

## ДІАЛЕКТИКА ЗМІСТУ ТА ФОРМИ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ЯК ВІДОБРАЖЕННЯ ЙОГО СИСТЕМНОЇ СУТНОСТІ

Наукою фінансового права пострадянських країн сприйнята з радянських часів і на даний час підтримується переважно більшістю її представників традиція розглядати систему податкового та інших інститутів фінансового права, галузі в цілому через критерій сфери дії відповідних норм права. Такий підхід до класифікації складових частин податкового права не випадковий, оскільки саме даний критерій традиційно лежить в основі систематизації всієї галузі фінансового права. Він прижився з легкої руки фундатора ще науки радянського фінансового права Ю.А.Ровінського, який у свій час стосовно фінансового права в цілому віддав перевагу групуванню його норм лише за ознакою Загальної й Особливої частини, тобто саме за критерієм сфери дії відповідних норм права. Зокрема, Ю.А.Ровінський писав, що «така класифікація являє собою, як правильно відзначає О.С.Юффе, «прийом не соціальний, а суто технічний». Він зводиться винятково до того, що в цьому випадку немовби виносяться за дужки загальні положення, властиві усім чи переважній більшості норм, що об'єднані в даному кодексі чи зводі» [13, с.94].

Застосовуючи даний підхід у сучасних умовах, провідний теоретик податкового права України М.П.Кучерявенко зазначає, що класифікація податково-правових норм, групування їх в окремі базові інститути вимагають реалізації ознаки спільності (загальності) в особливостях правового впливу на окремі види податкових відносин. Саме тому, підкреслює він, стає можливим і необхідним об'єднати в Загальній частині родові норми податкового права, при зосередженні в Особливій частині норм, що реалізують їх приписи на рівні окремих видів платежів податкового характеру. Якщо Загальна частина закріплює основні поняття, принципи, характерні для оподаткування в цілому, формує модель, конструкцію правового механізму податку, незалежно від форми його прояву, резюмує М.П.Кучерявенко, то Особлива частина спрямована на регулювання окремих податково-правових інститутів, що опосередковують надходження коштів від конкретних видів податків і зборів [11, с.511-512].

В одному з новітніх російських підручників з податкового права, підготовленому А.А.Та-

деевим і В.А.Паригіною, також зазначається, що норми податкового права, як і норми більшості галузей російського права, групуються у дві частини – Загальну частину й Особливу частину і являють собою систему **послідовно розташованих** (виділено мною – Г.Р.) і взаємно пов'язаних правових норм, об'єднаних внутрішньою єдністю цілей, задач, предмета регулювання, принципів і методів такого регулювання [15, с.64].

Безумовно, такий підхід до систематизації податкового права має законне право на своє існування. З його допомогою стає можливим насамперед класифікувати позитивне податкове право, виявити в ньому всілякі нашарування, пробіли і нестыковки, **уявити собі всю сферу податково-правового регулювання в її горизонтальному вимірі**. Разом з тим цей підхід до систематизації податкового права унеможливає пізнання його онтологічної сутності, вертикальної структури податкового права, не розкриває його природних функцій – установчої, організуючої і контрольної, що органічно впливають із природних функцій податку. Пізнання цієї сторони податкового права з неминучістю вимагає застосування інших методологічних підходів. Ще в радянський період розвитку юридичної науки відомий теоретик права Л.С.Явич прийшов до висновку, що «система юридичних норм, їхня сукупність» є правом тільки «у єдності його вольового змісту і властивої йому форми» [15, с.48].

Саме вольовий зміст права в цілому і податкового права, зокрема, визначаючи його сутнісні ознаки, є вихідним, базисним системоутворюючим чинником і дозволяє нам розкрити **вертикальний зріз системи податкового права**, пізнати його споконвічні системні риси в їх онтологічному вимірі, побачити діалектику змісту та форми податкового права. Як переконує досвід інших юридичних наук [2; 7], ця задача може бути розв'язана тільки за умови адекватного застосування наукового інструментарію до аналізу податкового права.

