

## СИСТЕМНІСТЬ ПРАВА ТА СИСТЕМНІСТЬ ЗАКОНОДАВСТВА: ПОДАТКОВО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

### SYSTEMATIC LAW AND SYSTEMATIC LEGISLATION: TAX-LEGAL ASPECT

Деменко О.Є., к.ю.н.,

асистент кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

В статті аналізується концепція системності щодо упорядкування податкових відносин. Це робиться через змістовний етап порівняльний аналіз двох систем: системи податково-правових норм (податкового права) та системи законодавчих норм (податкового законодавства). Принциповою особливістю реалізації конструкцій системності в податковому регулюванні є його публічно-правова природа. Це обумовлює декілька аспектів. По-перше, реалізація системності в публічному праві в цілому, на межі узгодження сфер регулювання публічно-правових галузей. По-друге, з'ясування системних відносин на межі публічного та приватного права. По-третє, системну побудову податково-правової підгалузі.

Проаналізовано обіг грошових коштів як цілісне явище, розкладено його на складові відповідно до предмету та методу кожного галузевого регулювання. Означено, що сукупність податково-правових норм являє собою системне складне угруповання яке об'єднує однорідні правові інститути. З'ясовано, що природа системності правового регулювання податкових відносин розмежує такі поняття як структура та система.

Системність податкового права передбачає з'ясування співвідношення однорідних інститутів, які входять до цього угруповання, узгодження податково-правових норм. Формальним вираженням цього як раз і виступає податкове законодавство. Виходячи з цього, в статті з'ясовується зміст та склад системи податкового законодавства, деталізується ієрархія її складових залежно від юридичної сили, характеру впливу на поведінку учасників податкових відносин (Конституція України, чинні міжнародні договори, податкові закони, підзаконні акти). Охарактеризовано низку особливостей податкових відносин, які виступають предметом правового впливу податково-правових норм.

Місце кожного із таких актів визначається на базі єдиного класифікаторів галузей України. В основі цього знаходиться критерій предмета та метода правового регулювання. Стосовно податково-правової спрямованості йдеться про системне упорядкування відносин, що гарантують надходження коштів від сплати податків та зборів до доходних частин бюджетів, що робиться завдяки використанню методу владних приписів.

**Ключові слова:** система податкового права, система податкового законодавства, склад податкового законодавства, податковий закон, податковий кодекс України, правовий порядок, бюджетні доходи, предмет та метод податкового регулювання.

The concept of systematicity regarding the regulation of tax relations is analysed in the article. This is done through a meaningful stage of comparative analysis of two systems: the system of tax and legal norms (tax law) and the system of legislative norms (tax legislation). A fundamental feature of the implementation of systematic constructions in tax regulation is its public and legal nature. This determines several aspects. Firstly, the implementation of systematicity in public law as a whole, on the verge of harmonizing the spheres of regulation of public law industries. Secondly, clarification of systemic relations on the border of public and private law. Thirdly, the systematic construction of the tax and legal sub-branch.

The circulation of monetary funds is analyzed as a holistic phenomenon, it is divided into components according to the subject and method of each industry regulation. It was determined that the totality of tax and legal norms is a system complex grouping that unites homogeneous legal institutions. It has been found that the nature of the system of legal regulation of tax relations distinguishes such concepts as structure and system.

Systematicity of tax law involves clarifying the ratio of homogeneous institutions that are part of this grouping, harmonizing tax and legal norms. Based on this, the article clarifies the content and structure of the tax legislation system, details the hierarchy of its components depending on the legal force, the nature of the influence on the behavior of the participants in tax relations (the Constitution of Ukraine, current international treaties, tax laws, by-laws). A number of features of tax relations, which are the subject of the legal influence of tax and legal norms, are characterized.

The place of each of these acts is determined on the basis of the unified classification of branches of Ukraine. This is based on the criterion of the subject and method of legal regulation. With regard to the tax and legal orientation, it is about the systematic arrangement of relations that guarantee the receipt of funds from the payment of taxes and fees to the revenue parts of budgets, which is done due to the use of the method of authoritative prescriptions.

**Key words:** system of tax law, system of tax legislation, composition of tax legislation, tax law, the Tax Code of Ukraine, legal order, budget revenues, subject and method of tax regulation.

