

Анотація

Лазюк С. В. Взимание пошлины как реализация функций государства. — Статья.

В статье рассматриваются поступления за осуществление государственными органами юридически значимых действий. Произведена дифференциация видов пошлин на: ввозные, вывозные, транзитные. Проанализирован правовой механизм пошлины. Обращено внимание на методы определения таможенной стоимости.

Ключевые слова: пошлина, правовой механизм налога, таможенная стоимость, плательщик пошлины, объект пошлины.

Summary

Lazuk S. V. Charging fees as implementation of state functions. — Article.

The article examines the revenue for the state authorities legally significant actions. Made differentiation of duties: importable, export, transit. Analyzed legal mechanism duties. Attention is paid to methods for determining customs value.

Keywords: duty, the legal mechanism of tax, customs value, customs duty payer, facility fees.

УДК 347.73:336.22(477)

Л. В. Вакарюк

МІСЦЕ ПОДАТКОВОГО ПРАВА В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ

Стрімке реформування економічного та політичного ладу, кардинальні зміни у бюджетній та податковій сфері вимагають переосмислення структури фінансового права, обґрунтування місця його окремих складових, а також напрямів їх подальшого розвитку. Особливим розділом фінансового права, який торкається відносин державних грошових коштів, є податкове право. Податкове право взаємодіє з усіма інститутами фінансового права. Його норми зумовлені публічністю державних фінансів та регулюють діяльність зі стягнення податкових платежів для загальнодержавних і регіональних потреб. Враховуючи значимість податкових доходів серед інших доходів бюджетної системи, є вагомі підстави стверджувати, що податкове право є одним з основних інститутів фінансового права як галузі права.

В науці фінансового права питання визначення місця податкового права завжди було гостро дискусійним. Проблеми становлення і розвитку податкового права досліджувалися такими українськими та російськими вченими, як Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва, Д. В. Вінницький, В. В. Гриценко, Ю. А. Крехина, Г. В. Петрова та ін.

Мета статті полягає у з'ясуванні ступеня наукової розробки проблеми, дослідженні особливостей правової природи податкового права, визначенні його галузевої приналежності та місця в системі фінансового права сучасної України.

Податкове право є відносно самостійним структурним елементом системи фінансового права. Щодо сучасного його розуміння, то в енциклопедії російського та міжнародного оподаткування воно визначається як сукупність юри-

дичних норм, які встановлюють види податків і зборів в певній державі, порядок їх вилучення та регулюють відносини, пов'язані з виникненням, зміною та припиненням податкових зобов'язань, і є інститутом фінансового права [25, 441].

Як показує аналіз визначень, які пропонуються вченими у сфері економіки, зокрема В. Л. Саліним, О. В. Ільїним, А. В. Толкушкіним, податкове право — необхідна ланка економічних відносин [30, 39], під ним розуміється сукупність юридичних норм, які регулюють суспільні відносини з приводу встановлення, введення та вилучення податків та не охоплюють відносини, які виникають у зв'язку із здійсненням податкового контролю, і установленням відповідальності за скоєння податкових правопорушень [19, 24; 23, 91].

Вчені юристи-фінансисти розглядають податкове право як систему фінансово-правових норм, які регулюють суспільні відносини, пов'язані із встановленням, введенням та стягненням податків, а також здійсненням податкового контролю та притягненням до відповідальності за скоєння податкового правопорушення шляхом імперативного (з елементами диспозитивності) методу впливу на відповідних суб'єктів [5, 334; 12, 406]. З наведеного визначення очевидно, що податкове право розуміється не просто як система юридичних норм, а як окремий вид фінансово-правових норм, якими регулюється коло відносин, що входять до предмета податкового права. Крім того вказується на види методів правового регулювання цих відносин.

Слід зазначити, що існуюча в юридичній літературі різноманітність визначень податкового права пов'язана з тим, що воно за своєю суттю є новим якісним правовим утворенням в системі права України. На думку В. В. Гриценко, формування податкового права постсоціалістичних країн прийшлося на початок 90-х рр. XX століття [10, 20]. До цього часу ще немає однозначного підходу до визначення місця податкового права в системі права України взагалі та у системі фінансового права зокрема. З цього приводу точаться різні дискусії, результатами яких є діаметрально протилежні точки зору. Зміст цих дискусій можна звести до трьох основних позицій стосовно місця податкового права в системі права: 1) податкове право розглядається як окрема галузь права [8, 84–86]; 2) податкове право розглядається як підгалузь фінансового права [6, 64–67]; 3) податкове право розглядається як фінансово-правовий інститут [21, 33; 1, 51; 13, 106; 14, 15].