Універсальним онтологічним базисом найрізноманітніших проявів суцього є єдність і боротьба, тобто взаємодія його протилежних засад. У світі нескінченна пара протилежностей – добро і зло, істина й омана і т.д. Однією з таких пар

є публічний інтерес і приватний інтерес, а податок виступає інструментом їхнього узгодження, зрівноважування, надання їхній взаємодії стійкого структурного (тобто системного у вертикальному вимірі) характеру. **Збалансування публічного та приватного інтересів виступає ключовим принципом оподаткування в правовій державі, свого роду парадигмою податкового права.** Без постійного врахування могутнього впливу цього принципу на приватні і публічні фінанси, на опосередковуючі їх податки не можна не тільки побудувати податкову систему в суспільстві, але і створити умови для найбільш оптимальних пропорцій і темпів суспільного розвитку, якомога повнішого задоволення зростаючих публічних та приватних потреб. Проте роль парадигми галузі права чи правового інституту у систематизації відповідних норм права у юриспруденції ще не з'ясована у достатній мірі, а наукою фінансового права ця проблема по великому рахунку ще й не ставилась, хоча вона архіважлива.

Слідом за парадигмою податкового права у критеріальному ряді системоутворюючих структуру податкового права факторів ідуть його природні принципи. Проблема принципів податкового права у науці фінансового права відрізняється деякою пікантністю. Фактично ніхто з юристів-фінансистів не заперечує їхнього існування і надзвичайно важливої ролі у створенні та застосуванні позитивного податкового права. Однак розуміють їх зовсім по-різному. Позитивісти насамперед стверджують, що принципом податкового права може бути тільки нормативно закріплене в законі чи іншому юридичному акті положення і що віднесене у ранг принципів воно може бути тільки тим, хто уповноважений створювати позитивні норми податкового права. Тому майже в кожного з них свій набір принципів податкового права, нерідко докорінно відмінний від аналогічних принципів, що обґрунтовуються іншим дослідником.

Наприклад, О.М.Козирін стверджує, що найважливіші принципи податкового права поділяються на юридичні, соціально-економічні і технічні. Перші складають основу процесуальної частини податкового права, другі визначають характер матеріальних норм, треті встановлюють підстави технічного виконання податкових операцій. Крім того, резюмує О.М.Козирін, принципи права як основа нормативного регулювання є свого роду камертоном «усієї наступної нормотворчості». Вони гарантують безперервність, послідовність законодавчого процесу, забезпечують взаємозв'язок податкового права і податко-

вого законодавства, адаптують податкову нормотворчість до особливостей традиційної правосвідомості населення» [6, с.77].

М.П.Кучерявенко виділяє в якості окремих, якісно відмінних між собою, наступні групи принципів: а) принципи податкового права; б) принципи податкової системи; в) принципи податку; г) принципи податкового законодавства. Податковому праву як складовій частині правової системи, пише він, «притаманні загальгалузеві принципи, що знаходять своє відображення у всіх галузях: верховенство закону, єдність, доцільність і реальність законності і т.д. Що стосується спеціальних (галузевих) принципів, то одні з них знаходять своє пряме закріплення в конкретних нормах податкового закону (принципи-норми), інші одержують своє вираження в системі норм, що регулюють сплату конкретного податку (принципи, що впливають з норм)» [10, с.101, 102].

Уже згадувані нами А.А.Тадеев і В.А.Паригіна до принципів податкового права відносять: принцип законності оподаткування; принцип загальності і рівності оподаткування; принцип справедливості оподаткування; принцип стягування податків з публічною метою; принцип установлення податків і зборів у належній правовій процедурі; принцип економічної основи податків (зборів); принцип презумпції тлумачення на користь платника податків (платника зборів) усіх непереборних сумнівів, протиріч і незрозуміlostей актів законодавства про податки і збори; принцип визначеності податкового обов'язку; принцип єдності економічного простору Російської Федерації та єдності податкової політики; принцип єдності системи податків і зборів [14].

Якби ми звернулися за прикладами до інших прихильників цієї доктрини податкового права, то з неминучістю одержали б ще нові не зазначені нами вище переліки того, що вони називають принципами податкового права.

