

НАЦІОНАЛЬНА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ УКРАЇНИ
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО

КУЧЕРЯВЕНКО МИКОЛА ПЕТРОВИЧ

УДК 336.2

**ТЕОРЕТИЧНІ ПРОБЛЕМИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ
ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ В УКРАЇНІ**

Спеціальність 12.00.07 — теорія управління; адміністративне
право і процес; фінансове право

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора юридичних наук

Харків – 1997



Дисертація є рукописом.

Робота виконана на кафедрі правових основ підприємництва та фінансового права Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти України.

Науковий консультант — доктор юридичних наук, професор **Воронова Лідія Костянтинівна**, професор кафедри конституційного та адміністративного права Київського університету імені Тараса Шевченка.

Офіційні опоненти:

доктор юридичних наук, професор **Авер'янов Вадим Борисович**, завідувач відділу державно-правових проблем управління Інституту держави і права імені В.М.Корецького НАН України

доктор юридичних наук, професор **Горбунова Ольга Миколаївна**, завідувач кафедри фінансового права та бухгалтерського обліку Московської державної юридичної академії

доктор юридичних наук, професор **Хімичева Ніна Іванівна**, професор кафедри фінансового, банківського та митного права Саратовської державної академії права

Провідна організація — Юридичний інститут Одеського державного університету імені І.І.Мечнікова, Міністерство освіти України.

Захист відбудеться 27. 01 1998 року о 11 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.086.01 по захисту дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук в Національній юридичній академії України імені Ярослава Мудрого за адресою: 310024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77.

З дисертацією можна ознайомитись в бібліотеці Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого (310024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77).

Автореферат розісланий ' 25. грудня 1997 року.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

Ю.П. Битяк

Битяк Ю.П.

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність дослідження теми. Конституція України, закріплюючи основи України як суверенної, незалежної демократичної держави (ст.1) передбачає найвищою соціальною цінністю-людину, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканість і безпеку (ст.2). Подібні настанови зможуть реалізуватися тільки в умовах поєднання, взаємодії інтересів держави і особистості.

Діяльність держави, забезпечуючи розвиток особистості, ґрунтується на певних підставах. Такими є економічні, політичні, соціальні задачі, які необхідно реалізувати для функціонування механізму держави. Відповідно до цього кожен суб'єкт має певні обов'язки. Ряд обов'язків пов'язаний з формуванням фінансових основ державної діяльності — державних доходів. Основним джерелом формування державних доходів є податки і збори. Цим і обумовлена обов'язкова участь підприємств, установ, організацій і громадян у формуванні доходів держави. "Кожен зобов'язаний сплачувати податки та збори в порядку та розмірах, встановлених законом".¹

Реалізація цього обов'язку дозволяє, з одного боку, створити певний фонд для виконання державних програм, з другого боку, передбачає і відповідальність держави за витрати цих коштів, ефективність їх використання при задоволенні інтересів держави і всіх її суб'єктів. З цього погляду великого значення набуває процес удосконалення податкової системи України.

Існуюча податкова система України вимагає принципового реформування, кардинальної заміни окремих елементів діючих податкових механізмів. При цьому нема сенсу ставити за мету абсолютну заміну діючих елементів податкової системи, оскільки це може призвести до хаосу, знищення зрозумілих для платників механізмів. Але раціональне використання їх, реалізація функцій податкової системи можливі лише при реформуванні системи оподаткування в Україні.

В основі цих процесів лежать декілька напрямів:

¹ Конституція України. Відомості Верховної Ради України. 1996, №30. Ст.141

—Соціальні — ця група є найважливішою в загальній системі, що обумовлено кінцевою метою перебудови податкової системи. На перший погляд в оподаткуванні превалює фіскальна функція, задачі насичення бюджету, але це лише проміжний етап, кінцевою метою якого є всебічний розвиток особистості, її прав і свобод, в тому числі і за рахунок використання державних механізмів. Тому необхідно відмовитись від "презумпції провинності" платників, що склалася в податкових нормативних актах.

—Економічні — ця підсистема охоплює досить обширний перелік задач, які можуть конкретизуватися на окремих етапах (формування оптимальної структури розподілу і перерозподілу національного доходу, розвиток ринкових відносин, діючих виробничих механізмів, тощо), але будь-які зміни повинні реалізувати головну мету — накопичувальну, яка привела б до зростання добробуту громадян України і майна підприємств, а відповідно — до збільшення валового внутрішнього продукту і національного багатства.

—Політичні — напрями, що закладають основу стабільної політичної ситуації в Україні, раціонального співвідношення регіональних і місцевих влад, перерозподіл доходів і витрат між бюджетами різного рівня. Основа політичної стабільності закладає базу для функціонування стабільної податкової системи.

—Правові — задачі, що направлені на формування загальної основи, яка лежить у податковому законодавстві. Дані задачі поєднують два різноспрямовані процеси. З одного боку, формується ряд нових інститутів податкового права, яких в недавньому минулому не було. Система інститутів податкового права (інститут податків з юридичних осіб, інститут оподаткування фізичних осіб, інститут податкової відповідальності, тощо) утворюють складний інститут податкового права, що займає особливе місце в галузі фінансового права в цілому. З другого боку, процес їх утворення або перетворення здійснюється на відносно стабільних основах фінансового, адміністративного, цивільного, кримінального законодавств. У цьому випадку податкова нормативна база повинна ґрунтуватися на загальних принципових положеннях, властивих іншим законодавствам.

—Міжнародні — задачі, що переслідують поступове стабілізоване входження України в податкову систему, апробовану світовим співтовариством, що використовує найбільш сталі податкові механізми.

Ув'язка податкових реформувань з нормами міжнародного податкового права дозволить сформувати зацікавленість, стійку систему стимулів як у іноземних інвесторів, так і приведе податкове законодавство у відповідність з нормами, які використовуються світовим співтовариством і стимулюють національних виробників, гарантують стійкий характер податкової системи.

Комплекс соціальних, економічних, політичних, правових і міжнародних цілей не дає підстав виділити на якомусь етапі виключно одну ціль (економічну, соціальну і т.д.), оскільки будь-яка зміна націлена на конкретизацію задач в усіх п'яти напрямках, тобто реалізацію єдиної цілі.

Дисертаційна робота є складовою частиною республіканської цільової комплексної програми "Удосконалення господарських відносин в умовах ринкової економіки (економіко-правовий аспект) номер державної реєстрації 0186.0.070869.

Ступінь дослідженості теми дисертації. У даній роботі ми поставили за мету дослідити деякі проблеми з цього комплексу цілей. Основна увага приділена аналізу теоретичних проблем правового регулювання податків і зборів. Ця галузь фінансово-правових відносин довгий час залишалась недослідженою. Тільки з початку 50-х років намітилися зрушення в цьому напрямку. Вони пов'язані з появою комплексних досліджень С.Д.Ципкіна. Основні положення його містились у монографії "Правовое регулирование налоговых отношений в СССР", а також докторській дисертації цього автора. Помітно збагатили теорію фінансового права цього періоду роботи М.І.Піскотіна і Є.А.Ровінського.

Деяка своєрідність притаманна монографічній літературі з цієї області фінансового права нашого часу. Вона полягає в тому, що, практично, виключно видання в галузі податкового права представлені підручниками та навчально-методичними посібниками. Саме тому досить часто в дисертації ми використовуємо посилання на ці видання, полемізуємо саме з ними. Теоретичні ж дослідження, на жаль, є винятком. Розглядаючи питання, що є предметом дисертаційного дослідження, ми вважаємо за необхідне використовувати матеріал, що характеризує ситуацію не тільки в Україні. Багато процесів і тенденцій, що підлягають аналізу, реалізуються в Російській Федерації, інших державах. Тим більше нам видалось важливим здійснити комплексний аналіз, порівняти процеси, спробувати зробити деякі прогнози.

Таким чином, дослідження основних проблем функціонування правового механізму податків і зборів має важливе теоретичне і практичне значення. На жаль, до останнього часу було небагато наукових робіт, в яких розглядаються теоретичні і практичні сторони порушених нами проблем. Цим і пояснюється вибір теми дисертаційного дослідження, його актуальність і значення.

До недавнього часу питання, що торкаються аналізу теоретичних проблем правового регулювання податків і зборів, залишались поза увагою наукових інтересів учених в Україні, Російській Федерації. Тільки починаючи з 1994 року з'являються видання, що охоплюють або підходять впритул до даних проблем. Було б несправедливо, звичайно, підкреслювати повну нерозробленість цієї галузі фінансово-правових відносин. Неможливо уявити аналіз практично будь-якого питання без екскурсу до фундаментальних праць К.Рау, Ф.Нітті, І.Озерова, Д.Льова, В.Лебедева, О.Саєва, А.Гур'єва, І.Тарасова, Д.Селігмена та інших. Теоретичну основу роботи склали дослідження Алексєєва С.С., Братуся С.Н., Горшенєва В.М., Самощенко Н.С., Рабіновича П.М., Халфіної Р.О., Шершенєвича Г.Ф.

