

права власності свідчить, принаймні, про завчасність імплементації цього інституту в право України.

Повертаючись до зобов'язального правовідношення управління майном, слід констатувати, що будь-яке рішення установника управління по

розпорядженню базуватиметься на наданому повноваженні і не виходитиме за його межі. Власник завжди діє на власний розсуд, а посередник — на власний розсуд, але в межах наданих повноважень.

Використані матеріали:

1. Комаров Б.К. Договор комиссии по советскому праву. — М.: Изд-во МГУ, 1961. — 52 с.
2. Венедиктова І.В. Договір управління майном. Лекція у 2-х частинах. — Харків: Вид. нац. у-ту внутр. справ, 2004. — 50 с.
3. Закон України „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” від 19.06.2003 року // Урядовий кур'єр. — 2003. — 2 вересня. — № 142.
4. Майданік Р.А. Довірча власність в цивільному праві України (формування, порівняльний аналіз і поняття) // Українське комерційне право. — 2004. — № 5. — С. 37—57.
5. Беневолєнська З.Е. Доверительное управление имуществом в сфере предпринимательства. — СПб: Изд-во „Юр. центр Пресс”, 2002.
6. Шевченко Я.М. Право приватної власності в Україні: проблеми і перспективи // Українське комерційне право. — 2004. — № 5. — С. 19—25.
7. Скловский К.И. Собственность в гражданском праве. — М., 2000.

Юридична конструкція податку

Р.ГАВРИЛЮК

кандидат юридичних наук, доцент

(Чернівецький національний університет ім.Юрія Федьковича)

Багатоголіковий досвід правового регулювання суспільних відносин переконує, що його ефективність вирішальною мірою залежить від ступеня з'ясування дійсної правової природи відповідного суспільного явища та ефективного втілення цієї природи у юридичній конструкції даного явища. Ще давньоримські юристи глибоко та всебічно з'ясували правову природу більшості цивільних правочинів та виробили довершені їх юридичні конструкції, завдяки чому римське цивільне право є невмирущим, затребуваним через багато століть. Аналогічними рисами позначається після Чезаре Беккарія багато юридичних конструкцій складів злочинів у кримінальному праві. Практика свідчить, що у адекватних юридичних конструкціях найповніше проявляється діалектика правового змісту і юридичної форми відповідних суспільних явищ. Саме тому юриспруденція повинна постійно приділяти увагу з'ясуванню не тільки правової природи суспільних явищ, але й дослідженню їх юридичних конструкцій.

Поняття юридичної конструкції податку.

Поняття юридичної конструкції податку, як переконує аналіз численної літератури, завжди було адекватним розумінню його правової природи. Так, відомий дореволюційний юрист-фінансист П.Гензель зазначав, що у стародавньому світі бу-

ли добре відомі технічні прийоми оподаткування, різноманітні кадастри та витончені способи стягнення податків, проте у стародавніх народів податкова система є тільки ознакою рабства або наслідком крайнього деспотизму. Причиною цього було те, резюмує П.Гензель, що “у стародавньому світі не було податкового права, оскільки тоді не знали правил оподаткування в їх сучасному розумінні. Тоді знали податкове насильство, що практикувалося щодо поневолених народів”[1].

Підхід до оподаткування в умовах феодалізму змінюється. Основний тягар податкового тиску перекладається на нижчі прошарки власного суспільства. Особливістю податків цього періоду була їх непостійність та невизначеність, тимчасовий характер. Коли у суверена виникала потреба у грошах, він звертався до представників суспільних верств і останні самі розподіляли між собою необхідну суму. Іншою формою оподаткування, успадкованою ще від римлян, була система відкупників, які вносили необхідну суму суверену, одержуючи за це право стягувати з населення податки у довільних формах та розмірах. Тому і для цього періоду ще не доводиться стверджувати про вироблення якихось стабільних елементів юридичного складу податків.

