



Література

1. Библия о правосудии, праве и морали / сост. В.С. Каменков. – Минск : Агентство Владимира Гревцова, 2009. – 415 с.
2. Калинин С. О некоторых аспектах освещения теологической теории сущности права. // Проблемы державотворення і захисту прав людини в Україні : матер. X регіон. наук.-практ. конф. (5-6 лютого 2004 р.). – Львів, 2004. – С. 25-28.
3. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
4. Крестовская Н.Н., Цвиркун А.Ф. История учений о государстве и праве : курс лекций. – Х. : Одиссей, 2007. – 376 с.
5. Бухтиярова К. Евристичні можливості теологічної теорії походження права // Актуальні проблеми теорії та історії прав людини, права і держави : матер. Міжнар. щорічної конф. молод. вчених аспірантів і студ., присвяч. пам'яті видатних вчених-юристів П.О. Недбайло, О.В. Сурілова та В.В. Копейчикова (26-27 листопада 2010 р.). – Одеса : Фенікс, 2010. – С. 172-174.
6. Лапин Б.Н., Чечина Н.А. О проблемах реформирования гражданского судопроизводства в странах Содружества Независимых Государств // Правоведение. – 2000. – № 4. – С. 131-145.
7. Загорский Г. Христианские идеи в российском судопроизводстве // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.prawda.ru/society/06-08-2001/836246-0/>.
8. Библия. Книги Священного Писания Ветхого и Нового Завета канонические в русском переводе. – 300 с.
9. Папаян Р.А. Христианские корни современного права. – М. : Норма, 2002. – 404 с.
10. Гегель Г. Политические произведения. – М., 1978. – 438 с.
11. Цивільно-процесуальний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 40-42. – Ст. 492.
12. Лопухин А.П. Суд над Иисусом Христом, рассматриваемый с юридической точки зрения. – М. : Право и закон, 2004. – 96 с.

УДК 347.73:336.22

Р. Сидорук,

аспірант кафедри адміністративного та фінансового права
 Національного університету «Одеська юридична академія»

**ПОНЯТТЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ
 СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН**

Постановка проблеми. Визначення суб'єктного складу податкових правовідносин має не лише теоретичне, але і практичне значення, оскільки дозволяє виділити коло осіб, які підпадають під сферу дії податкового законодавства. Суб'єкти податкових правовідносин повинні мати властивості суб'єкта податкового права, оскільки це свідчить про наявність потенційної можливості бути учасником правовідносин. Тому важливо розібратися із класифікацією і видами відповідних суб'єктів та зі співвідношенням понять «суб'єкт податкового

права» і «суб'єкт податкових правовідносин».

Аналіз останніх досліджень та видокремлення нерозв'язаних проблем. Серед науковців не існує єдиного підходу щодо класифікації суб'єктів податкового права. Окремі аспекти даного питання розглядали такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як В.А. Бризгалін, Д.В. Вінницький, І.Н. Ільюшин, М.В. Карасьова, Ю.А. Крохіна, М.П. Кучерявенко, С.В. Пархоменко-Цирочиянц, М.О. Перепелица, О.В. Соловійов, Н.І. Хімічева, В.А. Яговкіна.

Мета статті полягає у визначенні й розмежуванні понять «суб'єкт податкового права» та «суб'єкт податкових правовідносин», аналізі підходів щодо класифікації суб'єктів податкових правовідносин.

Виклад основного матеріалу. У теорії права розділяють суб'єкта права та суб'єкта правовідносин. У податковому праві можливо виділити суб'єктів податкового права, суб'єктів (учасників) податкових правовідносин та суб'єкта податку.

Існує декілька точок зору щодо співвідношення понять «суб'єкт права» та «суб'єкт податкових правовідносин». Так, Ц.А. Ямпольська, ототожнює поняття суб'єкта права та суб'єкта правовідносин, звертає увагу на те, що суб'єктами права є носії прав та обов'язків, які беруть участь у правовідносинах чи можуть брати в них участь [1, с. 112].

