

# Юридична Україна

ЩОМІСЯЧНИЙ ПРАВОВИЙ ЧАСОПИС

— 4(16)/2004



***Співзасновники:***

Київський регіональний центр  
Академії правових наук України,  
СП "Юрінком Інтер"

*Видавець: СП "Юрінком Інтер"*

Згідно з постановою президії Вищої атестаційної комісії України від 10.12.2003 р.  
№ 2-05/10 наукові статті, опубліковані в журналі "Юридична Україна",  
зараховуються на підставі висновку експертної ради ВАК України з юридичних наук,  
окремо у кожному конкретному випадку за поданням спеціалізованої вченої ради,  
як фахові в галузі юридичних наук.

---

© Юрінком Інтер, 2004

---

## ЗМІСТ

**ТЕОРІЯ ДЕРЖАВИ І ПРАВА**

*Анатолій Олійник.* Значення принципу розподілу влад у забезпеченні конституційних свобод людини і громадянина в Україні. . . . . 4

**ПРОБЛЕМИ АДМІНІСТРАТИВНОГО ПРАВА**

*Володимир Гіжевський, Едуард Демський.* Про систему адміністративного права . . . . . 9

**ФІНАНСИ, ПОДАТКИ, БЮДЖЕТ**

*Руслана Гаврилюк.* Основні типи доктринальних підходів до визначення юридичної категорії «податок» . . . . . 11

**ПИТАННЯ РОЗВИТКУ ПРИВАТНОГО ПРАВА**

*Ігор Безклубий.* Сутність та ознаки банківського правочину. . . . . 18

**ЕКОНОМІКА І ПРАВО**

*Олексій Юлдашев.* Правові питання конкурентної політики в аспекті європейської інтеграції. . . . . 25

*Микола Синьківський.* Проблеми правового регулювання ветеринарного обслуговування . . . . . 32

**ЦИВІЛЬНИЙ ПРОЦЕС**

*Сергій Васильєв.* Історія становлення і розвитку сучасного доказового права України. . . . . 37

**КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВІ НАУКИ**

*Анатолій Закалюк.* Поняття злочинності: предметна сутність . . . . . 43

*Олександр Михайленко, Василь Юрчишин.* Проблеми відмови прокурора від підтримання державного обвинувачення в суді. . . . . 50

*Максим Смирнов.* Концепція удосконалення інституту взаємної правової допомоги по кримінальних справах . . . . . 56

**ПРАВОХОРОННІ ОРГАНИ**

*Євген Невмержицький, Федір Шульженко.* Прокуратура в механізмі соціальної правової держави: реалії та перспективи. . . . . 63

**КОНФЕРЕНЦІЇ, СЕМІНАРИ, «КРУГЛІ СТОЛИ»**

*Вікторія Дерезь, Юлія Сеннікова.* Адміністративне право в контексті європейського вибору України (за результатами міжнародної науково-практичної конференції). . . . . 70

**ЗАКОНОДАВСТВО**

Правовий календар . . . . . 72

**СУДОЧИНСТВО**

Рішення органу конституційної юрисдикції. . . . . 75

Справа зі спору у сфері корпоративних правовідносин . . . . . 78

Справа зі спору, що виник з відносин, пов'язаних із державним регулюванням діяльності суб'єктів господарювання. . . . . 80

**ЄВРОПЕЙСЬКИЙ СУД З ПРАВ ЛЮДИНИ**

Справа «Айдер та інші проти Туреччини» (Ayder and others v. Turkey) . . . . . 82

**БІБЛІОГРАФІЯ**

*Володимир Плавич.* Інтегративний аналіз правових систем сучасності, їх сутності, структури та функцій . . . . . 84

*Анатолій Селіванов.* Новий крок у науково-правовому дослідженні державного управління та адміністративної реформи . . . . . 86

**ОСОБИСТІТЬ**

*Олександр Копиленко, Олександр Крупчан, Михайло Сегай.* Пам'яті Федора Глібовича Бурчака, видатного правознавця і державного діяча. . . . . 88

*Николай Сыродоев.* Его трудами создавался авторитет юридической науки. . . . . 91