Значний внесок в розвиток теорії і практики оподаткування зробили вчені в Радянський період: Безчеревних В.В., Март'янов І.В., Пискотін М.І., Ровинський Є.А., Ципкін С.Д. Але багато в чому їх праці торкались аналізу фінансового права в цілому і припадають на період 1950-х — 1970-х років. Беззаперечний вплив на формування тенденцій і напрямків даної дисертаційної роботи мали праці і публікації вчених Російської Федерації: Бельського К.С., Горбунової О.М., Гурєєва В.І., Жданова О.О., Козиріна О.М., Конюхової Т.В., Кочеткова О.І., Куфакової Н.А., Петрової Г.В., Пепеляєва С.Г., Старилова Ю.Н., Тихонова Ю.О., Толстоп'ятенко Г.П., Хімічевої Н.І., Шаталова С.Д., Черніка Д.Г. При дослідженні основних проблем дисертації широко використані роботи іноземних учених: Дернберга Р., Ланга Й., Любека К.

Серед досліджень українських авторів, які аналізують питання оподаткування в Україні, проблеми, пов'язані з ними, необхідно виділити публікації юристів, економістів, практичних працівників: Азарова М.І., Бекерської Д.А., Василика О.М., Воронової Л.К., Воротіної Н.В., Геги П.Т.,

Кадькаленко С.Т., Кирша А.П., Регурецького В.С., Терьохіна С.Н., Федосова В.М.

Але в цілому теоретично проблеми правового регулювання податків і зборів аналізувались неповно, нерідко поряд з іншими питаннями. Ряд важливих проблем залишився поза увагою. В окремих напрямках сформувався спірні судження. Таким чином, ми вважали необхідним і своєчасним узагальнити накопичений теоретичний і практичний матеріал і обґрунтувати на цій основі висновки, рішення, викладені в даній дисертації.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, які складають основу інституту податкового права, регулюють групу відносин між платником податку і державою з приводу надходжень податків і зборів до бюджетів і цільових фондів, які регулюються нормативно-правовими актами.

Предмет дослідження. Дисертація в першу чергу присвячена теоретичним і методологічним проблемам правового регулювання податків і зборів. Визначено їх місце в системі доходів держави, виділений механізм податку і його елементи, розглянута суть податку. В роботі розкриті принципові механізми діючих податків і зборів, при тому вони згруповані як за принципом оподаткування юридичних і фізичних осіб, так і за іншими ознаками. Незважаючи на те, що головна увага в дисертації приділена методологічним проблемам правового регулювання податків і зборів, разом з тим розглянуті і колізії, пов'язані з застосуванням податкового законодавства.

Метою дисертаційного дослідження є комплексна розробка основних положень, що визначають правову природу податків і зборів, їх взаємодію і механізми застосування; рішення на новій концептуальній основі дискусійних питань, що стосуються регулювання відносин, які склалися в галузі оподаткування.

У відповідності з вказаною метою дисертаційного дослідження в роботі поставлені такі **задачі**:

- визначення місця інституту податкового права;
- розгляд змісту і структури доходів держави, доходів Державного бюджету і визначення місця податків і зборів у їх системі;
- розкриття суті податку, його юридичних ознак і функцій, розмежування податків та інших видів обов'язкових платежів;

- розгляд системи принципів, що лежать в основі правового регулювання податків і зборів;
- визначення елементів податкового механізму і їх класифікація;
- розгляд сутності і особливостей основних та додаткових елементів механізму податків і зборів;
- дослідження особливостей правового статусу юридичних осіб як платників податків;
- аналіз правової бази, що регулює прибуткове та майнове оподаткування юридичних осіб;
- розкриття особливостей функціонування непрямих податків у податковій системі України;
- визначення сутності і специфіки фізичних осіб як суб'єктів податкових правовідносин;
- аналіз прибуткового і помайнового оподаткування фізичних осіб;
- визначення особливостей правового регулювання ресурсних платежів та інших зборів у податковій системі України;
- аналіз діючої системи податкового законодавства України, її недоліків та напрямів удосконалення;
- вивчення зарубіжного досвіду формування і функціонування податкового законодавства і обґрунтування можливостей його використання.

Логіка дослідження проблем дисертації полягає в сходженні від аналізу конкретних механізмів, що складають податкову систему до висновків узагальнюючого, абстрактного характеру. Розгляд же питань нормативно-правового регулювання системи податків і зборів здійснюється на основі сформованих положень, що носять загальний характер у відношенні до конкретних особливостей окремих податків і зборів.

Методологічною основою дисертації є сукупність методів і прийомів наукового пізнання. Загальнонауковий діалектичний метод пізнання виступає основним у цій системі. На базі цього проблеми, що вирішуються в дисертації, розглядаються в єдності їх соціального змісту і юридичної форми. Невід'ємним доповненням цього методу є системний аналіз як елементів податкового механізму конкретних видів податків і зборів, так і сукупність цих видів платежів.

У роботі використовуються також спеціальні методи: формально-юридичний, логіко-семантичний, порівняльно-правовий, історико-правовий, системно-функціональний, конкретно-соціологічний, статистичний.

У дисертаційному дослідженні поряд з працями з фінансового права використані також твори з філософії, економічної теорії, конкретної економіки, загальної теорії права, галузевих правових наук. Дослідження ув'язано з загальними галузевими юридичними теоріями, проблемами, що стоять перед юридичною наукою, витікають із Конституції України.

Положення та висновки дисертації ґрунтуються на Конституції України, аналізі діючого законодавства України, інших нормативно-правових актів органів місцевого самоврядування, органів державної податкової адміністрації та узагальненні практики фінансової діяльності як різних регіонів, так і платників. При написанні дисертації було проаналізовано законодавство про податки на протязі ХІХ-ХХ віків, дореволюційні видання вчених-фінансистів, а також дослідження зарубіжних вчених. Це дозволило зробити узагальнюючі висновки на основі всебічного дослідження проблем як у просторі, так і в часі.

Інформаційною і емпіричною базою дисертації стали законодавчі та інші нормативно-правові акти податкових органів, вибіркове узагальнення практики застосування податкового законодавства органами державної податкової адміністрації України, публікації періодичних видань, довідкова література, статистичні матеріали.

Наукова новизна роботи визначається перш за все тим, що дисертація є першим в українській правовій літературі монографічним дослідженням теоретичних проблем правового регулювання податків і зборів на Україні. Крім того, наукова новизна визначається сучасною постановкою проблеми, дослідженням нових ідей і тенденцій розвитку механізмів, що розглядаються в роботі.

У дисертації обґрунтовується ряд нових концептуальних в теоретичному плані і важливих для практики понять, положень і висновків:

1. Запропоновано і обґрунтовано визначення податкового права як складного інституту фінансового права, що є елементом підгалузі бюджетного права і регулює основи прибуткової частини бюджету.

Податкове право включає самостійні інститути оподаткування фізичних осіб, оподаткування юридичних осіб; податкової відповідальності, тощо.

2.Визначен предмет податкового права, який охоплює систему правових відносин з приводу спрямованого посування грошових коштів низу до гори (від платників у бюджети) в формі податків та зборів.

3.Виділяється поняття податкового зобов'язання та способи його забезпечення як система додаткових гарантій у виконанні платником податку обов'язку по сплаті податку; критично аналізуються форми забезпечення податкового зобов'язання, що зустрічаються в правовій літературі. Обгрунтовується виділення двох форм забезпечення податкового зобов'язання: арешту майна і обмеження операцій по розрахунковому та інших рахунках платника податку.

4.По-новому розглянута роль та місце держави в податкових правовідносинах як організатора інших суб'єктів податкових правовідносин і як власника податкових надходжень.

5.Визначається зміст податкової системи, проводиться розмежування між нею і системою податкового законодавства. Розкривається багаторівневий характер податкової системи і на підставі цього обгрунтовуються підходи до неї як сукупності податків і зборів, з одного боку, та сукупності процесуальних відносин по встановленню, зміні та скасуванню податків, забезпеченню їх сплати, організації контролю і відповідальності за порушення податкового законодавства.

6.Запропоновано визначення податкового тиску (тягаря, пресу), зміст якого конкретизується дією на чотирьох рівнях:

- тиск виключно системи податкових важелів;
- тиск всієї сукупності податків і зборів;
- використання механізмів податкових пільг, при яких відбувається перерозподіл тиску з одних платників податку на інших;
- використання податкової техніки.

