

## ДИСКУСІЙНІ ПИТАННЯ ЗМІСТУ ЮРИДИЧНОЇ КАТЕГОРІЇ “ПОДАТОК”

**Постановка проблеми.** Філософія як наука наук під категоріями розуміє найбільш загальні і фундаментальні поняття, що відображають істотні, всезагальні властивості та відносини явищ дійсності та пізнання. Стосовно до правових категорій А.М. Васильєв підкреслював, що “сфері явищ навколишньої дійсності відповідає у свідомості понятійна сфера уявлень людини про цю дійсність, а вузлові пункти в цій сукупності явищ об’єктивного світу відображаються (виділяються) у вузлових, найбільш загальних, глибоких абстрактних компонентах понятійної сфери - категоріях” [3, с.60]. Тобто, зміст правових категорій детермінується не тільки об’єктивною природою правових явищ, але і нашим розумінням, баченням цієї природи. В повній мірі це стосується і наукового визначення **юридичної категорії “податок”**. Аналіз великої різноманітності визначень цієї категорії, що містяться в дослідженнях з фінансового права вчених постсоціалістичних держав і країн Заходу, всієї історії науки фінансового права переконує, що вся велика кількість визначень категорії “податок” вміщується в рамки давно і добре відомих основних типів розуміння права: 1) природно-правового типу; 2) філософського розуміння права; 3) юридичного позитивізму; 4) природно-позитивістського типу (соціологічного позитивізму).

**Ступінь наукової розробки проблеми.** Однією з історично перших теорій юридичної категорії „податок” була **теорія податку як обміну послугами**, згідно якої податку властивий відплатний характер. Суть цієї теорії зводилась до того, що шляхом сплати податків громадяни купують у держави різні послуги. Різновидом теорії обміну стала **атомістична теорія**, що виникла на рубежі XVII-XVIII ст. у Франції. Її представниками були Себастьян Ле Претр де Вобан і Шарль Луї Монтеск’є. Вони розглядали податок як плату, що вноситься кожним громадянином за охорону їх особистої та майнової безпеки, за захист держави та інші послуги, тобто, як ціну за послуги держави. Суть атомістичної теорії полягає в обміні одних цінностей на інші, який здійснюється на особливих підставах, оскільки громадяни не вправі відмовитись ні від сплати податків, ні від користування державною охороною [19, с.20].

В першій половині XIX ст. Жан Сімонді в своїй праці „Нові начала політекономії” (1819 р.) запропонував **теорію насолоди**, згідно якої податок розглядався як ціна, що сплачується громадянином за отримувани від суспільства насолоди – насолоду від громадського порядку, справедливого правосуддя, забезпечення свободи особистості і права власності. За допомогою податків, як відзначав він, відбувається покриття щорічних витрат держави на забезпечення названих насолод [30, с.48].

Класична теорія податку – **теорія податкового нейтралітету** – виникла на рубежі XVIII-XIX ст. А.Смітом та Д.Рікардо. Вони не дали власного визначення податку, а лише сформулювали його принципи, на підставі яких зробили висновок, що податок – ознака не рабства, а свободи [28, с.64-67; 31, с.610-616].

**Кейнсіанська теорія податку** була розроблена у першій половині XX століття. Її суть полягає в тому, що податки розцінюються у якості головного важеля регулювання економіки та виступають однією із складових її прогресу. Згідно цієї теорії податок – це вбудований механізм гнучкості в економічну систему [14, с.175-183].

Представниками **договірної теорії податку** стверджується, що податок є платою державі за надання останньою певних послуг. Один з відомих представників цієї наукової школи шведський фінансист Бу Свенсон пише, що „податок – це ціна, яку ми усі сплачуємо за можливість використовувати суспільні ресурси для певних суспільних цілей, наприклад, оборони, та здійснювати вплив на розподіл доходів і майна між громадянами” [29, с.60].

