

www.nau.kiev.ua.

5. Про затвердження Правил перевезення пасажирів, багажу, вантажобагажу та пошти залізничним транспортом України : Наказ Міністерства транспорту та зв'язку України від 27 грудня 2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nau.kiev.ua>.

6. Остапенко О. І. Адміністративне право : навч. посіб. / О. І. Остапенко, З. Р. Кісіль, М. В. Ковалів. – 2-ге вид. – К. : Алерта : КНТ ; ЦУЛ. 2009. – 536 с.

7. Денисюк С. Ф. Громадський контроль як гарантія законності у адміністративній діяльності правоохоронних органів України / С. Ф. Денисюк. – Х. : Золота миля, 2010. – 368 с.

8. Остапенко О. І. Суб'єкти, уповноважені розглядати справи про адміністративні правопорушення : навч. посіб. / О. І. Остапенко. – Львів : Льв. держ. ун-т внутр. справ, 2009. – 213 с.

9. Дмитрієва О. В. Адміністративне право : навч. посіб. / О. В. Дмитрієва. – Х. : Торсінг плюс, 2010. – 48 с.

10. Отчак Н. Я. Особливості провадження у справах про адміністративні правопорушення / Н. Я. Отчак // Митна справа : наук.-аналіт. журн. – 2010. – № 2 (72), ч. 2. – С. 397–401.

УДК 340.14(477)

**Ясько І. В.**, начальник управління боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом ДПС у Львівській області

## Податкова система України крізь призму системно-структурного методу

Стаття присвячена дослідженню податкової системи через системний метод наукового пізнання, оскільки системний аналіз вважається найпродуктивнішим дослідницьким методом, застосування якого в юридичній науці є особливо актуальним.

**Ключові слова:** система, податкова система, податок, системний аналіз.

Стаття посвящена исследованию налоговой системы через системный метод научного познания, поскольку системный анализ считается самым исследовательским методом, применение которого в юридической науке особенно актуально.

**Ключевые слова:** система, налоговая система, налог, системный анализ.

To research the tax system through a systematic method of scientific knowledge as a system analysis is considered the most productive research method that in legal science is particularly relevant.

**Key words:** system, tax system, tax, system analysis.

**Постановка проблеми.** Податки є необхідною ланкою економічних відносин у суспільстві з моменту виникнення держави. Розвиток і зміна форм державного устрою завжди супроводжуються вдосконаленням системи податків, адже вони є платою суспільства за виконання державою її функцій. Подальшу розбудову економіки України неможливо уявити без детального дослідження податкової діяльності держави. Податки мають вагомe бюджетне значення, є ефективним інструментом державного впливу на ринок і напрями його розвитку, обсяги, структуру попиту та пропозиції, на доходи населення і юридичних осіб. У цих умовах особливої актуальності набувають дослідження теоретичних і практичних аспектів функціонування податкової системи держави.

**Аналіз дослідження даної проблеми.** Необхідно зазначити, що податки,

податкова система, податкові правовідносини тощо були предметом дослідження багатьох вчених, з-поміж яких можна назвати таких провідних українських дослідників, як: В. Андрущенко, В. Білоуса, О. Василика, В. Вишневецького, А. Даниленка, М. Кучерявенка, І. Луніну, А. Соколовську, В. Суторміну, В. Федосова та ін.

**Мета статті** полягає у з'ясуванні податкової системи України як системного явища шляхом використання системного методологування.

**Виклад основного матеріалу.** Податкова система в кожній країні є основою економічної системи. Вона, з одного боку, забезпечує фінансову базу держави, а з іншого — є головним знаряддям реалізації її економічної доктрини. Податки — це об'єктивне суспільне явище, а тому при створенні податкової системи треба виходити з реалій суспільно-економічного стану країни, а не користуватися побажаннями, можливо і найкращими, але нездійсненними.

Кожна держава для виконання своїх функцій повинна мати відповідні кошти, які концентруються в бюджеті. Джерелами формування цих коштів можуть бути:

— власні доходи держави, які вона отримує від виробничої та інших форм діяльності у формі надходжень платежів за ресурси, які згідно з чинним законодавством належать державі;

— податки, які сплачують юридичні і фізичні особи зі своїх доходів.

