

КОНСТИТУЦІЙНЕ ТА АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО

УДК 347.73:336.22

І. І. Бабін,
кандидат юридичних наук, доцент

Л. В. Вакарюк,
кандидат юридичних наук, доцент

ПОДАТОК ЯК СИСТЕМОУТВОРЮЮЧА КАТЕГОРІЯ ПРЕДМЕТУ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

У статті розглядається податок як системоутворююча категорія предмету податкового права. Автори роблять висновок про те, що сформоване уявлення про податки, предмет податкового права, межі та динаміка яких визначається виключно правовими приписами держави, є надто звуженим їх розумінням і потребують переосмислення.

Ключові слова: податок, ознаки податку, податкове право, предмет податкового права.

И. И. Бабин, Л. В. Вакарюк

Налог как системообразующая категория предмета налогового права

В статье рассматривается налог как системообразующая категория предмета налогового права. Авторы делают вывод о том, что сложившееся представление о налогах, предмете налогового права, границы и динамика которых определяется исключительно правовыми предписаниями государства, является слишком зауженным их пониманием и нуждается в переосмыслении.

Ключевые слова: налог, признаки налога, налоговое право, предмет налогового права.

I. Babin, L. Vakaryuk

The tax as a systemically important category of subject of tax law

In the article, the tax as a systemically important category of subject of tax law is considered. The authors conclude that the established understanding of tax, subject tax law, the limits and the dynamics of which is determined solely by the legal regulations of the state, it is too narrowed their understanding and needs rethinking.

Key words: tax, signs of tax, tax law, subject of tax law.

Постановка проблеми та її актуальність.

Важливою для кожної галузі права чи правового інституту є відповідь на питання – які саме суспільні відносини регулюються даним правовим утворенням. Від цієї відповіді в значній мірі залежить сам статус даного правового утворення, метод правового регулювання та його система. Складність встановлення предмету правового регулювання полягає також і в тому, що суспільні відносини, які регулюються тим чи іншим правовим утворенням за своєю природою є динамічними і

раз і назавжди встановити предмет правового регулювання галузі чи правового інституту, його межі, фактично не можливо. Тому більш практичне значення має не встановлення конкретного та вичерпного переліку суспільних відносин, що складають предмет правового регулювання, а визначення критеріїв та підстав, що зобов'язують включити суспільні відносини до предмету регулювання того чи іншого правового утворення.

Аналіз досліджень і публікацій. Питання про предмет податкового права хоча і є

відносно дослідженим, але чіткого розуміння того, що регулюється податковим правом не дає. Інакше не виникали б дискусії про інституційність чи самостійність податкового права, відплатність чи безоплатність податкових правовідносин, їх суб'єктний склад, адміністративно-правовий чи фінансово-правовий характер, що, на жаль, продовжує дискутуватись в сучасній юридичній науці. Дослідження предмету податкового права здійснювали Д. В. Вінницький, О. В. Дьомін, М. П. Кучерявенко та інші вчені.

Метою даної статті є показати роль податку як системоутворюючої категорії предмету податкового права.

Виклад основного матеріалу. Податок є центральною та системоутворюючою категорією податкового права, тому зрозуміло, що відносини, які складають предмет регулювання податкового права, мають бути пов'язані з податками. Але проблема в тому, що питання про поняття податку, його природу, функції та ознаки залишається далеким від вирішення. Як слушно зазначає відомий вітчизняний дослідник в сфері податкового права М. П. Кучерявенко: «Сучасна юридична наука включила дефініцію податку в коло найбільш дискусійних понять. В юридичній і економічній літературі існує багато визначень податку, які відображають його загальні риси і виражають сутність цієї категорії» [10, с. 69]. Однак, не маючи чіткого уявлення про це явище, важко визначити коло суспільних відносин, які з ним пов'язані. Проблема, перш за все, обумовлена природою даного явища. Довгий час у фінансово-правовій науці панувало твердження про те, що податки є породженням держави. Ще на початку ХХ століття один з основоположників фінансово-правової науки Ф. С. Нітті зазначав: «Право на справляння податку необхідне для державної діяльності і належить тільки державі, яка може передавати його адміністративним органам або іншим юридичним особам» [13, с. 240].

На сьогодні, ця позиція не є єдиною і часто можна зустріти думки про існування податків ще в додержавний період розвитку суспільства.

