

I. МЕТОДОЛОГІЯ ЮРИДИЧНОЇ НАУКИ. ФІЛОСОФІЯ ПРАВА. ТЕОРІЯ ТА ІСТОРІЯ ДЕРЖАВИ І ПРАВА

УДК 347.73

© 2004 р. Р.О. Гаврилюк

Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, Чернівці

ПРЕДМЕТ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНУ

Постановка проблеми. Радянська юридична доктрина, що тотально панувала в Україні до проголошення нею власного суверенітету, фактично виходила з принципу вторинності закону. За такої обставини предмет регулювання законом тих чи інших суспільних відносин був різко звужений. Це сповна стосується і законодавчого регулювання податкових відносин у суспільстві. Воно здійснювалось в основному підзаконними, а до певної міри – й відомчими нормативними актами [27]. Сьогоднішня стихія нормотворчості, навпаки, приписує закону властивості універсального регулятора, що повинен застосовуватись у всіх випадках життя. Наприклад, А.Олійник вважає, що „...сила і вагоме місце законодавчої влади в державі повинні полягати в тому, що вона може прийняти закон з будь-якого питання відповідно до її повноважень як єдиного органу законодавчої влади в Україні, тобто, будь-які суспільні відносини можуть бути об'єктом законодавчого впливу” [19, с.14]. Це інша, протилежна крайність, яка в кінцевому рахунку також приносить негативний результат. Зокрема, у другому випадку з поля зору законодавця фактично зникають об'єктивні потреби та межі законодавчої діяльності, беруть верх чисто суб'єктивні уявлення, які породжують законодавчий хаос. Ситуативні групові потреби, а іноді інтереси та логіка міжфракційної та навіть міжпартійної боротьби у парламенті створюють ілюзію можливості їх якнайповнішого та найлегшого задоволення тільки за допомогою закону. Тому парламенту будь-якої держави важливо зрозуміти і практично засвоїти методологію визначення предмета закону та вміло користуватися нею.

Ступінь наукової розробки проблеми. Поняття предмета закону взагалі та податкового закону, зокрема, не є новими у юриспруденції. Щодо останнього, то вони з'ясовувались ще вітчизняними та зарубіжними класиками науки фінансового права, були та залишились актуальними у радянській та пострадянській періоди її розвитку. Зокрема, А.О.Ісаєв писав: „Кожен по-

даток повинен встановлюватись законодавчою владою... Мова законів, що встановлюють податки, повинна бути точною... Закони ...повинні у всій повноті охоплювати сферу даного податку: особу та предмет податку, оклад, час та місце платежа, цивільну та кримінальну відповідальність за недоїмки і обмани та ін. – все повинно бути точно визначено” [11, с.604-605]. Сучасні дослідники даної проблеми ідуть ще далі, відзначаючи, що „законодавча форма встановлення податку – необхідна, однак не достатня умова легітимності встановленого податку... законно встановленим податок вважається тільки у тому випадку, коли він відповідає загально правовим началом акту законодавства про податки і збори, прийнятий і набув чинності у встановленому порядку і визначає всі сутнісні елементи податку” [28, с.26]. Проте щодо розуміння цих сутнісних елементів податку, які власне і складають предмет податкового закону, серед теоретиків і практиків податкового права мають місце суттєві розходження, що проявляється, наприклад, у позиціях з даного питання таких провідних сучасних спеціалістів з податкового права, як Д.В.Вінницький [7, с.258], М.П.Кучерявенко [14, с.96-98], С.Г.Пепеляєв [16, с.91-140] та інші.

Метою даної статті і є порівняння основних доктрин предмета податкового закону і вироблення на цій основі сучасного природно-позитивного розуміння предмета податкового закону.

Виклад основного матеріалу дослідження. Термін „предмет закону” виражає нормативну тему акта, що відображає об'єктивно існуючі явища, процеси та відносини. Ю.О.Тихомиров так визначає предмет регулювання закону: „Предмет закону є нормативний вибір об'єкта впливу, тобто, той аспект економічних, політичних, соціальних та інших явищ і відносин, що підлягає регулюванню” [24, с.246]. Болгарський учений Б.Стасов бачить предмет регулювання закону у найбільш стабільних відносинах, що підлягають довготривалій регламентації [23, с.11, 14]. Є.А.Лук'янова прийшла до висновку, що відносини, які підлягають регла-

менталізації законам, повинні оцінюватись за трьома критеріями: особливої значимості, типовості й стійкості. „Такий потрійний підхід, – підкреслює вона, – найбільш повно відображає специфіку і всебічно визначає особливості об'єкта законодавчого регулювання” [15, с.30].

