

ня радіологічної безпеки // Держава і право: Збірник наукових праць. Юридичні і політичні науки. Вип.6. – К., 2000. – С.258–268. 6. *Іонова Ж.А.* Правовые проблемы легитимации предпринимательства // Государство и право. – 1997. – № 5. – С. 46–50; *Саниахметова Н.А.* Юридический справочник предпринимателя. Издание седьмое, переработанное и дополненное. – Х., 2005; *Саниахметова Н.О.* Правовий захист підприємництва в Україні: Навч. посібник. – К., 1999; *Саниахметова Н.О.* Підприємницьке право: Навч. посібн. – 3-тє видан., переробл. і доп. – К.: А.С.К., 2005. 7. *Щербина В.С.* Господарське право: Підручник. – 2-е вид., переробл. і доп. – К., 2005. 8. *Васильєв А. С., Додин Е.В., Туманов В.Т.* Предприниматель, его права, обязанности, ответственность. – Одесса, 1994. 9. *Михайлівська О.* Бізнес під дахом влади // Урядовий кур'єр.-2005. – № 199. – 20 жовтня. – С. 21; Договір про співпрацю щодо забезпечення функціонування Єдиної реєстраційної палати у м. Харкові від 19.09.2003 р. № 35. 10. *Вітвіцький С.С.* Державний контроль у сфері ліцензійної діяльності / Автореф. к.ю.н. 12.00.07. – Х., 2004; *Шестак Л.В.* Ліцензування як адміністративно-правовий інститут / Автореф. к.ю.н. 12.00.07. – Ірпінь, 2005. 11. Про державний контроль за міжнародними передачами товарів військового призначення та подвійного використання: Закон України від 20.02.2003 р. № 549-IV // ВВР. – 2003. – № 23. – Ст. 148. 12. Про дозвільну систему у сфері господарської діяльності: Закон України від 06.09.2005 № 2806-IV// Урядовий кур'єр. Орієнтир. – 2005. – 36. – 5 жовтня. 13. Митний кодекс України// ВВР. – 2002. – № 38–30. – Ст. 288 (із змінами). 14. Господарський кодекс України // ВВР. – 2003. – № 18, № 19 – 20, № 21–22. – Ст. 144 (із змінами). 15. Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну: Закон України від 22.12.1998р. № 332-XIV // ВВР. – 1999. – № 11. – Ст. 78 (із змінами). 16. Про відходи: Закон України від 05.03.1998 № 187/98-ВР // ВВР. – 1998. – № 36 – 37. – Ст. 242 (із змінами). 17. Про рибу, інші водні живі ресурси та харчову продукцію з них: Закон України від 06.02.2003 № 486-XIV// ВВР. – 2003. – № 15. – Ст. 107 (із змінами). 18. Про нотаріат: Закон України від 02.09.1993 № 3425 – XII // ВВР. – 1993. – № 39. – Ст. 383 (із змінами). 19. Про дорожній рух: Закон України від 30.06.1993 № 3353 – XII // ВВР. – 1993. – № 31. – Ст. 338 (із змінами). 20. Про захист економічної конкуренції: Закон України від 11.01.2001 № 2210-III. – ВВР. – 2001. – № 12. – Ст. 64 (із змінами). 21. Адміністративне право України. Академічний курс: Підруч.: У двох томах: Том 1. Загальна частина / Ред. кол. В.Б. Авер'янов (голова). – К., 2004. 22. Там само. 23. Адміністративна діяльність міліції / За заг. ред. акад. АПРНУ, проф. О.М. Бандурки: Підручник. – Х., 2004.

**В.А. ВДОВІЧЕН**

## **СПІВВІДНОШЕННЯ ІНТЕРЕСІВ СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН**

Принциповим фактором, що визначає місце особистості в суспільстві, є її відношення до права, соціально-правової дійсності<sup>1</sup>. У радянській правовій доктрині значення приватних інтересів було зведене до мінімуму, оскільки практич-

---

© *ВДОВІЧЕН Віталій Анатолійович* – аспірант кафедри конституційного, адміністративного і фінансового права Чернівецького національного університету ім. Ю. Федьковича

но була відсутня їх основа – приватна власність. Зазначались судження про необхідність сполучення різних інтересів. Однак, в умовах переваги державної власності на засоби виробництва, суспільний інтерес визнавався таким, що відображає основу всіх інших видів інтересів і, відповідно, є домінуючим. Але, якщо в основі сполучення інтересів закладений принцип їх субординації, то навряд чи можна говорити про їхню дійсну рівність. Реалізуючи принцип пріоритету загальнодержавних інтересів, радянське законодавство затверджувало принцип повної і всесторонньої реалізації політичної влади, закріплювало особливі умови захисту соціалістичної власності<sup>2</sup>.

