

**А. В. Мазур**, кандидат юридичних наук, доцент  
кафедри адміністративного та митного права  
Академії митної служби України

### **ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ ЯК ДЖЕРЕЛО МИТНОГО РЕГУЛЮВАННЯ**

*На основі зіставного аналізу термінів “податкове регулювання” та “митне регулювання”, а також з’ясування предмета регулювання Податкового кодексу України пропонується визнати цей кодекс джерелом митного регулювання. Автор виходить із твердження, що податкове право – це складний інститут фінансового права, а митне право – комплексна галузь права.*

*На основе сопоставительного анализа терминов “налоговое регулирование” и “таможенное регулирование”, а также выяснения предмета регулирования Налогового кодекса Украины предлагается признание последнего источником таможенного регулирования. Автор исходит из утверждения, что налоговое право является сложным институтом финансового права, а таможенное право – комплексной отраслью права.*

*Based on comparable analysis of the terms “tax adjustment” and “customs control” as well as on clarifying the subject of regulation of the Tax Code of Ukraine solution of scientific recognition matters last source of customs regulations is proposed. The author goes on to claim that tax law is a complex financial institution law and customs law – complex branch of law.*

**Ключові слова.** Податковий кодекс України, податкове регулювання, митне регулювання, правова норма, податкове право, митне право.

**Вступ.** Серед проблем, порушених у зв’язку з набранням чинності Податковим кодексом України (далі – ПК України), виникає питання належності його до джерел митного законодавства. Якщо термін “митне” сприймати як такий, що походить від терміна “мито”, то, по-перше, дискусія стає безпредметною (мито є одним із загальнообов’язкових податків), по-друге, постає питання щодо перегляду предмета регулювання Митного кодексу України (далі – МК України), який регламентує питання митно-правових відносин у якнайширшому їх розумінні, натомість митно-тарифні відносини практично ним не врегульовано.

**Постановка завдання.** На основі зіставного аналізу термінів “податкове регулювання” й “митне регулювання”, а також з’ясування предмета регулювання ПК України важлива відповідь на питання щодо визнання зазначеного податкового акта джерелом митного регулювання. На наш погляд, при цьому слід виходити з того, що податкове право є складним інститутом фінансового права, а митне право – комплексною галуззю права.

**Результати дослідження.** На думку авторів “Економічної енциклопедії”, державне регулювання економіки – це сукупність форм і методів цілеспрямованого впливу державних установ та організацій на розвиток суспільного способу виробництва (у тому числі продуктивних сил, техніко-економічних, організаційно-економічних і соціально-економічних відносин) для його стабілізації та пристосування до умов, що змінюються [1, 322].

Автори вважають, що таке регулювання найповніше відбувається через бюджетну політику, державні замовлення, закупівлю значної частини продукції, що означає гарантований попит на неї. Водночас державне регулювання економіки здійснюється також через проведення різних форм політики: інвестиційної, грошово-кредитної, фінансово-бюджетної, цінової, соціальної, екологічної, а також митної [1, 323].

© **А. В. Мазур, 2011**

Метою державного регулювання ЗЕД в Україні є забезпечення захисту економічних інтересів країни та суб’єктів цієї діяльності; створення однакових можливостей для суб’єктів ЗЕД у розвитку всіх видів підприємницької діяльності незалежно від форм власності та самостійного визначення напрямів використання доходів і вкладення інвестицій; заохочення конкуренції та ліквідація монополізму у сфері ЗЕД [2, 640] (на жаль, автори навчального видання на позначення органів державного регулювання останньої послугуються застарілими термінами: Міністерство зовнішньоекономічних зв’язків і торгівлі України, Державне управління митного контролю України).

Державне регулювання зовнішньоекономічних зв’язків автори енциклопедії розуміють як “важливий елемент механізму державного регулювання економіки, який здійснюється за допомогою тарифного й нетарифного впливу держави на основні форми міжнародних економічних відносин: на міжнародну торгівлю, вивезення капіталу, міжнародні кредитні відносини, міжнародні валютні (розрахункові) відносини, міжнародне виробниче та науково-технічне співробітництво, міжнародну міграцію робочої сили” [1, 326]. До провідних сфер державного регулювання зовнішньоекономічних зв’язків вони зараховують міжнародну торгівлю, міжнародні валютні відносини, міжнародний ринок позичкових капіталів.