Узагальнюючи наведені судження та виходячи з принципу соціального натуралізму, зазначимо, що сфера дії права як природна сфера законодавчого регулювання існує у якості об'єктивної реальності, незалежно від того, усвідомлюємо ми її чи ні. Законодавець надає суспільним відносинам у межах цієї сфери законну силу, підводить їх під захист держави, утверджує в суспільній свідомості той факт, що дані відносини відзначаються „нормальним”, „правильним” характером. Межі сфери дії права (правового регулювання) і виступають у якості своєрідної демаркаційної лінії, що відмежовує сферу правового від не правового і визначає межі поширення права, обмеження його впливу на свідомість людей та їх дії. Межі правового регулювання зумовлені не зовнішніми, юридичними факторами – вони кореняться в природі людської діяльності, зумовлені її загальною культурою і цивілізованістю, детерміновані існуючою системою відносин, економічними, історичними, релігійними, національними й іншими факторами [18, с.108].

Отже, першочерговим і найголовнішим, визначальним обмежувачем діяльності законодавця є сфера дії права. Неможливість врегулювання суспільних відносин за допомогою закону – явна ознака того, що відносини не мають правової природи. Законодавець, який усвідомлює цю обставину, але все ж видає закон, навряд чи може розраховувати на його ефективну дію. Якби правова природа суспільних відносин лежала на поверхні чи була у всіх випадках науково доведена, то сфера законодавчого регулювання швидше усього збігалась би зі сферою дії права. Але досвід законодавчого регулювання суспільних відносин свідчить про те, що найчастіше вказані сфери не збігаються. Закон повністю, частково або взагалі не виражає сутності права [26, с.188].

Тому, приступаючи до регулювання податкових відносин, законодавець повинен з'ясувати, чи входить дане відношення у сферу дії права. Відповідь на це питання завжди можна одержати двома шляхами: шляхом теоретичного аналізу, доведенням того, що конкретне суспільне відношення підлягає законодавчому регулюванню, має правову природу; емпіричним шляхом – методом спроб і помилок. Навіть при поверхневому аналізі вітчизняного, особливо податкового, за-

конодавства можна переконатись, що законодавець практично обирає другий варіант розв'язання цієї проблеми. Але зайве доказування того, що якби законодавець точно знав, яке суспільне відношення має правову природу, а яке ні, він швидше всього (презумпція порядності законодавця) скористався б першим способом [22, с.14-16].

Другу, уже зовнішню, суб'єктивну межу законодавчому регулюванню тих або інших суспільних відносин, як відомо, встановлює конституція держави. Аналіз зарубіжного законодавства свідчить про наявність різноманітних розв'язків цієї проблеми. Показовий, на нашу думку, у цьому відношенні досвід Франції. Конституційний закон Франції від 25 лютого 1875 р., який став складовою частиною Конституції III Республіки, гласив: „Законодавча влада здійснюється палатою депутатів і Сенатом” [12, с.115]. Тобто яка б не була сфера його втручання, парламент міг законодавствувати з усіх питань без будь-яких обмежень, без будь-якої процедури чи якогось то не було контролю конституційності його актів. Це породило у III Французькій Республіці справжній законодавчий хаос, намагання законодавчої гілки влади підпорядкувати собі усіх та усе, що в кінцевому рахунку різко ослабило Францію, як державу, так і суспільство [12, с.116].

Враховуючи власний досвід, практику інших держав світу, творці Конституції V Французької Республіки радикально змінили ситуацію і, відмовившись від ідеї парламенту – єдиного й компетентного у всіх сферах законодавця, під приводом раціоналізації парламенту різко звузили сферу закону і поставили законодавчу процедуру в жорсткі межі. Конституція Франції 1958 р. для того, щоб обмежити законодавця, вдалася до двох методів, які практикувалися і раніше: до методу закону – рамки (ст. 37) [13, с.419], коли парламент визначає лише загальні принципи вирішення питань, надаючи при цьому уряду врегульовувати зміст до методу визначення сфер суспільного життя, що належать законодавчому регулюванню (ст. 34) [13, с.418]. Згідно зі статтями 34 і 37 Конституції Франції конституціодавець Франції, виділив у цій сфері три групи питань: 1) питання, що входять тільки у сферу предмету закону, яка б не була форма їх вирішення, наприклад, особисті права та свободи; 2) питання, які зовсім не належать до сфери законодавця, якою б не була їх важливість; г) питання, з яких законодавець компетентний лише в межах „основних гарантій” чи „основних принципів” [13, 418-419]. Правове регулювання пода-

тків віднесене творцями Конституції V Республіки у Франції до першої групи питань [13, с.418].

Отже, не залишилось і сліду теорії про те, що немає такого питання, з якого парламент не міг би висловитись шляхом прийняття законів. В саме поняття „закон” автори Конституції Франції 1958 р. вклали новий зміст. Законом стали вважати, насамперед, акт, прийнятий із одного з питань, перерахованих у статті 34 Основного Закону Франції. В той же час Конституції деяких інших держав, наприклад, Італії, Японії, не достатньо чітко визначають предмет закону [13, с.115-117].

