

Место налоговой системы Украины в публичной финансовой системе

Финансы – это системная категория. Такое утверждение можно найти во многих научных работах, посвященных финансово-правовым проблемам. Так, С. В. Запольский¹, Н. П. Кучерявенко², А. А. Лукашев³, Э. Д. Соколова⁴, характеризуя финансы, указывают на такое их свойство, как системность. В чем же смысл системности финансов и какое значение имеют системообразующие категории для финансово-правового регулирования?

¹ Запольский С. В. Теория финансового права : науч. очерки. – М. : РАП, 2010. – 372 с.

² Кучерявенко М. П. Податкове право України : Академічний курс : підручник / М. П. Кучерявенко. – К. : Всеукр. асоц. видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.

³ Лукашев О. А. Теоретичні проблеми системи фінансового права : монографія / О. А. Лукашев. – Х. : Право, 2010. – 304 с.

⁴ Соколова Э. Д. Правовые основы финансовой системы России / Э. Д. Соколова ; отв. ред. Е. Ю. Грачева. – М. : ИД «Юриспруденция», 2006. – 112 с.

Следует отметить, что функционирование системных явлений составляют предмет исследования не только юристов, но и представителей других отраслей знаний (истории, социологии, философии и др.). Если обратиться к истории, то первые представления о системе возникли в античной философии. Так, еще в Древней Греции философы Аристотель и Платон уделяли значительное внимание разработке идеи системности. Продолжением этих исследований были труды немецких философов Спинозы, Лейбница, Канта и Гегеля⁵, предметом исследования которых было познание как система, основание для диалектического мышления. В основном системность рассматривалась с точки зрения философии. Но постепенно понятие системы как взаимодействия

⁵ Систематизація законодавства України : проблеми та перспективи вдосконалення / Н. М. Пархоменко, В. Ф. Сіренко та ін. – К. : ІДП НАН України, 2003. – С. 7.

определенных элементов проникает в другие области общественных наук, характеризующихся конкретностью познания.

Так, со второй половины XIX в. понятие системы встречается в юридической науке и практике. Особенно это касается системы права, системы источников права, системы законодательства и его упорядочения. Значительное внимание в своих трудах проблеме системности уделил Б. В. Шейндлин. Он подчеркивал, что право – это не просто совокупность норм, а система юридических норм, образующая единое целое¹. Следует согласиться также с С. С. Алексеевым, который, давая общую характеристику права, также подчеркивает, что оно является цельным системным образованием, единым организмом, которому присущи иерархическое строение, интегральные качества, генетические и функциональные связи и т. д.²

С. П. Погребняк отмечает, что законодательство является высокоорганизованной, целостной, органической системой, которая должна иметь такие интегрирующие признаки, как гибкость, гармоничность и непротиворечивость всех элементов³. Отмечается, что между правовыми предпи-

саниями существуют координационные и субординационные связи. Первые выражают пространственную упорядоченность, согласованность элементов, их взаимодействие по горизонтали (например, связи между нормами Общей и Особенной части кодекса). Отношения субординации регулируют вертикальную согласованность компонентов системы законодательства, их взаимодействие, проявляющееся в форме подчинения (примером является, в частности, взаимосвязь между нормами Конституции и текущего законодательства).

Итак, понятие системности означает взаимодействие определенных элементов. Из словаря Вебстера: «Система – сложное единство, сформулированное многими, как правило, различными факторами и имеющее общий план или служащее для достижения общей цели»⁴.

В определении Р. Гибсона указывается следующее: «Система – интегрированная совокупность взаимодействующих элементов, предназначенная для кооперативного выполнения заранее определенной функции. Система – собрание или соединение объектов, объединенных регулярным взаимодействием или взаимозаменяемостью»⁵.

Процеируя изложенные подходы к определению понятия «система» на

¹ Шейндлин Б. В. Сущность советского права : учеб. пособие / Б. В. Шейндлин. – Л. : Изд-во ЛГУ, 1959. – С. 8.

² Алексеев С. С. Структура советского права / С. С. Алексеев. – М. : Юрид. лит., 1975. – С. 10.

³ Погребняк С. П. Колізії у законодавстві України та шляхи їх переборення : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / С. П. Погребняк. – Х., 2001. – С. 6.

⁴ Настольный словарь М. Вебстер : Desk Dictionary / M. Webster. – М., 2010. – С. 78.

⁵ Уемов А. И. Системный подход и общая теория систем / А. И. Уемов. – М. : Мысль, 1978. – С. 15.

