

Деменко О.Є.,
кандидат юридичних наук,
асистент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого

УДК 336.145.2

DOI 10.32782/2663-5666.2024.2.7

ДО ПИТАННЯ ЩОДО ЗМІСТУ КАТЕГОРІЇ СИСТЕМНОСТІ В ПОДАТКОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ

Вступ. Системність можна віднести до доктринальних підстав, або характеристик будь-якого явища, в тому числі і певної форми правового регулювання. Треба погодитись з тим, що система є однією із рис доктрини податкового права [1, с. 14-15]. Системність податкового регулювання виражається в побудові декількох сукупностей складових, які мають принципове та визначальне значення для побудови правових форм упорядкування податкових відносин.

Перш за все, йдеться про таку конструкцію як податкова система України. Відповідно до п. 6.3 ст. 6 Податкового кодексу України податкову систему України складає сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються відповідно до приписів Податкового кодексу України. Хотілося б звернути увагу, що в цій ситуації не йдеться про механічне об'єднання платежів, які за своїм характером є податковими. Включення податків та зборів до єдиної системи [2] є більш складним процесом. В такому разі мають враховуватись та поєднуватись декілька тенденцій. Перша – диференціація повноважень щодо введення відповідних податків та зборів на певній території. Саме таким чином всі складові податкової системи України розподілені на ті, які вводяться Верховною радою України (ст. 9 ПКУ) та ті, обов'язок щодо сплати яких виникає на підставі рішення місцевої ради. Друга – об'єднання в єдине системне угруповання платежів різного типу. Єдність податкової системи України забезпечується шляхом поєднання непрямих податків (податок на додану вартість та акцизний податок), майнових податків (податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки і т.д.), прибуткових податків (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб). Третя – підстава розмежування податків та зборів залежно від напрямку надходження, визначення доходної частини бюджету, куди спрямовуються кошти від сплати конкретного податку. На перший по-

гляд, подібна обставина не має податкової природи, бо йдеться вже про рух грошових коштів після того, як платник сплатив податок. Формально – це вже бюджетно-правове регулювання. Але повністю ігнорувати цю обставину теж недоцільно, виходячи з того, що податок визначається як обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок [2]. Саме тому, актуальним здається і постановка питання щодо бюджетно-податкових систем. На підставі таких конструкцій, які характеризують регулювання на межі бюджетного та податкового права деталізується реалізація функцій щодо формування бюджетів, в тому числі і за рахунок податкових надходжень, розподілення витрат, перерозподілення надходжень, вирівнювання бюджетів окремих регіонів.

Крім того, системністю характеризується і сама конструкція податку, як сукупності елементів. Відповідно до ст. 7 Податкового кодексу України визначені основні засади встановлення податків та зборів. Такими засадами законодавець бачить обов'язковий набір елементів завдяки яким системно формується податковий механізм, правова конструкція податку. Традиційно до таких елементів відносяться платник, об'єкт, база, ставка і т.д. Принциповим є виділення такої сукупності елементів в режимі вичерпного переліку. Тобто, це означає, що відсутність хоча б одного із таких елементів [2] руйнує закінчену системну конструкцію податку чи збору. Наслідком цього є неможливість виконання податкового обов'язку і неможливість застосування штрафних санкцій до платника податку який не виконає обов'язок щодо нього. Обов'язок закріпити податок саме через такий обов'язковий набір елементів доповнюється і можливістю закріплення звільнень по сплаті – податкових пільг. «Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування» [2]. В той же час, можливість застосування пільг не є обов'язковою і можна уявити

податкові механізми, які взагалі не будуть містити будь яких податкових преференцій. «Закріплення правової конструкції податку втілення її у відповідну правовому форму пов'язане з дослідженням і певними сутнісними підсумками при характеристики поняття податкового механізму... При цьому необхідно враховувати, що правовий механізм податку регулюється через закріплення імперативного набору елементів, що визначають зміст та особливості реалізації податкового обов'язку» [1, с. 15].

Саме системністю характеризується і особливість формування конструкції податкового обов'язку. Саме системність складових податкового обов'язку і закріплена Податковим кодексом України. Так, податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/ або сплатити суму податку та збору в порядку і строки визначені Податковим кодексом України [2]. Тобто, конституційний припис, на підставі якого встановлюється імперативна вимога кожного сплачувати податки і збори, декларувати це [3], податковим законодавством деталізується більш чітко і системна конструкція податкового обов'язку вже виступає поєднанням трьох складових з податкового обліку, сплаті податків та зборів та податкової звітності.

