

# ПИТАННЯ

---

## ФІНАНСОВОГО ПРАВА

---

*М. Кучерявенко*, доктор юридичних наук (НЮА України)

### Правовий механізм податку

Стаття 67 Конституції України закріплює конституційний обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Формуючи основи регулювання оподаткування, вона припускає його подальшу деталізацію в загальній і спеціальній податковій нормах.

Важливо враховувати, що ця норма-принцип дійсно припускає деталізацію змісту конституційного обов'язку на рівні податкового законодавства. У цьому зв'язку хотілося б звернути увагу на таке. Коли йдеться про законно встановлений характер податків і зборів, необхідно мати на увазі декілька рівнів законодавчого закріплення. По-перше, рівень конституційного закону, який містить норму-принцип (ст. 67 Конституції). По-друге, рівень норми загального закону. В цьому разі закладається модель, схема закріплення кожного податку або збору, без реалізації якої неможливо законно встановити податок або збір. Саме цю роль і відіграє, наприклад, ст. 17 Податкового кодексу Російської Федерації, яка визначає, що податок вважається встановленим лише в тому разі, коли визначені платник податків, об'єкт оподаткування, податкова база, податковий період, податкова ставка, порядок обчислення податку, порядок і строки сплати податку. По-третє, рівень спеціальної норми загального податкового закону, що закріплює вичерпний, закритий перелік можливих для введення на території держави податків і зборів. І, по-четверте, рівень спеціального податкового закону, що деталізує всі елементи правового механізму податку або збору і власне вводить у дію конкретний вид обов'язкового платежу.

Правове регулювання обов'язкових податкових платежів визначається як особливостями компетенції органів державної влади і управління щодо їх встановлення, зміни і скасування,

так і чітким закріпленням усіх елементів, що характеризують податок як цільний досконалий механізм. Законодавчі акти щодо окремих податків і зборів відрізняються відносно стабільною, традиційною структурою. Складовими їх частинами виступають елементи правового механізму податку або збору.

С. Пепеляєв розкриває їх у «елементах закону про податок». Вважаємо, що можна використовувати інший термін — «елементи правового податкового механізму». Річ у тім, що правове забезпечення податкових важелів здійснюється і підзаконними актами на різних рівнях і, говорячи про елементи податкового закону, ми ніби абстрагуємося від податків, які деталізуються підзаконними актами.

При цьому необхідно виходити з того, що регулювання правового механізму податку здійснюється шляхом закріплення імперативного набору елементів, що визначають зміст і особливості реалізації податкового обов'язку. Податковим кодексом Російської Федерації закріплюються ці підстави. Так, у ст. 17 зазначено, що податок вважається встановленим лише в тому разі, коли визначено платників податків і елементи оподаткування, а саме: об'єкт оподаткування; податкова база; податковий період; податкова ставка; порядок обчислення податку; порядок і строки сплати податку.

У необхідних випадках при встановленні податку в акті законодавства про податки і збори можуть також передбачатися податкові пільги і підстави для їх використання платником податків. В Україні аналогічної норми, на жаль, немає.

У цьому разі формується певний алгоритм побудови спеціальних законодавчих актів, якими регулюється сплата відповідних податків і зборів. Вони мають традиційну структуру, розташування статей. Природно, ми абстрагуємося від ситуації, коли в акті присутня яка-небудь спеціальна норма (бюджетне відшкодування, бандерольний спосіб сплати податку і т. ін.), яку не можна застосувати щодо інших податків.

Цій проблемі приділялася увага в багатьох роботах сучасних дослідників<sup>1</sup>. Однак показово, що її торкалися також у ХІХ—ХХ ст.ст.

<sup>1</sup> Див.: Пепеляєв С. Г. Законы о налогах: элементы структуры. — М., 1995. — С. 64; Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. — М., 2000. — С. 80—83; Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. — М., 2001. — С. 42—51; Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. — Х., 2001. — С. 96—98; Разгильдиева М. Б. Правовое регулирование налогообложения имущества физических лиц: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — Саратов, 1998. — С. 19—21.

Так, К. Рау підкреслював: «Щоб вимагати податку, насамперед необхідно визначити ті числові дані, за якими легко можна судити про податний обов'язок кожної особи.