Цікавою є точка зору Ю.О.Крохіної, яка стверджує, що „у багатьох економічно розвинутих країнах переважає погляд на **податок як на соціальний кредит**, що видається платником податку державі у формі попередньої оплати суспільних послуг, надання яких повинен забезпечити публічний суб’єкт. При такому підході фінансові відносини стають відплатними, а обидві сторони – приватний і публічний суб’єкти – несуть один перед іншим майнову (правовідновлювальну) відповідальність за неналежне виконання своїх обов’язків” [20, с.41-42]. При цьому робиться висновок, що податок, будучи наділений індивідуальною безвідплатністю, має суспільну відплатність.

З наведених вище визначень податку можна виділити наступні ознаки податку як правової категорії: обов'язковість податку; сплата податку здійснюється з метою фінансового забезпечення діяльності держави; односторонній характер встановлення податку; можливість застосування державного примусу; індивідуальна безвідплатність і, як наслідок, безеквівалентність податку; безповоротність податку; сплата податку пов'язана з переходом права власності фізичних та юридичних осіб на грошові кошти до держави. Однак у зазначених вище та інших теоріях податку не досліджується зумовленість розуміння юридичної категорії „податок” типам праворозуміння вченого, не аналізуються наявні типи доктринальних підходів до розуміння суті юридичної категорії податок. Це ускладнює класифікацію, аналіз та оцінку різних теоретичних підходів до розуміння категорії податок, виділення та наступне з'ясування ще не досліджених та недостатньо досліджених аспектів даної проблеми.

**Мета статті.** Автор ставить перед собою завдання проаналізувати ступінь наукової розробки проблеми; з'ясувати сутність юридичної категорії „податок”, причини різноманіття підходів теоретиків і практиків до визначення суті та змісту даної категорії, виділити основні типи доктринальних підходів до юридичної категорії податок.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Історично першим було **природно-правове розуміння** і, відповідно, юридичне визначення **податку**. Державний примус до сплати податку представниками цієї доктрини сприймався негативно. На науковому рівні це знайшло найбільш чітке втілення і відображення у вченні фізіократів – Ф. Кене і його учнів. Згідно їхнього вчення, держава не повинна заважати дії природних законів, які забезпечують об'єктивний хід явищ, порядок, який найбільш вигідний людському роду, тому що він узгоджується з природним правом усіх людей. Ці вічні, незмінні закони, вважали вони, підпорядковують собі будь-яку розумну людину. Держава, на їхню думку, повинна сприяти розумінню цих законів за допомогою організації освіти, дотримуватись і охороняти їх. Її спроби втручатися в складний механізм суспільного життя лише псуєть благий порядок, що встановлений Богом. Вони були переконані, що уряд повинний усувати перешкоди зі шляху міцніючих підприємців, надаючи повну свободу конкуренції, оскільки люди шляхетні і добрі за своєю природою, тому вільна і необмежена конкуренція створить найкращий порядок, який можливий на Землі [32, с.6-7]. Такі погляди фізіо-

кратів на роль держави в цілому і в оподаткуванні зокрема. Фізіократи були першими послідовними представниками індивідуалізму та лібералізму у сфері податків. К. Маркс, зокрема, писав про них: “Ця школа ... відкидає (заперечує) кольбертизм і взагалі будь-яке втручання уряду у діяльність громадського суспільства. Вона дозволяє державі жити тільки в порах даного суспільства, подібно до того, як згідно з вченням Епікура боги живуть в порах всесвіту” [18, с.38].

Ідеї природного порядку і згубності порушення його державною владою відстоював також У. Петті. Недолік державного управління, як вважав він, полягає у тому, що “занадто багато з того, що повинно було б управлятися лише природою, древніми звичаями і загальним договором, підпало під регулювання закону” [1, с.24]. У.Петті різко виступає проти державної регламентації, якщо вона “суперечить законам природи”. У відповідності зі своїми поглядами на роль держави в економіці У.Петті у “Трактаті про податки і збори” підрозділяє цільові видатки держави наступним чином: а) військові витрати; б) утримання управління; в) витрати на церкву; г) витрати на освіту) д) утримання сиріт та інвалідів; е) витрати на дороги, судноплавні ріки, водопроводи, мости, порти та інші предмети, необхідні для блага користування всіх [26, с.11].

