

5. Холод Ю. А. Поліцейське право Російської імперії / Ю. А. Холод // Вісник ХНУВС. – 2000. – Вип. 12. – С. 182–187.
6. Бельский К. С. О системе административного права / К. С. Бельский // Государство и право. – 1998. – № 3. – С. 3–8.
7. Соловей Ю. П. Российское полицейское право: история и современность / Ю. П. Соловей // Государство и право. – 1995. – № 6. – С. 75–85.
8. Бельский К. С. Полицейское право : лекционный курс / К. С. Бельский ; [под ред. А. В. Куракина]. – М. : Дело и Сервис, 2004. – 816 с.
9. Проневич О. С. Поліцейська діяльність як вид державно-поліцейської діяльності [Електронний ресурс] / О. С. Проневич // Форум права. – 2009. – № 2. – С. 350–356. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2009-2/09pocdud.pdf>.
10. Білик В. М. Організаційно-правові засади реалізації поліцейської функції в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Білик В. М. – К., 2008. – 240 с.

Надійшла до редколегії 21.12.2011

ФОМИН Ю. В. ПОЛИЦЕЙСКОЕ ПРАВО И ПОЛИЦЕЙСКОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО КАК ПРАВОВАЯ ОСНОВА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНОВ ВНУТРЕННИХ ДЕЛ

Проанализированы особенности формирования полицейского права и его трансформации в административное право. Определено современное содержание науки полицейского права. Доказано, что благодаря грамотно разработанному и внедренному полицейскому законодательству возможно достичь повышения эффективности деятельности органов внутренних дел. Обоснована целесообразность проведения кодификации полицейского законодательства Украины.

FOMIN Y. POLICE LAW AND POLICE LEGISLATION AS A LEGAL BASIS OF INTERNAL AFFAIRS AGENCIES' ACTIVITY

The features of forming the police law and its transformation into the administrative law are analyzed. The modern maintenance of science of police law are certain. It is proved that due to the correctly developed and inculcated police legislation it will be possible to attain the increase the efficiency of activity of bodies of internal affairs. The expedience of leadthrough the kodifikation of police legislation of Ukraine are grounded.

УДК 336.22(477)

В. В. ЧЕРНЕТЧЕНКО,

аспірант

Національного університету державної податкової служби України

ПРО ПРАВОВУ ПРИРОДУ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ ДО БЮДЖЕТІВ ТА ДЕРЖАВНИХ ЦІЛЮВИХ ФОНДІВ В УКРАЇНІ

Обґрунтовано сутність та особливості податків і зборів. Визначено їх публічно-правову природу та трансформацію характеру відносин, пов'язаних із грошовим обігом при здійсненні господарської та іншої діяльності, що підлягає оподаткуванню.

Фінансову основу демократичних перетворень в Україні, як і в будь-якій іншій державі, становить система оподаткування. За допомогою податків формується велика частина грошових фондів, необхідних для функціонування держави. Саме тому система оподаткування зазнає змін відповідно до суспільних трансформацій. Так, протягом 1998–2002 років у податкової системи України було запроваджено низку нових податків: єдиний податок, фіксований сільськогосподарський податок, фіксований податок як різновид прибуткового пода-

тку з громадян [1]. Складність, громіздкість врегулювання відносин у сфері оподаткування обумовили необхідність розроблення єдиного нормативно-правового акта, норми якого дозволяли б встановити єдині правила у зазначеній сфері, збалансувати фінансові інтереси держави та платників податків, упорядкувати процедури оподаткування, контролю за сплатою податків, зборів. На реалізацію цього стратегічного завдання державної податкової політики було спрямоване прийняття Податкового кодексу України [2]. Набуття чинності указаним

Кодексом є не лише знаковою подією у сучасній системі вітчизняного права і законодавства, але й передумовою поглиблення доктринальних положень щодо змісту і сутності базових категорій. Зокрема, вказане стосується таких категорій, як податок, збір, генезис розвитку яких характеризується наявністю достатньо гострих суперечностей.