Конституція України, на відміну від конституцій двох останніх названих держав, приділила цій проблемі належну увагу і чітко визначила коло питань, які підлягають винятково законодавчій регламентації. Стаття 92 Конституції України ці питання поділяє на дві частини: перша – питання, що визначаються виключно законами України, друга – питання, що встановлюються виключно законами України. Правове регулювання податків в Україні однозначно віднесено до другої групи питань. Зокрема, у підпункті 1 частини другої даної статті Конституції України зазначено, що „виключно законами України встановлюється ...система оподаткування, податки і збори” [1]. Однак ні в Конституції України, ні в якому з інших законів держави не сказано, що означає конкретно формула „встановити податок”, законодавче регулювання яких елементів податку вона передбачає. Тому в ситуації, що склалася, вважаємо за доцільне та необхідне вивчити практичне тлумачення національним законодавцем предметів регулювання у кожному з податкових законів України, зокрема, та проаналізувати ці предмети з позицій доктринального визначення податку.

Так, у Законі України „Про систему оподаткування” від 25 червня 1991 року, що до прийняття Податкового кодексу України покликаний відігравати роль своєрідної податкової конституції, запровадив офіційний порядок встановлення і скасування податків, зборів, інших обов’язкових платежів до бюджетів та внесків до державних цільових фондів. Цим порядком передбачалось, що встановлення і скасування податків, зборів, інших обов’язкових платежів до бюджетів та внесків до державних цільових фондів, а також пільг їх платникам здійснюється Верховною Радою України, Верховною Радою Республіки Крим і місцевими Радами народних депутатів відповідно до цього закону, інших законодавчих актів України про оподаткування Верховна Рада Республіки Крим і місцеві Ради народних

депутатів одержали право встановлювати додаткові пільги щодо оподаткування у межах сум, що надходять до їх бюджетів. Ставки податків і пільги щодо оподаткування було заборонено встановлювати або змінювати іншими законодавчими актами України, крім законів про оподаткування [2, с.27]. Цим же законом України було передбачено обов’язкове законодавче регулювання таких елементів юридичного складу податку, як платник податку, об’єкти оподаткування; порядок встановлення податкових ставок; порядок зарахування податків та інших обов’язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів; джерела сплати податків, зборів та інших обов’язкових платежів; порядок сплати податків та інших обов’язкових платежів; відповідальність платників податків та інших обов’язкових платежів за порушення податкового законодавства [2, с.28-34]. Проте в наступний період вимоги цього закону багато разів порушувались.

Після набуття чинності нині діючою Конституцією України у цей Закон були внесені зміни, але системи елементів юридичного складу податку вони не стосувались. Новою редакцією Закону передбачалось, що податки і збори (обов’язкові платежі), справляння яких не передбачено цим Законом, крім визначених Законом України „Про джерела фінансування дорожнього господарства України”, сплаті не підлягають, а також, що зміни і доповнення до цього Закону, інших Законів України про оподаткування стосовно пільг, ставок податків і зборів (обов’язкових платежів), механізму їх сплати вносяться до цього Закону, інших законів України про оподаткування не пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року і набувають чинності з нового бюджетного року [4].

Декрет Кабінету Міністрів України „Про прибутковий податок з громадян” від 26 грудня 1992 р., яким було скасовано чинність попереднього Закону України, суттєво скоротив і переформулював елементи юридичного складу даного податку, виділивши такі з них: платники прибуткового податку; об’єкт оподаткування; суми виплат, що не включаються до сукупного оподаткованого доходу; суми, на які зменшується сукупний оподатковуваний дохід; ставки податку; порядок обчислення податку; порядок перерахування податку до бюджету; порядок утримання і повернення неправильно утриманих сум податків; міри відповідальності платників податків [20].

Нарешті, Законом України „Про податок з доходів фізичних осіб” від 22 травня 2003 року, який змінив вище зазначений декрет Кабміну

України у законодавчому регулюванні даної сфери суспільних відносин, передбачено наступні елементи юридичного складу цього податку: платники податку; об'єкт оподаткування; загальний оподатковуваний дохід; податкові соціальні пільги; ставка податку; порядок нарахування, утримання та сплати податку до бюджету; особливості нарахування та сплати окремих видів доходів; порядок подання річної декларації про майновий стан і доходи податкової декларації; відповідальність [6].

Як неважко переконатися, структура елементів юридичного складу податку з доходів фізичних осіб насамперед сформульована у значній невідповідності Закону України „Про систему оподаткування”, що діяв чи діє на відповідний період часу. По-друге, має місце велике структурне неспівпадання елементів юридичного складу податку з доходів фізичних осіб зі структурою елементів юридичного складу податків, які були аналогами вище зазначеного податку у попередні періоди розвитку держави та суспільства. Потретьє, суттєво відрізняється як сама термінологія елементів юридичного складу податку у різних законодавчих актах та обсяг (зміст) одних і тих же елементів. Тобто законодавець не переобтяжує себе, так би мовити, законодавчою цнотливістю, толерантністю, стандартністю підходів до правового регулювання податкових відносин.

Це ж саме проявляється і при порівнянні між собою структур елементів юридичного складу різних податків. Так, Закон України „Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” у нині чинній редакції передбачає такі елементи юридичного складу податку: платники податку; об'єкти оподаткування; ставки і зарахування податку; пільги щодо податку; строки сплати податку; порядок обчислення і сплати податку; відповідальність платників [3]. Закон України „Про податок на додану вартість” у нині чинній редакції передбачає такі елементи юридичного складу податку: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставки податку; порядок обчислення і сплати податку; реєстрація осіб як платників податку на додану вартість; відповідальність платників податку [5].