Механізм податкового регулювання Т. М. Ляпіна уявляє як сукупність характерних для податкової системи методів і засобів [3]. До перших, на її погляд, належать податкова амністія, податкові канікули,

інвестиційні податкові кредити (ст. 66 ПК України), трансферти, відтермінування платежу (ст. 64 ПК України), кратне звільнення, податкові вирахування (ст. 56 ПК України), обмін казначейських зобов'язань на податкове звільнення, вексельний обіг під гарантію бюджету, взаємозалік бюджетно-податкових боргів. Способи механізму податкового регулювання, вважає Т. М. Ляпіна, становлять, по-перше, пільги, по-друге, санкції.

Джерелом податкового права може бути нормативно-правовий акт, який містить положення щодо встановлення, уведення й стягнення податків і зборів, податкового контролю, а також стосовно притягнення до відповідальності за вчинення податкового правопорушення [4, 109].

Джерела податкового права – це зовнішні конкретні форми його вираження, тобто правові акти представницьких і виконавчих органів державної влади й органів місцевого самоврядування, які містять норми податкового права. Змістом джерел податкового права є правові норми, що регулюють питання встановлення, введення і стягування податків і зборів, відносини у сфері податкового контролю й відносини з приводу притягнення до відповідальності за вчинення податкового правопорушення.

Джерела податкового права допомагають виконувати два взаємопов'язані завдання. По-перше, вони є невід'ємною частиною фінансової правотворчості, яка, у свою чергу, представляє один з основних напрямів фінансової діяльності держави й органів місцевого самоврядування. У результаті здійснення державою й органами місцевого самоврядування правотворчої функції утворюються джерела податкового права. По-друге, джерела податкового права є формою існування податкових норм, тобто зовнішнього об'єктивного вираження загальнообов'язкових правил поведінки суб'єктів у податкових відносинах. Форма джерела податкового права містить знання про чинне законодавство, призначене для регулювання податків і зборів. Нормативні правові акти про податки і збори мають певні особливості вступу в законну силу.

Щодо джерел митного права, то, на думку В. В. Прокопенка, під ними слід розуміти “засоби вираження й закріплення нормотворчої волі держави, в результаті якої встановлюються норми митного права”, “джерелами митного права є правові акти, що містять норми митного права” [5, 34]. Вони, тобто національні джерела митного права, мають свою специфіку, обумовлену, по-перше, суспільними відносинами, регламентованими митним правом; по-друге, суб'єктивним складом органів державної влади, які розробляють і ухвалюють правові акти у сфері митної справи; по-третє, сферою дії акта (може поширюватися лише на чітко визначену територію); по-четверте, особливістю набрання ними чинності [5, 40].

Тож у головному вчені знаходять спільний “знаменник” – джерелам і податкового, і митного права властиво містити норму відповідно податкового і митного права.

В. Я. Настюк формулює висновки зі свого дослідження правової природи норм митного права, їх місця поміж норм соціальних і при цьому зазначає, що “норма митного права – це норма публічного права, яка регулює відносини щодо здійснення державою митної справи” [6, 10].

На думку авторів-укладачів Тлумачного словника митного права, джерелами митного права є “зовнішні форми вираження митно-правових норм, тобто норм, що регулюють відносини в сфері митної справи” [7, 160].

Однією з найефективніших складових державного регулювання є податкове регулювання, об'єктами якого виступають соціально-економічні процеси на макро-, мезо- та мікрорівнях; цей термін широко використовується науковцями як один із базових елементів понятійного апарату сучасної податкової теорії [8, 40]. Ю. Іванов також вважає, що податкове регулювання як процес базується на свідомому, активному й цілеспрямованому використанні існуючої незалежно від волі суб'єктів управління регулювальної функції податків для отримання певних соціально-економічних результатів; отже, регульована функція податків виступає основою податкового регулювання [8, 41]. Податкове регулювання він розкриває як активний і цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин за допомогою засобів та інструментів податкової політики з метою досягнення бажаних соціально-економічних результатів. Саме через податкову політику держава не тільки формує джерела фінансування суспільно необхідних витрат, реалізуючи фіскальну функцію податків, але й забезпечує створення потрібних передумов до структурної перебудови національної економіки та її зростання [8, 41].

Автори “Економічної енциклопедії” вважають, що податкове регулювання економіки – це “комплекс заходів у податковій сфері (зміна ставок оподаткування, надання податкових пільг, скасування певних видів податків та ін.), за допомогою яких держава впливає на процес перерозподілу національного доходу в інтересах окремих класів, соціальних верств, а також на інвестиції, науково-технічний розвиток, економічне зростання та ін.” [9, 770].

Заходи цілеспрямованого економічного законодавчого впливу держави на виробничо-економічні, соціальні процеси через систему регульованого оподаткування: зміна видів податків, податкових ставок; надання податкових пільг; регулювання загального рівня оподаткування, відрахувань у бюджет (наприклад, надання пільгових податків суб'єктам малого чи середнього бізнесу, підприємцям-початківцям, виробничим підприємствам, постачальникам продукції на експорт, іноземним інвесторам, програмам ноу-хау тощо).