*Володимир Шаповал.* Юрист з великої літери . . . . . 92

*Іван Тимченко.* Каталізатор ідей нового . . . . . 93

*Юрій Шемшученко.* На згадку про Ф. Г. Бурчака . . . . . 93

*Ігор Побірченко.* Справжня людина і вчений . . . . . 94

*Владимир Николаев.* Будучи рядом . . . . . 95

## ОСНОВНІ ТИПИ ДОКТРИНАЛЬНИХ ПІДХОДІВ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ КАТЕГОРІЇ «ПОДАТОК»

**Руслана Гаврилюк,**  
кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри конституційного,  
адміністративного та фінансового права  
юридичного факультету Чернівецького  
національного університету  
імені Юрія Федьковича

Філософія як наука наук під категоріями розуміє найбільш загальні та фундаментальні поняття, що відображають істотні, всезагальні властивості й відносно явищ дійсності та пізнання. Щодо правових категорій А. М. Васильєв зазначав, 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» [1]. Тобто зміст правових категорій детермінується не тільки об'єктивною природою правових явищ, а й нашим розумінням, баченням цієї природи. Повною мірою це стосується і наукового визначення *юридичної категорії «податок»*. Аналіз великої різноманітності визначень цієї категорії, що є в дослідженнях з фінансового права вчених постсоціалістичних держав і країн Заходу, всієї історії науки фінансового права переконує, що всі вони вміщуються 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).

Історично однією з перших теорій юридичної категорії «податок» була *теорія податку як обміну послугами*, згідно із якою податок 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 межі XVII—XVIII ст. у Франції. Її представниками були Себастьян Ле Претр де Вобан і Шарль Луї Монтеск'є. Вони розглядали податок як плату, що її вносять кожний громадянин за охорону його особистої та майнової безпеки, за

захист державою та інші послуги, тобто як ціну за послуги держави. Суть атомістичної теорії полягає в обміні одних цінностей на інші, який здійснюється на особливих засадах, оскільки громадяни не вправі відмовитися ні від сплати податків, ні від державної охорони [2].

У першій половині XIX ст. Жан Сісмонді в своїй праці «Нові начала політекономії» (1819) запропонував *теорію насолоди*, згідно з якою податок розглядався як ціна, що сплачується громадянином за отримувані від суспільства насолоди — насолоду від громадського порядку, справедливого правосуддя, забезпечення свободи особистості та права власності. За допомогою податків, як зазначав Ж. Сісмонді, відбувається покриття щорічних витрат держави на забезпечення цих насолод [3].

Класичну теорію податку — *теорію податкового нейтралітету* — розробили на межі XVIII—XIX ст. А. Сміт 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 [4].

*Кейнсіанську теорію податку* було розроблено в першій половині XX століття. Її суть полягає в тому, що податки розцінюються як головний важіль регулювання економіки та одна із складових її прогресу. Згідно з цією теорією податок — це вбудований механізм гнучкості в економічну систему [5].

Представники *договірної теорії податку* стверджують, що податок — це плата державі за надання останньою певних послуг. Один із відомих представників цієї наукової школи шведський філансист 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» [6].

Цікавим є погляд Ю. О. Крохіної, яка стверджує, що «у багатьох економічно розвинутих країнах переважає погляд на *податок як на соціальний кредит* (курсив мій. — Р. Г.), що видається платником податку державі у формі попередньої оплати суспільних послуг, надання яких повинен забезпечити публічний суб'єкт. За такого під-

ходу фінансові відносини стають відплатними, а обидві сторони — приватний і публічний суб'єкти — несуть один перед іншим майнову (право-відновлювальну) відповідальність за не належне виконання своїх обов'язків» [7]. При цьому автор робить висновок, що податок, будучи надленим індивідуальною безвідплатністю, має суспільну відплатність.

Як бачимо, у зазначених вище та інших теоріях податку не досліджується зумовленість розуміння юридичної категорії «податок» типом праворозуміння вченого, не аналізуються наявні типи доктринальних підходів до тлумачення суті юридичної категорії податку. 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 цієї проблеми.

Автор ставить перед собою завдання проаналізувати ступінь наукової розробки проблеми; з'ясувати сутність юридичної категорії «податок», причини різних підходів теоретиків і практиків до визначення суті та змісту цієї категорії, виділити основні типи доктринальних підходів до юридичної категорії податок.