Реформування податкової системи мало еволюційний характер, тобто зважену послідовність застосування кроків для удосконалення податкової системи, яка б привела до намічених цілей без суттєвих втрат накопиченого досвіду та рівня розвитку економіки<sup>3</sup>.

Ключовим моментом формування основ правосвідомлення, праворозуміння і правотворчості в податковій сфері є вплив публічного і приватного інтересів на правову свідомість учасників податкових відносин. Як форма свідомості, правосвідомлення віддзеркалює правову дійсність у формі юридичних знань і оціночних відношень до права та практики його реалізації, правових настанов і ціннісних орієнтацій, які регулюють поведінку (діяльність) людей в юридично значимих ситуаціях<sup>4</sup>.

Податкова правосвідомість являє сферу публічної і приватної свідомості, що пов'язана з відображенням податкових відносин, яка зумовлена правовими цілями, інтересами, праворозумінням, уявленням про належний правопорядок для публічного і приватного суб'єкта. Зіткнення інтересів платників податків і держави, їх боротьба, пошук компромісів стали головними питаннями, у межах вирішення яких створювались основні європейські демократії.

На думку А. Сміта, принцип господарської самостійності платника податків найкраще реалізується в державах з демократичною формою правління. Відповідно до його твердження, в невеликій республіці, де населення відноситься з повною довірою до своїх урядовців, де воно переконане в необхідності податку для існування держави і впевнене, що він буде сумлінно використаний на цю ціль, податки сплачуються без примусу, добровільно і сумлінно. Це твердження важливе для аналізу співвідношення інтересів суб'єктів податкових відносин. Воно містить умови добровільної і сумлінної сплати податку. Серед цих умов:

- переконання в необхідності податку для існування держави;
- впевненість, що податок буде сумлінно використаний на необхідні цілі;
- довіра до своїх урядовців.

Якщо проаналізувати ці умови, то ключовими є слова: переконання, впевненість, довіра – що визначають нематеріальні категорії, які проявляються і дістають відображення у свідомості людини. Відповідно, умовами добровільної і сумлінної оплати податків повинні стати зміни в правосвідомості платника податків, наявність переконання, впевненості і довіри.

Податкове право тоді виконує свою роль соціального регулятора, коли воно не тільки усвідомлене і перевірене практично, але і визнане як цінність і життєва необхідність. Якщо суб'єкт «побачив» у його принципах і нормах об'єктивне значення для себе і оточуючих – то добровільно і бере на себе обов'язок слідувати правовим приписам.

Зміни у свідомості людей пов'язані із змінами в суспільних відносинах. Однак, навіть після того, як зміни в матеріальній галузі реально відбулись і дістали

відображення в законодавстві, інколи потрібен час для зміни стереотипів мислення, уявлень, які зафіксовані в правосвідомості. Як зазначає Р.О. Гаврилюк, податок – одна з найважливіших фінансових і фінансово-правових категорій, найдавніша форма фінансових відносин між державою і членами суспільства<sup>5</sup>, тобто відносини, які поєднують публічні і приватні інтереси. Водночас, Л.К. Воронова визначає податок як форму примусового відчуження результатів діяльності юридичних і фізичних осіб, що приймають грошову форму у власність держави, які надходять до бюджету відповідного рівня (або цільовий фонд), на підставі акта компетентного органу державної влади цей платіж вноситься як нецільовий, безвідплатний, безповоротний, безумовний і обов'язковий<sup>6</sup>.

Варто зазначити, що в свідомості людини тривалий час формувалось уявлення про податок та державу. До одного із стереотипів слід віднести стійке уявлення про державу, як про суб'єкта, який збирає податки і використовує для цього елементи примусу.

Ці уявлення частково проявляються в тому, що замість словосполучення «сплата податку» – активної дії платника податків, використовуються «збір, стягнення, вилучення податку» – активної дії держави щодо платника податків.

