

України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. // Закони України. Офіційне видання. Т.10. – К., 1997. 15. Бюджетний кодекс України. Офіційний текст, прийнятий Верховною Радою України 21 червня 2001 р. – К., 2001. – Ст. 28. 16. *Гаврилюк Р.О.* Джерела фінансового права України: Навчально-методичний посібник. – Чернівці, 2003. – С. 30. 17. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. // Закони України. Офіційне видання. Т.10. – К., 1997. – Ст. 95. 18. *Алексеев С.С.* Структура советского права. – М., 1975. – С. 52. 19. *Колодій А.М.* Принципи права України. – К., 1998. – С. 38. 20. *Паурківський П.С.* Принципи фінансового права як його джерело // Науковий вісник Чернівецького університету: Збірник наук. праць. – Вип. 70: Правознавство. – Чернівці, 1999. – С. 74-82. 21. Государственное право Германии. Сокращенный перевод немецкого семитомного издания. – Т.2. – М., 1994. – С.113. 22. Там само. 23. Там само. 24. Науково-практичний коментар Бюджетного кодексу України / Кол. авт.: В.І. Антипов, Л.К.Воронова, Н.В. Вороніна та ін. / За заг. ред. проф. П.В. Мельника; ДПА України, Нац. акад. держ. подат. служби України; АПРН України; Наук.-досл. ін-т фінанс. права. – К., 2003. – С.19. 25. *Кучеров И.И.* Бюджетное право России: Курс лекцій. – М., 2002. – С. 30. 26. Конституции государств Европы. – М., 2001. – Т. 1. – С. 57. 27. *Хиви Д.* Несет ли ответственность федеральное правительство за бюджетный дефицит перед органами власти нижестоящего уровня? // Финансы. – 1995. – № 12. – С. 45. 28. Политическая система США: Актуальные измерения. – М., 2000. – С. 229. 29. Науково-практичний коментар Бюджетного кодексу України. / Кол. авт.: В.І. Антипов, Л.К.Воронова, Н.В. Вороніна та ін.; за заг. ред. проф. П.В. Мельника; ДПА України, Нац. акад. держ. подат. служби України; АПРН України; Наук.-досл. ін-т фінанс. права. – К., 2003. – С. 23. 30. В російській і зарубіжній літературі вивчення питань ефективності використання бюджетних коштів отримало широке розповсюдження. Див.: *Озеров И.Х.* Как расходуются в России народные деньги? Критика русского расходного бюджета и государственной контроль. – М., 1907; *Самуэльсон П.* Экономика. – М., 1997. – Т. 1. – С. 159. 31. *Пешкова Х.В.* Правовое регулирование финансовой помощи общественно-территориальным образованиям. Теория и практика. – Воронеж, 2005. – С. 102. 32. Конституции государств Европы. – М., 2001. – Т. 1. – С. 11.

**В.А. ВДОВІЧЕН**

### **КРИТЕРІЙ ВИЗНАЧЕННЯ ЮРИДИЧНИХ МЕЖ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО КОМПРОМІСУ**

Феномен власності – це наріжний камінь сучасного суспільства, який є визначальним фактором для соціуму взагалі, дозволяючи існувати економічній, політичній та іншим сферам його життя, що утворює «цивілізований ґрунт для свободи і права»<sup>1</sup>. Історично «священне право приватної власності» стало базисом для всіх особистих прав і свобод тому, що в демократичній правовій державі це право гарантується й охороняється на рівні з основними особистими правами

---

© *ВДОВІЧЕН Віталій Анатолійович* – аспірант кафедри конституційного, адміністративного і фінансового права Чернівецького національного університету ім. Юрія Федьковича

громадян. Тому особливий інтерес завжди мав розгляд обмеження власності як правами інших осіб, так і міркуваннями публічного елементу. А як відомо, відчуження власності на користь держави шляхом сплати податків є найбільш вираженим прикладом такого взаємопроникнення публічної і приватної сфер<sup>2</sup>.