финансово-правовые категории, сталкиваемся как минимум с двумя вопросами: какие элементы образуют финансовую систему и какая связь их объединяет? Что касается ответа на первый вопрос, то в финансово-правовой литературе можно найти различные подходы к определению структурных элементов финансов как системной категории: фондовая концепция – дифференциация фондов средств, обслуживающих движение публичных денег; субъектная концепция выделения органов, за которыми закрепляется управление соответствующей структурной единицей; институциональный подход предполагает фактически выделение на первый план институтов финансово-правовой отрасли; стадийный (или динамический) подход к регулированию движения публичных денежных фондов.

В вопросе о характере взаимосвязи между указанными элементами больше вопросов, чем ответов. В науке финансового права актуальной остается проблема поиска универсальной системообразующей финансово-правовой категории, которая должна выполнять консолидирующую и координирующую функции в системе финансово-правового регулирования¹. В исследовании «Системный подход и общая теория систем»² рассматривается важный вопрос –

в чем же конкретное содержание принципа взаимосвязи? Прежде чем ответить на этот вопрос, необходимо определить понятие «связь» и установить его отношение к другим понятиям. Итак, что такое связь явлений? При определении понятия «связь», как отмечает А. И. Уемов³, некоторые авторы обычно ограничиваются общими ее характеристиками на интуитивном уровне, например, пишут: «Связь – это сторона отношений». Следует согласиться с А. И. Уемовым, что такую характеристику, очевидно, нельзя считать определением связи. Предлагается также и другой метод определения понятия связи, а именно путем фиксации некоторых особенностей, которые отличают связи от остальных типов отношений. Для этого обратимся к типологии отношений. Связь между объектами невозможно определить только на основании знания этих объектов. В этом особенность связей.

В упомянутой монографии отмечается, что для установления связи между объектами необходимо исследовать не только объекты, которые соотносятся, но и то, что находится между ними, т. е. промежуточные звенья. Потому те или иные связи существуют при одних условиях и не существуют при других. В качестве примера можно привести взаимосвязь, существующую между объемом расходов, определенным законом о Государственном бюджете Украины

¹ Запольский С. В. Теория финансового права : науч. очерки / С. В. Запольский. – М. : РАП, 2010. – С. 27.

² Уемов А. И. Системный подход и общая теория систем / А. И. Уемов. – М. : Мысль, 1978. – С. 10.

³ Уемов А. И. Системный подход и общая теория систем / А. И. Уемов. – М. : Мысль, 1978. – С. 11.

за предыдущий бюджетный период, и текущими ежемесячными бюджетными ассигнованиями общего фонда Государственного бюджета Украины, которые суммарно не могут превышать 1/12 объема бюджетных назначений, определенных законом о Государственном бюджете Украины на предыдущий бюджетный период. Указанная связь существует не всегда, а возможна только при условии, если до начала нового бюджетного периода не вступил в силу закон о Государственном бюджете Украины (ч. 1 ст. 41 Бюджетного кодекса Украины)¹. Заметим, что сфера применения понятия «система» может быть достаточно широкой. Тем характеристикам, которые были выделены для отношений типа связи, могут отвечать и другие отношения, если эти отношения будут взяты как системообразующие. Итак, связующим звеном между структурными элементами системы являются категории, которые можно определить как системообразующие.

С. В. Запольский² отмечает, что такой системообразующей категорией для финансово-правового регулирования была, является и должна оставаться «финансовая система», поскольку именно на формирование, распределение и использование средств публичных денежных фондов (т. е. фондовой составляющей финансовой системы) направлена вся систе-

ма финансово-правового регулирования. Значение финансовой системы трудно переоценить. Так, А. А. Лукашев³, исследуя систему финансового права, указывает, что одним из наиболее распространенных подходов к построению системы финансового права является обоснование ее детерминации структурой финансовой системы государства. Обусловленность системы финансового права структурой финансовой системы государства сегодня нельзя считать новацией, поскольку еще с советских времен в науке финансового права вопрос о взаимосвязи этих категорий не вызывал сомнений. Н. И. Химичева отмечает, что «в системе финансового права отражается финансовая система как объективно существующая экономическая основа».

Э. Д. Соколова указывает, что финансовая система общества и государства, финансовая деятельность, в том числе финансовая деятельность государства и муниципальных образований (публичная финансовая деятельность), финансовый контроль и т. д., относятся к системообразующим категориям, определяющим сущность правового регулирования общественных отношений в области финансов. Научное осмысление названных категорий науки финансового права, выработка единых подходов к их определению и, в конечном итоге, закрепление их в законе, бесспорно, будет

¹ Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI // Голос України. – 2010. – № 143.

