

Деменко О. Є.,

кандидат юридичних наук,

асистент кафедри фінансового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ПРЕДМЕТ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЯК ПІДСТАВА ПОБУДОВИ СИСТЕМНОСТІ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

Анотація. Аналізуючи особливості реалізації сукупності податково-правових норм можна зробити висновок, що в сучасних умовах послідовною є характеристика податкового права як фінансово-правової підгалузі. Підгалузєва природа системи податкових відносин обумовлює як чітке і логічне їх місце в системі фінансових відносин, так і внутрішнє структурування системи податково-правових норм. Це може відбуватись через диференціацію податкових відносин на загальні, які закладають принципові підвалини змісту податкових відносин; особливі, які визначають та деталізують особливості справляння окремих податків та зборів, що входять до складу податкової системи; спеціальні – деліктні відносини, метою яких є деталізація несприятливих наслідків для осіб, які порушують приписи податкового законодавства.

Фінансово-правове регулювання охоплює всі стадії руху коштів держави та територіальних громад. В той же час, предмет податкового права пов'язується лише з упорядкуванням відносин щодо регулювання руху коштів до публічних централізованих фондів. При цьому, важливо мати на увазі, що податково-правове регулювання не охоплює всіх відносин, за рахунок яких здійснюється формування доходних частин бюджетів. Йдеться лише про ті відносини, які стосуються доходних джерел надходжень у формі податків та зборів. Відносини, які виражають зміст предмета податкового права характеризуються єдністю, не є в той же час, однотипними. Це обумовлює внутрішнє структурування системи цих відносин залежно від низки обставин.

Відносини, що складають предмет податкового права характеризується об'єктивним поєднанням матеріальних та процедурних приписів. Практично кожна матеріальна норма має гарантуватись відповідною процедурою, бо без процедурного забезпечення неможливо взагалі реалізувати відповідний матеріальний припис. Можна вважати щодо існування групи відносин, які виконують своєрідну роль єдиного знаменника та групи відносин, які підкреслюють специфіку, своєрідність кожного базового інституту податкового права. Підстави реалізації податкових процедур по справлянню кожного окремого платежу, проведення контрольних дій набувають спеціальних особливостей при регулюванні справляння податкового обов'язку відповідно до специфіки податкового платежу.

Стосовно узгодження підгалузєвих та інституційних фінансово-правових відносин найбільш важливими для системного регулювання податкових відносин є співставлення меж регулювання з інститутом грошового обігу та бюджетним правом. Не менш важливим для побудови узгодженої системи правового впливу є і розуміння межі податкових відносин з відносинами, які складають предмет інших галузей права. Зрозуміло, що різні підстави мають забезпечувати системне регулювання залежно від типу відносин. Саме тому, слушною є деталізація подібної підстави залежно від того, про який тип галузей права йдеться.

Ключові слова: предмет фінансового права, предмет податкового права, податкові процедури, система податкового права, доктрина податку, доктрина податкового обов'язку.

Demenko O. Ye. The subject of legal regulation as a basis for building systematicity in tax law

Abstract. Analyzing the peculiarities of the implementation of a set of tax-legal norms, we can conclude that in modern conditions, the characteristic of tax law as a financial-legal sub-branch is consistent. The subsectoral nature of the system of tax relations determines both their clear and logical place in the system of financial relations and the internal structuring of the system of tax and legal norms. This can happen due to the differentiation of tax relations into general ones, which lay the fundamental foundations of the content of tax relations; special ones, which define and detail the peculiarities of the administration of individual taxes and fees that are part of the tax system; special – tortious relations, the purpose of which is to detail the adverse consequences for persons who violate the provisions of tax legislation.

Financial and legal regulation covers all stages of the movement of funds of the state and territorial communities. At the same time, the subject of tax law is related only to the regulation of relations regarding the regulation of the movement of funds to public centralized funds. At the same time, it is important to keep in mind that the tax and legal regulation does not cover all relations, at the expense of which the revenue parts of budgets are formed. It is only about those relationships that relate to income sources of income in the form of taxes and fees. Relations that express the content of the subject of tax law, characterized by unity, are not, at the same time, of the same type. This determines the internal structuring of the system of these relations depending on a number of circumstances.

Relations that make up the subject of tax law are characterized by an objective combination of material and procedural prescriptions. Practically every material norm must be guaranteed by the appropriate procedure, because without procedural support it is impossible to implement the corresponding material prescription at all. It is possible to consider the existence of a group of relations that fulfill a peculiar role of a single denominator and a group of relations that emphasize the specificity and originality of each basic institution of tax law. The grounds for the implementation of tax procedures for making each individual payment, conducting control actions acquire special features when regulating the fulfillment of the tax obligation in accordance with the specifics of the tax payment.