Учасників права виділяє Р.О. Халфіна, обґрунтовуючи положення про те, що у сфері реалізації права нас повинні цікавити не всі потенційні можливості осіб, а лише ті особливості, які визначають можливість їхньої участі у правовідносинах. Саме тому поняття «учасник права» вужче, ніж поняття «суб'єкт права» [2, с. 115-116]. Вчений наголошує на тому, що в певних правовідносинах ми повинні звертати увагу на індивідуальні ознаки тих чи інших учасників, їх права, обов'язки. Проте в даному випадку учасник права прирівнюється до суб'єкта правовідносин.

Найбільш вдало співвідношення категорій «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин» визначено С.С. Алексєєвим, який відмічає: «Суб'єкт права – це особа, яка володіє правосуб'єктністю, тобто особа, потенційно (взагалі) здатна бути учасником правовідносин. А суб'єкт правовідносин – це реальний учасник даних правових відносин» [3, с. 140]. Як зазначає О.Ф. Скакун, щоб стати суб'єктом (учасником правовідносин), потрібно бути суб'єктом права, тобто мати правосуб'єктність. Відмінність суб'єктів

права від учасників правовідносин полягає в наступному: 1) суб'єкти права є потенційними учасниками правовідносин; 2) суб'єкти права можуть втілити (реалізувати) свої права й поза правовідносинами; 3) суб'єкти права (діти, душевнохворі) можуть володіти лише правоздатністю, а для учасників правовідносин необхідна дієздатність. Від їх імені у правовідносинах виступають законні представники (батьки, опікуни, піклувальники), щоб набути права та виконати обов'язки [4, с. 62].

Підтримуємо погляди С.С. Алексєєва та О.Ф. Скакун і вважаємо, що поняття «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин» не можуть ототожнюватись, оскільки суб'єкт права – це особа, яка має потенційну можливість бути учасником правовідносин, а суб'єкт правовідносин – реальний учасник відповідних правовідносин.

Питання про співвідношення суб'єктів фінансового права та суб'єктів фінансових правовідносин мають важливе значення під час розмежування суб'єктів податкового права та суб'єктів податкових правовідносин, оскільки податкове право є підгалуззю фінансового права. К.С. Бельський підкреслює, що суб'єкти фінансового права потенційно здатні бути учасниками фінансових правовідносин, а суб'єкти фінансових правовідносин – це реальний учасник конкретних фінансових правовідносин [5, с. 62]. Подібної думки дотримується Ю.А. Крохіна, яка вказує, що поняття «суб'єкт фінансового права» і «суб'єкт (учасник) фінансових правовідносин» мають різний юридичний зміст. Суб'єктом фінансового права є особа, яка має потенційну можливість бути учасником фінансових правовідносин. Суб'єктом фінансових правовідносин є індивідуально визначений реальний учасник конкретних правовідносин [6, с. 113-114].

Більш детально зупинимось на розмежуванні понять «суб'єкт податкового права» та «суб'єкт податкових правовідносин». Так, Ю.А. Крохіна зазначає, що суб'єктом податкових правовідносин є індивідуально-визначений учасник

«учасник податкових правовідносин» є тотожним поняттю «суб'єкт податкових правовідносин», дане твердження ми проаналізували і в теорії права, і в науці фінансового права. Тому вводити проміжне поняття «учасник правовідносин» між поняттями «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин» є недоцільним, таким, що призводить до неоднозначності понятійно-категоріального апарату права, в тому числі й податкового. Вважаємо, що не правильно зводити податкові правовідносини до двосуб'єктного складу (контролюючий орган – платник податків), оскільки це не дасть змогу реалізувати права та обов'язки іншим суб'єктам податкового права, на яких поширюється дія податкового законодавства. Більшість податкових правовідносин є багатосторонніми, особливості яких є участь у них трьох чи більше суб'єктів і наявність у кожного з них прав та обов'язків. У таких правовідносинах кожному суб'єктивному праву однієї сторони відповідає юридичний обов'язок іншої.

Щодо «суб'єкта податку» в науковій літературі не виникає заперечень, оскільки дане поняття співпадає з поняттям «платник податку». Категорію «суб'єкт податку», як правило, вживають у контексті під час характеристики елементів податку.

Далі більш детально зупинимось на класифікації суб'єктів податкових правовідносин. Деякі вчені здійснюють класифікацію суб'єктів податкового права. Розглянемо позиції, які існують у науковій літературі. М.Ю. Орлов під суб'єктами податкового права розуміє «юридичних або фізичних осіб (а також некорпоровані об'єднання), які можуть бути учасниками відносин, що регулюються податковим правом» [12, с. 121]. Однак відповідна класифікація не враховує владної сторони податкових правовідносин (державу в собі її органів), а фізичні та юридичні особи охоплюються одним поняттям «платники податків».

