

УДК 336.225.6

СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ ЯК ПРАВОВОГО ТА ЗАКОНОДАВЧОГО ПОНЯТТЯ

MODERN APPROACHES TO DETERMINATION OF TAX SYSTEM AS A LEGAL AND LEGISLATIVE CONCEPT

Лобач О.М.,

*кандидат юридичних наук, доцент кафедри загальнотеоретичних та державно-правових наук
Національного університету «Києво-Могилянська академія»*

Статтю присвячено розгляду сучасних підходів до визначення поняття «податкова система». Проблематика цього поняття формується його законодавчою невизначеністю (неповною визначеністю) та різними підходами науковців до її розуміння. Податкова система, центром якої є податки, на даний час є важливим чинником розвитку суспільства та держави.

Ключові слова: податкова система, система оподаткування, система податків і зборів, адміністрування податків, зборів, платежів.

Статья посвящена рассмотрению современных подходов к определению понятия «налоговая система». Проблематика этого понятия формируется отсутствием его законодательного определения (неполного определения) и различными подходами ученых к его пониманию. Налоговая система, центром которой являются налоги, на современном этапе является важным фактором развития общества и государства.

Ключевые слова: налоговая система, система налогообложения, система налогов и сборов, администрирование налогов, сборов, платежей.

The present paper is devoted to consideration of modern approaches to definition of «tax system». The problems of this concept are caused by the vagueness of its legal definition (incomplete definition) and different approaches of scientists to its understanding. The tax system, center of which are taxes, is an important factor of society and state development nowadays.

Key words: tax system, system of taxation, system of taxes and collections, administration of taxes, collections, payments.

Актуальність теми. «Воістину, що на Заході, що на Сході, податки охоплюють усе суспільство, економіку, міжнародні сферу, це нічим не замінимо, унікальна фіскальна першооснова життєдіяльності держави, існування та розвитку суспільства» [1, с. 46]. Таке значення й роль податків можна зустріти у багатьох працях, предметом дослідження яких виступають податки або явища, які їх супроводжують, і які в силу такого зв'язку з податками є предметом правового регулювання. Одним із таких явищ є податкова система, визначення поняття якої виділяється актуальною проблемою у сучасних дослідженнях податкового права та податкового законодавства. Російський учений В.М. Назаров відмічає, що на тлі широкого вживання цього поняття при відсутності його належного законодавчого визначення різні автори вкладають у нього різний зміст або застосовують його для визначення різних

суспільних відносин. Відсутність наукового розроблення цього правового поняття стало, на думку вченого, причиною відмови російського законодавця від його законодавчого закріплення, тим більш, що спроба закріпити поняття «податкова система» у Законі РРСФР «Про основи податкової системи у Російській Федерації» (1991 р.) виявилася невдалою. Так, визначення податкової системи як сукупності податків, зборів та інших платежів, що справляються в установленому порядку, призвела до практики встановлення податків, яка суперечила Конституції РФ (ст. 57), й того, що до 1994 року у РФ було додатково введено 70 видів регіональних та місцевих податків окрім тих, що були передбачені у вказаному Законі. На його думку, наукове розроблення поняття «податкова система» дозволить визначити системний устрій сфери оподаткування, питання, що підлягають регулюванню, межі такого регулювання, це

поняття може слугувати основою для формування системи загальної частини податкового права та законодавчих положень про окремі податки. У сучасній правовій демократичній державі без належної правової регламентації ніякий обов'язковий платіж не може розглядатися як податок [2, с. 2–24].

Багато вчених (юристів, економістів) пропонують визначення поняття «податкова система», але єдиного підходу до її визначення так і не вироблено. Метою даної статті ставимо розгляд доктринальних та законодавчих підходів до визначення поняття «податкова система», виявлення проблем (на прикладі України та Російської Федерації).