Такі елементи юридичного складу податків почали з'являтися з утвердженням капіталізму.

Характеризуючи податок, А.Сміт виділяв наступні його родові ознаки: *законний порядок платежі та господарську самостійність платника податку*. Причому легальний порядок податкового платежу у А.Сміта відіграв підпорядковану роль щодо господарської самостійності (особистої незалежності) платника податку, оскільки законність податку А.Сміт розглядає не з точки зору гарантії бюджетних надходжень, а з позицій забезпечення не-
 “Там, де цього немає, — підкреслює він, — кожна особа, що обкладається відповідним податком, віддається більшою або меншою мірою у владу збирача податків, який внаслідок цього може обтяжувати податок для будь-якого небажаного йому платника чи вимагати для себе загрозою такого обтяження подарунком чи хабар... *Точна визначеність того, що кожна особа повинна платити як податок, нам здається справою такого великого значення, що тут навіть досить велика нерівномірність у розмірах податків є значно меншим злом, ніж навіть зовсім мала міра невизначеності*” [2] (виділено мною. — Г.Р.). Цим же правилом керувався А.Сміт і при формулюванні інших вимог до оподаткування: вимоги зручних для платника строків сплати податку; вимоги дешевизни і необтяжливості способів стягнення податку; вимоги рівномірності податкового тягаря. Запровадження вироблених ним правил оподаткування, як переконливо засвідчила наступна практика, спрямувало його в русло, яке обмежувало свавілля держави та безпосередніх збирачів податків щодо їх платників, створювало взаємні права й обов'язки платників податків і держави.

В подальшому запропонована А.Смітом концепція юридичної структури податку — податку як юридичної процедури — була підтримана більшістю наукових шкіл та вчених, однак зазнала суттєвих трансформацій у напрямі відриву юридичної форми податку від його правового змісту та абсолютизації цієї форми. В сучасних умовах дана доктрина проявляється у великій різноманітності підходів і понять, як типових, характерних певним науковим школам, так і випадкових, недостатньо аргументованих, властивих нечисленним групам чи навіть окремим дослідникам. Найчастіше для відображення внутрішньої структури податку та позначення його складових частин використовується поняття “елемент закону про податок”, “елемент податку”, “елемент оподаткування”, “елемент правового механізму податку”, “елемент юридичного складу податку”, “елемент податкового зобов'язання”, “елемент податкової системи” та деякі інші. Відповідними авторами вони аргументуються по-різному, не завжди достатньою мірою, а окремі з них, зокрема, перше та останнє із зазначених вище, являють собою очевидну підміну понять і тому у даній статті не аналізуватимуться.

Щодо терміна “елемент податку”, то він, на нашу думку, ілюструє податок як складне суспіль-

не явище не з юридичної, а з економічної точки зору, як частину єдиного процесу відтворення, специфічну форму виробничих відносин, що відображає таку їх закономірність, як неминучість розподілу внутрішнього валового продукту (ВВП) і національного доходу на складові частини. Якщо врахувати, що авторами даного підходу є не вчені-юристи, а вчені-економісти, то все стає зрозумілим. Проте дана конструкція не дозволяє розкрити юридичну структуру податку.

Невдалим є для відображення юридичної структури податку термін “елемент оподаткування”. На це резонно звернув увагу ще М.Кучерявенко, аналізуючи правові принципи оподаткування. Головний його недолік полягає в тому, що за своїм змістом він набагато ширший від терміна “податок”, більше того, включає в себе останній. На неспроможність даного терміна відобразити юридичну структуру податку неодноразово вказували і зарубіжні дослідники проблеми.

Термін “елемент податкового зобов'язання” також має свої вади, що в кінцевому рахунку і його робить непридатним для адекватного відображення юридичної структури податку. Адже у процесі виконання податкового зобов'язання беруть участь, крім платника податку, кредитні установи, державні органи. Зокрема, відносини “банк — держава в особі її компетентних органів” будуть не податковими, а бюджетними, тобто виходитимуть за межі суто юридичної конструкції податку.

