

## РОЗУМІННЯ ПОДАТКУ ЯК ПРАВОВОЇ КАТЕГОРІЇ – ПЕРЕДУМОВА МІЦНОЇ ПОБУДОВИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

*У статті досліджено поняття податку як правової категорії. Проаналізовано розвиток визначення категорії податку, його ознак поряд із розвитком правової науки. Зауважено, що поступово визначення цієї правової категорії включає процесуальний аспект податкових платежів. Особливу увагу приділено юридичній формі, що використовується при встановленні податків.*

**Ключові слова:** податок, ознаки податку, правова категорія, податок як правова категорія.

### I. Вступ

Загальноприйнято податки висвітлюють як одну з основних умов існування будь-якої держави на всіх етапах її виникнення й розвитку [2, с. 2]. Так само беззаперечною є теза, що функціонування держави було б неможливим не тільки без адекватного механізму, що відповідає кожному етапу її розвитку, чітко сформульованих завдань та цілей функціонування, але й без потрібного фінансового забезпечення [7, с. 7]. Причому з розвитком суспільства й держави, збільшенням обсягу функцій і виконуваних завдань останньої необхідність у такому фінансовому забезпеченні тільки збільшується. Певною мірою є показовим, що за наявним світовим досвідом на сьогодні понад 70% дохідних джерел бюджету держав становлять надходження саме від справляння податків [2, с. 2].

### II. Постановка завдання

Роль податку на сучасному етапі суспільного розвитку далеко не обмежується виконанням лише суто фіскальних завдань – наразі він є значно більш багатоспрямованим явищем, що й зумовлює потребу в приділенні окремої уваги правовому розумінню податку, оскільки визначення податку як правової категорії постійно розвивалось разом із самою правовою наукою.

### III. Результати

Відомий дореволюційний російський учений Д. Львов вказував, що під податком слід розуміти обов'язкові для громадян платежі з певної частки свого майна або праці з метою задоволення державних або суспільних потреб [8, с. 285]. Схоже визначення податку пропонував й інший правознавець часів Російської Імперії, професор фінансового права М.М. Алексеєнко: податки є примусовими вирахуваннями з майна підданих на користь держави для покриття загальних державних витрат, що стягуються державою на підставі своєї суверенності, незалежно

від послуг, які отримуються підданими від державних установ [1, с. 76–77]. Його сучасник М.І. Слуцький визначав податок як примусовий збір, що стягує держава з громадян з метою задоволення власних грошових потреб [16, с. 23]. І.Х. Озеров розумів податок як примусовий збір, що підлягає сплаті особами, які перебувають на певній території, для покриття загальних витрат держави [10, с. 222]. Так само й П.І. Тарасов відносив до податків усі постійні та правомірні збори держави з громадян, що використовуються для покриття державних видатків [17, с. 551]. Наведені визначення розкривали податок з матеріального боку – як певний платіж. Такий платіж вже тоді набув своїх класичних ознак: справляння примусово державою, відсутність більш конкретного призначення, ніж задоволення публічних потреб, та індивідуальна безвідплатність.

Утім, використання термінології збору, а також прив'язка податку до ознаки громадянства або підданства ще потребували подальшого вдосконалення. Податки та збори, попри їх спільне коріння та споріднення, об'єктивно відрізняються як масштабністю їх участі у формуванні дохідних каналів бюджетів, так і наявністю в зборах ознак відплатності, цільового призначення, певної добровільності в сплаті. Щодо зайвості обмеження кола платників податку лише власними громадянами або підданими держави було сформоване досить чітке уявлення ще в позаминулому столітті. Саме це мав на увазі І.І. Янжул, який вказував, що державам недоцільно проводити розрізнення та розподілення щодо податків за ознакою громадянства, а краще і тих, і інших притягувати до податкового обов'язку [21, с. 248–249]. Тим самим підкреслено потребу в однаковості податкового обов'язку як для громадян держави, так і для іноземців або осіб без громадянства.

