Джерела податкового права

Слово (термін) ***джерело*** означає те, що дає початок будь-чому. ***Джерело права*** *—* це зовнішні форми проявлення правотворчої діяльності держави, за допомогою якої воля законодавця стає обов'язковою для виконавця.

Усі ці положення повною мірою стосуються й податко­вого права. ***Джерела податкового права*** *—* це акти компе­тентних органів держави, якими встановлюються норми права у сфері податкової політики.

Проблема джерел права лежить в основі будь-якої юри­дичної концепції, оскільки само існування та ефективність юридичних норм багато в чому визначаються формами вираження і закріплення їх. Податкове право в цьому ас­пекті не є винятком. Питання про джерела має для нього велике теоретичне та практичне значення. Вивчення цієї проблеми дає можливість не тільки виявити сутність су­часного податкового права, але й певною мірою прогнозува­ти шляхи його розвитку.

Податкове право є сукупністю юридичних норм, які ви­значають податкову систему держави, порядок стягнення податків, відповідальність за порушення розпоряджень по­даткових органів, що займає особливе місце в механізмі фінансового регулювання. Саме податки є основним важе­лем, за допомогою якого створюються державні грошові фонди та матеріальні умови для існування і функціонування влади. В цьому полягає їхня фіскальна функція. Форму­вання доходної частини державного бюджету на основі стабільного і централізованого стягнення перетворює дер­жаву на найбільший економічний об'єкт.

Відіграючи важливу роль у перерозподільних процесах, податки справляють значний вплив на відтворення. Вони стимулюють або стримують його темпи, посилюють або послаблюють накопичення капіталу, розширюють або звужу­ють платоспроможний попит населення, що складає зміст регулюючої функції фіскального механізму.

Таким чином, податкові внески — це об'єктивна необ­хідність і не випадково проблемами оподаткування постійно займались економісти, юристи, філософи, державні діячі всіх часів, котрі дотримувались найрізноманітніших, часто поляр­них позицій щодо цього питання.

Якщо зробити короткий історичний екскурс, то можна помітити, що роль і значення окремих джерел права в ре­гулюванні податкових відносин на різних етапах суспіль­ного розвитку були не однаковими. Одна система джерел діяла в більш ранній період, інша, модифікована, утвори­лась пізніше. Крім того, на формування як самого норма­тивного масиву, так і зовнішніх форм його вираження в окремих країнах значно вплинули історичні передумови виникнення національних правових систем.

На думку ряду вчених, які займались дослідженням цієї проблеми, початковою формою оподаткування було жерт­воприношення. Воно здійснювалося на перших етапах дер­жавної організації і грунтувалось на звичаях.

В Афінах у VII—VI століттях до н. е. прямі податки як процентні відрахування від доходів затверджувались рішен­ням ради або народних зборів.

У подальшому домінуючим і, мабуть, практично єдиним джерелом податкового права виступали статути міст.

По мірі закріплення державної влади, особливо в епоху абсолютизму, все більшого значення в галузі оподаткуван­ня стали набувати законодавчі акти.

Період демократичних революцій ознаменувався, з по­гляду правової ідеології, витісненням природно-правової доктрини позитивістськими теоріями. Право починає при­рівнюватись перш за все до закону, який розглядається як основний інструмент перетворення суспільства. Ці зміни зачепили і фіскальну сферу. Із затвердженням панування закону інші джерела податкового права хоч і не переставали існувати, однак зайняли підпорядковане, другорядне ста­новище.

Дещо по іншому шляху пішов розвиток фінансово-пра­вових форм в Англії, де судовий прецедент зберіг роль од­ного з основних джерел поряд із законом. У такому вигляді систему джерел податкового права цієї країни було пере­несено до британських колоній на різних континентах зем­ної кулі, включаючи Північну Америку.

Наступний етап суспільної еволюції характеризується пошуком ефективних правових альтернатив концепції вер­ховенства закону. Це викликано частими соціально-еконо­мічними потрясіннями. На зміну позитивістським вченням приходять соціологічні теорії, згідно з якими право е скла­довою частиною соціальної реальності. Його характерна ри­са — чисельність джерел.