Співвідношення між зазначеними джерелами визначається рівнем розвитку державної і приватної власності. Перехід до ринкових відносин насамперед передбачає зміну форми та відносин власності. Розвиваються приватна і колективна форми, що означає втрату державою значної частини власних доходів. Основним методом формування доходів при провідній ролі приватної і колективної форм власності є податки, що й визначає їх місце в ринковій економіці. Адже податки — це не тільки метод формування бюджету, це й «інструмент впливу» на різні аспекти діяльності їх платників.

Податкова система, адекватна високому рівню розвитку економіки, повинна відповідати певним вимогам. Зокрема, забезпечити рівність по горизонталі, тобто однакові доходи залежно від джерел їх отримання повинні оподатковуватися за однаковою ставкою. Окрім того, більш високі доходи повинні обкладатися за прогресивними ставками, щоб забезпечити так звану «вертикальну рівність». Отже, проблема побудови ефективної податкової системи — одна з найактуальніших у процесі становлення в Україні ринкових відносин. Проте існуюча податкова система не тільки не заохочує, а в деяких випадках прямо перешкоджає зусиллям підприємств щодо розвитку виробництва і підвищення його рентабельності. Вона не відповідає цілям економічної, зокрема промислової, політики держави і потребує невідкладних змін.

Податки повинні використовуватися не тільки як важливий фінансовий інструмент державного регулювання економіки, але й як джерело одержання доходів бюджету. Свідоме використання податків для досягнення необхідної мети здійснюється в межах податкової політики. Отже, податки в руках одних управлінців можуть бути знаряддям праці та інструментом стабілізації і економічного процвітання в державі, а в руках інших — засобом нестабільності та економічного саморуйнування. Ось чому, дбаючи про формування державних грошових фондів за рахунок податків і податкових платежів та встановлюючи нові види та форми оподаткування, державні структури повинні провадити таку податкову політику, яка має оптимально поєднувати інтереси держави, платників податків і громадян-виборців, формувати збалансовану податкову систему.

З огляду на викладене вище можемо констатувати, що податкова система є одним з різновидів соціальних систем. У цьому контексті вважаємо за необхідне згадати про

важливість системного підходу як наукового методу пізнання державно-правових явищ. Практично усі автори наукової літератури з теорії держави та права відносять цей прийом дослідження до групи спеціальних методів. Системно-структурний, або, як його ще називають, системний метод, розуміється М.І. Байтіним як сукупність методологічних підходів, прийомів і принципів вивчення та конструювання держави і права багатьох державно-правових явищ як систем [1, с. 26]. Проте, дослідження різних систем було започатковане у сфері філософського пізнання, і було б несправедливим, якби, обираючи як основоположний напрям дослідження, системний підхід, ми не звернулися б до розуміння цього методу, виробленого вченими у цій галузі.

Ще Г.-В.Ф. Гегель сформулював ідею системності стосовно філософії: «Кожна частина філософії є філософське ціле, замкнуте в собі коло, але філософська ідея є в кожній з цих частин в особливій визначеності або особливому елементі. Окреме коло, саме тому, що воно є усередині себе цілісність, розриває межу свого елемента і служить підставою ширшої сфери; ціле є колом тому, що складається з кіл, кожне з яких є необхідним моментом, так що система їх своєрідних елементів складає всю ідею, яка разом з тим виявляється також і в кожному з них» [2, с. 33].

Відомий російський дослідник методології юридичної науки Д.А. Керімов вважає, що якщо спробувати визначити в найзагальнішій формі поняття системного дослідження, то можна сказати, що воно припускає всесторонній аналіз складних динамічних єдностей, частини яких (підсистеми цих цілісних систем) знаходяться між собою в органічній єдності та взаємодії.

Системний підхід до дослідження складних динамічних цілісностей дозволяє знайти внутрішній механізм дії не тільки окремих його компонентів, але й їх взаємодії на різних рівнях. Цей метод дослідження правових явищ, на думку вченого, неодмінно передбачає їх комплексне дослідження, яке потребує в першу чергу з'ясування якостей системності та структурно-функціональних взаємодій вказаних явищ [3, с. 225–226, 229].

Однією з найцікавіших видається точка зору В.П. Кохановського, який говорить про системний підхід як про сукупність загальнонаукових методологічних принципів, в основі яких лежить розгляд об'єктів як систем [4, с. 119]. Іншим є підхід представників вітчизняної юридичної науки, у розумінні яких системний метод припускає, що всі державно-правові явища розглядаються як елементи систем. Право, держава, їх структурні підрозділи є відкритими системами, що складаються із систем нижчого порядку і належать до ширших систем. Найчастіше системний метод дозволяє досягнути взаємодію держави і права як комплексний процес з усіма його проявами, простежити зв'язки між причиною і наслідком у державно-правових явищах [5, с. 15].