Приблизно до саме таких саме висновків щодо сутності та змісту податку приходили й іноземні дослідники. Так, відомий італійський фахівець у галузі фінансів Ф. Нітті зазначав, що податком є та частина багат-

ства, яку громадяни примусово віддають державі або місцевим суспільно-правовим органам для задоволення колективних потреб. Німецький учений К.Д.-Г. Рау окреслював податок з погляду додаткового джерела державних доходів, який держава в разі потреби має право отримувати з певної долі приватного майна її громадян [13, с. 277]. Інший німецький правознавець-фіансист Р. Штурм розумів податок як примусовий збір, що стягує держава з окремої особи для покриття витрат, які викликані загальнодержавними потребами, за відсутності жодного стосунку до спеціальної вигоди платника [15, с. 89]. Так, зарубіжні вчені додатково розвинули положення щодо відсутності будь-якої прямої відплатності податків; приділили увагу можливості стягнення податку не тільки на користь держави в цілому, але й з метою задоволення потреб територіальних громад; позначили принципову належність податків до державних (публічних) доходів, а отже, і вказали на зміну форми власності, що в більшості випадків відбувається при сплаті податків.

Подальший розвиток зазначених визначень податків уже за радянських часів дав змогу певної мірою абсолютизувати ознаку переходу власності при сплаті податку. Так, С.Д. Ципкін вважав, що з правової позиції податок означає, насамперед, платіж до бюджету, підкреслюючи, що сплата податку завжди викликає перехід частини коштів із власності окремих платників у власність усієї держави [20, с. 49–53]. У подальшому це визначення розвинув російський учений С.Г. Пепеляєв, який запропонував визначення податку як єдиної законної форми відчуження власності фізичних і юридичних осіб на засадах обов'язковості, індивідуальної безвідплатності, безповоротності, що забезпечена державним примусом, не має характеру покарання або контрибуції, здійснюється з метою забезпечення платоспроможності суб'єктів публічної влади [9, с. 31].

Згодом цю тезу про обов'язкову зміну форми власності при сплаті податків було спростовано. Як вказує М.П. Кучерявенко [7, с. 69], зміни власності не відбувається в умовах, коли платником податку є державне підприємство. Крім того, слід зазначити, що з огляду на наявність місцевих податків та зборів, які надходять до місцевих бюджетів, власником податкових коштів є не тільки держава, як це зазначав С.Д. Ципкін, але й відповідні територіальні громади. Тим не менше останнє зауваження пов'язано не з помилкою радянського вченого, а з об'єктивним станом місцевих фінансів у СРСР [20, с. 9–15], яких у той час фактично не існувало як явища.

Разом із тим, завдяки подібним визначенням поступово розкривався процесуальний аспект податкових платежів. Тому багатьом дефініціям податків пострадянської доби при-

таманне включення елементів, які надають характеристику процедурним питанням існування податків. Наприклад, російська дослідниця Г.В. Петрова пропонує розуміти податок як обов'язковий безвідплатний платіж (внесок), що встановлений законодавством та здійснюється платником у визначеному розмірі й у визначений строк [11, с. 5]. О.М. Горбунова розглядає податок як обов'язковий індивідуальний безвідплатний платіж до бюджетів та до державних цільових, в тому числі позабюджетних фондів, який справляється з платників податків у встановленому законом порядку й розмірах [18, с. 181]. Н.І. Хімічева зазначає, що податками є обов'язкові й за юридичною формою індивідуальні безвідплатні платежі юридичних і фізичних осіб, які встановлені в межах своєї компетенції представницькими органами державної влади та місцевого самоврядування [19, с. 5].

Певним чином закономірно, щоб зазначені визначення, все більше уваги приділяючи увагу процесуальній стороні податкових платежів, одночасно посилювали значення юридичної форми, що використовується при встановленні податків. Причому таку форму не варто обмежувати лише суто формою закону, адже представницькі органи місцевого самоврядування також можуть брати участь у процесі встановлення податків. Це право їм надається відповідно до ст. 143 Конституції України [4] та реалізується відповідно до приписів, закріплених п. 8.3 ст. 8 та п. 10.3 і 10.4 ст. 10 Податкового кодексу України [12].