Спірною є пропозиція М.Кучерявенка використати для вираження юридичної структури податку поняття “правовий механізм податку”. “Законодавчі акти щодо окремих податків і зборів, — пише він, — відрізняються стабільною традиційною структурою. Її складовими (*складовими структури законодавчих актів*. — Г.Р.) виступають елементи правового механізму податку” [3]. Тут знову має місце підміна юридичної структури податку як *явища об'єктивного* структурою законодавчого акта про податок як *явища суб'єктивного*, тобто *підміни змісту формою*. Крім того, вказівка на правовий характер механізму податку у загальному інституті податкового права, у якому розкриваються його родові риси, по суті, означає отождолення права і нормативно-правового акта. Як переконує практика оподаткування, в дійсності чимало нормативно-правових актів у цій сфері, як і в інших сферах правового регулювання, відзначаються не правовим, а протиправним характером, є по суті зловживанням правом з боку нормотворця. Саме тому сучасна вітчизняна юриспруденція все більш послідовно заявляє про неспівпадання права та його нормативного вираження, про необхідність розрізнення права та закону, подолання однобокого позитивістського підходу до права.

Досить поширеною в теорії і практиці оподаткування є доктрина юридичного втілення по-

датку тільки як матеріального об'єкта правовідносин. Відомий її представник С.Ципкін писав, що "з правової позиції податок означає, насамперед, платіж до державного бюджету, зобов'язання перед державою ("повинність")"[4]. Ще більш відверто і виражено продемонструвала цей підхід М.Карасева, яка дійшла висновку, що "податок — це частина майна платника податку, яка у грошовій формі на підставі актів представницьких органів влади відчужується платником на засадах зобов'язковості, індивідуальної безвідплатності, безповоротності до бюджету чи до державних позабюджетних фондів"[5]. Це той же юридичний позитивізм, тільки навиворіт, оскільки даний підхід, як і попередній, також не передбачає немигучого врахування дійсної правової природи податку, веде до відриву податкової форми від його місту, створює передумови для абсолютизації у практиці оподаткування лише позитивного вираження податку.

Вітчизняний законодавець пішов саме цим шляхом. Зокрема, у нині чинній редакції Закону України "Про систему оподаткування" зазначається: "Під податком... слід розуміти обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками у порядку і на умовах, що визначаються актами України про оподаткування"[6]. Тобто таємно повне ігнорування державою при встановленні елементів юридичної структури податку його дійсної правової природи. Це головна причина того, що український законодавець, визнаючи юридичну конструкцію податку як родового явища та видові юридичні конструкції окремих податків, кожного разу позначає їх іншою рупою елементів, що суттєво різняться між собою та неадекватно відображають правову природу цього суспільного явища[7].

Уже в силу зазначених фактів виникають сумніви в адекватності обраних видових юридичних конструкцій відповідних суспільних явищ їх дійсній суспільній природі. Ще більше переконує в цьому практика безкінечного внесення коректив і мін в юридичні складові відповідних податків. Нарешті, за всезагальним офіційним визнанням податку на додану вартість (ПДВ) в Україні через його недоладу юридичну конструкцію із наповнювача державної казни перетворився у явище, до її суттєво скорочує. Останнє ще раз засвідчує, що юридична конструкція будь-якого суспільного вища має бути адекватною його правовій природі.