### Природно-правове і філософсько-правове розуміння податку\*

Історично першим було **природно-правове розуміння** і, відповідно, юридичне визначення податку. Державний примус до сплати податку представники цієї доктрини сприймали негативно. На науковому рівні це найбільш чітко втілено й відображено у вченні фізіократів — Ф. Кене і його учнів. Згідно з їхніми поглядами, держава не повинна заважати дії природних законів, які забезпечують об'єктивний хід явищ, порядок, який найбільш вигідний людському роду, бо 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, дотримуватися і охороняти їх. Її спроби втручатися в складний механізм суспільного життя лише псуєть благай порядок, що встановлений Богом. Фізіократи були переконані, що уряд повинен усувати перешкоди зі шляху підприємців, які набирають сили, надаючи повну свободу

конкуренції, оскільки люди шляхетні й добрі за своєю природою, тому вільна й необмежена конкуренція створить найкращий порядок, який можливий на Землі [8]. Фізіократи були першими послідовними представниками індивідуалізму та лібералізму в сфері податків. К. Маркс, зокрема, писав про них: «Ця школа ... відкидає (заперечує) кольтеризм 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» [9].

Ідеї природного порядку і згубності порушення його державною владою обстоював також У. Петті. Недолік державного управління, вважав він, полягає у тому, що «занадто багато з того, що повинно було б управлятися лише природою, давніми звичаями і загальним договором, підпало під регулювання закону» [10]. У. Петті різко виступав проти державної регламентації, якщо вона «суперечить законам природи». Відповідно до своїх поглядів на роль держави в економіці У. Петті у «Трактаті про податки і збори» поділяв цілковиті видатки держави таким чином: а) військові витрати; б) утримання управління; в) витрати на церкву; г) витрати на освіту; ґ) утримання сиріт та інвалідів; д) витрати на дороги, судноплавні ріки, водопроводи, мости, порти та інші предмети, необхідні для блага користування всіх [11].

Розквіт, найвище піднесення природно-правового розуміння сутності податку припадає на історичний період вільного, неприборканого ринку, домонополістичного розвитку капіталізму. Проте і в наш час зустрічаються прихильники природно-правового розуміння податку. Вони абсолютизують в податку як у ланці публічних фінансів його природний зміст і дуже применшують, а то й зовсім відкидають значення його юридичної форми, позитивного боку справи. Зазначений підхід на практиці неминуче спричинює безздрав'я, анархію, стихію, нерегульованість позитивним податковим правом фіскальних відносин, за чим завжди йде свавілля держави в цілому та органів, що її представляють, зокрема.

На якісно вищій 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

\* Внутрішню рубрикацію тексту (підзаголовки) здійснено редакцією.

яких наука пізнає й відображає його у відповідних поняттях. Зокрема, він зробив обґрунтований висновок про те, що податок для тих, хто його сплачує, є ознакою не рабства, а свободи, і що родовими ознаками податку є легальний порядок платежів та господарська самостійність платника [12]. Не підозрюючи цього сам, А. Сміт першим сформулював філософсько-правовий тип розуміння податку. Легальний, законний порядок у розумінні А. Сміта істотно 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 якогось-небудь іншого господаря» [13].

Принцип легальності, як переконав аналіз, відігравав підлеглу роль, порівняно з принципом господарської самостійності (особистої незалежності) суб'єкта податкових правовідносин. Квінтесенція поглядів А. Сміта на податок полягає в тому, що він оцінював принцип законності податку не з погляду гарантій надходжень до бюджету держави, а з позиції забезпечення незалежності, самостійності платника податку. «Там, де цього немає, — підкреслював він, — кожна особа, оподатковувана відповідним податком, передається більшою або меншою мірою під владу збирача податків, який внаслідок цього може збільшувати тяжкість податку або вимагати для себе погрозою такого збільшення подарунків чи хабарів... Точна визначеність того, що кожна особа повинна сплатити як податок, 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» [14].