У наукових дослідженнях, присвячених проблемам розвитку доктрини фінансового права, сутність вказаних категорій аналізували І. М. Александров, Д. В. Вінницький, Л. К. Воронова, В. І. Гурєєв, В. В. Кириченко, М. В. Кустова, М. П. Кучерявенко, О. У. Латипова, П. С. Пацурківський, Н. Ю. Пришва, Г. В. Петрова, Ю. А. Ровинський, Н. І. Хімичева, С. Д. Ципкін тощо. Така увага вчених до цієї проблеми обумовлена тим, що вказані категорії є базовими не лише в чинному податковому, митному законодавстві, але й у теорії фінансового права. Саме на змісті цих категорій позначається політико-правова складова перетворень як в інших державах, так і в Україні. Разом з тим, незважаючи на порівняно велику кількість наукових напрацювань, науковий пошук у напрямку визначення сутності податку і збору залишається актуальним, з огляду на глибокий соціально-правовий зміст аналізованих категорій, що знаходить відображення та відповідне закріплення в чинному законодавстві.

За часів Радянського Союзу відповідно до специфіки правового регулювання відносин у сфері фінансової діяльності держави податок сприймався як обов'язковий платіж до бюджету (С. Д. Ципкін) [3, с. 49]. У пізніших наукових напрацюваннях учених, які аналізували правову природу податків, зборів, інших обов'язкових платежів, вказувалось на те, що податки не лише сплачуються до державного чи місцевого бюджетів, але й розподіляються між ними. Н. Ю. Пришва, аналізуючи деякі питання правової характеристики податку, вказує на обґрунтування вченими думки про те, що податки можуть використовуватись для фінансування цілей, що становлять загальний інтерес, хоча і не призначені для конкретних виплат. При цьому дослідниця посилалася на таких відомих учених, як П. С. Пацурківський, Н. В. Воротіна, Р. О. Гаврилюк тощо [1].

На відміну від підходу, що передбачає серед рис податку його нецільовий характер, Г. П. Толстопятенко вважав за доцільне залежно від мети використання поділяти податки на загальні та цільові. Якщо загальні податки справляються до бюджетів різних рівнів і ви-

трачаються на реалізацію різноманітних функцій держави, то цільові податки направляються до спеціальних фондів і витрачаються на реалізацію певних програм [4, с. 182]. Тим самим учений обстоює думку про те, що, поряд із відсутністю цільового характеру податку, доцільно вказувати і на існування податків, які мають цільове призначення.

О. М. Горбунова, Н. І. Хімичева серед рис податку вказують, що він є обов'язковим, індивідуальним, безвідплатним платежем до бюджетів та до державних цільових, у тому числі і позабюджетних фондів, який справляється платником податків у встановленому законом порядку та розмірах [5, с. 181; 6, с. 225]. Таку точку зору поділяє Н. Ю. Пришва [7, с. 200]. Вчений продовжує науковий аналіз і робить висновок про те, що при сплаті податку відбувається перехід права власності, повного господарського відання чи оперативного управління на суму сплачених коштів [7, с. 201]. Такий висновок сформульовано з урахуванням думки Н. В. Воротіної про перехід права оперативного управління безпосередньо у власність держави при сплаті податку [8, с. 13–14].

Наведені наукові підходи не можна назвати беззаперечними. Так, у них обґрунтовано важливі висновки про юридичні наслідки застосування правового режиму оподаткування. До таких наслідків віднесено перехід у межах сплачених коштів: а) права управління (стратегічного, або оперативного, або тактичного); б) повного господарського відання; в) права власності при сплаті податку. Однак риси податку, його правова природа потребують подальшого дослідження.

М. П. Кучерявенко зазначає про необхідність розмежування податків, зборів, платежів. Учений вказує, що таке розмежування – не виключно теоретична проблема, але значною мірою, проблема практики. По-перше, коли мова йде про податки, то це передусім безумовні та нецільові платежі; після їх надходження до бюджету неможливо простежити використання цих коштів, та це й не потрібно. Збори є цільовими надходженнями, вони необхідні для фінансування певних заходів і мають, таким чином, чітку цільову прив'язку. По-друге, податки в основному надходять до бюджетів, тоді як збори можуть формувати цільові (в тому числі й позабюджетні) фонди. І, по-третє, якщо встановлення, зміна та відміна податків є виключно компетенцією Верховної Ради України, то деталізацію елементів зборів у перспективі можна розглядати і як компетенцію Кабінету Міністрів України [9].