Виклад основного матеріалу. Активне розроблення зазначеної проблематики відбувається в російській науці. Відмітивши відсутність легального визначення поняття податкової системи в російському законодавстві, О.В. Карташов вказує на існування у науковій літературі в даний час різних підходів до її визначення. Звертаючись до деяких з них, учений зазначає, що аналіз податкової системи, її природи та сутності здійснюється дослідниками з урахуванням істотних умов оподаткування, якими останні виділяються: принципи оподаткування (побудови податкової системи); порядок встановлення (введення) податків; систему податків та зборів; порядок розподілу податкових надходжень; права та обов'язки учасників податкових відносин; форми (методи) податкового контролю тощо. При цьому переважне значення надається принципам побудови податкової системи, від яких залежить здатність системи податків і зборів у цілому й кожного податку окремо виконувати покладені на них функції, та які створюють умови для ефективного функціонування податкової системи [3, с. 17–19]. Аналізуючи запропоновані російськими науковцями численні доктринальні поняття податкової системи (її будову, структуру), Е.Д. Соколова виділяє дві основні теоретичні позиції відносно категорії «податкова система», що склалися на даний час у науці фінансового права та фінансовій науці: податкова система – це сукупність усіх платежів, що мають обов'язковий характер (тобто сукупність податків та зборів); крім системи податків та зборів податкова система включає також інші елементи [4, с. 12–19]. З наведеного і О.В. Карташовим, і Е.Д. Соколовою вбачається, що категорії «податкова система» та «система податків і зборів» російськими вченими не отожднюються, ширша за своїм змістом перша, друга є елементом першої. З приводу другої позиції Е.Д. Соколова вказує на відсутність єдності поглядів учених на це питання, при цьому відмічає наявність у цих поглядах співпадіння щодо окремих елементів податкової системи. На її думку, до податкової системи мають включатися: система податків і зборів; принципи оподаткування та порядок встановлення, введення та справляння податків і зборів; права та обов'язки, відповідальність учасників податкових відносин, способи захисту їх прав та інтересів [4, с. 18]. Отже, доктринальні підходи російських науковців до визначення поняття «податкова система» ґрунтуються на широкому та вузькому розумінні цієї системи та відповідно ставляться до вирішення дві основні проблеми. Перша – встановлення співвідношення податкової системи із системою податків і зборів – у РФ вирішено на законодавчому рівні: у Податковому кодексі РФ застосовано конструкцію «система податків і зборів».