А. Сміт був професором моральної філософії, яка наскрізь проіннята ідеями природного права, що виросла на ньому, тому він, подібно до фізіократів, переніс ідеї індивідуалізму та свободи зі сфери філософії до сфери податкового права. Цілі та завдання держави А. Сміт розуміє так само, як і фізіократи. Держава, згідно з його теорією, повинна якомога менше втручатися в діяльність приватних осіб, оскільки вона не в змозі змінити природні закони, на яких засновано цю діяльність. На противагу меркантилістам, А. Сміт вважав справжнім обов'язком держави охорону миру, захист особистості та власності, роблячи виня-

ток для тих випадків, коли державна діяльність доцільніша за приватну — будівництво залізниць, підтримка народних шкіл, релігійних установ і публічних споруд. Послідовниками смітівського розуміння податку й ролі держави в оподаткуванні стали: Ж. Б. Сей, П. Ж. Прудон, Ф. Бастла, П. Леруа-Бальє, І. Кант та інші мислителі [15]. Філософське розуміння юридичної категорії «податок», що зводить по суті податкове право до принципу свободи, виходить головним чином із того, що це право визначає умови, за 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 й усебічно розкриває сутність податково-правового регулювання, робить це лише з одного боку, 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» [16], писав П. І. Новгородцев і додавав: «В самому понятті права міститься обмеження свободи і розмір цього обмеження може дуже істотно змінюватися» [17].

### Юридичний позитивізм як тип розуміння податку

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 [18]. М. І. Боголепов пішов далі, зробивши висновок, що теорія державного невтручання віджила своє. «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» [19].

Держава цей заклик почула й відгукнулася на нього у сфері податкової політики етатистською доктриною оподаткування, **юридичним позитивізмом як типом розуміння податку**. В його основі — теорія вкороченого правовідношення І. Ф. Шершеневича [20]. Один із представників цього типу розуміння податку М. Д. Загряцков писав, що «в тих межах, в яких дії держави мотивуються виключно цілями загального блага, їй не можна протиставляти особистість, як рівноправного суб'єкта права, в даному випадку мова може йти тільки про правове нормування обов'язків» [21]. 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 і платників податків правовідносинами [22]. Необмежена з формального погляду в цьому випадку можливість держави накладати боргові зобов'язання на громадян, згідно з М. Д. Загряцковим, з економічного погляду обмежується платоспроможністю народу, мірою розвитку продуктивних, виробничих сил [23]. Однак, як засвідчила практика, автор цих міркувань про податок дуже помилявся — держава за всіх часів, маючи можливість на власний розсуд встановлювати межі здатності платників податків сплачувати податки, майже завжди встановлює їх поза мірою розумного, а часто — і за мірою можливого.

Ще більш ємно й чітко про юридико-позитивістський, етатистський тип розуміння податку висловився С. В. Запольський: «Податкова форма найбільшою мірою дозволяє об'єднувати задоволення безпосередніх суспільних інтересів, що втілюються в бюджеті, інтересам платника податку, якому надається *можливість* (курсив мій. — Г. Р.) використовувати на свій розсуд суму, що залишається після сплати податку» [24]. Тобто, відповідно до юридико-позитивістського розуміння податку, саме від волі держави залежить, буде чи не буде надано платнику податку можливість суму, що залишиться після сплати податку, використовувати на свій розсуд.

Юридіко-позитивістське розуміння податку, найбільш притаманне радянській доктрині фінансового права, методом діалектичного зняття перейшло і в пострадянську науку фінансового права, визначило його розуміння більшістю юристів-фінансистів і в цей час. Зокрема, провідний український теоретик податкового права М. П. Кучерявенко дає таке визначення юридичної категорії «податок»: «...це форма примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, що реалізують свій податковий обов'язок, у 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» [25].

Російський теоретик податкового права М. Н. Злобин у спеціальному дослідженні «Податок 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» [26].

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, зумовлена необхідністю вирішення суспільних завдань, основана на принципах всезагальності, рівності, розмірності» [27]. Не змінив визначення податку цей дослідник і в наступних своїх працях [28].

На нашу думку, найбільш вразливим місцем останнього визначення податку є його кваліфікація, насамперед, як форми «обмеження конституційного права власності або іншого законного володіння». Якщо виходити з природи податку, яка повністю виявляється в його функціях — перерозподільній (фіскальній) і контрольній, — абсолютно очевидно, що податок встановлюється з метою одержання доходу публічною владою для виконання її природних функцій. Будь-який вплив держави на поведінку платника податку з допомогою податку

виходить за природні межі податку і належить уже до сфери його зовнішнього впливу. 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» [29].

