

ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

Рассмотрены проблемы внедрения в органах прокуратуры Украины профессиональных подходов к сотрудничеству со средствами массовой коммуникации путем повышения медиакомпетентности прокурорских работников. Определена правовая природа, основные составляющие этого феномена и раскрыто методичку формирования т.н. «карты СМИ». Акцентируется внимание на необходимости осуществления мониторинга СМИ и разработке медиастратегии в органах прокуратуры.

Ключевые слова: прокуратура, средства массовой информации, медиакомпетентность, мониторинг СМИ.

MEDIA COMPETENCE OF PROSECUTOR: FORMULATION OF THE QUESTION

Gavryushenko A. V.

The problems of implementation of the Prosecutor's Office of Ukraine professional approaches to cooperation with the media communication by increasing media competence prosecutors. Defined the legal nature, the main components of this phenomenon and reveals the method of forming the so-called «Media card». Focused on the necessity of monitoring the development of the media and media strategy in the prosecution.

Key words: prosecutors, media, media competence, media monitoring.

Надійшла до редакції 22.11.2013 р.

УДК 347.73:336.221

К. О. Гетьман,
*здобувачка кафедри фінансового права
Національний університет
«Юридична академія України
імені Ярослава Мудрого»,
м. Харків*

ПРИНЦИП ЕКОНОМІЧНОЇ ОБҐРУНТОВАНOSTІ ЯК ЗАСІБ РЕАЛІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ПОДАТКУ

У статті охарактеризовано принцип економічної обґрунтованості як засіб реалізації фіскальної функції податку в Україні. Наголошено на необхідності чіткого розрізнення економічної обґрунтованості та економічної підстави податку чи збору.

Ключові слова: податкові надходження, економічна обґрунтованість, податковий механізм.

Реалізацію фіскальної функції податку в найбільш спрощеному вигляді пов'язують із забезпеченням надходження коштів до бюджету. Поняття «*fiscus*» (казна – лат.) виокремлює специфічне коло відносин, що виражають надходження коштів до дохідних частин бюджетів. Оскільки переважна більшість таких надходжень формується за рахунок податків та зборів, тому ми й виходимо зі змістового зв'язку бюджетно-податкового регулювання. Саме таким чином законодавець підходить до визначення доходів бюджетів у ст. 9 Бюджетного кодексу України [1]. Показово, що першим (і, фактично, головним) джерелом формування доходів бюджетів визначено саме податкові надходження. Таким чином, фіскальне призначення подібних платежів забезпечується місцем їх у засадах формування бюджетів.

З прийняттям Податкового кодексу України в 2010 році принципово змінився підхід законодавця до засад економічної обґрунтованості оподаткування. Стаття 4 Податкового кодексу України, закріплюючи принципи, на яких ґрунтується податкове законодавство України, серед основних виділяє принцип економічності оподат-

кування. Під ним розуміється встановлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування. Фактично, йдеться про порівняння розміру коштів, що надійшли від справляння такого податку, та коштів, які мають бути витрачені на забезпечення збору такого податку. На наш погляд, це дуже спрощений підхід. До того ж складно зрозуміти, що мається на увазі при визначенні «значного перевищення» надходжень над витратами. Більш ґрунтовним визначення цього принципу в Законі України «Про систему оподаткування». Відповідно до ст. 3 «Принципи побудови та призначення системи оподаткування» принцип економічної обґрунтованості передбачав встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами [2].

Такий підхід нам здається більш виваженим і послідовним за кількома підставами. По-перше, встановлення податків та зборів пов'язується з об'єктивними підставами – по-

ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

казниками розвитку національної економіки. По-друге, оподаткування обумовлюється фінансовими можливостями як держави, так і територіальних громад. По-третє, такі фінансові можливості ґрунтуються на необхідності досягнення збалансованого бюджету – узгодження видаткових та дохідних показників бюджетної діяльності. Тобто при такому підході започаткований більш «державницький» підхід – не спрощене порівняння податків та витрат на їх збирання, а врахування концептуальних засад, які мають забезпечити фіскальну роль податків.