Під податковим регулюванням Р. П. Жарко пропонує розуміти комплекс дій державних органів, спрямованих на зміну параметрів податкової системи та податкового механізму для досягнення певних соціальних та економічних цілей [10, 18].

На основі цих та інших поглядів О. В. Дзюба виокремлює відповідні ознаки податкового регулювання [11, 3–4]: 1) податкове регулювання – це процес, на відміну від функції податків, які являють собою явище;

2) податкове регулювання передбачає свідоме використання податків (регулівна функція податків діє об'єктивно, незалежно від волі суб'єктів оподаткування); 3) податкове регулювання як процес реалізації регулівної функції потребує певних дій з боку органів, насамперед законодавчої влади; 4) податкове регулювання є цілеспрямованим процесом, сфокусованим на отримання певних результатів, тобто виконання конкретних завдань і досягнення конкретних цілей соціально-економічного розвитку.

Отже, підсумовує автор статті, податкове регулювання як процес базується на свідомому, активному й цілеспрямованому використанні існуючої, незалежно від волі суб'єктів управління, регулівної функції податків для отримання певних соціально-економічних результатів. Тобто регулівна функція податків виступає основою податкового регулювання, що є, передусім, заходом непрямого впливу на економіку та соціальні процеси через зміну податків, податкових ставок, зниження чи підвищення загального рівня оподаткування, відрахувань до бюджету. Є різні методи податкового регулювання, які реалізуються на практиці через систему податкових пільг і санкцій.

Величезний масив норм податкового законодавства неминуче мав би бути структурований в окремий закон, утім “захоплення” ідеєю систематизувати податкове законодавство призвело до необґрунтованого, на нашу думку, розширення предмета регулювання ПК України [12].

Яскравим прикладом може слугувати п. 61 ч. 1 ст. 14, в якому запропоновано перелік заходів нетарифного регулювання. Він складається з дев'яти позицій. Як слушно зауважують В. В. Прокопенко й О. С. Крушук, “... позиція законодавця відносно введення в Податковий кодекс України засобів нетарифного регулювання ... шляхом їх перелічення, на наш погляд, є невдалою” [13, 61], адже “засоби нетарифного регулювання згідно зі ст. 1 Податкового кодексу аж ніяк не підпадають під сферу чинності цього кодексу” [13, 61]. Тут-таки автори пропонують вилучити цей пункт з основного кодифікованого акта в галузі податкового регулювання і включити його в МК України, знову ж у вигляді переліку засобів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Якщо незгода з позицією законодавця заслуговує на повну підтримку, то відтворення у Митному кодексі України переліку засобів нетарифного регулювання в тому вигляді, в якому він нині існує, навряд чи можна визнати слушним. У даному разі доцільніше обмежитися класифікацією таких засобів, як варіант, на основі критеріїв, прийнятих у UNCTAD [14, 2].

Відповідно до ст. 1 Закону України “Про зовнішньоекономічну діяльність” митне регулювання – регулювання питань, пов'язаних з установами мит і митних зборів, процедурами митного контролю, організацією діяльності органів митного контролю України. Читаємо в “Економічній енциклопедії”: “Митне регулювання – комплекс митних заходів держави, що використовуються у процесі регулювання зовнішньої торгівлі” [9, 376].

Згідно зі ст. 384. Господарського кодексу України, що має назву “Митне регулювання при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності”, держава здійснює митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності, правовою основою цього процесу є Митний кодекс України, закон про зовнішньоекономічну діяльність, інші закони, Єдиний митний тариф і чинні міжнародні договори, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України. Законодавець виокремлює процедуру митного контролю на території спеціальних (вільних) економічних зон і вказує на джерело його регламентації – окремі закони та чинні міжнародні договори, що встановлюють спеціальний правовий режим зазначених зон відповідно до розд. VIII Господарського кодексу України.

М. П. Кучерявенко слушно зауважив: “Однією з актуальних проблем правового забезпечення є необхідність формування цілісності податкової системи й регулюючого її законодавства” [15, 104]. На думку вченого, Податковий кодекс мусить містити “положення, ... що однаковою мірою стосується всіх податків”, “закріплювати кожен податок або збір” [15, 104–105], а також зміст податкових правопорушень. Отже, можна зробити висновок, що заходам нетарифного регулювання, які за своєю природою є неподатковими інструментами, не може бути місця в базовому податковому законі.

