

І хоча в Основному Законі містилось застереження, що на цей час в парламенті вони мають лише дорадчий голос (ст. 59), це не ліквідувало серйозної суперечності в справі розподілу влади.

Надійшла до редколегії 15.12.97

## ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

М. КУЧЕРЯВЕНКО, доц. НЮА України

### ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКУ

Податки становлять собою основний канал надходжень в доходну частину бюджету. Зрозуміло, іноді досить складно провести розмежування між податком і збором, але чи навряд хто-небудь оспорюватиме першість саме податкового каналу. Тому спочатку доцільно зупинитися на аналізі основних послань, які розкривають зміст категорії податку.

Незважаючи на те, що податок є досить давнім інструментом, котрий має велику історію (на жаль, в цій статті ми не маємо змоги приділити належну увагу даній проблемі), багато які аспекти категорії податку до сих пір носять дискусійний характер.

Дозволимо собі деякий історичний екскурс. Під податком слід розуміти обов'язкові для громадян платежі відомої частки свого майна або праці з метою задоволення державних чи суспільних потреб<sup>1</sup>. Д. Львів виділяє дві, на його погляд, головні риси податку: 1) обов'язковість платежу і встановлення його верховною владою; 2) платіж, що вноситься для задоволення потреб держави. Схоже визначення використовує й Ф. Нітті, який під податком розуміє ту частину багатства, яку громадяни примусово віддають державі і місцевим громадсько-правовим органам на задоволення колективних потреб. Податок має примусовий характер і служить для виробництва тих послуг, корисність яких відчувається усіма жителями і за самою природою своєю є неподільною<sup>2</sup>. Як примусовий збір, що стягується з осіб, які перебувають на певній території, для покриття загальних витрат держави, трактує цю категорію І. Озеров<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Див.: Курс финансового права/Составил Дмитрий Львов. Казань, 1888. С. 285.

<sup>2</sup> Див.: Нитти Франческо. Основные начала финансовой науки. М., 1904. С. 240.

<sup>3</sup> Див.: Озеров И. Х. Основы финансовой науки. М., 1908. С. 222.

Для визначення податків, якого додержується П. Тарасов, характерна певна специфіка. Він також вважає, що до них відносяться усі постійні і правомірні збори держави з громадян, які використовуються для покриття державних витрат, і включає сюди й мито, податі, під якими розуміються усі окладні і неокладні грошові збори, здійснювані державою на покриття державних витрат, цілком незалежні від послуг, котрі надає держава, тоді як мито завжди має значення платні за певні послуги чи даровані права<sup>1</sup>.

О. Ісаєв визначає податки як суто обов'язкові грошові платежі приватних господарств, які служать для покриття загальних витрат держави і одиниць самоврядування. Розкриваючи це визначення, він підкреслює, що обов'язковість відрізняє податки від доходів приватного господарства держави; грошовість внесків — від натуральних повинностей; загальний характер витрат — від мита, що покриває витрати окремої галузі управління<sup>2</sup>.

Подібного підходу дотримується й Е. Селігман, котрий вважає, що податок є примусовим збором, який стягується державою з окремої особи для покриття витрат, викликаних загальнодержавними потребами, без будь-якого відношення до спеціальної вигоди платника<sup>3</sup>.

В юридичній та економічній літературі існує багато визначень податку, які відбивають його загальні риси і виражають сутність цієї категорії. Так, Н. Химічева визначає податок як обов'язкові і за юридичною формою безоплатні платежі юридичних та фізичних осіб, встановлені органами державної влади для зарахування в державну бюджетну систему (або в зазначених випадках — позабюджетні цільові фонди) з визначенням їх розмірів та строків сплати<sup>4</sup>. В іншому виданні цієї ж авторки робиться акцент на встановленні податків у межах своєї компетенції представницькими органами державної влади і місцевого самоврядування<sup>5</sup>.

Характеризуючи поняття податку, С. Ципкін підкреслював, що податки — це особливий фінансовий інститут, сукупність фінансових відносин, котрі використовуються державою як один із способів перерозподілу національного доходу. З правової позиції податок означає перш за все платіж в дер-

<sup>1</sup> Див.: Тарасов П. Очерк науки финансового права. Ярославль, 1983. С. 551.

<sup>2</sup> Див.: Временникъ Демидовскаго юридическаго лица. Книга сорокъ четвертая. Ярославль, 1887. С. 1.