² Запольский С. В. Теория финансового права : науч. очерки. – М. : РАП, 2010. – С. 28.

³ Лукашев О. А. Теоретичні проблеми системи фінансового права : монографія / О. А. Лукашев. – Х. : Право, 2010. – С. 98.

способствовать совершенствованию правового регулирования финансовых отношений в обществе.

Следует заметить, что действующее законодательство Украины не содержит определения понятия «финансовая система». Этот термин использовался в законодательстве Украины ранее. Так, Законом «Об экономической самостоятельности Украинской РСР»¹ (ч. 1 ст. 5) было установлено, что «Украинская ССР имеет собственную финансовую систему». Несколько позже, после внесения изменений в Закон Украины «О бюджетной системе Украины» от 29 июля 1995 г.², законодательное закрепление получило понятие «единица финансовой системы»; ст. 23 указанного Закона устанавливалось, что бюджет является составной частью финансовой системы Украины. Кроме того, в этой же статье был закреплён принцип законодательного регулирования взаимоотношений бюджета с другими звеньями финансовой системы.

Отсутствие законодательного определения понятия «финансовая система» побуждает обратиться к соответствующим трудам ученых, исследующих эту категорию. Прежде чем перейти к анализу различных подходов ученых-правоведов к определению термина «финансовая система»,

¹ Про економічну самостійність Української РСР : Закон УРСР // Відом. Верхов. Ради УРСР. – 1990. – № 34. – Ст. 499.

² Про бюджетну систему України : Закон України (у ред. від 29 черв. 1995 р.) // Відом. Верхов. Ради УРСР. – 1995. – № 26. – Ст. 195.

следует обратить внимание на существование точки зрения, что наука финансового права должна пользоваться готовыми экономическими положениями, разрабатываемыми наукой о финансах, и не превращаться в «экономико-правовую науку»³. Этот тезис относят и к определению содержания и структуры финансовой системы.

По нашему мнению, вряд ли любую составляющую финансового механизма можно представить без соответствующего правового оформления. Например, деньгами может быть любой носитель (бумага, металл, скот), но только тот, который государство назначило таким, предоставило соответствующий правовой режим обращения, гарантировало принуждением от несанкционированного выпуска. Налогами и сборами могут быть только те платежи, которые установлены законом. Именно поэтому трудно представить любой элемент финансовой системы без определенной правовой формы. Следовательно, поиск взвешенного финансово-правового подхода к определению понятия «финансовая система» остается актуальным.

А. А. Лукашев⁴, исследуя систему финансового права, указывает, что одним из наиболее распространенных подходов к построению системы фи-

³ Цыпкин С. Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности советского государства / С. Д. Цыпкин. – М. : Изд-во Моск. ун-та, 1983. – С. 5.

⁴ Лукашев О. А. Теоретичні проблеми системи фінансового права : монографія / О. А. Лукашев. – Х. : Право, 2010. – С. 75.

нансового права является обоснование ее детерминации структурой финансовой системы государства. Обусловленность системы финансового права структурой финансовой системы государства сегодня нельзя считать новацией, поскольку еще с советских времен в науке финансового права вопрос о взаимосвязи этих категорий не вызывал сомнений. Н. И. Химичева отмечает, что «в системе финансового права отражается финансовая система как объективно существующая экономическая основа»¹.

На современном этапе развития финансово-правовой науки, отмечает А. А. Лукашев, исследование сущности финансовой системы привело к выделению нескольких подходов к характеристике ее содержания. Фондовый подход предусматривает классификацию составляющих финансовой системы на основании дифференциации фондов средств, обслуживающих движение публичных средств. В этой ситуации в состав финансовой системы как составляющие входят бюджеты, внебюджетные фонды, финансы государственных предприятий и т. д. Каждый из публичных денежных фондов является не только совокупностью средств, а прежде всего финансовым институтом, объединяющим специфический вид финансовых отношений по поводу формирования, распределения и использования данного денежного фонда. Этот подход тесно связан

со следующим – институциональным. Институциональный подход к структурированию финансовой системы предполагает фактическое выделение на первый план институтов финансово-правовой отрасли. Составляющими частями финансовой системы являются:

- 1) бюджетная система;
- 2) кредитная система;
- 3) обязательное государственное страхование;
- 4) финансы предприятий.

Целостность звеньев финансовой системы предполагает ее сложную подчиненность, структуру, специфические связи.