**Висновки.** Тож чи є ПК України джерелом митного регулювання? Адже текстуальний його аналіз засвідчує активне оперування митно-правовими термінами: митний кордон, мито, митна справа, митне законодавство, митні органи (наприклад, п. 2 ч. 1 ст. 41), митний контроль, ліцензійний митний склад (тут натрапляємо на перекручування терміна “митний ліцензійний склад”), магазин безмитної торгівлі, митні платежі (в митному законодавстві цього терміна немає), митне оформлення, митний режим, митна вартість, спеціальна митна зона, митна декларація тощо.

Звернімося до ст. 1.2 ПК України, в якій зазначено, що “Правила оподаткування товарів або послуг, що переміщуються через митний кордон України, визначаються цим Кодексом, крім оподаткування ввезним (імпортним) митом або вивезним (експортним) митом, які встановлюються Митним кодексом України та іншими законами з питань митної справи”. З неї, на нашу думку, випливає таке. Якщо митне регулювання зводиться лише до питання нарахування і стягнення податків та інших загальнообов'язкових платежів, то ПК України можна включити до джерел митного законодавства. Коли ж розуміти під митним регулюванням увесь спектр організаційних, правових, розпорядчих дій і операцій, спрямованих на впорядкування відносин, що виникають з приводу переміщення товарів і предметів через митний кордон, то принаймні ПК України не дає підстав для подібного твердження. Як і Господарський кодекс України, ч. 2 ст. 384 якого передбачено, що митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності здійснюється відповідно до МК України, закону про зовнішньоекономічну діяльність, інших законів (до яких навряд чи можна зарахувати

ПК України), Єдиного митного тарифу та чинних міжнародних договорів, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України.

Разом із тим, поза всяким сумнівом, кодифікація податкового законодавства має бути гармонізована з процесом кодифікації митного законодавства. Тож і в новому Митному кодексі України слід урахувати ідеологеми ПК України для того, щоб відсилні норми, якими рясніє основний податковий закон, скеровували правозастосовця, а не спричиняли додаткові труднощі в перебігу практичного застосування норм як податкового законодавства, так і законодавства України про митну справу.

#### Література

1. Економічна енциклопедія : в 3 т. / відп. ред. Мочерний С. В. – К. : Академія, 2000. – Т. 1: А–К. – 864 с.
2. Державне регулювання економіки / І. Михасюк, А. Мельник, М. Крупка, З. Залого ; за ред. І. Михасюка. – Львів : Українські технології, 1999. – 640 с.
3. Ляпина Т. М. Налоговая политика в развитых государствах находится в центре общественных интересов разных слоев общества / Ляпина Т. М. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon72.info/noframe/nic?d&nd=466201112&nh=0>.
4. Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. проф. Ю. А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М. : Норма, 2004. – 720 с.
5. Прокопенко В. В. Национальные источники таможенного права / В. В. Прокопенко // Митна справа. – 2010. – № 3 (69). – С. 33–42.
6. Настюк В. Я. Норми митного права : теорія і практика застосування : монографія / Настюк В. Я. – Х. : Факт, 2003. – 215 с.
7. Толковый словарь таможенного права / под ред. проф. А. Н. Козырина. – М. : Городец, 2006. – 640 с.
8. Иванов Ю. Функції податків та податкове регулювання / Иванов Ю. // Формування ринкової економіки в Україні : збірник наук. праць Львівського національного університету ім. І. Франка. – 2009. – Вип. 19. – С. 36–43.
9. Економічна енциклопедія : в 3 т. / відп. ред. С. В. Мочерний. – К. : Академія, 2001. – Т. 2. – 848 с.
10. Жарко Р. П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук / Жарко Р. П. – К., 2006. – 24 с.
11. Дзюба О. В. Податкове регулювання банківської діяльності в Україні та визначення його пріоритетних функцій / Дзюба О. В. // Економічний вісник університету : збірник наукових праць Переяслав-Хмельницького державного педагогічного університету імені Григорія Сковороди. – 2011. – № 17/1. – С. 3–4.
12. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.
13. Прокопенко В. В. Заходи нетарифного регулювання щодо переміщення продуктів харчування через митний кордон України / В. В. Прокопенко, О. С. Крушук // Митна справа. – 2011. – № 3. – С. 58–68.
14. Vijit Bora, Aki Kuwahara, Sam Laird. Quantification of non-tariff measures: policy issues in international trade and commodities study. – New York and Geneva, 2002. – Series № 18. – 47 p.
15. Кучерявенко М. П. Податкове право України. Академічний курс : підручник / Кучерявенко М. П. – К. : Правова єдність, 2008. – 701 с.