

Список використаних джерел:

1. Biliński Leon, System nauki skarbowej a w szczególności nauki o podatkach // L. Biliński. – Lwów, druk. K. Pillera, 1876. – Str. XI, 484, zhr. 6.
2. Malchus Carl August von Handbuch der Finanzwissenschaft und Finanzverwaltung. 2 Bde / Carl August von Malchus. – Stuttgart, Cotta, 1830. – XVI, 480; VI, 210 S.
3. Stein L. Lehrbuch der Finanzwissenschaft: Th. Die Finanzverwaltung Europas: 1. Abt. Der Staatshaushalt, die Staatsausgaben, die wirtschaftlichen Staatseinnahmen und der allgemeine Theile der Steuerlehre. 2. Abt. Die einzelnen Steuern und ihre Systeme. 3. Abt. Das Staatsschuldenwesen / Lorenz von Stein. – Leipzig, 1885 – 1886.
4. Umpfenbach K.F. Lehrbuch der Finanzwissenschaft: Erster Theile // Karl Friedrich Umpfenbach. – Erlangen, 1859. – 255 s.
5. Wagner A. Finanzwissenschaft: Die britische und französische Besteuerung in ihrer neuesten Entwicklung und Gestaltung / Adolph Wagner: 1886 – 1896. – Leipzig: Winter, 1896. – 168 s.
6. Лебедев В.А. Финансовое право: учебник / Лебедев В.А.; Сост. Ялбулганов А.А.; Науч. ред. Козырин А.Н. – М.: СТАТУТ. – (Золотые страницы российского финансового права России). – Т. 2. – 2000. – 461 с.
7. Ходский Л.В. Основы государственного хозяйства. Курс финансовой науки. 2-е изд. перераб. и доп. / Л.В. Ходский. – С.-Петербург: Тип. М. Стасюлевича, 1901. – 568 с.
8. Шмоллер Г. Наука о народном хозяйстве, ее предмет и метод. – Пер. с нем. Е. Котляревской. / Г. Шмоллер. – М.: Изд-во М. и С. Сабашниковых, 1897. – 112 с.
9. Штейн фон Лоренц. Финансовая наука. Вып.1. «Государственное хозяйство» / Пер. с нем. под ред. А.П. Субботина. – СПб.: Типография Северного Телеграфного Агентства, 1885. – 53 с.
10. Эберг К.Т.ф. Очерк финансовой науки / К.Т. фон Эберг; Пер. под ред. А. Свищевского. – Ярославль: Тип.-литогр. М.Х. Фальк, 1893. – X, 298, II с.
11. Эберг К.Т.ф. Курс финансовой науки: Перевод с 12 немецкого издания / Эберг К.Т.ф., проф. Эрланген. ун-та – С.-Пб.: Тип. А. Розена, 1913. – 604 с.
12. Эллинек Г. Бюджетное право. – Ростов-на-Дону: Донская речь, 1906. – 43 с.

ЧАЙКА В. В.,

кандидат юридичних наук, докторант
(Національний університет
державної податкової служби України)

УДК 347.73

СУЧАСНІ ПІДХОДИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СФЕРИ

У статті викладено та проаналізовано різні погляди, висловлені в юридичній літературі з приводу природи правового регулювання податкової сфери. На підставі аналізу норм Податкового кодексу України та окремих актів цивільного законодавства доведено, що податкові відносини у своїй структурі мають не лише публічну, а й приватно-правову складову.

Ключові слова: податкове право, податкові відносини, публічне право, приватне право.

В статье изложены и проанализированы различные точки зрения, высказанные в юридической литературе по вопросу о природе правового регулирования налоговой сферы. На основе анализа норм Налогового кодекса Украины и отдельных актов гражданского законодательства доказано, что налоговые отношения в своей структуре имеют не только публичную, но и частно-правовую составляющую.

Ключевые слова: налоговое право, налоговые отношения, публичное право, частное право.