Системність є однією із принципових ознак організації правового впливу на регулювання поведінки учасників відносин. Аналізуючи системний вплив на упорядкування дій або бездіяльності суб'єктів важливо розмежувати правову системність та законодавчу системність. Універсальними чинниками структурування системи права виступають предмет та метод правового регулювання, принципи та інтереси і потреби окремих осіб [1, с. 174]. Практично, з подібним підходом співпадає і визначення системи права. Так, вона визначається як система «... створена в результаті діяльності людей, інтегрована принципами права, зумовлена поєднанням приватних і публічних інтересів, сукупність правових норм, внутрішня організація якої характеризується їх єдністю, узгодженістю, диференціацією та групуванням у відносно самостійній структурній утворення» [2, с. 143]. В той же час, система

законодавства передбачає виділення цілісної, внутрішньо-узгодженої сукупності чинних нормативно-правових актів, яка характеризується відповідними ознаками (цілісність, зв'язок з системою права, результат нормотворчості, системність внутрішніх зв'язків, структурованість, диференціація, узгодженість, понятійна єдність) [1, с. 188–189].

Правова системність узагальнює формування певних сукупностей правових норм та відображає побудову як системи права в цілому, так і узгодженість в її межах окремих правових галузей, підгалузей, інститутів. Визначаючи підстави поєднання відповідного типу правових норм, треба виходити із чіткого визначення об'єкта правового впливу, системи учасників, методів, якими упорядковуються їх поведінка. Системна побудова в цій ситуації може розглядатися як шлях від типу до різновидів. Так, право як система упорядкування поведінки суб'єктів розподіля-

ється на блок публічного та приватного. Кожен із цих блоків включає низку типових галузей права. «Поділ права на публічне і приватне має починатися із розмежування відносин, що регулюються публічним і приватним правом. Публічне право – це підсистема права, яка регулює відносини, пов'язані з діяльністю публічної влади (державної влади та місцевого самоврядування)... Приватне право – це підсистема права, що регулює такі відносини між суб'єктами права, які прямо не стосуються публічної влади. Приватно правові відносини пов'язані з реалізацією інтересів окремих осіб, які визначають та захищаються правом (приватний інтерес)» [2, с. 145]. Традиційним розмежування права на публічне та приватне здійснюється за рахунок таких підстав як предмет та метод регулювання, склад, інтерес, суб'єктні та об'єктні ознаки [1, с. 177–179].

В системі публічного права як раз і виділяються норми, які забезпечують правовою оболонкою відносини щодо руху публічних коштів (галузь фінансового права). Сукупність фінансово-правових норм передбачає два аспекти системності. Йдеться про системність як формування стійких зв'язків з іншими галузевими угрупованнями правових норм, які також передбачають регулювання обігу грошових коштів. Саме тому, важливо, проаналізувавши обіг грошових коштів як цілісне явище, розкласти його на складові відповідно до предмету та методу кожного галузевого регулювання. До цього має об'єктивно доєднатись реалізація задачі визначення та узгодження меж кожної окремої правової галузі в умовах забезпечення системного правового впливу на рух грошових коштів.

Відповідна спеціалізація правових норм спрямована не лише на формування окремих однорідних груп, але і досягнення ефективного правового впливу. При цьому, треба враховувати, що однорідність як породжується, так і забезпечується єдиними типовими засобами впливу на поведінку суб'єктів відносин. Якщо публічність закладає певний єдиний знаменник під всі галузі, які упорядковують поведінку учасників шляхом владних наказів, то їх деталізація залежно від особливостей предмету, суб'єктного складу, мети як раз і забезпечують досягнення максимального ефекту в їх застосуванні. Навряд чи, послідовним є погляд на галузь права як абсолютно однорідну сукупність правових норм. В основі такої однорідності знаходиться, перш за все, предмет правового регулювання який включає «... такі суспільні відносини, упорядкування яких можливе і водночас доречне саме за допомогою юридичних засобів і способів... які визначають межі правового регулювання, поза якими воно стає неефективним» [2, с. 197].

Предметна єдність правової галузі не виключає, а обумовлює прояв відповідної специфіки предметних відносин, що обумовлює диференціацію цілісної галузевої групи правових норм на окремі блоки. В якості таких блоків виступають внутрішні галузеві інститути. Так, оцінюючи місце податкового права в системі права треба чітко визначитись з його проміжним характером. З одного боку, податкове право – внутрішнє структурне утворення фінансово правової галузі (підгалузь чи складний інститут), з іншого боку складний характер податкових відносин обумовлює диференціацію податково-правових норм на окремі інститути, які упорядковують справляння окремих податків та зборів.

