

ПИТАННЯ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

М. Кучерявенко, доц. НЮА України

Поняття складного інституту податкового права

Однією з основних закономірностей права є обумовленість правової форми суспільних відносин змістом відносин, що регулюються. Правова форма, опосередковуючи певний вид суспільних відносин, становить собою комплекс норм, інститутів, підгалузей, які складають набір правових інструментів, за допомогою яких реалізується мета регулювання суспільних відносин.

Правова форма певного виду суспільних відносин будується виходячи із змісту, завдань відносин, які вона реалізує. Саме тому правова форма при реалізації цієї мети може включати до себе різні інститути, підгалузі, які часом виходять за рамки однієї галузі права. В цьому разі можливий навіть аналіз правових норм та інститутів у їх сполученні з іншими галузями науки, які конкретизують розглядуваний об'єкт. Як такі стикові галузі знань можуть виступати філософія, історія, економіка та ін.¹

Правова форма суспільних відносин, охоплюючи сукупність правових норм та інститутів, підпорядкована змісту відносин, що регулюються, їх структурі та завданням державного регулювання. Надаючи правової форми певним групам відносин, держава виходить із їх змісту, мети та завдань на конкретному етапі розвитку.

Правова форма регулювання відносин з приводу акумулювання податків і зборів перш за все припускає визначення місця цих відносин, їх ієрархії в комплексі фінансово-правових відносин. До

¹ Докладніше про співвідношення правової форми і змісту відносин, що регулюються, див.: *Халфина Р. О.* Право как средство социального управления. М., 1988. С. 174-200.

цього часу немає однозначного підходу до визначення місця податкових відносин. Можна зустріти діаметрально протилежні точки зору. Це і виділення сукупності податкових норм як окремого інституту фінансового права, і розгляд податкового права як самостійної галузі права, котра існує автономно від фінансового. Має право на існування і думка, згідно з якою податкове право перебуває на стику з адміністративним правом або навіть входить до нього як самостійний інститут. Власне, ця позиція існує вже тривалий час. Наприклад, в дореволюційній Росії норми, що регулювали податкові правовідносини, входили до системи поліцейського права, яке мало чітко виражений адміністративний характер.

Тому уявляється важливим чітко визначити місце податкового права або як елемента фінансового права, або як самостійного елемента системи права. Ми не вважаємо за доцільне докладно зупинятися на юридичній природі галузі, підгалузі, інституту. Розглянемо її лише стосовно до характеристики податкового права.

Чи можна виділити податкове право в окрему галузь права? На перший погляд, так. Аргументами на користь цього можуть бути і специфіка відносин, що регулюються, і особливості методу правового регулювання, і зміст податкових правовідносин. Але таке уявлення створюється лише першопочатково. Зупинимося на цьому докладніше.

Якщо виходити із визначення галузі права, то це перш за все відносно замкнена частина права, яка включає до себе сукупність норм, що регулюють суспільні відносини в певній сфері діяльності людей і характеризуються принциповою своєрідністю¹. Саме замкнена частина системи права (виділено мною. — М. К.), і такою виступає фінансове право, тоді як податкове право не можна визначити як замкнену частину системи права, як специфічну — так, але не більше.

Відносини, що складаються між людьми і підлягають правовому регулюванню, припускають двоїсту природу участі особи в цьому процесі: з одного боку, участь її як приватної особи, з іншого — як частини єдиного суспільного цілого (держави, громади тощо)². З цих позицій фінансово-правові відносини (і податкові — як їх час-

¹ Див.: *Алексеев С. С.* Структура советского права. М., 1975. С. 162; *Общая теория советского права / Под ред. С. Н. Братуся и И. С. Самошенко.* М., 1966. С. 317; *Алексеев С. С.* Проблемы теории права. Курс лекций: В 2 т. Свердловск, 1975. Т. 1. С. 136.

² Див.: *Шершеневич Г. Ф.* Общая теория права: В 2 т. М., 1995. Т. 2. С. 130-131.

тина) носять виключно публічний характер. Ця спільність лежить в основі тих особливостей податкового права, які не дають змогу виділити його як елемент, відмежований від фінансового права.