7.Запропоновано і обгрунтовано визначення податку як форми примусового відчуження результатів діяльності юридичних і фізичних осіб у власність держави (комунальну власність), що вноситься в бюджет відповідного рівня (або цільовий фонд) на підставі акту компетентного

органу державної влади і виступає як цільовий, безоплатний, безповоротний, безумовний і обов'язковий платіж.

8. Сформульована система рис та функцій податку як об'єднуючих його із зборами, митом, так і тих, що підкреслюють специфічні особливості виключно податку.

9. Запропонований новий підхід до характеристики принципів у галузі правового регулювання податків і зборів. На підставі цього виділяються чотири взаємопов'язані системи:

- а) принципів податкового права;
- б) принципів побудови податкової системи;
- в) принципів податку;
- г) принципів податкового закону.

10. На основі вироблених критеріїв запропонована класифікація податків на прями і непрямі. Прямі податки визначаються як податки, що стягуються в процесі придбання і акумуляції матеріальних благ, що визначаються розміром об'єкту обкладання, включаються в ціну товару і виплачуються виробником або власником. Непрямі податки характеризуються як податки, що стягуються в процесі споживання матеріальних благ, визначаються розміром споживання і включаються у вигляді надбавки до ціни товару, які виплачуються споживачем.

11. Уводиться в науковий обіг класифікація ставок оподаткування, здійснювана за декількома підставами:

- а) в залежності від встановлення податкового тиску (базова, знижена і підвищена ставки);
- б) в залежності від методу встановлення (абсолютні; відносні; процентні; кратні; грошові);
- в) в залежності від змісту (маргінальні, фактичні, економічні);
- г) в залежності від формування стимулів для платника (стимулюючі, обмежувальні, заборонні).

12. Формується загальне поняття механізму податків і зборів, обґрунтовується включення в нього елементів, що складають основу податку або збору.

13. Розроблене питання про класифікацію елементів механізму податків і зборів на основні та додаткові. Система додаткових елементів підрозділяється, в свою чергу, на підсистеми елементів:

- деталізуючі основні складові податкового механізму;
- ті, що мають самостійне значення.

14. Проаналізовані протиріччя при наданні і використанні податкових пільг. Запропоновані шляхи вирішення цих протиріч як на стадії правотворчості, так і на правовикористувальній стадії.

15. Формуються ознаки і зміст консолідованої групи платників податків. Запропонована класифікація видів консолідації платників податків у вигляді дозвільної і примусової консолідації.

16. Обґрунтована перспективність встановлення неоподаткованого мінімуму при майновому оподаткуванні, що дозволяє вивести з-під оподаткування кількість матеріальних благ, які забезпечують середній рівень добробуту. Запропоновано використання спеціальних накопичувальних рахунків, акумулюючих доходи платника, які звільнюються від оподаткування і обмежуються чіткими тимчасовими рамками.

Виходячи із вищеперерахованого, на захист виносяться наукові результати і висновки, що відбивають особистий внесок дисертанта у розроблення проблеми:

а) обґрунтовані та виділені в дисертації основні положення, які складають наукову новизну та визначають місце інституту податкового права, сутність податку, елементів його механізму та особливостей їх регулювання;

б) рішення найбільш принципових питань регулювання податків та зборів в Україні.

Теоретичне і практичне значення роботи, результатів, отриманих автором, полягає:

— в науково-дослідницькій галузі — матеріали дисертації можуть служити основою для подальшої розробки загальних проблем інституту податкового права;

— в правотворчій галузі — висновки і пропозиції, що містяться в дисертації, можуть використовуватися при підготовці Податкового кодексу України (в більшій мірі — питань Загальної частини та в ряді випадків — деяких проблем Особливої частини) та податкових законів;

—в правоохоронній галузі — запропоновані рекомендації спрямовані на удосконалення практики застосування податкових законів, вирішення колізій в галузі нормативно-правового регулювання оподаткування;

—в навчальному процесі — положення і висновки дисертації можуть використовуватися при підготовці відповідних підручників і навчальних посібників з курсу "Податкового права", розділів підручників і навчальних посібників з курсу "Фінансового права", у викладанні податкового та фінансового права, в науково-дослідницькій роботі студентів;

—в правовиховній галузі — положення і рекомендації дисертації можуть служити матеріалом у роботі по підвищенню рівня правової культури населення і професійного рівня працівників податкових, правоохоронних і судових органів.

Апробація, реалізація і публікація результатів дослідження.

Дисертація виконана і обговорена на кафедрі правових основ підприємництва і фінансового права Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого. Окремі положення дисертації доповідались автором на симпозіумах, науково-практичних конференціях у місті Харкові (1995, 1996 р.р.), місті Києві (1996р.), місті Чернівці (1996 р.).

Основні складові дисертації були викладені в монографіях, виданих автором у співавторстві і самостійно (в 1994, 1995, 1996, 1997 роках). У 1997 році була опублікована монографія "Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине". Основні положення дисертації і висновки були висвітлені в наукових публікаціях автора загальним обсягом понад 90 д.а. По темі дисертації видано 8 монографій та учбових посібників та понад 30 статей, тез. Положення і висновки дисертації знайшли певне визнання в науці фінансового права і використовуються при дослідженні податкових правовідносин.

У відповідності до цілей, предмета та логіки дослідження дисертація складається з вступу, двох розділів, в які входять шість глав, висновків та списку використаної літератури, загальний обсяг праці — 370 сторінок.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ.

У "**ВСТУПІ**" дисертаційної роботи обґрунтовується актуальність теми дисертації, ступінь дослідженості тематики, яку обрав автор, в умовах

реформування податкової системи України. Визначається об'єкт, предмет та мета дисертаційного дослідження, його логіка, методологічна основа, інформаційна і емпірична база. В цьому розділі доведена та сформульована в концентрованому вигляді наукова новизна дослідження, теоретичне і практичне значення роботи.

РОЗДІЛ ПЕРШИЙ "Правова природа надходжень до прибуткової частини Державного бюджету" присвячений загальнотеоретичним питанням правового регулювання податків та зборів. Його відкриває підрозділ 1.1 **"Загальнотеоретичні питання податкового права"**. В параграфі 1.1.1 **"Поняття складного інституту податкового права"** автор виходить з того, що правова форма регулювання відносин з акумуляції податків та зборів, насамперед, передумовлює виділення місця цих відносин в загальній системі фінансово-правових відносин. Фінансове право охоплює систему інструментів, які регулюють відносини і утворюють предмет фінансового права. Вони забезпечують правове регулювання обігу державних грошових коштів. При цьому кожному інституту фінансового права притаманні специфічні риси, які забезпечують комплексне регулювання лише в рамках галузі.

Податкове право являє собою складний інститут фінансового права, який входить до бюджетного права і регулює основи прибуткової частини бюджету. Складний інститут податкового права охоплює сукупність фінансово-правових норм, що відрізняються певною своєрідністю. Ця специфіка передбачає аналіз кола відносин, що охоплює рух, прямування грошових коштів від платників у відповідні фонди в формі податків і зборів.

Складному інституту податкового права характерні окремі ознаки:

а) однорідність фактичного змісту, що передбачає регулювання суворо визначеної різновидності відносин, пов'язаних з рухом грошей у формі податків і зборів в бюджет;

б) єдність, комплексність норм, що утворюють податкове право. Вони складають єдиний, цільний комплекс, що визначається однорідністю фактичного змісту. Цей інститут забезпечує закінчене регулювання даної різності фінансових відносин, що не виключає спеціалізації юридичних норм в межах інституту;

в) законодавча відокремленість, зовнішнє відокремлення основних положень інституту в нормах, що його утворюють.

Важливою рисою інституту податкового права є його динамічний характер. Ця динамічність, активність характеризується не лише стрімким розвитком нормативно-правової бази. Якщо в дев'ятнадцятому сторіччі податкове право виступало інститутом адміністративного права, пізніше — звичайним інститутом фінансового права, то зараз — складним інститутом фінансового права. Більше того, коли з'явиться Податковий кодекс України, можна буде ставити питання про новий якісний рівень розвитку цього фінансово-правового інституту.

В підрозділі 1.1.2 "Податкові правовідносини та їх особливості" розглядається комплексна характеристика податкових правовідносин на підставі регулювання ними суспільних відносин у специфічній області — надходження до бюджету податків та зборів. Найбільш повним чином сутність правовідносин визначається їх юридичним та фактичним змістом. Юридичний зміст податкових правовідносин визначається потенціальними можливостями розвитку подій і відповідними діями уповноваженої і зобов'язаної особи з приводу встановлення, зміни і сплати податків. Фактичний зміст податкових правовідносин являє собою конкретні дії платників, з одного боку, і держави — з другого.

