

## **ПРАВОВІ ПИТАННЯ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ПОДАТКОВОГО ПРАВА**

*Досліджено правові питання вдосконалення системи податкового права.*

*The legal questions of perfection of the system of tax right are explored.*

Податкове право як інститут фінансового права включається до єдиної системи права, та у свою чергу є системою більш низького рівня, тобто сама є обумовленою необхідністю розподілення тягара публічних видатків системою послідовно розташованих і взаємно пов'язаних правових норм, об'єднаних внутрішньою єдністю цілей, завдань, предмета регулювання, принципів і методів такого регулювання.

Податкове право включає комплекс податкових норм, які в сукупності формують складну систему, що включає: акти податкового законодавства, податкові нормативно-правові акти органів місцевого самоврядування, міжнародні угоди України з іноземними країнами, ратифіковані в спеціально встановленому порядку Верховною Радою України.

Норми податкового права як інститута фінансового права групуються законодавцем у різні акти, утворюючи субінститути, з урахуванням: 1) їх функцій (регулятивна, координуюча, стимулююча, зовнішньоекономічна, контрольна, фіскальна та ін.); 2) спрямованості на об'єкт регулювання (певний вид податку, збору, обов'язкового платежу); 3) територіальної орієнтованості (державні, органів місцевого самоврядування); 4) галузевої та соціально-економічної спрямованості (відповідно до галузей промисловості та сфер державної підтримки).

Розвиток фінансового законодавства України на сучасному етапі характеризується формуванням інституційних нормативних масивів згідно зі структурою фінансово-правової галузі, які регулюють відповідні блоки фінансових відносин. Фінансове законодавство має низку особливостей, які відрізняють його від інших галузей законодавства. Так, окремі складні інститути, що відповідають структурі Особливої частини фінансового права (бюджетне, податкове, валютне тощо), мають деякі об'єктивні передумови для подальшого формування в окремі галузі. Про значущість таких передумов свідчить практика кодифікації інститутів фінансового законодавства [6].

Слід мати на увазі, що правовий критерій систематизації фінансового права на сьогодні вже використовується в науці. Зокрема, Д. Вінницький [5] запропонував систему податкового права, розподіливши її на Загальну і Особливу частини. При цьому система Особливої частини податкового права включає в себе складний інститут зобов'язального права, до якого входить інститут зобов'язань щодо федеральних податків, інститут зобов'язань щодо регіональних податків, інститут зобов'язань щодо місцевих податків. Необхідно погодитися з такою побудовою системи податкового права. Однак слід зауважити, щодо регулювання податкових правовідносин доцільно використовувати поняття “обов'язок”, але “зобов'язання”, бо останнє використовується приватно-правовими галузями права, виходячи з методу правового регулювання зазначених відносин. Таким чином, система податкового права побудована відносно правової класифікації майнових відносин.

Виходячи із запропонованої системи податкового права, слід виділяти щодо податкового права дві частини – Загальну і Особливу частини.

Загальна частина податкового права включає норми, що встановлюють принципи податкового права, систему і види податків і зборів України, права і обов'язки учасників відносин, регульованих податковим правом, підстави виникнення, зміни і припинення обов'язків по сплаті податків, інститут податкового обов'язку, порядок їх добровільного і примусового виконання, порядок здійснення податкової звітності і податкового контролю, а також способи і порядок захисту прав платників податків.

Таким чином, до Загальної частини податкового права входять інститути, які містять у собі положення, “обслуговуючі” всі або майже всі інститути Особливої частини, тобто норми, які закріплюють загальні принципи оподаткування; правові форми і методи податкового регулювання і контролю; функції податкових органів; розмежування повноважень держави і органів місцевого самоврядування в податковій сфері тощо.

Особлива частина податкового права включає норми, які регулюють порядок сплати окремих видів податків. До них відносяться норми, що регулюють окремі податкові інститути і спеціальні види податків. На сьогодні продовжується процес кодифікації податкового законодавства України шляхом ухвалення Податкового кодексу України. Проте запропонований на офіційному сайті Державної податкової адміністрації України проект Податкового кодексу, за своїм змістом, на жаль, не містить структурного поділу на загальну і особливу частини.

Загальна і Особлива частини податкового права, які є складовими частинами системи податкового права, у свою чергу, є системами нижчого порядку, які об'єднують відокремлені сукупності взаємопов'язаних

юридичних норм, відповідно: інститути, субінститути і норми. Інститути податкового права – це взаємопов’язані групи правових норм, що регулюють невеликі групи видових споріднених відносин. Загальне між інститутом і субінститутом полягає в єдності методу і предмету, відмінність – в особливостях діяльності суб’єктів податкового права, допоміжному характері окремих видів норм, специфіці об’єкта оподаткування.

Субінститути, що входять у систему податкового права, у свою чергу, є складовими частинами (елементами) інститутів. Наприклад, інститут захисту прав платників податків, що є інститутом Загальної частини податкового права та включає такі субінститути, як адміністративний та судовий захист прав платників податків.