Розквіт, найвищий підйом природно-правового розуміння сутності податку припадає на історичний період вільного, неприборканого ринку, домонополістичного розвитку капіталізму. Але і в даний час зустрічаються прихильники природно-правового розуміння податку. Його представники абсолютизують в останньому природній зміст податку як ланки публічних фінансів і дуже применшують, а то і зовсім відкидають значення його юридичної форми, позитивної сторони справи. Це з неминучістю тягне за собою на практиці безправ'я, анархію, стихію, неврегульованість позитивним податковим правом фіскальних відносин, за чим завжди слідує свавілля держави в цілому та органів, що її представляють, зокрема.

На якісно вищий рівень “теорію вільної конкуренції” фізіократів підняв засновник політичної економії А.Сміт. Як ніхто інший, він яскраво продемонстрував історичний характер податку та теоретичних уявлень про нього, з допомогою яких наука пізнає і відображає його у відповідних поняттях. Зокрема, він зробив обґрунтований висновок про те, що податок для тих, хто його сплачує, ознака не рабства, а свободи і що родовими ознаками податку є легальний порядок платежів та господарська самостійність

платника податку [31, с.611]. Не підозрюючи цього сам, А.Сміт першим сформулював **філософсько-правовий тип розуміння податку**. Легальний, законний порядок в розумінні А.Сміта суттєво відрізняється від нинішніх інтерпретацій цього явища. Головним гарантом свободи, ознакою податку як демократичного інституту А. Сміт вважав право власності. Податок, писав він, “означає, що особа є підданою уряду, однак одночасно і те, що оскільки вона наділена певною відповідальністю, вона сама не може бути власністю якогонебудь іншого господаря” [31, с.611].

Принцип легальності, як переконає аналіз, відігравав підлеглу роль у порівнянні з принципом господарської самостійності (особистої незалежності) суб’єкта податкового правовідношення. Квінтесенція поглядів А.Сміта на податок полягає в тому, що він оцінював принцип законності податку **не з точки зору гарантій надходжень в бюджет держави, а з позиції забезпечення незалежності, самостійності платника податку**. “Там, де цього немає, - підкреслював він, - кожна особа, оподатковувана відповідним податком, передається в більшій або меншій мірі під владу збирача податків, який внаслідок цього може збільшувати тяжкість податку або вимагати для себе погрозою такого збільшення подарунок чи хабар... Точна визначеність того, що кожна особа повинна сплатити в якості податку, нам уявляється справою такого великого значення, що тут навіть досить велика нерівномірність в розмірах податків є значно меншим злом, ніж навіть зовсім мала міра невизначеності” [31, с.588].

А.Сміт був професором моральної філософії, яка наскрізь пронизана ідеями природного права, що виросла на ньому, тому він, подібно фізіократам, переніс ідеї індивідуалізму і свободи із сфери філософії в сферу податкового права. Цілі та задачі держави А. Сміт розуміє так само, як і фізіократи. Держава, згідно його теорії, повинна якомога менше втручатися в діяльність приватних осіб, оскільки вона не в змозі змінити природні закони, на яких заснована ця діяльність. На противагу меркантилістам А.Сміт вважав справжнім обов’язком держави охорону миру, захист особистості та власності, роблячи виключення для тих випадків, коли державна діяльність доцільніша приватної – будівництво залізниць, підтримка народних шкіл, релігійних установ та публічних споруд. Послідовниками смітівського розуміння податку і ролі держави в оподаткуванні стали: Ж.Б. Сей, П.Ж. Прудон, Ф. Бастла, П.Леруа-Бальє, І. Кант та інші мислителі [27, с.31-32]. Філософське розуміння юридичної категорії “податок”,

що зводить по суті податкове право до принципу свободи, виходить головним чином з того, що це право визначає умови, при яких платник податку, пов’язаний або наділений відповідним суспільним статусом, може діяти вільно.