В цьому параграфі підкреслюється, що метод правового регулювання податкових відносин, практично, не відрізняється від традиційного метода фінансового права, в основі якого знаходиться метод власних наказів. Метод податкового права забезпечує використання імперативних норм. В таких нормах найбільш чітко стає умова щодо перерахування коштів платників до бюджету, використовується безперечний порядок списання коштів з рахунків платників.

Податкові правовідносини визначаються як відносини, які виникають при сплаті податків юридичними та фізичними особами, в яких вони виступають як носії прав та обов'язків. При цьому обов'язок платника носить безумовний та односторонній характер, де нема рівності суб'єктів. Законодавець не передумовлює ніяких альтернатив та закріплює санкції в єдиному варіанті.

Найважливішим питанням при цьому є визначення моменту, з якого виникає обов'язок сплати податку. Виникнення податкових правовідносин

визначається податковим зобов'язанням, яким виступає першочерговий обов'язок платника податку чи збору при наявності певних обставин (перш за все: можливість віднесення певної особи до платника податку; наявності у нього об'єкту оподаткування чи діяльності, пов'язаної зі сплатою податку, збору; наявності нормативно-правового регулювання елементів податкового механізму). Виконання податкового зобов'язання реалізується виплатою податку. У випадку, коли платник не може виконати податкове зобов'язання в загальному порядку необхідні додаткові гарантії у формі засобів забезпечення податкового зобов'язання. Вони можуть бути використані тільки у випадку неможливості виконання платником податкового зобов'язання в повному обсязі і у встановлені строки.

Податкове зобов'язання пов'язується з сплатою платником податку суми податку в повному обсязі і у встановлені строки. Виконання податкового зобов'язання об'єктивно повинно бути доповнене механізмом забезпечення його реалізації. Забезпечення податкового зобов'язання являє собою систему додаткових гарантій по виконанню зобов'язаною особою її податкового зобов'язання. Забезпечення податкового зобов'язання передбачає дві цілі. З одного боку, це можливість компенсації бюджету при несвоєчасних виплатах платником податку, з другого боку, примусове виконання податкового зобов'язання.

Формами забезпечення виконання податкового зобов'язання можуть бути різноманітні способи, що реалізуються як за рахунок майна платника податку, так і при обмеженні ним використання розрахункового та інших рахунків в установах банків. Причому, якщо у першому випадку забезпечення може здійснюватися лише за рішенням суду (податковий орган може тільки клопотати про це), то обмеження використання рахунків входить у компетенцію податкових органів.

Особливість податкових правовідносин відображається і колом суб'єктів цих відносин, які складаються в певні групи:

- між державою та податковими органами;
- між податковими органами та платниками;
- між державою, податковими органами та фінансово-кредитними установами.

При цьому правове регулювання суб'єкту податкових правовідносин охоплює як можливість участі в правовідносинах суб'єктів, так і їх реальну участь. Таким чином, податкове правовідношення закріплює зобов'язання платника ще до здійснення діяльності чи отримання благ, які розглядаються як об'єкт оподаткування. Роль держави як учасника податкових правовідносин опосереднюється тим, що вона виступає як організатор інших суб'єктів податкових правовідносин. Участь держави в податкових правовідносинах пов'язана з тим, що вона є власником усіх грошових коштів, акумульованих за допомогою податків та зборів. Особливе місце в системі податкових органів відводиться органам податкової поліції. Специфічне їх становище визначається подвійністю того місця, яке вони займають в системі податкових органів. Податковій поліції притаманні функції дізнання і слідства, вони керуються нормативно-правовими актами, що регулюють діяльність міліції, і це виділяє їх у самостійний орган, стичний, але не поглинутий податковим.

Підрозділ 1.2 **"Прибутки державного бюджету та їх правове регулювання"** складають два параграфи. Параграф 1.2.1. **"Обов'язкові платежі в прибуткову частину державного бюджету"** присвячений характеристиці державних прибутків, їх системи. В дисертації проводиться розмежування прибутків держави, прибутків державного бюджету та податків і зборів. Останні займають лише частину в прибутках державного бюджету, куди входить також система неподаткових надходжень. Найбільш традиційне розподілення прибутків Державного бюджету здійснюється залежно від методу отримання коштів: податки, обов'язкові надходження неподаткового характеру, інші надходження.

Мобілізація коштів до бюджету здійснюється на підставі правових норм, які регулюють податкові надходження, обов'язкові платежі неподаткового характеру, тощо. В дисертаційному дослідженні зосереджена увага виключно на аналізі правового регулювання податків та зборів.

Розглянуті системи податків і зборів передбачають перенесення на них принципу повноти і єдності, що знаходиться в основі побудови Державного бюджету. З одного боку, цей принцип передбачає включення в бюджет цих державних доходів, усіх централізованих коштів держави. Але ця єдність не означає рівнозначності всіх каналів насичення прибуткової частини бюджету.

Оскільки податки і збори є тільки одним із каналів надходжень в бюджет і залежать від бюджетних потреб, отже, і норми, що складають податкові правовідносини визначаються бюджетними.

Формування стійких каналів надходження коштів до державного бюджету виходить з насичення як державного, так і регіональних бюджетів. Таким чином утворюються декілька поглядів на зміст та форми регіональної бюджетно-податкової системи. Ця система складається не тільки з бюджетних механізмів, але й з податків і зборів, які насичують бюджет, важелів бюджетного регулювання. Саме тому регіональні бюджетно-податкові системи мають вторинний характер від територіальної організації, її структури та взаємозв'язку адміністративно-територіальних одиниць.

Податкова система виступає составною частиною такого фінансового механізму та виконує специфічні для неї функції. Недосконалість податкової системи полягає перш за все у переваженні її фіскальної функції, при практично недіючих розподільній і стимулюючій. Збалансована функціонуюча податкова система передбачає два підходи. По-перше, це сукупність податків і зборів, що виступають як діючий механізм певних, законодавчо закріплених важелів по акумуляції доходів держави. При цьому податкова система збігається з системою податків і зборів, робиться акцент на матеріальну сторону податкової системи, що забезпечує механізм дії податків і зборів. По-друге, податкова система включає широкий спектр процесуальних відносин по встановленню, зміні та скасуванню податків і зборів, забезпеченню їх сплати, організації контролю і відповідальності за порушення податкового законодавства.

Параграф 1.2.2. "Місце податків і зборів у системі обов'язкових платежів" виділяє податки та збори, які створюють базу прибуткової частини Державного бюджету як податкову систему. В роботі здійснюється розмежування податкової системи як сукупності податків і зборів та податкової системи як сукупності процесуальних відносин по встановленню, зміні та скасуванню податків і зборів. Таким чином, податкова система має чітко визначену матеріальну та процесуальну сторону, які разом складають цільну категорію податкової системи. На підставі цього в роботі приведена класифікація податкових систем за декількома принципами.

Певне місце в дисертації приділяється аналізу правового регулювання діючої податкової системи. Узагальненим показником напруженості дії податкових механізмів, реалізації податкових норм є податковий тиск (тягар, прес). Податковий тиск представляє відношення загальної суми податкових платежів до сукупного національного продукту. В основному під податковим тиском розуміють тяжкість податкових важелів, які складають тільки частину цього тягара. На наш погляд, податковий тиск здійснюється на чотирьох рівнях:

- 1-й рівень — тиск за рахунок безпосередньо податків;
- 2-й рівень — тиск сукупності податків та зборів;
- 3-й рівень — використання механізму пільг, надання податкового кредиту, дотацій, при яких відбувається перерозподіл податкового тиску з одних платників на інших;
- 4-й рівень — використання податкової техніки, при якій відбувається посилення податкового гніту на окремих платників (наприклад, механізм авансових платежів).

Податковий тиск, визначаючи граничний рівень використання податкових механізмів, впливає на особливості дії елементів цих механізмів. Так використання підвищених податкових ставок наштовхує на згортання стимулів до росту оподаткованої бази, податкових надходжень, зростанню тіншових доходів. Збільшення податкових ставок повинне наштовхуватись на певний кордон, яким виступає податкова межа. Податкова межа передбачає досягнення долі валового національного продукту, що перерозподіляється через податкові механізми, при якій її подальше зростання викликає різке загострення суспільних протиріч.

Регулювання правових відносин щодо надходження податків та зборів до бюджету здійснюється за допомогою податкового законодавства. Податкове законодавство, виступаючи формою реалізації податкових правовідносин, включає в себе широке коло законодавчих актів, регулюючих оподаткування. Вони складають певну ієрархічну систему, яка охоплює:

- а) загальні закони — конституційні закони, або закони, що відносяться до інших галузей права, що містять в собі податкові норми;
- б) загальні фінансові закони — фінансові закони, що містять в тому числі і податкові норми (основна маса бюджетних законів);

в) загальні податкові закони — закони, що регулюють податкову систему в цілому, її основи, головні характеристики податків;

г) спеціальні податкові закони — закони, що регулюють окремий вид або групу податків, окремий елемент податкової системи.