Тільки природно-позитивний підхід до податку як до суспільного явища дозволяє, на нашу думку, з'ясувати його дійсну юридичну структуру. Він робить можливим поєднати в собі природне розуміння податку А.Сміта та обидва викладених вище позитивістських підходи, уникнути крайнощів та увібрати в себе їх позитивні аспекти. Так, з позицій принципу соціального натуралізму, податкове право неминуче має дві сторо-

ни — природний зміст (об'єктивні перерозподільні відносини. — Г.Р.) і соціальну форму — нормативне вираження. Форма ж і зміст є атрибутами одне одного, у природному стані неможливі одне без одного. Найдосконалішою є така юридична структура податку, коли його природний зміст адекватно втілюється у законодавстві. Останнє можливе тільки за умови, коли системоутворюючим факторам елементів цієї структури стануть природні функції податку — перерозподільна (фіскальна) та контрольна. Причому хоча контрольна функція податку є похідною від його перерозподільної функції, вони обидві виступають рівнозначними чинниками цільної юридичної конструкції податку, не продукують і не можуть продукувати за своєю природою в принципі різнозначними елементами цієї структури, оскільки самі по собі є двома нерозривними сторонами єдиної сутності. Останній факт теоретики і практики податкового права, як правило, нехтують, що з неминучістю породжує пропозиції так званих основних, сутнісних та похідних, додаткових елементів такої конструкції.

Природно-позитивний підхід до визначення юридичної структури податку запропонував і всебічно обґрунтував С.Пепеляєв, назвавши дану структуру "елементами юридичного складу податку". З наукової точки зору, вона логічна і заслуговує підтримки. Проте не позбавлена, на нашу думку, інших суттєвих вад. Найістотнішими з них є наступні. По-перше, оскільки податки завжди були і залишаються нині, по суті, вилученням, примусовим перерозподілом частини приватної власності її виробника, первинного власника у власність держави чи інших інститутів публічної влади, то завжди у всіх країнах минулого і навіть в сучасних найцивілізованіших країнах світу були і залишаються гострі проблеми у відносинах між платниками та державою насамперед. Цей факт теоретикам і практикам оподаткування необхідно завжди враховувати. А поняття "елементи юридичного складу податку" є калькою з аналогічних конструкцій кримінального права "елементи юридичного складу злочину". Тобто, конструкція "юридичний склад податку" вже в силу цього ще більше посилює, вважаємо, негативне сприйняття податку його платниками, не налаштовує платників податків на співпрацю з публічними інституціями, а, швидше за все, протиставляє їх, особливо коли врахувати етатистську традицію оподаткування, не подолану і дотепер.

По-друге, дана конструкція не є традиційною для конституційного та цивільного права, з якими найтісніше функціонально пов'язане податкове право. Адже справляння податків передбачає хоча й легітимне (що уже стало у наш час аксіомою), але все-таки вторгнення, за образною оцінкою П.Пацурківського, у відносини власності, які є фундаментальною загальнолюдською цінністю, однією з першооснов людської цивілізації і тому

перебувають під особливим захистом конституцій у всіх державах світу. В свою чергу, податки є умовою існування публічної влади та задоволення публічних інтересів, тому вони також перебувають під особливим захистом конституцій держав. А однією з невідмінних умов такого захисту як у першому, так і в другому випадку, як переконає історичний досвід, є належна юридична конструкція цих правовідносин. Тому найоптимальнішою для адекватного відображення юридичної структури податку з позицій природно-позитивної доктрини права є категорія “*юридична конструкція податку*”.

Елементи юридичної конструкції податку. Згідно з “Новим тлумачним словником української мови” категорія “конструкція” пояснюється як “будова, взаємне розташування частин” чогось складного, як його “структура”[8]. А категорія “структура”, в свою чергу, тлумачиться як “взаєморозміщення та взаємозв’язок складових частин цілого; будова”[9]. Методологічно значимою, з нашої точки зору, для з’ясування будь-якої юридичної конструкції тут є вказівки на те, що ця конструкція буде справжньою, адекватною правовій природі відповідного суспільного явища лише тоді, коли *відобразатиме* не окремі групи фрагментів структури явища, а *всю будову цих елементів, без жодних винятків*. На мові юриспруденції відомий теоретик права С.Алексєєв при характеристиці правових режимів називав це явище категорією “вичерпного переліку”[10]. Зрозуміло, що вичерпний перелік елементів юридичної конструкції у праві юридичній науці вдається з’ясувати не відразу, особливо юридичної конструкції явищ, що мають складну правову природу, чим є, зокрема, і податок.