Цей термін, як зазначає Н.І. Хімічева, є більш вдалим порівняно з не зовсім точним терміном «податкова система», оскільки останній може тлумачитися більш широко, ніж сукупність платежів, або взагалі в іншому аспекті, наприклад, як система податкових органів [5, с. 380]. Друга – включення до складу податкової системи не лише системи податків і зборів, а й інших елементів, які складають її зміст, як зазначає Е.Д. Соколова, є предметом активної наукової дискусії, під час якої висловлені неоднозначні (а з окремих елементів навіть і протилежні) підходи до розуміння поняття «податкова система» [4, с. 11–19]. На думку цієї вченої, сумнівим є включення до податкової системи таких елементів, як: податкове законодавство або системи та принципи податкового законодавства¹; системи органів податкового адміністрування або системи податкових та інших фіскальних органів²; форм та методів податкового контролю³; порядку розподілу податкових надходжень між бюджетами різних рівнів або порядку розподілу податків по бюджетах⁴ [4, с. 19–21]. Втім, із приводу елементного складу податкової системи науковцями висловлено й дещо інші підходи. Так, надаючи широкого визначення податкової системи, як заснованої на визначених принципах системи врегульованих нормами права суспільних відносин, що складаються у зв'язку зі встановленням та справлянням податків і зборів, І.І. Кучеров виділяє у податковій системі низку підсистем: податкообкладаючі суб'єкти; податки та збори; платники податків; адміністрування оподаткування; органи, які забезпечують податкову безпеку [6, с. 71–72]. І.А. Майбуров та А.М. Соколовська (українська вчена, відома фундаментальними працями у сфері податків та оподаткування (виділено мною. – О.Л.)) у податковій системі виділяють: 1) підсистему податкових відносин та правовідносин, які регламентуються законами та іншими нормативно-правовими актами з питань оподаткування, які створюють нормативно-правову базу оподаткування; 2) підсистему оподаткування – її складають окремі податки й збори (кожен із яких представляє собою сукупність взаємопов'язаних елементів – суб'єкт, об'єкт, податкова база тощо) та порядок (механізм) їх вирахування та сплати. Останній разом із порядком встановлення, зміни та скасування податків, зборів, регламентований податковим законодавством, утворює організаційно-правовий механізм забезпечення функціонування податків і зборів. Складовою цього механізму є й механізм забезпечення дотримання правил податкового законодавства, що включає порядок податкового обліку, правила виконання обов'язків зі сплати податків та зборів, способи забезпечення їх виконання, процедуру податкового контролю, порядок реалізації відповідальності за податкові правопорушення та порядок оскарження актів податкових органів, дій та бездіяльності їх посадових осіб; 3) підсистему податкового адміністрування як регламентовану законами та іншими нормативно-правовими актами управлінську діяльність, здійснювану податковими та іншими органами виконавчої влади з регулювання та контролю виконання податкоплатниками обов'язків зі сплати податків і зборів, а також із примусу податкоплатників до виконання своїх обов'язків. ґрунтуючись на таких її складниках, ці вчені під податковою системою розуміють регульовану нормами податкового права, закріпленими в законах та інших нормативно-правових актах із питань оподаткування, а

¹ Е.Д. Соколова обґрунтовує це так: «Податкове законодавство не можна розглядати в якості елемента податкової системи тому, що податкове законодавство, точніше, як закріплено в ПК РФ, «законодавство Російської Федерації про податки і збори», «законодавство суб'єктів Російської Федерації про податки і збори», «нормативно-правові акти органів місцевого самоврядування про податки і збори» є, відповідно, підгалузями (елементами) російського законодавства, регіонального законодавства та системи муніципальних актів представницьких органів місцевого самоврядування, та закріплюють необхідні юридичні умови для функціонування податкової системи, будучи її правовою основою. Тому включення податкового законодавства в якості елемента в податкову систему не логічне, оскільки це різнопорядкові категорії» [4, с. 19–20].

² Автор вважає, що до складу податкової системи включається не сама система податкових чи фіскальних органів, а лише права та обов'язки, відповідальність останніх, як учасників податкових відносин [4, с. 20].

³ Автор вважає, що податковий контроль, як вид фінансового контролю, має по відношенню до податкової системи зовнішній характер, охоплює своїм впливом усі її елементи, тому його форми та методи не можуть бути одним із елементів податкової системи [4, с. 20].

⁴ Автор вважає більш виправданим розглядати «порядок розподілу податкових надходжень між бюджетами різних рівнів» не елементом податкової системи, а принципом фінансової діяльності держави, в тому числі принципом бюджетної та податкової діяльності держави та муніципальних утворень [4, с. 20–21].

також неформальними нормами та правилами, сукупність податкових відносин та правовідносин, які проявляються в конкретних формах податків і зборів, функціонування яких (від встановлення та законодавчого визначення всіх обов'язкових елементів до контролю за дотриманням податкового законодавства й відповідальності за податкові правопорушення) забезпечується за допомогою визначеного організаційно-правового та адміністративного механізму [7, с. 245–258]. Розглянуті доктринальні позиції російських учених дійсно вказують на відсутність однакового розуміння змісту податкової системи, включення до неї окремих елементів (податкового законодавства, адміністрування оподаткування (чи податкового адміністрування), системи контролюючих органів, системи податкового контролю тощо).

