессивных объективно возникающих конструкций. То есть обновление налогового законодательства должно, с одной стороны, проводиться с учетом основополагающих концепций, обеспечивающих стабильность правового регулирования налоговых отношений, а с другой – учитывать также новые объективные потребности. На наш взгляд, этого можно достичь путем выделения закона как наиболее стабильной формы права и подзаконных актов как более гибких, отражающих динамику отношений. Такой подход позволит гибко и вовремя подстраиваться под изменения общественных отношений, не теряя при этом стабильности в регулировании всей массы налоговых отношений.

Переходя к более детальному рассмотрению регулирования отношений налогового кредитования, следует обратить внимание на наличие некоторых спорных моментов. Прежде всего, противоречие видится в том, что отношения налогового кредитования как элемент регулирующего воздействия на инвестиционную сферу экономики фактически сложилось, однако применяется только в зачаточных формах и адекватное распространение не получило. Более того, оно очень перспективно именно в целях реализации интересов и налогоплательщиков, и государства. К позитивным моментам применения механизма налогового кредита можно отнести следующие:

- 1) формирует рациональное сочетание интересов государства и плательщика;
- 2) усиливает интерес налогоплательщиков в развитии производства, активизации предпринимательской деятельности;
- 3) сокращает затраты, поскольку оставляет в распоряжении обязанных лиц на определенное время часть средств, которые должны были бы поступить в доходные части бюджета, что фактически адекватно дополнительным вложениям в производство и создает возможность для его расширения;
- 4) оставление в распоряжении плательщиков части средств увеличивает базу налогообложения и по последствиям адекватно дополнительным вложениям в экономику;
- 5) приводит к сокращению налогового давления.

Выводы. На основании проведенного анализа вопроса правового регулирования налогового кредита в Украине можно говорить о том, что соответствие совершенного правового регулирования современным украинским реалиям, а также недавно поднятый вопрос применения налога на выведенный капитал

позволит снизить налоговое давление на бизнес-индустрию (самых крупных налогоплательщиков в Украине), ускорить темпы развития украинской экономики и в далёком будущем позволит нашему государству построить эффективную систему налогообложения. В таком случае налогоплательщики будут заинтересованы «выходить из тени» и исправно платить налоги украинским фискальным органам, будучи уверенными в том, что такие средства в дальнейшем будут эффективно использованы для развития и поддержания самих налогоплательщиков.

Литература:

1. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6 т. Х.: Легас; Право, 2005. Т. 3: Учение о налоге. 600 с.
2. Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. М.: Юридическая литература, 1974. 340 с.
3. Явич Л.С. Право и общественные отношения (основные аспекты содержания и формы советского права). М.: Юридическая литература, 1971. 152 с.

Ященко М. В. Актуальні питання правового регулювання непрямого оподаткування

Анотація. Предметом дослідження є податковий кредит, що дає змогу оптимізувати інноваційні процеси української економіки. Автор звертає увагу на велику кількість проблем, які перешкоджають розвитку цієї сфери, серед яких – недостатність регулювання питання в законодавчій сфері, гостра необхідність реформування українських податкових органів, необхідність дослідження міжнародного досвіду в досліджуваному питанні. Автором було запропоновано власні підходи до законодавчого регулювання податкового кредиту в Україні шляхом відповідності нормативно-правових актів об'єктивним реаліям сучасної національної економіки. Проведений теоретико-правовий аналіз проблематики та запропоновано шляхи реформування державної податкової політики.

Ключові слова: податок, кредит, реформування, оподаткування.

Yashchenko M. Actual issues of legal regulation of indirectly taxation

Summary. The subject of the study is a tax credit, which allows to optimize the innovative processes of the Ukrainian economy. The author draws attention to a large number of problems that impede the development of this sphere, among them inadequate regulation of the issue in the legislative sphere, the urgent need to reform the Ukrainian tax authorities, the need to study international experience in the issue under study. The author proposed his own approaches to the legislative regulation of the tax credit in Ukraine by means of compliance of normative legal acts with the objective realities of the modern national economy. A theoretical and legal analysis of the problems was conducted and ways of reforming the state tax policy were proposed.

Key words: tax, credit, reforming, taxation.