Принцип економічної обґрунтованості податкового законодавства не є притаманним виключно українському законодавству. На нього як умову існування податкового законодавства звертається увага і в ст. 3 Податкового кодексу Російської Федерації. Вимога економічної обґрунтованості податку пов'язується із ефективністю, самоокупністю податків, при якому суми, які отримує держава по кожному окремому податку, мають перевищувати витрати на його збір, обслуговування, контроль [3, с. 157]. Можна прийти до висновку, що у такій редакції фактично дублюється підхід і у

російському, і в українському податковому законодавстві. Тобто йдеться про спрощений підхід порівняння надходжень та витрат. Але навряд чи логічним у цій ситуації є посилення на реалізацію цього принципу виключно державою, бо значна кількість податків не лише надходять до місцевих (чи федеральних) бюджетів, але й вводяться на відповідних територіях органами влади на місцях. Отож такий принцип має бути реалізований не виключно державою.

Принциповою та глибиною підставою реалізації принципу економічної обґрунтованості оподаткування є узгодження інтересів учасників відносин. Саме через невизначеність співвідношення інтересів О. П. Зрелов бачить відсутність чітких критеріїв визначення економічної підстави податку [Див.: 4, с. 38]. Він наголошує на тому, що це обумовлюється об'єктивними суперечностями між державою, яка завжди зацікавлена у максимальному розмірі податків, та платниками, які докладають зусиль щодо зменшення розмірів своїх податкових відрахувань. Спрощений погляд на оподаткування виокремлює рух коштів від одного суб'єкта до іншого. Тобто гроші одного

із учасників податкових правовідносин передаються іншому. Таким чином, інтерес особи, у якої вилучаються кошти, потенційно орієнтований на мінімізацію таких вилучень, тоді як особа, яка отримує кошти від сплати податків та зборів, зацікавлена в їх своєчасному та повному надходженні. Саме так і будується принципний підхід до порівняння і раціонального узгодження приватних та публічних інтересів при справлянні податків і зборів. Д. В. Вінницький у цьому контексті акцентує увагу на доцільності співрозмірності обмеження економічних інтересів приватних суб'єктів, а при встановленні зборів і цільових податків співрозмірність він пов'язує з еквівалентністю платежу із тими послугами, правами чи перевагами, які платник внаслідок його сплати отримує [5, с. 16].

Інший підхід до характеристики принципу економічної обґрунтованості демонструє Ю. О. Крохіна. Вона пов'язує принцип економічної обґрунтованості саме зі спрощеним підходом до порівняння надходжень від податків і зборів та витрат на організацію їх адміністрування. При цьому вона наголошує на ефективності податків у контексті самоокуп-

ності [6, с. 34]. Такої ж думки дотримується й А. М. Лісова, зауважуючи, що всі податки сплачуються із кишені громадян. Саме тому вони повинні враховувати фактичну здатність платників їх сплачувати [7, с. 32]. Навряд чи можна погодитись з подібним акцентом на притаманність виконання податкового обов'язку лише громадянами. По-перше, податки сплачують і юридичні особи. По-друге, критерій громадянства не є принципним при виникненні податкового обов'язку. Працює інша умова – податкове резидентство. Саме тому більш логічно пов'язувати ці відносини не з громадянами, а з фізичними особами. З іншого боку, на думку Ю. О. Крохіної, встановлення і закріплення податку повинно враховувати макро- та мікроекономічні наслідки як для державної казни, так і для певного платника.

Очевидно, що принцип економічної обґрунтованості податку має певне «надподаткове», «надінституційне» значення. Урахування через нього макроекономічних наслідків насамперед віддзеркалює бюджетний сенс реалізації цього принципу, перспективи виконання бюджетних показників (навіть чи треба доводити,

ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

що можливість бюджетних видатків обумовлюється розмірами зібраних коштів до дохідних частин бюджетів і, перш за все, за рахунок податків та зборів). А дотримання бюджетних показників (фінансування захищених статей, соціальних завдань та функцій держави) забезпечує і соціальну стабільність, виваженість та послідовність у розвитку суспільства. Однак навряд чи характеризуючи економічну обґрунтованість податку із врахуванням макроекономічних показників, необхідно пов'язувати її з наслідками виключно для державної казни. Економічна обґрунтованість податку має наскрізний характер і стосується всіх елементів бюджетної системи: державного, місцевих бюджетів (в тому числі й бюджетів суб'єктів федерації – в Російській Федерації), тоді як категорія «державна казна» характеризує відносини лише стосовно Державного бюджету.

