



## АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

**Ю.О.Тополь**

кандидат історичних наук, доцент,  
професор кафедри теорії та історії держави і права  
Хмельницького університету управління та права

УДК 347.7

### ПОНЯТТЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В КОНТЕКСТІ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЇ ЛЕКСИКИ

*В статті на основі системного порівняльного аналізу наукових напрацювань як вітчизняних, так і зарубіжних авторів зроблена спроба подолати як занадто вузький і однобічний, так і надмірно широкий підхід до визначення поняття “податкова система” і на цій основі запропонувати власне, авторське розуміння цієї категорії.*

*В статье на основе системного сравнительного анализа научных разработок как отечественных, так и зарубежных авторов предпринята попытка преодолеть как чрезмерно узкий и односторонний, так и слишком широкий подход к определению понятия “налоговая система” и на этой основе предложить собственное, авторское понимание этой категории.*

*The article, based on the systematic comparison analysis of both domestic and foreign authors, is aimed at overcoming extremely narrow and unilateral approach, as well as extremely wide one to the definition of “tax system” concept and to introduce the author’s own perception of this category.*

Поняття “податкова система” є одним з найбільш вживаним при визначенні практично всіх аспектів оподаткування. Воно широко використовується економістами, фінансистами та юристами, ним оперують представники засобів масової інформації. Нажаль, у багаточисельних визначеннях податкової системи, в тому числі в спеціальній фінансово-правовій літературі, прослідковується занадто вузький та однобічний або надмірно широкий підхід до даного явища.

Разом із тим, незважаючи на активне застосування цього терміну в спеціальній літературі і на закріплення його в законодавстві деяких країн СНД, дане поняття до цього часу не набуло єдиного значення. Це свідчить про недостатню теоретичну розробку даного терміну і необхідність подальшого його осмислення, що і обумовило тему даної статті. Акцент наукового пошуку переноситься на надбання в цьому напрямку як вітчизняних, так і, головним чином, зарубіжних науковців — білоруських та російських.

Вперше на пострадянському просторі поняття “податкова система” було законодавчо введено Законом РФ від 27 грудня 1991 р. “Про основи податкової

© Тополь Ю.О., 2009.



системи в РФ”, який трактував її вкрай спрощено як сукупність податків, зборів, митних та інших платежів, що стягуються у встановленому порядку [1]. Дане визначення було прийнято і продубльовано в працях відомих російських та вітчизняних вчених — Н. І. Хімічової, Г. В. Петрової, М. П. Кучерявенка та ін. [2, с. 27-37; 3, с. 566-567; 4, с. 42]. Класичне визначення саме подібного розуміння податкової системи пропонує Г. В. Петрова: “Податкова система, — підкреслює вона, — це сукупність податків, зборів, митних та інших платежів, що стягуються у встановленому порядку з платників — юридичних та фізичних осіб на території країни” [3, с. 566-567]. М. П. Кучерявенко, автор багатотомного спеціального видання та підручників з податкового права України, стверджує, що саме такий підхід до розуміння податкової системи є домінуючим, а тому подальші дискусії з цього питання є зайвими [4, с. 42].

Однак таке визначення податкової системи критично сприймається рядом авторів, які визначають його недостатню конкретність, вказують на різноманітність платежів, об’єднаних загальним поняттям “податок”, на відсутність в цьому визначенні системоутворюючих ознак.

За останні роки в економіко-правовій літературі має місце спроба вийти за рамки занадто вузького розуміння податкової системи та запропонувати декілька нових варіантів її визначення. Сучасні дослідники прийшли до висновку про необхідність розмежовувати два підходи до її розуміння — вузький та широкий, що базується на філософському розумінні терміну “система”.