Очевидно, враховуючи саме ці та інші негативні явища у законотворчості в Україні, заступник міністра юстиції України Л.Горбунова нещодавно резюмувала: „До конкретних недоліків чинного законодавства можна віднести: невизначеність пріоритетності в прийнятті законодавчих актів, величезну кількість змін і доповнень пере-

важно до законів, прийнятих уже після проголошення незалежності; нестабільність та внутрішню суперечливість законодавчих актів і окремих їх норм щодо регулювання тих або інших суспільних відносин; диспропорцію у співвідношенні законів та підзаконних нормативно-правових актів; недостатньо наукову обґрунтованість частини законодавчих актів, їх декларативність і безадресність; відсутність у багатьох законах механізмів реалізації, недооцінку питань, пов'язаних з практичною реалізацією прав і свобод людини та громадянина” [10, с.16].

Звідси природно постає запитання: чи достатнє здійснюване Верховною Радою України законодавче регулювання податків? Щоб з'ясувати міру вирішення вітчизняним законодавцем цього питання, необхідно з'ясувати, у чому ж конкретно проявляється правова природа податку, якими визначальними та похідними елементами юридичного складу податку вона повинна відображатись у податковому Законі, а якими у підзаконному нормативному акті з питань оподаткування. В залежності від того, як відповісти на перше питання, іншими словами, дати визначення податку, буде формулюватись відповідь на друге запитання – про структуру елементів юридичного складу податку.

З позицій природно-позитивної доктрини податкового права, яка, на нашу думку, найадекватніше розкриває істинну природу податку, його визначення звучить так: „податок – єдина законна (встановлена законом) форма об'єктивних перерозподільних відносин, що проявляється у відчуженні такої частки приватної власності фізичних та юридичних осіб на засадах обов'язковості, індивідуальної безоплатності, забезпечена державним примусом, яка не носить характер покарання або контрибуції, з метою забезпечення платоспроможності суб'єктів публічної влади, яка не підриває природних основ розширеного відтворення приватної власності в суспільстві” [9, с.19].

Зазначимо також, що оскільки правова природа податку є однаковою у різних державах, то з'ясування питання щодо переліку елементів юридичного складу податку, їх взаємодії та співвідношення між собою, вирішення завдань їх диференціації та групування можуть бути полегшені завдяки використанню методів порівняльного правознавства, оскільки розгляд аналогічних юридичних конструкцій, що застосовуються в іноземному праві, дозволяє встановити певну логічну основу, що формується в межах будь-якого правопорядку поза залежністю від тих або інших національно-культурних, економічних та історичних умов. У зв'язку

з цим буде доречно розглянути декілька зарубіжних доктрин юридичного складу податку.

Зокрема, роз'яснюючи зміст статті 57 Конституції РФ, Конституційний Суд РФ підкреслив, що „податок або збір може вважатися законно встановленим тільки у тому випадку, якщо законом зафіксовані суттєві елементи податкового обов'язку, тобто встановити податок можна тільки шляхом прямого перерахування в законі про податок істотних елементів податкового зобов'язання” [21]. Отже, тільки сукупність елементів юридичного складу податку встановлює обов'язок платника по сплаті податку. Це положення закріплено і в пункті 1 статті 17 частини першої Податкового кодексу РФ: „Податок вважається встановленим лише в тому випадку, коли визначені платники податку та наступні елементи оподаткування, а саме: об'єкт оподаткування; податкова база; податковий період; податкова ставка; порядок нарахування податку; порядок і строки сплати податку” [17, с.12]. Якщо законодавець не встановив чи не визначив хоча б одного з перерахованих елементів юридичного складу, податок не може вважатися встановленим.

Ті елементи юридичного складу податку, без яких податкове зобов'язання і порядок його виконання не можуть вважатися визначеними, С.Г.Пепеляєв називає „суттєвими (чи сутнісними) елементами юридичного складу податку”. Він відносить до них: платника податку; об'єкт податку; предмет податку; масштаб податку; метод обліку податкової бази; податковий період; одиницю оподаткування; тариф ставок (податкову ставку, норму оподаткування) і метод оподаткування; порядок нарахування податку; звітний період; строки сплати податку; спосіб і порядок сплати податку. Окрім зазначених елементів, на думку С.Г.Пепеляєва, існують і факультативні елементи податку, відсутність яких у законі не впливає на міру визначеності податкового зобов'язання, проте суттєво знижує гарантії його належного виконання. До цих елементів належать: порядок стягнення та повернення неправильно стягнутих сум податку; відповідальність за податкові правопорушення; податкові пільги [16, с.92-93].