Аналізуючи подібні питання, треба чітко розрізняти економічну обґрунтованість податку чи збору та економічну підставу податку чи збору. Економічна обґрунтованість пов'язується, перш за все, з узгодженням надходжень і витрат при справлянні податків та

зборів. Економічна підстава передбачає більш глибокі умови для запровадження тих чи інших форм або режимів оподаткування. У цьому разі йдеться про наявність майна, доходів та інших обставин, які об'єктивно породжують виникнення податкового обов'язку і забезпечують можливість сплати податків та зборів. При цьому необхідно в раціональних формах узгодити (але чітко розмежувати) економічні і правові підстави оподаткування.

Якщо економічні підстави пов'язані із платоспроможністю зобов'язаної особи, то правові зосереджуються на наявності відповідних правових передумов виникнення і реалізації податкового обов'язку: а) відповідна законотворча процедура щодо прийняття акта, на підставі якого виникає обов'язок по сплаті податку; б) закріплення відповідного правового статусу зобов'язаної особи, а саме обов'язків обліку, сплати та звітності; в) закріплення всіх елементів податкового механізму, вичерпний перелік яких наведений у ст. 7 Податкового кодексу України [8]. Певним чином економічні та правові підстави можуть збігатися, але лише частково. Справа в тому, що наявність майна або

доходів у платника виражає економічну підставу, можливість і, фактично, обов'язок сплачувати податок. У той же час доходи, майно і т. д. є одним з обов'язкових елементів податкового механізму, законодавче закріплення якого є беззаперечно нагальним для виникнення правового обов'язку по обліку, сплаті та звітності зобов'язаної особи. Л. Остерло та Т. Джобс також пов'язують оподаткування з показниками платоспроможності платника, а саме з наявністю майна, володіння ним та наслідками цього. Саме з доходами від майна та діяльності вони і пов'язують межі фінансування державних завдань [9, с. 48].

С. В. Савсеріс вважає доцільним використовувати поняття «принцип економічного обґрунтування податку» і розглядати його в умовах тісної кореляції з економічними характеристиками платника [10, с. 14-23]. При цьому він наголошує на врахуванні фактичної здатності платника до сплати податку і розглядає такий принцип як орієнтир для законодавця. У цілому погоджуючись з таким підходом, хотілося б звернути увагу на більш складну конструкцію узгодження як інтересів, так і

фактично коштів стосовно економічного обґрунтування податку.

Дійсно, на поверхні знаходяться три вимоги стосовно цього. Перша – наявність у платника фінансової можливості сплачувати податки та збори. Друга – перевищення надходжень від сплати податку над витратами щодо його адміністрування. Але було б непослідовним не помічати чи не враховувати ще декілька аспектів у реалізації цього принципу, якими можна продовжити перелік вищевказаних вимог. Третя – економічні потреби публічного суб'єкта в відповідному розмірі коштів, які збираються за рахунок податків та зборів і фінансують публічні видатки. У цій ситуації йдеться про економічне обґрунтування податку не як самоціль, а як обґрунтованість у зборі коштів лише в тих розмірах, які об'єктивно необхідні для задоволення публічних потреб. Саме на цьому ми хотіли б зробити наголос, тому що таким чином можна і треба започаткувати певні обмеження для публічного суб'єкта в свавіллі у відносинах оподаткування. Економічна обґрунтованість податку має закріплювати і відповідні стримуючі межі, коли введення податку необхідно

ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

економічно обґрунтувати та відмовитись або перешкодити появі нових платежів, які є недоцільними в цьому сенсі.

Слушним вбачається посилення Д. М. Щокіна і на іншу можливість обмеження свавілля у відносинах оподаткування – заборону на встановлення будь-яких необґрунтованих (в тому числі й з економічного боку) податків [7, с. 32–33]. Він підкреслює, що встановлення свавільних податків має історичні витоки і є постійною характеристикою оподаткування. Податки виникали як засіб поповнення казни за рахунок сторони, що програла у війні, як засіб реалізації соціального інтересу переможця. Саме тому сьогодні запроваджено систему законодавчого обмеження встановлення податків та зборів, яка являє собою узгоджену, ієрархічну сукупність імперативних умов: а) наявність імперативної конституційної норми [11, ст. 67]; б) відповідні безумовні законодавчі приписи, які стосуються закріплення вихідних засад оподаткування (сфера дії податкового законодавства [8, ст. 1]; визначення податку та збору [8, ст. 6]; визначення податкового обов'язку та його складових [8, ст.ст. 36–38]; закріплення вичерпного переліку елементів податкового

механізму [8, ст. 7]).