Разом з тим зустрічаються і досить суперечливі висловлювання з цього приводу. Так, Г. В. Петрова у своєму підручнику зазначає, що податкове право, виступаючи однією з найбільших підгалузей фінансового права, регулює особливий вид фінансових відносин і використовує як метод регулювання фінансового права, так і свій власний, що визнається необхідною умовою виділення комплексу правових норм у підгалузь [20, 12]. У подальшому вчена говорить про податкове право як галузь права, яка, у свою чергу, складається з підгалузей права [20, 3]. І зовсім суперечливим є висловлювання, що аналіз норм податкового права, механізму їх дії і проблем кодифікації необхідний для осмислення перспектив становлення податкового права як галузі права в системі

фінансового права [20, 24]. Таким чином, припускається одночасне існування податкового права як підгалузі фінансового права, як галузі права в складі іншої галузі права і як галузі права, що є самостійним структурним утворенням системи права.

Слід зазначити, що в дореволюційній Росії норми, що регулювали податкові відносини, входили до системи поліцейського права, яке мало чітко виражений адміністративний характер. Позиція, згідно з якою податкове право перебуває на стику з адміністративним правом або навіть входить до нього як самостійний інститут, продовжує існувати і в теперішній час. Зокрема, її підтримує російський вчений Б. Н. Топорнін. Він пише: «податкове право є складовою частиною адміністративного права. Вони характеризуються тим, що передбачають можливість активного управлінського впливу на відносини, що ними регулюються... В рамках адміністративного права податкове право утворює особливу підсистему» [26, 5–6].

Також, на нашу думку, спірним та суперечливим є висновок В. М. Баранова, який вказує, що така підгалузь права, як податкове право, яке у свою чергу є підгалуззю фінансового права, окреслила свої межі в рамках адміністративного права [2, 18].

Одним із підходів до визначення місця податкового права є розуміння даного поняття як самостійної галузі права. Основними аргументами, які висуваються прихильниками такої точки зору, є те, що: по-перше, податково-правовими нормами регулюються особливий вид суспільних відносин, який включає в себе різноманітні сфери державних, майнових, владно-розпорядчих відносин і є особливим видом фінансових відносин; по-друге, наявність широкого масиву законодавства та підзаконних актів; по-третє, високий рівень організації податкового права, який обумовлюється єдністю елементів, що його утворюють, тобто інститутів, які складають структуру галузі права [8, 23; 31, 227; 3, 85].

На нашу думку, перераховані вище характеристики податкового права, як критерії його виділення в самостійну галузь права, не є переконливими. Їх можна застосувати до будь-якого інституту фінансового права, кожен з яких регулює особливий вид суспільних відносин, здійснює це регулювання за допомогою значної кількості нормативно-правових актів та характеризується єдністю елементів, які його складають.

Одним з дискусійних підходів до характеристики правової природи податкового права є позиція Д. В. Вінницького. Зокрема, ним була розроблена теорія відносної автономії податкового права в складі комплексної галузі російського фінансового права [9, 14–30]. На думку вченого, предмет фінансового права «розтаскується» новими галузями, які формуються в межах фінансового права, зокрема податковим та бюджетним. На жаль, відповіді на питання, що ж розуміти під так званою «відсною» автономією податкового права та до яких меж вона буде тривати, автор даної монографії не дає.

На нашу думку, об'єктивних підстав для виділення податкового права як самостійної галузі права не існує. Якщо виходити із визначення, яке склалося