Надаючи великого значення філософському розумінню юридичної категорії “податок”, податкового права, слід мати на увазі, що реального буття воно не має, що це не самостійне явище, яке існує десь поряд із законами, або стоїть вище законів, а наукова абстракція, яка достатньо повно і всебічно розкриває сутність податково-правового регулювання, робить лише це з однієї сторони, а саме з позиції морального принципу свободи. Якщо природно-правовий тип розуміння права – ідеал, то філософське розуміння податкового права – абстракція, своєрідна математична формула податково-правової норми, яка однаково застосовується як до природного, так і до позитивного права. Вона полягає в розумінні податкового права як втілення свободи платника податку, що не порушує при цьому аналогічної свободи всіх інших членів суспільства. Але це, згідно з І. Кантом, передбачає обмеження свободи усіх на засадах взаємності. “Право немислиме без елементів свободи і рівності, хоча б і в самому скромному їх прояві” [23, с.115], писав П.І. Новгородцев і додавав: “В самому понятті права міститься обмеження свободи і розмір цього обмеження може дуже істотно змінюватися” [23, с.278].

В останній третині XIX століття в Західній Європі, насамперед у Німеччині, під впливом суспільної практики відбувся поворот до історичного й органічного погляду на державу. Італійський фінансист Ф. Нітті визначав державу як природну форму соціальної кооперації [22, с.60]. М.І. Боголепов пішов ще далі, зробивши висновок, що теорія державного невтручання віджила свій вік. “Сучасні суспільні класи, - писав він, - борються між собою через прагнення примусити державу служити певним цілям і задачам. Потужно лунає стоуста проповідь, в якій держава закликається до наполегливого втручання у народногосподарське життя” [2, с.9].

Держава даний заклик почула і відгукнулася на нього у сфері податкової політики етатистською доктриною оподаткування, **юридичним позитивізмом як типом розуміння податку**. В його основі лежить теорія вкороченого правовідношення І.Ф. Шершеневича [34, с.203]. Один із представників даного типу розуміння податку М.Д. Загряцков писав, що “в тих межах, в яких дії держави мотивуються виключно цілями загального блага, їй не можна протиставляти особис-

тість, як рівноправного суб'єкта права, в даному випадку мова може йти тільки про правове нормування обов'язків” [9, с.76]. М.Д. Загряцков вважав, що в умовах, коли індивід не може протиставляти державі своє суб'єктивне право, тільки самообмеження держави здатне законодавчо забезпечити регулювання податкових відносин, замінити “владовідносини” держави до платників податків правовідносинами [9, с.91-93]. Не обмежена з формальної точки зору в даному випадку можливість держави накладати боргові зобов'язання на громадян, згідно з М.Д.Загряцковим, з економічної точки зору обмежується платоспроможністю народу, мірою розвитку продуктивних, виробничих сил [9, с.135]. Однак, як показала практика, автор цих міркувань про податок сильно помилявся - держава у всі часи, маючи можливість на власний розсуд встановлювати межі здатності платників податків сплачувати податки, майже завжди встановлює їх поза мірою розумного, а нерідко – і за мірою можливого.

Ще більш емко і чітко юридико-позитивістський, етатистський тип розуміння податку виразив С.В.Запольський: “Податкова форма в найбільшій мірі дозволяє об'єднувати задоволення безпосередніх суспільних інтересів, що втілюються в бюджеті, інтересами платника податку, якому **надається можливість** (виділено мною – Г.Р.) використовувати на свій розсуд суму, що залишається після сплати податку [11, с.99]”. Тобто, відповідно з юридико-позитивістським розумінням податку, саме від волі держави залежить, буде чи не буде надана платнику податку можливість суму, що залишиться після сплати податку, використовувати на свій розсуд.