У фінансово-правовій науці зустрічається поділ суб'єктів податкового

права на публічних та приватних. За основу даного поділу Д.В. Вінницький обирає такий критерій як наявність (чи відсутність) публічної влади у суб'єкта права [13, с. 80]. До публічних суб'єктів податкового права автор відносить державні (муніципальні) органи, суспільно-територіальні утворення. Фізичні особи та організації визначаються як приватні суб'єкти. Однак не зрозумілим у цій системі є місце представників податків, податкових агентів, банків тощо.

Російський учений В.А. Соловйов підставою розмежування публічних і приватних суб'єктів податкових правовідносин вважає інтерес (публічний чи приватний). До публічних суб'єктів податкових правовідносин належать Російська Федерація, суб'єкти РФ і муніципальні утворення. До приватних суб'єктів вчений відносить фізичних осіб, організації, податкових агентів, податкових консультантів, збирачів податків та зборів [14, с. 12].

У теорії податкового права суб'єктів податкових правовідносин поділяють на владних і зобов'язаних. Саме в податкових правовідносинах можна вмістити всю багатоманітність суб'єктів податкових правовідносин, виділивши групу суб'єктів, що включають та представляють державу (владну сторону податкових правовідносин), і групу суб'єктів, які реалізують податковий обов'язок (зобов'язану сторону податкових правовідносин) [15, с. 314].

Ю.А. Крохіна виокремлює три критерії для класифікації суб'єктів податкового права. Так, за способом нормативної визначеності вчена виділяє суб'єктів, зафіксованих податковим законодавством, та суб'єктів, не зафіксованих податковим законодавством в якості суб'єктів податкових правовідносин. За характером фіскального інтересу вони поділяються на приватних і публічних. Третім критерієм є ступінь майнової зацікавленості у виникненні податкових відносин. Відповідно до даного критерію вчений виділяє суб'єктів, які мають безпосередній майновий інтерес у податко-



вих правовідносинах, та суб'єктів, які не мають безпосередньо майнового інтересу в податкових правовідносинах [7, с. 111]. Можна зробити висновок, що до суб'єктів, які мають безпосередній інтерес, науковець відносить державу в особі її органів та платників податків. До осіб, які не мають відповідного інтересу, відносяться експерти, свідки, спеціалісти, поняті, перекладачі, представники тощо.

А.А. Тедеев виділяє два види суб'єктів податкових правовідносин: основні та інші учасники податкових правовідносин [16, с. 132]. До основних автор відносить суб'єктів, які зазначені у ст. 9 ПК РФ (організації, фізичні особи, податкові агенти, податкові та митні органи). Ті, що не зазначені у відповідній нормі, відносяться до інших суб'єктів податкових правовідносин. Подібну класифікацію наводить С.Г. Пепеляєв, який до факультативних (інших учасників) відносить наступних суб'єктів: 1) осіб, що забезпечують перерахування і збирання податків (банки; органи, що збирають податки і збори); 2) осіб, що надають професійну допомогу (представники, податкові консультанти); 3) осіб, що надають необхідні дані (нотаріуси, реєстраційні органи, органи ліцензування); 4) осіб, що беруть участь у заходах податкового контролю (судді, нотаріуси, реєстраційні органи, процесуальні особи); 5) правоохоронні органи (органи податкової міліції) [17, с. 163]. Однак деякі види суб'єктів неможливо віднести до суб'єктів податкових правовідносин (суддів, правоохоронні органи), оскільки вони є учасниками інших правовідносин, які не підпадають під сферу регулювання податкового права.

В.В. Гриценко до учасників податкових правовідносин відносить платників податків, податкові органи і банки, які приймають і зараховують податкові платежі на рахунки казначейства. Держава є безпосереднім учасником податкових правовідносин, так як вона встановлює податки і надає дані права місцевим органам [18, с. 113].