<sup>3</sup> Див.: Селигманъ Э., Струвъ Р. Этюды по теории обложения. М., 1908. С. 89.

<sup>4</sup> Див.: Финансовое право/Отв. редактор Н. И. Химичева. М., 1995. С. 225.

<sup>5</sup> Див.: Химичева Н. И. Проблемы финансового права. Черновцы, 1996. С. 135.

жавний бюджет, зобов'язання перед державою («повинність») <sup>1</sup>.

Автори підручника «Фінансове право» визначають податок як встановлений вищим органом державної законодавчої влади обов'язковий платіж, котрий сплачується юридичними особами і громадянами в бюджет у розмірах і в строки, передбачені законом <sup>2</sup>. У другому підручнику підкреслюється, що податок — це єдино законна форма (встановлювана законом) форма відчуження власності юридичних і фізичних осіб на користь суб'єктів публічної влади на засадах обов'язковості, індивідуальної безоплатності, безповерненості, яка забезпечена державним примусом, не носить характеру покарання або контрибуції <sup>3</sup>. Приблизно аналогічне визначення міститься і в третьому підручнику, автори якого пишуть, що податки — це обов'язкові індивідуально-безоплатні платежі в бюджети і державні позабюджетні фонди, котрі стягуються у податкоплатників у законно встановлених порядку і розмірі <sup>4</sup>.

Подібним чином відбивається сутність податку і в деяких економічних виданнях. Податок — це обов'язковий платіж, що поступає в бюджетний фонд у визначених законом розмірах і встановлені строки <sup>5</sup>. Сутність податку вбачається у вилученні державою на свою користь певної частини валового внутрішнього продукта у виді обов'язкового внеску <sup>6</sup>. Більш загальний характер носить визначення, що податок є платою суспільства за виконання державою її функцій, відрахуванням частини вартості валового національного продукта на суспільні потреби, без задоволення яких сучасне суспільство існувати не може <sup>7</sup>.

Проте деякі визначення страждають на приблизність, неточність або породжують низку питань. Відносно примітивною виглядить трактування В. Гуреева, який пише, що податок — це обов'язковий внесок, стягуваний державою з юридичних і фізичних осіб в бюджет відповідного рівня (федеральний, регіональний, місцевий) <sup>8</sup>. Таким чином можна визначити

<sup>1</sup> Див.: Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. М., 1973. С. 49.

<sup>2</sup> Див.: Фінансове право. К., 1995. С. 112.

<sup>3</sup> Див.: Грачева Е. Ю., Куфакова Н. А., Пепеляев С. Г. Финансовое право России. М., 1995. С. 42.

<sup>4</sup> Див.: Финансовое право/Под ред. проф. О. Н. Горбуновой. М., 1996. С. 181.

<sup>5</sup> Див.: Финансовое право/Под ред. проф. О. Н. Горбуновой. М., 1996. С. 181.

<sup>6</sup> Див.: Налоги/Под ред. Д. Г. Черника. М., 1995, С. 42.

<sup>7</sup> Див.: Податкова система України. К., 1994. С. 12.

<sup>8</sup> Див.: Гуреев В. И. Налоговое право. М., 1995. С. 28.

й обов'язкові відрахування, й інші канали надходження в доходну частину бюджету, а специфіки суто податкового платежу тут немає. Крім того, автор підкреслює, що обов'язковий внесок в податковому праві можна визначити як встановлений законом спосіб вилучення у юридичних і фізичних осіб у грошовій формі частини доходу (прибутку, майна), одержаного від підприємницької діяльності та інших джерел<sup>1</sup>. По-перше, коли йдеться про обов'язкові внески (податки, збори, платежі), мабуть, термін «спосіб вилучення» не зовсім точно відбиває сутність процесу, оскільки зі способом вилучення в термінології пов'язані трохи інші категорії (спосіб обчислення і сплати податку, спосіб або метод обліку податку). На нашу думку, точніше відбиває сутність обов'язкових внесків термін «вид вилучення». За способом вилучення податки можуть принципово відрізнятись, тоді як різні види обов'язкових внесків (акциз і мито) саме за способом вилучення схожі один з одним. І, по-друге, обов'язковий внесок може не завжди виступати в грошовій формі (зустрічаються й натуральні форми сплати податку — щоправда, як виняток).