The article deals with the different points of view on the question of the legal adjusting nature of tax sphere stated in legal literature. It is proved that tax relations have not only the public component but also the private-law one in its structure on the basis of analyzing the Ukrainian Tax Code norms and certain acts of civil legislation.

Key words: tax law, tax relations, public law, private law.

Вступ. Держава, яка дотримується основних постулатів теорії правової держави у своїй політиці, із самого початку пов'язана низкою правових принципів. Відповідно до Преамбули Конвенції про захист прав людини й основоположних свобод [1], до них цілком правомірно належать такі загальнолюдські цінності, як демократія, свобода та верховенство права, забезпечення і розвиток прав людини та основоположних



свобод. У 1995 році, коли Україна стала повноправним членом Ради Європи, для вступу до якої основною статутною умовою є визнання країною-кандидатом принципу верховенства права, наша держава взяла на себе зобов'язання забезпечити права та основні свободи людини всім особам, які знаходяться під її юрисдикцією.

Логічним кроком у цьому напрямі стало прийняття 1996 року Конституції України [2], в ст. 1 якої було закріплено концепцію демократичної, соціальної, правової держави. У зв'язку з цим необхідно зазначити, що держави Європейського Союзу (особливо країни-засновниці) вже понад 60 років не лише сповідають ці засади, а й неухильно дотримуються їх. Отже, дотримання принципів правової держави є своєрідним та обов'язковим критерієм вступу до ЄС.

Слід підкреслити, що розвиток процесів глобалізації неминуче сприяє становленню нового європейського податкового права, «європейського» в прямому значенні слова, тобто такого, що охоплює всю географічну територію Європи. Сьогодні в Україні роль податкового права як однієї з найважливіших підгалузей фінансового права постійно зростає, тому що рівень правової культури (зокрема, одного з її видів – культури у сфері оподаткування), що сформувався в нашому суспільстві, є незадовільним і потребує суттєвого вдосконалення.

Постановка завдання. Однією з актуальних проблем вітчизняного податкового права є проблема забезпечення системної єдності податкової політики, низки правових принципів, що її пов'язують, і конкретних правових форм її реалізації. Податкова політика України, як і будь-який інший вид державної політики, не повинна здійснюватися довільно, виходячи лише з фіскальних інтересів. Вона залежить від того, яким чином на законодавчому і, насамперед, конституційному рівні визначено основні принципи регулювання тих чи інших суспільних відносин, які існують основні доктринальні підходи до регулювання вказаних відносин, а також який правовий механізм оподаткування є найбільш оптимальним на сучасному етапі розвитку держави.

Результати дослідження. Представлені в сучасній економічній і правовій літературі визначення терміну «податкова політика» передусім розмежовують економічну, фінансову і правову складові цього поняття [3, с. 14; 4, с. 50; 5, с. 73-74].

Н.В. Герасименко розглядає окреслену дефініцію з позиції фінансового права і зазначає, що «податкова політика у вузькому сенсі є формою правової діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, що ґрунтується на аналізі фінансово-економічної ситуації в країні і спрямована на регламентацію податкових відносин шляхом видання і реалізації відповідних нормативних правових актів [6, с. 44].

При цьому, як стверджує О.С. Тітов, однією з істотних умов податкової політики є врахування інтересів усіх учасників податкових правовідносин, а саме не лише інтересів держави, але й меншою мірою інтересів платників податків [7, с. 67].

Доцільно зауважити, що більшість сучасних вітчизняних правознавців у своїх дослідженнях спираються на традиційний підхід, заснований на тому, що: податкове право є підгалуззю фінансового права, має відповідну специфіку та використовує фінансово-галузеву термінологію; податкові відносини мають публічно-правовий характер і полягають у використанні механізму владних повноважень і примусу з боку держави щодо платника податків.