Найбільш детально проаналізував види суб'єктів податкового права

О.В. Бризгалін. Він визначив такі види суб'єктів податкового права: 1) державні органи, органи державної податкової служби, митні та фінансові органи, органи казначейства, органи податкової міліції; 2) платники податків – фізичні та юридичні особи (філії і представництва юридичних осіб); 3) особи, які сприяють сплаті податків – зобов'язані особи, від дій яких залежить належне виконання обов'язків і реалізація прав уповноважених органів, або особи, які володіють інформацією про платника податків, що необхідна для обчислення податків [19, с. 131]. Частково підтримуємо наведену класифікацію, оскільки не всі вказані особи будуть суб'єктами податкового права (податкова міліція, органи казначейства). Щодо осіб, які сприяють сплаті податків, то вважаємо, що до цієї підсистеми потрібно віднести саме приватних осіб, які не лише сприяють сплаті податків та зборів, але й виконують інші функції (наприклад, сплата податків податковими агентами, повернення банками надміру сплачених податків та зборів), тобто це особи, які сприяють реалізації прав та обов'язків платників податків.

Таким чином, з урахуванням вищевказаних позицій вважаємо за доцільне виділити наступних суб'єктів податкових правовідносин: 1) контролюючі органи; 2) платники податків; 3) особи, які сприяють реалізації прав та обов'язків платників податків. Відповідно, контролюючі органи будуть належати до публічних суб'єктів податкового права, а платники податків та особи, які сприяють реалізації прав та обов'язків платників податків, – до приватних суб'єктів податкового права. Контролюючі органи та платники податків є основними суб'єктами, а особи, які сприяють реалізації прав та обов'язків платників податків, – факультативними.

Щодо держави як суб'єкта податкового права, то вона безпосередньо у правовідносинах участі не бере, а наділяє органи владними повноваженнями, які спрямовані на забезпечення надходження необхідних ресурсів до



казни. Уповноважені органи, маючи владну компетенцію, створені з метою контролю за дотриманням податкового законодавства.

Висновки. Отже, суб'єкт податкового права – це особа, на яку поширюється дія норм податкового права та яка потенційно здатна бути учасником податкових правовідносин, а суб'єкт податкових правовідносин – це реальний учасник правовідносин, який реалізує свої податкові обов'язки та права, тобто реалізує свою правосуб'єктність. Дані поняття співвідносяться як загальне і часткове та є взаємозалежними, оскільки суб'єкт податкових правовідносин завжди буде суб'єктом податкового права.

У теорії податкового права можна зустріти різні класифікації суб'єктів податкових правовідносин залежно від того чи іншого критерію: владні та зобов'язані суб'єкти; основні та факультативні; приватні та публічні. Однак відповідні класифікації є умовними, тому доцільніше виділяти коло суб'єктів, які беруть (можуть брати) участь у податкових правовідносинах. До суб'єктів податкових правовідносин належать контролюючі органи, платники податків, особи, які сприяють реалізації прав та обов'язків платників податків.

Ключові слова: податкові правовідносини, суб'єкт права, суб'єкт правовідносин, суб'єкт податкового права, суб'єкт податкових правовідносин.

У статті надано визначення понять «суб'єкт податкового права» та «суб'єкт податкових правовідносин», розглянуто їх співвідношення. Автором зазначено, що дані поняття є взаємозалежними та співвідносяться як загальне та часткове. На основі дослідження різних підходів щодо класифікації суб'єктів податкових правовідносин визначено коло осіб, між якими виникають податкові правовідносини.

В статті определены понятия «субъект налогового права» и «субъект налоговых правоотношений», рассмотрено их соотношение. Авто-

ром указано, что соответствующие понятия являются взаимосвязанными и соотносятся как общее и частное. На основании исследования различных подходов относительно классификации субъектов налоговых правоотношений определен круг лиц, между которыми возникают налоговые правоотношения.

The article is devoted to the definitions of the concept of «the subject of tax law» and «the subject of tax legal relations», examined their correlation. The author states that these concepts are interdependent and correlated as general and partial. Based on the study of different approaches to classification of subjects of tax legal relations defined circle of persons among whom tax legal relations arise.