Так, на думку Н.І. Хімічевої, предметом податкового права є владно-майнові відносини, оскільки норми податкового права зумовлені публічною, тобто загальнозначущою для країни діяльністю, а саме діяльністю держави зі стягнення податкових платежів для загальнодержавних потреб<sup>7</sup>.

У праці В.І. Гурєєва зазначається, що конкретні податкові майнові відносини будуються як владні відносини для вилучення частини доходів (майна) у юридичних і фізичних осіб (платників податків) для забезпечення регіональних і місцевих бюджетів<sup>8</sup>.

«Відповідно з податковим законодавством у платника податків і платника зборів вилучається в державний бюджет певна частина майна у грошовій формі»<sup>9</sup>.

«Податок – це встановлене вищим урядовим органом держави у формі закону одностороннє імперативне вилучення власності у платника податків у бюджети і позабюджетні фонди на основі обов'язковості, індивідуальної безвідплатності, забезпеченості державним примусом»<sup>10</sup>.

Варто зазначити, що стягнення та вилучення – це активна дія публічного суб'єкта щодо майна приватного суб'єкта. Водночас, присутність цих понять впливає на визначення податку – ключового інституту всього податкового законодавства, і на природу податку.

Отже, з одного боку податок це платіж – активна дія платника, що проявляє свою волю, а з іншого – стягнення – активна дія публічного суб'єкта, який проявляє свою волю щодо приватного суб'єкта. Але платіж і стягнення одних і тих самих коштів одночасно відбуватися не може. Якщо платіж здійснений, то для чого його стягувати. І навпаки, якщо відбулось стягнення, то не має необхідності здійснювати платіж.

Тут також необхідно вирішити питання щодо сутності податку, а саме, що він – добровільний платіж чи примусове стягнення.

Якщо сплата і стягнення присутні у визначенні податку, відповідно, вони повинні обов'язково бути серед обов'язків платників податків і податкових органів. Дійсно, у ст. 9 Закону України «Про систему оподаткування» від 2 лютого 1994 р., основним обов'язком платника податків є обов'язок сплачувати належні суми по-

датків і зборів (обов'язкових платежів) у встановлені законами терміни<sup>11</sup>. Що ж стосується податкових органів, то відповідно до податкового законодавства ні серед прав, ні серед обов'язків, стягнення податку не має.

Отже, стягнення не є ознакою податку. Більш того, податок не стягують і не вилучають, а те, що стягують, це не податок. Аналіз податкового законодавства дозволяє вказати, що податок – це платіж, активна дія і наслідок вольового акту платника податків.

Термін «стягнення» в адміністративному праві має декілька значень<sup>12</sup>. По-перше, це примусове вилучення неоплачених у встановлений термін грошових сум (податків). По-друге, під стягненням інколи розуміється визначена грошова сума, яка підлягає виплаті (вилученні) в цілях відшкодування шкоди. У третьому випадку термін «стягнення» використовується для позначення штрафних санкцій, які застосовуються за винні протиправні дії.

Так, В.К. Колпаков та О.В. Кузьменко зазначають, що адміністративні стягнення, як правило, полягають у позбавленні або обмеженні прав чи благ. Кожне стягнення є мірою відповідальності, призначеної за проступки<sup>13</sup>.

Стягнення – це міра відповідальності за здійснене правопорушення. Варто зазначити, що стягуються не податки, а недоїмка та пеня. Недоїмка отримала самостійне визначення в податковому законодавстві і позначає інститут, який має іншу природу ніж податок.

Потрібно послідовно і досконало зафіксувати в індивідуальній і суспільній правосвідомості, концептуально закріпити принципову відмінність в тому, що податки тільки сплачуються.

Коли такий підхід буде зафіксований не тільки в законодавстві, а й у правосвідомості громадян, можна буде говорити про те, що податки для їх платників стають ознакою свободи. Тобто податок є компромісом між приватними і публічними інтересами.

Несплата податків, як і інше правопорушення, спричиняє санкції. Особа, яка не сплатила податків, має перетерпіти несприятливі майнові наслідки. Тільки в цьому і полягає єдина риса «примусовості» податкового платежу.

Однак, у сучасний період назвати податок примусовим платежем досить важко, оскільки обов'язок сплатити податок покладається тільки при наявності певних умов, які залежать від волі приватного суб'єкта. Так, обов'язок зі сплати податку на прибуток виникає тільки при умові зайняття відповідною діяльністю, що зумовлене волею суб'єкта.