Надмірно деталізовані окремі аспекти податку у О. Жданова, який пише, що під податком розуміється обов'язковий і безеквівалентний платіж, сплачуваний податкоплатником в бюджет відповідного рівня або державні позабюджетні фонди на підставі федеральних законів про податки та актів законодавчих (представницьких) органів влади — суб'єктів РФ, а також за рішеннями органів місцевого самоврядування згідно з їх компетенцією<sup>2</sup>. За рахунок інших важливих ознак податку акцент на компетенцію органів, що встановлюють податок, трохи заплутує сутність цього механізму. Адже місцеві органи самоврядування регулюють податкові важелі в межах, встановлених законами, а місцева нормотворчість часом тільки заплутує нормативну базу оподаткування. Тому встановлення, зміна та скасування податків мають бути функцією (за деякими винятками) вищих органів державної влади.

Спірним уявляється й визначення Л. Дикань, яка вважає, що податки — це фінансові відносини, що виникають в процесі розподілу ВВП з приводу вилучення державою частини вартості ВНД і перерозподілу її з метою фінансування державних витрат. Сутність податку полягає у вилученні державою на свою користь певної частини ВВП у виді обов'язкового платежу (внеску). Внески сплачують основні учасни-

<sup>1</sup> Див.: Гуреев В. И. Налоговое право. С. 28.

<sup>2</sup> Див.: Жданов А. А. Финансовое право РФ. М., 1995. С. 81.

ки виробництва ВВП: працівники, що створюють своєю працею матеріальні та нематеріальні блага і одержують певний дохід; господарські суб'єкти, власники капіталу<sup>1</sup>.

По-перше, дане визначення цілком не підходить до категорії податку, бо подібним чином можна визначити й збори, й інші обов'язкові платежі.

По-друге, чи навряд можна зводити багатоманітну сутність податку до вилучення на користь держави, тим більш, що головним у цьому процесі є не вилучення, а перерозподіл.

По-третє, примітивно визначений суб'єктний склад податкових відносин. Наприклад, працівники ...що одержують дохід. А якщо дохід одержують не працівники? Або — працівники не одержують дохід, проте мають оподатковане майно чи займаються діяльністю, яка підпадає під оподаткування. Крім того, власник капіталу не обов'язково повинен бути учасником виробництва ВВП.

І, нарешті, просто перекручено положення ст. 2 Закону України від 2 лютого 1994 р., на яке посилається авторка.

Досить виваженим і збалансованим вбачається визначення С. Пепеляєва, на думку якого, податок — це єдино законна форма відчуження власності фізичних і юридичних осіб на засадах обов'язковості, індивідуальної безоплатності, безповоротності, забезпечення державним примусом, яка не носить характеру покарання або контрибуції, з метою забезпечення сплатоспроможності суб'єктів публічної влади<sup>2</sup>. Проте тут виникають два питання. Перше: яким чином застосувати це визначення до ситуації, коли платником виступає державне підприємство і фактично не відбувається зміни власника? Друге: невизначеність категорії «власність юридичних осіб», адже юридична особа може бути заснована на державній власності, приватній, власності трудового колективу, а останнє вже не укладається в дане визначення.

Вважаємо за доцільне звернути увагу на таку ситуацію. Багатогранна категорія податку дає змогу ставити питання про виділення в рамках єдиного терміна двох значень, рівней. В даному разі ми можемо виділити: а) податок як правову категорію; б) податок як прикладну категорію.

Правову природу податку досить докладно дослідив С. Ципкін. Так, розглядаючи податки державних підприємств і господарських організацій, він підкреслював, що вони схожі з іншими податками лише у низці моментів, внаслідок чого їх відносять до податкових платежів. Проте переходу права власності на кошти тут немає, бо самі підприємства та

<sup>1</sup> Див.: Дикань Л. В. Налогообложение. Х., 1996. С. 5.

<sup>2</sup> Див.: Основы налогового права. М., 1995. С. 24.

їх нагромадження належать державі<sup>1</sup>. В іншій монографії він конкретизує свій висновок, зазначаючи, що податки пов'язані з наявністю різних форм власності. Сплата податку завжди означає перехід частини коштів із власності окремих платників у власність усієї держави. Такого переходу немає при внесенні в бюджет податку з обороту та інших платежів державними підприємствами і господарськими організаціями, продукція і доходи яких належать державі як власнику знарядь і засобів виробництва. Тут можна говорити (і то не в усіх випадках) про перехід встановленої законом частини коштів із оперативного управління підприємства в безпосередній централізований фонд усієї держави<sup>2</sup>.