Одним з основних завдань податково-правового компромісу, відповідно до вищевикладеного, є формування такої моделі правового впливу на відносини, які виникають у зв'язку і з приводу встановлення, вирахування і сплати податків (податкові відносини), яка дозволяла б збалансувати публічні та приватні інтереси різних учасників економічних відносин, забезпечуючи виконання органами публічної влади своїх законодавчо визначених функцій найефективнішим і мінімально витратним чином, при цьому, щоб держава мінімально втручалася в право приватної власності і відповідно не впливала негативно на розвиток економічних відносин. Для створення такої моделі, механізму збалансованості приватних і публічних інтересів у податкових відносинах слід визначити юридичні межі податково-правового компромісу. Для цього потрібна наявність ряду критеріїв, які б давали чітке уявлення про податково-правовий компроміс і податок в цілому.

На нашу думку, критеріями визначення юридичних меж податково-правового компромісу, тобто меж впливу держави на платників податків і податок в цілому, є саме елементи податку, оскільки останні формують цілісне уявлення про податок і про податкову систему країни, а також встановлюють відповідні рамки у відносинах між платником і державою.

На сьогодні основними елементами податку, на думку М.П. Кучерявенка, є платник податку чи збору; об'єкт оподаткування; ставка податку чи збору. Він зазначає, що основні елементи визначають фундаментальні, сутнісні характеристики податку, які формують основне уявлення про зміст податкового механізму. Відсутність якого-небудь з основних елементів правового механізму податку не дозволяє однозначно визначити тип цього платежу і робить податковий механізм невизначеним<sup>3</sup>. Тому спробуємо охарактеризувати найважливіші з них з позиції досліджуваної тематики, а саме критеріїв визначення юридичних меж податково-правового компромісу. На нашу думку, основними елементами, які безпосередньо торкаються зазначеної проблеми, є такі: платник податку; об'єкт оподаткування; ставка податку чи збору, а також податкова пільга.

Отже, платниками податків є суб'єкти податкових правовідносин, на яких при наявності об'єкта оподаткування покладений визначений комплекс податкових обов'язків і прав, встановлених законодавством<sup>4</sup>. Суб'єкти податку виступають як так званий формальний платник податків, тобто індивідуальна (колективна) особа, що несе юридичну відповідальність за сплату податку, або як кінцевий платник податків, що формально не несе юридичної відповідальності, але є фактичним платником через законодавчо встановлену систему перекладення податку (у даному разі йдеться про сплату податку на додану вартість, акцизів та інших непрямих податків)<sup>5</sup>.

У даному випадку не будемо вдаватися до детального визначення платника податків. Нас більше буде цікавити саме співвідношення інтересів фізичної особи як платника податків та інтересів держави в особі податкових органів.

У даному випадку цікавим був підхід А.Сміта, який є основоположником економічної науки і податкової теорії. Зокрема, він зазначав, що родовими ознаками податкової системи є легальний порядок платежів та господарська самостійність



платника податку<sup>6</sup>. Він вважав, що ці характеристики є основними для визначення усього кола суб'єктів податкових правовідносин. Сутність поглядів А.Сміта на податки полягає в тому, що він оцінював принципи законності податку та його практичне відображення – визначеність розміру, способу, строку сплати – не з точки зору гарантії бюджетних надходжень, а з позиції забезпечення незалежності, самостійності платника податку<sup>7</sup>.

На сьогодні дивує те, що права, якими наділені фізичні особи у сфері податкових відносин, відзначаються власне похідним характером від обов'язків платника податку: це право на одержання пільг, відстрочок чи розстрочок платежу, на повернення переплачених сум податку, а також право на отримання можливості скористатися податковим компромісом. Тобто очевидний той факт, що реалізація цих прав повністю залежить від рішення відповідного фінансового органу держави. Тобто, це, власне, права відповідних державних органів надавати фізичній особі-платнику податку пільги, відстрочки, розстрочки платежу, можливість скористатися податковим компромісом тощо. Тим більше, що законодавець чітко передбачив, який саме орган і в межах якої суми може надавати громадянину ту або іншу пільгу.

