

УДК 147.73

**І.М. БОНДАРЕНКО**, канд. юрид. наук,  
Національний університет «Юридична академія  
України імені Ярослава Мудрого»

## **СТРУКТУРУВАННЯ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ГАЛУЗІ: ПРОБЛЕМИ СИСТЕМИ ПОДАТКОВОГО ПРАВА**

*Ключові слова:* структування, фінансово-правова галузь, системи податкового права

Податкове право як інститут фінансового права включається до єдиної системи права, та, в свою чергу, є системою більш низького рівня, тобто сама являє собою обумовлену необхідністю розподілення тягаря публічних видатків систему послідовно розташованих і взаємно пов'язаних правових норм, об'єднаних внутрішньою єдністю цілей, завдань, предмета регулювання, принципів та 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 у спеціально встановленому порядку Верховною Радою України.

Однією з найбільш дискусійних проблем фінансово-правової теорії на сучасному етапі є побудова моделі системи податкового права. Метою дослідження є вирішення проблеми системи податкового права, що має не лише теоретичний аспект, а дозволить оптимізувати викладання навчальних дисциплін фінансово-правового циклу. Формування концепції системи податкового права є необхідним для законотворчої діяльності з метою удосконалення діючого податкового законодавства.

Дотепер відсутні спеціальні монографічні наукові дослідження з даної проблематики.

Наукові розробки торкалися широкого кола теоретичних питань фінансово-правового регулювання. Вагома частина досліджень присвячена дослідженню системи фінансового права та його інститутів, серед таких вчених варто виділити: Ю.А. Ровинського, С.Д. Ципкіна, Л.К. Воронову, Д.В. Вінницького, О.І. Худякова, С.В. Запольського, М.В. Карасьову, Л.В. Вакарюк, О.А. Лукашева.

Своєчасність дослідження цієї проблеми має за мету формування пропозицій щодо перспективної діяльності із вдосконалення податкового законодавства. Норми податкового права як інституту фінансового права групуються законодавцем у різні акти, утворюючи субінститути, з урахуванням: 1) їх функції (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. Так, сьогодні в Україні наявні нові Бюджетний та Податковий кодекси України.

Фінансове законодавство має низьку 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 значимість таких передумов свідчить практика кодифікації інститутів фінансового законодавства [1].

З появою Податкового кодексу України багато науковців ставлять питання про необ-

хідність існування окремої галузі права – податкового права. Однак, на наш погляд, слід погодитися з думкою І.В. Спасібо-Фатєєвої, що «...кодифікації (как процессу) чаще всего предлагается подвергнуть комплексное регулирование отношений в разных сферах социального бытия. Вследствие этого создается универсальный механизм правового регулирования, в который втягиваются нормы не одной отрасли, подотрасли или института права. Такое регулирование практически уже уничтожило тождественность отрасли права и законодательства, имевшую место в советский период» [2].

Слід мати на увазі, що правовий критерій систематизації фінансового права сьогодні вже використовується у науці. Зокрема, Д.В. Вінницький [3] запропонував систему податкового права, розподіливши її на Загальну і Особливу частини. При цьому система Особливої частини податкового права включає до себе складний інститут зобов'язального права, який включає інститут зобов'язань щодо федеральних податків, інститут зобов'язань щодо регіональних податків, інститут зобов'язань щодо місцевих податків.

Думається, слід погодитися з такою побудовою системи податкового права. Однак необхідно зауважити, що до регулювання податкових правовідносин доцільно використовувати поняття обов'язок ніж зобов'язання, бо останнє використовується приватноправовими галузями права, виходячи з методу правового регулювання зазначених відносин. Таким чином, система податкового права побудована відносно правової класифікації майнових відносин.

Виходячи з запропонованої системи податкового права, необхідно 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, у Загальну частину податкового права входять інститути, які містять в 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, що регулюють порядок сплати окремих видів податків. До них відносяться норми, регулюючі окремі податкові інститути і спеціальні види податків.

Загальна і Особлива частини податкового права, являючи собою складові частини 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, регулюючих 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'єкту оподаткування.

Субінститути, що входять в 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.

Сьогодні постає питання співвідношення наукових висновків щодо системи податково-

го права, що відповідає класичним поглядам теорії права, та наявною законодавчою базою. Наголошуємо, що діючий Податковий кодекс України відійшов від класичних принципів побудови системи податкового права. Так, структура Податкового кодексу України не містить розподілу на Загальну та Особливу частини, а побудована, на наш погляд, за логікою інкорпорації усього масиву податкового законодавства України, що діяла до прийняття Податкового кодексу України.

Законодавець тільки перший Розділ визначив як Загальні положення. Аналіз норм, що містяться у цьому розділі, дають можливість стверджувати, що розділ частково відповідає за змістом Загальній частині податкового права. Другий Розділ – Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів), фактично є низкою як матеріальних та процесуальних норм, які, на наш погляд, також є невід'ємною частиною Загальної частини податкового права, саме тому, що регулюють відносини стосовно усієї сукупності податків та зборів, що становлять податкову систему України. Однак законодавець відокремив такі норми у окремий розділ з певної, невідомої логіки.

Щодо інших розділів Податкового кодексу України, то фактично вони містять норми, що становлять на теоретичному рівні, сукупність субінститутів, що складають Особливу частину податкового права. Однак, законодавець не згрупував їх до певної системи. Відповідно до передбачених у Податковому кодексі України видів податків та зборів, Особлива частина повинна містити в собі інститути правового режиму, що відображають особливості оподаткування тим або іншим видом податку. 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 чи Загальними положеннями, як їх визначив законодавець.