Аналогічні проблеми податкової системи як правової та законодавчої категорії, співвідношення законодавчих категорій «податкова система» і «система оподаткування» та інші обговорюються науковцями і в Україні. Досліджуючи формування податкової системи України у праці «Генезис податкового регулювання» в Курсі податкового права, відомий український вчений – правник-фінансист М.П. Кучерявенко користується категорією «податкова система», спираючись при цьому на акт законодавства, яким було запроваджено законодавчу категорію «система оподаткування». Вчений вказує, що формування податкової системи України почалося на межі 1991–1992 р.р. і що з 1991 р. в Україні керувалися Законом Української РСР від 25 червня 1991 р. «Про систему оподаткування» в якості закону, що регулює національну систему оподаткування [8, с. 681]. Відмітимо, що визначення поняття категорії «система оподаткування» цей Закон не містив, у його преамбулі було встановлено, що ним визначаються принципи побудови системи оподаткування в Українській РСР, види податків, зборів і обов'язкових платежів, напрями їх зарахування, платники податків і об'єкти оподаткування та відповідальність за порушення законодавства про податки [9]. Визначення системи оподаткування (як сукупності податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів і внесків до державних цільових фондів, що справляються у встановленому порядку) вперше було надане у новій редакції вказаного Закону від 02.02.1994 р. № 3904 [10], трохи змінене у наступній новій редакції цього Закону від 18.02.1997 р. № 77/97–ВР («Сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляється у встановленому законодавстві України порядку, становить систему оподаткування» [11]), воно проіснувало до 2 грудня 2010 року. Цією категорією оперує й Конституція України, і хоча зміст «системи оподаткування» Основний Закон не розкриває, але без сумніву надає їй ширшого значення, ніж сукупність податків і зборів, що, на наш погляд, прямо випливає із юридичної конструкції норми ч. 2 ст. 92: «Виключно законами України встановлюються: 1) Державний бюджет України і бюджетна система України; система оподаткування, податки і збори» [12]. Коментуючи цю норму, автори науково-практичного коментаря до Конституції України виділили функцію парламенту «... регулювати систему оподаткування, податків і зборів» [13, с. 441], і тим самим визначили, як співвідносяться ця система та податки й збори – останні є її елементами й фактично становлять систему податків і зборів України. Введений з 1 січня 2011 року в дію Податковий кодекс України запровадив нову законодавчу категорію «податкова система України» в подібній, як у РФ ще у 1991 р., інтерпретації – сучасну податкову систему України визначено, як сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляється в установленому цим Кодексом порядку [14]. Для порівняння ще раз вкажемо, що чинний Податковий кодекс РФ користується юридичною конструкцією «система податків і зборів у Російській Федерації» (складається із федераль-

них, регіональних та місцевих податків і зборів) [15, с. 26], якій, як було зазначено вище, відводиться місце елементу (підсистеми) податкової системи.