Сукупність податково-правових норм являє собою системне складне угруповання яке об'єднує однорідні правові інститути. При чому, однорідність останніх не дозволяє диференціювати їх на ще більш вузькі групи. Інститут права виступає як виокремлена група норм права, які регулюють певний вид однорідних суспільних відносин. Він є базовим рівнем об'єднання норм права та характеризується: а) певним видом однорідних суспільних відносин; б) виступає як складова цілісної галузі права; в) характеризується відносною автономністю, що забез-

печує специфіку в системі цілісного правового галузевого регулювання; г) відзначається особливим предметом, статусом суб'єктів, поняттями [1, с. 184–185].

Системне поєднання податково-правових норм передбачає виділення групи податкових норм, які мають загальне значення і мають деталізуватися по кожному різновиду окремого платежу. Так, визначивши родові поняття платника, законодавець в подальшому деталізує його по кожному окремому податку, закріплюючи особливі риси та ознаки і відповідно додаючи специфічності в режим виконання такою особою податкового обов'язку. В цих умовах через структурування системи податково-правових норм забезпечується формування як загальних, так і спеціальних режимів. При цьому, справляння окремих податків та зборів гарантує видові особливості базових інститутів податково-правових норм та встановлення системи раціональних, ефективних зв'язків між ними.

З'ясовуючи природу системності правового регулювання податкових відносин треба розмежовувати такі поняття як структура та система. Перше із них (структура) виражає внутрішню побудову елементів, формування базових, найпростіших податкових інститутів, тоді як друга (система) уособлює логічну пов'язаність податково-правових норм, що об'єднанні в базові інститути. При цьому, важливим є не лише структурування таких сукупностей податково-правових норм, але і врахування, аналіз, перспективи зв'язків між базовими інститутами, підстави об'єднання їх в єдину цілісну систему.

Системність законодавча деталізує предметну визначеність законів та підзаконних актів. «Формальна визначеність права є його невід'ємною властивістю, що передбачає необхідність закріплення норм права у формальних джерелах права, зокрема в нормативно-правових актах (законодавстві)» [1, с. 188]. Побудова ефективної узгодженої системи законодавства передбачає декілька обов'язкових умов: а) додержання чіткості нормотворчих процедур, за наслідками яких і з'являється відповідний законодавчий акт; б) додержання виваженої ієрархії в побудові системи законодавства відповідно до юридичної сили актів, що складають відповідну систему; в) узгодженість предметного регулювання та методів, які для цього використовуються при регулюванні актами, що знаходяться на нижчих шабелях ієрархії виключно при умові делегування їм цього актами, що знаходяться в ієрархії вище; г) організації системного узгодження актів при виключенні підстав колізій, як між актами які знаходяться на різних рівнях побудови системи законодавства, так і однорівневими актами.

Система податкового законодавства формується «...під впливом комплексу об'єктивних та суб'єктивних факторів, які включають предмет регулювання, метод правового впливу, за допомогою яких законодавець намагається найбільш повно і точно врегулювати відповідну групу суспільних відносин». Відповідно до ст. 3 Податкового кодексу України податкове законодавство України складається з Конституції України; цього Кодексу; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом [3].

Характеризуючи систему податкового законодавства треба мати на увазі, що навряд чи доцільно уявляти її як сукупність однорідних законодавчих актів. Однорідних законодавчих норм – так, але не однорідних законодавчих

актів. Ми не можемо виключати ситуації, коли цілісний законодавчий акт (закон, указ, постанова і т.д.) сформовано за рахунок поєднання законодавчих норм, які уособлюють різні типи регулювання (публічне та приватне). Але законодавчий вплив на певні однорідні відносини можна здійснювати лише однорідними засобами, при-таманними саме цим галузевим інструментам. Системна однорідність в законодавчому регулюванні формується на інших підставах. Навряд чи, в даній ситуації можна наголошувати на включенні до системи податкового законодавства цілісного кола законодавчих актів. Зрозуміло, що основу такої системи складають саме податкові закони, які сформовані виключно за рахунок податково-правових норм. Але не можна виключати і об'єктивне знаходження в цій системі окремих законодавчих норм, які регулюють податкові відносини, але входять часткою (розділом) до законодавчого акту, який регулює не податкові відносини і має відповідно, комплексну природу.