Визначенням юридичної категорії податку з позицій юридичного позитивізму, на нашу думку, властиві всі ті недоліки, які притаманні цьому типу розуміння права як явища суспільного життя. Це, насамперед, відрив позитивної форми від природного змісту — перерозподільних відносин у суспільстві — та абсолютизація цієї форми, в кінцевому підсумку — протиставлення позитивної форми податку його природному змісту, ігнорування природних закономірностей податку і податкових відносин, зловживання держави і органів місцевого самоврядування в податкових відносинах. Найчастіше ці зловживання публічної влади в податкових відносинах трансформуються в непомірну високі ставки податків, що обертається втечею капіталів за кордон, переходом підприємств у тіньовий сектор економіки і подібними явищами.

### Природно-позитивне розуміння податку

Найбільш адекватним істинній природі податку є його розуміння і визначення, як ми вважаємо, з позиції соціологічного позитивізму — **природно-позитивне розуміння податкового права**. Перш за все, таке розуміння податкового права, і не тільки податкового, закріплено в конституціях багатьох сучасних демократичних держав, в тому числі в Конституції України. Остання виходить із доктрини єдності природного та позитивного права. Згідно з цією доктриною загально визнаними принципами права насамперед є природні закони суспільного розвитку, невідчужувані права та свободи людини і громадянина, які й становлять об'єктивну основу позитивного права. Про це потрібно говорити, не тільки всебічно розкриваючи і докладно характеризуючи поняття права, його сутність та зміст, а й у коротких його дефініціях.

З усіх природно-позитивних визначень податку найбільш адекватним його істинному змісту є те, що його дав С. Г. Пепеляєв: «Податок — єдина законна (встановлена законом) форма відчуження власності фізичних і юридич-

них осіб на засадах обов'язковості, індивідуальної безоплатності, забезпечена державним примусом, що не має характеру покарання або конфіскації, з метою забезпечення платоспроможності суб'єктів публічної влади» [30]. Він же дав чудовий коментар цього визначення. Зокрема, С. Г. Пепеляєв слушно звертає увагу, насамперед, на той факт, що дефініція, яку він дав, 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. Через оподаткування власності держава поширює свій податковий суверенітет на будь-які доходи або майно приватних осіб, що одержані на її території або перебувають на ній. Нарешті, наведене визначення вказує, що податок встановлюється з метою забезпечення доходами бюджету публічної влади [31]. До недоліків цього визначення юридичної категорії «податок» належить 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 погляду походження, правової основи або цілеспрямованості витрачання грошових коштів. В центрі його уваги — ступінь свободи держави у сфері фінансів» [32]. Тому не випадково Г. А. Гаджиев 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, помірного та розмірного оподаткування» [33]. Отже, основні принципи оподаткування і зборів не може бути порушено без негативних наслідків для суб'єктів податкових відносин незалежно від того, закріплено їх у Конституції держави або іншому її законі чи ні. Закріплення їх у законі лише належним чином забезпечує реалізацію цих принципів. Однак, оскільки вони слугують втіленню і захисту основ конституційного ладу, власне держави і водночас основних прав і свобод людини та громадянина, є достатні підстави для висновку про їх дозаконний і в певному розумінні навіть надзаконний характер. Уже згадувані вище Г. А. Гаджиев 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» [34].

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 зазначає німецький учений юрист-фінансист К. Фогель, — не може залежати від випадковості, згідно з якою одні питання дістали в тексті Конституції повне відображення, а інші — ні» [35]. «Для фінансової системи, — підкреслює він в іншому місці цієї самої праці, — із чинного регулювання робляться специфічні висновки, які стосуються існування фінансового права. Поряд із писаним виступає, таким чином, більш широке, неписане фінансове право Основного закону» [36], тобто його принципи.

Серед запропонованих у науковій літературі критеріїв класифікації основних принципів оподаткування і зборів найбільш адекватними правовій природі податку, на нашу думку, є критерії, що їх запропонували Г. А. Гаджиев і С. Г. Пепеляєв та підтримала згодом низка інших учених — це критерії змісту та функціонального призначення основних принципів оподаткування і зборів. На їх основі ці вчені визначили 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, їхніх 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 принципів юридичної рівності платників податків і зборів; принцип всезагальності оподаткування; принцип рівного податкового тягара; принцип домірності оподаткування конституційно значущим цілям обмеження прав і свобод платників податків [37]. Аналіз цих принципів оподаткування і зборів переконує, що серед них є юридико-технічні принципи та

принципи, що виражають природні, об'єктивні закономірності податкових відносин у суспільстві.