У вузькому значенні під податковою системою розуміють сукупність податків і зборів, що стягуються у встановленому законодавством порядку на території держави. У цьому випадку наголос робиться на матеріальному прояві податкової системи, що забезпечує механізм дії податків. Так, Ю. Л. Смирнікова визначає податкову систему як “взаємопов’язану сукупність податків і зборів, що сформувалася в даній державі під впливом соціально-політичних, економічних та фінансових умов” [5, с. 67]. У цьому визначенні на особливу увагу заслуговує авторський акцент на обумовленість податкової системи об’єктивними чинниками — економічними, соціально-політичними та фінансовими. Податкова система повинна бути адекватною існуючим в державі економічним та соціально-політичним відносинам, інакше вона не буде здатна в повній мірі виконувати покладені на неї функції. Однак в концептуальному плані запропоноване визначення є класичним зразком вузького підходу до категорії “податкова система”.

Якщо розглядати податкову систему через призму філософського бачення самого терміну “система”, то система податків і зборів є лише одним з найбільш важливих елементів даної системи. Система, як визначають її філософи, — це “сукупність елементів (частин), котрі є у відносинах та взаємозв’язках одне з одним, утворюючи цілісність і єдність” [6, с. 427]. Саме в такій її якості система дає відповідний результат.

Система, як правило, не виникає раптово, вона формується поступово та неухильно. Будь-яка соціальна система, будучи зумовленою об’єктивними чинниками свого часу, разом із тим є результатом свідомо-вольової діяльності людей, суб’єктів суспільного життя в самому широкому розумінні цього терміну. Саме ці суб’єкти утворюють, виходячи із загальносоціальних або локальних потреб, відповідні системи і забезпечують необхідні умови для їх належного функціонування. В цьому контексті звертає на себе увагу розуміння податкової системи, запропоноване білоруськими науковцями. Л. А. Ханкевич, автор підручника з фінансового права, пише, що “податкова система — це сукупність податків, встановлених законодавчою владою та таких, що стягуються виконавчою владою, а також методи і принципи побудови податків” [7, с. 191].

Податкова система кожної держави (з точки зору її обумовленості економічними та соціально-політичними факторами, матеріальними та фінансовими потребами країни) розвивалась протягом тривалого часу в декількох напрямках: в пошуках оптимальних індикаторів податкової платоспроможності населення; встановленні та введенні податків і зборів, які могли б покрити видатки держави; в організації державних структур, з допомогою яких держава спроможна була б ефективно контролювати сплату податків; у напрацюванні методів та прийомів стягнення податкових платежів.

В процесі розвитку країн з ринковою економікою на межі XIX-XX ст. ст. в різних регіонах світу сформувались податкові системи, що акумулювали в собі названі напрямки. Елементами цієї системи були: податкова платоспроможність населення; система встановлених законом податків і зборів; податкова адміністрація; методи та технічні прийоми стягнення податків.

Зауважимо, що окремі автори (І. І. Кучеров, В. А. Мальцев) відносять до елементів



податкової системи принципи оподаткування, з чим важко погодитися [8, с. 52; 9, с. 53]. Елементи податкової системи мають предметний характер, конкретні і в певній мірі матеріальні. Принципи оподаткування — це основоположні ідеї, керівні начала, які теоретично обґрунтовуються вченими, а потім фіксуються в конституційно-правовому полі.

Підсумовуючи вищевикладене, можна запропонувати наступне визначення податкової системи, автором якого є відомий російський вчений, професор академії правосуддя К. С. Бельський: “це заснована на певних принципах сукупність взаємопов’язаних елементів у сфері оподаткування, до яких відносяться податкова платоспроможність громадян, система встановлених законом податків і зборів, податкова адміністрація та методи оподаткування, що застосовуються державою” [10, с. 55].

На глибоке переконання К. С. Бельського, визначення податкової системи, запропоноване ним, містить відповіді на чотири кардинальних питання:

- 1) якою є податкова платоспроможність населення?
- 2) які податки і збори може і вправі встановити держава, враховуючи цю платоспроможність?
- 3) які органи державної влади ведуть облік потенціальних платників податків, своєчасність та повноту сплати цих податків?
- 4) які методи і техніко-юридичні прийоми використовує держава при встановленні та стягненні податків і зборів?

Не заперечуючи факту, що визначення податкової системи, запропоноване даним автором, є логічно витриманим і переконливим, пов’язаним з історичною еволюцією податкових систем протягом тривалого періоду часу і таким, що акцентує увагу на тотожності базових елементів даної системи, рахувати його єдино можливим і абсолютно досконалим та таким, що повинно однозначно сприйматися науковою громадськістю, означало б суперечити самій природі та змісту наукового пошуку.

