

ЮРИДИЧНЕ ЗАКРІПЛЕННЯ ПРАВ ДЕРЖАВИ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

Досліджуються особливості безпосередньої та опосередкованої участі держави у податкових правовідносинах. Аналізується необхідність чіткого визначення юридичного закріплення прав держави у податкових правовідносинах.

Ключові слова: юридичне закріплення прав держави, безпосередня участь, опосередкована участь, податкові правовідносини.

Постановка проблеми. Демократичні ринкові трансформації суспільства у другій половині ХХ – на початку ХХІ століть викликали появу нових вимог до правового регулювання оподаткування, уточнивши насамперед його цілі й інструменти, суб'єктний склад і зміст. Податки є необхідною умовою існування держави, а тому справляння податку не може вважатися довільним позбавленням власника його майна. Воно є формою законної передачі (добровільно) чи стягнення (примусово) частини майна. Обов'язок платити податки, який закріплений у більшості Конституцій держав світу, поширюється як безумовна вимога норми права на всіх платників податків.

Податок виконує свою роль відповідного регулятора тоді, коли він не тільки усвідомлений і перевірений практикою, але і визнаний як цінність і життєва необхідність. Саме вдосконалюючи податки, законодавство щодо їх сплати та механізм оподаткування, відбувається узгодження інтересів держави і платників податків. Проте, щоб поєднати та узгодити інтереси зазначених суб'єктів, їх інтереси мають бути визнані та оформлені у вигляді закріплених за ними прав і обов'язків, які б відповідали одне одному і були нормативно визначені. Тобто аксіологічним орієнтиром для податкових правовідносин є рівновага між правами й обов'язками (повноваженнями) приватних і публічних суб'єктів у податкових відносинах, яка досягається на основі визнання на рівні законів інтересів вказаних суб'єктів у сфері податків, їх узгодження та закріплення цих прав і обов'язків у нормах податкового права.

Ступінь наукової розробки проблеми. Останніми роками помітно посилюється інтерес до питань пов'язаних з правовим положенням держави в податкових правовідносинах. Визначальне місце стосовно цього займають права держави, як учасниці таких правовідносин. Найбільший внесок у дослідженні даної проблеми приділили увагу такі вчені, як О.П.Орлюк, Н.Ю.Пришва, М.В.Карасьова, Л.К.Воронова, Н.І.Льюшіхін, С.Г.Пепеляєв тощо. Водночас у юридичній науці

відсутнє окреме комплексне дослідження сутності юридичного закріплення прав держави у податкових правовідносинах.

Мета статті – проаналізувати юридичні права держави в податкових правовідносинах і сформулювати визначення юридичного закріплення прав держави у податкових правовідносинах.

Виклад основного матеріалу. Права – це матеріально обумовлені, юридично закріплені та гарантовані можливості суб'єкта володіти і користуватися конкретними соціальними благами: соціально-економічними, духовними, політичними і особистими [8, с.9]. Водночас юридичне закріплення прав держави – це соціальне визнання її права на керівну (інструментальну) роль в суспільстві. Влада надзвичайно необхідна для досягнення державних цілей, оскільки державне функціонування навряд чи буде ефективним, якщо не дотримуються відповідні правила [4, с.204]. Саме тому юридичне закріплення прав держави – це не тільки законність влади із формального погляду, а скоріше це явище соціальної психології, яке проявляється у визнанні та прийнятті суспільством цієї політичної влади або, як мінімум, пасивному її сприйнятті. Адже саме в Конституції України зазначено, що народ України як носій суверенітету та єдине джерело влади в Україні здійснює владу через відповідні органи, які становлять державний апарат управління та діють від імені держави в інтересах усього суспільства. Україна як суверенна держава, регулюючи фінансові відносини, тим забезпечує виконання такого покладеного на неї завдання, як здійснення державного регулювання [6, ст.44]. Отже, розглядаючи належні державі права як частину її правового статусу, зазначимо, що, з одного боку, на державу покладаються права зі здійснення державного регулювання, в тому числі у податковій сфері, а з іншого – вона має права, які стосуються її участі у податкових правовідносинах.