Податкові законодавчі акти, незважаючи на багатогранність підходів, виступають актами з відносно традиційною структурою. Це дозволило виділити в дисертації систему елементів податкового механізму. Структуру цієї системи становлять основні елементи, куди входять суттєві характеристики правового регулювання платника, об'єкту, ставки податку та додаткові. Сукупність додаткових елементів більш розширена та розгорнута (пільги, періодичність сплати, бюджет надходження податку, тощо). На підставі цього розподіляється і здійснюється надалі розгляд як теоретичної моделі податку, так і кожного його виду.

Підрозділ 1.3 "Правова природа податків і зборів" включає три параграфи та розпочинається параграфом, який визначає сутність центральної категорії, що розглядається в дисертаційній роботі — 1.3.1. "Поняття податку і збору. Їх класифікація". Цей параграф розпочинається з історичного екскурсу поглядів на природу податку в фінансовій та фінансово-правовій літературі 19 сторіччя.

Багатогранна категорія податку дозволяє ставити питання про виділення в рамках єдиного поняття двох значень і розділити податок як прикладну категорію та податок як правову категорію. При визначенні податку як прикладної категорії фактично підсумовуються всі основні ознаки податку і він являє собою цільовий, безоплатний, безумовний і обов'язковий платіж, що вноситься юридичними і фізичними особами в бюджет відповідного рівня (або цільовий фонд) на підставі акта компетентного органу державної влади. При характеристиці податку як правової категорії, в основному, наголошується на переході права власності до держави, зміні форм власності. Нам здається, що визначення податку повинне вміщувати головне в ньому з позиції тієї галузі права, предмет якої ці відношення складають. З позиції фінансового права головне в податку — надходження коштів державі для задоволення суспільних потреб, насичення бюджету. Таким чином, податок являє собою форму примусового відчуження результатів діяльності у власність держави, що вноситься в бюджет

відповідного рівня (або цільовий фонд), на підставі акта компетентного органу державної влади і виступає як нецільовий, безоплатний, безповоротний, безумовний і обов'язковий платіж.

Податки і збори характеризуються рядом спільних рис, до яких відносяться: обов'язковість сплати; вилучення їх на підставі правового акта; надходження в бюджети або фонди; примусовий характер; контроль податковими органами; безеквівалентний характер.

Але податки відрізняються від зборів:

- а) за значенням: податки забезпечують 80% надходжень в бюджет;
- б) за ціллю: податки задовольняють потреби держави; збори — окремих установ або регіонів;
- в) за обставинами: податки — безумовні платежі; збори — пов'язуються з послугою платнику;
- г) за характером обов'язку: податки — пов'язані з першочерговим обов'язком платника; збір характеризується певною добровільністю;
- д) по періодичності: збори часто носять разовий характер; податки відрізняються певною періодичністю;
- е) по відшкодуванню (відплаті): податки мають безвідплатний характер; збори — відплатні.

Аналіз наявних крапок зору дозволяє виділити за основні такі функції податку: фіскальна, регулююча, розподільна, стимулююча (дестимулююча), контрольна, накопичувальна. Працюючі функції податку створюють механізм правового регулювання податку, який виділяє в податку основні ознаки. Їх систему створюють наступні моменти характеристики податку: вид платежу, регульованого актом компетентного органу державної влади; безумовний характер; нецільовий характер; платіж, що поступає у відповідний бюджет або фонд; обов'язковий характер; безвідплатний характер.

Застосування податків, реалізація їх функцій невід'ємно пов'язані з принципами, які покладені в їх основу. При цьому, як в правовій літературі, такі в законодавстві досить часто всі принципи оподаткування створюють одну групу. Різноманітність проблеми принципів у податковому праві дозволяє виділити систему, яка включає чотири групи: принципи податкового права; принципи побудови податкової системи; принципи податку; принципи податкового закону.

Класифікація податків може здійснюватися за багатьма підставами. Однією з найбільш принципових є розподіл них на прямі і непрямі. В основі цього розподілу, на наш погляд, лежить декілька критеріїв: об'єкт оподаткування; збіг формального та реального платника; участь в утворенні ціни. Таким чином, прямі податки справляються в процесі придбання і акумуляції матеріальних благ, вони визначаються розміром об'єкта оподаткування, включаються в ціну товару і сплачуються виробником або власником. Непрямі податки — податки, що стягуються в процесі витрачання матеріальних благ, визначаються розміром споживання, включаються у вигляді надбавки до ціни товару і сплачуються споживачем. При прямих податках формальний і реальний платник збігається, при непрямих — вони не збігаються.

З позицій методологічних основ правового регулювання податку і збору необхідно закласти схему, яка охоплює певну сукупність елементів податкового механізму, що створить можливість детального розвитку податку. Сукупність цих елементів включає дві групи: основні і додаткові. Основні елементи визначають каркас податку, який дає закінчене, але не вичерпне уявлення про конкретні види податку. До них відносяться моменти правового регулювання платника, об'єкта і ставки. Додаткові елементи податкового механізму деталізують основні, створюють закінчену картину певного податку, формуючи діючий механізм податку. До додаткових елементів відносяться пільги; бюджет, в який спрямовується податковий платіж; база, предмет, одиниця обчислення податку, тощо.

Група додаткових елементів включає дві підсистеми:

- а) елементи, що конкретизують основні і деталізують їх (спосіб обчислення об'єкта оподаткування, одиниця обчислення, тощо);
- б) елементи, що мають відносно самостійне значення (податкова пільга; бюджет, в який поступає податковий платіж).

В параграфі 1.3.2. "Механізм правового регулювання основних елементів податків і зборів" аналізуються головні складові частини податкового механізму: платник, об'єкт, ставка. Характеристика платника податку передбачає розмежування суб'єкта податку і платника. Якщо платник являє собою особу, яка сплачує податок, на яку приходиться остаточний податковий тиск (часто збігається з носієм податку), то суб'єкт податку —

категорія більш широка (вона включає також податкових агентів, податкових представників, тощо). При цьому суб'єкт податку являє собою тільки одного із суб'єктів податкових правовідносин.

Правовий режим платника податку (особливо юридичних осіб) передбачає його реєстрацію. У цьому випадку необхідно розрізнити загальну і спеціальну реєстрацію. Мета загальної державної реєстрації — установити контроль за законністю виникнення, реорганізації або ліквідації підприємства, організації. Спеціальна податкова реєстрація ставить мету забезпечити повне охоплення податковим обкладанням усіх платників, що підлягають оподаткуванню. У цілях оподаткування основним для юридичних осіб є принцип резидентства, який налічує декілька підходів: місце реєстрації, місце управління, місце діяльності.

Певна сукупність платників податків, що виступають як єдиний платник, являють собою консолідовану групу платників. При цьому консолідація платників можлива в двох видах:

—дозвільна — консолідація, заснована на спеціальному дозволі компетентного органу при твердих обмеженнях по входженню в склад консолідованої групи;

—примусова — консолідація, заснована на вимозі до групи підприємств виступати сумісно як єдиний платник податку за певних умов.

Незважаючи на це платник податку може реалізовувати свої обов'язки, як сам, так і через уповноважених осіб. Ними можуть виступати представники платника податку. Представництво платника податку можливо у формі закріплення:

а)законного представництва — здійснюється особою, яка вповноважена представляти інтереси платника податку на підставах, що безпосередньо витікають із закону і не вимагають додаткових надходжень;

б)уповноваженого представництва — здійснюється особою, вповноваженою платником податку представляти його інтереси в податкових органах або судах на підставі нотаріально засвідченого договору або доручення;

в)офіційного представництва — здійснюється особою, призначеною за ініціативою податкового органу або суду і виконуючого функції

представництва за винагороду, що виплачується за рахунок бюджету або особи, що бере участь в справі.

Об'єкт оподаткування визначається як прибутки або їх частина, вартість ряду товарів, майно платників податків, окремі види їх діяльності, додана вартість та інші об'єкти, що визначені законодавством. Різноманітність форм об'єктів оподаткування передбачає термінологічну визначеність, оскільки переплетіння окремих об'єктів приводить, фактично, до внутрішнього подвійного оподаткування. Подібні проблеми найбільше були характерні для періоду вагання від оподаткування доходів до оподаткування прибутків.