Однак К. С. Бельський переконаний, що його власне бачення податкової системи може претендувати на універсальність і загальноприйнятність. “При бажанні, — пише він, — можна включити різноманіття інших елементів: склад платників податків, систему податкової безпеки, систему податкового права та безліч інших. Проте такий підхід ускладнює розуміння податкової системи, не дозволяє представити і розкрити її в своєму сутнісному, дійсному виді” [10, с. 55]. Для можливих опонентів вчений наводить беззаперечний, на його думку, аргумент, точніше, філософське правило: не слід без потреби на те множити число сутностей.

З такою думкою варто погодитися. Однак звертаємо увагу на те, що за останні роки в економіко-правовій літературі запропоновано декілька варіантів визначення податкової системи, заснованих на великій гаммі елементів, відповідно до системного бачення змісту даного поняття. І ці варіанти заслуговують на увагу. Так, російський вчений Ю. А. Єжов дає наступне поняття податкової системи: “Податкова система представляє собою складне комплексне соціальне утворення, елементами якого є система податків, податкове право, органи, що здійснюють податкову діяльність, сама податкова діяльність, яка включає облік, контроль, а також примус до виконання податкових зобов’язань” [11, с. 45].

В даному визначенні податкової системи звертає на себе увагу включення до її складових елементів податкового права. На нашу думку, інтеграція до елементного складу податкової системи такого окремого елементу, як податкове право, логічна, достатньо обґрунтована. Така складна соціальна система, як податкова, не може функціонувати поза (або без) загальнообов’язкових правил для всіх її учасників, тобто правового поля. Разом із тим, з цього визначення випадає (як, до речі, і визначення, запропонованого Ю. А. Єжовим) суб’єктний склад усіх можливих учасників податкових правовідносин, а саме — платники податків.

Кроком у напрямку подолання цього недоліку є дефініція, запропонована Т. Ф. Уткіною, яка розуміє під податковою системою “сукупність податків, зборів та митних платежів, що стягуються на території держави відповідно до Податкового кодексу, а також сукупність норм і правил, що визначають правомочність і систему відповідальності сторін, які приймають участь у податкових правовідносинах” [12, с. 59]. Не конкретизуючи суб’єктний склад учасників податкових правовідносин, автор обмежується загальним поняттям “сторони”.

Білоруський науковець Л. А. Ханкевич виділяє такі елементи податкової системи: порядок встановлення і введення в дію податків; види податків або система податків;



класифікація податків відповідно до національної бюджетної класифікації; порядок розподілу податків між ланками бюджетної системи; податкові органи; права і обов'язки платників податків; права і обов'язки податкових органів; відповідальність учасників податкових відносин; захист прав та інтересів платників податків; податкове законодавство" [7, с. 27-28].

Певні напрацювання щодо визначення податкової системи, як комплексного явища, мають і вітчизняні науковці. Серед них заслуговує на увагу наступне трактування податкової системи: "Податкова система — це сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених податків, зборів, внесків та платежів до бюджету і державних фондів, механізм їх нарахування та стягнення, права і обов'язки податкових служб і платників податків, яка дає можливість досягнути поставленої мети на конкретному відрізку часу" [13, с. 46].

Виходячи з наведених визначень, податкової системи, а також достатньо великої кількості інших, апробованих в економіко-правовій літературі, слід констатувати певний науково-правовий та економічно необхідний постулат багатьох вчених щодо перерахування елементів податкової системи. Однак, зважаючи на те, що пізнання елементного складу податкової системи дуже часто є суб'єктивною думкою автора, яке базується на власному розумінні наукових основ оподаткування, а також практичних аспектів здійснення податкової політики в конкретній державі, в ряді визначень дається далеко неповний перелік елементів податкової системи, в той час як в деяких інших їх занадто багато.