Юридико-позитивістське розуміння податку, найбільш характерне радянській доктрині фінансового права, методом діалектичного зняття перейшло і в пострадянську науку фінансового права, визначило його розуміння більшістю юристів-фінансистів і в даний час. Зокрема, провідний український теоретик податкового права М.П.Кучерявенко дає наступне визначення юридичної категорії “податок”: “...податок – це форма примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, що реалізують свій податковий обов'язок, в державну чи комунальну власність, який вноситься в бюджет відповідного рівня (або цільовий фонд)”на основі закону (або акту органу місцевого самоврядування) і виступає як обов'язковий, не цільовий, безумовний, безоплатний і безповоротний платіж” [16, с.79].

Російський теоретик податкового права М.Н.Злобін у спеціальному дослідженні „Пода-

ток як правова категорія” пише: „податок являє собою 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 [12, с.21].

З аналогічних позицій до визначення податку підходить і Д.В. Вінницький: “... податок, – резюмує він, – встановлена законно сформованим представницьким органом форма обмеження конституційного права власності або іншого законного володіння шляхом відчуження частини матеріальних благ, що належать приватним особам, на користь фіску, в грошовій формі, у безповоротному, безоплатному і обов'язковому порядку, обумовлена необхідністю вирішення суспільних задач, заснована на принципах всезагальності, рівності, спів розмірності” [4, с.43]. Не змінилось визначення податку цим дослідником і в наступних його працях [5, с.251-252].

На нашу думку, найбільш вразливим місцем останнього визначення податку є його кваліфікація перш за все, як форми “обмеження конституційного права власності або іншого законного володіння”. Якщо виходити з природи податку, яка цілком і повністю проявляється в його функціях – перерозподільній (фіскальній) і контрольній – зовсім очевидно, що податок встановлюється з метою одержання доходу публічною владою для виконання її природних функцій. Будь-якій вплив держави на поведінку платника податку з допомогою податку виходить за природні межі податку і належить уже до сфери зовнішнього впливу податку. В дійсності, як резонно підкреслює С.Г.Пепеляєв, “законодавець виходить із платоспроможності особи, залишаючи їй свободу дій за межами податкового зобов'язання. Податок не спонукає заробляти, він лише претендує на частину заробленого” [21, с.27].

Визначенням юридичної категорії податок з позицій юридичного позитивізму, на нашу думку, властиві всі ті недоліки, які характерні даному типу розуміння права як явища суспільного життя. Це насамперед відрив позитивної форми від природного змісту – перерозподільних відносин в суспільстві – і абсолютизація цієї форми, що в кінцевому результаті впливається у протиставлення позитивної форми податку його природному змісту, в ігноруванні природних закономірностей податку і податкових відносин, у зловживанні державою і органів місцевого самоврядування в податкових відносинах. Найчастіше

дані зловживання публічної влади в податкових відносинах виливаються в непомірно високі ставки податків, що обертається втечею капіталів за кордон, переходом підприємств у тіньовий сектор економіки і подібними їм явищами.

Найбільш адекватним істинній природі податку є його розуміння і визначення, як нам видється, з позиції соціологічного позитивізму – **природно-позитивне розуміння податкового права**. Перш за все таке розуміння податкового права, і не тільки податкового, знайшло своє закріплення в конституціях багатьох сучасних демократичних держав, в тому числі в Конституції України. Остання виходить з доктрини єдності природного і позитивного права. Згідно даної доктрини загально визначеними принципами права насамперед є природні закони суспільного розвитку, невідчужуванні права та свободи людини і громадянина, які і складають об'єктивну основу позитивного права. Про це потрібно говорити, не тільки всебічно розкриваючи і докладно характеризуючи поняття права, його сутність та зміст, але і в коротких його дефініціях.