Представник науки теоретичного знання – філософії права – С.А. Бублик справедливо називає системний аналіз найпродуктивнішим дослідницьким методом, застосування якого в юридичній науці є особливо актуальним. Учений зазначає, що «...йдеться про дослідження об'єктів як систем. Система – це ціле, складене з частин, сукупність взаємопов'язаних елементів, цілісність. Звідси перший принцип (першооснова) системного аналізу – цілісність об'єкта як системи, властивості якої не зводяться до суми ознак її елементів, не виводяться з цих ознак. Система характеризується діалектичною взаємозалежністю цілого й частини, коли кожний елемент залежить від свого місця і своїх функцій у цілісній системі» [6, с. 68].

У результаті узагальнення вищенаведених уявлень про системний підхід можна прийти до висновку про те, що його розуміння пов'язується з інтеграцією низки загальнонаукових принципів і методів досліджень чи розглядом його як одного

самостійного загальнонаукового принципу. У цьому зв'язку виникає питання: чи можна досліджувати певну систему з допомогою одного методу, базуючись на одному загальнонауковому принципі? Для пошуку відповіді на це питання, необхідно мати уявлення про те, що собою становить система як об'єкт дослідження.

Характеристика цієї категорії засновника теорії систем Карла Людвіга фон Берталанфі як комплексу взаємодіючих елементів досі є основою всіх існуючих тлумачень поняття «система». Саме наголос на цілісність та інтегративність властивостей об'єктів, зроблений у визначенні системи як комплексу взаємодіючих елементів, став причиною його широкого застосування.

Необхідно звернути увагу на те, що і в українській мові, і в багатьох інших мовах світу поняття «система» включає значну кількість сутнісно-якісних характеристик предметів, явищ та процесів. Як відомо із довідкових джерел, система (від грецьк. унуфзѣб — поєднання, утворення) — сукупність визначених елементів, між якими існує закономірний зв'язок чи взаємодія; якісні характеристики цих елементів становлять зміст системи, сукупність закономірних зв'язків між елементами — внутрішню форму (структуру системи) [7, с. 583]. Крім того, під системою розуміється: 1) значна кількість закономірно пов'язаних одних з одним елементів (предметів, явищ, поглядів, принципів тощо), що становлять певне цілісне утворення, єдність; 2) порядок, зумовлений планомірним, правильним розташуванням частин у встановленому зв'язку, суворій послідовності; 3) форма, спосіб організації чого-небудь; 4) сукупність господарських одиниць, установ, споріднених своїм завданням та організаційно об'єднаних у єдине ціле; 5) сукупність споруд, машин механізмів, які служать єдиній меті; 6) те, що стало звичним, регулярним; 7) технічний пристрій, конструкція [8, с. 628].

Представники філософії під системою розуміють певну сукупність взаємопов'язаних елементів, що утворюють стійку цілісність, мають певні інтегративні особливості та внутрішні закономірності, властиві саме цій спільності [9, с. 407].

На думку Н.І. Кондакова, система є сукупністю об'єднаних взаємопов'язаних і розміщених у відповідному порядку елементів (частин) якогось цілісного утворення; сукупність принципів, які лежать в основі певної теорії; сукупність органів, пов'язаних суспільною функцією [10, с.73].

За твердженням В.Г. Афанасьєва, цілісна система — це сукупність об'єктів, взаємодія яких зумовлює наявність нових інтегративних якостей, нехарактерних для частин, компонентів, що її утворюють [11, с. 19]. На думку В.М. Садовського, властивості системи є не просто сумою властивостей, яку становлять її окремі елементи, а визначаються наявністю і специфікою зв'язків між елементами. Наявність зв'язків між елементами системи та інтегративні, цілісні властивості системи, що ними породжуються, забезпечують відносно самостійне, відокремлене існування, функціонування (а в деяких випадках і розвиток) системи [12, с. 83—84]. Під системою розуміють і сукупність елементів, об'єднаних відносинами, що породжують інтегративну або системну якість, обмежують цю сукупність від середовища і залучають до цієї якості кожен із її елементів, причому цілісність є загальним критерієм системи або показником, який характеризує ступінь зрілості та гармонії її основних компонентів (включаючи структурні компоненти) відносин між ними та інтегровані якості [13, с. 15].