в теорії права, то галузь права — це відносно замкнена частина системи права, що включає сукупність норм, які регулюють суспільні відносини в певній сфері діяльності людей, що відрізняється принциповою своєрідністю. Саме такою частиною системи права виступає фінансове право, об'єктивним предметом якого, як зазначає П. С. Пацурківський, «є розподільні та перерозподільні відносини у сфері публічних фінансів» [17, 23]. Податкове право, незважаючи на суттєве збільшення протягом останніх років свого обсягу та кола відносин, все ж немає «власного», «виключного» предмета регулювання. Податкове право, будучи фінансово-правовим інститутом, здійснює правове регулювання в рамках загальних фінансово-правових відносин, надаючи їм інституційну своєрідність, але не змінюючи при цьому загальної галузевої природи. Дане положення обґрунтовується також і тим, що податкова система не виступає відокремленою та незалежною частиною від всієї системи державно-публічного регулювання, а органічно входить у фінансову систему країни. Податкова політика держави є невід'ємною складовою її фінансової політики, яка має по відношенню до першої визначальне значення. Більше того, ми вважаємо, що виділення податкового права в окрему галузь ніколи не відбудеться, оскільки економічна і правова природа суспільних відносин, що регулюються цими нормами, єдина в своїй сутності, і розривати їх було б неприродною та шкідливою справою. Процеси встановлення, введення, сплати податків і наступний їх розподіл, перерозподіл і використання, на наш погляд, нерозривні і не можуть існувати самостійно, незалежно один від одного. У своїй сукупності всі ці відносини створюють єдину систему фінансово-правових відносин, яка є предметом фінансового права. Як стверджує П. С. Пацурківський, думку якого ми підтримуємо, «в основному, в суцюзому податкове право відображає перерозподільні відносини у сфері публічних фінансів... Тому немає потреби створювати нові галузі фінансового права, які відрізнялися б між собою не онтологічними рисами, а другорядними деталями» [18, 99]. Крім того, спроби обґрунтувати існування чи перспективність появи нової галузі податкового права можуть тільки ускладнити, зруйнувати цілісні фінансово-правові механізми регулювання фінансових відносин, що призведе до певної плутанини, складностей у розвитку галузі та науки фінансового права. Тому ми схилиємося до думки тих авторів, які відводять податковому праву місце в системі фінансового права. При цьому податкове право слід розглядати як саме інститут фінансового права, а не його підгалузь.

Наступним підходом до визначення статусу податкового права в системі фінансового права є розгляд його як підгалузь фінансового права. Зокрема, Л. К. Воронова з цього приводу пише: «Норми фінансового права, які регулюють податкові відносини, об'єднуються у підгалузь фінансового права і складають податкове право» [28, 214]. Такої ж точки зору дотримуються і деякі російські вчені, такі як Ю. О. Крохіна, Н. І. Хімічева, В. В. Гриценко, котрі визначають податкове право як підгалузь фінансового права, що складається з сукупності фінансово-правових норм, які регулюють суспільні відносини по встановленню податків і зборів, що зараховуються в бюджетну систему, їх

введенню в дію та стягненню, здійсненню контролю за їх сплатою [12, 406; 27, 387].

Вчені, які розглядають податкове право як підгалузь фінансового права, для обґрунтування останнього виходять з таких критеріїв: норми підгалузі права регулюють групу близьких відносин визначеного виду, однорідність яких тягне за собою і правову єдність відповідних норм, об'єднаних в інститут, та загальну для них правову специфіку [29, 292]. Проте, на нашу думку, цих аргументів не достатньо. Оскільки, як відомо із загальної теорії права, ці ж критерії висуваються і для відокремлення норм у правовий інститут. Так, як юридичний критерій відокремлення тієї чи іншої сукупності норм в конкретний правовий інститут називаються три такі ознаки: юридична єдність правових норм; повнота регулювання певної сукупності суспільних відносин, однорідність фактичного змісту [24, 114]. Таким чином, в наявності виділення одних і тих самих критеріїв виділення як для підгалузі, так і для правового інституту.

З огляду на сказане, ми вважаємо, що на сьогоднішній день об'єктивних підстав для класифікації податкового права як підгалузі (сукупності різних правових інститутів) фінансового права України поки що мало. На наш погляд, податкове право поки що слід розглядати саме як складний інститут фінансового права. Причому, враховуючи якісні перетворення, реформування та кодифікацію податкового законодавства, прийняття Податкового кодексу України, поступове відокремлення податкових відносин найближчим часом можна буде говорити про податкове право як самостійну підгалузь фінансового права. З цього приводу М. П. Кучерявенко зазначає, що формування галузі може охоплювати декілька етапів (інститут — складний інститут — підгалузь — галузь). Податкове право України, на його думку, в теперішній час займає чітко виражене проміжне становище. З одного боку, в нього входять інститути більш вузької групи відносин (інститути місцевих податків і зборів, оподаткування юридичних осіб і т.д.), з іншого боку, складний інститут податкового права є одним із елементів, що утворюють цілісну галузь фінансового права [11, 15]. Цієї ж точки зору дотримуються й інші українські та російські вчені. Наприклад, як підстава, яка дозволяє вважати інститут податкового права складним інститутом фінансового права, як зауважують Д. А. Бекерська, Л. Н. Древаль, Н. Ю. Пришва, слугує направленість інституту податкового права на регулювання основ дохідної частини бюджетів та відносин, які складаються з приводу встановлення, введення, сплати податків, інших платежів податкового характеру із застосуванням до платника механізму примусу [3, 2–3; 8, 31; 17, 17].