Звідси очевидно, що справжні принципи податкового права можна виявити тільки з інших методологічних позицій, а саме з позицій природно-позитивного підходу до податкового права. Яскравим підтвердженням цього висновку є результати, отримані в процесі дослідження принципів податкового права Г.А.Гаджиевим і С.Г.Пепеляєвим. Керуючись принципом соціального натуралізму, вони дійшли висновку, що найбільш природною є класифікація основних принципів оподаткування і зборів «у залежності від спрямованості їх дії», від розв'язуваних з їх допомогою задач, тобто функціональна класифікація. За цим критерієм вони виділили три

групи принципів: а) принципи, що забезпечують реалізацію та дотримання основ конституційного ладу; б) принципи, що забезпечують реалізацію та дотримання основних прав і свобод платників податків; в) принципи, що забезпечують реалізацію та дотримання основ федералізму. До **першої групи** принципів вони віднесли: 1) принцип публічної мети стягнення податків і зборів; 2) принцип пріоритету фінансової мети податків і зборів; 3) принцип обмеження спеціалізації податків і зборів; 4) принцип встановлення, зміни та скасування податків і зборів законами; 5) принцип встановлення податків і зборів у належній процедурі; 6) принцип обмеження форм податкової законотворчості. До **другої групи** принципів вони віднесли: 1) принцип юридичної рівності платників податків і зборів; 2) принцип загальності оподаткування; 3) принцип рівного податкового тягаря; 4) принцип співрозмірності оподаткування конституційно значущим цілям обмеження прав і свобод. До **третьої групи** принципів вони віднесли: 1) принцип єдності податкової політики; 2) принцип єдності системи податків; 3) принцип координації і поділу податкових повноважень [3]. Перші дві групи принципів мають загальне значення, а третя – відображає специфіку РФ [3, с.193]. При цьому Г.А.Гаджиев і С.Г.Пепеляев резонно відзначають, що і як будь-яка інша класифікація, запропонований розподіл принципів оподаткування і зборів умовний і підтверджують цю тезу прикладом, що принцип установа податків законами розвиває більш загальний принцип поділу влади і повинний бути віднесений до першої групи. Однак установа податків законами, резюмують вони, справедливо розглядається і як основа дотримання прав і свобод платників податків [3, с.193].

В одному лише важко погодитися з Г.А.Гаджиевим і С.Г.Пепеляєвим, а саме що «Принципи оподаткування і зборів містять найбільш загальні конституційні основи» [3, с.193] цього явища. Якби це було так насправді, принципи податкового права залишалися б усе тими ж позитивними, тільки більш високого рівня. І майже завжди відрізнялися б не системністю й органічною єдністю, а фрагментарністю, урізаністю. У Конституції України, наприклад, нормативно зафіксовано лише два принципи оподаткування і зборів – їхній загальний характер і необхідність їх законодавчого оформлення.

Як справедливо відзначає німецький юрист-фінансист К.Фогель, «У цілому конституційне фінансове право (мова йде про його принципи – Г.Р.) не може залежати від випадковості,

згідно з якою, одні питання знайшли в тексті Конституції повне відображення, а інші – ні» [4, с.113]. Цілком і повністю це судження поширюється і на окремих інститут фінансового права – податкове право. Ті чи інші положення є принципами не тому, що вони містяться в Конституції – їх фіксування в ній лише надає їм відповідний нормативний статус, канонізує їх – а тому, що **вони виражають гносеологічну сутність відповідного зрізу права** як феномена суспільного життя. Будучи такими феноменами споконвічно, за своєю власною природою, вони і відбираються законодавчою владою (у всякому разі, повинні відбиратися) для наступного їх нормативного втілення.