Достаточно взвешенной выглядит позиция Е. Ю. Грачёвой², которая считает, что финансовая система состоит из следующих звеньев:

- 1) государственных финансов;
- 2) финансов предприятий, учреждений, организаций всех форм собственности;
- 3) кредитования;
- 4) страхования.

Каждое звено финансовой системы, по мнению Е. Ю. Грачёвой, подразделяется на составные части согласно внутренней структуре финансовых взаимосвязей, содержащихся в них. Так, государственные финансы включают:

- Государственный бюджет.
- Внебюджетные фонды.
- Государственный кредит.

¹ Химичева Н. И. Финансовое право : учебник / Н. И. Химичева. – 3-е изд. – М. : Юристъ, 2003. – С. 29.

² Финансовое право России : учебник / Е. Ю. Грачева, Н. А. Куфакова, С. Г. Пепеляев. – М. : ТЕИС, 2005. – С. 7.

Финансы предприятий, учреждений и организаций в согласовании объединяют:

- 1) финансы предприятий, функционирующих на коммерческих началах;
- 2) финансы учреждений и организаций, осуществляющих некоммерческую деятельность;
- 3) финансы общественных объединений.

Институт кредитования образуют отношения, возникающие между вкладчиками и коммерческими банками, другими кредитными учреждениями по поводу привлечения денежных средств, а также предоставления банковских займов.

В сфере страховых отношений каждое из звеньев, представляет собой отдельную отрасль страхования, подразделяется по видам страхования: социальное страхование, личное страхование, страхование ответственности и т. д. Следовательно, в пределах указанного подхода Е. Ю. Грачёва¹ вводит еще дополнительный критерий для структурирования финансовой системы – форму собственности на соответствующие денежные фонды. В целом разделяя точку зрения Е. Ю. Грачёвой по структурированию финансовой системы, хотелось бы сделать несколько уточнений. Использование в качестве критерия для классификации составных частей финансовой системы формы собственности на соответствующие денежные фонды логично предполагает включение

в состав финансовой системы и финансов субъектов местного самоуправления, поскольку в понятие публичных финансов входят денежные фонды государства и органов местного самоуправления.

В связи с этим хотелось бы обратить внимание на подход А. А. Нечай, которая в структуре финансовой системы выделяет две подсистемы, а именно: подсистему частных финансов и подсистему публичных финансов. К последней А. А. Нечай относит такие звенья: 1) публичные финансы государства; 2) публичные финансы субъектов федерации (в государствах с федеративным устройством); 3) публичные финансы органов местного самоуправления всех видов; 4) публичные финансы социальной сферы. Определяя публичные финансы, А. А. Нечай учитывает не столько форму собственности на доходы денежных средств, сколько характер интереса, удовлетворяемого за счет данного фонда².

В чем же состоит публичный интерес в сфере финансов? Анализируя публичный интерес как цель деятельности субъектов финансового права, М. А. Перепелица³ отмечает, что в рамках финансовой сферы жизнедеятельности общества стержневым будут объективные потребности об-

² Нечай А. А. Правовые проблемы регулирования публичных расходов в государстве : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / А. А. Нечай. – Киев, 2005. – С. 9.

³ Перепелица М. Публічний інтерес як мета діяльності суб'єктів фінансового права / М. Перепелица // Вісн. Акад. прав. наук України. – 2009. – № 2. – С. 112–119.

¹ Финансовое право России : учебник / Е. Ю. Грачева, Н. А. Куфакова, С. Г. Пепеляев. – М. : ТЕИС, 2005. – С. 8.

щества по организованной и целенаправленной мобилизации (созданию), распределению и использованию общих (публичных) финансовых ресурсов, которые могут быть выражены в различной предметной форме (средства, другие материальные ценности), а также осуществление контроля за такими процессами. Именно это положение является главным при обосновании необходимости существования публичного интереса в финансовых правоотношениях. Вряд ли что-то другое в финансовой сфере может иметь столь важное значение, чтобы объединить вокруг себя все общество и направить его усилия в одно русло.

Следует согласиться с автором, что интерес общества в сфере финансов заключается в организации планомерного движения централизованных и децентрализованных публичных денежных фондов. В то же время выводы М. А. Перепелицы относительно того, что публичные интересы государства и общества обязаны составлять единое целое, вызывают сомнение. Так, ученая отмечает, что в правовой науке при рассмотрении понятия публичного интереса одним из ключевых возникает следующий вопрос: совпадают ли интересы общества и государства и можно ли их понимать как тождественные? Автор приходит к выводу, что, безусловно, публичные интересы государства и общества обязаны составлять единое целое. Иначе, как показывает действительность, все общество будет «обслуживать» фи-

нансовые потребности олигархического государства.