Зауважимо, що статус держави в податкових відносинах тісно взаємопов'язаний з її кон-

ституційно-правовим статусом. Конституція України проголошує, що Україна є унітарною суверенною, незалежною, демократичною, соціальною, правовою державою. Державна влада в Україні базується на засадах єдності, а також розподілу повноважень між різними органами. Органи державної влади та органи місцевого самоврядування зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [6, ст.44]. Тому, забезпечуючи захист свого суверенітету, цілісності, недоторканності та державної безпеки, держава встановлює й охороняє певний правопорядок, встановлений в інтересах народу, захищає суспільство в цілому від можливих порушень такого правопорядку.

Специфічний статус держави як публічно-правового утворення не дає можливості дати однозначну відповідь на запитання, чи може держава безпосередньо вступати у податкові правовідносини. Однозначно можна стверджувати лише те, що через владні органи, які наділені певною компетенцією, вона є учасником податкових правовідносин. Проте відкритим залишається питання про те, чи можна віднести державу як таку до суб'єктів податкових правовідносин, чи, все ж таки, ми говоримо про участь у таких правовідносинах від її імені саме уповноважених і створених у визначеному порядку органів.

Сучасні дослідники також звертають увагу на невирішеність цього питання. Одні науковці схиляються до думки, що держава може безпосередньо виступати учасником фінансових правовідносин (зокрема і податкових), а інші вказують на те, що держава діє винятково опосередковано через органи державної влади. Зокрема, О.П. Орлюк зазначає, що держава як суб'єкт фінансового права виступає в особі уповноваженого органу державної влади або місцевого самоврядування. Це можуть бути органи загальної компетенції або органи спеціальної компетенції у сфері фінансової діяльності. Водночас вона говорить, що у фінансових відносинах держава може виступати суб'єктом безпосередньо, а не через уповноважені нею органи, але винятково у міжнародній діяльності держави, в першу чергу, у відносинах у сфері державного кредиту. Л.К. Воронова зазначає, що держава й адміністративно-територіальні утворення виступають у бюджетних правовідносинах, бо вони Конституцією України наділяються правом на бюджет, а звідси впливає їх право на одержання доходів і фінансування видатків, які пов'язані зі здійсненням функцій, покладених на них Конституцією, а та-

кож у правовідносинах, пов'язаних із державним кредитом, оскільки їм надане право випуску державних і місцевих позик [3, с.77]. Отже, йдеться про те, що держава в цілому може виступати суб'єктом фінансових правовідносин. Аналогічну позицію підтримують такі дослідники, як Н.Ю. Пришва, М.В. Карасьова [13, с.103-108] та ін.

З огляду на зазначене можна дійти висновку, що існують випадки, у яких держава може виступати суб'єктом податкових правовідносин як єдине ціле, при цьому у більшості випадків вона діє через відповідні органи, наділені компетенцією виступати від її імені.

У теорії податкового права державу визначають владним суб'єктом податкових правовідносин. Так, Н.І. Ільющіхін відзначає, що обов'язковим учасником податкових правовідносин є держава, яка виступає як носій публічної влади [5, с.137]. Схожу позицію займає й С.Г. Пепеляєв, що визначає державу основним владним суб'єктом, що виступає «неодмінним атрибутом податкових відносин» [11, с.19]. Отже, на основі тверджень указаних та інших учених приходимо до висновку, що саме властивість владності відображає специфіку держави як суб'єкта податкових правовідносин і визначає її участь у таких правовідносинах. Відповідно носієм влади держава виступає, зокрема, в таких випадках: – при прийнятті положень податкового законодавства, що визначають питання створення й функціонування системи оподаткування, адміністрування податків; – при розробці й реалізації заходів із забезпечення єдиної податкової політики державними та місцевими органами влади; – при захисті конституційних прав громадян, порушених рішеннями або незаконними діями посадових осіб.