Проте частина дослідників у галузі податкового права дотримується того погляду, що пріоритет чинного Податкового кодексу України полягає у створенні балансу прав та обов'язків усіх учасників податкових відносин за умови, коли критерієм оцінки виступає ступінь захисту власності від незаконних посягань. Така позиція пов'язана з інтерпретацією цивільно-правових категорій щодо категорій податкового права.

Наприклад, вертикальний характер податкових зобов'язань, хоча й накладає на них певну специфіку, водночас залишає можливість виділити такі їх елементи: сторони податкових правовідносин (кредитор-держави; боржник-платник); об'єкт або предмет виникнення зобов'язань цього виду (отримання доходів, володіння майном, здійснення господарського обігу); юридичні факти, що їх породжують, та інші елементи звичайного регулювання зобов'язальних відносин [6, с. 44].

Виходячи з цього, можна стверджувати, що податкові відносини у своїй структурі мають не лише публічну, а й приватно-правову складову.

Насамперед, рецепція цивільно-правових норм у Податковому кодексі України має місце у випадках, коли в останньому містяться безпосередні відсилання до цивільного законодавства. Зокрема, до них належить п. 44.1 ст. 44 Податкового кодексу [8], яким встановлено, що у випадках, передбачених ст. 216 Цивільного кодексу України (правові наслідки недійсності правочину – прим. автора), платники податків мають право вносити відповідні зміни до податкової звітності.

Ще одним прикладом є п. 174.5 ст. 174 Податкового кодексу [8], в якому передбачено, що у разі переходу права на отримання страхових виплат згідно зі ст. 1229 Цивільного кодексу України (тобто в порядку спадкування – прим. автора) податковим агентом є страховальник – фінансова установа.

Крім того, безпосередньо з цивільним законодавством (а точніше із Законом України «Про цінні папери та фондовий ринок» [9, с. 1126]) пов'язані такі норми:



1) норми п. 95.7 ст. 95 Податкового кодексу [8], що встановлюють порядок (черговість) продажу майна платника податків на публічних торгах. У цьому пункті прямо зазначено, що продаж цінних паперів здійснюється на фондових біржах у порядку, встановленому Законом України «Про цінні папери та фондовий ринок»;

2) норми п. 153.8 ст. 153 Податкового кодексу [8], що регулюють порядок оподаткування операцій купівлі-продажу цінних паперів тощо.

П. 200.19 ст. 200 Податкового кодексу [8] встановлює право платників податку на отримання автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ, які одночасно відповідають декільком критеріям. Одним із таких критеріїв є те, що платники не повинні перебувати у судових процедурах банкрутства відповідно до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом».

Такі поняття, як «майно» та «відокремлені підрозділи», використовувалися в ст. 14 й інших Податкового кодексу [8], зберігають значення, передбачені відповідно гл. 13 (ст. 190) та ст. 95 Цивільного кодексу України [10, с. 7].

Разом із тим, податкові правовідносини часто виникають як наслідок цивільно-правових відносин, тобто результати цивільно-правових відносин є юридичними фактами, що породжують виникнення, зміну або припинення податкових правовідносин. Такими фактами, зокрема, є ліквідація юридичної особи, прийняття спадщини, купівля-продаж будинку, земельної ділянки, отримання доходу тощо [11, с. 4].

Виходячи зі змісту ч. 2 ст. 1 Цивільного кодексу [10, с. 7], можна зробити висновок, що цей нормативно-правовий акт не виключає можливості встановлення законом правил, у відповідності з якими цивільне законодавство може застосовуватися до майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони іншій, а також до податкових, бюджетних відносин. Наприклад, відповідно до п. 87.10 ст. 87 Податкового кодексу [8], з моменту винесення судом ухвали про порушення провадження у справі про банкрутство платника податків порядок погашення грошових зобов'язань, які включені до конкурсних кредиторських вимог контролюючих органів до такого боржника, визначається згідно із Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» без застосування норм Податкового кодексу.

Н.М. Волкова стверджує, що податкове право ґрунтується на однотипному використанні понять і термінів цивільного права. Об'єктивною основою рецепції цивілістичних норм і конструкцій у податкових відносинах, на думку дослідниці, є майновий (грошовий) характер податкових і цивільно-правових відносин [11, с. 3].