Regarding the coordination of sub-industry and institutional financial and legal relations, the most important for the systematic regulation of tax relations is the comparison of regulatory boundaries with the institution of monetary circulation and budget law. Equally important for the construction of a coherent system of legal influence is the understanding of the border of tax relations with relations that make up the subject of other branches of law. It is clear that different grounds should provide systemic regulation depending on the type of relationship. That is why it is appropriate to detail such a basis, depending on the type of branches of law in question.

Key words: *subject of financial law, subject of tax law, tax procedures, system of tax law, doctrine of tax, doctrine of tax liability.*

Традиційно в якості критеріїв розмежування складових правової системи виділяють декілька підстав. Йдеться про предмет та метод галузевої сукупності правових норм, стан законодавства, принципи, на яких базується правове регулювання. «Сучасна система права має складну структуру: вона є поліструктурною та багаторівневою. Поліструктурність означає, що система права не може досліджуватись лише під одним кутом зору; норми права утворюють кілька автономних структур. Для вітчизняної системи права... важливим є поділ на публічне і приватне, матеріальне і процесуальне, регулятивне і охоронне, а також на різні галузі права. Багаторівневність означає, що деякі структури мають кілька рівнів. Найбільш чітко це помітно у галузевій структурі права» [1, с. 143].

Сукупність правових галузей, які власне і представляють національну систему права відбивають внутрішню побудову права, зв'язки між елементами, які її складають. В основі структурування системи права як однорідної сукупності правових норм із врахуванням предмета правового регулювання, метода, принципів та інтересів і формуються інститути права, підгалузі права, галузі права, підсистеми права [1, с. 149]. Аналогічні під-

ходи щодо оцінки підстав формування системності правових галузей притаманні і іншим дослідникам, які розглядають систему права як внутрішньоструктуровану узгоджену єдність юридичних норм [2, с. 174]. На підставі цього і формуються певні угруповання у вигляді галузі, підгалузі, інституту залежно від предмету та методу правового регулювання, принципів права та інтересів окремих осіб і загальнозначущих потреб щодо раціонально правової організації життєдіяльності суспільства.

Не зупиняючись на всіх цих аспектах хотілося б зосередити увагу саме на предметі як визначальній підставі правового впливу на упорядкування суспільних відносин. Дійсно, решта інших аспектів також безпосередньо впливає на специфіку правового регулювання і відповідно до цього побудову засобів такого регулювання. Але саме предметна специфіка галузі, підгалузі, інституту дозволяє виокремити із всього кола суспільних відносин ті, які будуть входити до сфери упорядкування саме цією сукупністю правових норм. Нерозривним доповненням до побудови галузевої своєрідності відноситься і метод правового регулювання. Саме через нього формується уявлення щодо засобів правового впливу

завдяки яким і забезпечується галузева своєрідність такого угруповання правових норм.

Аналізуючи особливості реалізації сукупності податково-правових норм можна зробити висновок, що в сучасних умовах послідовною є характеристика податкового права як фінансово-правової підгалузі. «Підгалузь права – об'єднання взаємопов'язаних інститутів, що формується в межах однієї галузі права. Підгалузь характеризується наявністю спільних принципів, способів регулювання, специфікою норм, що входять до її складу. Наприклад, ... у фінансовому праві – бюджетне, податкове, банківське право» [1, с. 150]. Складно погодитись з тим, що до системи фінансового права доцільно включати в якості окремої підгалузі банківське право. Єдність, системність галузевого регулювання має забезпечуватись на підставі єдиного предмету, методу, принципів регулювання. Але фінансово-правову єдність складно розповсюдити на норми банківського права. Банківське регулювання не є виключно публічно-правовим, значну частку в ньому складають засоби приватно-правового впливу на поведінку учасників відносин. Ця підгалузь дуже широко використовує диспозитивні методи регулювання, що виключено в умовах імперативного фінансово-правового методу.

Підгалузева природа системи податкових відносин обумовлює як чітке і логічне їх місце в системі фінансових відносин, так і внутрішнє структурування системи податково-правових норм. Це може відбуватись через диференціацію податкових відносин на загальні, які закладають принципи підвалини змісту податкових відносин; особливі, які визначають та деталізують особливості справляння окремих податків та зборів, що входять до складу податкової системи; спеціальні – деліктні відносини, метою яких є деталізація несприятливих наслідків для осіб, які порушують приписи податкового законодавства.

