УДК 347.73

В. В. Чайка

СПІВВІДНОШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ПРАВА З ІНШИМИ ГАЛУЗЯМИ ПРАВА ТА ЗАКОНОДАВСТВА

Постановка завдання. Упродовж останнього десятиріччя серед представників податково-правової науки досить популярною є тема співвідношення податкового права з іншими галузями та підгалузями права. На нашу думку, такий підвищений інтерес до означеної проблематики визначається багатьма об'єктивними та суб'єктивними факторами, однак ми зупинимось на двох із них, що взаємно обумовлюють один одного.

По-перше, зважаючи на нестабільність вітчизняного податкового законодавства (з моменту прийняття Податкового кодексу України, тобто з 02.12.2010 р., і до сьогодні до нього було внесено 58 змін та доповнень), його узгодження з іншими галузями законодавства та усунення існуючих прогалин і суперечностей є одним із найбільш актуальних завдань для подальшого розвитку податкового законодавства й всієї системи законодавства в цілому. Іншими словами, податкове законодавство, будучи невід'ємною частиною системи національного законодавства, не може функціонувати абсолютно автономно, а тому повинно розвиватися системно та комплексно.

По-друге, порушення або недооцінка системних основ законодавства надзвичайно негативно відображається на рівні правового регулювання відносин, пов'язаних з установленням і стягненням податків і зборів. Зокрема, у Стратегії розвитку системи управління державними фінансами [1, с. 277] наголошується, що основними проблемами сучасної податкової системи є недосконаліть системи адміністрування податків, невизначеність щодо правил оподаткування та неоднозначне застосування законодавства.

Отже, **метою** статті є з'ясування й аналіз проблем співвідношення податкового права з іншими галузями, у тому числі з конституційним і бюджетним правом та законодавством.

Результати дослідження. Необхідно зазначити, що Податковий кодекс України (далі – ПКУ) [2] є актом прямої дії та займає особливе місце серед джерел податкового права. Його основним завданням є формування податкового права як галузі, а також закріплення правових засад податкової системи України. Зокрема, п. 3.1 ст. 3 ПКУ до податкового законодавства відносить Конституцію України [3, с. 15], Податковий кодекс України, Митний кодекс України [4], чинні міжнародні договори України з питань оподаткування, підзаконні нормативно-правові акти, прийняті на виконання ПКУ, закони з питань митної справи тощо. Отже, положення ст. 3 ПКУ свідчать про те, що податкові правовідносини можуть регулюватися не лише нормами власне податкового законодавства, а й інших галузей. Це дає підстави зробити висновок про наявність певного зв'язку та перетину податкових норм із неподатковими, зокрема конституційними, митними та міжнародно-правовими нормами.

© В. В. Чайка, 2014

Крім того, такому зв'язку можемо знайти підтвердження не тільки в законодавчих, а й у доктринальних джерелах. Наприклад, професор О.М. Козирін зазначає, що законодавчі акти, які містять податкові норми, представлені:

а) фінансовими законами, насамперед законами, що затверджують бюджет, і численними бюджетними законами, що його коригують;

б) власне податковими законами, зокрема податковими кодексами;

в) законами неподаткового характеру, які містять окремі норми, що регулюють податкову систему (наприклад, конституційними законами, що визначають порядок розподілу податкових надходжень між центральним і місцевим бюджетами) [5, с. 54].

Схожу, але з певними відмінностями, класифікацію актів податкового законодавства надає академік М.П. Кучерявенко. На його думку, система податкового законодавства включає в себе загальні нефінансові закони (наприклад, конституційні), загальні фінансові закони (бюджетні закони), загальні податкові закони (податкові кодекси), спеціальні податкові закони (такі, що регулюють окремі групи або види податків) [6, с. 102–103]. Не зосереджуючись на детальному порівняльному аналізі двох наведених класифікацій, відзначимо лише, що вони також свідчать про тісний взаємозв'язок податкового права з бюджетним та конституційним правом.

Також слід підкреслити, що в статті «Природа нормотворчих процедур при регулюванні відносин оподаткування» М.П. Кучерявенко вказує на системність і співпідпорядкованість норм, що регулюють оподаткування. До таких норм, згідно з його позицією, з огляду на специфіку податкових відносин насамперед можна віднести конституційні норми, які закріплюють як принциповий підхід до врегульованості податкового обов'язку, так і виняткову компетенцію Верховної Ради України в регулюванні податків і зборів (ст. 67 і ст. 92 Конституції України) [7, с. 81–82].