Це підтверджує і механізм ініціативи захисту права від його порушення. При цьому основна увага приділяється не змісту охоронюваних інтересів, їх сутності, а порядку їх охорони. При регулюванні фінансово-правових відносин в цілому і податкових зокрема захист порушується за ініціативою самої держави, нерідко навіть всупереч волі постраждалої особи¹. У цьому плані також складно провести принципову відмінність між фінансовим і податковим правом.

Для галузі фінансового права характерний повний набір інститутів, який забезпечує всі сторони і елементи юридичного режиму руху державних грошових коштів. Цілісність, інтегрованість фінансового права в цілому мають більше значення, певну форму, ніж у дрібних підрозділах правової системи. Необхідно, природно, враховувати, що й інститути фінансового права припускають цілне регулювання, проте тільки в рамках галузі, і мають спеціалізований характер щодо відносно вузької ділянки суспільних відносин.

Таким чином, галузь фінансового права містить весь комплект інструментів, які регулюють відносини, що складають предмет фінансового права і забезпечують правове регулювання руху державних грошових коштів. Кожен із інститутів реалізує більш вузькі цілі. При цьому, мабуть, було б занадто спрощеним відводити податковому праву місце рядового інституту фінансово-правової галузі. Його місце визначається наступним.

Цільна галузь фінансового права включає до себе як підгалузь бюджетне право, котре посідає центральне місце в системі фінансового права, оскільки через бюджетні механізми реалізується основна мета функціонування фінансово-правових норм — акумуляція державних грошових коштів. Податкове право являє собою складний інститут фінансового права, який складає елемент бюджетного права і регулює основи доходної частини бюджету. Складний характер інституту податкового права становить собою ієрархічну структуру, яка включає до себе самостійні інститути оподаткування фізичних осіб; місцевих податків і зборів; податкової відповідальності та ін.

¹ Див.: Шершеневич Г. Ф. Вказ. праця. С. 133.

Складний інститут податкового права охоплює сукупність фінансово-правових норм, які характеризуються певною своєрідністю. Ця специфіка припускає аналіз кола відносин, які охоплюють рух грошових коштів від платників у відповідні фонди (бюджет) в формі податкових платежів. Тобто, якщо предмет фінансового права охоплює відносини з приводу руху державних грошових коштів, то податкове право охоплює тільки регулювання відносин по односпрямованому руху грошових коштів знизу вверх — від платників у бюджети в формі податків і зборів. Специфічний тут й метод правового регулювання, який носить більш виражений імперативний характер.

І ще одне важливе зауваження. Податкове право становить собою динамічний складний інститут. Його динамічність означає не тільки рухомість нормативно-правової бази. Якщо раніш (XIX ст.) податкове право виступало інститутом адміністративного, а пізніше ординарним інститутом фінансового права, то в теперішній час це складний інститут фінансового права, і в подальшому, мабуть, прогресуватимуть тенденції, котрі сформулюють податкове право як самостійну галузь. Вже зараз фактично склалася чітка, логічна структура податкового права, яка включає Загальну та Особливу частини. Крім того, однією із ознак галузі, котра виражає її юридичну своєрідність, є «... наявність відокремленого (як правило, кодифікованого) законодавства»¹. А Податковий кодекс України найближчим часом, мабуть, набере чинності. Певна річ, це не означатиме автоматичного переведення податкового права в розряд самостійної галузі права, але темпи, якими воно розвивається, дозволяють чекати на появу нової галузі — податкового права. Проте поки що є лише підстави говорити про складний інститут податкового права.

Перш ніж зупинитися на аналізі цього інституту, уявляється необхідним провести чітке розмежування між складним інститутом і комплексною галуззю. Якщо складність інституту не порушує єдності відносин, що регулюються, то комплексні галузі не є однозначними поняттями. Адже основна характеристика галузі — це її внутрішня єдність, яка визначає цільність правового регулювання відносно відокремленого кола відносин. Комплексність галузі означає об'єднання в одну систему різнорідних за змістом суспільних

¹ *Алексеев С. С.* Проблемы теории права. Т. 1. С. 135.

відносин і в кінцевому рахунку — відмову від об'єктивного наукового критерію системи права¹.