Перераховані сутнісні елементи юридичного складу податку, згідно з російською доктриною податкового права, повинні бути встановлені та визначені в кожному конкретному законі про податок. **Установити** елемент юридичного складу податку, згідно з С.Г.Пепеляєвим, значить прийняти (затвердити, узаконити) будь-що в якості однієї з підстав виникнення податкового зобов'язання чи способу його виконання. **Визна-**

чити елемент юридичного складу податку, на його ж думку, означає описати фактичну сторону елемента, виділити його з-поміж інших близьких явищ (предметів, обставин) на основі будь-яких ознак чи даних [16, с.93-94].

Показово, що юридичні конструкції, функціонально близькі до конструкцій елементів юридичного складу податку, що використовуються у російському праві, мають місце і в податкових доктринах інших європейських держав. Так, швейцарські юристи використовують поняття юридичних елементів, що характеризують податок, та відносять до їх числа: 1) об'єкт податку, який включає у себе поняття „факт, що породжує податок”, „податковий період” (тобто поняття, що визначає податок у часі) і „база оподаткування”; 2) ставки податку. Питання сплати податків у швейцарській податково-правовій доктрині виводиться за межі елементів, що характеризують податок [31].

У французькій науці фінансового права поняття податку тісно пов'язане із загальними механізмами оподаткування, в межах яких виділяють три основних юридичних елементи: 1) встановлення бази податку, що включає: конструкцію й оцінку предмета (об'єкта) оподаткування; визначення факту, що породжує оподаткування; визначення платника податку; 2) обчислення податку; 3) стягнення податку [29]. Конструкція механізму оподаткування, як бачимо, за своїм логічним обсягом більш об'ємна, ніж конструкція елементів податку.

В італійській податково-правовій доктрині виділяється загальне юридичне поняття – передумова податку, для характеристики якої використовуються такі додаткові елементи, як період податку, період співвимірності і база оподаткування. Крім того, в структурі податку, поряд з передумовою, розглядається ставка податку; методи визначення сум, що оподатковуються, а також деякі інші елементи, виділення яких зумовлене в італійській науці фінансового права трактуванням податку як особливого зобов'язального відношення [30].

В українській податково-правовій доктрині елементи юридичного складу податку називають, як правило, „системою елементів правового механізму податку” та виділяють у ній основні елементи (платник податку або збору, об'єкт оподаткування, ставка податку чи збору) та додаткові елементи. Останні поділяють на: а) додаткові елементи правового механізму податку, що деталізують основні елементи або пов'язані з ними (предмет, база, одиниця оподаткування) та додаткові елементи правового механізму податку, які мають само-

стійне значення (податкові пільги, методи, строки і способи сплати податку; бюджет або фонд, куди поступають податкові платежі) [14, с.96-97].

Як бачимо, юридичні конструкції, покликані відобразити структуру податку та оподаткування, у різних правових системах відрізняються за своєю будовою. Водночас не викликає сумніву спільність їх функціонального призначення, що відображає об'єктивну потребу у забезпеченні чіткості понятійного апарату, що використовується, та визначеності в силу цього оподаткування. Найімовірніше, саме в силу цієї спільності функціонального призначення у всіх випадках виділяється елемент, що характеризує економічну підставу податку. Економічна основа податку обмежується територіально і в часі, визначаються механізми прив'язки цієї конкретної економічної основи податку конкретній особі – платнику податку, регламентується порядок обчислення економічної основи та розрахунку податку шляхом застосування його ставки.

Проведений аналіз також дозволяє до певної міри відтінити зв'язок між окремими елементами юридичного складу податку, виділити ті з них, які **мають базове значення**, і ті, які спрямовані на характеристику, деталізацією базових елементів податку, логічно і функціонально залежні від перших. Вище викладене, зокрема, дозволяє визнати вирішальне значення в структурі елементів податку, які, на нашу думку, повинні бути закладені вітчизняним законодавцем в юридичну конструкцію оподаткування, чотирьох наступних елементів: 1) платника податку; 2) об'єкта оподаткування; 3) податкової ставки; 4) порядку і строків сплати податку. Платник податку – особа, чия власність у встановлених законом межах відчужується. Об'єкт податку визначає економічну основу податку; податкова ставка – міру вилучення власності у первинного власника на користь публічної влади; останній елемент роз'яснює порядок „передачі” цієї долі у відповідний бюджет. Ці елементи юридичного складу податку за будь-яких обставин повинні врегульовуватись жорстко, всебічно та вичерпно законодавцем у відповідних податкових законах. Інші елементи юридичного складу податку, що також безумовно належать до обов'язкових для встановлення податку, на нашу думку, також повинні встановлюватись податковим законом.

У цьому ж податковому законі, на глибоке переконання дисертанта, законодавець обов'язково повинен висловитись з приводу такого принципово важливого елемента юридичного складу податку, як податкові пільги, а саме: а)

або вказати на те, що по даному податку пільги не можуть мати місця взагалі; б) або вказати на об'єкти оподаткування, на які поширюються податкові пільги, та визначити характер цих пільг; в) чи перерахувати категорії суб'єктів оподаткування, на яких поширюються пільги з даного податку, та детально розшифрувати ці пільги.