Хотілося б наголосити, що системне значення предмета податкового регулювання передбачає два аспекти. По-перше, саме предмет податкового права і гарантує системну побудову норм, які складають цю під-

галузь, об'єктивне, внутрішнє структурування їх на окремі інститути. По-друге, характер предмета податкового права має відображати об'єктивний зв'язок податкового права як підгалузі з іншими складовими правової системи (як в межах фінансово-правового регулювання, так і на межі з іншими галузями права).

Традиційно зміст предмету податкового права визначається в порівнянні з предметом фінансово-правового регулювання в цілому. Дійсно, якщо ми виходимо з того, що предметом фінансово-правового впливу є упорядкування всіх відносин, які забезпечують обіг публічних грошових коштів, то предмет податково-правового регулювання гарантує наявність правових форм лише щодо частки їх. Так, Л.К. Воронова в якості предмета фінансового права визначає «... суспільні відносини, що виникають у процесі мобілізації коштів у публічні централізовані і децентралізовані і органів місцевого самоврядування та інші фонди, що визначають державою публічними, їх розподілу і використання, а також у ході контролю за рухом цих коштів, їх ефективним і цільовим використанням, а також із емісією та обігом грошових знаків... Ці відносини мають грошовий характер й однією стороною в них завжди виступають органи держави, або органи місцевого самоврядування, які підтримують публічний фінансовий інтерес» [3, с. 33-34]. Подібний системний підхід щодо оцінки природи фінансових відносин підтримано і низкою інших авторів. Н.Ю. Пришва підкреслює, що «... фінансове право регулює суспільні відносини, які виникають у процесі фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування, тобто відносини з планомірного утворення, розподілу та використання централізованих і децентралізованих фондів коштів державою, органами місцевого самоврядування для реалізації їх завдань та функцій» [4, с. 28]. Подібні погляди відрізняють і наукові позиції інших дослідників [5, с. 11].

Таким чином, фінансово-правове регулювання охоплює всі стадії руху коштів держави та територіальних громад. Воно включає діяльність всіх учасників фінансово-правових відносин з моменту упорядкування їх пове-

дінки щодо формування централізованих грошових фондів до моменту витрачання цих коштів. Саме така динаміка і забезпечує кругообіг публічних грошових коштів і доцільність застосування при цьому фінансово-правового методу. Початкове місце в межах предмета фінансово-правового регулювання займає податково-правове. Виходячи з цього, предмет податкового права пов'язується лише з упорядкуванням відносин щодо регулювання руху коштів до публічних централізованих фондів. При цьому, важливо мати на увазі, що податково-правове регулювання не охоплює всіх відносин, за рахунок яких здійснюється формування доходних частин бюджетів. Йдеться лише про ті відносини, які стосуються доходних джерел надходжень у формі податків та зборів. Решта доходів бюджетів знаходиться поза межами податково-правового регулювання. Саме тому, можна зробити висновок, що предмет податкового права гарантуючи своєрідність цієї підгалузі є часткою від більш широкого предмету фінансово-правового регулювання. Це, як раз, і визначає місце предмету податкового права в єдиному системному механізмі фінансово-правового регулювання.

Предметність податкових відносин вимагає аналізу їх і як єдиного об'єкту правового впливу, і як елемента фінансових відносин. Однорідність предмета податково-правового регулювання ґрунтується на певних особливостях податкових відносин: а) виникають в процесі фінансової діяльності держави в сфері оподаткування; б) виникають та розвиваються на підставі податково-правових норм; в) виражають державну волю в сфері оподаткування; г) мають організаційно-майновий характер; д) формують пов'язані сукупності суб'єктивних прав та обов'язків, повноважень; е) відіграють активну роль; е) гарантуються можливістю застосування державного примусу.

Так само, Н.Ю. Пришва в якості предмету податкового права визначає «... урегульовану нормами права групу однорідних суспільних відносин, що виникають у процесі встановлення податків, їх сплати та застосування до платників механізму примусу. Тобто, це відносини, які виникають у процесі фінансо-

вої діяльності держави та органів місцевого самоврядування на етапі залучення коштів до бюджету» [4, с. 13]. Погоджуючись в цілому з цим підходом, хотілося б лише додати, що визначення сфер податкових відносин має пов'язуватись не лише з податками, але із всіма видами платежів (податки, збори і т.д.), які включено до податкової системи України. Крім цього, податкові відносини регулюють лише одне із джерел залучення коштів до бюджету, разом із неподатковими надходженнями, доходами від операцій з капіталом, офіційними трансфертами [8].