Слід зазначити, що в Україні категорія «податкова система» широко вживалася на різних рівнях (вченими, депутатами, податківцями, експертами) задовго до її законодавчого закріплення у кодифікованому податковому акті, а спроба з'ясування суті категорій «податкова система» та «система оподаткування» виявила різні підходи науковців. Окремі вчені вживають обидва терміни як рівнозначні [16, с. 43; 17, с. 235; 18, с. 267–268; 19, с. 74; 20, с. 116–117], інші, не ототожнюючи їх, використовують обидва, враховуючи їх застосування в актах законодавства, що діяли на певному проміжку часу [21, с. 53–60, 119], треті вдаються до визначення лише поняття «податкова система» [22, с. 15], четверті визначають їх співвідношення, як, наприклад, Н.Ю. Пришва «систему оподаткування» вважає ширшим поняттям і включає до неї податкову систему як її складову [23, с. 35]. Маємо відмітити, що, як і російські, українські дослідники розглядають податкову систему як у вузькому (як сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку), так і в більш широкому розумінні, за якого податкова система включає правові основи оподаткування, виконавчо-контролюючі органи, порядок розроблення та законодавчого закріплення формальних правил оподаткування, неформальні правила оподаткування [24, с. 25]. Група вчених-економістів поняття «податкова система» визначає через її структурну побудову: «Податкова система (система оподаткування) – сукупність законодавчо встановлених у державі різних видів податків і зборів, а також принципів, форм, методів оподаткування та організація податкової роботи і контролю за дотриманням податкового законодавства». Ця група вчених ототожнює податкову систему із системою оподаткування і включає до останньої такі складові, як: процес установлення і впровадження в дію податків; види податків; права та обов'язки платників податків; порядок розподілу податків між бюджетами різних рівнів; відповідальність учасників податкових відносин [19, с. 73–74]. Інша група вчених-економістів розуміє під податковою системою сукупність встановлених у країні податків, які взаємопов'язані, органічно доповнюють один одного, не суперечать системі у цілому та іншим її елементам. Ці вчені вказують, що системний підхід передбачає загальність окремих елементів, об'єднаних регулярною взаємодією з тою чи іншою формою управління, і на такому підґрунті податкова система визначається ними, як сукупність податків і зборів, обов'язкових платежів, об'єднаних спільною організаційною структурою та нормативно-правовою базою [24, с. 23]. Третью групою вчених-економістів висловлено позицію про розмежування двох підходів до розуміння податкової системи: по-перше вона складається з законодавчо закріплених у державі податків і податкових платежів; по-друге, вона включає в себе механізми нарахування, сплати податків та організацію контролю та відповідальності за порушення податкового законодавства. На такому підґрунті ці вчені зауважують, що не можна ототожнювати поняття «податкова система», «система оподаткування» та «система податків і зборів»: найвужчим із них вважають «систему податків і зборів», що представляє собою сукупність установлених чинним законодавством держави податків і зборів; до «системи оподаткування» поряд із закріпленою законодавством сукупністю податків і зборів включають також механізми і способи їх розрахунку та сплати до бюджету та інших державних цільових фондів; найширшим же змістом наділяють поняття «податкова система», яка окрім системи податків і зборів та системи оподаткування включає також суб'єктів податкової роботи, які забезпечують адміністрування і надходження

податків і зборів до бюджету та інших державних цільових фондів [25, с. 93]. Серед підходів учених-економістів до визначення податкової системи вирізняється підхід А.М. Соколовської, яка, по-перше, звертає увагу на синтетичність категорії «податкова система», і в такому контексті визначає її теоретичним виразом взаємодії, взаємозалежності, взаємоузгодженості податкових відносин, які функціонують, як певна цілісність, по-друге, визнає податкову систему складною категорією, елементами якої є підсистеми, що вступають у взаємодію як певні цілісності, по-третє, визначає категорію «податкова система» через категорію «податкові відносини», сукупність яких і складає її зміст. Податкову систему автор пропонує розглядати у різних ракурсах та на різних рівнях глибини. В умовах правової держави податкові відносини, зазначає вчена, регламентуються нормами фінансового права, набуваючи форми податкових правовідносин, внаслідок цього податкова система на менш глибокому рівні її пізнання представляється як сукупність нормативно-правових актів, передусім – податкових законів, що регулюють податкові правовідносини. Втім це не остаточний ракурс погляду вченої на податкову систему. Згрупувавши податкові правовідносини (за суб'єктним складом із відповідним правовим статусом) у чотири групи, вона наводить їх характеристики, які дозволяють визначити ці правовідносини тими самими елементами (підсистемами) податкової системи – це обов'язкова правова регламентація (законодавство з питань оподаткування) податкових правовідносин (включаючи загальні засади – принципи такої регламентації, що забезпечують реалізацію й дотримання основних прав і свобод платників податків, та принципи побудови податкової системи, що забезпечують реалізацію й дотримання основ конституційного ладу); система оподаткування, як система взаємопов'язаних, взаємоузгоджених податків, побудована відповідно до наукових принципів оподаткування; сукупність (система) фіскальних установ як специфічний, особливий елемент податкової системи, що опосередковує відносини між державою і платниками, вступаючи в такі відносини від імені держави, а не як їх (відносин) самостійний суб'єкт, і забезпечує справляння податків на користь держави, приводить податкову систему в рух, забезпечує її функціонування. Зрештою податкову систему А.М. Соколовська визначає, як регламентовану нормами фінансового права, закріплену в законах та інших нормативно-правових актах із питань оподаткування сукупність податкових відносин, які опосередковуються фінансовими органами, що забезпечують адміністрування податків і проявляються в конкретних формах оподаткування [26, с. 83–88].