У якості визначального методологічного орієнтиру вітчизняному законодавцю, очевидно, повинен бути той факт, що Конституція України, ліберально-демократична за своїм концептуальним змістом, взагалі не передбачає надання податкових пільг та привілеїв. Конституції цивілізованих держав Заходу також обмежують надання податкових пільг та привілеїв, в протилежному випадку, згідно доктринальних підходів цих конституцій, дані пільги та привілеї можуть надаватись тільки у виняткових випадках, обгрунтовано і в межах закону. Конституція Бельгії, наприклад, указує, що закон може визначити тільки такі винятки із оподаткування, „необхідність яких обгрунтована” [13, с.374]. Аналогічним чином регламентується дане питання і в Конституції Іспанії: „Податкові пільги в межах державного оподаткування повинні встановлюватись у відповідності із законом” [13, с.79]. Зовсім жорсткий підхід у цьому питанні в Конституції Люксембурга: „Ніякі привілеї у сфері оподаткування не можуть бути встановлені. Ніяке звільнення від податків чи їх зниження не може бути встановлено інакше, ніж законом” [13, с.415]. Проте в жодній країні світу зазначені вимоги фактично не обмежують право законодавця встановлювати диференційовані ставки податків, запроваджувати податкові пільги і скидки за умови, що вони передбачені законом.

Світовий досвід переконує, що взагалі методологічно хибно відмовлятися від пільг у податковій справі, хоч цей популістський лозунг нині дуже активно експлуатується в Україні найрізноманітнішими, в тому числі й протилежними, політичними силами. Справа в тому, що через систему пільг цивілізована держава може надзвичайно потужно впливати на економіку та соціальну сферу. Особливо актуально це в умовах переходу до ринкової економіки, який у нас ще не завершився, коли відсутні вільні кошти та вкрай обмежені можливості їх залучення у вітчизняне виробництво і коли на загальних умовах вітчизняний виробник фактично поки що неспроможний протистояти потужним зарубіжним конкурентам.

Щоправда, в Україні склалася така ситуація, що з поняттям податкових пільг у більшості випадків асоціюються, і не без підстав, негативні

емоції. Це зумовлено тим, що податкові пільги надають (включно до звільнення від окремих податків взагалі) окремим підприємствам, їх групам чи цілим галузям Президент України або Кабінет Міністрів України. Останнє таїть у собі велику потенційну можливість для різноманітних зловживань, які нерідко і скоюються. Включення ж в якості обов'язкового елементу будь-якого податкового закону положення про пільги в умовах чинності нової Конституції України зробить неможливим втручання у цей процес виконавчої влади і дозволить винятково законодавцю регулювати режим пільг [8, с.16].

Серед юристів-фінансистів існує й протилежна думка, а саме що надання податкових пільг повинно стати винятковим явищем у податковому законодавстві України, що вони повинні надаватися лише у надзвичайних випадках, оскільки по суті надання пільг є прямим порушенням принципу рівності усіх перед податковим законом [25, с.8]. Основи Світового податкового кодексу при формулюванні основних принципів оподаткування зовсім відхиляють пільги, різноманітні звільнення від податків та інші надання спеціальних переваг. На думку їх авторів, „не в справжніх інтересах країни приймати протекціоністські системи оподаткування, в яких перевага надається внутрішнім інтересам перед інвестиціями, що надходять з-за кордону, або за яких для окремих секторів вітчизняної економіки створюються найкращі умови при допомозі тимчасового звільнення від податків або інших податкових субсидій” [25, с.8].

У тих випадках, коли економічні субсидії дійсно необхідні, то, на думку авторів Основ Світового податкового кодексу, використання для цього податкової системи менш ефективно, ніж виплата прямих грошових субсидій відповідним видам діяльності. Це, як вони стверджують, пов'язано з тим, що використання податкової системи передбачає певний ступінь стабільності, а останнє веде до збереження субсидій ще довго після того, як потреба в них зникає. „Крім того, – зазначається в Основах Світового податкового кодексу, – використання податків для субсидування обтяжує та підриває ефективно виконання податкових законів в цілому, допускає втручання держави в особі податкових чиновників, які не мають необхідних засобів та кваліфікації для контролю за тим, чи вірно застосовуються подібні субсидії, та, що, можливо, важливіше – воно не ефективно через відсутність гнучкості, яка притаманна визначенню об'єктів субсидування у термінах податкового законодавства” [25, с.21].

Не вступаючи в детальну полеміку з прихильниками такої постановки питання про податкові пільги, ще раз зазначимо, що вона відповідає інтересам потужних економік, які вийшли на шлях відкритої експансії і вкрай небезпечна для ще слабкої вітчизняної економіки в період трансформування її у ринкову. Тому на даному етапі розвитку України без глибоко продуманої і майстерно вибудованої системи податкових пільг виробникам в українській державі просто не обійтись. Інші ж податкові елементи юридичного складу податку, крім податкових пільг порядок сплати та повернення переплачених сум податку; відповідальність за податкові правопорушення; методи і способи сплати податку; бюджет або фонд, куди надходять податкові платежі – однозначно повинні бути передані для їх первинного регулювання підзаконними нормативними актами виконавчою владою.