Проте місцеві ради об'єктивно не можуть видавати нормативно-правові акти у формі закону: відповідно до положень ст. 75 та п. 3 ч. 1 ст. 85 Конституції України [4], прийняття законів є виключною компетенцією Верховної Ради України як вищого представницького та єдиного законодавчого органу в нашій державі. Те саме підкреслено й у Рішенні Конституційного Суду України від 17.10.2002 р. №17-рп/2002 [14]. У цьому рішенні вітчизняний орган конституційної юрисдикції вказує, що визначення Верховної Ради України єдиним органом законодавчої влади означає, що жоден інший орган державної влади не уповноважений приймати закони. Верховна Рада України здійснює законодавчу владу самостійно, без участі інших органів. Тому чинним податковим законодавством України [12] безпосередньо визначено, що місцеві податки та збори встановлюються сільськими, селищними й міськими радами в межах наданих їм повноважень саме у формі відповідних рішень місцевих рад.

З цих позицій певним кроком, що віддаляє від наявної дійсності, є визначення податку, запропоноване М.Ю. Березінін. На думку вченого [3, с. 139], податок являє собою грошовий внесок, що є встановленим

законом, обов'язковим до сплати в бюджет та індивідуально безвідплатним у момент сплати. Але навіть порівняння між собою окремих елементів цього визначення податку дає змогу дійти висновку, що у випадку із місцевими податками юридичний обов'язок із їх сплати до бюджету виникає тільки як сукупність дії двох нормативних приписів: по-перше, припису, визначеного в законі, яким місцевий податок є закріплений; по-друге, припису, визначеного в рішенні місцевої ради, яким цей податок введено у дію.

Крім того, надане вище визначення податку, на нашу думку, доволі опосередковано торкається сучасного змісту податку саме як правової категорії. Як доречно вказує М.П. Кучерявенко [6, с. 127], вирішального значення дефініція податку набуває саме в праві з декількох причин. По-перше, точне визначення й закріплення змісту податку як правової категорії сприяє чіткому та однаково застосуванню норм податкового законодавства. По-друге, саме поняття, визначення податку має бути однією з відправних точок при підготовці законів. По-третє, чітке поняття податку дає змогу об'єктивно сформулювати й закріпити обсяг повноважень податкових органів. По-четверте, без точного визначення податку стає неможливою реалізація різних видів юридичної відповідальності.

#### IV. Висновки

Враховуючи вищевикладене, можна дійти висновку, що визначення податку без правового акценту не розкриває сутності механізму встановлення та справляння податку. Розуміння такого механізму значно покращило б уявлення про важливість і необхідність податку для існування сучасної правової держави та дало б змогу підвищити рівень правосвідомості як платників податків, так і інших учасників податкових відносин. У свою чергу, це певною мірою допомогло б не тільки збільшити якість реалізації функціонального потенціалу податків, а й стало б важливим чинником безпосереднього втілення суспільного призначення правового регулювання, збагативши соціальну цінність права загалом.

Тому ми приєднуємося до І.І. Кучерова, який визначає податок саме як особливу правову форму [5, с. 39–41]. На думку вченого, податок слід висвітлювати як правову форму покладання на фізичних осіб і на організації заснованого на законі й забезпеченого силою державного примусу обов'язку щодо участі у формуванні публічного фонду грошових коштів (бюджету) для покриття суспільно важливих видатків на умовах індивідуальної безвідплатності та безповоротності [5, с. 41]. Дійсно, орієнтація розуміння податку на правову форму обов'язкової участі осіб у наповненні дохідних каналів бю-

джетів найбільше конкретизує сутність і значення податку, здатна позначити його центральне місце у відносинах оподаткування, побудувати відповідні різновиди податкових режимів (де родовою категорією є податок, а його видами – окремі податкові платежі). Причому правовий режим також здатний співвідноситись як частина й ціле з механізмом правового регулювання, що гармонійно відбувається саме в межах єдиної правової форми.