Прикладом надмірної деталізації та зайвих елементів податкової системи, може бути наведена нами гамма її складових білоруським науковцем Л. А. Ханкевичем [7, с. 27-28]. Класифікація податків відповідно до національної бюджетної класифікації та порядок розподілу податків між ланками бюджетної системи — це скоріше окремі елементи не податкової, а бюджетної системи. При безумовно найважливішому, системоутворюючому елементі податкової системи, яким є види податків і зборів, сама їхня класифікація, яскравий приклад надмірної деталізації самого поняття "податкова система". Щодо розподілу зібраних державою податків між окремими ланками бюджетної системи, то це явний перебір щодо елементного складу податкової системи. Сам цей розподіл детермінований принципами бюджетної політики держави і прямого відношення до податкової системи не має.

"Поняття податкової системи в широкому значенні є інституціональним, таким, що виражає предмет податкового права в його цілісному розумінні," — констатує А. А. Пилипенко [14, с. 286]. У цьому зв'язку перелік суспільних відносин, що врегульовані законодавством про податки і збори, повинен базуватися на понятті податкової системи. Апелюючи до п. 2 ст. 1 Податкового кодексу Республіки Білорусь, цей автор небезпідставно стверджує, що в іншому випадку в теорії і на практиці виникають багаточисельні суперечки з приводу включення або невключення окремих груп суспільних відносин в перелік відносин, врегульованих податковим правом.

Якщо звернутися безпосередньо до змісту ст. 1 Податкового кодексу Республіки Білорусь, то білоруський законодавець в понятті податкової системи включає наступні її елементи: податки і збори, що стягуються до бюджету Республіки Білорусь; принципи оподаткування; порядок встановлення, введення, зміни та припинення дії податків і зборів; здійснення контролю за виконанням податкових зобов'язань платниками податків; порядок оскарження рішень податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб; права та обов'язки платників, податкових органів та інших учасників відносин, врегульованих податковим законодавством [15].

Зазначимо, що саме таке розуміння елементного складу податкової системи, нормативно закріплене в Податковому кодексі Білорусь, вигідно відрізняє його від Податкового кодексу Російської Федерації, автори якого взагалі відмовились від використання поняття податкової системи, обмежившись закріпленням податків і зборів, а також загальних принципів оподаткування. Фактично даний кодекс продублював те поняття податкової системи, яке було введено в російське законодавство Законом РФ "Про основи податкової системи в РФ". В цьому законі, про що нами вже згадувалось раніше, податкова система трактувалась вкрай спрощено як сукупність податків, зборів, митних та інших платежів, що стягуються у встановленому порядку.

Податкове законодавство України також уникає поняття "податкова система". Чинний варіант Закону України "Про систему оподаткування" оперує поняттям, закладеним в саму назву закону. Відповідно до п. 4 ст. 2 цього закону "сукупність



податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до держаних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку, становить систему оподаткування” [16]. Це означає, що український законодавець схильний розглядати систему оподаткування, а саме сукупність податків і зборів, як єдиний, а не один з найважливіших елементів податкової системи. Тим самим поняття “податкова система” і “система оподаткування” на нормативному рівні ототожнюються. І це незважаючи на те, що вітчизняна економіко-правова наука давно вже і послідовно звертає увагу на недосконалість та хибність такого підходу.

Разом із тим цей недолік у визначенні змісту поняття “податкова система” закріплюють і автори декількох варіантів проекту Податкового кодексу України. В цих нормативно-правових актах знову ж таки немає терміну “податкова система” і вживається поняття “система оподаткування”. Під системою оподаткування розуміють сукупність правил оподаткування, а також перелік податків і зборів, визначених кодексом.

Виходячи на власне розуміння категорії “податкова система”, ми вважаємо за необхідне задекларувати наступні принципові моменти. Наш підхід до з'ясування змісту та поняття податкової системи, будучи суб'єктивною думкою автора, базується на розумінні того, що: податкова система — утворення, яке включає велику гамму його елементів; елементи податкової системи — це явища предметні, завжди конкретні, а тому певною мірою матеріальні; перелік елементів податкової системи має базуватися на включенні в неї суспільних відносин, врегульованих податковим правом, тобто поняття податкової системи в широкому сенсі повинно виражати предмет податкового права в його цілісному розумінні.

