

ПРОБЛЕМА ВИЗНАЧЕННЯ МІСЦЯ ПОДАТКОВОГО ПРАВА В СИСТЕМІ ПРАВА.

І. М. Бондаренко

Рух публічних коштів регулюється цілим комплексом галузей права, що входять до системи права. Кожна з галузей визначає свій

аспект правового регулювання публічних коштів, використовуючи при цьому своєрідний специфічний метод правового регулювання. Однак, безперечно, регулювання відносин, пов'язаних з рухом публічних грошових фондів, припускає певний фінансово-правовий аспект такого процесу. Він визначається низкою обставин : 1) фінансово-правові відносини, спрямовані на мобілізацію публічних грошових фондів; 2) зібрані кошти спрямовуються на забезпечення функцій і завдань держави, органів місцевого самоврядування; 3) визначають умови виникнення, зміни й припинення грошових відносин; 4) забезпечують функції державних органів у сфері фінансової діяльності.

Необхідно відмітити, що в основі класифікації, як безпосередньо галузі права, так і інших її підрозділів, традиційно постає предмет правового регулювання. Предметом, у свою чергу, виступає коло суспільних відносин, врегульованих нормами того чи іншого правового утворення як первинного, так і вторинного рівнів. С.С. Алексеев на первинному рівні виділяє галузі права (профільюючі та спеціальні), правові інститути (субінститути) та їх об'єднання - підгалузі. На іншому рівні виділяються вторинні утворення: комплексні галузі права, комплексні та змішані правові інститути, які використовують декілька юридичних режимів регулювання в їх сполученні [1, с.210-217].

Якщо безпосередньо галузь права являє собою сукупність норм, що регулюють особливі види суспільних відносин, які за своїм економіко-правовим та соціальним змістом потребують відокремленого, самостійного регулювання [2, с.224], то правовий інститут - це підрозділ (єдність, група) юридичних норм у середині галузі [3, с.214].

Податково-правове регулювання характеризується деякими рисами, якими його можна позначити своєрідність прояву фінансово-правових відносин у сфері оподаткування (досягнення певних юридичних цілей та конкретних соціальних результатів; наявність специфічного, але не ізольованого від фінансово-правового предмета регулювання; використання засобів та методів регламентації та розвитку суспільних відносин) [4, с.9]. Для досягнення певних цілей необхідне виділення в межах податково-правового регулювання основного концептуального орієнтира - забезпечення виконання податкового обов'язку, закріплення порядку, який гарантує формування доходних частин бюджетів.

Головною особливістю правового регулювання є доля держави в податковому праві, де держава виступає як суб'єкт, який надає правилам поведінки форму обов'язкових правових приписів, та в той самий час як власник грошових коштів, що поступають до нього в результаті закріплених такими приписами дій учасників відносин. Особливості фінансово-правового регулювання обумовлені оригінальним поєднанням правових способів, які роблять безпосередній вплив на динаміку податкових правовідносин, характер взаємодії їх учасників, а також способи захисту їх законних інтересів та прав. Існують такі способи правового регулювання, які гармонізують фінансові правовідносини: примус, дозвіл, заборона, погодження, рекомендація, заохочування, договірний спосіб. Виявлення індивідуальних рис вказаних правових способів у ракурсі податкового права дозволяють скласти більш повну характеристику методу правового регулювання інституту податкового права.

Сфера публічної фінансової діяльності представляє собою одну із стратегічних функцій держави та тому повинна бути дуже чітко регламентована й врегульована за допомогою права. Враховуючи це, використання імперативного методу правового регулювання фінансових відносин є виправданим, тому що за його допомогою держава та суспільство в цілому досягають певного, дієвого результату.

Визначаючи межі реалізації владних повноважень суб'єктами фінансових відносин, метод правового регулювання допускає певну самостійність суб'єктів щодо вибору форм та варіантів здійснення покладених на них фінансово-правових обов'язків; завдяки використанню різних правових способів, метод правового регулювання здійснює вплив на розвиток та реалізацію фінансових правовідносин, що відображають публічні інтереси держави та суспільства.

У сучасній літературі виділяють наступні підходи щодо з'ясування місця податкового права в системі права: 1) самостійна галузь права; 2) інститут (складний інститут) фінансового права; 3) підгалузь фінансового права.