На протязі всього цього періоду законодавче регулювання об'єкту ускладнювалося ще й багатою кількістю законодавчих актів, які деталізували визначення об'єкту та при цьому передбачали деякі протиріччя. Багато незручностей було в період 1992-1993 років при застосуванні таких понять, як виручка, прибуток, тощо.

Особливості податкового режиму пов'язані з каналами отримання прибутків, джерелами надходження їх до платників. В цьому випадку встановлюється зв'язок між платником та об'єктом, при цьому правове регулювання цих елементів здійснюється комплексно, невід'ємно одне від одного.

Специфіка податкового режиму, який утворюється, передумовляє участь в механізмі правового регулювання податку — ставки. Світова практика враховує, що середній рівень оподаткування повинен охоплювати двадцять відсотків платників, а максимальна ставка розповсюджуватися не більше, ніж на один відсоток їх загальної кількості. Пошук оптимальної ставки наштовхується іноді на протиставлення ставок різних груп платників (наприклад, юридичних і фізичних осіб). Шляхом виходу з цього є утворення умов однакових для всіх груп платників, створення безперспективності переходу із однієї категорії платників до іншої.

Ставка оподаткування повинна охоплювати рівень, що перевищує певний неоподаткований мінімум. Має сенс розробити шкалу доходів, що включає біля 8-10 груп з приблизно однаковою різницею прибутків в середині кожної групи. При цьому особливо треба виділити максимальну межу останньої, найвищої групи, яка б використовувала найвищу ставку податку. Ставка оподаткування повинна виконувати функції

неоподаткованого рівня, що буде сприяти розгортанню накопичення у юридичних і фізичних осіб.

Найбільш важливим при класифікації ставок є розподіл їх за методом встановлення:

а) абсолютні (тверді) ставки — ставки, при яких розмір податку визначається у твердій фіксованій величині на кожну одиницю оподаткування;

б) відносні — ставки, при яких розмір податку встановлюється в певному співвідношенні до одиниці обкладання. Виступають у процентній, кратній і грошовій формі.

Важливим здається також розподіл ставок податку по встановленню податкового тиску на платника, при якому вони поділяються на базові, знижені та підвищені.

Саме встановлення ставки, її закріплення, ще не створює цільного механізму її правового регулювання. Невід'ємним елементом цього є методи оподаткування, які відображають особливості зміни ставки оподаткування залежно від податкової бази. Якщо регулювання ставки податку зосереджує в собі матеріальну підставу податкового тиску, то при врахуванні методу оподаткування мова йде про процесуальний бік використання ставки податку. Серед таких методів характеризується рівне оподаткування, прогресивне, пропорційне, регресивне та змішане.

Параграф 1.3.3. "Правове регулювання додаткових елементів податків і зборів" продовжує розгляд податкового механізму та особистостей його регулювання. В роботі підкреслюється, що навряд чи можна закріпити підсумковий перелік цих елементів. Вони найбільш мобільні. На підставі цього автор визначає дві групи:

а) підсистема додаткових елементів, які уточнюють основні елементи податкового механізму;

б) підсистема додаткових елементів, які мають самостійне значення.

До першої групи елементів відноситься предмет оподаткування. Він дійсно доповнює характеристику об'єкту оподаткування, але визначається окремими рисами, характеристиками, тоді як об'єкт оподаткування виступає як загальне, сукупне поняття. Предмет оподаткування має певне кількісне вираження у вигляді податкової бази, яка виступає як складова частина

предмету оподаткування, по відношенню до якої використовується певна податкова ставка. При цьому використання податкової бази не завжди можливо, тому застосовується специфічна характеристика предмету оподаткування — одиниця оподаткування. Вона більше використовується як розрахункова, але необхідна частка податкового механізму.

Застосування конкретних елементів в підсистемі, яка доповнює основні елементи податкового механізму, створює два типи обліку прибутків та витрат платника податку, які відрізняються від способів розрахування податків та способів їх сплати. До цієї групи характеристик податкового механізму можуть додаватися і інші.

Другу підсистему податкових елементів становлять елементи, які мають відносно самостійний статус та на перший погляд не зв'язані з основними. Сюди відносяться: джерело сплати податку, податкові пільги. Під джерелом сплати податку розуміються кошти платника (насамперед — прибуток), які він використовує при сплаті податку. Багато уваги приділяється характеристиці податкової пільги, яка є однією з найзначніших в цій підсистемі. Податкова пільга виступає як звільнення (повне або часткове) платника податку від сплати його, яке враховує особистості платника чи його діяльності. При цьому пільга є звільненням лише від сплати, а не від обов'язку сплати податку і може використовуватися як в повному обсязі, такі в частковому. В дисертації багато уваги приділяється характеристиці системи пільг, визначені їх види та форми. Автор підкреслює, що не має підстав безперечно відносити податковий кредит до податкових пільг, тому що це не звільнення, а лише відстрочка сплати податку.

ДРУГИЙ РОЗДІЛ "Особливості нормативно-правового регулювання системи податків і зборів" вклучає три підрозділа, які складаються з дев'яти параграфів. В цьому розділі зосереджений розгляд діючих податків та зборів загальнодержавного рівня. Підрозділ **2.1 "Оподаткування юридичних осіб"** починається параграфом **2.1.1. "Правова природа статусу юридичних осіб як платників податків"** де, виходячи з класифікації платників на юридичних осіб; фізичних осіб та змішаного платника, зосереджується увага на статусі юридичних осіб як платників податків. З'ясовується сутність принципу резидентства, який

будується виходячи з певних підходів до місця реєстрації, місця керування та місця діяльності. Досліджуються деякі нові підходи до класифікації юридичних осіб. Так мова йдеться про економічні та неекономічні утворення, які використовуються в російському податковому законодавстві.

Розглядаються також й інші принципи класифікації: за розміром; за принципами зв'язку; за формами власності; за видами діяльності, тощо. Значно вищий рівень регулювання платника податку становить консолідована група платників податку, що виступає як об'єднання національних підприємств, які мають місцезнаходження в даній державі та виступають як єдиний платник у відношенні до окремих податків та зборів. Утворення консолідованої групи платників податку не означає створення нового підприємства, а лише виділяє консолідовану групу як єдиного платника. Консолідація при цьому застосовується в двох видах: дозволяюча та примусова.

Параграф 2.1.2. "Оподаткування прибутку юридичних осіб" розглядає правове регулювання головного прибуткового податку з юридичних осіб. Підкреслюється, що цей механізм прямого оподаткування утворювався в Україні досить складно на протязі всього періоду 1992-1997 років. Такий підхід утворює можливість провести аналогічний аналіз прямих податків на початку ХХ сторіччя. Розгляд податку на прибуток здійснюється у відповідності зі схемою, яка створена першим розділом дисертації. Але якщо в тому розділі основна увага була зосереджена на методологічних питаннях, то в цьому параграфі мова йдеться про законодавче регулювання окремих податків у відповідності із схемою, яка лежить в основі елементів податкового механізму. Таким чином аналізуються платник, об'єкт та ставка податку на прибуток.

Особливого врахування потребує регулювання платників податків. Це обумовлено тим, що мова може йтися про систему, комплекс платників, які не характеризуються однорідністю. Специфічні риси обумовлюють і деякі особливості регулювання (філіали; представництва; бюджетні організації; банківські чи страхові організації, тощо).

Регулювання об'єкту оподаткування враховує метод за допомогою якого визначаються всі прибутки платника незалежно від джерел надходжень з урахуванням витрат, які при цьому здійснюються. Розрахунки об'єкту

оподаткування потребують використання обгрунтованої ставки податку, яка може застосовуватися як базова та інші (підвищена чи знижена). Цей розгляд супроводить чимало дискусій по цьому питанню. Основні елементи податку доповнюються розглядом деталізуючих їх механізмів (особистостей складу витрат чи собівартості, амортизації, тощо). Досліджуються також особливості застосування цього податку залежно від галузі діяльності платників (страхування, банківська діяльність).

В параграфі 2.1.3. "Оподаткування майна юридичних осіб" здійснюється розгляд податку на майно юридичних осіб. Особливості цього податку пов'язані з тим, що для податкової системи України він не характерний, але найближчим часом повинен з'явитися. Тому основою аналізу є російське податкове законодавство, проекти українських законів, законодавчі акти інших держав.

Є дві принципи можливості оподаткування майна: при його придбанні чи в процесі користування ним. Якщо перша можливість реалізується через систему непрямих податків, то друга — пов'язана з щорічним стягненням певного відсотка від ринкової чи балансової вартості майна. Виділяються позитивні риси податку на майно, що дозволяє збалансувати податковий тиск. Оподаткування майна створює підстави звільнення від невикористовуємого майна підприємств, здійснити рівнонапружений податковий тиск. Іноді оподаткування майна є механізмом, який зменшує темпи накопичування, темпи розвитку підприємств. При цьому може бути привабливим звільнення від оподаткування прибутків, які не використовуються платником, а перераховуються на окремі рахунки.