По нашему мнению, столкновение интересов индивидов, общества и государства в финансовой системе неизбежно. Связано это, в частности, с разной направленностью некоторых интересов, например государства и обязанного лица в области налогообложения. Так, для государства интерес сводится к получению максимального количества средств от налогоплательщиков, тогда как у обязанных лиц интерес заключается в сохранении результатов своей деятельности, минимизации налоговых платежей. Однако задача государства достичь определенного баланса, максимально удовлетворяя публичный интерес в сфере финансов, минимизировать при этом негативные последствия для частных интересов. Как известно, более 200 лет назад знаменитый шотландец Адам Смит¹, разрабатывая основы развития рыночной экономики, подчеркивал, что только государство в интересах нации может ограничивать алчность монополистов, авантюризм банкиров и эгоизм торговцев.

Таким образом, функционирование финансовой системы всегда связано с наличием и необходимостью разрешения противоречий между отдельными субъектами. На это свойство финансов обращалось внимание довольно давно. Так, в Энциклопедическом словаре Ф. Брокгауза и И. Еф-

¹ Смит Адам. Исследование о природе и причинах богатства народов / Адам Смит ; вступ. ст. и ком. В. С. Афанасьева. – М. : Соцэкгиз, 1962. – С. 588.

рона указывается: «Люди имеют разные интересы, накладывают свой отпечаток на содержание финансовых институтов, в результате чего последние не отличаются логической слаженностью»¹.

Еще одним, достаточно распространенным, является подход к структурированию финансовой системы, предусматривающий выделение органов, за которыми закрепляется управление соответствующей структурной единицей этой системы. Анализируя такой подход, А. А. Лукашев² отмечает, что отдельными участниками этих отношений выступают бюджеты (государственный и местный), внебюджетные и страховые фонды и т. д. Некоторые замечания вызывает выделение бюджета как участника отношений, поскольку согласно ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодекса Украины³ понятие «бюджет» определяется как план формирования и использования финансовых ресурсов для обеспечения задач и функций, которые осуществляются соответственно органами государственной власти, органами власти Автономной Республики Крым, органами местного самоуправления в течение бюджетного периода. Если в качестве субъектов выделять вла-

дельцев денежных средств, регулирование которых осуществляется в рамках финансовой системы, то мы должны выделить только государство и территориальные общины. Безусловно, возможна и дальнейшая детализация, потому что государство в этой ситуации должны представлять органы, обслуживающие движение фондовых средств. Это же касается и движения местных финансов. Стоит согласиться с тем, что системного взгляда на структурирование финансовой системы эта концепция не дает.

Процедурный подход к выделению структурных составляющих финансовой системы исходит из природы предмета финансово-правового регулирования. В подавляющем большинстве финансово-правовое регулирование обеспечивается процессуальными нормами. Материальные предписания существуют как определенная цель или толчок для осуществления процедурного регулирования оборота средств государства и территориальных общин. По мнению сторонников этого подхода, выделить можно несколько стадий: формирования, распределения и использования. Основываясь на разграничении этих стадий, как раз и можно проследить динамику финансово-правового регулирования.

Сторонники такого подхода отмечают, что динамическая концепция структурирования финансовой системы не означает исключительно процессуальный взгляд на это образование. Речь идет о логическом соотношении материального и процессуального регулирования, в условиях чего опре-

¹ Энциклопедический словарь Ф. А. Брокгауза и И. А. Ефрона / под ред. И. Е. Андреевского, К. К. Арсеньева. – СПб., 1907. – С. 55.

² Лукашев О. А. Теоретичні проблеми системи фінансового права : монографія / О. А. Лукашев. – Х. : Право, 2010. – С. 104.

³ Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI // Голос України. – № 143.

деленные акценты смещаются в сторону процессуального. Стадийное структурирование финансовой системы позволяет логически связывать ее с соответствующими фондами и характеризовать финансовую систему, содержание которой включает формирование публичных денежных фондов, распределение средств, аккумулированных в этих фондах, и расходование средств¹.

Если обобщать информацию о подходах к структурированию финансовой системы, то можно выделить несколько положений. Во-первых, все подходы не обособлены, а тесно связаны. Во-вторых, каждая из концепций в той или иной степени ссылается на использование фондов денежных средств (доминирует фондовый подход). В-третьих, каждый из подходов содержит ссылку на бюджетную систему как одно из основных звеньев финансовой системы. Учитывая изложенное, можно предложить собственное определение понятия публичной финансовой системы. Публичная финансовая система – это внутреннее строение финансов, представляющее собой совокупность взаимосвязанных общественных отношений (институтов), которые складываются при формировании, распределении и использовании денежных фондов, необходимых государству и органам местного самоуправления для выполнения возложенных на них задач и функций.