Як при цьому не згадати відомий вислів яскравого представника німецької школи фізіократів Йозефа Шумпетера про те, що саме податки створили державу. За його словами: «Податки не лише допомогли створити державу. Вони сприяли оформленню її. Податкова система стала тим органом, розвиток якого спричинив появу інших органів. За допомогою податкового законодавства держава підпорядкувала собі приватні господарства і забезпечила домінування над ними. Податок вносить дух грошей і розрахунку в усі закутки, де ним до того і не пахло, і таким чином стає творчим фактором самого державного організму, який створив податок» [14, с. 79]. Більш чітко прослідковується дана позиція у висловлюваннях відомого російського вченого О. В. Дьоміна: «Очевидно, потреба у формуванні публічних фондів існувала вже в додержавну епоху, причому ці потреби покривались шляхом різного роду безвідплатних вилучень, частина з яких цілком може бути названа протоподатками. В такому розумінні держава не створила податки, а лишень «перехопила естафету» у попередніх суспільних систем, трансформуючи і пристосовуючи «під себе» тривалий час існуючі форми майнового перерозподілу. Вважаємо, історія податків і оподаткування значно старша історії держави» [8, с. 22].

Якщо науковці, що обґрунтовують додержавний характер податків мають рацію, то це кардинально змінює роль держави з творця податку до одного з його користувачів. Податок перестає бути невід'ємним атрибутом виключно держави, а коло публічних суб'єктів на користь яких можливе справляння податків не обмежується лише державою. Відповідно і положення статті 74 Конституції України, яке забороняє проведення всеукраїнського референдуму з питань податків є не правовим за своєю суттю і фактично узурпацією держави цього публічного інституту. Конституція України взагалі створює досить цікаву ситуацію – містить заборону щодо проведення референдуму стосовно загальнодержавних податків, але не забороняє його стосовно

місцевих податків. Однак податок, незалежно чи це загальнодержавний або місцевий, це насамперед податок. Відповідно, стосовно нього не можуть існувати настільки різні правові режими. Таким чином, або держава самовільно монополізувала право творити податки на всеукраїнському рівні, або неправомірно є будь-яка участь громадян у творенні місцевих податків. Зрозуміло, що розширення кола суб'єктів податкових відносин, які вправі встановлювати податки, не тільки ускладнить їх будову, але і збільшить видову різноманітність. Тобто, матимемо справу з розширенням меж предмету податкового права.

Якщо ж податок є творінням держави і поза нею податкові відносини не можуть існувати, то підставою виникнення цих відносин є виключно державна воля сконцентрована у правовому приписі держави – правовій нормі. Тобто межі і динаміка предмету податкового права визначається виключно правовими приписами держави. Але чи достатньою і правильною підставою буде вважати податковими відносинами виключно ті, на які вкаже держава в законодавстві. Адже, якщо згадати Податковий кодекс України, то з одного боку можемо побачити включення в предмет податкового права відносин по сплаті орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної форм власності (цивільні за своєю природою і суттю), а з іншого боку – винесення за межі податкового права відносин по адмініструванню ряду обов'язкових платежів, що мають податкову природу. Визначення цивільних відносин як податкових не означає, що вони ними стануть. Публічний чи приватний характер правовідносин визначається їх природою, а не закріпленням в Цивільному чи Податковому кодексі. Поширення чи не поширення дії норм Податкового кодексу на ту чи іншу групу суспільних відносин ще не свідчить про їх податковий чи неподатковий характер. Слепе та безумовне слідування позиції законодавця не здатне привести до встановлення предмету податкового права та визначення його меж.

Тому для того, щоб внести певну ясність у визначення предмету податкового права ще раз переконаємося у потребі розкриття його системо утворюючої категорії – податку та його правової природи. Відомий сучасний дослідник податкового права Д. В. Вінницький стверджує, що «Поняття податку в сучасній науці податкового права багатозначне. Під податком можна розуміти: 1) певну сукупність норм, правовий інститут; 2) певну процедуру (чи порядок дій, дію); 3) матеріальний об'єкт податкових правовідносин; 4) податкові зобов'язальні правовідносини» [6, с. 249-250]. Причому кожен аспект представлений не одним чи декількома, а багатьма визначеннями. В основі яких закладено той чи інший тип праворозуміння. Наприклад, податок згідно позитивістського типу праворозуміння традиційно розуміють як встановлений державою з метою фінансового забезпечення своєї діяльності, забезпечений можливістю застосування примусу, обов'язковий, індивідуально безвідплатний платіж, що сплачується фізичними і юридичними особами у формі відчуження належних їм на правах власності грошових коштів» [9, с. 21]. В той же час, згідно природно-позитивного розуміння податок розглядається як закріплена законом форма об'єктивних перерозподільних відносин, що проявляється в обмеженні конституційного права приватної власності шляхом відчуження легітимно визначеної частини її у грошовій формі первинним власником публічному суб'єктові (державі та/чи територіальній громаді) на засадах загальності, обов'язковості, індивідуальної безеквівалентності, зумовленої необхідністю існування держави (територіальної громади) для вирішення суспільних завдань, яка не підриває природних основ розширеного відтворення цієї власності у суспільстві [4, с. 145]. Незважаючи на ряд відмінних моментів, можемо побачити також і ряд спільних рис податку, які виділяються незалежно від типу праворозуміння, якого притримується вчений. До останніх зокрема відносять: обов'язковий, грошовий, публічний характер. Дійсно, на сьогоднішній день всі ці риси

притаманні податку. Але чи мають вони універсальний характер, чи були вони властиві податку на попередніх етапах суспільного розвитку?