Податок – це платіж, що здійснюється платником податків для фінансового забезпечення діяльності держави й органів місцевого самоврядування. Саме за допомогою податку створюється більша частина грошових фондів, необхідних для функціонування держави. Значення фіскальної функції податків збільшується разом з економічним розвитком суспільства. Дедалі більше коштів використовується на утримання державного апарату, на економічні та соціальні заходи.

Дослідження тенденцій розвитку фінансового права дозволяє сформулювати новий підхід до інституту податку. Від уявлення про податок як обов'язковий безоплатний платіж, що стягується державою у приватного суб'єкта (як він визначається у межах податкового законодавства), пропонується переходити до розуміння податку як компромісу між приватними і публічними інтересами, а отже як «кредит», який передається публічному суб'єкту на соціально-значимі цілі від приватного суб'єкта.

При ставленні до податку як до соціального кредиту в формі попередньої сплати «суспільних послуг», здійснення яких повинен забезпечити публічний суб'єкт, відносини можуть розглядатися як відплатні. Саме тому, обидві сторони податково-бюджетних відносин повинні мати майнову відповідальність за неналежне виконання своїх обов'язків. За ефективність використання податкових надходжень публічний суб'єкт повинен звітувати чи відповідати перед «кредиторами» – приватними суб'єктами. Однак, оскільки податкове законодавство переважно регулює відносини для акумулювання коштів, то в межах тільки податкових відносин обов'язки завжди будуть односторонніми.

В наш час відношення до податку як сплати приватного суб'єкта за послуги, які надаються йому державою, для економічно розвинутих країн стало звичайною практикою, а проведені дослідження показали, що в податковому законодавстві простежується тенденція до рівності майнових інтересів публічного і приватного суб'єктів.

1. *Оксамытний В.В.* Общая теория государства и права / Отв. редактор М.Н. Марченко. – М., 2001. – Т. 3. – С. 384. 2. *Экимов А.И.* Интересы и право в социалистическом обществе. – Л., 1984. – С. 39. 3. *Черник Д.Г. и др.* Основы налоговой системы. – М., 1998. – С. 8. 4. *Общая теория государства и права.* Отв. редактор Марченко М.Н. – М. – 1998. – Т. 2. – С. 379. 5. *Гаврилюк Р.О.* Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб. – Чернівці, 2002. – С. 13. 6. *Фінансове право: Підручник / Алісов Є.О., Воронова Л.К., Кадькаленко С.Т. та ін.; Керівник авт. колективу і відп. ред. Л.К. Воронова.* – Х., 1998. – С. 217. 7. *Химичева Н.И.* Налоговое право. – М., 1997. – С. 44. 8. *Гуреев В.И.* Правовые проблемы совершенствования налоговой системы России. Дис. д.ю.н., М., 1999. – С. 57. 9. *Тернова Л.В.* Юридическая ответственность за нарушение налогового законодательства: теоретико-правовой аспект. Автореферат дисс. ... канд. юрид. наук. – М., 1999. – С. 16. 10. *Демин А.* Общие принципы налогообложения. Анализ судебно-арбитражной практики // *Хозяйство и право.* – М. – 1998. – № 2. – С. 96. 11. Закон України «Про систему оподаткування» від 2 лютого 1994 р. // ВВР. – 1994. – № 21. – Ст. 130. 12. *Демченко В.И.* Административная ответственность организаций. Автореферат диссертации канд. юрид. наук. – Свердловск, 1983. – С. 12. 13. *Колтаков В.К., Кузьменко О.В.* Административное право Украины: Підручник. – К., 2003. – С. 256.

**Т.І. БИРКОВИЧ**

## **ДЕРЖАВНЕ УПРАВЛІННЯ ДИПЛОМАТИЧНОЮ СЛУЖБОЮ УКРАЇНИ (1917–1920 рр.)**

Розвиток України і всебічна розбудова національної державності неможливі без її активної зовнішньополітичної діяльності й утвердження на міжнародній арені. Дипломатична служба є складовою державного управління України і саме, розвиток української дипломатії на сучасному етапі не може здійснюватися

© **БИРКОВИЧ Тетяна Іванівна** – аспірантка Національної академії державного управління при Президентів України