З усіх існуючих природно-позитивних визначень податку найбільш адекватним його істинному змісту є визначення податку С.Г. Пепеляєвим: “Податок – єдина законна (встановлена законом) форма відчуження власності фізичних і юридичних осіб на засадах обов'язковості, індивідуальної безоплатності, забезпечена державним примусом, що не носить характер покарання або контрибуції, з метою забезпечення платоспроможності суб'єктів публічної влади [21, с.26]”. Ним же зроблений чудовий коментар даного визначення. Зокрема, С.Г. Пепеляєв справедливо звертає увагу, насамперед, на той факт, що запропоноване ним визначення податку підкреслює прерогативу законодавчої влади встановлювати податки. Визначення виходить також із того, що платником податку є власник, а не громадянин, тобто що сплата податку – соціальний обов'язок, який випливає з права приватної власності. Обкладаючи власність, держава тим самим поширює свій податковий суверенітет на будь-які доходи або майно приватних осіб, що одержані на її території або перебувають на ній. Нарешті, визначення вказує, що податок встановлюється з метою забезпечення доходами бюджету публічної влади [21, с.26-27]. До мінує цього визначення юридичної категорії „податок” належить віднести насамперед недостатнє відображення у ньому об'єктивного характеру та природних меж податкових правовідносин.

Маючи на увазі податки, відомий німецький державознавець П. Кирхгоф писав, що “доходи як особлива категорія цікавлять державне право не з точки зору походження, правової основи або цілеспрямованості витрачання грошових коштів. В центрі його уваги – ступінь свободи держави у сфері фінансів” [8, с.134]. Тому не випадково Г.А.Гаджієв і С.Г.Пепеляєв підкреслюють, що “спрямованість загальних принципів оподаткування і зборів – саме обмеження цієї свободи. Вони на конституційному рівні ставлять перепони податковій сваволі, створюють основи справедливого, помірнього та співрозмірного оподаткування” [7, с.185]. Отже, основні принципи оподаткування і зборів не можуть бути порушені без негативних наслідків для суб'єктів податкових відносин незалежно від того, знайшли вони закріплення в Конституції держави або іншому її законі чи ні. Закріплення їх в законі лише належним чином забезпечує реалізацію даних принципів. Однак оскільки вони служать втіленню і захисту основ конституційного ладу, власне держави і в той же час основних прав і свобод людини і громадянина, наяву достатні підстави для висновку про їх дозаконний і в певному змісті навіть надзаконний характер. Уже згадувані вище Г.А.Гаджієв і С.Г.Пепеляєв резонно зауважили, що оскільки “загальні принципи оподаткування і зборів спрямовують і зв'язують саму законодавчу владу, маючи для неї “еталонне” значення, закріплення цих принципів в законі є свого роду їх констатацією, а не встановленням згідно з волею законодавця” [7, с.191].

Очевидно, що з цієї причини застосування основних принципів оподаткування і зборів не може залежати навіть від міри їх конкретизації в Конституції держави. “В цілому конституційне фінансове право, - як відзначає німецький вчений юрист-фінансист К. Фогель – не може залежати від випадковості, згідно якої одні питання знайшли в тексті Конституції повне відображення, а інші – ні” [8, с.113]. “Для фінансової системи, - підкреслює він в іншому місці цієї ж роботи – із чинного регулювання робляться специфічні висновки, які стосуються існування фінансового права. Поряд з писаним виступає, таким чином, більш широке, неписане фінансове право Основного закону” [8, с.113], тобто, його принципи.