Об'єктивний логічний зв'язок між різними елементами юридичного складу податку повинен враховуватись при тлумаченні та застосуванні податково-правових норм. Наприклад, при застосуванні правил оподаткування у конкретному випадку можуть проявитись певні протиріччя та суперечності в процесі тлумачення та застосування норм про визначення об'єкта податку, податкової бази та суми самого податку. В подібних випадках, виходячи з принципу соціального натуралізму та правової природи податку, необхідно визнати однозначний пріоритет за нормами, що регламентують об'єкт податку, оскільки саме вони в силу свого базового, фундаментального характеру якнайточніше відображають та передають волю законодавця, мету закону, створюють, так би мовити, методологічний орієнтир для тлумачення логічно залежних від них норм, присвячених податковій базі та порядку нарахування податку.

В ситуації, що склалася нині в Україні, існує, як мінімум, два якісно відмінних між собою шляхи та методи повного розв'язання питання про офіційне тлумачення поняття „встановлення податку” та поняття „системи елементів юридичного складу податку”. Перший з них – традиційний чи, інакше кажучи, класичний. Під цим шляхом мається на увазі вирішення даного питання Верховною Радою України шляхом вироблення та закріплення цих понять та їх змісту в майбутньому Податковому кодексі України. При багатьох достоїнствах такого підходу є два серйозних мінуси, нехтувати якими небезпечно. 1. Істина встановлюється парламентом, як відомо, шляхом голосування, яке завжди є ситуативним підсумком гострої міжпартійної та міжфракцій-

ної боротьби. Найімовірніше, що цим шляхом не вдасться закріпити у Податковому кодексі таке поняття „встановлення податку” та поняття „системи юридичного складу податку”, які були б адекватними правовій природі цих явищ. 2. Крім того, у даному випадку чинна Конституція України дозволяє законодавцю завжди скоректувати свою позицію і, в силу цього, знову ж таки під впливом ситуативних факторів змінити свій підхід до тлумачення вищезазначених питань, що загрожувало б не лише нестабільністю, але й до певної міри хаосом податкового законодавства.

Другий шлях полягає в тому, щоб дану проблему вирішити органу конституційної юстиції шляхом офіційного тлумачення цих понять на підставі Конституції України. Переваги цього варіанта, на нашу думку, безспірні. По-перше, це забезпечить незрівнянно вищий, в порівнянні з попереднім шляхом, професійний підхід до справи. По-друге, вироблене рішення зазнає на собі незрівнянно менше різноманітних деформацій, насамперед політичних і ситуативних. Проте найголовніша перевага такого способу вирішення даної проблеми полягатиме в тому, що вироблене офіційне тлумачення понять „встановлення податку” та „системи елементів юридичного складу податку” за своєю юридичною силою буде сформульоване Конституційним Судом України у вищезазначений спосіб та, головне, важко доступним парламенту держави для його частих змін в групових та інших недержавних інтересах.

Висновки. 1. Предметом регулювання податкового закону є встановлення системи усіх основних елементів юридичного складу податку. Їх ядро складають базові елементи юридичного складу податку – платник податку; об’єкт податку; податкова ставка; порядок і строки сплати податку. Їх доповнюють такі сутнісні елементи юридичного складу податку, як: податкова база; податковий період; порядок вирахування податку. Усі ці елементи повинні визначатись тільки законодавцем у податковому законі. Також законодавцем у податковому законі повинні встановлюватись пільги з податку, якщо Верховна Рада України вважає за доцільне їх запровадити. Якщо законодавець не встановив чи не визначив хоча б одного з перерахованих елементів юридичного складу податку, то податок у цілому не може вважатись установленим. Звісно, в останньому випадку не виникає обов’язок по його сплаті.

До факультативних елементів юридичного складу податку належать: порядок сплати та повернення переплачених сум податку; відповідальність за податкові правопорушення; методи і

способи сплати податку; бюджет або фонд, куди надходять відповідні податкові платежі. На розсуд законодавця вони можуть встановлюватися у підзаконних актах уряду. Їх відсутність у податковому законі не впливає на міру визначеності податкового зобов’язання, хоча суттєво знижує гарантії його належного виконання.

2. Ще більш дискусійний характер має питання про зміст поняття „встановлення збору” та „система елементів юридичного складу збору”. Виходячи з того, що Конституцією України не передбачено диференціації правових режимів фіскальних вилучень, логічно припустити, що поняття „встановлення збору” повинно бути тотожним поняттю „встановлення податку”, поняття „система основних елементів юридичного складу збору” – адекватною поняттю „система основних елементів юридичного складу податку”, за винятком (у тих випадках, коли збір не має ознак регулярного платежа) елемента „період збору”.

3. З усією силою заявила про себе об’єктивна необхідність вироблення наукової концепції розвитку податкового законодавства України. Як елемент цього надзвичайно загострилась потреба аналітичної експертизи проектів податкових законів та інших нормативних актів, яка могла б стати надійним засобом забезпечення високої якості, обґрунтованості і правомірності законодавчих актів з питань оподаткування, запорукою запобігання зловживанню правом з боку законодавця. Нині порядок проведення такої експертизи та юридична сила експертних висновків у правовому порядку не регульовані. Вкрай актуальною стала потреба в кодифікації податкового законодавства України.