¹ Лукашев О. А. Теоретичні проблеми системи фінансового права : монографія / О. А. Лукашев. – Х. : Право, 2010. – С. 106.

Как уже отмечалось, действующее законодательство Украины не содержит определения понятия «финансовая система», как следствие, вопрос о структуре этой категории остается открытым. Основные же представления о составных частях финансовой системы, на которых базируются современные исследования финансовой системы на территории СНГ, сформированы еще в советский период. Так, в структуре финансовой системы выделяют бюджетную систему, обязательное государственное страхование, государственный кредит и финансы предприятий.

Представляется, что финансовую систему следует рассматривать как динамичную категорию, следовательно, и составные части публичной финансовой системы с развитием экономических отношений видоизменяются, перераспределяется значение отдельных элементов внутри финансовой системы. Совершенно справедливо мнение Э. Д. Соколовой², что изменения, произошедшие в политической и социально-экономической сферах общества после распада СССР, не могли не повлиять на содержание и структуру финансовой системы страны.

Одно из таких существенных изменений в структуре публичной финансовой системы – усиление роли налогов и сборов как основных источников доходов публичных денежных фондов. Так, в структуре доходов Го-

² Соколова Э. Д. Правовые основы финансовой системы России / Э. Д. Соколова ; отв. ред. Е. Ю. Грачева. – М. : ИД «Юриспруденция», 2006. – С. 11.

сударственного бюджета Украины на 2013 г. налоговые поступления составляют больше 80 %¹. Для сравнения: в структуре доходной части Государственных бюджетов СССР (1985–1990 гг.) доля налоговых поступлений (налог с оборота) колебалась в пределах 20–30 %². В связи с этим следует более подробно рассмотреть вопрос определения места налоговой системы в публичной финансовой системе.

Неотъемлемой частью экономического комплекса любой современной страны является эффективная система налогообложения. Налоги, сборы, другие обязательные платежи – не только главный источник поступлений в бюджеты, но и мощный регулятор. Они выступают гарантией социальной защиты граждан и создают материальную основу государства и местного самоуправления.

Следует отметить, что начало изучения правового регулирования общественных отношений, связанных с уплатой налогов и сборов, совпадает с началом правовых исследований вообще. Упоминание об обязательных платежах, взимаемых с населения для содержания органов государственной власти, находим во многих памятниках правовой культуры (Законы царя Хаммурапи, Русская Правда и др.)³.

¹ Про Державний бюджет на 2013 р. : Закон України від 6 грудня 2012 р. № 5515-VI // Голос України. – 2012. – № 241.

² <http://istmat.info/node/437>.

³ См.: Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 1 : Генезис налогового регулирования : в 2 ч. Ч. 2 / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2002. – 791 с.

Обособление же налогового права как науки произошло лишь в XIX веке. В указанный период проблемы налогообложения рассматривались в основном в рамках исследований финансовой системы государства.

Функционирование административно-командной экономики характеризовалось относительным постоянством налоговой системы, которая была представлена налогом с оборота, подоходным налогом с кооперативных и общественных организаций, государственными налогами с населения. Как следствие, необходимости в развитии налогового права не было. Вместе с тем правовое регулирование налогообложения в это время рассматривалось в основном как часть советского финансового права, которое получило развитие во второй половине XX в.

Динамичное развитие налогового правовых исследований в современный период вызвано изменениями, которые происходят в государственном устройстве, переориентаций экономики на рыночные механизмы. Со времени обретения Украиной независимости идет становление национальной налоговой системы, которую и сейчас вряд ли можно считать окончательно сформированной. Проблемы правового регулирования налогообложения, в том числе налоговой системы, активно исследуются специалистами по финансовому и налоговому праву.

Следует согласиться с Н. П. Кучерявенко⁴, что понятие «налоговой си-

⁴ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 3 : Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2005. – С. 35.

стемы» не вызывает широкой дискуссии в специальной литературе. Многие определения затрагивают сущность налоговой системы как совокупности налогов, сборов, платежей. Так, И. И. Янжул рассматривает систему налогов как комбинацию различных налогов, построенную «...по указанию высших принципов податного обложения для покрытия государственных расходов»¹. Автор обращал внимание на важную проблему – соотношение различного вида платежей в этой комбинации, а также подчеркивал, что для осуществления общности и равномерности обложения необходима именно система, несколько налогов. О. Н. Горбунова так определяет налоговую систему: «...совокупность налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей в бюджеты разных уровней и государственные внебюджетные фонды, установленных на принципах и в порядке, определенных федеральными законами РФ и взимаемых на территории РФ, составляют налоговую систему Российской Федерации»².