Але постає питання: чи є держава учасником саме податково-правових відносин, де протилежною стороною виступає платник податків? Варто навести з приводу цього думку А.В. Чашнікова, який зазначає що, реалізуючи свої функції, тобто діючи, держава вступає в суспільні відносини різного характеру і з будь-якими суб'єктами права. Держава не тільки регулює за допомогою права суспільні відносини, але і сама стає їх учасником [14, с.5]. Винятковість повноважень, які держава не передає іншим учасникам податкових відносин, а реалізує безпосередньо, дозволяє виділити її в якості самостійного суб'єкта податкових правовідносин. Справді значна частина регулювання у сфері оподаткування покладена на органи, які представляють державу в цій сфері, але не можна не бачити участі держави в цих відносинах як самостійного суб'єкта.

Перш за все, держава представлена як власник надходжень від податків і зборів. Звідси можемо стверджувати, що держава, як представник публічного податкового інтересу є безпосереднім та опосередкованим учасником відносин.

Тому важливим аспектом нормотворчої діяльності держави є юридичне закріплення прав держави у сфері оподаткування. Воно повинно виражатися у визначенні та закріпленні у Конституції України декларативних начал – принципів, що забезпечують реалізацію інтересів держави. Саме ці принципи виступають основою податкової компетенції суб'єктів податкових правовідносин, визначають і закріплюють права як частину їхньої компетенції у сфері оподаткування.

Принципи оподаткування, викладені в Конституції України, містять у собі найбільш загальні конституційні начала й одночасно збагачують їх, наділяючи конкретним змістом. Тому, по-перше, коли виникає питання про порушення цих принципів оподаткування, наявні достатні підстави для висновку про адекватне порушення базисних конституційних положень і застосування відповідних юридичних санкцій, оскільки норми Конституції України мають пряму дію. По-друге, те, що в Конституції України і спеціалізованому законодавстві закріплено ряд принципів оподаткування, перелік яких не є виключний, дозволяє з часом продукувати нові принципи оподаткування, уточнювати зміст уже сформульованих принципів. Офіційний перелік принципів оподаткування з часом може змінюватися і змінюється, однак, на нашу думку, юридичне закріплення прав держави у сфері податкових відносин, найбільш чітко простежується у таких принципах: публічної мети при стягненні податків і зборів; розподілу податкових повноважень; запровадження, зміни та скасування податків і зборів законами; установлення податків і зборів у належній процедурі; обмеження форм податкової законотворчості; єдності системи податків і політики оподаткування в цілому; обмеження спеціалізації податків і зборів. На основі вказаних принципів можна окреслити права держави, як: право держави на справляння податків для задоволення публічних потреб; право держави на отримання доходу (отримання частини приватної власності у державну); право держави на розподіл своїх прав між різними гілками влади з метою ефективного вироблення та здійснення податкової політики. По суті всі зазначені права можна об'єднати в одну групу прав держави зі встановлення, справляння та стягнення податків.

Отже, як бачимо із вищевикладеного, основні конституційні принципи закріплені, виходячи з потреби реалізації інтересів держави, є нічим іншим, як юридичним закріпленням прав держави у сфері оподаткування на конституційному рівні.

У будь-якому суспільстві для підтримання його нормальної життєдіяльності, виконання завдань, котрі стоять перед державою, необхідне функціонування різних державних органів, у тому числі і податкових [12, с.166]. Як відомо, наявність податків і зборів є ознакою держави, в силу цього можна стверджувати, що органи, наділені компетенцією зі справляння податків, існують з того моменту, коли створюється держава і коли формується її механізм. У свій час Ф.С.Нітті писав, що «право на стягнення податку необхідне для державної діяльності і належить тільки державі, котра може його передати адміністративним органам або іншим юридичним особам» [10, с.240].