Крім того, встановлений Конституцією України правопорядок є самостійним чинником, що визначає можливі політико-економічні рішення з податкових питань, а значить, і напрями розвитку податкового законодавства [8, с. 3].

Про засадниче значення конституційного законодавства для всіх галузей законодавства та права, включаючи податкове, стверджує й А.В. Бризгалін [9]. Дослідник звертає увагу на те, що деякі норми конституційного права, не втрачаючи свого значення, водночас входять до складу податкового права.

Такими нормами, наприклад, є згадана вище ст. 67 Конституції України [3, с. 15] (що є своєрідним фундаментом для вироблення принципів і механізмів національного правового регулювання податкових відносин); п. 1 ч. 2 ст. 92 Основного Закону, що передбачає можливість встановлення системи оподаткування, податків і зборів виключно законами України, а також ст. 74, якою заборонено проведення референдуму щодо законопроектів із питань податків.

Тісний зв'язок конституційного та податкового права можна простежити в процесі прийняття рішень та надання висновків щодо конституційності актів податкового законодавства Конституційним Судом України.

Необхідно зауважити, що згідно зі ст. 147 Конституції України [3, с. 15] та ч. 1 ст. 1 Закону України «Про Конституційний Суд України» [10] «Консти-

туційний Суд України є єдиним органом конституційної юрисдикції в Україні» та виконує важливі правозахисні, контрольні й інтерпретаційні функції.

Іншими словами, Конституційний Суд України здійснює тлумачення Основного Закону, тобто роз'яснює зміст норм, що інтерпретуються. Результатом такого тлумачення стає правова позиція Конституційного Суду України, тобто прецедент тлумачення конституційної норми, виражений у мотивувальній частині рішення Конституційного Суду України; він має письмову форму та нормативне значення.

Зокрема, останній Рішенням в справі № 1-3/2012 за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України [11, с. 57] визнав такими, що відповідають Конституції України:

– пп. 16.1.13 п. 16.1 ст. 16, згідно з яким платник податків зобов'язаний допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для отримання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування;

– пп. 94.2.2 п. 94.2 ст. 94, згідно з яким адміністративний арешт майна платника податків може бути застосовано, якщо з'ясовується, що фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон.

Цілком очевидно, що для виконання наведених вище дій судді повинні були звернутися до систематичного способу тлумачення податкових та конституційно-правових норм, що мають відношення до справи № 1-3/2012 [11, с. 57], оскільки в правозастосовній практиці саме системний підхід до права є запорукою правильного тлумачення та застосування норм права.

«Систематичне тлумачення – це з'ясування змісту правових норм в їх взаємному зв'язку, з їх місцем і значенням у певному нормативному акті, інституті, галузі права в цілому. Цей спосіб тлумачення зумовлений внутрішніми властивостями права, його системністю. Правові норми в загальній системі правового регулювання пов'язані між собою численними відносинами. Тому, щоб повністю з'ясувати зміст тієї чи іншої норми права, необхідно враховувати низку інших норм, що регулюють суміжні суспільні відносини, встановити зв'язок між регулятивними й охоронними нормами. Усе це допомагає правильно зрозуміти сферу дії норми, коло зацікавлених осіб, значення того або іншого терміна» [12, с. 483].

Таким чином, у справі № 1-3/2012 щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень ПКУ [11, с. 57] Конституційний Суд України дійшов висновку, що закріплені в пп. 16.1.13 п. 16.1 ст. 16, пп. 20.1.11 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України компетенція контролюючих органів та обов'язок платників податків є необхідними умовами для забезпечення виконання приписів ч. 1 ст. 67 Конституції України, згідно з якою кожен зобов'язаний сплачувати податки й збори в порядку та розмірах, встановлених законом. Суд встановив, що немає підстав вважати наведені положення ПКУ такими, що порушують вимоги ч. ч. 1, 2 ст. 30 Конституції України, за якими кожному

гарантується недоторканність житла та не допускається проникнення до житла чи до іншого володіння особи, проведення в них огляду чи обшуку інакше, як за вмотивованим рішенням суду.