С. Г. Пепеляев определяет налоговую систему как «...совокупность существующих в данный момент в конкретном государстве существенных условий налогообложения»³. Су-

ществленными условиями, по мнению С. Г. Пепеляева, являются: порядок установления и ввода в действие налогов; виды налогов (система налогов); порядок распределения налогов между бюджетами различных уровней; права и обязанности налогоплательщиков; формы и методы налогового контроля; ответственность участников налоговых отношений; способы защиты прав и интересов налогоплательщиков.

В то же время некоторые определения понятия «налоговая система» являются дискуссионными, требуют дополнительной аргументации. К примеру, В. И. Гуреев⁴, формулируя дефиницию исследуемой нами категории, указывает, что налоговая система является наиболее емкой и включает: а) налоговое законодательство, состоящее из законов и подзаконных нормативных актов; б) налоговые органы, осуществляющие налоговый контроль; в) налоговых представителей, которые от имени налогоплательщиков должны в соответствии с законом рассчитать, удержать и перечислить в бюджет налоги с дохода; г) налоговую полицию, обеспечивающую экономическую безопасность государства; д) теоретические положения ученых и практиков в сфере налогообложения.

Н. П. Кучерявенко⁵ справедливо указывает, что в таком определении трудно определить, какой принцип

¹ Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И. И. Янжул. – М. : Статут, 2002. – С. 284.

² Финансовое право : учебник / под ред. О. Н. Горбуновой. – М., 1996. – С. 182.

³ Основы налогового права : учеб.-метод. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Инвест Фонд, 1995. – С. 80.

⁴ Гуреев В. И. Налоговое право / В. И. Гуреев. – М., 1995. – С. 31.

⁵ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 3 : Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2005. – С. 53.

лежал в основе характеристики. В чем, например, необходимость выделения налоговой полиции в самостоятельный элемент налоговой системы, тогда как она – элемент системы налоговых органов. В чем особая заслуга налоговых представителей, закрепленных автором в качестве отдельного звена, хотя они представляют налогоплательщиков. Трудно понять, что означает «теоретические положения... практиков».

Налоговая системы Украины в современный период развивается динамично и противоречиво. Это обусловлено сложными экономическими и политическими процессами в государстве и одновременно сложным и противоречивым развитием законодательства, которое его регулирует. Бесспорно, что в трудностях проблем развития налогового законодательства Украины главная и объективная причина – экономические проблемы, но вместе с тем его несовершенство связано во многом и с субъективными факторами, среди которых нечеткость положений нормативных актов, несогласованность правовых норм, которые в них содержатся, между собой и с положениями других нормативно-правовых актов, недостаточный уровень подготовки проектов законов и других нормативно-правовых актов.

Анализируя становление налогового законодательства в независимой Украине, Н. П. Кучерявенко¹ выделяет

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 1 : Генезис налогового регулирования : в 2 ч. Ч. 2 / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2002. – С. 682.

три основных этапа формирования налоговой системы: первый – это становление советской налоговой системы в Украине в начале 90-х годов; второй охватывает период 1992–1996 гг.; третий – 1997–2001 гг.

Конечно, учитывая год написания монографии, можно продолжить и добавить следующие этапы развития налогового законодательства. Так, важной вехой в развитии налогового законодательства стало принятие 2 декабря 2010 г. Налогового кодекса Украины². Несмотря на имеющиеся недостатки в этом кодифицированном акте, все же принятие такого документа является положительным в развитии налогового законодательства, поскольку кодификация, являясь более совершенной формой систематизации законодательства, предусматривает обработку нормативно-правовых актов, которая не только исключает повторения, но и противоречия, устраняет пробелы и тем самым обеспечивает целостность, внутреннюю согласованность и полноту правового регулирования общественных отношений. Кодификация налогового законодательства охватывает обработку норм права, сведение их в юридически и логически упорядоченную систему и создание на этой основе нового, единого кодифицированного акта – Налогового кодекса Украины.

В действующем налоговом законодательстве определение налоговой системы содержится в п. 6.3 ст. 6 На-

² Податковий кодекс України від 02.12.2010 // Офіц. вісн. України. – 2010. – № 92.