Як самостійну галузь права податкове право розглядають П. Т. Гега, Л. М. Доля [5, с.4], Д. В. Вінницький [6, с.10], С. Г. Пепеляєв [7, с.13]. Точка зору, щодо визначення податкового

права як інституту фінансового права, на цей час є переважною в юридичній літературі [8, с.186]. Ще Й.А.Ровінський відносив до інститутів фінансового права, поряд з іншими, і податкове право [9, с.6]. Н. І. Хімічева, вказуючи, що податкове право є одним із розділів (інститутів) фінансового права, відзначає, що воно стає найбільшою складовою частиною цієї галузі права з перспективою подальшого розвитку [10, с.28]. С. В. Ігнат'єва та А. А. Молчанов вважають, що податкове право - це провідний інститут такого розділу Особливої частини фінансового права РФ, як „Правове регулювання державних доходів” [11, с.71]. Т. С. Єрмакова розглядає податкове право як інститут у системі бюджетного права, що, на її думку, зумовлено фактором та змістом регульованих цим інститутом суспільних відносин, обслуговуванням бюджетно- правових категорій [12, с.76-77].

Особливий інтерес викликає позиція М.П.Кучерявенка, який визначає податкове право як складний інститут фінансового права. Складному інституту податкового права притаманні окремі ознаки:

а) однорідність фактичного змісту, що передбачає регулювання суворо визначеного різновиду відносин, пов'язаних із рухом грошів у формі податків та зборів у бюджет;

б) єдність, комплексність норм, що створюють податкове право. Вони складають єдиний цілісний комплекс, зумовлений однорідністю фактично-фінансових відносин, що не виключає спеціалізації юридичних норм у межах інституту;

в) законодавча відокремленість, зовнішнє відмежування основних положень інституту в нормах, що його створюють [13, с.12-13].

При цьому він вважає, що формування галузі може охоплювати кілька рівнів (інститут - складний інститут - підгалузь - галузь). Податкове право, на його думку, займає чітко виражене проміжне положення. З одного боку, у нього входять інститути більш вузької групи відносин (інститут місцевих податків та зборів, оподаткування юридичних осіб тощо), з іншого боку, складний інститут податкового права є одним із елементів, що утворюють цілісну галузь фінансового права [14, с. 14-15].

Практично всі податкові відносини виникають у процесі перерозподілу національного доходу та мають фінансовий характер. За словами К.С.Бельського, норми податкового права в основному визначають поведінку суб'єктів в області управління

державними фінансами [3, с.208-209], що засвідчує той факт, що податкове право являє собою, хоча відносно відокремлену, але складову частину фінансового права.

З класичних позицій галузевий режим регулювання складається із сукупності елементів методу регулювання, юридичного інструментарію, принципів, наявності галузі законодавства чи кодифікованого акту. Багато українських та російських вчених [16] поділяють позицію, що податкове право необхідно виділити як підгалузь фінансового права. Тому що вона має свій специфічний предмет правового регулювання, представляє дуже змістовну та величезну за обсягом нормативного масиву частину фінансового права і має велике значення для функціонування держави. Водночас, відмежовувати податкове право від фінансового неможливо, тому що воно є його органічною частиною [17, с.17].

Варто погодитися з точкою зору А. І. Бобильова, який стверджує, що накопичення законодавства в регулюванні певного кола суспільних відносин висуває необхідність виділення нових ланок системи права [18, с.23]. Однак, завершення систематизації і прийняття єдиного галузевого кодифікованого акту ніякою мірою не спричиняє, навіть у перспективі, формування податкового права як самостійної галузі права. Таким чином, для того, щоб податкове право досягло такого рівня підгалузі фінансового права, необхідний лише один крок - прийняття кодифікованого нормативного акту, що регламентує оподаткування Податкового кодексу України.

На нашу думку, найкращою все-таки є позиція щодо виділення податкового права як інституту фінансового права. Фінансово-правовий інститут відмежовується від усієї галузі фінансового права головним чином об'ємом предмета правового регулювання. Він регулює лише об'єктивно сформовану відносно відокремлену частину взаємопов'язаних фінансових відносин, тобто відносини в області акумуляції, розподілу та використання публічних грошових коштів. Звідси й група норм, що утворюють фінансово-правові інститути в межах галузі права, повинна мати певну специфіку та складати стійку єдність.