Отже, складний інститут податкового права становить собою законодавчо відокремлений комплекс юридичних норм, які забезпечують цільне регулювання різновиду правовідносин з приводу надходження до бюджетів податків і зборів. Податкове право є відокремленим сектором фінансового права і займає автономне становище з іншими інститутами цієї галузі. Його відносна відокремленість полягає в регулюванні певного, вельми специфічного виду суспільних відносин. Замкненість, відмежованість його менш виражена, ніж в галузях, оскільки тільки у взаємодії з іншими інститутами здійснюється загальне регулювання відносин, які становлять собою предмет фінансового права. Тому лише в поєднанні з іншими інститутами податкове право забезпечує загальне галузеве регулювання.

Юридичні норми утворюють галузь права не безпосередньо, а через інститути². Опосередкування інститутом формування галузі може охоплювати кілька ступенів: інститут — складний інститут — підгалузь — галузь. Податкове право тут займає чітко виражене проміжне становище. З одного боку, до нього входять інститути більш вузької групи відносин (місцевих податків і зборів; оподаткування юридичних осіб тощо), з іншого — складний інститут податкового права є елементом, який комплектує цільну галузь.

Складному інституту податкового права притаманні такі ознаки:

1) однорідність фактичного змісту, яка припускає регулювання чітко визначеного різновиду відносин, пов'язаних з рухом грошей в формі податків і зборів у бюджет;

2) єдність, комплексність норм, які утворюють податкове право. Вони складають єдиний, цільний комплекс, який визначається однорідністю фактичного змісту. Цей інститут забезпечує закінчене регулювання даного різновиду фінансових відносин, що не виключає спеціалізації юридичних норм усередині інституту;

3) законодавча відокремленість, яка означає зовнішнє відокремлене закріплення основних положень інституту в нормах,

¹ Див.: Халфина Р. О. Вказ. праця. С. 199-200.

² Див.: Алексеев С. С. Проблемы теории права. Т. 1. С. 139.

що його утворюють. Цілком ймовірна поява найближчим часом єдиного кодифікованого акта, який відмежовує податкове право, — Податкового кодексу. Відокремлення інституту податкового права відбувається й за інтелектуально-вольовим змістом, своєрідністю притаманної цьому інституту конструкції.

Взаємодія з іншими інститутами фінансового права припускає певні відносини субординації, супідрядності¹. Самостійні підрозділи усередині податкового права дають змогу визначити складний характер цього інституту. Внутрішня організація інституту податкового права, характер нормативного матеріалу, що охоплюється ним, припускають наявність певної структури цього інституту. Природно, що структура визначається багатьма деталями, проте вона підпорядкована низці загальних для її функціонування принципів.

1. Наявність комплексу рівноправних принципів. В інституті податкового права існує комплекс однопорядкових нормативних положень, які регулюють відносно однорідні відносини. Це система норм, що визначають оподаткування юридичних осіб, відносини Загальної частини податкового права. При цьому слід відрізнити комплекс норм від асоціації норм, яка очолюється одною генеральною нормою з наступною її конкретизацією².

2. Юридичний різновид приписів податкового права. Різнобічний вплив податкових норм на відносини, що регулюються, який забезпечує комплексний підхід, як раз й зв'язує їх в єдиний складний інститут.

3. Об'єднання всіх норм інституту податкового права усталеними закономірними зв'язками, які виражені в загальних приписах. Як такі зв'язки виділяються принципи податкового права, принципи оподаткування, які мають законодавче закріплення. Вони пронизують й юридичну конструкцію по кожному окремому інституту податкового права. Диференційованість нормативного матеріалу, його взаємозв'язок визначаються окремим законом зв'язку елементів, який носить менш жорсткий характер, ніж в рамках окремої норми права. Проте це не виключає окремої чіткої логіки розгляду деяких груп відносин. Наприклад, аналіз окремого податкового механізму припускає певну послідовність, структуру еле-

¹ Див.: *Алексеев С. С.* Проблемы теории права. Т. 1. С. 141.

² Див.: *Алексеев С. С.* Структура советского права. С. 124.

ментів: платник, об'єкт оподаткування, ставка податку, пільги при оподаткуванні та ін.

Зміст інституту податкового права пронизаний загальними юридичними началами. Тому в досить розвинутому інституті податкового права сам складний інститут очолюється нормами-принципами, прямо визначеними в тексті нормативного акта (визначення податку, принципів оподаткування в Законі України «Про систему оподаткування»). Окремі інститути, які складають складний (податковий), також очолюються нормами-принципами (визначення прибутку, доданої вартості та ін.).