Таким чином, на основі вищевикладеного, слід зробити висновки, що законодавець ніби то виділяє у системі податкового права як Загальну, Особливу частини та й окремо податковий процес, що відповідає змісту адміністрування.

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), оподаткованого обороту суб'єкта оподаткування).

У зв'язку з появою у науці фінансового права облікового права як підгалузі фінансового права, можна виділяти інститут податкового обліку [4, 5]. Аналіз податкового, бюджетного, бухгалтерського та інших видів обліку, відповідно до діючого законодавства, дозволяє впевнено стверджувати, що всі процеси, пов'язані зі складанням різних видів фінансових обліків, регламентується технічними та техніко-юридичними нормами.

Враховуючи думку Р.О. Халфіної про те, що необхідна необхідність використання самих різних наук в галузі регулювання економічних відносин, і Є.А. Ровінського [6] 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.

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 якіс-

ною єдністю види податкових відносин. Сьогодні сформовані і продовжують формуватися інститути податкового права і, відповідно, інститути законодавства.

Найважливіші інститути законодавства наступні:

- 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 тощо.

Інститути податкового законодавства не є вичерпними і поки не знайшли всебічної регламентації в кодифікованому акті – Податковому кодексі України. Вони 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 в законопроектній роботі і практиці правозастосування.

Оформлення інститутів податкового законодавства і податкового 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 непрямой дії.

Не дивлячись на певну урегульованість питань оподаткування, загальні інститути і поняття оподаткування взагалі та окремих об'єктів зокрема розвиваються й корегуються

відповідно до потреб економічного і соціального розвитку, роблячи істотний вплив на становлення системи податкового законодавства. В зв'язку з цим особливо важливе значення має розвиток спеціального понятійного апарату в Податковому кодексі України та його відмежування від схожих понять, що використовуються іншими галузями права. Цим цілям може служити досягнення одноманітності і узгодженості термінів і понять в податкових актах, введення необхідного мінімуму економічної термінології, вживаної в податково-правовому регулюванні, узгодження об'єму податкової регуляції.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Лукашев О. А. Проблеми взаємодії інститутів фінансового законодавства / О. А. Лукашев // 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.
2. Харьковская цивилистическая школа: в духе традиций : монография / под ред. И. В. Спасибо-Фатеевой. – Х. : Право, 2011. – 296 с.
3. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. – СПб. : Юрид. центр Пресс, 2003. – 397 с.
4. Ашмарина Є. М. Специфика содержания некоторых финансово-правовых норм / Є. М. Ашмарина // Государство и права. – 2005. – № 2. – С. 107–111.
5. Бельський К. С. Оригінальний взгляд на предмет финансового права / К. С. Бельський // Государство и права. – 2005. – № 4. – С. 117–119.
6. Ровинский Е. А. Финансовые правоотношения в период развернутого строительства коммунизма / Е. А. Ровинский // Вопросы советского финансового и государственного

права : Ученые записки ВЮЗИ. – 1960. – | Вып. 9. – С. 12–14.

*Бондаренко І. М. Структурування фінансово-правової галузі: проблеми системи податкового права / І. М. Бондаренко // Форум права. – 2011. – № 3. – С. 71–75 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-3/11bimcpp.pdf>*

Аналізується питання доцільності виділення самостійної галузі податкового права у зв'язку з появою нових базових кодифікованих нормативно-правових актів, що регулюють фінансові правовідносини – Бюджетного та Податкового кодексів України. Розгляд різних поглядів з цієї проблеми дозволив зробити висновок, що подібні висновки поки що не є виваженими. У межах теми розглядаються питання побудови структури системи податкового права. Окреслені та проаналізовані окремі інститути Загальної та Особливої частин податкового права. Зроблена спроба на теоретичному рівні критичного аналізу співвідношення системи податкового права та діючої системи податкового законодавства та визначення неузгодженості у побудові останніх, що являє собою певну проблему правозастосування.

\*\*\*

*Бондаренко І.Н. Структурирование финансово-правовой отрасли: проблемы системы налогового права*

Анализируется вопрос целесообразности выделения самостоятельной области налогового права в связи с появлением новых базовых кодифицированных нормативно-правовых актов, которые регулирует финансовое правоотношение - Бюджетного и Налогового кодексов Украины. Рассмотрение разных взглядов по этой проблеме позволило сделать вывод, что подобные выводы пока что не являются взвешенными. В пределах темы рассматриваются вопросы построения структуры системы налогового права. Очерчены и проанализированы отдельные институты Общей и Особой частей налогового права. Сделана попытка на теоретическом уровне критического анализа соотношения системы налогового права и действующей системы налогового законодательства и определение несогласования в построении последних, что представляет собой определенную проблему правоприменения

\*\*\*

*Bondarenko I.N. Structuring of the Financial and Legal Sector: Problems of the System of Tax Law*

The problem of expediency of selection of self-supporting field of a fiscal law in connection with appearance new basic кодифицированных regulatory legal acts which one are regulated by financial legal relationship - Budgetary and Tax codes of Ukraine is analyzed. Reviewing of different views on this problem has allowed drawing a conclusion that similar outputs meanwhile are not weighed. Within a subject problems of creation of system structure of a fiscal law are considered. Separate institutes of Blanket and Special parts of a fiscal law are contoured and analyzed. Trying at idealized level of a walkthrough of a ratio of system of a fiscal law and operating system of the tax legislation and disagreement determination in creation last is made that represents certain problem law enforcement.