Серед позицій учених-правників щодо визначення податкової системи звернемося до позиції М.П. Кучерявенка, який підкреслює, що правильне розуміння поняття «податкова система» передбачає розмежування суспільних відносин, що складаються у сфері оподаткування, на матеріальні та процесуальні – встановленням переліку податків, зборів забезпечується матеріальна сторона податкової системи, призначенням якої є акумуляція доходів держави через надходження податків, і яка реалізується через процесуальні відносини щодо встановлення, зміни, скасування податків, зборів, забезпечення їх сплати, організації контролю та відповідальності за порушення податкового законодавства [27, с. 39]. На його думку, поняття «податкова система» на сьогодні вже не викликає особливих суперечок у спеціальній літературі і не є категорією виключно податкового права, оскільки займає

визначене, комплексне, граничне положення на стику бюджетного й податкового права. Так, з одного боку, податкове право регулює відносини щодо надходження коштів у дохідну частину бюджетів, а, з другого, – це фактично відносини формування дохідної частини бюджетів, які охоплюються бюджетним правом. Ґрунтуючись на цьому та виділяючи у класифікації доходів бюджетів платежі податкового характеру (податки, збори, плати), вчений пропонує визначити податкову систему як сукупність податків, зборів і платежів, законодавчо закріплених у даній державі принципів, форм і методів їх встановлення, зміни або скасування, дій, які забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства [21, с. 119–120]. Неважко помітити, що це визначення поєднує такі блоки суспільних відносин, які, будучи врегульованими нормами фінансового (податкового) права, своєю сукупністю формують цілісний податковий механізм у державі, який складається із: законодавчої діяльності держави щодо закріплення сукупності (як вичерпного переліку) податків, зборів, платежів; встановлення їх правового механізму (елементів) та відповідальності за правопорушення у податковій сфері; визначення системи контролю виконання податкового обов'язку, дотримання податкового законодавства, застосування відповідальності за вчинення податкових правопорушень; діяльності платників із справляння податків, зборів, платежів на виконання податкового обов'язку; діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування, направленої на забезпечення повного та своєчасного надходження законодавчо встановлених податків, зборів, платежів до відповідних грошових публічних фондів, у тому числі і шляхом державного примусу.

Термін «система оподаткування» теж досить часто вживається дослідниками у широкому значенні (і формально це відповідає Основному Закону України). Втім на сьогоднішній Податковим кодексом України його вживання фактично обмежене лише сферою єдиного податку⁵, що справляється платниками у спрощеному порядку, який отримав законодавчу назву «спрощена система оподаткування» (ст. 291) і представляє собою спеціальний податковий режим, що складається із системи заходів із визначення особливого порядку оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів і може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів (ст.11) [14]. Окрім норм, що регулюють вказаний спеціальний податковий режим, термін «система оподаткування» у Кодексі більше ніде не застосовується. Отже, «спрощена система оподаткування» є одним із механізмів (порядків) справляння податків, а категорію «система оподаткування», вважаємо, слід кваліфікувати механізмом (порядком) оподаткування, її різновидами на сьогодні є загальна та спеціальна системи оподаткування. Через призму конкретних податків ці системи є складовою частиною податкової системи. Таким чином, широке (конституційне) та вузьке (за Податковим кодексом) розуміння системи оподаткування приходять у певну суперечність.