Оскільки податкові правовідносини — це окремих, самостійний вид суспільних відносин, врегульований нормами податкового права, і, зважаючи на те, що елементний склад цих правовідносин включає три класичні елементи — суб'єкти, об'єкт та зміст даних відносин, пропонуємо наступне визначення: “Податкова система — це зумовлена платоспроможністю населення та принципами оподаткування сукупність податків, зборів та інших платежів до державного та місцевих бюджетів, до державних цільових фондів та цільових фондів органів місцевого самоврядування, платників податків та органів, які здійснюють контроль за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати їх у встановленому законом порядку; права та обов'язки податкових служб і платників податків, а також відповідальність сторін, що приймають участь у податкових правовідносинах”.

Зрозуміло, що в контексті загального поняття податкової системи можна говорити і про принципи оподаткування, але саме в контексті, не включаючи самі принципи оподаткування до елементного складу даної системи. Не включаючи в зміст поняття “податкова система” такий елемент, як податкова платоспроможність населення, ми розуміємо, що сам перелік податків і зборів безумовно детермінований цією платоспроможністю. Одночасно слід підкреслити, що базовим елементом, ядром податкової системи є система діючих податків і зборів. Саме система податків і зборів адресована державою суспільству і персонально кожному платникові.

Запропоноване визначення податкової системи виражає якщо не всі, то, безумовно, найбільш очевидні, базові елементи податкової системи. Це визначення на нормативній основі має бути закріплене в Податковому кодексі України.

#### Список використаних джерел

1. Об основах налоговой системы в РФ : Закон РФ от 27.12.1991 г. // Ведомости Верховного Совета РФ. — 1992. — № 11. — С. 527.
2. Химичева Н. И. Налоговое право / Н. И. Химичева. — М. : БЕК, 1997.
3. Петрова Г. В. Налоговая система / Г. В. Петрова // Российская юридическая энциклопедия. — М. : ИНФРА-М 1999. — С. 566-567.
4. Налоговое право Украины : [учеб. пособ.] / Под ред. Н. П. Кучерявенко. — Х. : Легас, 2004.
5. Смирникова Ю. Л. Правовые основы налогового права / Ю. Л. Смирникова // Налоговое право России : [Учебник для вузов] / Отв. ред. Ю. А. Крохина. — М. : Норма, 2003.
6. Философский словарь / Под ред. И. Т. Фролова. — М. : Политиздат, 1987.
7. Ханкевич Л. А. Финансовое право Республики Беларусь : Практ. пособ. / Л. А. Ханкевич. — Мн. : Молодежное научное общество, 2005.
8. Кучеров И. И. Налоговое право России : Курс лекций / И. И. Кучеров. — М. : Учеб. конс. центр ЮрИнфор, 2001.



9. *Мальцев В. А.* Налоговое право / В. А. Мальцев. — М., 2004.
10. *Бельский К. С.* Налоговая система: генезис, основные элементы, принципы / К. С. Бельский // Государство и право. — 2006. — № 9.
11. *Южин Ю. А.* Налоговое право : Учеб. пособие / Ю. А. Южин. — М. : Маркетинг, 2001.
12. *Юткина Т. Ф.* Налоги и налогообложение : Учебник / Т. Ф. Юткина. — М. : ИНФРА-М, 2001.
13. *Онишко С. В.* Реальності та перешкоди на шляху до ефективної системи оподаткування / С. В. Онишко // Проблеми фінансово-кредитного регулювання в перехідній економіці. Інститут економіки НАН України. — К., 1996.
14. *Пилипенко А. А.* Налоговое право : Учебн. пособ. / А. А. Пилипенко. — Мн. : Книжный Дом, 2007.
15. *Налоговый кодекс Республики Беларусь. Общая часть.* — Мн. : Амалфея, 2007.
16. Про систему оподаткування : Закон України в ред. від 18.02.1997 р., № 509-XII // ВВР. — 1997. — № 16. — Ст. 2.

Надійшла до редакції 23.11.2009  
Рекомендована до друку 01.12.2009