За умови реалізації Верховною Радою України, іншими органами держави сформульованих вище пропозицій податкові закони України дійсно стануть найважливішим джерелом її податкового права у повному розумінні цього слова, звільняться від колізійності, дублювання та неідентичного тлумачення у багатьох випадках тих чи інших елементів юридичного складу податку.

Список літератури

1. Конституція України. Прийнята на п’ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. – К., 1996. – Ст. 92.

2. Про систему оподаткування. Закон України від 25 червня 1991 року / Закони України. Офіційне видання. Т. 2. – К.: Книга, 1996. – С. 27-34.

3. Про внесення змін до Закону України “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів”. Закон

- України від 18 лютого 1997 року. / Закони України. Офіційне видання. Т.12. – С.70-74.
4. Про внесення змін до Закону України „Про систему оподаткування. Закон України” від 18 лютого 1997 р. / Закони України. Офіційне видання. Т.12. – К.: Книга, 1997. – С.76-84.
5. Про податок на додану вартість. Закон України від 3 квітня 1997 року. / Закони України. Офіційне видання. Т.12. – С.120-134.
6. Закон України „Про податок з доходів фізичних осіб”. Станом на 1 лютого 2004 року. – К.: Атака, 2004. – С.9-59.
7. Винницький Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб.: Юрид. центр пресс, 2003.
8. Воротина Н.В. Теоретичні питання податкового законодавства України. Автореф. дис. ...канд. юрид. наук. – К., 1996. – С.16.
9. Гаврилюк Р.О. Дискусійні питання змісту юридичної категорії „податок” // Науковий вісник Чернівецького університету: Збірник наук. праць. Вип. 187: Правознавство. – Чернівці: Рута, 2003. – С.19.
10. Горбунова Л. Конституційні засади забезпечення законності у нормотворчості // Право України. – 2004. – №7. – С.16.
11. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов / В кн. Финансы и налоги: очерки теории и политики. – М.: Статут, 2004. – С.483-618.
12. История государства и права зарубежных стран. Часть 2. Учебник для вузов. Под ред. Крашенинниковой Н.А. и Жидкова О.А. – М.: НОРМА-ИНФРА·М, 1998. – С.115.
13. Конституции государств Европы. В 3-х т. Т.2. – М.: НОРМА, 2001. – 840 с.
14. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – С.96-97.
15. Лукьянова Е.А. Закон как источник советского государственного права. – М.: Юрид. лит-ра, 1988. – С.30.
16. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г.Пепеляева. – М.: Юристь, 2003. – С.92-93.
17. Налоговый кодекс Российской Федерации (в 2-х частях). Официальный текст. – М.: Элит – 2000, 2002. – С.12.
18. Общая теория права и государства: Учебник для юридических вузов / Под ред. В.В.Лазарева. – М.: Юристь, 1994. – С.108.
19. Олійник А. Організаційно-правові питання забезпечення законодавчої діяльності в Україні. – Автореф. дис. ...канд. юрид. наук. – К., 1998. – С.14.
20. Податкове законодавство України (станом на 1 березня 1998 р.). Офіційне видання. – К.: Парламентське видавництво, 1998. – С.166-183.
21. Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. №16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11¹ Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 г. «О государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июня 1997 г. // Собрание законов РФ. – 1997. – №46. – Ст. 5339.
22. Сильченко Н. Границы деятельности законодателя // Советское государство и право. – 1991. – №2. – С.14-16.
23. Стасов Б. Закон и его толкование. – М.: Юрид. лит-ра, 1986. – С.11, 14.
24. Тихомиров Ю.А. Публичное право: Учебник. – М.: БЕК, 1995. – С.246.
25. Уорд М. Хасси, Дональд С. Любик. Основы Мирового налогового кодекса. – США: Такс Аналистс, 1993. – С.8.
26. Хропанюк В.Н. Теория государства и права / Под ред. В.Г.Стрекозова. – М.: Дабахов, Ткачев, Димов, 1996. – С.188.
27. Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. – М., 1955. – С.104-129.
28. Чуркин А.В. Объект налогообложения: правовые характеристики. Учеб. пособие. – М.: Юристь, 2003.
29. Bouvier M. Introduction au droit fiscal general et a la theorie de l'impot. – Paris, 2000. – P.35-39.
30. Falsitta J. Manuale di diritto tributario. Parte generale. III ed. Padova, 1999. – P.219-319.
31. Rivier J.-M. Droit fiscal suisse. L'imposition du revenu et de la fortune. – Lausanne, 1998. – P.51-55.

Стаття надійшла до редколегії 19 травня 2004 року.

Рекомендована до опублікування у „Віснику” науковим редактором П.С.Пауцрківським.

R.O. Gavryliuk

A SUBJECT OF THE TAX LAW

Summary

In the article the subject of the tax law is substantiate also the basis and the derivative elements legal composition of tax are considered from the position of natural-positive doctrine.