У наукових дослідженнях, проведених останнім часом, зазначається про договірну теорію податку, сутність якої полягає в тому, що держава і платник укладають між собою неписану угоду, відповідно до якої держава підтримує порядок у суспільстві, захищає платника податків від зовнішніх ворогів, здійснює інші суспільно корисні послуги, а платник податків оплачує ці послуги держави податками. В. О. Гаврик і В. О. Кондрат'єв зазначають про те, що, з погляду послідовників даної теорії, податок – це ціна, яку платять за можливість використовувати суспільні ресурси для певних загальних цілей і впливати на розподіл доходів і майна між громадянами. Вчені пропонують підхід, за яким від уявлень про податок як про обов'язковий безоплатний платіж, стягнутий державою з приватного суб'єкта, як він визначається в рамках податкового права, варто переходити до розуміння податку як «кредиту», переданого публічному суб'єкту на соціально значущі цілі [10].

Підхід, запропонований В. О. Гавриком та В. О. Кондрат'євим, безумовно, має науковий інтерес. Проте слід враховувати, що його реалізація передбачає вирішення двох взаємопов'язаних проблем, одна з яких має системний характер. Насамперед указане стосується трансформації змісту правовідносин у сфері оподаткування – з імперативних на диспозитивні, що, у свою чергу, передбачає встановлення обов'язку держави щодо виконання «кредитних» зобов'язань. За умови, що сама держава визначає правила поведінки у сфері оподаткування, а також необхідності забезпечення податкових надходжень у належному обсязі, закріпленому в бюджетному законодавстві, ми вважаємо наведену пропозицію дещо передчасною.

Про колізійний характер застосування цивільно-правової доктрини до відносин у сфері оподаткування фактично говорить І. Є. Криницький. Учений виділяє одну з основних проблем при визначенні податку – характер причини позбавлення права власності платника і звертає увагу на те, що поряд із неможливістю поширення на ці відносини таких способів, як реквізіція, націоналізація та конфіскація, цивільне законодавство не передбачає сплату податку як один з видів примусового вилучення майна у власника [11, с. 17–18].

Застосування норм цивільного законодавства з метою обґрунтування участі відносин власності при оподаткуванні вважаємо дещо сумнівним, зважаючи, насамперед, на різницю у

видах правовідносин, що виникають з приводу оподаткування. Так, аналізуючи теоретичні проблеми фінансового права, О. А. Лукашев зазначає, що податкове право уособлює вузьку сукупність фінансово-правових норм, які стосуються виконання податкового обов'язку, справляння податків та зборів [12, с. 237]. Оподаткування визначено як законодавчо врегульований процес встановлення та стягування податків у країні, визначення їх розмірів і ставок, відповідних об'єктів та кола юридичних і фізичних осіб, що підлягають оподаткуванню, а також порядок справляння (сплати) податків [13, с. 564]. Правовідносинами є суспільні відносини, що виникають на основі норм права, учасники яких є носіями суб'єктивних прав та юридичних обов'язків [13, с. 694].

З огляду на вказане, правовідносини щодо оподаткування можна визначити як суспільні відносини, що виникають на основі норм податкового права, учасники яких є носіями прав та юридичних обов'язків у сфері виконання податкового обов'язку, справляння податків та зборів.

Цивільне право охоплює регулюванням майнові та особисті немайнові відносини, засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників. Предметом цивільного права є майнові відносини, що виникають між юридично рівними, автономними і незалежними одна від одної особи, кожна з яких має відокремлене майно, а також особисті немайнові відносини. До предмета цивільного права належать також відносини, які виникають у сфері використання природних ресурсів та охорони довкілля, а також сімейні та трудові відносини, якщо вони не врегульовані іншими актами законодавства [13, с. 958].

Правовідносини у сфері оподаткування не засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників. Саме тому відсутні підстави вказувати на їх врегулювання нормами цивільного права. Грошові кошти, які сплачуються при виконанні податкового обов'язку, недоцільно розглядати як майно або поширювати на них відносини власності, що характерне для цивільного законодавства. Так, майно у цивільному праві – це окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки (ст. 190 Цивільного кодексу України) [13, с. 434]. У цивільному праві річ – це предмет матеріального світу, щодо якого можуть виникати цивільні права та обов'язки. Речі можуть бути рухомі і нерухомі, подільні і неподільні, споживні і неспоживні.