Література

1. Ямпольская Ц.А. Субъекты советского административного права : дис. д-ра юрид. наук / Ц.А. Ямпольская. – М., 1958. – 284 с.
2. Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении / Р.О. Халфина. – М. : Юридическая литература, 1974. – 345 с.
3. Алексеев С.С. Общая теория права : в 2 т. / С.С. Алексеев. – Т. 2. – М. : Юридическая литература, 1981. – 360 с.
4. Скакун О.Ф. Теория права і держави : підручник / О.Ф. Скакун. – 3-тє вид. – К. : Алерта, 2012. – 524 с.
5. Финансовое право : учебник / К.С. Бельский и др. ; под ред. С.В. Запольского. – М. : Российская академия правосудия ; Эксмо, 2006. – 640 с.
6. Крохина Ю.А. Финансовое право России : учебник / Ю.А. Крохина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Норма, 2008. – 720 с.
7. Крохина Ю.А. Налоговое право : учебник / Ю.А. Крохина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М., 2011. – 463 с.
8. Система фінансового права: проблеми теорії і правового регулювання : монографія / [Латковська Т.А., Царьова Л.К., Пархоменко-Цироцианц С.В. та ін.] ; За заг. ред. С.В. Ківалова, Т.А. Латковської. – Одеса : Фенікс, 2011. – 236 с.
9. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение (Теоретико-правовой аспект) : дис. канд. юрид. наук : 12.00.14 / В.А. Яговкина. – М., 2003. – 184 с.



10. Ильющихин И.Н. Понятие и признаки налогового правоотношения / И.Н. Ильющихин // Известия вузов. Серия: Правоведение. – 2000. – № 2. – С. 127–145.
11. Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть : учебник / М.В. Карасева. – М. : Юристъ, 2000. – 256 с.
12. Орлов М.Ю. Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права : дис. канд. юрид. наук / М.Ю. Орлов – М., 1996. – 158 с.
13. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права Российской Федерации : дис. канд. юрид. наук : 12.00.12 / Д.В. Винницкий. – Екатеринбург, 1999. – 210 с.
14. Соловьев В.А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений : дис. канд. юрид. наук / В.А. Соловьев. – М. : Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ, 2002. – 194 с.
15. Кучерявенко М.П. Податкове право : підручник / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2013. – 536 с.
16. Тедеев А.А. Налоговое право : экзаменац. ответы для студ. вузов / А.А. Тедеев, В.А. Парыгина. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2003. – 316 с.
17. Налоговое право : учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Юристъ, 2005. – 590 с.
18. Гриценко В.В. Гражданин как субъект налогового права в Российской Федерации : дис. канд. юрид. наук : 12.00.02 / В.В. Гриценко. – Саратов, 1995. – 267 с.
19. Налоги и налоговое право : учеб. пособие / под ред. А.В. Брызгалкина. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с.

УДК 347.27:336.717.71(477)

М. Баурда,

асистент кафедри цивільного права
Національного університету «Одеська юридична академія»

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ РЕГУЛЮВАННЯ ОБОРОТУ ІПОТЕЧНИХ ЦІННИХ ПАПЕРІВ В УКРАЇНІ

Правове регулювання обороту іпотечних цінних паперів на національному рівні України здійснюється шляхом закріплення основних положень у спеціальних законах, серед яких слід зазначити Закони України «Про іпотеку» від 05. 06. 2003 № 898 – IV, «Про цінні папери і фондовий ринок» від 23. 02. 2006 № 3480 – IV, «Про іпотечне кредитування, операції з консолідованим іпотечним боргом та іпотечні сертифікати» від 19. 06. 2003 № 979 – IV. На жаль, вони не відображають увесь спектр можливого застосування цінних паперів, і чимало питань залишаються неврегульованими на законодавчому рівні. У порівнянні з російським законодавством в Україні не вироблений механізм, що структурується, і не дозволяє ефективно

застосовувати окремі положення на практиці.

Зважаючи на специфіку сфери іпотечних цінних паперів, необхідно зазначити, що дослідження цієї тематики тільки з точки зору можливих правових механізмів регулювання не дозволяє відобразити усю проблематику суті іпотечних цінних паперів, показати їх застосування у сфері кредитування. Важливою складовою дослідження є економічні чинники розвитку економіки, ринку цінних паперів, без дослідження і розуміння якої неможливо повністю відобразити дану проблему. Тому у рамках цього дослідження представляється доцільним звернутися до певних фінансових моментів, що вплинули за останні декілька років на ринок іпотечних цінних паперів.