Беручи до уваги наведені аргументи, Конституційний Суд України в резолютивній частині свого Рішення серед іншого зазначив: «Підпункт 16.1.13 пункту 16.1 статті 16, підпункт 20.1.11 пункту 20.1 статті 20 Податкового кодексу не суперечать частинам першій, другій статті 30, частині першій статті 124 Конституції України» [11, с. 57]. Тобто фактично це означало, що в справі № 1-3/2012 Конституційний Суд України не задовольнив вимоги суб'єкта конституційного подання й визнав оспорювані положення ПКУ конституційними.

Отже, розглядаючи співвідношення податкового й конституційного права, необхідно відзначити, що конституційне право займає домінантне положення в правовій науці та впливає на податкове право за допомогою встановлення загальноправових принципів. Податкове право, так само як і конституційне право, є публічною галуззю права та керується імперативним методом (методом влади та підпорядкування, методом нерівності сторін) [13].

У зв'язку із цим не можемо не погодитись із твердженням Ю.О. Крохіної щодо того, що норми Конституції України не лише закріплюють загальний обов'язок сплачувати законно встановлені податки та збори, але й передбачають систему правових гарантій, що забезпечують компроміс між дотриманням прав платників податків і фіскальних інтересів держави. Оскільки оподаткування обмежує права приватних суб'єктів щодо розпорядження своєю власністю, то норми податкового права повинні відповідати конституційно значущим цілям обмеження прав особи й законодавчій формі запровадження таких обмежень [14, с. 113].

«Відносини та суспільні зв'язки, що виникають між приватними й публічними суб'єктами в процесі податкової діяльності держави й місцевого самоврядування, носять багатоаспектний, комплексний характер» [15]. Виходячи із цієї позиції, можна припустити, що податкове право взаємодіє не лише з конституційним, а й з іншими галузями права та підгалузями фінансового права, зокрема такими, наприклад, як бюджетне право.

На нашу думку, для того, щоб з'ясувати співвідношення податкового та бюджетного права, насамперед необхідно звернутися до питання про предмет їх правового регулювання. Згідно з позицією Ю.О. Крохіної предмет правового регулювання утворюють відносини, що характеризуються такими ознаками:

а) стійкістю й повторюваністю, що дає законодавцю можливість із достатньою точністю фіксувати правовідносини суб'єктів;

б) здатністю до зовнішнього правового контролю;

в) знаходженням у правовому полі, тобто під юрисдикцією права.

Таким чином, можна сказати, що податкове право – це підгалузь фінансового права, норми якої регулюють сукупність однорідних майнових і пов'язаних із ними немайнових суспільних відносин, що складаються між державою, платниками податків та іншими особами щодо встановлення, запровадження й стягнення податків у дохід держави (муніципального утворення), здійснення подат-

кового контролю й притягнення до відповідальності за податкові порушення [15].

Водночас А.В. Бризгалін справедливо відзначає: «Іманентний зв'язок сфери податкових відносин із фінансово-бюджетною системою держави дозволив деяким ученим ототожнювати предмет податкового та бюджетного законодавства, яке є найбільшим підрозділом фінансового права» [9]. У зв'язку із цим учений наводить твердження І.І. Кучерова про те, що «предмет бюджетного права слід визначити як сукупність відносин, що виникають між суб'єктами бюджетних правовідносин у процесі формування доходів і здійснення витрат бюджетів усіх рівнів бюджетної системи» [16].

Схожу думку висловлює й О.М. Ашмаріна: «Предмет бюджетного права – це суспільні відносини, що є фінансовою діяльністю держави й муніципалітетів щодо формування, розподілу та використання засобів бюджетів усіх рівнів бюджетної системи для цілей забезпечення функцій держави» [17].

На думку А.В. Бризгаліна, таке ототожнення обумовлене тим, що загальним моментом у дослідженні природи податкових і бюджетних відносин є процес трансформації податку в податковий дохід бюджету [9].

Зокрема, А.В. Ткаченко небезпідставно стверджує, що стан податкової системи чинить визначальний вплив на фінансову діяльність держави; від кількості податкових платежів, що надійшли до казни, залежить розмір його основних фінансових фондів і життєдіяльність суспільства в цілому. За допомогою податків, що використовуються державою як один із способів перерозподілу національного доходу, частина виручки, доходу чи прибутку юридичних і фізичних осіб спрямовується до бюджетних або позабюджетних грошових фондів, а потім використовується для вирішення суспільних завдань [18, с. 12].