І, нарешті, системна характеристика стосується і сукупності законодавчих актів, які регулюють податкові відносини. Податкове законодавство України складається з Конституції України; Податкового кодексу України; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів [2].

Виклад основного матеріалу. В основі організації системності законодавчого впливу на правове регулювання податкових відносин міститься низка принципів: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення

податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів [2].

Система податкового законодавства із врахуванням принципів оподаткування дозволяє досягти реалізації декількох цілей. Звісно йдеться про ієрархічну побудову системи податкового законодавства. Коли норми акту, який знаходиться вище в ієрархічній побудові системи податкового законодавства має вищу юридичну силу в порівнянні з тими, які знаходяться нижче. Більш того, законодавчий акт вищого рівня може делегувати тим актам, які розташовані на нижчих щаблях ієрархії необхідність регулювання окремих аспектів податкових відносин.

Системність як явище передбачає об'єднання в єдине низки елементів. В той же час, подібне об'єднання не може носити механістичного характеру. По-перше, складові системного угруповання мають бути узгоджені певним чином, відповідати змістовним об'єднуючим критерієм, виходячи з яких можна побудувати своєрідний загальний об'єднуючий знаменник. Звісно, таким об'єднуючим знаменником мають бути ті обставини, які дозволяють визначити галузеву чи підгалузеву природу системи податкового права. Динамічність розвитку податкових відносин, корегування податкового законодавства дозволяє ставити питання про кардинальні зміни в оцінці сукупності податково-правових норм. На наш погляд, є всі підстави вважати, що на сьогодні податкове право вже вийшло за межі складного інституту і являє собою чітку конструкцію правової підгалузі.

В основі визначення підгалузі податкового права знаходиться своєрідність предмету регулювання та методу, яким це здійснюється. Виокремлюючи податково-правові відносини із всієї сукупності відносин, що пов'язані з рухом публічних коштів, треба мати на увазі, що вони присутні лише на першому етапі обігу коштів держави та територіальних громад. Предметом податкового права є відносини щодо надходження коштів від платників податків до доходних частин відповідних бюджетів у формі податків та зборів. Звісно, доходи бюджетів формуються за рахунок низки джерел, але податкові надходження є лише одним із чотирьох таких каналів [4]. Інші джерела також можуть мати примусовий, обов'язковий характер (на-

приклад адміністративні штрафи і т.д.), але упорядкування поведінки суб'єктів в таких умовах вже не є предметом податкового права. Метод податкового регулювання також є традиційним для засобів публічного права і застосовує систему обов'язкових велінь характеризуючи відносини влади і підкорення.

По-друге, включення окремого елемента до відповідної системи не означає знищення його своєрідності. Системність як раз і передбачає об'єднання елементів, що відрізняються специфічно для кожного із них рисами в єдину конструкцію. Вище вже йшлося про поєднання елементів в податкову систему, податковий механізм, податковий обов'язок, податкове законодавство. Зрозуміло, що кожен із подібних системних різновидів передбачає об'єднання елементів, які характеризуються певною своєрідністю, особливими рисами. Доктринальність правового регулювання передбачає диференціацію положень, завдяки яким це робиться на ті, що мають універсальне значення та часткові. «...Доктринальне регулювання податкових відносин забезпечується існуванням і впливом доктрини податку та податкового обов'язку, як тих, що мають загальне значення і деталізуються частковими... Наприклад, загальна доктрина податку деталізується через конкретну доктрину податкового механізму, яка передбачає ще більш детальну побудову доктринальних положень» [1, с. 14].

По-третє, відповідне системне угруповання має передбачати досягнення відповідної єдиної для такої системи мети, коли кожен із елементів системи буде обумовлювати цілісний, єдиний вплив щодо реалізації цілей системи. Єдиною метою, на упорядкування якої спрямоване податкове регулювання може бути гарантування надходження коштів від сплати податків та зборів до бюджету, або виконання податкового обов'язку. Фактично, в такій редакції йдеться про одне й те саме. Але така деталізація мети підкреслює позицію держави або територіальних громад та позицію платника. У формуванні доходних частин бюджетів за рахунок податків та зборів, перш за все, зацікавлені особи, які мають використовувати ці кошти, здійснювати фінансування публічних видатків. При характеристиці позиції платника системною вимогою оцінки його поведінки як раз і виступає реалізація податкового обов'язку. В той же час, треба мати на увазі, що формування бюджетних доходів є наслідком своєчасного і повного виконання платником його податкового обов'язку.