Принциповою умовою в побудові системи податкового законодавства є формування ієрархії актів, розташування їх в цій системі залежно від юридичної сили, характеру впливу на поведінку учасників податкових відносин. Юридична сила являє собою властивість нормативно-правових актів та встановлених ними норм права, що є основою для визначення співвідношення їх взаємної ієрархічної підпорядкованості у системі нормативно-правових актів. Така ієрархія зумовлюється сукупністю ознак, що впливають із засад конституційного ладу в Україні, компетенції та територіальної юрисдикції суб'єкта правотворчої діяльності. Ці умови визначаються безпосередньо Конституцією України та законами [4].

В Україні сформувалася така ієрархія нормативно-правових актів [3]:

1) Конституція України, яка в системі нормативно-правових актів України має найвищу юридичну силу і є обов'язковою до виконання на території України. В контексті податково-правового регулювання треба розуміти, що конституційний вплив на упорядкування податковий відносин здійснюється через декілька типів конституційних норм. З одного боку це ті норми, які закладають організаційні засади формування податкової системи і т.д. (наприклад, конституційне визначення адміністративно-територіальної побудови України закладає засади дворівневої податкової системи). З іншого боку, це конституційні норми які є безпосередньо засадничими в організації податкового регулювання. Так, ст. 92 Конституції України визначено, що виключно законами України встановлюється система оподаткування, податки і збори. Такий же засадничий характер має ст. 67 Конституції України, якою закріплено характер та склад податкового обов'язку;

2) чинні міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, укладаються відповідно до Конституції України та мають на території України вищу юридичну силу, ніж інші нормативно-правові акти і є обов'язковими до виконання на території України. При колізії норм застосовуються правила міжнародного договору [3]. Активізація використання норм міжнародного договору обумовлено інтенсивним розвитком міждержавних відносин в умовах євроінтеграції України. Подібний розвиток міждержавних відносин передбачає поєднання двох тенденцій. По-перше, міжнародні угоди та договори мають чітко відобразити сучасний стан відносин і охопити констатацію цього рівня розвитку відносин в відповідному правовому приписі. По-друге, подібні норми мають чітко відображати певну передбачуваність, прогностичність у врахуванні перспектив розвитку таких відносин. Це також має передбачатися в подібному впливі міжнародних договорів;

3) закони, які приймаються на основі Конституції України, чинних міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України,

мають на території України вищу юридичну силу, ніж інші нормативно-правові акти і є обов'язковими до виконання на території України. В регулюванні податкових відносин таким законом виступає Податковий кодекс України. Відповідно до ч. 1 ст. 11 Закону України «Про правотворчу діяльність», кодекс – це закон, який створений шляхом систематизації норм права, містить загальні засади, на підставі яких комплексно регулює однорідну сферу суспільних відносин, забезпечуючи стабільність правового регулювання. Прийняття Податкового кодексу України в 2010 році обумовило заміну єдиним кодифікованим законом низки законодавчих актів, які регулювали податкові відносини, це стосується Законів України «Про систему оподаткування», «Про податок на додану вартість», «Про оподаткування прибутку підприємства» та Декретів Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» і «Про місцеві податки та збори» а також інших нормативних актів.

Значущість закону пояснюється особливістю законотворчої процедури, узагальненістю приписів, системністю спрямування правового впливу. Норми закону виражають стратегічні цілі та засоби правового упорядкування відповідного типу відносин, тоді як підзаконні акти деталізують та конкретизують ці завдання на підставі делегування їм цього саме законом. Податковий закон визначає повноваження суб'єктів, об'єкт правового регулювання, виступаючи основним актом, що спрямовується на регулювання податкових відносин;

4) постанови Верховної Ради України, укази Президента України приймаються на основі та на виконання Конституції України та (або) законів, чинних міжнародних договорів України і є обов'язковими до виконання на території України. Подібні підзаконні акти складають особливу групу законодавчих актів, які деталізують положення Конституції України і законів України [5]. Вони спрямовуються на регулювання відносин, які не врегульовані на рівні закону і спрямовуються на більшу деталізацію форм і засобів правового впливу. Саме за рахунок подібних актів досягається поєднання оперативності та системності законодавчого впливу. В такій ситуації стрімка зміна тих суспільних відносин, які не вимагають прийняття нових норм законів, враховується саме через оперативне прийняття цього типу підзаконних актів. «...Мобільні зміни податкових законів в умовах ситуації, яка швидко змінюється, не завжди можливі, і саме указом створюється можливість швидкого та адекватного реагування податкового законодавства на податкові відносини, які вимагають негайного коригування»;