Отже, в основі системного підходу лежить дослідження певного об'єкта як цілісної системи, що має внутрішню структуру, поділяється на складові елементи і завдання дослідника полягає в тому, щоб визначити їх кількість, порядок організації, зв'язки та взаємодію між ними. Тільки після цього можна всебічно і точно пізнати об'єкт. За допомогою

системного підходу можуть бути досліджені найрізноманітніші явища правової дійсності.

Характеризуючи стан розробленості системного підходу і принципів, що складають його зміст, І.В. Блауберг, В.М. Садовський та Б.Г. Юдін називають такі основні засади системного дослідження:

а) системне дослідження характеризується підходом до досліджуваної системи як до цілого і уявленнями про середовище системи та її елементів;

б) поняття системи конкретизується через поняття зв'язку; серед різноманітних типів зв'язків особливе місце займають системоутворюючі зв'язки;

в) стійкі зв'язки утворюють структуру системи, тобто забезпечують її упорядкованість; спрямованість цієї упорядкованості характеризує організацію системи;

г) структура, своєю чергою, може характеризуватися як по горизонталі, так і по вертикалі;

д) зв'язок між різними рівнями реалізується з допомогою управління [14, с. 40–41].

Призначення системного підходу, на думку Б.В. Авер'янова, полягає не просто в констатації існування якихось систем, а в аналізі таких сукупностей елементів і зв'язків між ними, які дослідник, відповідно до своїх пізнавальних завдань, розглядає саме як системи. Причому стосовно одного й того самого досліджуваного об'єкта можуть бути змодельовані різноманітні системи – залежно від обраного критерію, тобто так званої системоутворючої ознаки [15, с. 55].

Як влучно зауважує А.В. Дерезь, однією з ознак системи є можливість описання її через встановлення зв'язків у системі між її елементами, тобто за допомогою ознаки структурності. Структура системи – це її внутрішня будова, що складається з елементів та взаємозв'язків між цими елементами [16, с. 13].

До інших ознак системи належать:

1) цілісність системи, тобто властивості системи принципово не зводяться до суми властивостей елементів, що її становлять, і з елементів не виводяться властивості цілого;

2) залежність кожного елемента від його місця, функцій тощо всередині системи;

3) зумовленість поведінки системи не стільки поведінкою її окремих елементів, скільки властивостями її структури;

4) взаємозалежність системи і середовища – система формує та виявляє свої властивості у процесі взаємодії із середовищем, при цьому є активним компонентом взаємодії;

5) ієрархічність – кожен компонент системи у свою чергу може розглядатися як система, а досліджувана система у цьому випадку є одним із компонентів більш широкої системи;

6) множинність описання кожної системи – у зв'язку з принциповою складністю кожної системи її адекватне пізнання потребує побудови багатьох різних моделей, кожна з яких описує лише певний аспект системи [17, с. 585].

Ознаки, що властиві категорії «система», притаманні й податковій системі. Пунктом 6.3. Податкового кодексу України передбачено, що податкову систему України становить сукупність загальнодержавних і місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку [18], тобто податкова система формується із таких підсистем:

- підсистема загальнодержавних податків;

- підсистема місцевих податків;

- збори в державні цільові фонди.

Аналізуючи податкову систему з позиції системного аналізу слід зауважити, що вона формується з дотриманням певних принципів, з-поміж яких:

- стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва,

виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції;  
- стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності – введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва;

- обов'язковість – впровадження норм щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства;

- рівнозначність і пропорційність – справляння податків з юридичних осіб здійснюється у певній частці від отриманого прибутку та забезпечення сплати рівних податків і зборів (обов'язкових платежів) на рівні прибутки та пропорційно більших податків і зборів (обов'язкових платежів) – на більші доходи;

- рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);

- соціальна справедливість – забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи;

- стабільність – забезпечення незмінності податків і зборів (обов'язкових платежів) та їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року;

- економічна обґрунтованість – встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей із урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами;

- рівномірність сплати – встановлення строків сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат;

- компетентія – встановлення і скасування податків і зборів (обов'язкових платежів), а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до законодавства про оподаткування виключно Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами;

- єдиний підхід – забезпечення єдиного підходу до розробки податкових законів із обов'язковим визначенням платника податку та збору (обов'язкового платежу), об'єкта оподаткування, джерела сплати податку і збору (обов'язкового платежу), податкового періоду, ставок податку та збору (обов'язкового платежу), строків та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг;

- доступність – забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів).