Кожний правовий інститут присвячується ділянці суспільних відносин. Інститут податкового права охоплює відповідно систему ділянок відносин. Ця система й визначає предмет податкового права.

Предмет регулювання податкового права становить собою групу схожих суспільних відносин, які регулюють надходження грошових коштів від платників до бюджетів у формі податків і зборів. Предмет податкового права охоплює сукупність певних, специфічних відносин, які дозволяють виділити їх із загальної маси фінансових. Їх особливістю є регулювання відносин, які опосередковують рух грошей у власність держави знизу вверх (від платника до бюджету) в формі податків і зборів.

Розуміючи предмет регулювання інституту податкового права в широкому сенсі¹, слід виділити деякі його більш детальні особливості:

а) конкретні різновиди відносин даного виду, які лежать в основі поділу інститутів податкового права;

б) об'єкт правоохоронної діяльності, яким виступають грошові кошти, що надходять у власність держави і акумулюються в бюджеті чи цільових фондах;

в) окремі елементи відносин даного виду, які розташовуються згідно з пооб'єктною чи наскрізною структурою. Якщо в першому випадку такими елементами виступають окремі об'єкти інститутів, що складають податкове право (прибутковий податок, податок на прибуток тощо), то в другому формується каркас елементів по розгляду конкретного виду податку чи збору;

г) стадії руху податкових відносин, при якому може бути кілька принципів класифікації, наприклад, визначення оподаткованого

¹ Див.: *Алексеев С. С. Структура советского права. С. 140-141.*

об'єкта, бази; обчислення податкового зобов'язання; сплата податку; звіт про сплату податку; контроль за сплатою податку.

Юридичний режим, який забезпечується податковим правом, виражається в особливостях його регулятивних властивостей, способів та прийомів регулювання. Система цих особливостей формує метод правового регулювання, який має деяку специфіку в порівнянні з методом фінансово-правової галузі.

Метод виражається перш за все в самому змісті податкового права, природі і спрямованості його норм та інститутів. Важливо підкреслити, що метод не можна зводити до одного прийому чи способу регулювання, він охоплює багато сторін та елементів юридичних норм і правовідносин¹. Метод правового регулювання виступає найбільш яскравим та надійним показником юридичної специфіки, особливого режиму регулювання.

За методом правового регулювання податкове право мало чим відрізняється від фінансового права. В основі методу останнього лежить метод владних приписів. Проте він характеризується своєрідним механізмом регулювання, особливим переплетенням норм, юридичним режимом. Метод податкового права припускає використання в основному імперативних норм. Причому тут йдеться фактично про безумовний характер імперативності. Наприклад, призначення санкції за податкові правопорушення практично виключає альтернативу — вони визначаються однозначно і безумовно. В нормах податкового права жорстко ставиться вимога про перерахування засобів платника до бюджету, припускається використання безспірного порядку списання засобів з рахунків платників.

Метод податкового права включає до себе наступні елементи:

- 1) характер загального юридичного становища суб'єктів, яке припускає відносини супідрядності податкових правовідносин, використання методів владних розпоряджень з боку держави і обов'язковості їх для платників податків і зборів;
- 2) характер підстав виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, які виникають на основі владних розпоряджень, виключаючи можливість або перспективи договірних відносин;

¹ Див.: *Алексеев С. С.* Структура советского права. С. 176.

3) способи формування прав і зобов'язань суб'єктів відносин, які визначаються безпосередньо нормами права. Причому на відміну від методу фінансового права в цілому визначення прав і обов'язків суб'єктів податкового права, які реалізують обов'язок по сплаті податку, будується на підставі презумпції винності;

4) характер заходів впливу, способів, підстав та процедури застосування санкції, який припускає специфічний механізм податкової відповідальності.

Таким чином, метод правового регулювання, з одного боку, відіграє необхідну роль у диференціації відносин, які регулюються галуззю, підгалуззю, складним інститутом; з іншого — він дає змогу закріпити самостійні риси методу, їх комплекс і на підставі цього відмежувати складний інститут податкового права.

Надійшла до редколегії 15. 06. 98