## Висновки

Категорію «податок» з позиції соціологічного позитивізму можна визначити на основі вище згадуваної дефініції податку С. Г. Пепеляєва з підручника «Податкове право» за 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 має характеру покарання або контрибуції, з метою забезпечення платоспроможності суб'єктів публічної влади, яка не підриває природних основ розширеного відтворення приватної власності в суспільстві*.

Чотири основних типи доктринальних підходів до визначення юридичної категорії «податок» слід визнати класичними. Кожний із них будується на відповідному стрижневому принципі: невідчужувані права особистості; абстрактній формулі свободи; нормі поведінки, яку встановлено верховною владою; реальних суспільних відносинах, що спричиняють юридичні наслідки. З них перші два мають абстрактний, суто теоретичний характер, виходять з належного у податковому праві, а останні два типи (юридичний позитивізм і соціологічний позитивізм) розуміння податку надають податковому праву цілком реальний зміст (податково-правові норми або податково-правові відносини), приймають податкове право таким, яким воно є в дійсності.

Ці два типи податкового позитивізму і дві абстрагованих, ідеальних конструкції податку не тільки якісно відрізняються, а й глибоко взаємопов'язані. Усупереч судженням багатьох дослідників права про відсутність будь-якого збігу 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 та проникнення складається із змін у чинному податковому праві, тлумачення податкових норм, загальних принципів податкового права тощо.



## ПРИМІТКИ

1. *Васильев А. М.* Правовые категории (методологические аспекты разработки системы категорий теории права). — М., 1976. — С. 60.
2. *Монтескье Ш.* Избранные произведения. — М., 1955. — С. 20.
3. *Сисмонди Ж.* Новые начала политэкономии. — М., 1962. — С. 48.
4. *Рикардо Д.* Начала политической экономии и налогового обложения // Сочинения: В 3 т. — М., 1995. — Т. 1. — С. 64—67; *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. — М., 1962. — С. 610—616.
5. *Кейнс Дж. М.* Общая теория занятости, процента и денег. — М., 2002. — С. 175—183.
6. *Свенсон Бу.* Экономическая преступность. — М., 1987. — С. 60.
7. Налоговое право России: Учебник / Отв. ред. Ю. А. Крохина. — М., 2003. — С. 41—42.
8. *Сорвина Г. Н.* История экономической мысли двадцатого столетия. — М., 2001. — С. 6—7.
9. *Маркс К., Энгельс Ф.* Соч. — М., 1955. — Т. 26, ч. 1. — С. 38.
10. *Аникин А. В., Аникин В. А.* Уильям Петти. — М., 1986. — С. 24.
11. *Петти У.* Трактат о налогах и сборах. — М., 1963. — С. 11.
12. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. — М., 1962. — С. 611.
13. *Смит А.* Знач. прая. — С. 611.
14. *Смит А.* Знач. прая. — С. 588.
15. *Пушкарева В. М.* История финансовой мысли и политики налогов. — М., 2001. — С. 31—32.
16. *Новгородцев П. И.* Об общественном идеале. — М., 1991. — С. 115.
17. *Новгородцев П. И.* Знач. прая. — М., 1991. — С. 278.
18. *Нитти Ф.* Основные начала финансовой науки. — М., 1904. — С. 22.
19. *Боголепов М. И.* Финансы, правительство и общественные интересы. — СПб., 1917. — С. 9.
20. *Шершеневич И. Ф.* Философия права. — М., 1911. — Т. 1. Общая теория права. — С. 203.
21. *Загряцков М. Д.* Административная юстиция и право жалобы в теории и законодательстве. — М., 1925. — С. 76.
22. *Загряцков М. Д.* Знач. прая. — С. 91—93.
23. *Загряцков М. Д.* Знач. прая. — С. 135.
24. *Запольский С. В.* Налогообложение как предмет правового регулирования / Проблемы существования советского законодательства. Труды ВНИИСЗ. — 38. — М., 1987. — С. 99.
25. *Кучерявенко Н. П.* Налоговое право: Учебник. — Харьков, 2001. — С. 79.
26. *Злобин Н. Н.* Налог как правовая категория. — М., 2003. — С. 21.
27. *Винницкий Д. В.* Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис. — М., 2002. — С. 43.
28. *Винницкий Д. В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. — СПб., 2003. — С. 251—252.
29. Налоговое право: Учебник / Под ред. С. Г. Пепеляева. — М., 2003. — С. 27.
30. Там само. — С. 26.
31. Там само. — С. 26—27.
32. Государственное право Германии: В 2 т. — М., 1994. — С. 134.
33. *Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г.* Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учебное пособие. — М., 1998. — С. 185.
34. *Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г.* Знач. прая. — С. 191.
35. Государственное право Германии: В 2 т. — М., 1994. — С. 113.
36. Там само.
37. *Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г.* Знач. прая. — С. 194—196.