Для науки фінансового права фінансово-правовий інститут — це сукупність структурно-відокремлених фінансово-правових норм, які утворюють цілісний комплекс, достатній для повного та узгодженого регулювання визначеного виду найбільш стійких та функціонально однорідних фінансових відносин, або окремих сторін, елементів фінансових відносин, незалежно від їх видової належності [7, 5]. Матеріальною передумовою формування фінансово-правового інституту є наявність відносно самостійної за своїм змістом групи фінансових відно-

син, що об'єктивно вимагали б відокремленого правового регулювання. Норми податкового права регулюють відносини, які є фінансовими за своєю суттю і становлять окрему групу суспільних відносин, що виникають з приводу встановлення, введення, сплати податків і застосування до платників механізму примусу. Іншими словами, відносини, що регулюються нормами податкового права, є різновидом окремого виду фінансових відносин.

Таким чином, говорячи про рівень відокремленості податкового права в системі фінансового права, слід виходити з такого. Податкове право займає чітко визначене місце в системі фінансового права: даний структурний елемент виступає його складним інститутом, який входить до складу такого структурного підрозділу фінансового права, як доходи держави, який, у свою чергу, об'єднує кілька правових інститутів.

Література

1. Ашмарина Е. М. Некоторые проблемы современного налогового права России // Государство и право. — 2003. — № 3. — С. 50–53.
2. Баранов В. М. Система права, система и систематизация законодательства в правовой системе России : учеб. пособие / В. М. Баранов, С. В. Поленина. — Н.Новгород : Нижегород. акад. МВД России, 2002. — 138 с.
3. Бачурин Д. Г. Налоговый процесс как внутриотраслевой институт налогового права // Российский юридический журнал. — 2001. — № 2. — С. 85–87.
4. Бекерская Д. А. Финансовое право в XXI веке: основные проблемы и пути развития // Финансовое право. — 2005. — № 1. — С. 2–5.
5. Брызгалин А. В. Налоговое право Российской Федерации. Общие положения / А. В. Брызгалин. — 2002. — 480 с.
6. Брызгалин А. В. К вопросу о формировании налогового права как подотрасли права / А. В. Брызгалин, С. А. Кудреватых // Государство и право. — 2000. — № 6. — С. 64–67.
7. Вакарюк Л. В. Інститути бюджетного права як підгалузі фінансового права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Л. В. Вакарюк. — К., 2009. — 20 с.
8. Винницкий Д. В. Налоговое право Российской Федерации и отраслевая налоговая правосубъектность // Российский юридический журнал. — 2001. — № 1. — С. 22–26.
9. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. — СПб. : Юрид. центр Пресс, 2003. — 397 с.
10. Гриценко В. В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства : дис. ... д-ра юрид. наук / В. В. Гриценко. — Саратов, 2005.
11. Древаль Л. Н. К вопросу о предмете, методе и системе финансового права // Финансовое право. — 2005. — № 2. — С. 30–35.
12. Крохина Ю. А. Финансовое право России : учебник / Ю. А. Крохина. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : НОРМА, 2008. — 720 с.
13. Кучерявенко М. Поняття складного інституту податкового права // Вісник Академії правових наук України. — 1998. — № 4. — С. 106.
14. Кучерявенко Н. П. Место налогового права в системе финансово-правовой отрасли // Финансовое право. — 2005. — № 2. — С. 11–14.
15. Кучерявенко Н. П. Целостность и системность финансового права // Финансовое право. — 2003. — № 2. — С. 14–16.
16. Налоговое право Украины : учеб. пособие / под ред. Н. П. Кучерявенко. — Х., 2004. — 548 с.
17. Пацуркивский П. С. Предмет и границы финансового права постсоциалистического государства // Финансово-правовая доктрина постсоциалистического государства. — Черновцы : Рута, 2003. — Вып. 1. — С. 20–31.
18. Пацурківський П. С. Сущє та належне у фінансовому праві: основні типи доктринальних вирішень // Проблеми філософії права. — 2003. — Т. 1. — С. 91–102.
19. Перов А. В. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / А. В. Перов, А. В. Толкушкин. — 3-е изд., перераб. и доп. — М., 2004. — 234 с.