У випадку досить адекватного нормативного, насамперед конституційного, втілення природних принципів податкового права вони стають могутнім інструментом узгодження публічних і приватних інтересів, публічних і приватних фінансів, стають засобом «пов'язання» фіскальної спрямованості держави природними перешкодами, стають на шляху зловживання податковим правом, є фундаментом справедливого і співрозмірного оподаткування. А потреба в цьому завжди надзвичайно гостра, доказом чому є практика оподаткування не тільки України, але і тих держав, які ми традиційно відносимо до більш цивілізованих. Як справедливо відзначає відомий німецький державознавець П.Кирхгоф, «доходи як особлива категорія цікавлять державне право (державу – Г.Р.) не з погляду походження, правової основи чи цілеспрямованості витрат коштів. **У центрі його уваги – ступінь свободи держави в сфері фінансів** (виділено мною – Г.Р.)» [4, с.134]. Узгодити цю свободу зі свободою платників податків і є головним призначенням природних, тобто правових принципів оподаткування. Їх порушення завжди з неминучістю спричиняє в кінцевому рахунку негативні наслідки не тільки для платників податків, але і для держави. І навпаки, дотримання цих принципів обертається безумовною взаємною вигодою всіх суб'єктів податкових правовідносин.

Наступний рівень системної ієрархії податкового права являють собою норми Конституції держави, що регламентують податкові правовідносини. Конституційні основи податкового права мають свою передісторію. Як перше письмове згадування про податки можна розцінити, на нашу думку, біблійні замітки судді Самуїла. Говорячи про права царства, він писав: «...і посівів ваших і з виноградних садів ваших візьме десяту частину і віддасть євнухам своїм» (Перша книга Царства, гл. 8, п.15); «...від дрібної худоби вашої

візьме десяту частину» (Перша книга Царства, гл. 8, п.17) [1, с.91]. В Англії в 1297 році при королі Едуарді I з'явився «Статут про недозволенність податків». У ньому говорилося, що «обкладання податками ...не буде мати місця без загальної згоди духівництва і світських магнатів, лицарів, городян і інших вільних людей королівства». А Статут 1340 р. проголосив згоду парламенту на прямі податки. Згодом статuti 1362 і 1371 р. поширили це положення і на непрямі податки [5, с.267].

У результаті багатовікової боротьби платників податків із тими, хто їх стягує, конституції практично всіх держав світу закріпили за парламентом виключне право встановлювати податки. Можливо, саме цей факт послужив підставою М.Амеллеру для висновку про те, що «у визначеному змісті» «конституційне право» «виникає з фінансового права» [12, с.368]. Конституційне право платників податків погоджуватися чи не погоджуватися через своїх представників на ті чи інші податкові вилучення являє собою квінтесенцію **конституційного податкового права**. У конституціях одних держав у силу збігу сукупності обставин воно більш-менш повно виражене в позитивній формі, у конституціях інших держав, до яких належать і Україна, навпаки, це право народу безпосередньо не зазначене, але його можна логічно вивести з інших положень конституцій держав.

Яскравим прикладом конституцій першої групи держав є Конституція Французької Республіки. У п.14 «Декларації прав людини і громадянина», що була прийнята Національними зборами Франції 26 серпня 1789р. і входить складовою частиною в Конституцію V Французької Республіки, зазначається: «Усі громадяни мають право встановлювати самі або через своїх представників необхідність державного обкладання податками, вільно давати згоду на їх стягнення, стежити за їх витраченням і визначати їх розмір, підстави, порядок і тривалість стягнення» [9, с.434].

Чим вище рівень розвитку громадянського суспільства і правової держави в тій чи іншій країні, тим більш повно і чітко на рівні Конституції держави регламентуються підстави податкового права, формулюється конституційне податкове право. Це зумовлено рядом факторів. По-перше, тому, що оподаткування передбачає хоча і легальне, але вилучення частки приватної власності в грошовій формі і перехід цієї частки у власність держави, тобто, передбачає обмеження, звуження також конституційного права приватної власності. Приватна власність є першоосновою сучасної людської цивілізації, тому в

цивілізованих суспільствах створені досконалі, стійкі механізми її захисту, у тому числі і насамперед конституційного захисту. Саме тому обмеження права приватної власності, точніше кажучи, встановлення випадків, способів, форм цього обмеження, виходячи з принципу адекватності, допустиме також, як виняток, на конституційному рівні. По-друге, оподаткування здійснюється з метою задоволення загальних публічних інтересів. Їхнє задоволення також, як і забезпечення існування приватної власності, є умовою існування сучасної людської цивілізації. Саме тому податки і неподаткові фіскальні платежі вже давно розглядаються юридичною наукою як атрибут публічної влади, представлені державою і місцевим самоврядуванням, виступають у якості їх функцій. Забезпечення фінансових потреб публічної влади є умовою успішного виконання цією владою всіх її інших функцій.