Окремі вчені-цивілісти вважають, що «суб'єкт публічного права, набуваючи статусу учасника відносин, правове регулювання яких забезпечується нормами ЦК (Цивільного кодексу – прим. автора), щодо інших суб'єктів цивільного права не набуває ніяких владних повноважень. Зокрема, коли відповідно до ст. 2 ЦК держава Україна, АРК чи територіальна громада здійснюють намір стати учасниками цивільних відносин, останні підпорядковуються загальному режиму правового регулювання, характерному для приватно-правової сфери. Вступаючи у цивільно-правові відносини, вони, як й інші суб'єкти приватного права, діють на засадах вільного волевиявлення, юридичної рівності і майнової автономії. Це ж стосується юридичних осіб публічного права (ст. 82 ЦК)» [12].

Однак різниця предметів податкового та цивільного права, а також методів регулювання податкових і цивільно-правових відносин передбачає необхідність розмежування названих правовідносин і недопущення механічного, «перехресного» використання норм різної галузевої належності. На захисті такої позиції послідовно виступає професор О.М. Козирін. Із цього приводу він зазначає, що деякі дослідники опинилися під владою хибних доктринальних поглядів щодо того, що все, що має грошове вираження, слід відносити до фінансового права. Подібні міркування почали з'являтися, за твердженням ученого, в публікаціях з фінансового права на початку 1990-х рр. [13, с. 178].

«До предмета фінансового права було включено розрахункові правовідносини та всі цінні папери. Так, у підручнику з фінансового права з'явилася глава «Розрахункові правовідносини», що містила такі параграфи: «Основи розрахункових відносин», «Юридичне оформлення рахунків юридичних осіб у банку», «Рахунки підприємств», «Переоформлення та закриття рахунків», «Депозит підприємства у банку», «Правила здійснення безготівкових розрахунків», «Безспірне списання коштів з рахунків», «Факторинг, лізинг, вексель», «Відповідальність банків і підприємств за порушення розрахункової дисципліни». Глава «Цінні папери» того самого підручника включала параграфи «Загальна характеристика цінних паперів», «Акції, облігації», «Державні короткострокові облігації», «Чек», «Вексель і депозитні сертифікати». Очевидно, що для вивчення такого «фінансового права» студентів знадобилося б єдине джерело – Цивільний кодекс» [13, с. 178].

Отже, очевидним є факт, що для розвитку вітчизняного податкового права на сучасному етапі надзвичайно важливим є визначення допустимих меж рецепції цивілістичних норм і юридичних конструкцій для збереження його правової чистоти та оригінальності.

Проте, на нашу думку, на сьогодні не можна категорично заперечувати об'єктивний і закономірний зв'язок податкового та цивільного права.



Цікавою в цьому сенсі є позиція С.В. Очуренка, який зазначає, що як правомірні правочини, так і цивільні правопорушення можуть спричиняти фінансово-правові наслідки (наприклад, оподаткування доходу від угоди, зобов'язання банків збільшувати резерв за простроченими кредитами, порушення законодавчо встановлених строків розрахунків за експортно-імпортними операціями тощо). Причому сутність означеної взаємодії, стверджує дослідник, не можна пояснити як регулювання фінансовим правом цивільних відносин або як регулювання цивільним правом публічних фінансових відносин. Найбільш відповідною, з погляду вченого, є концепція непрямого правового впливу. Остання охоплює поряд із правовим регулюванням та ідеологічним впливом права і таке правове явище, коли при регулюванні нормою права окремого виду суспільних відносин ця сама норма впливає і на ті відносини, що є предметом іншої галузі права. Можливість такої непрямой взаємодії виникає тоді, коли один і той самий суб'єкт одночасно перебуває у взаємопов'язаних різногалузевих правовідносинах з іншими суб'єктами. Механізм реалізації непрямого правового впливу тісно пов'язаний, максимально наближений і часто подібний механізму правового регулювання, але виходить за межі останнього і широко використовується правотворчими органами як один із проявів активної ролі права [14, с. 114-115].