Визначення предмета податкового права як сукупності однорідних суспільних відносин щодо формування доходних частин бюджетів за рахунок сплати податків та зборів передбачає об'єктивність внутрішнього структурування цього. Відносини, які виражають зміст предмета податкового права характеризуються єдністю, не є в той же час, однотипними. Це обумовлює внутрішнє структурування системи цих відносин залежно від низки обставин. Не зупиняючись на всіх можливих підставах класифікації системи відносин, які складають предмет податкового права зупинимось лише на двох.

1. Підсистеми матеріальних та процедурних відносин. Відносини, що складають предмет податкового права характеризуються об'єктивним поєднанням матеріальних та процедурних приписів. Практично кожна матеріальна норма має гарантуватись відповідною процедурою, бо без процедурного забезпечення неможливо взагалі реалізувати відповідний матеріальний припис. Характеристика системи процедур в податкових відносинах опосередковується змістом відносин оподаткування, поведінкою суб'єкта відносин. «... Процедурні аспекти регулювання оподаткування можуть бути закріплені через реалізацію певних процедурних моментів. Наприклад, визначення платника податковим законодавством і виникнення в нього відповідного податкового обов'язку здійснюється через реєстраційну процедуру, дію з постановки на податковий облік конкретної зобов'язаної особи» [9, с. 104].

Не зупиняючись на деталізації цього положення, хотілося б звернути увагу лише на дві

доктринальні конструкції в податково-правовому регулюванні. По-перше, це безпосередньо податок. Дійсно, йдеться про конструкцію, яка визначається матеріальною нормою права [10]. Але виникнути податок може лише після того, як буде реалізовано відповідну процедуру прийняття, а потім набуття чинності акту, який встановлює податок або збір. Стосовно загальнодержавних податків та зборів таким актом є Податковий кодекс України, стосовно місцевих податків та зборів [10] – рішення місцевої ради. Звісно, процедури прийняття таких актів відрізняються і лише після того, як будуть додержанні всі вимоги законотворчої процедури можна вважати, що з'явився матеріальний припис щодо визначення податку. По-друге, матеріальна категорія податкового обов'язку визначається навіть законодавцем через відповідні процедури. Так, п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України визначає податковим обов'язком обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору. Тобто, матеріальна категорія податкового обов'язку деталізується через процедури обліку, сплати та звітності.

2. Підсистеми загальних та особливих відносин. Виходячи з цього критерію класифікації системи податкових відносин можна вважати щодо існування групи відносин, які виконують своєрідну роль єдиного знаменника та групи відносин, які підкреслюють специфіку, своєрідність кожного базового інституту податкового права. До першої групи відносин можна віднести ті відносини, на регулюванні яких зосереджені норми першого та другого розділу Податкового кодексу України. Йдеться про «Загальні положення» та «Адміністрування податків, зборів, платежів». Цими розділами формується певний алгоритм, який в подальшому деталізується по окремих податках та зборах. Концептуальне визначення кожного елементу податкового механізму, відповідно до ст. 7 Податкового кодексу України, набуває в подальшому інституційної специфіки в розділах, які регулюють відносини щодо справляння кожного окремого податку чи збору. Так саме підстави реалізації податкових процедур по справлянню кожного окремого платежу, проведення контрольних дій набувають

спеціальних особливостей при регулюванні справляння податкового обов'язку відповідно до специфіки податкового платежу. Всі подальші розділи деталізують особливості регулювання податкових відносин по окремих податках та зборах. Саме таким чином формується узгоджена система регулювання відносин, які визначають загальні та особливі підстави відносин оподаткування.

Зміст предметної визначеності податкового регулювання обумовлює формування і наявність системних засад упорядкування на підгалузевому рівні, галузевому та міжгалузевому. Щодо змісту загальних системних засад регулювання відносин на підгалузевому рівні ми зупинялися вище. Стосовно галузевих підстав структурування та узгодження характеру і типу відносин треба зосередити увагу на визначенні та аналізі зв'язків в межах фінансово-правової галузі. При цьому, доцільно виходити з того, що єдність фінансово-правової галузі не виключає, а навпаки передбачає структурування її на внутрішні складові (бюджетне право, податкове право, грошове та валютне регулювання і т.д.). Саме тому, в цих умовах системне упорядкування відносин передбачає чітке розуміння особливостей кожної із цих складових, формування чіткої узгодженої межі співвідношення інституційних чи підгалузевих норм.