При характеристиці податку як *правової категорії* акцент в основному робиться на перехід власності до держави, зміну форм власності. Дійсно, подібний підхід лежав в основі радянського законодавства, де чітко витримувався примат державної власності і встановлювався різний податковий режим в залежності від форм власності платника. В сучасних умовах усі форми власності є рівними, мають однакові економічні та правові основи функціонування. Крім того, визначення податку як категорії має містити головне у ньому з позицій тієї галузі права, предмет якої дана норма становить. З позицій предмета фінансового права головне у податку — надходження коштів державі для задоволення суспільних витрат, насичення бюджету. Зміна форм власності у податку — це неначе «цивілістичний» відтінок даної категорії. Тому, не випускаючи з уваги податкову сторону регулювання відносин власності, можна, мабуть, трохи згладити цей аспект.

При визначенні податку як *прикладної категорії* фактично сумуються усі основні ознаки податку. Таким чином, податок як прикладна категорія становить собою нецільовий, безоплатний, безповернений, безумовний та обов'язковий платіж, який юридичні і фізичні особи вносять в бюджет відповідного рівня (або цільовий фонд) на підставі акта компетентного органу державної влади.

Узагальнюючи ці дві сторони єдиної категорії, вважаємо можливим визначити податок як **форму примусового відчуження результатів діяльності юридичних і фізичних осіб у власність держави, що вноситься в бюджет відповідного рівня (або цільовий фонд) на підставі акта компетентного органу державної влади і виступає як нецільовий, безоплатний, безповернений, безумовний та обов'язковий платіж.**

<sup>1</sup> Див.: Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. М., 1955. С. 15—16.

<sup>2</sup> Див.: Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР... С. 53.

І український, і російський законодавець не розмежовує категорії податку, збору, платежу. На цьому стоїть не тільки податкове законодавство. Стаття 2 Закону України від 18 лютого 1997 р. визначає під податком і збором (обов'язковим платежем) в бюджеті та державні цільові фонди обов'язковий внесок в бюджет відповідного рівня або державний цільовий фонд, здійснюваний платниками в порядку і на умовах, які визначаються законами України про оподаткування. Проте розмежування податку, збору та платежу як схожих, але різних важелів нагально потрібне. Особливо варто уваги це при вирішенні спірних питань на стику фінансового та інших галузей права.

Наприклад, кримінальне законодавство передбачає відповідальність за ухилення від сплати податків. При цьому в коментарях до ст. 148<sup>2</sup> КК України виходять із зазначеної ст. 2, припускаючи суму податків, зборів, платежів. Хоча якщо виходити з формулювання ст. 148<sup>2</sup> КК, то при визначенні суми слід ураховувати тільки податки. Це особливо важливо, оскільки дана стаття передбачає санкції за кількома частинами (в залежності від суми), і розраховувати її виходячи з податків, зборів та платежів або тільки із податків — далеко не однаково.

Російський законодавець, прагнучи відділити податок або збір інших платежів, припускає закріплення п'ятих їх ознак:

- 1) сплачуються в бюджет або позабюджетний фонд;
- 2) встановлюються актами податкового законодавства;
- 3) є обов'язковими для податкоплатників;
- 4) є безеквівалентними;
- 5) є безоплатними.

Останні дві ознаки, підкреслює С. Шаталов, є досить складними і розуміти їх слід у вузькому значенні, тобто не повинно бути прямої еквівалентності або оплатності<sup>1</sup>. Уявляється, що останні дві ознаки безпосередньо і абсолютно характерні виключно для податків, а для зборів — з певними застереженнями.

Чіткість відповідності окремих платежів цим ознакам дає змогу досить точно віднести конкретний вид податку або збору до галузі податкових правовідносин і відповідно залишити чи вивести їх із сфери регулювання нормами податкового законодавства.

*Надійшла до редколегії 30.09.97*

<sup>1</sup> Див.: Налоговый кодекс Российской Федерации. Общая часть. Проект. Комментарии С. Д. Шаталова, М., 1996. С. 319.