У науковій літературі поряд із системою права розглядається поняття системи законодавства, які не слід ототожнювати. Під системою податкового законодавства в юридичній науці найчастіше розуміється сукупність податково-правових інститутів, кожний з яких складається з групи правових норм про податки, що регулюють однорідні та наділені якісною єдністю види податкових відносин. На сьогодні сформовано і продовжують формуватися інститути податкового права і, відповідно, інститути законодавства.

Найважливіші інститути законодавства такі:

- про оподаткування прибутку;
- про податок на додану вартість;
- про оподаткування доходів фізичних осіб;
- про оподаткування природних ресурсів;
- про місцеві податки;
- про собівартість продукції;
- про амортизацію;
- про бухгалтерський облік;
- про податковий контроль;
- про ціноутворення та ін.

Інститути податкового законодавства не є вичерпними і поки не знайшли всесторонньої регламентації в кодифікованих актах, а представляють лише окремі норми в загальних і спеціальних законах з питань оподаткування, рішеннях органів місцевого самоврядування і підзаконних нормативно-правових актах. Отже, говорити про них як про інститути податкового законодавства, що склалися, можна тільки з позицій певних тенденцій у законопроектній роботі і практиці правозастосування.

Ці інститути, що включають відправні, загальні положення, дія яких розповсюджується на більшість податкових відносин, складають у сукупності Загальну частину податкового законодавства і містяться в таких правових документах: Законі України “Про систему оподаткування” від 25 червня 1991 р. [3], Законі України “Про державну податкову службу

в Україні” від 4 грудня 1990 р. [2], Законі України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21 грудня 2000 р [4].

Особлива частина податкового законодавства має підпорядковане значення по відношенню до Загальної частини і складається з інститутів, які регулюють правовий режим справляння окремих видів податків, що виділяються по спеціальних об’єктах оподаткування.

Відповідно до передбачених у законодавстві видів податків Особлива частина повинна містити в собі інститути правового режиму, що є в спеціальних податкових законах і що відображають особливості оподаткування тим або іншим видом податку. У зв’язку з цим актуальності набуває питання про визначення поняття загального і спеціального податкового закону, про необхідність розробки якого вже давно говорять багато вітчизняних учених-правознавців і практичних працівників. Природним рішенням такого питання може бути розробка та ухвалення Закону України “Про нормативно-правові акти”.

Правовий режим оподаткування, закріплений в інститутах Особливої частини, відображає специфіку правового регулювання відносин по справлянню кожного окремого виду податку, які існують у межах загального правового режиму, встановленого Загальною частиною. Особлива частина податкового права вже сформувала закріплені чинним законодавством власні інститути (зокрема, норми, що регламентують склад витрат і доходів платника податків, виключення з бази оподаткування, облік ціни і собівартості продукції, інститут визначення бази оподаткування при встановленні доходів (прибутку), оподатковуваного обороту суб’єкта оподаткування).

У зв’язку з появою в науці фінансового права облікового права як підгалузі фінансового права, можна виділяти інститут податкового обліку [1]. Аналіз податкового, бюджетного, бухгалтерського та інших видів обліку, відповідно до чинного законодавства, дозволяє впевнено стверджувати, що всі процеси, пов’язані зі складанням різних видів фінансових обліків, регламентується технічними та техніко-юридичними нормами.

Враховуючи думку Р. Халфіної про те, що необхідно використання різних наук у галузі регулювання економічних відносин, і Є. Ровинського [7] про необхідність віднесення до норм про фінансову техніку норм, що забезпечують технічну документацію фінансових операцій, на наш погляд, можна зробити загальний висновок: норми, що регулюють облік економічних процесів, слід віднести до техніко-юридичних норм, які являють собою необхідною умовою виникнення фінансових відносин.

Підсумовуючи вищевикладене, виділимо інститути податкового права. Правові норми, що регулюють відносини, пов’язані з формуванням і забезпеченням дієвості системи оподаткування України, складають

інститут державної системи оподаткування. Правові норми, що регулюють відносини, пов'язані з формуванням і забезпеченням дієвості податкової системи України, складають інститут принципів побудови системи оподаткування, інститут податкової системи. Норми, що визначають компетенцію і функції державних органів податкового регулювання і контролю, складають інститут державного управління оподаткуванням. Норми, що гарантують державний і судовий захист прав і майнових інтересів платників податків, складають інститут захисту прав платників податків.

Норми, регулюючи види, права і обов'язки юридичних і фізичних осіб у галузі оподаткування, складають інститут платника податку. Норми, що визначають реєстрацію, обов'язковість ведення податкового обліку, оформленню рахунків і звітності платників податків, складають інститут податкового обліку і звітності. Норми, що стосуються бази оподаткування, обороту оподаткування, вартості товарів і послуг, доходів, складають інститут об'єкта оподаткування. Норми, що містять терміни і порядок сплати податку, порядок виконання або звільнення від обов'язку сплати податку, складають інститут податкового обов'язку.