Багатоаспектний підхід до аналізу фінансових потреб держави і місцевого самоврядування дозволяє виділити як мінімум два рівні цих потреб – первинні і вторинні. Первинні потреби обмежуються рамками, що забезпечують власне існування публічної влади. У цих рамках вона здійснює свою фінансову діяльність у безумовній, категоричній імперативній формі, головним чином у формі оподаткування. Забезпечивши своє існування, публічна влада використовує також і більш м'які, умовні форми розподілу тягаря публічних витрат. Найбільш розповсюдженими серед них є збори, мита, інші обов'язкові платежі. Але всі ці форми, без винятку, як спільний знаменник мають вторгнення в приватну власність, що захищається Конституцією держави. Тому в правовій державі таке втручання також повинно бути конституційно регламентованим у формі конституційного податкового права чи більш широкій формі - конституційного фінансового права.

Аналіз конституцій держав світу переконує, що в багатьох із них на даний час регулюванню податкових правовідносин стала приділятися особлива увага, а в деяких – у конституціях Бельгії, Польщі, Федеративної Республіки Німеччини, Швеції та у ряді інших — регулюванню публічних фінансів відведені спеціальні розділи. Як свідчить практика оподаткування в даних країнах, це цілком себе виправдовує. У першій Конституції РСФСР 1918 р. також існував окремий розділ «Бюджетне право», однак з ліквідацією приватної власності і встановленням монопольного права державної власності потреба в конституційному регулюванні відносин із приводу

публічних фінансів до середини 30-х років ХХ століття в нашій країні відпала й у Конституції СРСР 1936 р. такого розділу вже не було. Немає його в Конституції України і в даний час, хоча потреба в його свого роду «відновленні в правах» знову не тільки існує, але і з року в рік зростає. Тому, на нашу думку, однією з перспективних задач майбутніх конституційних реформ в Україні, що неминучі, постане необхідність розробки та включення в текст Основного Закону спеціального розділу про публічні фінанси.

Наприклад, у консолідованому тексті Конституції Бельгії від 17 лютого 1994 р. частина V Конституції так і називається «Про фінанси». У ній зафіксовано, що: а) ніякий податок на користь держави не може бути встановлений інакше, як законом; б) податки на користь держави, суспільства і регіону голосуються щорічно; в) закони, що їх встановлюють, мають силу лише один рік, якщо тільки вони не відновляються; г) у сфері податків не може встановлюватися ніяких привілеїв. Будь-який податковий виняток чи послаблення може бути встановлене тільки законом; д) усі надходження і витрати держави повинні бути внесені в бюджет і фінансовий звіт [9, с.374-375]. Тобто, конституційне податкове право Бельгії встановлює основні параметри публічного вторгнення в приватну власність – його форми, терміни, якісні межі.

Ще одним рівнем вертикальної (ієрархічної) системи податкового права, найбільш розповсюдженою його формою є **податковий закон**. Вимога законодавчого оформлення податкового права є одним з постулатів сучасного фінансового права демократичних держав, в тому числі й в Україні відповідно до вимог Конституції України податок не може бути встановлений, змінений чи скасований інакше, ніж законом. Встановлення податку у формі закону дозволяє уникнути при оподаткуванні порушення одного з базових, висхідних засад Конституції – принципу недоторканності приватної власності. По-друге, формулюючи загальнообов'язкові вимоги з питань оподаткування у формі закону, публічна влада випереджає спробу обговорення податків на предмет їхньої доцільності, оскільки режим законності передбачає безумовне виконання законів.

Одним з недоліків вітчизняної практики оподаткування є те, що податки регулюються звичайними законами. Європейський же досвід переконує, що доцільніше регулювати податкові правовідносини спеціальними податковими законами, прийнятими у відповідності зі спеціальною процедурою. Ця процедура передбачає все-

бічне і глибоке вивчення даних законопроектів, як особливо резонансних та суспільно значимих, у профільних комітетах законодавчого органу із залученням експертів-професіоналів. А процедура обговорення такого законопроекту більш захищена від негативного лобювання і більш прозора. У багатьох державах Європи також існують конституційні обмеження форм податкової законотворчості. Наприклад, ч. 7 ст. 134 Конституції Іспанії передбачає, що закон про бюджет не може встановлювати нові податки. Останні можуть бути змінені тільки на підставі спеціального закону про податки [8, с.79].