На наш погляд, дослідницької уваги варті й проблеми, пов'язані з податковою системою як правовим поняттям. Визначення податкової системи в Податковому кодексі України порівняно з науковим є завузьким і не відображає всього спектру відносин, які можуть виникати у сфері оподаткування і регулюються Кодексом, зокрема це стосується такого явища, як адміністрування податків, зборів, платежів. З цього приводу, вважаємо, що законодавче поняття податкової системи має формуватися не лише системою податків, зборів, платежів та механізмом (правовим порядком) їх справляння (словами М.П. Кучерявенка, матеріальною стороною оподаткування), а й системою адміністрування обов'язкових платежів фіскального характеру (ми підтримуємо позицію тих учених, які однією із підсистем податкової системи визнають адмініструван-

⁵ У РФ термін «система оподаткування» застосовується як критерій класифікації спеціальних податкових режимів, встановлених Податковим кодексом РФ: система оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників (єдиний сільськогосподарський податок); система оподаткування у вигляді єдиного податку на «вменений» дохід для окремих видів діяльності; система оподаткування при виконанні угод про розподіл продукції [15, с. 579–651].

ня оподаткування), яка включає систему контролюючих органів у сфері оподаткування, управлінську діяльність цих органів, у тому числі податковий контроль та застосування відповідальності за порушення податкового законодавства. У 2013 році український законодавець увів до Кодексу поняття державної податкової справи, яку визначив сферою діяльності контролюючих органів, передбаченою цим Кодексом та іншими актами законодавства України, та спрямованою на формування і реалізацію державної податкової політики в частині адміністрування податків, зборів, платежів [28]. Насамперед зазначимо, що зведення державної податкової справи фактично лише до адміністрування оподаткування, на наш погляд, є необґрунтованим звуженням цієї системної, широкої за змістом категорії. З цього виділяємо проблему співвідношення державної податкової справи та податкової системи як законодавчих категорій (втім, це є предметом окремого дослідження).

Висновки. Підсумовуючи результати розгляду сучасних підходів до визначення податкової системи як правового та законодавчого поняття, маємо висловити власну