Отже, з іншого боку, у податкових правовідносинах держава виступає в особі уповноважених податкових органів. Узагалі для визнання органів уповноваженими необхідно, щоб вони володіли двома ознаками: орган повинен діяти від імені держави та бути носієм відповідних повноважень державно-владного характеру, тобто у широкому змісті бути органом державного управління [1, с.75]. Податкові органи відповідно до діючого податкового законодавства наділені цими двома ознаками.

Саме тому податкові органи, котрі наділені компетенцією у сфері оподаткування, виражають державну волю у встановлених їм межах, і тому вони повинні діяти, не виражаючи при цьому власної ініціативи або виражаючи її, але у встановлених законом випадках і в інтересах держави. Це відбувається тому, що держава зацікавлена в ефективному стягненні коштів для реалізації поставлених цілей, тому вона прагне і мусить бути максимально всеохоплюючою у податкових правовідносинах.

Податкові органи для виконання поставлених перед ними завдань мають відповідні обов'язки й права (повноваження). Але вони не можуть дозволити собі реалізовувати закріплені за ними податковим законодавством повноваження на власний розсуд. Для податкових органів закріплені за ними права (повноваження) в більшості випадків є одночасно і їхніми обов'язками. У зв'язку із цим Б.М.Лазарев відзначав, що для державного органу всі права, що випливають із його завдань і функцій, не є правами в самому класичному розумінні, – такими, які орган може

використовувати або не використовувати винятково на власний розсуд, а виступають як служіння державі, тобто в широкому плані – як виконання обов'язків перед нею [9, с.102], тобто по суті є повноваженнями – елементами їх компетенції.

Державні податкові органи наділені конкретними правами у сфері оподаткування. І ці права не стільки пов'язані зі збиранням податків, скільки із контролем за даним процесом [8, с.528]. Аналізуючи податкове законодавство, можна виділити такі права державних податкових органів: здійснювати документальні невізні перевірки, планові та позапланові візні перевірки своєчасності, повноти нарахування і сплати податків і зборів; здійснювати контроль за дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків, наявністю свідоцтва про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, тощо; одержувати у платників податків відповідні пояснення; перевіряти правильність нарахування та своєчасність сплати податків і зборів; одержувати безоплатно необхідні відомості для формування інформаційного фонду Державного реєстру фізичних осіб – платників податків і зборів; вимагати від платників податків усунення виявлених порушень податкового законодавства; вилучати у підприємств, установ та організацій копії фінансово-господарських і бухгалтерських документів; надавати відстрочення та розстрочення податкових зобов'язань; застосовувати до платників податків фінансові (штрафні) санкції; надавати інформацію з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів іншим органам державної влади відповідно до закону; звертатися у передбачених законом випадках до судових органів тощо.

Звісно, наведений перелік містить не всі права (повноваження) державних податкових органів, і для зручності їх варто у певний спосіб структурувати. Нам імпонує розподіл прав податкових органів, запропонований М.П.Кучерявенком, який пропонує розділити останні на такі групи: контрольні, організаційні, облікові, інформаційні [7, с.102-111].

Контрольні права податкових органів полягають у можливості здійснювати перевірку та безпосередньо контролювати процес сплати податків: проведення податкових перевірок, отримання від платників податків необхідних документів, виявлення, розкриття та попередження податкових правопорушень та ін.

Організаційні права передбачають можливості податкових органів у сфері координації процесу сплати податків: видання у випадках,

передбачених законом, нормативно-правових актів та методичних рекомендацій з питань оподаткування. Так, державні податкові органи мають право на методичну та практичну допомогу від вищестоящих органів; можливості добору, розстановки, професійної підготовки кадрів, з іншого боку – право вилучення документів і предметів у платника податків у якості доказів, виклик у податкові органи для встановлення певного факту та ін.

Облікові права податкових органів полягають у можливості отримання інформації від платника податків з метою поставлення його на облік, а також право на отримання інформації та відомостей від платника податків з метою визначення суми його податкового зобов'язання, методичне керівництво бухгалтерським обліком і звітність підприємств, прийняття заходів з їх удосконалення, затвердження планів розрахунків платників податків та ін.