На даний момент досить важко говорити про межі втручання держави в приватні інтереси особи. Адже держава повністю володіє і керує ситуацією, яка склалася у відносинах між нею і платником податків. А це у свою чергу приводить до антипартнерського ставлення з боку приватного елемента та зводить спробу об'єднати інтереси публічні та приватні в ніщо. Водночас, для покращення такого стану необхідно чітко законодавчо закріпити права платників податків, надати можливість платнику самостійно вибирати спосіб та засоби свого розвитку. Це стосується також як і права на отримання пільг, податкових кредитів, застосування різноманітних податкових стимулів, так і податкового компромісу. Але тут також слід встановити і чіткі межі втручання держави в ці права. Держава в особі податкових органів повинна мінімально втручатися (заважати) в особисте життя платника. Такий підхід дає відчуття незалежності, відсутності тиску з боку інститутів держави і відповідно буде гуманні відносини між даними суб'єктами.

Платник податків усвідомлює, що сплата податку – це соціальний обов'язок, який витікає з права приватної власності. За допомогою сплати податку приватна власність платника служить інтересам держави, і примусовий характер стягнення частини прибутків, як правило, викликає протидію платника податків, яка виражається в ухиленні від оподаткування. Тому необхідно дати можливість усвідомити платнику податків, що сплата податку – це його право, сутність якого кориниться у взаємовідносинах з державою: для забезпечення свого подальшого існування та розвитку необхідно сплатити частину доходів державі за надані в подальшому послуги.

Наступний елемент, який є критерієм у визначенні меж – це об'єкт оподаткування. На думку М.П. Кучерявенка, поняття об'єкта оподаткування передбачає два підходи: правовий (розширений) та законодавчий (більш вузький). Як права категорія об'єкт, оподаткування становить родові визначення об'єкта (прибуток чи його частка, майно, вартість та інше), з яким пов'язане виникнення обов'язку платника податків сплатити податок, а в більш вузькому значенні (яке в основному закріплюється в законодавчих актах) об'єкти оподаткування можна визначити як видові форми родового поняття об'єкта оподаткування (прибутки фізичних осіб, майно юридичних осіб), які закріплюються спеціальними податко-

вими законодавчими актами<sup>8</sup>. Отже, об'єктом оподаткування може бути вартість товарів (робіт, послуг), прибуток чи його частина, обіг з реалізації товарів, використання природних ресурсів.

Нині досить часто говорять про подвійне оподаткування. Безпосереднє значення щодо цього негативного явища має й об'єкт оподаткування. Іноді трапляються ситуації, коли платник податків змушений сплатити різні податки за один і той самий об'єкт (дохід (прибуток), додаткову вартість продукції, майно юридичних і фізичних осіб), оскільки, зазначає М.П. Кучерявенко, «один і той самий об'єкт оподаткування не може виступати об'єктом оподаткування для декількох податків»<sup>9</sup>. Закріплення цього положення законодавчо особливо необхідне, тому що саме таким чином закріплюється один із найважливіших принципів оподаткування – запобігання внутрішнього подвійного оподаткування.

Недоліком сучасної податкової системи щодо об'єкта оподаткування є корисливе ставлення держави до платника податків. Тобто йдеться про байдуже ставлення держави до специфіки об'єкта оподаткування, особливостей виробництва та можливості платника відновити свої активи, адже податок стягується з прибутку і, здебільшого державу не цікавить, яким чином платник розраховується із залишку прибутку з робітниками, які понесе матеріальні витрати тощо. Перш ніж оподатковувати, необхідно визначити всі витрати платника і, відповідно, потім встановлювати межу оподаткування. Так, наприклад, в Європейських країнах встановлена норма прискореної амортизації, яка дозволяє платникам податків у менші терміни, ніж при пропорційній (звичайній) амортизації, відшкодувати свої витрати до закінчення терміну фізичного та морального зношування активів, які підлягають амортизації (спорудження, машини, обладнання, патенти, авторські права та інше). Таким чином, вибираючи норми амортизаційних відрахувань до закінчення терміну дії активів, платники податку утримують в себе частину прибутку, не включаючи її в оподатковувану базу<sup>10</sup>. Такими діями держава забезпечує стабільне планування діяльності платника і відповідний подальший його розвиток.