Акцентуючи увагу на економічних підставах оподаткування, не можна не звертати увагу на беззаперечний вплив і відповідних політичних обставин, коли приймаються політичні рішення (які безпосередньо відображаються в зміні чинного податкового законодавства), алогічні з економічного боку. Г. А. Гаджиев стверджує, що у податків є й політичний підтекст, коли приймається рішення збільшити податки для імпортерів, яке базується на певних політичних рішеннях (причому, підвищення імпортного мита для грузинських виробників вина, що надходить на російський ринок) [7, с. 33]. Безумовно, у такій зміні відносин оподаткування є об'єктивні політичні підстави при відсутності об'єктивного економічного обґрунтування такого кроку.

Принцип економічного обґрунтування податку фактично гарантує дотримання конституційного припису щодо неможливості безпідставного вилучення коштів, які знаходяться у власності особи, для формування коштів публічного утворення. Це повинно відображатися і в особливостях застосування юридичної техніки, коли для податкових законів має бути беззаперечне еконо-

мічне підґрунтя. Механізм податку, який передбачає узгодженість всіх елементів, має віддзеркалювати зв'язок їх (об'єкт, базу, ставку і т. д.) та тлумачитися з врахуванням економічних характеристик. Інакше податок буде як внутрішньо суперечливим (протиріччя між його елементами), так і виражатиме зовнішню суперечність між окремими узгодженими формами платежів і неузгодженими. Держава має право вилучати частину майна платників, виходячи із

об'єктивних економічних приписів. Саме тому принцип економічної обґрунтованості податку виражається в можливості й необхідності прийняття таких законодавчих норм, які враховують економічну логіку і реальні обставини та умови розвитку господарства. Будь-яка норма податкового законодавства має ґрунтуватися на виваженому економічному змісті. У разі якщо ж вона суперечить економічній логіці, зникають підстави визнання її конституційною.

Список літератури: 1. Бюджетний кодекс України // ВВР України. – 2010. – № 50-51. – Ст. 572. 2. Про систему оподаткування: Закон України // ВВР України. – 1991. – № 39. – Ст. 510. 3. *Бойцов Г. В.* Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса РФ // Г. В. Бойцов, М. Н. Долгова, Г. М. Бойцова. – М., 2006. 4. *Зрелов А. П.* Межотраслевой подход как способ объяснения экономического парадокса налогообложения / А. П. Зрелов // *Налоги и налогообложение*. – 2006. – № 7. 5. *Винницкий Д. В.* Основные проблемы теории российского налогового права: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Д. В. Винницкий. – Екатеринбург, 2003. 6. *Крохина Ю. А.* Принцип экономической обоснованности налога в правовых позициях Конституционного Суда РФ / Ю. А. Крохина. – *Налоговед*. – 2004. – № 7. 7. *Налоговед*. – 2014. – № 2. // [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://e.nalogoved.ru/default.aspx?mid=12446>. 8. Податковий кодекс України // ВВР України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112. 9. *Остерло Л.* Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ. Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ в 2003 году / Л. Остерло, Т. Джобс – М., 2004. 10. *Савсерис С. В.* Экономическое основание налога как принципа российского налогового права. Налоговые споры: опыт России и других стран / С. В. Савсерис – М., 2012. – С. 14-23. 11. Конституції України // ВВР України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

**ПРИНЦИП ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ОБОСНОВАННОСТИ
КАК СРЕДСТВО РЕАЛИЗАЦИИ ФИСКАЛЬНОЙ ФУНКЦИИ НАЛОГА**

Гетьман К. О.

В статье охарактеризованы принцип экономической обоснованности как средства реализации фискальной функции налога в Украине. Отмечена необ-

ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

ходимость четкого различения экономической обоснованности и экономического основания налога или сбора.

Ключевые слова: налоговые поступления, экономическая обоснованность, налоговый механизм.

PRINCIPLE ECONOMIC FEASIBILITY AS A MEANS OF TAX FISCAL FUNCTIONS

Hetman K. O.

This paper describes the principle of economic feasibility as a means of implementing fiscal tax functions in Ukraine. The necessity of a clear distinction between economic feasibility and economic justification of tax or fee.

Key words: tax revenues, economic justification, the tax mechanism.

Надійшла до редакції 15.12.2013 р.