Як переконує аналіз фінансово-правової теорії і законодавчої практики багатьох держав, взаємодія суспільства і держави у сфері публічних фінансів має багато особливостей, зумовлених сутністю та специфікою власне публічних фінансів, їх визначальним значенням для природного функціонування публічної влади і забезпечення публічних інтересів суспільства. Тому наяву достатні підстави для висновку про необхідність впровадження й у вітчизняну законотворчу практику нормативного правового акту особливого виду – фінансового закону, різновидом якого є податковий закон. Об'єктом його регулювання повинні стати всі публічні фінанси. Податковий закон повинен регулювати насамперед юридичну конструкцію податку.

Зарубіжне законодавство, особливо фінансове законодавство країн-членів ЄС, використовує подібний інститут (*financial bill*, *loi des finances*). Окремі спроби вітчизняного законодавця встановити особливий порядок подання та розгляду фінансових законопроектів у цілому, насамперед податкових законопроектів, відрізнялися не системним характером і поки що успіхом не увінчалися. Щоб не повторилася подібна практика надалі, необхідно, на нашу думку, чітко визначитися з критеріями, що зробили б можливим чітко ідентифікувати фінансовий законопроект, виділити його з інших.

На нашу думку, одним з найбільш оптимальних є визначення фінансового закону, що міститься в Конституції Ірландії від 29 грудня 1937 р., яке запозичене нею з британського Акта про парламент 1911р.): «Під фінансовим законопроектом мається на увазі законопроект, що містить тільки положення, що цілком чи частково стосуються таких питань: установа, скасування, зменшення, зміни чи регулювання податку, встановлення оплати боргу чи іншого обтяження державних фінансів або зміни чи скасування такого обтяження; постачання; асигнування гро-

шових надходжень, збереження цінностей, випуск чи ревізія рахунків, державних грошей, укладання чи гарантії будь-якої позики або її виплати; питання, що залежать від перерахованого або що їх розкривають, чи кожного з них. У цьому визначенні терміни «податок», «державні кошти» і «позики» відповідно не охоплюють будь-який податок, кошти чи позики, встановлені місцевою владою або органами для місцевої влади» [9, с.796]. Це визначення з окремими уточненнями запозичено конституціями або податковими законами ряду інших держав. Конституція Ірландії містить також спеціальну процедуру розгляду фінансового законопроекту [9, с.796-797].

Особливий порядок прийняття фінансового закону повинен відповідати, як мінімум, двом взаємовиключним, на перший погляд, вимогам. З одного боку, оскільки мова йде в ньому про перерозподільні відносини в суспільстві, про обмеження конституційного права приватної власності, такий законопроект має бути підданий більш ретельному розгляду в парламенті. Останнє може бути досягнуто лише шляхом винятково глибокого і всебічного розгляду даного законопроекту в спеціалізованих парламентських комітетах і комісіях з обов'язковим залученням достатньої кількості фінансових експертів, як теоретиків, так і практиків, а також врахування точок зору різних суспільних інститутів, що мають відношення до законотворчого процесу, просто суспільної думки. З іншого боку, проект фінансового закону повинен бути розглянутий у найбільш стислі строки, оскільки затримка з його прийняттям може спричинити порушення природних прав і законних інтересів споживачів фінансових ресурсів — а це більшість населення кожної країни, може потягнути за собою серйозні перебої у функціонуванні державного апарату, а в крайніх випадках навіть зумовити фінансовий крах держави. Тому законодавці багатьох інших держав світу вже давно виробили діючі засоби протидії зволіканням із проходженням фінансових законопроектів.