Окремо розрізняють річ, визначену індивідуальними чи родовими ознаками (незамінна або замінна річ), складну, а також головну річ згідно з її приналежністю. Режим нерухомої речі може бути поширений законом на земельні ділянки, а також розташовані на них об'єкти, переміщення яких неможливе без їх знецінення та зміни призначення. Рухомою є річ, яку можна вільно переміщувати у просторі [13, с. 780]. Гроші визначають як специфічний універсальний товар, що виконує роль загального еквівалента, в якому виражається вартість усіх інших товарів, та загального засобу обміну [14, с. 80].

Наведене визначення сутності терміну «гроші» є загальним, проте його конкретизація у податкових правовідносинах не дозволяє поширити цю сутність на грошову форму податків і зборів, що не мають ознаки універсальності, адже самим податкам та зборам притаманна власна роль у суспільних відносинах.

У податкових правовідносинах гроші, які сплачуються у процесі оподаткування, доцільно розглядати в іншому контексті, не пов'язаному із майновим, а саме – з позицій публічно-правових як джерело та умову реалізації публічного інтересу щодо формування та гарантування стабільності фінансової основи держави, покриття публічних видатків. При цьому слід враховувати трансформацію характеру відносин, пов'язаних із грошовим обігом при здійсненні господарської та іншої діяльності, що підлягає оподаткуванню. Такі відносини набувають характеру публічно-правових у частині, що стосується меж виникнення податкового обов'язку, відповідних грошових зобов'язань та їх обсягу.

Виходячи зі змісту норми ст. 6 Податкового кодексу України, де визначені поняття податку, збору, можна виділити спільну ознаку – обов'язковість та зарахування до бюджету. Різниця полягає в наявності чи відсутності наслідків у формі вигоди при справлянні податків та зборів.

Певний підхід щодо визначення сутності і змісту податку і збору наведено у Науково-практичному коментарі до Податкового кодексу України (т. 1). Автори Науково-практичного коментаря виділяють три принципові риси, які мають характеризувати виключно податок: обов'язковість, безумовність та надходження до відповідного бюджету. Вони слушно зауважують про неможливість отримати цілісне уявлення про конструкцію податку, спираючись лише на ці три ознаки. Загалом дослідни-

ки характеризують і збори, які входять до податкової системи України. Серед ознак, які залишилися поза увагою законодавця, найбільш принциповою, на їх думку, залишилось поєднання безумовності та нецільового надходження коштів до бюджету, що характеризує саме податок [15, с. 37–40].

Можна також вказати на необхідність доповнення вищезазначених рис (ознак) податків та зборів, що впливають з норм Податкового кодексу України, їх сплату виключно у грошовій формі. Як зазначено у навчальному посібнику з податкового права, підготовленого колективом авторів за редакцією М. П. Кучерявенка, сплату податку майном за загальним правилом чинним законодавством не передбачено. Грошова форма сплати податку визначена самою сутністю податку, що є внеском. Через це обов'язок платника податків зі сплати податку є однооб'єктним, оскільки тільки сплата податку в грошовій формі, за загальним правилом, розглядається (за додержання інших умов – про терміни, бюджету тощо) як належне виконання його обов'язку [16].

Слід зазначити, що Податковий кодекс України передбачає застосування заходів відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. При цьому цим Кодексом визначено підстави застосування фінансових санкцій, інші ж види юридичної відповідальності за порушення у сфері оподаткування (адміністративної, кримінальної) визначені Кодексом України про адміністративні правопорушення (статті 163-2, 164-12), Кримінальним кодексом України (ст. 212). Митним кодексом України передбачено особливості визначення бази нарахування податків і зборів при здійсненні операцій із товарами, які переміщуються через митний кордон України (статті 261, 264, 267). Податковим кодексом України встановлено підстави та порядок застосування пені як способу виконання податкового зобов'язання (Глава 12). Пеня нараховується після закінчення встановлених строків погашення узгодженого грошового зобов'язання на суму податкового боргу.