Наприклад, на сьогоднішній день грошовий характер податків визначається як невід’ємна їх ознака. Оскільки лише у формі грошових коштів вони можуть розглядатися як елемент дохідної частини бюджетів, які власне і являють собою централізовані грошові фонди [7, с. 108]. Але історія містить чимало фактів, коли податки сплачувались не грошима, а певними товарами чи навіть виконанням робіт або наданням послуг. Навіть податкове законодавство України передбачало до 31 грудня 2000 року можливість сплати фіксованого сільськогосподарського податку сільськогосподарською продукцією [3]. І це не дивно, адже податки значно старші за універсальну міру вартості – гроші. Податки тісно пов’язані з відносинами власності. Наявність власності об’єктивно породжує різноманітні форми матеріального перерозподілу, включаючи рух ресурсів з особистого в колективне володіння. Деякі форми таких перерозподільних відносин склали в минулому передумови для виникнення податків і оподаткування [8, с. 22]. Дозволимо собі припустити, що саме податки стали однією з причин появи грошей і розвитку товарно-грошових відносин. Тому стверджувати про грошовий характер податків, а відповідно і податкових правовідносин, як їх універсальну ознаку не варто.

Основним завданням сучасних податків є наповнення публічних фондів фінансовими ресурсами. У праці «Досвід теорії податків» М. І. Тургенєв вказував, що «податки суть засоби до досягнення мети суспільства чи держави, тобто тієї мети, яку люди перед собою ставлять при своєму об’єднанні в суспільство чи при утворенні держав» [13, с. 129]. Однак, якщо проаналізувати дану властивість податку, то можна побачити, що його публічний характер починає проявлятися не з самого початку виникнення податків, а значно пізніше. Поступове розмежування приватних та

публічних фінансів, яке почалося з відокремлення приватного майна монархів від фондів грошових коштів казни, які вже не були приватною власністю представників верховної влади відбувається аж протягом XVII та початку XVIII ст.ст. Вперше розмежування між особистими видатками представників верховної влади і публічними державними видатками було проведене в епоху реставрації Стюартів в Англії [12, с. 140]. У 1660 р. вперше були призначені спеціальні фонди коштів на утримання короля Карла II у вигляді видатків на королівський дім і видатків, потрібних для забезпечення «достоїнства корони». Перелік сум, призначених королю, був названий «цивіль-листом». На асигновані кошти король повинен був утримувати себе і цивільне управління (звідси, очевидно, і виникла назва цивіль-листа). А частина державних грошей, що залишалася в казні, мала витратитися відповідно до постанов парламенту і вже не була приватною власністю короля. Значно пізніше, а саме в 1839 р., в Англії відбулося повне розмежування між державними грошима і грошима, що видавалися на утримання верховної влади. У Франції після 1789 р. відокремлення грошей, що витрачалися на утримання верховної влади (тобто оплати приватних потреб правителів), також стало наріжним каменем нового устрою. Після цього таке розмежування було проведене майже в усіх європейських країнах [11, с. 44-45]. Тобто, такий властивості податку як «публічний характер» всього лиш декілька століть. І хоча зараз ця ознака є визначальною, але претендувати на універсальний поза історичний характер вона також не може.

Напевно єдиною поза історичною рисою податків є їх обов’язковий характер. Саме трансформація добровільних форм перерозподілу власності в обов’язкову є моментом виникнення податків. Коли внесення пожертви, внеску чи інших перших добровільних форм перерозподілу власності між приватними особами та особами, що уособлюють в собі владу, перестає залежати від волі приватних осіб їх сплачувати, визначати розмір, строки і порядок внесення, вони

перетворюються у податки. Обов'язковий характер податку також передбачає наявність особи чи органу здатних забезпечити сплату податку іншими членами суспільства. Як показує історія, таким суб'єктом не у всіх випадках була держава, незалежно від її історичних форм і того, що ми розуміємо під «державою». Зокрема, варто згадати церковну десятину, яка має кілька тисячолітню історію, успішно «адмініструвалась» церквою і аргументовано називається дослідниками церковним податком.

Висновки. Пов'язані з історією виникнення та еволюції оподаткування питання є досить дискусійними, будуються здебільшого на наукових гіпотезах. На сьогоднішній день не можливо точно визначити момент виникнення оподаткування та його авторів, але зрозуміло, що сформоване уявлення про те, що податки є історично похідними від держави, виникають лише з появою держави і поза державою не можуть існувати потребують доктринального переосмислення. Відповідно і розуміння предмету податкового права, як податкових правовідносин, межі і динаміка яких визначається виключно правовими приписами держави, є надто звуженими його розумінням та також потребує переосмислення.