У роботах з фінансового права досить тривалий час правовим інститутом визначали велику за об'ємом та досить різноманітну за змістом групу норм, що регулюють відносини в області державних доходів, державних видатків, всю сукупність норм, регулюючих

бюджетні чи кредитні відносини. Так, слід погодитися з затвердженням, що бюджетне право, наприклад, представляє собою не просто інститут, а сукупність інститутів, особливий розділ чи підгалузь фінансового права [19, с.50-51, 53]. У зв'язку з чим, особливий інтерес викликає позиція М. П. Кучерявенка, який визначає податкове право як складний інститут фінансового права. Він вважає, що податкове право входить в бюджетне право і регулює основи доходно!' частини бюджету. На думку М. П. Кучерявенка, складний інститут податкового права охоплює сукупність фінансово-правових норм, що відрізняються певною своєрідністю. Ця специфіка передбачає аналіз кола відносин, що охоплюють рух коштів від платників у відповідні фонди у формі податків та зборів [20, с. 12-13]. Подібна позиція знайшла своє відображення і у сучасній фундаментальній роботі М. П. Кучерявенка „Курс податкового права” том II у 2004 році [21,с.50].

Розглядаючи фінансове право як єдину галузь, що складається із сукупності правових інститутів, податкове право являє собою фінансово-правовий інститут. Головне в організації оподаткування - забезпечення формування публічних грошових фондів, а розподіл, використання їх (що полягає в основі забезпечення публічних видатків) знаходиться за межами податкового права. Податкове право, регулюючи засади формування доходних частин бюджетів, представляє собою комплекс податково-правових норм, що утворюють складний інститут. В основі регулювання полягають відносини, що опосередковують перехід грошових сум у формі податкових платежів у власність держави. При цьому держава не надає конкретному платнику податків будь-якого певного еквіваленту, не бере на себе у зв'язку з цим якихось зобов'язань.

Податкове право, знаходячись між податково-правовою нормою та галуззю фінансового права в цілому (податково- правова норма - складний інститут податкового права - фінансове право), забезпечує регулювання тільки окремої стадії руху публічних грошових фондів (їх акумуляції, формування) у відповідності з інституціональними особливостями предмета та методу.

Література: 1. Проблемы теории государства и права: Учебник / Под ред. С.С.Алексеева.- М.,1978; 2. Алексеев С.С. Общая теория права. Т 1. - М.,1981; 3. Проблемы теории государства и права. Учебник / Под ред. С.С.Алексеева. - М.,1987;

3. Проблемы теории государства и права. Учебник / Под ред. С.С.Алексеева. – М.,1987.
4. Шундииков К.В. Механизм правового регулирования.: Учебное пособие. – Саратов, 2001;
5. Гега П.Т., Доля Л.М. Основы податкового права: навчальний посібник.- К.,1998;
6. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права Российской федерации. Автореф. дис... канд. юрид. наук. – Екатеринбург,1999;
7. Основы налогового права. Учебно-методическое пособие / Под ред.С.Г. Пепеляева. – М.,1995;
8. Советское финансовое право. – М., 1987. – С.251-252;
- Гуреев В.И. Налоговое право. – М., 1995. – С.5;
9. Финансовое право: Учебник /Под ред. О.Н.Горбуновой. – М.,1996;
10. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. Автореф. дис... докт. юрид. наук. – М.,1961;
11. Финансовое право. Курс лекций / Под ред. С.В. Игнатьевой. – СПб.,2000;
12. Финансовое право (конспект лекций). – М;
13. Ермакова Т.С. О системе советского финансового права // Правоведение. - 1975. - №2. – С.76-77;
14. Кучерявенко М.П. Теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні. Автореф. дис... докт. юрид. наук. – Харків, 1997;
15. Кучерявенко Н.П. Налоговое право Учебник. – Харьков, 2001;
16. Проблемы теории государства и права. Учебник / Под ред. С.С.Алексеева. – М., 1987;
17. Грачева Е.Ю., Куфакова Н.А., Пепеляев С.Т. Финансовое право России. Учебник. – М.,1995. – С.10./;
18. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право:Вопросы и ответы. -3-е изд., прераб. и доп. – М.,2000. – С.13;
19. А.В.Брызгалин., С.А.Кудреватых. К вопросу о формировании налогового права как подотрасли права // Государство и право. – 2000. – №6.- С.64-65;
20. Химичева Н.И. Налоговое право. Учебник. – М., 1997. – С.43;
21. Кучеров И.И. Налоговое право России. Курс лекций. – М., 2001. – С.65;
22. Скакун О.Ф. Теория государства и права. Учебник. – Харьков, 2000;
23. Воротіна Н.В. Теоретичні питання податкового законодавства України. Автореф. дис... канд. юрид. наук. – К., 1996;
24. Бобылев А.Н. Современное толкование системы права и системы законодательства // Государство и право. – 1998. - №2. – С.23;
25. Пискотин М.И. Советское бюджетное право. – М.,1974;
26. Кучерявенко М.П. Теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні. Автореф.дис...докт. юрид. наук. – Харків.,1997;
27. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т II: Введение в теорию налогового права. – Х.: Легас, 2004.