## ШАНОВНІ ЧИТАЧІ!

Згідно з постановою президії Вищої атестаційної комісії України від 10.12.2003 р. № 2-05/10 наукові статті, опубліковані в журналі «Юридична Україна», зараховуються на підставі висновку експертної ради ВАК України з юридичних наук, окремо у кожному конкретному випадку за поданням спеціалізованої вченої ради, як фахові в галузі юридичних наук.

До друку в журналі приймаються наукові статті, які раніше не були опубліковані в інших виданнях.

При їх підготовці просимо додержуватися вимог Постанови ВАК України від 15.01.2003 р. № 7-05/1 «Про підвищення вимог до фахових видань, внесених до переліків ВАК України» щодо змісту наукових статей. Згідно з вказаною Постановою наукові статті повинні містити такі необхідні елементи: постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями; аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор, виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття; формулювання цілей статті (постановка завдання); виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів; висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі.

Подані матеріали (рукописи), включно з тими, які визнано неприйнятними, редакція не повертає.

Загальний обсяг публікації, зазвичай, має бути від 12 і до 24 тисяч друківаних знаків. Редакція залишає за собою право редагувати рукопис, скорочувати його, змінювати назву статті та вводити (змінювати) рубрикацію внутрішніх частин текстового матеріалу.

Рукопис має бути виготовлено українською мовою, машинописним способом чи віддруковано за допомогою принтера, з розміщенням рядків тексту через два інтервали, шрифтом № 14. Всі матеріали подаються у двох примірниках, один з яких має бути підписаний автором. До рукопису необхідно додавати його електронну копію, записану у вигляді окремого електронного документа на стандартній дискеті.

До поданих матеріалів слід додавати довідку про автора із зазначенням прізвища, імені, по батькові, наукового ступеня та вченого звання (за наявності), місця основної роботи, посади, домашньої адреси, номерів контактних телефонів.

Гонорари за опубліковані в журналі статті не сплачуються.

## ЮРИДИЧНА УКРАЇНА № 4(16)/2004

Головний редактор — В. Д. Примак  
Відповідальний секретар — І. С. Тимошук

### Над випуском працювали:

*Володимир Примак, Ірина Тимошук, Олена Пазюк,  
Святослав Караваєв, Михайло Черненко, Лариса Сисоєва*

Оригінал-макет виготовлено комп'ютерним центром видавництва правової літератури «Юрінком Інтер»  
(Свідцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції серія ДК № 19 від 20.03.2000 р.).

Свідцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації серія КВ № 7836 від 05.09.2003 р.

Підписано до друку 13.04.2004. Формат 70×100/16.

Папір офсетний № 1. Друк офсетний. Обл.-вид. арк. 9,9. Умовн. друк. арк. 7,8.

Наклад 650 прим. Зам. № 520.

Віддруковано у ТОВ «Видавництво «Аспект—Поліграф», м. Ніжин, вул. Шевченка, 109-А, тел. (04631) 3-11-08.

### Адреса редакції:

04209, м. Київ, вул. Героїв Дніпра, 31-б.

Тел. 411-69-08, 412-04-75. Факс 413-81-44.

<http://www.yuricom.kiev.ua>. E-mail: [jukr@yuricom.kiev.ua](mailto:jukr@yuricom.kiev.ua)

Видавництво правової літератури «Юрінком Інтер».

Редакція журналу «Юридична Україна».

Редакція не завжди поділяє позицію авторів публікацій.

За достовірність викладених фактів відповідає автор.

Передплатний індекс журналу «Юридична Україна» — 01757.

Передплатний індекс комплекту: газета «Юридичний вісник України» і журнали «Юридична Україна» та «Бюлетень законодавства і юридичної практики України» — 08440.