позицію з приводу визначення її складу (змісту). Вона, вважаємо, складається із: системи податків, зборів, інших обов'язкових платежів фіскального характеру, законодавчо встановлених у державі; системи оподаткування, під якою, на нашу думку, слід розуміти правовий механізм (механізми) оподаткування (загальний чи спеціальний); системи адміністрування оподаткування (включає контролюючі органи та управлінську діяльність цих органів у сфері оподаткування, в тому числі податковий контроль та застосування юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства). Підтримуємо позиції вчених, які обов'язковими елементами податкової системи визнають принципи оподаткування (принципи побудови податкової системи) – у такому контексті назва статті 4 Податкового кодексу України та абзац перший цієї статті не відповідають змісту цієї статті, в якій фактично закріплені принципи оподаткування та побудови податкової системи. Слушно вважаємо позицію вчених, які податкове законодавство (закони та інші нормативно-правові акти, що регулюють податкові правовідносини) відносять до елементів податкової системи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Андрущенко В.Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): [монографія] / В.Л. Андрущенко; Т.В. Тучак. – К.: Алерта, 2013. – 384 с.
2. Назаров В.Н. О понятии «налоговая система» и его правовом содержании / В.Н. Назаров. – Финансовое право, 2009. – № 1. – С. 20–24.
3. Карташов А.В. Налоговое право: краткий курс лекций / А.В. Карташов; под. ред. Е.Ю. Грачевой. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2014. – 229 с.
4. Налоговое право. Особенная часть: учебник и практикум для академического бакалавриата / под. ред. И.И. Кучерова. – М.: Издательство Юрайт, 2014. – 309 с.
5. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. М.: БЕК, 1995. – 525 с.
6. Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций, 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮрИнформ, 2006. – 448 с.
7. Майбуров И.А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям: «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 591 с. – Серия «Magister».
8. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. – Т. 1: Генезис налогового регулирования: В 2 ч. – Ч. 1. – Х.: Лерас., – 2002. – 665 с.
9. Про систему оподаткування: Закон УРСР від 25.06.1991 р. – № 1251-XII / Голос України, 1991. – 08, 09.08.91. – № 153.
10. Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР «Про систему оподаткування»: Закон України від 02.02.1994 р. – № 3904-XII / Голос України, 1994. – 04, 01.04.94. – № 60.
11. Про внесення змін до Закону України «Про систему оподаткування»: Закон України від 18.02.1997 р. – № 77/97-ВР / Голос України, 1997. – 03, 25.03.97. – № 52.
12. Конституція України / Офіційний вісник України, 2010, № 72/1 (01.10.2010), № 2598.
13. Конституція України: Науково-практичний коментар / В.Б. Авер'янов, О.В. Батанов, Ю.В. Баулін та ін.; Ред. кол. В.Я. Тацій, Ю.П. Битяк, Ю.М. Грошевой та ін. – Харків: Видавництво «Право»; К.: Концерн «Видавничий Дім «Ін Юре», 2003. – 808 с.
14. Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755 / Голос України, 2010, 12, 04.12.2010. – № 229–230.
15. Налоговый кодекс Российской Федерации. Комментарий к последним изменениям / Под ред. Г.Ю. Касьяновой (9-е изд., перераб. и доп. – М.: АБАК, 2010. – 704 с.
16. Милявська Е.П. Податкова система. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. / Е.П. Милявська, О.М. Сердюк. – К.: Видавничий Дім «Слово», 2005. – 336 с.
17. Орлюк О.П. Финансовое право: Навч. посібник. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.
18. Раскалей М.О. Податки і податкова система в Україні / М.О. Раскалей / Сучасний стан та перспективи розвитку фінансового права: Тези доп. Міжнародної науково-практичної конференції, 23–24 листопада 2007 року / Науково-дослідний інститут фінансового права. – К.: ПП «Укртехнопрінт», 2007. – 410 с.
19. Деева Н.М. Оподаткування в Україні: Навч. посіб. / Н.М. Деева, Н.І. Редіна, Т.О. Дулік та ін. / За ред. Н.І. Редіної. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 544 с.
20. Загірняк Д.М. Роль інформаційних технологій у збереженні фінансової безпеки в системі оподаткування України / Д.М. Загірняк, Ю.Г. Лактіонов. – Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів: зб. матер. наук.-практ. конференції, 18 грудня 2012 р. / Держ. подат. служб. України, Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр із проблем оподатк. – Ірпінь, 2012. – 545 с.
21. Кучерявенко М.П. Податкове право України: підручник / М.П. Кучерявенко. – Х.: Право, 2012. – 528 с.
22. Бех Г.В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине: монография / Г.В. Бех; под ред. проф. Н.П. Кучерявенка. – Х.: 2003. – 123 с.
23. Пришва Н.Ю. Податкове право: навч. посіб. / Н.Ю. Пришва. – К.: Юрінком Інтер, 2010. – 368 с.
24. Податкова система: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / І.О. Лютий, Л.М. Демиденко, М.В. Романюк та ін.: За ред. І.О. Лютого. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 456 с.
25. Іванов Ю.Б. Податкова система. Підручник. / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк. – К.: Атіка, 2006. – 920 с.
27. Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін.; за ред. М.П. Кучерявенка. – Х.: Право, 2011. – Ч. 1. – 704 с.
28. Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи: Закон України від 04.07.2013 р., № 404-VII / Голос України, 2013, 08, 10.08.2013. – № 148.