Серед запропонованих в науковій літературі критеріїв класифікації основних принципів оподаткування і зборів найбільш адекватними правовій природі податку, на нашу думку, є критерії, запропоновані Г.А.Гаджієвим і С.Г.Пепеляєвим та підтримані згодом цілим рядом інших

вчених – це критерії змісту і функціонального призначення основних принципів оподаткування і зборів. На їх основі дані вчені виділили два основних блоки базисних принципів оподаткування і зборів: а) принципи, що забезпечують реалізацію та дотримання основ конституційного ладу, інтересів держави; б) принципи, що забезпечують реалізацію і дотримання основних прав і свобод платників податків, їх інтересів. До першої групи принципів вони віднесли: принцип публічної мети стягнення податків і зборів; принцип обмеження спеціалізації податків і зборів; принцип встановлення, зміни та відміни податків і зборів законами; принцип встановлення податків і зборів у належній процедурі; принцип обмеження форм податкової законотворчості. До другої групи даних принципів Г.А.Гаджиев і С.Г.Пепеляев віднесли: принцип юридичної рівності платників податків і зборів; принцип всезагальності оподаткування; принцип рівного податкового тягара; принцип співрозмірності оподаткування конституційно значимим цілям обмеження прав і свобод платників податків [7, с.194-196]. Аналіз даних принципів оподаткування і зборів переконує, що серед них є юридико-технічні принципи та принципи, що виражають природні, об’єктивні закономірності податкових відносин в суспільстві.

**Висновки.** Категорію „податок” з позиції соціологічного позитивізму можна визначити на основі вище згадуваної дефініції податку С.Г.Пепеляєвим з підручника “Податкове право” під його редакцією: податок – єдина законна (встановлена законом) форма **об’єктивних перерозподільних відносин, що проявляється** у відчуженні **такої частки приватної** власності фізичних та юридичних осіб на засадах обов’язковості, індивідуальної безоплатності, забезпечена державним примусом, яка не носить характер покарання або контрибуції, з метою забезпечення платоспроможності суб’єктів публічної влади, **яка не підриває природних основ розширеного відтворення приватної власності в суспільстві.**

Виділені чотири основних типи доктринальних підходів до визначення юридичної категорії „податок” слід визнати класичними. Кожний із них будується на відповідному стрижневому принципі: невідчужуваних правах особистості; абстрактній формулі свободи; нормі поведінки, що встановлена верховною владою; реальних суспільних відносинах, що спричиняють юридичні наслідки. З них перші два носять абстрактний, суто теоретичний характер, виходять з належного у податковому праві, а останні два типи (юридичний позитивізм і соціологічний позити-

візм) розуміння податку надають податковому праву цілком реальний зміст (податково-правові норми або податково-правові відносини), приймають податкове право суцільним, таким, яке воно є в дійсності.

Ці два типи податкового позитивізму і дві абстрагованих, ідеальних конструкції податку не тільки якісно відрізняються між собою, але і глибоко взаємопов’язані. Усупереч судженням багатьох дослідників права про повне неспівпадання природного і позитивного права насправді, як переконує вітчизняний та світовий досвід, між ними немає нездоланих перешкод. Реальність нерідко трансформує та перекидає ідеали. З іншого боку, ідеал впливає на дійсність, іноді частково втілюється в ній. Механізм такої взаємодії і проникнення складається із змін у чинному податковому праві, тлумачення податкових норм, загальних принципів податкового права і т.д.

### Список літератури

1. **Аникин А.В., Аникин В.А.** Уильям Петти. - М., 1986.
2. **Боголепов М.И.** Финансы, правительство и общественные интересы. - СПб., 1917.
3. **Васильев А.М.** Правовые категории (методологические аспекты разработки системы категорий теории права). - М., 1976.
4. **Винницкий Д.В.** Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис. - М.: Изд-во НОРМА, 2002.
5. **Винницкий Д.В.** Российское налоговое право: проблемы теории и практики. - СПб.: «Юридический центр Пресс», 2003.
6. **Гаврилюк Р.А.** Функции налога: методологические подходы к определению // Финансовое право. – 2003. – №4. – С.34-38.
7. **Гаджиев Г.А, Пепеляев С.Г.** Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учебное пособие. - М.: ФБК-ПРЕСС, 1998.
8. Государственное право Германии. В 2-х т. Т.2. - М.: Институт государства и права РАН, 1994.
9. **Загряцков М.Д.** Административная юстиция и право жалобы в теории и законодательстве. - М., 1925.
10. **Закомлистов А.Ф.** Юридическая философия. – СПб.: Изд-во «Юридический центр Пресс», 2003. – 548 с.
11. **Запольский С.В.** Налогообложение как предмет правового регулирования / Проблемы