Специфічним видом податку на майно є податок з власників транспортних засобів. Специфічним у нього є те, що він використовує змішаного платника (як юридичну, так і фізичну особу). Податок з власників транспортних засобів є одним з механізмів формування коштів, які поступають на фінансування будівництва, ремонту шляхів, органів, що здійснюють реєстрацію, перереєстрацію транспортних засобів. При цьому ми вважаємо необхідним зробити одне зауваження — цей податок виступає ним дуже умовно. По суті — це збір. Саме в збори він входив в податковій системі під час Радянського Союзу, і не змінив характеру досі. А цей характер має

досить чітку ціль надходження коштів, умовний характер, що протирічить суті податку.

Закінчується цей параграф аналізом плати за землю, який здійснюється у відповідності з характеристикою платника, об'єкта, ставки податку, пільг, тощо.

Заключний параграф цього підрозділу **2.1.4. "Непрямі податки з юридичних осіб"** торкається складних питань регулювання, практично, двох податків (податку на додану вартість та акцизного збору). Особливостями цих податків, незважаючи на те, що їх аналіз розташований в главі, де розглядаються податки з юридичних осіб, є обов'язок сплати (при певних умовах) також і фізичними особами.

Загальна характеристика непрямих податків, їх правового регулювання переходить до основного непрямого податку — податку на додану вартість. В роботі аналізуються риси цього податку, які можна віднести до привабливих його якостей (зручність застосування, регулювання споживання, великі надходження до бюджету, тощо) так і окремі недоліки його. Розгляд цих питань робиться як деякі висновки на підставі історичного аналізу розвитку непрямих податків та їх характеристикі діючими іноземними законодавствами.

Податок на додану вартість визначається як непрямий податок, що входить до ціни товару та виступає як частка збільшеної вартості, що утворюється на всіх етапах виробництва та надання послуг, або після митного оформлення і який вноситься до державного бюджету. Значна увага приділяється аналізу діючого законодавства по регулюванню елементів механізму податку на додану вартість (як основних, так і додаткових). Характеристика цих питань здійснюється на базі як основних законодавчих актів з цього питання, так і багатьох листів, інструкцій податкових адміністрацій.

Другим видом непрямого податку, який входить до податкової системи України, виступає акцизний збір. Він теж відноситься до податків, що входять до ціни товару та сплачуються покупцем. Але загальна характеристика цього непрямого податку підкреслює його специфічність, тому що акцизи — це податки лише на монопольну та високорентабельну продукцію. Особливістю акцизного збору є його регулювання, як

традиційною фіскальною функцією, так і регулюючою функцією, що коректує попит та пропозицію, підвищує ціну товару. Якщо податок на додану вартість виступає універсальним акцизом та розповсюджується на обороти всіх товарів, робіт, послуг, то акцизний збір — специфічний акциз, який сплачується по декільком товарам. Поряд з загальною характеристикою акцизу (платник, об'єкт, ставка, пільги, тощо) виділяються специфічні механізми регулювання, що притаманні лише цьому податку (відсутність базової ставки, розподіл між бюджетами, тощо).

Підрозділ 2.2 "Податки з громадян" включає три параграфи і розпочинається параграфом 2.2.1 "Фізичні особи як суб'єкти податкових правовідносин". В цьому параграфі підкреслюється, що прибуткове та майнове оподаткування громадян існувало задовго до оподаткування юридичних осіб і має більш багату історію. Головною метою визначення фізичної особи як платника податку виступає питання про можливість для держави вимагати виконання обов'язку по сплаті податків, які діють на його території, особами, які на ній знаходяться. Залежно від цього визначається — які прибутки, майно оподатковуються та які особи виступають як платники податку на певній території. Найбільш традиційним для податкових законодавств при визначенні платника є підхід, в основі якого лежить принцип громадянства. При цьому характеристика фізичних осіб як платників податку виділяє дві групи ознак, що визначають розміри податкового зобов'язання та податкову відповідальність. В основі віднесення фізичної особи до платника податку виділяється декілька підстав (податкове резидентство; джерело отримання доходів). Другу, факультативну групу ознак податкового статусу фізичних осіб становлять ознаки додаткового характеру, які повністю залежать від основних (місце постійного проживання, центр приватних чи економічних інтересів, місце фактичного проживання).

Особливістю законодавчого регулювання платника податку останніх років є поява правових актів, які встановлюють обов'язок створення Державних реєстрів. Для громадян — це Закон України "Про державний реєстр фізичних осіб — платників податків та інших обов'язкових платежів". Метою цього реєстру є повний облік фізичних осіб — платників податків, автоматизована обробка інформації, взаємодія податкових органів.

Більш детально прибуткове оподаткування громадян з'ясовується в параграфі 2.2.2. "Прибуткове оподаткування фізичних осіб". Важливішим податком з фізичних осіб є прибутковий податок. Він виступає одним з традиційних для податкової системи України і перейшов до неї з системи податків Радянського Союзу.

Платник цього податку регулюється специфічною групою правовідносин, що торкаються зв'язку між державою та громадянином. В основі оподаткування фізичних осіб закладені два основних принципи:

а) принцип рівності в податковій сфері громадян держави, іноземних громадян та осіб без громадянства;

б) право держави, громадяни якої отримують прибутки за її межами, на оподаткування цих прибутків.

Іноді якісні характеристики статусу платників доповнюються кількісними (кількість днів перебування на території держави у календарному році). Ці підходи досить стабільні в податковому законодавстві. Що ж до іншого елементу податкового механізму — об'єкту оподаткування, то він витримав суттєві зміни. Якщо раніше об'єктом оподаткування визначалися прибутки в грошовій чи натуральній формі, то з 1992 року ним є сукупний оподатковуваний прибуток за календарний рік (що складається з щомісячних оподатковуваних прибутків), які отримані із різних джерел як в Україні, так і за її межами. Залежно від цього прибутки розподіляються на фондовані (пасивні) та нефондовані (активні). Перші виступають в якості прибутків від майна, носять стабільний характер та менше залежать від стану платника. Саме тому вони оподатковуються по більш високим ставкам. Нефондовані прибутки можуть бути активними, залежати від стану платника, та змінюватися досить оперативно. Їх мобільний характер передумовляє і більш стриманий рівень оподаткування, щоб не руйнувати інтерес платника до розвитку виробництва чи діяльності.

В дисертації проводиться розмежування між методами обліку прибутків та витрат фізичних осіб (касовий та нарахувань) і способів визначення суми прибутків (спосіб непрямого визначення; умовний спосіб; паушальний спосіб). Багато уваги при характеристиці цих питань приділено правовому регулюванню пільг при обчисленні та сплаті податків фізичними

особами. Таким чином утворюється специфічна схема нарахування прибуткового податку:

- а) щомісячні розрахунки податку;
- б) визначення сукупного щорічного доходу;
- в) зменшення сукупного щорічного доходу на неоподатковуваний мінімум доходів громадян;
- г) зменшення сукупного щорічного доходу з урахуванням пільг;
- д) розрахунок податку у відповідності з діючими ставками.

Заключний параграф цього підрозділу 2.2.3. "Помайнове оподаткування фізичних осіб" містить аналіз як діючих правових форм податків так і майбутніх. Деякі податки, які передумовлюють змішаного платника були розглянуті раніше. В цьому параграфі зосереджена увага на аналізі окремих податків, характерних, виключно, для майнового оподаткування громадян. Відносно новим податком в цій підгрупі виступає податок на промисел, який використовується в Україні з 1993 року. Аналіз цього податку здійснюється у відповідності з елементами податкового механізму, але при цьому необхідно враховувати одну специфічну особливість. Перш за все, по характеру механізм податку на промисел більше підходить до збору. Він носить умовний, цільовий характер і на цьому прикладі можна простежити розмежування і складності законодавчого регулювання та методологічної суті податків де, фактично, збір визначається законодавством України як податок. Такий підхід підкреслює і специфічний спосіб сплати податку шляхом купівлі одноразового патенту та внесення коштів платником у відділення Збербанку. Зараховується цей податок до місцевих бюджетів.