#### Список використаної літератури

1. Алексеенко М.М. Репеториум финансового права / М.М. Алексеенко. – Х., 1898. – 498 с.
2. Аминов Г.А. Налог как признак государства : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. : 12.00.01 / Г.А. Аминов. – М., 2012. – 22 с.
3. Березин М.Ю. Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры / М.Ю. Березин. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 629 с.
4. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30.
5. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов : монография / И.И. Кучеров. – М. : ЗАО "ЮрИнфоР", 2009. – 473 с.
6. Кучерявенко М.П. Податкове право України : підручник / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 528 с.
7. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас: Право. – Т. 3. – 2005. – 599 с.
8. Львов Д.М. Курс финансового права / Д.М. Львов. – Казань, 1888. – 521 с.
9. Налоговое право : учеб. пособ. / [под ред. С.Г. Пепеляева]. – М. : ФБК-Пресс, 2000. – 601 с.
10. Озеров И.Х. Основы финансовой науки / И.Х. Озеров. – М. : Тип. т-ва И.Д. Сытина, 1908. – 335 с.
11. Петрова Г.В. Налоговое право : учебник для вузов / Г.В. Петрова. – М. : Инфра-М Норма, 1997. – 266 с.
12. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Голос України від 04.12.2010 р. – 2010. – № 229–230.
13. Рау К.Д.-Г. Основные начала финансовой науки / К.Д.-Г. Рау [под ред. и с предисл.: А. Корсак, В. Лебедев]. – СПб. : Тип. Майкова, 1867. – Т. 1–2. – 688 с.
14. Рішення Конституційного Суду України від 17.10.2002 р. № 17-рп/2002 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 44. – С. 190.
15. Селигман Э. Этюды по теории налогообложения / Э. Селигман, Р. Штурм. – СПб. : Правда, 1908. – 200 с.
16. Слуцкий М.И. Популярные лекции по финансовому праву / М.И. Слуцкий. – СПб., 1902. – 205 с.

17. Тарасов П.И. Очерк науки финансового права / П.И. Тарасов. – Ярославль, 1883. – 712 с.
18. Финансовое право : учебник / [под ред. О.Н. Горбуновой]. – М. : Юристъ, 1996. – 400 с.
19. Химичева Н.И. Налоговое право : учебник / Н.И. Химичева. – М. : Изд-во БЕК, 1997. – 336 с.
20. Цыпкин С.Д. Доходы Государственного бюджета СССР. Правовые вопросы / С.Д. Цыпкин. – М., 1973. – 223 с.
21. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – СПб., 1890. – 354 с.

*Стаття надійшла до редакції 22.02.2014.*

**Скоробагач В.И. Понимание налога как правовой категории – предпосылка прочного построения налоговой системы**

*В статье исследован налог как правовая категория. Проанализировано развитие определения категории налога, его признаков наряду с развитием правовой науки. Отмечено, что постепенно определение этой правовой категории включает процессуальный аспект налоговых платежей. Отдельное внимание уделено юридической форме, используемой при установлении налогов.*

**Ключевые слова:** налог, признаки налога, правовая категория, налог как правовая категория.

**Skorobagach V. Understanding the tax as a legal category - strong premise of the tax system**

*A study of tax as a legal category, the gradual development of the definition of the tax, its features, along with the development of legal science.*

*The author notes that the functioning of the state would be impossible not only without adequate its mechanism, but without the necessary financial support, while the role of tax at the present stage of social development is not limited to the performance of purely fiscal problems - now it is much more multilevel phenomenon, and determines the need for paying special attention to understanding the legal tax.*

*Approaches to pre-revolutionary scientists to determine the category of tax shows that they disclose tax on financial side - as a kind of payment. Such payment already received its classic features: charging state force, the lack of a more specific purpose than the satisfaction of public needs and individual gratuitous nature.*

*Rightly observed that gradually definition of this legal category includes procedural aspects of tax payments as a result, many definitions of post-Soviet era tax inherently incorporate elements that give the characteristic procedural matters existence of taxes. The attention that such definition, more attention is focusing on the procedural side of tax payments, while reinforcing the value of the legal form that is used when setting taxes. Legal form of tax consolidation is not limited to the form of the law, as local governments can also take part in the establishment of taxes.*

*Analyzing scientific approaches to understanding the tax as a legal category, the author notes that the crucial definition of tax takes it in the right and a prerequisite for a sound of the tax system. Said is particularly notable in the sense that the definition of tax law without the accent does not reveal the nature of the mechanism for establishing and levying the tax.*

*Understanding this mechanism would be greatly improved understanding of the importance and necessity of the tax for the existence of the modern rule of law and would be able to enhance the level of justice as taxpayers, and other participants in the tax administration. In turn, this will to some extent help to not only increase the quality of the functional capacity of the tax, but would be an important factor in the implementation of the direct public purpose regulation, enriching the social value of law in general.*

**Key words:** tax, tax attributes, legal category, the tax as a legal category.