Однак ми підтримуємо позицію А.В. Бризгаліна щодо того, що норми бюджетного законодавства не регламентують безпосередньо відносини з порядку й умов формування та утворення бюджетів, вони визначають перелік його дохідних статей, а також встановлюють порядок зарахування податків і зборів на бюджетні рахунки. Водночас ці норми не регулюють умови й порядок нарахування та сплати податків і зборів, так само не регламентують інші відносини й аспекти, що об'єктивно супроводжують податкову систему держави [9].

Основою розмежування податкового й бюджетного права може служити встановлення моменту виконання податкового обов'язку, який дозволяє вважати завершеним процес сплати податку. Ю.О. Крохіна вважає, що за межами податкових відрахувань рух фінансових коштів регулюється бюджетним правом [15].

Підтвердженням істинності цієї тези може бути п. 5 ст. 45 Бюджетного кодексу України [19, с. 1778], який встановлює, що податки й збори (обов'язкові платежі) та інші доходи державного бюджету визнаються зарахованими до державного бюджету з дня зарахування на єдиний казначейський рахунок. Виходячи із цього, можна зробити висновок про те, що податки трансформуються в доходи державного бюджету з моменту їх зарахування на єдиний

казначейський рахунок, а отже, із цього моменту в дію вступають норми бюджетного законодавства.

Висновки. Оскільки Податковий кодекс України перебуває на стадії свого системного формування і на сьогодні цей процес не завершений, то підтвердження й обґрунтування ідеї про необхідність узгодження податкового законодавства з іншими галузями законодавства та усунення існуючих проблем і суперечностей у їхньому співвідношенні є одним з основних напрямів удосконалення податкового законодавства й всієї системи законодавства в цілому. На нашу думку, саме системний підхід до вивчення законодавства сприяє його послідовному й цілеспрямованому розвитку та ефективності регулювання суспільних відносин.

Системна побудова права означає, що всі правові норми знаходяться між собою в певній залежності, зв'язку. Наявність цих стійких зв'язків вказує на те, що одні норми можуть існувати та діяти, чинити регулятивну дію лише за наявності інших норм, із якими такий зв'язок передбачається [20, с. 112].

Наприклад, надання громадянам Конституцією України певного переліку прав передбачає одночасно покладення на них обов'язку сплати податків (які є основним джерелом доходів державного бюджету), а також супроводження виконання цього обов'язку відповідними державними органами та їхніми посадовими особами в установленому порядку.

Таким чином, наявність цих пов'язаних між собою компонентів створює ефективну юридичну конструкцію: закріплення в Конституції України прав на житло (зокрема, відповідно до ст. 47 держава створює умови для побудови житла, придбання його у власність чи взяття в оренду), на отримання безоплатної медичної допомоги в державних і комунальних закладах (ст. 49), на отримання безоплатної середньої та вищої освіти (ст. 53) [3, с. 15] тощо; паралельно Конституція України закріплює обов'язок зі сплати податків, що їм кореспондує.

Крім того, означена юридична конструкція включає в себе закріплення в Податковому кодексі України [2], Митному кодексі України [21], Кодексі України про адміністративні правопорушення [22] та Кримінальному кодексі України [23], відповідно, заходів фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності, що забезпечують виконання податкового обов'язку та означають юридичну гарантованість і здатність конституційних прав громадян бути реалізованими.

Література

1. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами : Розпорядження Кабінету Міністрів України № 774-р : станом на 1 серпня 2013 р. // Офіційний вісник України. – 2013. – № 82. – С. 277.

2. Податковий кодекс України : станом на 3 квітня 2014 р. // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Т. 1. – Ст. 3248.

3. Конституція України : станом на 2 березня 2014 р. // Офіційний вісник України. – 2010. – № 72/1 (Спеціальний випуск). – С. 15.

4. Митний кодекс України : станом на 23 жовтня 2013 р. // Голос України. – 2012. – № 73–74. – С. 21–62.

5. Козырин А.Н. Финансовое право и управление публичными финансами в зарубежных странах / А.Н. Козырин. – М. : ЦППИ, 2009. – 182 с.