Отже, правова природа податку є публічною. Самі податки недоцільно розглядати з майнових позицій у тому змісті майнових відносин, які визначені цивільним законодавством. На відносини у сфері оподаткування не поширюються засади цивільно-правового регулювання.

Ознаками податку є: обов'язковість, відсутність цільового призначення, зарахування до бюджету, відсутність повного еквіваленту, односторонність, безумовність, виключно грошова форма. Має місце трансформація характеру відносин, пов'язаних із грошовим обігом при здійсненні господарської та іншої діяльності, що підлягає оподаткуванню – з приватно-правових до публічно-правових у разі виникнення податкового обов'язку, відповідних

грошових зобов'язань перед державою та/або територіальною громадою та їх виконання. Заходи примусового характеру, включно із заходами юридичної відповідальності, застосовуються у разі порушення принципу обов'язковості. Хоча податки і збори є обов'язковими платежами до бюджетів та державних цільових фондів, вони відрізняються за призначенням та наявністю чи відсутністю наслідків у формі вигоди при справлянні.

Список використаної літератури

1. Пришва Н. Ю. Деякі питання правової характеристики податку / Н. Ю. Пришва // Науковий вісник Чернівецького університету. Правознавство. – 2002. – Вип. 147. – С. 89–93.
2. Податковий кодекс України // Вісник Верховної Ради України. – 2011. – № 15–16, № 17. – Ст. 112.
3. Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы / С. Д. Цыпкин. – М. : Юрид. лит., 1973. – 222 с.
4. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование / Г. П. Толстопятенко. – М. : НОРМА, 2001. – 328 с.
5. Финансовое право : учебник / под ред. О. Горбуновой. – М. : Юристъ, 1996. – 393 с.
6. Финансовое право : учебник / под ред. Н. И. Химичевой. – М. : БЕК, 1997. – 525 с.
7. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів / Н. Ю. Пришва. – К. : ЕксОб, 2003. – 280 с.
8. Воротіна Н. В. Теоретичні питання податкового законодавства України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / Н. В. Воротіна. – К., 1996. – 24 с.
9. Кучерявенко М. П. Правова природа податку / М. П. Кучерявенко // Науковий вісник Чернівецького університету. Правознавство. – 2002. – Вип. 131. – С. 79–84.
10. Гаврик В. О. Правова природа податку у господарській сфері [Електронний ресурс] / В. О. Гаврик, В. О. Кондратьєв. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/9_DN_2010/Pravo/62092.doc.htm.
11. Криницький І. Є. Правове регулювання оподаткування майна : автореф. дис. на здоб. наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Криницький І. Є. – Х., 2001. – 20 с.
12. Лукашев О. А. Теоретичні проблеми фінансового права : монографія / О. А. Лукашев. – Х. : Право, 2010. – 304 с.
13. Великий енциклопедичний юридичний словник / за ред. Ю. С. Шемшученка. – К. : Юрид. думка, 2007. – 992 с.
14. Сучасна правова енциклопедія / [О. В. Зайчук, О. Л. Копиленко, Н. М. Оніщенко та ін.] ; за заг. ред. О. В. Зайчука. – К. : Юрінком Інтер, 2009. – 384 с.
15. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : М-во фінансів України ; Нац. ун-т ДПС України, 2010. – 2389 с.
16. Податкове право : навч. посіб. / [Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін.] ; за ред. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.

Надійшла до редколегії 14.07.2011

ЧЕРНЕТЧЕНКО В. В. О ПРАВОВОЙ ПРИРОДЕ НАЛОГОВ, СБОРОВ В БЮДЖЕТЫ И ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ЦЕЛЕВЫЕ ФОНДЫ В УКРАИНЕ

Обоснованы содержание и особенности налогов, сборов. Определена их публично-правовая природа и трансформация характера отношений, связанных с денежным оборотом при осуществлении хозяйственной и иной деятельности, подлежащей налогообложению.

CHERNETCHENKO V. ABOUT LEGAL NATURE OF TAXES, FEES TO BUDGETS AND STATE TRUST FUNDS OF UKRAINE

The essence and features of taxes, fees are grounded. Their public and legal nature and transformation of character of the relations connected with a monetary turnover during realization of business and other activity which is object of the taxation is specified.