20. Петрова Г. В. Налоговое право : учеб. для вузов / Г. В. Петрова. — М. : ИНФРА-НОРМА, 1997. — 224 с.
21. Пришва Н. Ю. Місце податкового права в системі права // Часопис Київського університету права. — 2002. — № 3. — С. 32–34.
22. Пришва Н. Ю. Правовые проблемы регулирования обязательных платежей : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Н. Ю. Пришва. — К., 2004. — 39 с.
23. Салин В. Л. Налоговая система. Финансы : учебник / В. Л. Салин. — 2-е изд., перераб. и доп. / под ред. А. В. Ковалева. — М., 2004. — С. 91.
24. Теория государства и права : учебник. — М. : Юрид. дом «Юстиц-информ», 2001. — 592 с.
25. Толкушкин А. В. Энциклопедия российского и международного налогообложения / А. В. Толкушкин. — М., 2003. — С. 441.
26. Топорнин Б. Н. Налоговое право в правовой системе России // Налоговый вестник. — 1997. — № 8. — С. 4–7.
27. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. — 4-е изд., перераб. и доп. — М. : НОРМА, 2008. — 768 с.
28. Фінансове право України : підручник / Л. К. Воронова. — К. : Прецедент, 2007. — 448 с.
29. Хропанюк В. Н. Теория государства и права : учеб. пособие для высш. учеб. завед. / В. Н. Хропанюк ; под ред. В. Г. Стрекозова. — М., 2004. — С. 292.
30. Чибинев В. М. Возникновение налогов за рубежом // История государства и права. — 2002. — № 4. — С. 38–40.
31. Эриашвили Н. Д. Финансовое право : учеб. для вузов / Н. Д. Эриашвили. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2001. — 606 с.

Анотація

Вакарык Л. В. Місце податкового права в системі фінансового права України. — Стаття.

Особливої уваги заслуговує питання визначення місця податкового права в системі фінансового права України. На сьогоднішній день це питання є предметом гострих дискусій як українських, так і зарубіжних вчених юристів-фінансистів. Характеризуючи юридичну природу податкового права, слід виходити з того, що об'єктивних передумов для виокремлення податкового права як самостійної галузі чи підгалузі фінансового права поки немає. Податкове право виступає складним інститутом фінансового права України, що об'єднує декілька правових інститутів.

Ключові слова: фінансове право, податкове право, система фінансового права, інститут фінансового права, підгалузь фінансового права.

Аннотация

Вакарык Л. В. Место налогового права в системе финансового права Украины. — Статья.

Особенного внимания заслуживает вопрос об определении места налогового права в системе финансового права Украины. На сегодняшний день этот вопрос является предметом острых дискуссий как украинских, так и зарубежных учёных юристов-финансистов. Характеризуя юридическую природу налогового права, следует исходить из того, что объективных предпосылок для выделения налогового права в качестве самостоятельной отрасли права или подотрасли финансового права пока нет. Налоговое право выступает сложным институтом финансового права Украины, объединяющим несколько правовых институтов.

Ключевые слова: финансовое право, налоговое право, система финансового права, институт финансового права, подотрасль финансового права.

Summary

Vakaryuk L. V. Place tax law in the system of financial law of Ukraine. — Article.

Particular attention should determine where the issue of tax law in the system of financial law of Ukraine. To date, this question is the subject of heated debate both Ukrainian and foreign scientists lawyers financiers. Describing the legal nature of the tax law should proceed from the fact that the objective preconditions for the selection of tax law as an independent branch or sub-sector finance yet. Tax Law is the complex institute finance of Ukraine that integrates several legal institutions.

Keywords: financial law, tax law, the system of financial law, financial-and-legal institute, sub-sector of financial law.