Податкова законність була не чіткою. В ієрархічному плані примат належав адміністративній регламентації, тобто підзаконній нормотворчості. Принцип *мовчазної згоди* народу на податковий тягар настільки вкорінився в буденній свідомості, що не виникав привід контролювати його нор­мативне перевтілення. До того ж розвиток законодавчого та адміністративного початків у фінансовій сфері відбував­ся не в унісон. Наслідком цього на рубежі XIX—XX століть стало поширення довільної податкової практики, яка йде врозріз з основними принципами оподаткування — із спра­ведливістю, визначенням та ін. Кількість підзаконних рег­ламентуючих актів досягла величезних розмірів. Як ніколи гостро постало питання про підпорядкованість їх та жорст­ке дотримання ієрархії джерел податкового права.

В той же час в англосаксонських країнах закон, навпа­ки, набирає сили. За допомогою законів та нормативних актів, які видаються органами виконавчої влади, держава вста­новлює централізований контроль за правотворчою діяль­ністю судів.

***Правові акти діляться на нормативні і ненор­мативні.*** Для більш глибокого розуміння права взагалі і податкового зокрема необхідно розглянути суть і види нормативно-правових актів, правових норм відповідно до вимог сучасності.

Оскільки нормативно-правові акти мають велике прак­тичне значення, основну увагу слід зосередити на висвіт­ленні їх.

***Нормативно-правовий акт*** являє собою прийнятий ком­петентним органом держави офіційний письмовий доку­мент, в якому сформульовано правові норми.

***Правова норма*** *—* це загальне правило поведінки, вста­новлене (санкціоноване) державою.

Слово ***норма*** трактується як загальне правило, якого треба дотримуватися в усіх випадках, — зразок або при­клад1. У зв'язку з цим законодавець інколи в самому тексті нормативного акту застосовує термін ***правило*** замість терміна ***норма.*** Однак, як відомо, не кожна норма як правило поведінки людей є юридичною (правовою). Справа в тому, що в будь-якому суспільстві, в тому числі в демократично­му, діють різноманітні правила поведінки. Це звичаї, норми моралі та ін. Від цих соціальних норм правові норми відрізняються тим, що, як відомо, по-перше, встановлюють­ся державою в особі уповноважених органів, по-друге, фор­мулюються в спеціальних нормативних актах, по-третє, но­сять державно-обов'язковий характер, тобто забезпечуються на випадок порушення силою державного примушування.

Правова норма носить загальний характер і цим від­різняється від правових наказів індивідуального значення.

Правові норми в юридичній літературі справедливо ділять на такі види, як регулятивні і правоохоронні; імпе­ративні і диспозитивні; на такі, що уповноважують, заборо­няють та зобов'язують.

***Регулятивна норма*** *—* це норма, якою визначаються суб'єктивні права та юридичні обов'язки суб'єктів, умови виникнення і дії їх.

***Правоохоронна норма*** *—* це норма, якою визначаються умови застосування до суб'єкта заходів державно-приму­сового впливу, характер та склад цих заходів.

У свою чергу, роблять поділ регулятивних норм на три різновиди, а саме — на норми, якими уповноважують, забо­роняють, зобов'язують. Норма, ***якою уповноважують,*** *—* це норма, що надає суб'єктові право на здійснення ним тих чи інших дій (наприклад, розпоряджатися майном, подавати позов до суду, отримувати пенсію).

***Заборонна норма*** *—* це норма, якою визначається обо­в'язок суб'єкта утримуватися від здійснення таких дій, як розголошування комерційних таємниць стороннім особам, приймання нормативних актів, що порушують права і сво­боду людини.

Правова норма ***примусового*** характеру — це норма, якою покладається на суб'єкт обов'язок здійснювати дії конкрет­ного змісту (наприклад, сплачувати податки, відпрацьовувати визначений час на підприємстві тощо).

***Імперативна норма*** *—* це норма, виражена в категорич­них розпорядженнях і діє вона незалежно від розсуду суб'єк­та права (наприклад, внесення в точно визначені строки визначеного розміру платежу до бюджету відповідного рівня).

***Диспозитивна норма*** *—* це норма, яка діє лише постільки, поскільки суб'єкти не встановили своєю згодою інших умов своєї поведінки. Такі норми заповнюють прогалини у ви­падках, коли немає домовленості між сторонами договору. Ці норми здебільшого зустрічаються в договірному праві.