Натомість слід зауважити, що податкова система сучасної України формувалася у складних умовах. Спад виробництва загострив проблему мобілізації доходів у держбюджет, хаотично проведена приватизація позбавила державу важливих джерел фінансових накопичень, зростання зовнішнього боргу змусило уряд змістити основний акцент на досягнення фіскальних цілей.

І сьогодні, при всьому зовнішньому наближенні національної податкової системи до західних зразків розрив між розумінням завдань, цілей і принципів оподаткування не скорочується, а в окремих випадках – навіть збільшується. Якщо на Заході вва-

жається обов'язковим те, що податки не повинні придушувати підприємницьку активність, підривати купівельну спроможність населення, перешкоджати накопиченню, то в нашій державі ці істини систематично порушуються. На жаль, існують вагомий підстави стверджувати, що в Україні податкова система побудована на ігноруванні багатьох основоположних принципів оподаткування.

**Висновки.** Підсумовуючи викладене вище можемо констатувати, що податки — це кошти, які держава збирає для спільних потреб усіх громадян. Україна пройшла досить довгий шлях становлення податкової системи, що є надійним джерелом формування національного бюджету та дієвим регулятором підприємницької діяльності.

Однак, динамічний процес розвитку ринкової економіки сьогодні диктує необхідність врахування нових пріоритетів при реалізації оподаткування. Існує об'єктивна потреба запровадження цивілізованих норм щодо осмислення і базових теоретичних положень і принципів податкової політики, механізмів функціонування окремих видів податків, і конкретних форм роботи податкових органів.

### ЛІТЕРАТУРА:

1. Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. — М.: , 2000. — 560 с.
2. Гегель Г.-В.Ф. Сочинения. — Т. 1. — С. 33.
3. Керимов Д.А. Методология права: предмет, функции, проблемы философии права / Джангир Аббасович Керимов. — [4-е изд.] — М.: Изд-во СГУ, 2008. — 521 с.
4. Кохановский В.П. Философия / В.П. Кохановский, Л.В. Жаров, В.П. Яковлев. — Ростов-на-Дону: Феникс, 2003. — 224 с.
5. Скакун О.Ф. Теория держави і права: підручник / О.Ф. Скакун; перекл. з рос. — Харків: Консум, 2001. — 656 с.
6. Філософія права: Навчальний посібник / О.О. Бандура, С.А. Бублик, М.Л. Зайнчковський та ін.; за заг. ред. М.В. Костицького, Б.Ф. Чміля. — К.: Юрінком Інтер, 2000. — 336 с.
7. Філософський енциклопедичний словник / [під гол. ред. В.І. Шинкарука]. — К.: Абрис, 2002. — 742 с.
8. Сучасний словник іншомовних слів: близько 20 тис. слів і словосполучень / [уклали: О.І. Скопенко, Т.В. Цимбалюк]. — К.: Довіра, 2006. — 789 с.
9. Філософія: навч. посіб / Л.Б. Губерський, І.Ф. Надольний, В.П. Андрущенко та ін.; за ред. І.Ф. Надольного. — [5-те вид., стер.]. — К.: Вікар, 2005. — 516 с.
10. Кондаков Н.И. Логический словарь-справочник. — М.: Наука, 1975. — С. 73.
11. Афанасьев В.Г. Системность и общество. — М.: Политиздат, 1980. — С. 19.
12. Садовский В.Н. Основание общей теории систем. Логико-методологический анализ. — М.: Наука, 1974. — С. 83-84.
13. Шабров О.Ф. Политическое управление: проблема стабильности или развитие. — М.: Наука, 1997. — С. 15.
14. Блауберг И.В. Философский принцип системности и системный поход / И.В. Блауберг, В.Н. Садовский, Б.Г. Юдин // Вопросы философии. — 1978. — № 8. — С. 39–52.
15. Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / за заг. ред. Б.В. Авер'янова. — К.: Факт, 2003. — 384 с.
16. Деречь В.А. Органи виконавчої влади України та управлінські відносини: [монографія]. — К.: ТОВ «Видавництво „Юридична думка”», 2007. — 180 с.
17. Философский энциклопедический словарь / редкол.: С.С. Аверинцев, Э.А. Араб-Оглы, Л.Ф. Ильичев и др.; 2-е изд. — М.: Советская энциклопедия, 1989. — С. 585.
18. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. — 2011. — № 13-14, № 15-16, № 17. — Ст. 112.