Стосовно узгодження підгалузевих та інституційних фінансово-правових відносин найбільш важливими для системного регулювання податкових відносин є співставлення меж регулювання з інститутом грошового обігу та бюджетним правом. Щодо першого, треба виходити з того, що класична конструкція податку передбачає його сплату в грошовій формі. І в цьому сенсі податок – це грошове вираження того, що має сплатити зобов'язана особа в рахунок свого податкового обов'язку. Вихідні ж засади того, що розуміється під грошима, характером правового впливу на таке суспільне явище як раз і закладається в основі регулювання публічних суспільних відносин щодо грошового обігу. Щодо другого, необхідно мати на увазі, що межа між податковими та бюджетними відносинами відображає певний ланцюжок стадій руху публічних коштів. Сплата податку відбувається для

формування доходних джерел бюджетів. В той же час, і бюджетне регулювання включає до себе відносини стосовно формування доходних частин бюджетів. Саме тому, дуже важливим є чітке розмежування податкових та бюджетних відносин, моменту, на якому податкові відносини припиняються і моменту, з якого бюджетні відносини починають діяти.

Не менш важливим для побудови узгодженої системи правового впливу є і розуміння межі податкових відносин з відносинами, які складають предмет інших галузей права. Зрозуміло, що різні підстави мають забезпечувати системне регулювання залежно від типу відносин. Саме тому, слушною є деталізація подібної підстави залежно від того, про який тип галузей права йдеться. Треба погодитись з тим, що поділ права на публічне і приватне починається з розмежування відносин, які регулюються публічним і приватним правом [1, с. 145-146]. Публічне право регулює відносини, пов'язані з діяльністю публічної влади, тоді як приватне право регулює відносини, які прямо не стосуються публічної влади, а пов'язуються з реалізацією інтересів окремих осіб, які визначаються та захищаються правом (приватний інтерес). Систему публічно-правових галузей формують як матеріальні галузі (конституційне, адміністративне, фінансове і т.д.), так і процесуальні (кримінальне процесуальне, адміністративне процесуальне і т.д.). До складу приватноправових галузей права відносяться цивільне, сімейне, житлове і т.д.

Предметом публічно-правових галузей права виступають відносини, які пов'язуються з реалізацією публічних інтер-

есів. Подібні відносини виникають між суб'єктами владних повноважень та іншими суб'єктами права. Регулювання цих відносин забезпечується комплексом юридичних засобів, зміст яких передбачає субординаційну конструкцію за схемою влади та підпорядкування. На відміну від публічних галузей підсистема приватного права акумулює сукупність однорідних норм, які регулюють відносини, що не пов'язані із здійсненням функцій публічної влади. Сферою правового впливу тут виступає реалізація приватних інтересів на підставі застосування диспозитивного методу [2, с. 177-178].

Єдність методів публічно-правового регулювання гарантує єдині вихідні засади упорядкування відносин імперативними засобами. Саме це знаходиться в основі упорядкування відносин між податковим правом та іншими публічно-правовими галузями (адміністративне право, кримінальне право і т.д.). Тобто, єдність правового впливу в цих умовах гарантована єдиним методом імперативного регулювання. В той же час, використання методу влади та підкорення податковим правом не означає непереборної межі щодо існування податкових відносин та приватно-правових відносин на межі з ними. Це не виключає того, що власне податкове право може оперувати окремими поняттями, які характерні для приватно-правових відносин (зобов'язання, договір, застава і т.д.), надавати в окремих випадках платникам право вибору [7, с. 14]. Однак це і не виключає того, що податково-правове регулювання реалізується в режимах застосування імперативних засобів впливу на поведінку учасників відносин.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Загальна теорія права: підручник / за заг. ред. М.І. Козюбри. Київ: Ваїте, 2015. 392 с.
2. Теорія держави і права : підруч. для студ. юрид. вищ. навч. закл. / О. В. Петришин, С. П. Погребняк, В. С. Смородинський та ін. ; за ред. О. В. Петришина. Хрків : Право, 2014. 368 с.
3. Воронова Л.К. Фінансове право України: підручник. Київ.: Прецедент; Моя книга, 2006. 448 с.
4. Податкове право : навч. посіб. / Н.Ю. Пришва. Київ: Юрінком Інтер, 2010. 368 с.
5. Музика-Стефанчук О. А. Фінансове право: навчальний посібник. 3-тє вид., доп. і перероб. Київ: Атіка, 2007. 264 с.
6. Фінансове право : підручник / [О. О. Дмитрик, І. Є. Криницький, О. А. Лукашев та ін.]; за ред. М. П. Кучерявенка, О. О. Дмитрик. Харків: Право, 2019. 416 с.
7. Податкове право : підручник / за ред. Д. О. Гетманцева та М. П. Кучерявенка; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків : Право, 2023. 464 с.

8. Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р., № 2456-VI / *Відомості Верховної Ради України*, 2010, № 50-51, ст. 572.

9. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія. Київ : Алерта ; КНТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.

10. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст.112.