Аналіз наявних у науці податкового права юридичних конструкцій податку робить можливим синтезувати на основі підходу С.Пепеляєва наступну юридичну конструкцію податку, яка, на нашу думку, найповніше відповідає його істинній правовій природі: платник податку; об’єкт податку; предмет податку; масштаб податку; податкова база; одиниця податку; порядок обчислення податку; податкова ставка; податковий період; порядок сплати податку; строк сплати податку.

Платником податку є особа, яка згідно із законом зобов’язана сплатити податок за рахунок належних їй коштів. Платники податків поділяються на резидентів (несуть повний податковий обов’язок та сплачують податки з усіх доходів) та нерезидентів (наділені обмеженим податковим обов’язком та сплачують податки лише з джерел, одержаних у даній державі).

Об’єктом податку виступають юридичні факти (дії, події, стани), які спричинюють обов’язок платника податку сплатити податок.

Предметом податку є предмети матеріального світу, володіння якими породжує у їх власників обов’язок зі сплати податку чи інші фактичні (не юридичні) обставини, що мають наслідком те ж саме (наприклад, додана вартість виробником).

Масштабом податку виступає один з параметрів, що використовуються для виміру предмета податку, тобто така властивість предмету податку, з допомогою якої можна його виміряти (наприклад, потужність двигуна автомобіля його вага чи об’єм робочих циліндрів).

Податковою базою є кількісна та інша характеристика предмета податку, що вимірюється одиницями масштабу податку. Одиницею податку виступає одиниця виміру масштабу податку, як використовується для опису параметрів (властивостей) предмета податку.

Порядок обчислення податку являє собою сукупність дій відповідної особи по визначенню суми податку, що підлягає сплаті. Цю суму можна визначити як сам платник податку, так і інша особа, уповноважена державою для цього. Покладання обов’язку обчислення податку на ту чи іншу особу, на нашу думку, повинно базуватися виключно на можливості такої особи правильно обчислити суму належного до сплати податку.

Податкова ставка (тариф ставок) — елемент юридичної конструкції податку, який так само, як і податкова база, безпосередньо впливає на розмір суми податку. Податкова ставка — величина податкових нарахувань на одиницю масштабу податку. Ці ставки можуть бути диференційовані: за методом встановлення: тверді (встановлені вигляді фіксованої величини на одиницю масштабу податку) і процентні (встановлені у процентному відношенні до одиниці масштабу податку) — тобто не диференційовані в залежності від якогось критерію, а також понижені або підвищені. Залежно від змісту податкові ставки класифікують на юридичні податкового права на фактичні, економічні та маргінальні.

Окрім зазначених вище основоположних елементів юридичної конструкції податку можливі (проте не обов’язкові!) ще такі її факультативні елементи, як податкові пільги та підстави для одержання. Факультативними вони є тому, що правової природи податку не впливають з ним, проте нерідко з різними цілями застосовуються законодавцем і в такому разі суттєво позначаються на змісті основоположних елементів юридичної конструкції податку.

У громадянському суспільстві та правовій державі є конституційною вимогою встановлювати сутнісні і факультативні елементи юридичної конструкції податку у формі закону. Як переконає вітчизняний та зарубіжний досвід, усі родові елементи юридичної конструкції податку доцільно закріплювати у спеціальному податковому законі, яким найчастіше є податковий кодекс держави, виділивши особливості цієї конструкції та в разі потреби — її факультативні елементи відобразити в законах про конкретні податки.

Визначити елемент юридичної конструкції податку означає описати фактичну сторону цього елемента, виділити його на основі істотних рис, поміж інших подібних явищ, предметів чи об’єктів.