Відомо, що без наявності наступного елементу податкового механізму, а саме податкової ставки неможливо сформулювати уявлення про конкретний податок. Особливістю саме цього елементу, як зазначає Л.К. Воронова, є особлива мобільність, рухомість. За допомогою зміни ставки податку можна досить оперативно реагувати на різні перетворення в економіці, практично не торкаючись податкового механізму. Саме тому в багатьох випадках регулювання конкретного податку проходить без змін в податкових нормативних актах, а тільки шляхом зміни ставок податку в поточних нормативних актах, незважаючи на те, що таке заборонено робити<sup>11</sup>. Але, поруч з цим, на думку науковців, така підвищена мобільність таїть в собі негативні моменти, створюючи протиріччя у чинному законодавстві<sup>12</sup>. Так, мабуть, не один із законів України про Державний бюджет України на конкретний рік не обійшовся без перегляду ставок оподаткування.

Відповідно до законодавства і теорії фінансової науки, під ставкою податку розуміють законодавчо визначений розмір податкового платежу, що встановлюється на одиницю обкладання. За допомогою коливань податкової ставки держава отримує можливість не тільки оперативно реагувати на реалії, що виникають, а йти при цьому ніби шляхом «найменшого опору». Йдеться про опір зі сторони платників податків. Нам відомо, якою є реакція платників у разі зміни ставки податку, особливо, якщо вона росте.



Виникнення тих податкових конфліктів і протиріч, які притаманні нашій податковій системі, безперечно пов'язані із встановленням несправедливих податкових ставок. Склалась ситуація, коли різні платники податків, а саме з різним прибутком, повинні сплачувати податкові платежі за однією і тією самою ставкою. Це, звичайно, обурює платника податків і, відповідно, він скриває частину своїх прибутків – ухиляється від сплати податку. Чому б не запозичити досвід інших країн. Так, наприклад, у ряді країн ставка прибуткового податку побудована, як правило, за складною прогресією, нарівні з тим у деяких країнах цей податок стягується на основі принципу пропорційності. Величина податкової ставки коливається від 0,1 до 33 % залежно від країни і змінюється з урахуванням податкових знижок, які надаються платникам. Такий підхід до встановлення розмірів податкового тягара, зрозуміло, зумовлений соціально-економічною політикою, яка проводиться кожною державою. Але, поряд з тим, ми бачимо індивідуальний підхід до кожного платника податків і відповідне врахування загального становища та витрат останніх, при встановленні ставки оподаткування.

Наступним елементом податку, який можна розглядати як критерій визначення юридичних меж податково-правового компромісу, є податкові пільги. Варто сказати, що податкові пільги є додатковим елементом правового механізму податку, який має самостійне значення. Дійсно, можна взагалі увести модель податку, в якому немає місця пільгам, але, на нашу думку, у цьому випадку йшлося б насамперед про наукову абстракцію. Вони виступають одним із найважливіших елементів правового механізму податку. Це твердження не є якимось гаслом чи загальним принципом, що визначає зміст податкової пільги. Подібне положення має суттєве значення саме тому, що за рахунок застосування податкових пільг формуються особливі, а іноді фактично окремі податкові режими, платниками реалізується значно змінений податковий обов'язок, а в деяких випадках можна стверджувати і про наявність фактично іншого податкового обов'язку. Якщо, наприклад, ставка може змінити розмір податку, але не змінити підстави реалізації податкового обов'язку, то податкова пільга може виокремити певну категорію платників, звільнених від сплати податку і таким чином створити для них адекватний податковий режим.

Так, відповідно до досліджень М.П. Кучерявенка, пільга – це звільнення (повне чи часткове) платника податків, яке враховує його особливості, від сплати податку<sup>13</sup>. На думку С.Г. Пепеляєва, пільги з податків і зборів – це переваги, які надаються окремим категоріям платників податків і платників зборів щодо інших платників, включаючи можливість не сплачувати податок чи збір або ж сплачувати їх у меншому розмірі (відповідно до ст. 56 частини першої Податкового кодексу РФ)<sup>14</sup>.