Інформаційні права передбачають можливість для податкових органів використовувати засоби масової інформації як для інформування платників податків з метою удосконалення процесу сплати податків, так і для отримання інформації для підвищення ефективності власної діяльності. Так, Державна податкова адміністрація здійснює роз'яснення через засоби масової інформації порядку застосування законодавчих та інших нормативних актів про податки, інші платежі.

Висновок. Відповідне структурування та уточнення прав державних податкових органів їхнє чітке визначення сприятиме забезпеченню та захисту інтересів підконтрольних суб'єктів. Тому активна роль української держави в особі її податкових органів в податкових відносинах має полягати, на нашу думку, у створенні, підтримці й захисті необхідних конституційних, законних, організаційних та інших умов, що мають забезпечувати сталу і водночас динамічну базу організації та здійснення оподаткування, надійно гарантувати права (інтереси) держави.

Отже, на основі проведеного дослідження, можна сказати, що **юридичне закріплення прав держави у податкових відносинах** – це комплексна система принципів, прав і обов'язків держави, компетенції органів держави, що знаходять своє вираження на рівні Конституції України та законів, і за допомогою яких реалізуються, здійснюються та гарантуються можливості держави із вироблення та реалізації податкової політики.

Список літератури

1. Алехин А.П. Административное право Российской Федерации – М.: Юристъ, 1996. – 249 с.
2. Витрук Н. В. Правовой статус личности в СССР – М.: Юрид. лит-ра, 1985. – 176 с.
3. Воронова Л.К. Фінансове право України: Підручник – К.: Прецедент; Моя книга, 2007. – 448 с.
4. Государство, общество, личность: правовые проблемы совместимости / Под общ. ред. Р.А. Ромашова, Н.С. Нижник. – М.: Юристъ, 2005. – 303 с.
5. Ильюшихин И.Н. Понятие и признаки налогового правоотношения // Известия Высших учебных заведений. Правоведение, 2000. – № 2. – С. 137-140.
6. Конституція України: прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України Законом України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. // Відомості Верховної Ради України. – 23.07.1996. – 1996 р. – № 30. – Стаття 141.
7. Кучерявенко Н.П. Система налоговых органов Украины – Харьков, 2000. – 240с.
8. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 томах. - Т. III: Учение о налоге. – Х.: Легас; Право, 2005. – 600с.
9. Лазарев Б.М. Компетенция органов управления – М., Юрид. лит., 1972. – 278с.
10. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки / Под ред. А.Свиршевского (пер. с итал. И.Шрейдера). – М., 1904. – 614с.
11. Пепеляев С.Г. К вопросу о налоговом законодательстве и налоговых правоотношениях // Налоговый вестник – М., 1997. – № 5. – С. 19 – 21.
12. Саттарова Н.А. Принуждение в финансовом праве / Под ред. проф. И.И. Кучерова - М.: Юрлитинформ, 2006. – 392с.
13. Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. М.В. Карасева. – М.: Юристъ, 2002. – 576с.
14. Чашников А.В. Участие государства в договорных отношениях – СПб.: НПО Мир и семья. – 2001. – 80с.

Стаття надійшла до редколегії 6 грудня 2011 року.

Рекомендована до опублікування у "Віснику" відповідальним секретарем Р.О. Гаврилюк.

V.A. Vdovichen

Legal fastening of the rights of the state in tax relations

Summary

In the article the features direct and non-direct participation of the state in tax relations are investigated. Necessity of accurate definition of legal fastening of the rights of the state in tax relations is analyzed.

Key words: legal fastening of the rights of the state, direct participation, non-direct participation, tax relations.

В.А. Вдовичен

Юридическое закрепление прав государства в налоговых правоотношениях

Аннотация

Исследуются особенности непосредственного и опосредствованного участия государства в налоговых правоотношениях. Анализируется необходимость четкого определения юридического закрепления прав государства в налоговом правоотношении.

Ключевые слова: юридическое закрепление прав государства, непосредственное участие, опосредствованное участие, налоговое правоотношение.