авин. Коли, наприклад, за Законом України "Про оподаток з доходів фізичних осіб" одним з об'єктів податкування є чистий річний оподатковуваний охід, то законодавець передбачив, що він визначається шляхом зменшення загального річного податкованого доходу на суму податкового редиту такого звітного року. А загальний річний податковуваний дохід, в свою чергу, визначається шляхом складання суми доходів звітного року, а також іноземних доходів, одержаних прогюгом такого звітного року. Встановити елемент юридичної конструкції податку означає узаконити ось із сутнісних проявів його функцій як одну з

підстав виникнення податкового обов'язку чи способу його виконання.

Отже, юридична конструкція податку є особливим способом взаємозв'язку елементів юридичної форми податку та його правового змісту, своєрідною формулою, що забезпечує відповідність приписів позитивного податкового права природі відносин, що ним регулюються. Поза досконаліми, адекватними юридичними конструкціями податку позитивне податкове право не може набути довершених, зрілих форм, стати ефективним регулятором податкових відносин у суспільстві.

Використані матеріали:

1. Гензель П.П. Очерки по истории финансов. Выпуск первый: Древний мир. — С. 27.
2. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. — М., 1962. — С. 588.
3. Податкове право. Навчальний посібник. — К., 2003. — С. 48.
4. Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. — М., 1973. — С. 49.
5. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. — Воронеж, 1997. — С. 148.
6. Закони України. Офіційне видання. Т. 12. — К.: АТ "Книга", 1997. — С. 77.
7. Закони України. Офіційне видання. Т. 12. — С. 78—82; Законодавство з оподаткування (станом на 30 квітня 2005 року) // Закон і бізнес. — 2005. — № 18 (694). — С. 26, 28, 46, 47, 82, 103, 114, 116, 121, 133, 138, 161, 167, 58, 177, 180, 185, 186, 210, 212, 213.
8. Новий тлумачний словник української мови у чотирьох томах. 42000 слів. Т. 2. — К.: Вид-во "Аконіт", 1999. — С. 315.
9. Там само. Т. 4. — С. 432.
10. Алексеев С.С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве. — М.: Юрид. лит-ра, 1989. — С. 203—205.

Військові суди України як складова частина судів загальної юрисдикції

О.ТКАЧУК

оцент Національного авіаційного університету,
андидат юридичних наук

В українських засобах масової інформації з'явилися публікації, в котрих активно обговорюються питання про місце військових судів у системі нашого правосуддя. Подекуди висловлюється умка, що розгляд справ у таких судах суперечить принципам демократії, а сам факт розгляду справ військовими судами є порушенням прав людини[1]. Деякі автори пропонують ліквідувати військові суди, оскільки вони створюють серйозні проблеми для нашої держави[2].

У Верховній Раді України обговорюються роєкти, в яких пропонується ліквідувати військові суди. Суттєво зменшено їх повноваження у в'язку з прийняттям нового ЦПК України та Кодексу адміністративного судочинства України. Три цьому основними аргументами при прийнятті рішення стосовно обмеження їхньої підсудності були, крім наведених вище, твердження окремих політиків, що "у всьому світі сьогодні військових

судів немає, щоб вони розглядали цивільні справи"[3].

В дискусії про долю військових судів опоненти зазвичай посилаються на ст. 6 Європейської конвенції про захист прав людини і основних свобод від 4 листопада 1950 р. В цій статті йдеться про те, що "кожна людина при визначенні її громадянських прав та обов'язків або при висуненні проти неї будь-якого кримінально обвинувачення має право на справедливий і відкритий розгляд справи впродовж розумного строку незалежним і безстороннім судом, створеним відповідно до закону"[4].

Військові суди, на думку тих, хто виступає за їх ліквідацію, не є незалежними і безсторонніми, оскільки вони нібито виконують волю військового командування та не забезпечують громадянських прав військовослужбовців. Як "доказ" проти військових судів використовуються рішення Європейського суду з прав людини у справах за позо-