6. Кучерявенко М.П. Податкове право України. Академічний курс : [підручник] / М.П. Кучерявенко. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.

7. Кучерявенко М.П. Природа нормотворчих процедур при регулюванні відносин оподаткування / М.П. Кучерявенко // Юридична наука і практика. – 2011. – № 2. – С. 80–84.

8. Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права : дисс. ... докт. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / Д.В. Винницкий ; Уральская государственная юридическая академия. – Екатеринбург, 2003. – 436 с.

9. Брызгалин А.В. Законодательство о налогах и сборах как центральная категория российского налогового права / А.В. Брызгалин // Налоги и финансовое право. – 2004. – Приложение к № 7. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.cnfp.ru/tax/articles/publications/index.php?ELEMENT_ID=20.

10. Про Конституційний Суд України : Закон України : станом на 19 квітня 2014 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 49. – Ст. 272.

11. Рішення у справі № 1-3/2012 за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України : станом на 12 червня 2012 р. // Офіційний вісник України. – 2012. – № 47. – С. 57.

12. Теория государства и права : [курс лекций] / [М.И. Байтин, В.Л. Кулапов, И.Н. Сенякин и др.] ; под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристъ, 2001. – 776 с.

13. Налоговое право : [учебное пособие] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://vuzirossii.ru/publ/25-1-0-780.

14. Налоговое право России / под ред. Ю.А. Крохиной. – 2-е изд., перераб. – М. : Норма, 2004. – 720 с.

15. Крохина Ю.А. Налоговое право : [учебник для бакалавров] / Ю.А. Крохина. – 6-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2013. – 495 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://mobile.uchebniki.ws/198908059534/pravo/nalogovoe_pravo_-_krohina_yua.

16. Кучеров И.И. Бюджетное право России : [курс лекций] / И.И. Кучеров. – М. : АО «ЦентрЮрИнфоР», 2002. – 317 с.

17. Финансовое право : [учебник для бакалавров] / отв. ред. Е.М. Ашмарина. – М. : Юрайт, 2013. – 429 с.

18. Ткаченко Р.В. Налоги как источник доходов бюджетной системы РФ: на примере НДС и налога на прибыль организаций : дисс. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / Р.В. Ткаченко ; Московская государственная юридическая академия. – М., 2004. – 197 с.

19. Бюджетний кодекс України : станом на 26 квітня 2014 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50–51. – С. 1778.

20. Общая теория права и государства : [учебник] / [В.С. Афанасьев, А.Л. Герасимов, В.И. Гойман] ; под ред. В.В. Лазарева. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристъ, 2001. – 520 с.

21. Митний кодекс України : станом на 26 квітня 2014 р. // Голос України. – 2012. – № 73–74. – С. 5–37.

22. Кодекс про адміністративні правопорушення : станом на 27 квітня 2014 р. // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1984. – № 51 (Додаток). – Ст. 1122.

23. Кримінальний кодекс України : станом на 17 травня 2014 р. // Офіційний вісник України. – 2001. – № 21. – Ст. 920.

Анотація

Чайка В. В. **Співвідношення податкового права з іншими галузями права та законодавства.** – Стаття.

Статтю присвячено аналізу проблем співвідношення податкового права з іншими галузями права та обґрунтуванню на цій основі висновку про необхідність системного й комплексного розвитку національного податкового законодавства.

Ключові слова: податкове право, податкове законодавство, Податковий кодекс України, конституційне право, бюджетне право.

Аннотация

Чайка В. В. **Соотношение налогового права с другими отраслями права и законодательства.** – Статья.

Статья посвящена анализу проблем соотношения налогового права с другими отраслями права, а также обоснованию на этой основе вывода о необходимости системного и комплексного развития национального налогового законодательства.

Ключевые слова: налоговое право, налоговое законодательство, Налоговый кодекс Украины, конституционное право, бюджетное право.

Summary

Chayka V. V. **Correlation of tax law and other fields of law and legislation.** – Article.

The article deals with the analysis of problems of correlation of tax law and other fields of law as well as substantiation of the conclusion about the necessity of system and complex development of national tax legislation on this ground.

Key words: Tax Law, tax legislation, Tax Code of Ukraine, Constitutional Law, Budget Law.