5) постанови Кабінету Міністрів України, нормативно-правові акти Національного банку України приймаються на основі та на виконання Конституції України та (або) законів, чинних міжнародних договорів України, постанов Верховної Ради України та указів Президента України, мають на території України вищу юридичну силу і є обов'язковими до виконання на території України. Підстави того, що Кабінет Міністрів України є вищим органом в системі органів виконавчої влади [5] закладають принципові засади похідності та підкорення актів Кабінету Міністрів України від актів, які знаходяться вище них в ієрархії податкового законодавства. Визначаючи місце і значення актів КМУ в системі регулювання податкових відносин, треба віддати перевагу актам, що мають нормативне значення. Саме вони відображають компетенцію цього органу щодо сфери та завдань регулювання податкових відносин, загальних принципів завдяки яким це здійснюється.

Конкретне місце нормативно-правового акту серед інших нормативно-правових актів в горизонтальній (предметно-галузевій) структурі правової системи визначається на базі єдиного класифікатора галузей законодавства України. Ступінь відповідності нормативно-правового акту існуючій ієрархії нормативно-правових актів у пра-

вовій системі є дуже важливим, виходячи з принципового положення про те, що нормативно-правовий акт діє не ізольовано, а як складовий елемент узгодженої системи таких актів. Тому кожен нормативно-правовий акт, враховуючи предмети регулювання, має перебувати в цій системі на своєму, тільки йому належному місці, не вступаючи в суперечність з іншою частиною законодавства.

Досліджуючи питання системної узгодженості податкового законодавства, співвідношення актів, які складають цілісний комплекс, принципово важливо звернути увагу на ст. 19 Конституції України, яка регламентує, що правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством. Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [5]. Тобто, об'єктивне місце кожного законодавчого акта в цілісній системі податкового законодавства залежить від: а) юридичного факту, підстави прийняття акту; б) відповідності повноважень органу який ініціює та приймає відповідний законодавчий акт; в) конституційних можливостей, способу реалізації нормотворчості.

Концептуальна оцінка нормативно-правового акту передбачає визначення сфери суспільних відносин, які він має регулювати, і відповідної галузі права, до якої він належить, а також предмета і методу регулювання конкретного виду цих відносин і засобів впливу на поведінку їх учасників. Предмет податкового регулювання охоплює

відносини, які гарантують формування дохідних частин бюджетів. При цьому, йдеться не про те, що вони охоплюють всі джерела бюджетних надходжень. Податкові надходження є лише одним із чотирьох джерел, які формують бюджетні доходи [6]. Податкові відносини, виступаючи предметом правового впливу податково-правових норм характеризуються низкою особливостей: пов'язуються за реалізацію податкового обов'язку; виникають та існують на підставі податково правових норм; виражають державну волю та інтерес в сфері оподаткування; мають організаційно-майновий характер; узгоджують суб'єктивні права та обов'язки; гарантуються можливістю застосування державного примусу.

Упорядкування подібного типу відносин здійснюється сукупністю типового методу з притаманними виключно йому податково-правовим особливостями. Традиційний імперативний метод правового регулювання характеризує будь-який публічно-правовий вплив на певний тип суспільних відносин, які виражають предмет правового регулювання. В той же час, не можна вважати, що метод однаковий для всіх публічних галузей права. Метод податково-правового регулювання характеризується певними особливостями, в основі яких знаходиться специфіка податкових відносин: не базується на вертикальній субординації; власні приписи виходять від органів, які спеціально утворені державою для фінансової діяльності; не передбачає повного підкорення одного суб'єкта іншому; передбачає жорсткий ступінь імперативності; стосуються специфічного об'єкту – публічних грошових фондів.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. 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. Харків: Право, 2015. 368 с.
2. Загальна теорія права: підручник / за заг. ред. М.І. Козюбри. Київ: Ваіте, 2015. 392 с.
3. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
4. Про правотворчу діяльність: Закон України від 24 серпня 2023 р. № 3354-IX / *Офіційний вісник України*. 2023 р. № 88. С. 14. Ст. 5121.
5. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 25к/96-ВР / *Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
6. Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI / *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50–51. Ст. 572.