Сюди належать:

а) відділення предмета, за яким взагалі має вимірюватися податний обов'язок, наприклад, відомої частини майна, доходу, витрати та ін.;

б) встановлення податного окладу, тобто норми, за якою з відомого предмета визначається відома сума податку...

в) визначення кількості податних предметів, яку зобов'язана сплатити податком кожна особа...»<sup>1</sup>

Хотілося б звернути увагу на позицію Д. Кобильника при деталізації елементів правового механізму податку<sup>2</sup>. В основі поділу ним елементів лежить критерій участі у формуванні і реалізації податкового обов'язку. Якщо основні елементи визначають розмір і головні критерії податкового обов'язку, то додаткові — деталізують його виконання, особливості форм, строків, порядку сплати та істотно не впливають на зміст обов'язку.

Правовий механізм податку включає обов'язкові і факультативні елементи. Обов'язкові елементи складаються з двох груп:

1. Основні елементи визначають фундаментальні, сутнісні характеристики податку, які формують основне уявлення про зміст податкового механізму. Відсутність якого-небудь із основних елементів правового механізму податку не дозволяє однозначно визначити тип цього платежу і робить податковий механізм невизначеним. Саме основними елементами визначається принциповий зміст податкового обов'язку (зобов'язані особи; підходи до визначення розміру податкового обов'язку).

До основних елементів правового механізму податку і збору належать: а) платник податку або збору; б) об'єкт оподаткування; в) ставка податку або збору.

2. Додаткові елементи правового механізму податку деталізують специфіку конкретного платежу, створюють завершену і повну систему податкового механізму, уточнюють розміри і процедуру виконання податкового обов'язку. Слід враховувати, що додаткові елементи так само обов'язкові, як і основні, і не

<sup>1</sup> Основные начала финансовой науки. Сочинение К.Г. Рау. — СПб., 1867. — С. 303—304.

<sup>2</sup> Див.: Кобильник Д. А. Правовое регулирование льгот при налогообложении: Дис. ... канд. юрид. наук. — Х., 2002. — С. 59—65.

мають факультативного характеру. Цільний правовий механізм податку можливий тільки як сукупність основних і додаткових елементів, і відсутність хоча б одного з додаткових елементів не дозволить законодавчо закріпити окремий податок або збір (наприклад, неможливо уявити податок, що незрозуміло куди надходить: до якого виду бюджету, до бюджету чи цільового фонду?). Сукупність додаткових елементів правового механізму податку досить різноманітна (залежно від ступеня деталізації податкового механізму). Однак ця сукупність складається з двох підгруп:

— *додаткові елементи* правового механізму податку, які *деталізують* основний чи пов'язані з ними (предмет, база, одиниця оподаткування — категорії, що прямо залежать від об'єкта оподаткування);

— *додаткові елементи* правового механізму податку, які мають *самостійне значення* (податкові пільги, методи, строки і способи сплати податку; бюджет або фонд, куди надходять податкові платежі).

Отже, до додаткових елементів правового механізму податку належать: а) податкові пільги; б) предмет, база, одиниця оподаткування; в) джерело сплати податку; г) методи, строки і способи сплати податку; г) особливості податкового режиму; д) бюджет або фонд надходження податку (збору); е) особливості податкової звітності.

Слід зауважити, що і основні, і додаткові елементи мають обов'язковий характер, без чого неможливе закріплення відповідного податкового механізму. Додатковість елемента підкреслює не його необов'язковість, а особливості регулювання (можливість делегування компетенції і т. ін.). Навряд чи можна собі уявити податок, який нікуди не надходить. Тому ще раз хотілося б означити акцент обов'язковості додаткових елементів правового механізму податку.

Інша річ — факультативні елементи. В окремих випадках специфіка податку вимагає виділення в його механізмі особливих елементів, характерних виключно для цього податку, наприклад, ведення спеціальних кадастрів по майнових податках, специфічних реєстрів, бандерольний спосіб сплати і т. д. Подібні елементи і становлять групу факультативних, які можуть бути присутніми у податковому механізмі, а можуть і не використовуватися.