Імперативність правової норми податкового права про­являється ще й у тому, що учасники податкових право­відносин самі не мають права змінювати її за своєю зго­дою. Це однаково стосується і платників податків, і подат­кових органів, оскільки податки встановлюються законами.

Структура правової норми включає гіпотезу, диспозицію і санкцію.

***Гіпотеза*** *—* це частина правової норми, що вказує на умови, за наявності яких норма повинна діяти.

***Диспозиція*** *—* це частина правової норми, яка встанов­лює права і обов'язки учасників регульованих нормою відносин.

***Санкція*** *—* це частина правової норми, яка вказує на несприятливі наслідки за порушення норми.

Прийнято робити поділ усіх нормативних актів на ***зако­ни* і *підзаконні нормативні акти.***

***Закон —*** це нормативний акт, прийнятий законодавчим органом держави або населенням на референдумі.

***Податковий закон*** *—* це правовий акт вищого органу законодавчої влади, який зобов'язує юридичних осіб і гро­мадян сплачувати до бюджету платежі у формі податків у певному розмірі і в точно визначені строки.

До законів належать такі нормативні акти, як Консти­туція України, прийнята 28 червня 1996 року. Закон «Про Конституційний суд України», Закон «Про міліцію». Закон «Про прокуратуру», інші закони. У галузі оподаткування найбільш фундаментальним є Закон України «Про систе­му оподаткування» в редакції від 18 лютого 1997 року.

Закони приймаються Верховною Радою України біль­шістю голосів загальної кількості народних депутатів Украї­ни і діють на всій території України.

***Підзаконні нормативні акти*** *—* це акти, що містять правові норми і приймаються органами державної влади.

Такі акти називаються підзаконними, позаяк вони ви­даються на основі і на виконання чинних законів. Це обу­мовлено підпорядкованістю органів державного управління за своїм правовим статусом у структурі державного управ­ління органами вищої державної влади.

Однак слід мати на увазі, що підзаконні нормативні акти також мають обов'язково виконуватись. Вони видаються для конкретизації прав і обов'язків суб'єктів права, що не відображені докладно в законах.

Усі підзаконні нормативні акти залежно від органу, який їх видав, мають юридичну силу і територіальну дію, та коло осіб.

До підзаконних нормативних актів належать укази нор­мативного характеру Президента України, Постанови Вер­ховної Ради України, Постанови Кабінету Міністрів Украї­ни, накази, інструкції та інші акти міністерств, відомств України, державних регіональних та місцевих органів управління.

Підзаконні нормативні акти мають бути зареєстровані в Міністерстві юстиції України і опубліковані в офіційних виданнях — у газетах «Голос України» та «Урядовий кур'єр».

Акти, які не пройшли державної реєстрації і не опублі­ковані у встановленому порядку, не тягнуть за собою пра­вових наслідків як такі, що не набрали чинності.

Поряд з нормативними видаються ***ненормативні акти.*** До актів ненормативного характеру відносять такі акти, які не містять правових норм загального характеру. Вони є актами індивідуального застосування. Наприклад, Указ Президента України про призначення на певну посаду кон­кретного громадянина.

До актів ненормативного характеру належать і рішення арбітражного суду з конкретної справи і т.п.

Серед правових актів особливе місце займають догово­ри. У зв'язку з цим необхідно розглянути сутність догово­ру і його значення у сфері оподаткування, оскільки договір дає можливість у міжнародних відносинах уникнути по­двійного оподаткування.

В теорії права ***договір*** визначається як угода двох або більше осіб про встановлення, зміни або припинення прав і обов'язків. З огляду на таке визначення договору ряд галу­зей права (цивільне, фінансове та ін.) широко застосовують його у відповідних правовідносинах.

Договір має свій зміст, який складається з умов. При цьому сторони мають свободу вибору умов договору і при визначенні умов договору сторони діють на власний розсуд, крім тих випадків, коли законодавством прямо передбаче­но обов'язкову наявність відповідної умови.

Зміст будь-якого договору — це завжди сукупність умов, а права і обов'язки складають зміст зобов'язання. Таке розуміння змісту договору не дозволяє плутати поняття договору як юридичного факту з самим договірним зобов'я­занням.