Водночас спеціалісти оцінюють податкові пільги як з позиції обґрунтованості, так і з позицій доцільності, ефективності<sup>15</sup>. Так, наприклад, пропонується запозичення світового досвіду щодо стимулювання розвитку виробництва за допомогою пільг. В економічно розвинутих країнах система оподаткування побудована таким чином, щоб постійно заохочувати інвестиції, впровадження інновацій, підприємницьку ініціативу. По-перше, компанії можуть легально зменшувати розмір бази оподаткування за рахунок збільшення відрахувань до фондів, що входять до виробничих витрат (зокрема, амортизаційний фонд). По-друге, використовуються різноманітні податкові пільги для тих, хто вкладає кошти у виробництво, здійснює заходи реінвестування. По-третє, у багатьох країнах податок на

прибуток може сплачуватися не лише окремою фірмою, а й материнською компанією (якщо така є). При цьому, межі втручання у правове регулювання податкових пільг мінімальні і зводяться тільки до законодавчого закріплення.

Отже, в кінці ХХ ст. в більшості індустріально розвинутих країнах світу проблема ідеології податків і податкових пільг вже переступила чисто фіскальну межу. Податкові пільги й податки в цілому стали важливим інструментом підтримки соціально-економічної стабільності в суспільстві і регулятором національного господарства. Податкова система дає можливість державі, маніпулюючи податковими ставками та пільгами, активно впливати на обсяг і структуру споживчого попиту, інвестиційний клімат у країні, розподілення прибутку, і тим самим значною мірою впливати на економічну кон'юнктуру, циклічність поступового розвитку економіки, економічний ріст у цілому. Саме встановлення непорушних юридичних меж дає можливість ефективно впливати за допомогою податків та податкових пільг на процеси, що зазначені вище.

Отже, за допомогою визначення юридичних меж податково-правового компромісу з'являється можливість чітко визначити межі втручання держави у приватну власність платника податків. Таким шляхом пройшла значна частина економічно розвинутих країн. Позитивні моменти такого підходу полягають в тому, що платник податків отримує необхідну самостійність для своєї діяльності, розраховує таким чином на правовий захист зі сторони держави. Остання у свою чергу має можливість отримати більший дохід від особи у вигляді сплати податку, а найважливішим моментом є те, що у відносинах між приватним і публічним суб'єктами панує прозорість та партнерство.

1. *Нерсисянц В.С.* Философия права. – М., 2005. – С. 28. 2. *Певницкий С.Г.* Собственность: некоторые налоговые аспекты. Соотношение конституционных гарантий и фискального интереса. – Финансовое право. – № 7. – 2005. – С. 13. 3. *Основы налогового права: Учеб. пособие / Под ред. Н.П. Кучерявенко.* – Х., 2003. – С. 64-65. 4. *Там само.* – С. 75. 5. *Гега П.Т., Доля Л.М.* Основы податкового права: Навч. посіб. – 3-тє вид., випр. і доп. – К., 2003. – С. 23. 6. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. – М., 1962. – С. 611. 7. *Гаврилюк Р.О.* Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб. – Чернівці, 2002. – С. 205. 8. *Основы налогового права.* – С. 109. 9. *Там само.* – С. 111. 10. *Толстопятенко Г.П.* Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. – М., 2001. – С. 148. 11. *Воронова Л.К.* Финансовое право: Підручник. – Х., 1998. – С. 230. 12. *Основы налогового права.* – С. 114. 13. *Там само.* – С. 126. 14. *Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева.* – М., 2003. – С. 116-117. 15. *Пансков В.Г.* Организационные вопросы налоговой реформ // Финансы. – 2000. – № 1. – С. 33-37; *Решетников Н.* Налоговые преференции: «абсолютное зло» или обязательный инструмент госрегулирования? – С. 94-95; *Парыгина В.А.* Совершенствование института льгот по налогам и сборам как инструмента регулирования экономики. – С. 16-20.