Норми, що гарантують взаємну відповідальність як податкових органів, так і платників податків за порушення своїх зобов'язань, складають інститут відповідальності учасників податкових правовідносин. Норми, що встановлюють пільгові податкові умови для окремих категорій платників податків або видів діяльності, складають інститут податкових пільг. Норми, що закріплюють базові економічні і фінансові параметри при визначенні суми податку, що сплачується, складають інститут обчислення податків. Норми, що визначають обов'язки банків і інших структур з надання даних і перерахуванням податків до бюджету, складають інститут фінансових учасників (агентів) податкового контролю.

Норми, що забезпечують повернення з бюджету надміру або неправильно стягнутих коштів платника податків, складають інститут повернення податкових платежів. Норми, що спираються на міжнародні акти в галузі оподаткування, складають інститут уникнення подвійного оподаткування. Норми, що регламентують оподаткування користувачів землі, води, лісів, надр, складають інститут організації справляння плати за природні ресурси. Норми, що регулюють процедуру перегляду податкових ставок, відособлюються в інститут порядку встановлення, зміни, відміни податкових ставок по окремих видах податків. Норми, що забезпечують умови надання або зміни складу податкових пільг, сприяють закріпленню інституту контролю за обґрунтованістю надання податкових пільг. Норми, що стосуються оподаткування іноземних юридичних осіб, складають інститут особливостей оподаткування доходів іноземних юридичних осіб.

Норми, що регламентують склад витрат і доходів платника податків, виключення з бази оподаткування, облік ціни і собівартості продукції,

формують інститут визначення бази оподаткування при встановленні доходів (прибутку). Норми, що встановлюють особливий режим оподаткування деяких доходів, визначають інститут особливостей сплати окремих видів податків. Норми, що встановлені фінансовими органами, які закріплюють склад витрат, складають інститут витрат, що включаються в собівартість продукції (робіт, послуг).

Кожний з наведених субінститутів має спеціальні закони, що відносяться до них, законодавчі і нормативні акти як українські, так і міжнародні. Приведений перелік інститутів податкового права не є повним з погляду світової практики регулювання оподаткування на національному і міжнародному рівні, тому існує проблема вдосконалення і доповнення податкових інститутів. Світова практика останніх років показала, що в цій сфері відбувається швидкий прогрес.

На перелік податкових правових інститутів не є вичерпним, вони поки не отримали всебічного віддзеркалення в кодифікованих актах. У даному випадку мова йде про проекти Податкового кодексу та законів України “Про фінансовий контроль” та “Про нормативно-правові акти”.

Оформлення інститутів податкового законодавства і фінансового права, що відбувається під впливом потреб формування і вдосконалення податкових інститутів, простежується на базі як загальних, так і спеціальних податкових законів. Проводячи загальний аналіз ролі законів, їх окремих норм в системі податкового законодавства, слід зазначити різний характер дії норм на суб’єктів податкових відносин. Норми податкових законів залежно від правових меж застосування підрозділяються на норми прямої і непрямої дії.

Попри певну врегульованість питань оподаткування, загальні інститути і поняття оподаткування взагалі і окремих об’єктів зокрема розвиваються і корегуються відповідно до потреб економічного і соціального розвитку, істотно впливаючи на становлення системи податкового законодавства. У зв’язку з цим особливо важливе значення має розвиток спеціального понятійного апарату в податковому законодавстві і його відмежування від схожих понять, що використовуються іншими галузями права. Цим цілям може слугувати досягнення одноманітності і узгодженості термінів і понять у податкових актах, введення необхідного мінімуму економічної термінології, вживаної в податково-правовому регулюванні, узгодження обсягу податкової регуляції.

#### Література:

1. *Ашмарина Є.М.* Специфика содержания некоторых финансово-правовых норм // Государство и право. – 2005. – № 2. – С. 107 – 111; *Бельський К.С.* Оригінальний взгляд на предмет финансового права // Государство и право. – 2005. – № 4. – С. 117 – 119.
2. Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 6. – Ст. 37.
3. Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

4. Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

5. *Винницький Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. – С. 286 – 287.

6. *Лукашев О.А.* Проблеми взаємодії інститутів фінансового законодавства // Нове законодавство України та питання його застосування: Тези доповідей та наукових повідомлень учасників наук. конф. молодих вчених та здобувачів, м. Харків, 26-27 грудня 2003 р. – Х., 2004. – С. 80 – 82.

7. *Ровинский Е.А.* Финансовые правоотношения в период развернутого строительства коммунизма // Ученые записки ВЮЗИ. – Вып. 9. Вопросы советского финансового и государственного права. – М., 1960. – С. 12 – 14.

*Надійшла до редколегії 4.06.2008 р.*