Література

1. Конституція України, прийнята 28 червня 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Т. 1. – Ст. 3248.
3. Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників: Закон України від 15 січня 1998 р. № 25/98-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 25. – Ст. 147.
4. Бабін І. І. Податкове право: навч. посіб. / І. І. Бабін. – Вид. 2-ге, випр. та допов. – Чернівці: Чернів. нац. ун-т, 2013. – 496 с.

5. Бабін І. І. Презумпції та фікції в податковому праві: навч. посіб. / І. І. Бабін. – Чернівці: Рута, 2009. – 320 с.

6. Винницький Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницький. – С-Пб.: Юридический центр Пресс, 2003. – 397 с.

7. Воронова Л. К. Фінансове право України: підруч. / Л. К. Воронова. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. – 448 с.

8. Демин А. В. Общая теория налогово-правовых норм: монография / А. В. Демин. – М.: РИОР: ИНФРА-М, 2012. – 266 с.

9. Злобин Н. Н. Налог как правовая категория: монография / Н. Н. Злобин. – М.: РПА МЮ РФ, 2003. – 170 с.

10. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. – Т. III: Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Х.: Легас; Право, 2005. – 600 с.

11. Нечай А. А. Правові проблеми регулювання публічних видатків у державі: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / А. А. Нечай; НДІ фінансового права Національної академії податкової служби України та Академії правових наук України. – К., 2005. – 578 с.

12. Нуми Ф. С. Основные начала финансовой науки: пер. с итал. / под ред. и с доп. А. Свирщевского. – М.: М. и С. Сабашниковы, 1904. – 614 с.

13. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов. У истоков финансового права / Н. И. Тургенев. – М.: Статут, 1998. – С. 107-274.

14. Schumpeter in the History of Ideas / Ed. By Y. Shionoya and M. Perlman. – Ann Arbor: The University of Michigan Press, 1997. – 144 p.

References

1. *Konstitutsiia* Ukrainy, priiniata 28 chervnia 1996 roku // *Vidomosti Verhovnoi Rady Ukrainy*. – 1996. – № 30. – St. 141.
2. *Podatkovuj* kodeks Ukrainy // *Oficijnuj visnik Ukrainy*. – 2010. – № 92. – Т. 1. – St. 3248.
3. *Pro zaprovadjennja v porjadku eksperymentu jedynogo (fiksovanogo) podatku dlja sil's'kogospodars'kyh tovarovurobnykiv: Zakon*

Ukrainy // Vidomosti Verhovnoi Rady Ukrainy. – 1998. – № 25. – St. 147.

4. *Babin I. I.* Podatkove pravo: navchal'nyj posibnyk. – Vyd. 2-ge, vuprl. i dop. – Chernivtsi: Cherniv. nats. un-t, 2013. – 496 s.

5. *Babin I. I.* Prezumptii ta fikcii v podatkovomu pravi: navchal'nyj posibnyk. – Chernivtsi: Ruta, 2009. – 320 s.

6. *Vinnitskii D. V.* Rossijskoe nalogovoe pravo: problemy teorii i praktiki. – SPb.: Juredicheskii tsentr Press, 2003. – 397 s.

7. *Voronova L. K.* Finansove pravo Ukrainy: pidruchnyk. – K.: Pretsedent; Moja knyga, 2006. – 448 s.

8. *Demin A. V.* Obschaia teorija nalogovo-pravovyh norm: monografija. – M.: RIOR: INFRA-M, 2012. – 266s.

9. *Zlobin N. N.* Nalog kak pravovaja kategorija: monografija. – M.: RPA MJU RF, 2003. – 170 s.

10. *Kucheriavenko N. P.* Kurs nalogovogo prava. V 6 t. T. III: Uchenie o naloge. – Kharkov: Legas; Pravo, 2005. – 600 s.

11. *Nechaj A. A.* Pravovi problemy reguljuvannja publichnuh vydatkiv u derjavi: dys. ... doktora jurud. nauk. – K., 2005. – 578 s.

12. *Nitti F. S.* Osnovnye nachala finansovoj nauki: per. s ital./ pod red. i s dop. A. Svirshchevskogo. – M.: M. i S. Sabashnikovy, 1904. – 614 s.

13. *Turgenev N. I.* Opyt teorii nalogov / U istokov finansovogo prava. – M.: Statut, 1998. – S. 107-274.

14. *Schumpeter* in the History of Ideas/ Ed. By Y. Shionoya and M. Perlman. – Ann Arbor: The University of Michigan Press, 1997. – 144 p.