**Висновки.** Феноменологічний аналіз податкового права переконує, що його системна природа виявляється не тільки в традиційному горизонтальному вимірі, але й у вимірі вертикально-му. Ієрархічна структура податкового права є структурою його форм, у яких виявляється насамперед онтологічне – вольове – зміст податкового права. На чолі ієрархії податкового права перебувають його **основні засади**, інакше кажучи, **парадигма податкового права**, квінтесенцією якої є узгодження приватного і публічного

інтересів у суспільстві, встановлення їх балансу. Далі йдуть природні **принципи податкового права**, що найбільше повно втілюються в його функціях. Принципи податкового права встановлюють природні межі, форми та методи вторгнення публічних інтересів у приватну власність, обмежують та зв'язують у такий спосіб дії публічної влади в оподатковуванні. **Конституційне податкове право** як самостійний елемент ієрархічної структури податкового права додає ряду природних принципів податкового права нормативний характер, **встановлює** переважно **якісні параметри оподатковування**. **Податкові закони містять** насамперед **характеристику кількісних параметрів оподатковування**, формулюють насамперед юридичну конструкцію оподатковування в цілому і кожного податку окремо. У такий спосіб виявляється діалектика змісту і форми в податковому праві.

### Список літератури

1. Баренбойм П.Д. Первая Конституция мира. Библиейские корни независимости суда: Учебное пособие. – М.: Белые альвы, 1997.
2. Бельский К.С. Феноменология административного права. – Смоленск: Изд-во СГУ, 1995. – 143 с.
3. Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель-налогоплательщик-государство. Правовые позиции Конституционного суда Российской Федерации: Учебное пособие. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. – С.194-197.
4. Государственное право Германии. В 2-х т. Т.2. – М.: Институт государства и права РАН, 1994.
5. История государства и права зарубежных стран. Учебник для вузов. Часть 1 / Под ред. Крашенинковой Н.А. и Жидкова О.А. – М.: НОРМА, 1996.
6. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993.
7. Колпаков В.К. Административно-деліктний правовий феномен. Монографія. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – 528с.
8. Конституции государств Европы: В 3-х т. Т.2. / Под ред. Л.А.Окунькова. – М.: НОРМА, 2001.
9. Конституции государств Европы: В 3-х т. Т.3. / Под ред. Л.А.Окунькова. – М.: НОРМА, 2001.
10. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001.

11. Кучеряенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т.2: Введение в теорию налогового права. – Харьков: Легас, 2004.

12. Парламенты. Сравнительное исследование структуры и деятельности представительных учреждений 55 стран мира. Издание подготовлено доктором Мишелем Амеллером: Пер. с англ. – М.: Прогресс, 1967.

13. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. – М., 1960.

14. Тадеев А.А., Парыгина В.А. Налоговое право: Учебник. – М.: Эксмо, 2004.

15. Явич Л.С. Право и общественные отношения (Основные аспекты содержания и формы советского права). – М., 1971.

*Стаття надійшла до редколегії 9 квітня 2005 року.*

*Рекомендована до опублікування у «Віснику» науковим редактором П.С.Пацурківським.*

*Gavrylyuk R.O.*

## **DIALECTICS OF THE FISCAL LAW CONTENTS AND FORMS AS DISPLAY OF ITS SYSTEM ESSENCE**

### **Summary**

The phenomenological analysis of the fiscal law convinces, that its system nature is shown not only in traditional horizontal measurement, but also in measurement vertical. The hierarchical structure of the fiscal law is by structure of its forms, in which the contents of the fiscal law is shown first of all ontological – contents of the fiscal law. In the chapter of hierarchy of the fiscal law there are its basic bases, or else, paradigm of the fiscal law, which basis on coordination of private and public interests in company, establishment of their balance. Next are natural principles of the fiscal law, which are most full embodied in its functions. The principles of the fiscal law establish natural borders, forms and methods of intrusion of the public interests in a private property, limit and connect in such a way actions of public authority in the taxation. The constitutional fiscal law as the independent element of hierarchical structure of the fiscal law grants a line of natural principles of the fiscal law normative character, establishes mainly qualitative parameters of the taxation. The tax laws contain the characteristic of quantitative parameters of the taxation, formulate a legal design of the taxation as a whole and each tax separately. Thus is shown dialectic of the contents and form in the fiscal law.