логового кодекса Украины¹, где отмечается, что совокупность общегосударственных и местных налогов и сборов, взимаемых в установленном настоящим Кодексом порядке, составляет налоговую систему Украины. В комментарии к Налоговому кодексу Украины² справедливо отмечается, что, в отличие от редакции Закона Украины «О системе налогообложения», законодатель отказался от использования понятия «система налогообложения». Действующий Налоговый кодекс Украины использует категорию «налоговая система». На первый взгляд, принципиальных изменений не произошло и в любом случае речь идет о совокупности налогов и сборов. Впрочем, кажется, что использование понятия «налоговая система» является целесообразным. Во-первых, именно такое определение для совокупности всех налогов и сборов используется налоговыми законодательствами постсоветских государств. Во-вторых, понятие налогообложения значительно шире того смысла, который с ним связывался в прошлом. Налогообложение включает не только исчерпывающий перечень налогов и сборов, но и процессуальное обеспечение их появления (ввод, изменения, отмены) и взимания. Именно поэтому переход к использованию

категории «налоговая система», по мнению авторов комментария к Налоговому кодексу Украины, представляется уместным.

Следует согласиться с Н. П. Кучерявенко³, что понятие налоговой системы не является исключительно категорией налогового права. Она занимает определенное положение на стыке бюджетного и налогового права. С одной стороны, налоговое право регулирует отношения по поступлению средств в доходную часть бюджетов, но с другой – это фактически и есть отношения формирования доходной части бюджетов, охватываемых бюджетным правом. Н. П. Кучерявенко акцентирует внимание на том, что в большинстве случаев используются бланкетные нормы и бюджетные правоотношения не детализируют особенности поступления в бюджеты доходов в виде налогов и сборов.

Таким образом, динамичное развитие налоговой системы, рост роли налоговых платежей в структуре публичных доходов – эти и другие факторы побуждают к переоценке места налоговой системы в публичной финансовой системе. Еще С. Д. Цыпкин⁴, давая определение понятия «финансы», указывал на их системный

¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010 // Офіц. вісн. України. – 2010. – № 92.

² Податковий кодекс України : наук.-практ. коментар : у 3 ч. / М. П. Кучерявенко, І. Л. Самсін, І. Х. Темкіжева та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева. – Х. : Право, 2012. – Ч. 1. – С. 40–41.

³ Кучерявенко М. П. Податкове право України : акад. курс : підручник / М. П. Кучерявенко – К. : Всеукр. асоц. видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.

⁴ Цыпкин С. Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности советского государства / С. Д. Цыпкин. – М. : Изд-во Моск. ун-та, 1983. – С. 4.

характер и в качестве одной из равноправных составляющих выделял налоговые отношения. Автор отмечал, что под финансами следует понимать систему относительно обособленных экономических отношений (бюджетных, налоговых, кредитных и иных), посредством которых происходит планомерное распределение общественного продукта и национального дохода путем образования и использования фондов денежных средств для нужд расширенного воспроизводства и удовлетворения других общественных потребностей.

Следует согласиться с А. С. Емельяновым¹, который значительно расширяет круг элементов, входящих в финансовую систему, по сравнению с учеными, чьи взгляды мы уже рассмотрели. Наряду с такими традиционными элементами финансовой системы, как бюджетная, кредитная и т. д., автор выделяет отдельную составляющую – налоговую систему. В публичный сектор финансовой системы Российской Федерации, по мнению А. С. Емельянова, входит и налоговая система, включающая в себя все налоги и сборы, взимаемые на терри-

тории Российской Федерации, а также органы, осуществляющие организацию их уплаты и налоговый контроль. В целом поддерживая подход автора по включению в состав финансовой системы и налоговой системы, хотелось бы указать на недопустимость смешения двух подходов к пониманию финансовой системы (как совокупности институтов и как совокупности государственных органов).

Следует добавить, что традиционная четырехзвенная структура финансовой системы подлежит пересмотру. Связано это прежде всего с существенным изменением экономических отношений по сравнению с тем периодом, когда формировались такие представления о структуре финансовой системы. Например, финансы предприятий (прежде всего государственных и коммунальных) не имеют такого существенного значения в формировании публичных доходов, которое им отводилось в период функционирования административно-командной экономики. Обратная тенденция, как уже отмечалось, характерна для налоговой системы.

Опубликовано: Очерки налогово-правовой науки современности : монография / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой и Н. П. Кучерявенко. – Москва-Харьков : Право, 2013. – С. 90–107.

¹ Емельянов А. С. Введение в финансовое право : курс лекций / А. С. Емельянов. – Тюмень : Тюмен. юрид. ин-т МВД России, 2000. – С. 9.