Висновки. Отже, на основі проведеного дослідження можна зробити висновок, що для забезпечення розумного балансу економічних інтересів держави та платників податків у рамках реалізації державної податкової політики необхідно розвивати та поєднувати обидві частини системи сучасного права – публічну та приватну. Публічне право необхідно розвивати, оскільки розвиток його засад, насамперед, потрібний для захисту та розбудови суспільного блага. Необхідність розвитку приватного права також є безсумнівною, оскільки перехід України до ринкової економіки поступово призводить до розширення сфери приватноправового регулювання майнових відносин.

Незважаючи на те, що будь-яка галузь права характеризується однорідністю регульованих нею суспільних відносин і визнається публічно-правовою або приватною, у будь-якій галузі публічного права є приватно-правові норми і навпаки. Поділ права на публічне та приватне є способом встановлення меж проникнення держави до сфери особистих і майнових інтересів, захисту прав і законних інтересів громадян, господарюючих суб'єктів. Виходячи з цього, з метою визначення напряму розвитку податкового законодавства як способу реалізації державної податкової політики необхідно створити таку модель правового регулювання, яка б оптимально поєднувала публічно-правові та приватні елементи.

Список використаних джерел:

1. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод: станом на 1 черв. 2010 р. / Рада Європи. – Офіц. вид. // Урядовий кур'єр. – 2010. – № 215.
2. Конституція України: станом на 6 жовт. 2013 р. / Верховна Рада України. – Офіц. вид. // Офіційний вісник України. – 2010. – № 72/1. – С. 15. – (Спеціальний випуск).
3. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики / Козырин А.Н. – М.: Манускрипт, 1993. – 112 с.
4. Налоги и налоговое право: учеб. пособ. / [под ред. А.В. Брызгалова и др.]. – М.: Аналитика-Пресс, 1998. – 608 с.
5. Бродский Г.М. Право и экономика налогообложения. – СПб.: Изд-во СПб университета, 2000. – 404 с.
6. Герасименко Н.В. Актуальные вопросы государственно-правового регулирования налоговой сферы / Герасименко Н.В. // Законодательство и экономика. – 2003. – № 8. – С. 43-48.
7. Титов А.С. Нормативно-правовое оформление налоговой политики / Титов А.С. // Вестник Финансового университета. – 2004. – № 2. – С. 66-75.
8. Податковий кодекс України: станом на 13 листоп. 2013 р. / Верховна Рада України. – Офіц. вид. // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Т. 1. – Ст. 3248.
9. Про цінні папери та фондовий ринок: Закон України: станом на 11 жовт. 2013 р. / Верховна Рада України. – Офіц. вид. // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 31. – Ст. 1126.
10. Цивільний кодекс України: станом на 11 жовт. 2013 р. / Верховна Рада України. – Офіц. вид. // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – С. 7.
11. Волкова Н.Н. Рецепция гражданско-правовых норм в налоговом законодательстве: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 – административное право; финансовое право; информационное право / Н.Н. Волкова. – Москва, 2008. – 25 с.
12. Цивільне право України: підруч.: у 2 т. – Т. 1 / [Борисова В.І., Баранова Л.М., Жилінкова І.В. та ін.]; за ред. В.І. Борисової, І.В. Спасибо-Фатєєвої, В.Л. Яроцького. – К.: Юрінком Інтер, 2007. – 480 с.
13. Козырин А.Н. Преподавание финансового права в магистратуре / Козырин А.Н. // Право. – 2012. – № 2. – С. 173-188.
14. Очуренко С.В. Механизм взаимодействия финансовых и гражданских правоотношений / Очуренко С.В. // Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского. Серия «Юридические науки». – Т. 25. – 2012. – № 1. – С. 109-116.