При цьому, практична значущість доктринальних положень, які характеризують єдину мету податкового регулювання обумовлює і певну деталізацію. Йдеться про додержання об'єктивно сформованих правил нормотворення, що передбачає розмежування режимів закріплення правил справляння загальнодержавних та місцевих податків і зборів. Крім цього, це деталізація правового статусу всіх учасників податкових відносин через доцільність закріплення вичерпного переліку повноважень владного суб'єкта та прав і обов'язків платників податків. І, нарешті, регулювання деліктних відносин, чіткої деталізації несприятливих наслідків для учасників при відхиленні від норм закріплених податковим законодавством [1, с. 19-20].

По-четверте, системне регулювання має передбачати і гарантувати певну динаміку відносин. В цій ситуації поєднуються дві тенденції. З одного боку, позитивний динамічний розвиток може відбуватися лише в умовах злагодженої раціонально побудованої системи елементів. З іншого боку, динамічний розвиток суспільних відносин об'єктивно впливає на корегування характеру та змісту як елементів системи, так і її в цілому. Принциповою рисою, яка характеризує податкові відносини є те, що регулювання спрямовується не на досягнення статичного ефекту, а забезпеченню динаміки руху в відносинах оподаткування. Динаміка в цих обставинах пов'язується з гарантуванням надходжень податків та зборів до бюджетів. Фактично саме на регулювання процедур такого надходження і спрямовується податкове законодавство.

Висновки. Динамічність характеризує системність в податковому регулюванні ще з одного боку. Дійсно, система обумовлює угруповання сталих конструкцій, які і визначаються як відповідні елементи системи. Але виходити з того, що система має функціонувати незмінною протягом дуже великого терміну часу – це значить обумовити підстави руйнування об'єктивних пропорцій розвитку економіки та суспільства. Динаміка суспільних відносин, яка має відбиватися у відповідних правових формах обумовлює і динаміку елементів системи правового регулювання. Закріплення найдосконалішої правової форми та її застосування може тривати певний термін часу, але в будь-якому разі така форма має відбивати ті зміни, які торкнулися відповідних суспільних відносин. Саме тому, з одного боку, стала система податкового регулювання виражає закінчений остаточний

погляд на розуміння засобів правового регулювання в цей момент, але з іншого боку таким чином закладаються і вимоги корегування такої конструкції залежно від динаміки розвитку галузевих відносин.

Подібне уявлення щодо системності в правовому регулюванні податкових відносин формує узагальнюючі підходи до побудови та вибору правових форм упорядкування поведінки учасників відносин оподаткування. В той же час, важливо не змішувати системність і комплексність [1, с. 15-16]. Можливість використання таких понять як синоніми певним чином може відбуватися стосовно характеристики суспільних відносин, але права визначеність їх виключає подібне відношення. Системність в сенсі правового регулювання характеризує певне різноманіття, сукупність інструментів, які використовуються виключно в межах єдиного галузевого утворення. Тобто, системне регулювання податкових відносин відбувається на основі єдиного предмету правового впливу та єдиним методом (імперативним). Комплексність же

правового регулювання не лише допускає, але і обумовлює одночасне застосування різних за характером методів (диспозитивних та імперативних) стосовно відносин, які не характеризуються чіткою єдністю в визначенні правової форми. Звісно, податково-правові відносини не можуть характеризуватись такими критеріями комплексності. Саме тому, системність дійсно є визначальною рисою характеристики їх природи, тоді як критерій комплексності треба застосовувати дуже обережно з відповідною аргументацією та розмежуванням явищ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Микола Кучерявенко. Доктрина податкового права України. *Право України*. 2020 № 4. С. 11-20.
2. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст.112.
3. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 25к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
4. Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р., № 2456-VI / *Відомості Верховної Ради України*, 2010, № 50-51, ст. 572.

Деменко О.Є. ДО ПИТАННЯ ЩОДО ЗМІСТУ КАТЕГОРІЇ СИСТЕМНОСТІ В ПОДАТКОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ

У статті розглянуто системність податкового регулювання, яка виражається в побудові декількох сукупностей складових, що мають принципове та визначальне значення для побудови правових форм упорядкування податкових відносин. Перш за все, йдеться про таку конструкцію як податкова система України. Крім того, системністю характеризується і сама конструкція податку, як сукупності елементів. Отже, принциповим є виділення такої сукупності елементів в режимі вичерпного переліку. Тобто, це означає, що відсутність хоча б одного із таких елементів руйнує закінчену системну конструкцію податку чи збору. Виокремлено, що наслідком цього є неможливість виконання податкового обов'язку і неможливість застосування штрафних санкцій до платника податку який не виконає обов'язок щодо нього. Саме системністю характеризується і особливість формування конструкції податкового обов'язку. І, нарешті, системна характеристика стосується і сукупності законодавчих актів, які регулюють податкові відносини.