Одним з найбільш значних податків при помайновому оподаткуванні фізичних осіб в розвинутих ринкових податкових системах є податок на майно. Російське податкове законодавство вже включає його, а в Україні він існує лише як проєкт. При характеристиці його необхідно враховувати, що деяке оподаткування майна застосовується і в Україні — податок з власників транспортних засобів. Тому перспективні варіанти законопроєктів в Україні повинні торкатися лише нерухомого майна фізичних осіб. Поелементна характеристика цього податку доповнюється деякими екскурсами в історію використання та регулювання податку на майно. Певне місце займають і

теорії, які аналізують сутність помайнового оподаткування (державного спадкоємства; оплати послуг; ціни за спеціальне право, тощо). В цій характеристиці підкреслюється і те, що помайнове оподаткування дуже близько торкається певних інститутів цивільного права, перш за все, — інституту спадкоємства.

Заключний підрозділ 2.3 **"Правове регулювання відносин, які складаються при надходженні зборів до Державного бюджету"** включає два параграфи, які зосереджують аналіз правового режиму зборів в системі обов'язкових платежів. Перший параграф цього підрозділу 2.3.1. **"Ресурсні платежі в Державний бюджет України"** охоплює характеристику зборів, які входять в систему загальнодержавних податків і зборів та пов'язані із сплатою у відповідності з використанням природних ресурсів. Механізм правового регулювання та забезпечення їх дуже схожий з податками, більш того, в багатьох випадках кошти, накопичувані за рахунок ресурсних платежів об'єднуються з податками і саме по всім цим показникам надаються дані державними податковими адміністраціями. Необхідно враховувати, що деякі з цих платежів мають стійкий характер (плата за землю; збір за спеціальне використання лісових ресурсів; збір за геологорозвідувальні роботи, тощо), інші не мають стійкого характеру та, навіть, здалеку не нагадують податкові платежі (різниця в цінах на природний газ, надходження коштів від приватизації майна державних підприємств).

Ресурсні надходження входять до податкової системи України. Звісно це не податки, але механізми їх встановлення, регулювання дуже схожі, тим більше вони входять до системи податкового тиску. В даному параграфі аналізуються наступні види ресурсних платежів: плата за воду, збір за геологорозвідувальні роботи, збір за спеціальне використання надр. Багато питань розглядаються у зв'язку з нормами екологічного законодавства, яке створює чимало правових інструментів для механізмів ресурсних зборів.

Параграф 2.3.2. **"Інші збори, що входять в систему загальнодержавних податків і зборів"** включає аналіз основних видів зборів, що не були розглянуті вище, та входять до системи загальнодержавних податків та зборів. Особливістю цієї групи платежів є її відносна нестійкість, мобільність, часті зміни. Саме тому ми зосередили увагу на важливіших.

Збори, які входять до цієї підгрупи мають чіткий, цілеспрямований рух надходжень коштів, що визначається самою назвою збору. Цим вони принципово відрізняються від податків. Увага в цьому параграфі зосереджена на характеристичні збору до Фонду для здійснення засобів щодо наслідків Чорнобильської катастрофи та соціальному захисту населення, збору до Пенсійного фонду, збору до Державного іновіаційного фонду.

У **ВИСНОВКАХ** підведені загальні підсумки дослідження, сформульовані основні положення, що становлять зміст дисертаційної роботи: про зміст та особливості інституту податкового права; про специфіку податкових праввідносин та місце в них держави; про місце податків та зборів в системі доходів Державного бюджету; про визначення податку та збору, їх спільні риси та особливості; про сукупність та класифікацію елементів податкового механізму; про класифікацію податків та зборів; про характеристику основних та додаткових елементів податкового механізму; про класифікацію принципів податкового права; про особливості податкового статусу юридичних та фізичних осіб; про механізм правового регулювання основних загальнодержавних податків та зборів.

По темі дисертаційного дослідження **опубліковані такі роботи:**

Книги, учбові посібники, монографії:

1. Барахтян Н.В., Криницький І.Е., Кучерявенко Н.П. и др. Налоговое право Украины. - Харьков - Иловайск, 1994.12 (4) друк.арк.
2. Глумачно-термінологічний словник з ринкової економіки. - Харків: ХП, 1994. 7,44 (0,5) друк.арк. (Колектив авторів).
3. Криницький І.Е., Кучерявенко Н.П. Налоговое право. - Харьков: Ксилон,1994. 20 (19) друк.арк.
4. Барахтян Н.В., Федорів С.С., Кучерявенко М.П., та інш. Финансовое право/ Конспект лекцій. - Харків: Національна юридична академія України, 1996. 5,77(1) друк.арк.
5. Кучерявенко Н.П. Основы налогового права. - Харьков: Эспада, 1996. 20 друк.арк.
6. Кучерявенко Н.П. Налоговое право. - Харьков: Консум, 1997. 25, 11 друк.арк.

7. Кучерявенко Н.П., Перепелица М.А. Научно-практический комментарий к Закону Украины "О системе налогообложения". - Харьков:Консум, 1997. 5, 35 (5,0) друк.арк.

8. Кучерявенко Н.П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. - Харьков: Консум, 1997. 17 друк.арк.

Статті та публікації:

9. Кучерявенко Н.П., Ткаченко Н.Е. Разгосударствление собственности: противоречия и последствия.// Сб.научн.тр. - Вестник ХПИ, 1992.(0,5 друк.арк.).

10. Кучерявенко Н.П. Реформа налоговой системы // Бизнес-информ: Харьков, 1995, №10 (0,5 друк.арк.).

11-20. Кучерявенко Н.П. Налоговое право (цикл статей) // Бизнес-информ: Харьков, 1995, №27-40; 43-48; 1996, №1-5 (6 друк.арк.).

21. Кучерявенко Н.П. Программа курса "Финансового права" // Харьков: Национальная юридическая академия Украины имени Ярослава Мудрого, 1996. (0,6 друк.арк.).

22. Криницький І.Е., Кучерявенко Н.П. Законодательное регулирование основ налогообложения в Украине.// Сб.научн.тр. - Проблемы финансового права. Чернівці,1996. (0,5 друк.арк.).

23. Кучерявенко М.П. Правові системи закріплення податку та його елементів у законодавстві України // У зб.: Вісник академії правових наук України. - Харків: Право, 1997, №1 (0,5 друк.арк.).

24. Кучерявенко М.П. Податковий статус юридичних осіб // У зб.: Вісник академії правових наук України. - Харків: Право, 1997, №3 (0,5 друк.арк.).

Кучерявенко М.П. Теоретичні питання правового регулювання податків та зборів в Україні - Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 - теорія управління; адміністративне право і процес;

фінансове право. - Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого, Харків, 1997р.

Дисертація містить аналіз поняття податкового права як інституту фінансового права; проаналізовані та викладені особистості обов'язкових платежів до прибуткової частини Державного бюджету; визначений правовий зміст та місце податків і зборів в системі надходжень до бюджету; визначений та класифікований механізм податкового регулювання (основні та додаткові елементи); розглянуті особливості нормативно-правового регулювання основних видів загальнодержавних податків та зборів, як з юридичних, так і з фізичних осіб.

Ключові слова: інститут податкового права; податкові правовідносини; податок; механізм податкового регулювання.

Кучерявенко Н.П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. - Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук по специальности 12.00.07 - теория управления; административное право и процесс; финансовое право. - Национальная юридическая академия Украины имени Ярослава Мудрого, Харьков, 1997.

Диссертация содержит анализ налогового права как института финансового права; проанализированы и определены особенности обязательных платежей в доходную часть Государственного бюджета; определено правовое содержание и место налогов и сборов в системе поступлений в бюджет; определен и классифицирован механизм налогового регулирования (основные и дополнительные элементы); рассмотрены особенности нормативно-правового регулирования основных видов общегосударственных налогов и сборов как с юридических, так и с физических лиц.

Ключевые слова: институт налогового права; налоговые правоотношения; налог; механизм налогового регулирования.

Kycheryavenko N.P. Theoretical problems of taxes and duties legal regulation in Ukraine. - Typescript.

This is the dissertation for the doctor of law degree. The speciality 12.00.07 is the theory of administration; administrative law and process; financial law. - The National Academy of Law of Ukraine named by Yaroslav Mydry, Kharkov, 1997. The dissertation contains the analysis of the tax law as the institute of the financial law; it analyzes and determines the peculiarities of compulsory payment to the state budget revenue it classifies and determines the mechanism of tax regulation and it also consider the peculiarities of standard legal regulation of the principal kinds of the state taxes and duties as from the enterprises and from the citizens.

Key words: the institute of tax law; tax legal regulation; tax the mechanism of tax regulation.

Відповідальний за випуск
кандидат юридичних наук Д. В. Задихайло

Підп. до друку 17.11.97р. Формат 60 x 90/16. Папір офсетний. Віддруковано
на ризографі. Умовн. друк. арк. 1,86. Облік. - вид. арк. 2,0. Тираж 100 прим.
Зам. № 260

Друкарня

Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого
310024, Харків - 24, вул. Пушкінська, 77

1121100

AB 39.194
AB 39.194