- совершенствования советского законодательства. Труды ВНИИСЗ. - 38. - М., 1987.
12. **Злобин Н.Н.** Налог как правовая категория. – М.: РПА МЮ РФ, 2003. – 170 с.
13. **Ивлиева М.Ф.** Правовые проблемы косвенного налогообложения в Российской Федерации // Правоведение. – 2002. – №5. – С.107-119.
14. **Кейнс Дж. М.** Общая теория занятости, процента и денег. – М.: Гелиос АРВ, 2002. – 352с.
15. **Кучеров И.И.** Налоговое право зарубежных стран. Курс лекций. – М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2003. – 374 с.
16. **Кучерявенко Н.П.** Налоговое право: Учебник. - Харьков: Легас, 2001.
17. **Липинский Д.А.** Функции налоговой ответственности // Финансовое право. – 2003. – №4. – С.51-55.
18. **Маркс К., Энгельс Ф.** Соч. Т. 26, ч.1. – М., 1955.
19. **Монтескье Ш.** Избранные произведения. – М., 1955.
20. **Налоговое право России:** Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А.Крохина. – М.: НОРМА, 2003.
21. **Налоговое право:** Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Юристъ, 2003.
22. **Нитти Ф.** Основные начала финансовой науки. - М., 1904.
23. **Новгородцев П.И.** Об общественном идеале. - М., 1991.
24. **Пепеляев С.Г.** К вопросу о правовом понятии фискальных сборов и порядке их установления / Финансовый механизм и его правовое регулирование: Материалы международной научно-практической конференции (24-25 апреля 2003 г.). Часть II / Под ред. Е.В.Покачаловой и О.Ю.Бакаевой. – Саратов: Издат. центр СГСЭУ, 2003. – С.68-76.
25. **Петрова Г.В.** Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования. – М.: Изд-во «Олита», 2003. – 360 с.
26. **Петти У.** Трактат о налогах и сборах. - М., 1963.
27. **Пушкарева В.М.** История финансовой мысли и политики налогов. - М.: Финансы и статистика, 2001.
28. **Рикардо Д.** Начала политической экономии и налогового обложения // Сочинения. В 3-х т. Т.1. – М.: Политиздат, 1995. – С.64-67.
29. **Свенсон Бу.** Экономическая преступность. – М., 1987.
30. **Сисмонди Ж.** Новые начала политэкономии. – М., 1962.
31. **Смит А.** Исследование о природе и причинах богатства народов. - М., 1962.
32. **Сорвина Г.Н.** История экономической мысли двадцатого столетия. - М.: Изд-во РАГС, 2001.
33. **Чуркин А.В.** Объект налогообложения: правовые характеристики: Учебное пособие. – М.: Юрист, 2003. – 120 с.
34. **Шершеневич И.Ф.** Философия права. Т.1. Общая теория права. - М.: Издание братьев Башмаковых, 1911.

*Стаття надійшла до редколегії 25 жовтня 2003 р.*

*Рекомендована до опублікування у „Віснику” науковим редактором П.С.Пацурківським.*

*R.O. Gavryliuk*

## DEBATABLE QUESTIONS OF THE CONTENTS OF A CATEGORY “TAX”

### Summary

In the article on the basis of the analysis of advanced achievements of science of the financial law and financial-legal practice the degree of scientific development of a problem is analysed, the essence of a juridical category “tax”, reason of variety of the approaches of the theorists and practical men to definition of essence and contents of the category is made out, the basic types doctrinal of the approaches to a juridical category “tax” are allocated.