У статті зазначено, що система податкового законодавства із врахуванням принципів оподаткування дозволяє досягти реалізації декількох цілей. Звісно йдеться про ієрархічну побудову системи податкового законодавства. Коли норми акту, який знаходиться вище в ієрархічній побудові системи податкового законодавства має вищу юридичну силу в порівнянні з тими, які знаходяться нижче. В основі визначення підгалузі податкового права знаходиться своєрідність предмету регулювання та методу, яким це здійснюється. У статті визначено предмет податкового права – це відносини щодо надходження коштів від платників податків до доходних частин відповідних бюджетів у формі податків та зборів. Метод податкового регулювання також є традиційним для засобів публічного права і застосовує систему обов'язкових велич характеристик відносини влади і підкорення.

У статті розкрито значення системного угруповання, яке має передбачати досягнення відповідної єдиної для такої системи мети, коли кожен із елементів системи буде обумовлювати цілісний, єдиний вплив щодо реалізації цілей системи. Єдиною метою, на упорядкування якої спрямоване податкове регулювання може бути гарантування надходження коштів від сплати податків та зборів до бюджету, або виконання податкового обов'язку. Фактично, в такій редакції йдеться про одне й те саме. Системне регулювання має передбачати і гарантувати певну динаміку відносин. В цій ситуації поєднуються дві тенденції. З одного боку, позитивний динамічний розвиток може відбуватися лише в умовах злагодженої раціонально побудованої системи елементів. З іншого боку, динамічний розвиток суспільних відносин об'єктивно впливає на корегування характеру та змісту як елементів системи, так і її в цілому.

Ключові слова: система податкового права, податкова система України, податкове законодавство, податковий механізм, елементи податкового механізму, податковий обов'язок, податкова доктрина.

Demenko O.Ye. ON THE QUESTION REGARDING THE CONTENT OF THE SYSTEMICITY CATEGORY IN TAX REGULATION

The article examines the system of tax regulation, which is expressed in the construction of several sets of components, which are of fundamental and determining importance for the construction of legal forms of regulation of tax relations. First of all, we are talking about such a structure as the tax system of Ukraine. In addition, the structure of the tax itself, as a set of elements, is characterized by systematicity. Therefore, it is fundamental to select such a set of elements in the mode of an exhaustive list. That is, it means that the absence of at least one of these elements destroys the finished system structure of a tax or fee. It is highlighted that the consequence of this is the impossibility of fulfilling the tax obligation and the impossibility of applying fines to the tax payer who does not fulfill his obligation. The peculiarity of the construction of the tax liability is characterized by systematicity. And, finally, the system characteristic refers to the set of legislative acts that regulate tax relations.

The article states that the system of tax legislation, taking into account the principles of taxation, allows the achievement of several goals. Of course, we are talking about the hierarchical construction of the tax legislation system. When the norms of the act, which is higher in the hierarchical structure of the tax legislation system, has a higher legal force compared to those which are lower. The basis of the definition of a sub-branch of tax law is the peculiarity of the subject of regulation and the method by which it is carried out. The article defines the subject of tax law – it is the relationship regarding the receipt of funds from taxpayers to the revenue parts of the relevant budgets in the form of taxes and fees. The method of tax regulation is also traditional for means of public law and applies a system of mandatory orders characterizing the relationship of power and submission.

The article reveals the meaning of system grouping, which should provide for the achievement of the appropriate single goal for such a system, when each of the elements of the system will determine a coherent, unified impact on the realization of the system's goals. The only goal that tax regulation is aimed at is to guarantee the receipt of funds from the payment of taxes and fees to the budget, or the fulfillment of tax obligations.

In fact, this version is about the same thing. Systemic regulation should provide for and guarantee certain dynamics of relations. In this situation, two trends are combined. On the one hand, positive dynamic development can occur only in the conditions of a coherent, rationally constructed system of elements. On the other hand, the dynamic development of social relations objectively affects the correction of the nature and content of both the elements of the system and the system as a whole.

Key words: tax law system, tax system of Ukraine, tax legislation, tax mechanism, elements of the tax mechanism, tax obligation, tax doctrine.