



свидетеля. В данном случае речь идет об упомянутом выше допросе эксперта в качестве свидетеля. Также допрашиваться как свидетели могут сведущие лица, которые могут предоставить важную для уголовного производства консультативную или разъяснительную информацию. Такое привлечение позволяет в материалах уголовного производства подробно отразить все особенности механизма совершенного уголовного правонарушения. Процессуальные права и обязанности свидетеля закрепляются в ст. ст. 65–67 Уголовного процессуального кодекса Украины.

**Выводы.** Таким образом, процессуальные особенности участия субъектов судебно-экспертной деятельности в уголовном производстве в первую очередь обуславливаются их процессуальным статусом и формой привлечения. Анализ действующего уголовного процессуального законодательства Украины указал на отсутствие четких требований к субъектам судебно-экспертной деятельности, которые привлекаются к уголовному производству, а также недостаточное урегулирование оснований и порядка привлечения указанных субъектов.

#### Список использованной литературы:

1. Пиріг І. Поняття та зміст експертної діяльності органів внутрішніх справ / І. Пиріг // Право України. – 2011. – № 1. – С. 255–262.
2. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13.04.2012 № 4651-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № № 9–10, 11–12, 13. – Ст. 88.
3. Про судову експертизу : Закон України від 25.02.1994 № 4038-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 28. – Ст. 232.
4. Щербаковський М.Г. Проведення та використання судових експертиз у кримінальному провадженні : [монографія] / М.Г. Щербаковський. – Х. : В деле, 2015. – 560 с.

## СУБСИДИАРНОЕ ПРИМЕНЕНИЕ НОРМ ГРАЖДАНСКОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА К НАЛОГОВЫМ И ТАМОЖЕННЫМ ОТНОШЕНИЯМ

Богдан ФАСИЙ,

аспирант кафедры гражданского права, член Совета молодых ученых Национального университета «Одесская юридическая академия»

#### Summary

In the article the theoretical and practical research is the subsidiary application of the rules of civil law to the tax and customs relations. Solved questions the admissibility of the subsidiary application of the rules of civil law to the tax and customs relations. It analyzed the practice of such an application.

**Key words:** civil law, subsidiary application norms of legal regulation, tax relations, customs relations.

#### Аннотация

В статье проводится теоретическое и практическое исследование механизма субсидиарного применения норм гражданского законодательства к налоговым и таможенным отношениям. Раскрыты вопросы допустимости субсидиарного применения норм гражданского законодательства к налоговым и таможенным отношениям. Проанализирована практика такого применения.

**Ключевые слова:** гражданское законодательство, субсидиарное применение норм, налоговые отношения, таможенные отношения.

**Постановка проблемы.** Стержневой проблемой науки налогового и таможенного права является определение его места в системе права Украины. Данное решение невозможно вне выяснения взаимодействия между отраслями гражданского и налогового, таможенного права, которое воплощено в субсидиарном применении норм законодательства.

Проблема субсидиарного применения норм гражданского законодательства к указанным финансовым отношениям не получила широкого научного и практического освещения. Сегодня идет дискуссия среди научного общества, поскольку данный вопрос вызывает много споров, при этом является важным инструментом для преодоления пробелов и средством экономии нормативного материала в налоговых и таможенных отношениях.

**Актуальность темы исследования** подтверждается степенью нераскрытости темы, потому что в настоящее время практически нет ни одной фундаментальной работы по механизму субсидиарного применения норм гражданского законодательства к налоговым и таможенным отношениям.

Исследованию теоретических и практических аспектов проблемы субсидиарного применения норм граждан-

данского законодательства к «финансовым» отношениям посвящены публикации отечественных и зарубежных правоведов, а именно: Д.А. Гетьманцева, М.В. Карасевой, О.В. Очкуренко, А.И. Худякова.

**Целью статьи** является исследование механизма субсидиарного применения норм гражданского законодательства к налоговым и таможенным отношениям в Украине и изучение теории и практики такого применения.

**Изложение основного материала исследования.** Часть 2 ст. 1 Гражданского кодекса Украины (далее – ГК Украины) устанавливает, что к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой стороне, а также к налоговым отношениям гражданское законодательство не применяется, если иное не установлено законом. Данное ограничение субсидиарного применения норм гражданского законодательства распространяется практически на все финансовые отношения. Но ч. 2 ст. 1 ГК Украины определяет правило: «... если иное не установлено законом». «Иное» может быть установлено законом не только в случаях прямой ссылки на гражданское законодательство, но и в случаях, когда законодатель в налоговых и таможенных от-



ношениях прямо использует категории и конструкции гражданского законодательства без их отдельного урегулирования актами налогового, таможенного законодательства. Примером может служить режим налогообложения конкретного субъекта. Он всегда зависит от его гражданско-правового статуса и операций, которые он осуществляет в своей деятельности. С другой стороны, нерационально дублировать тождественные и аналогичные гражданско-правовые нормы и понятия в текстах Налогового кодекса Украины (далее – НК Украины), Таможенного кодекса Украины (далее – ТК Украины).

Учитывая масштабы использования гражданско-правовых конструкций в публично-правовых отношениях и с целью избегания различных подходов в правоприменении, формулировку положений ч. 2 ст. 1 ГК Украины, по нашему мнению, целесообразно изложить в другой редакции: «2. До майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони другій стороні, а також до бюджетних, податкових, процесуальних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом або не впливає зі змісту закону» (виділено нами – Б. Ф.).

Поэтому одной из наиболее существенных особенностей субсидиарного применения гражданского законодательства к налоговым и таможенным отношениям является то, что оно не меняет отраслевую принадлежность соответствующих правоотношений.

Достаточно распространенным является использование в НК Украины терминов «юридическое лицо» и «физическое лицо-предприниматель» (например, ст. ст. 14–15 НК Украины). При этом понятие, признаки, порядок создания и ликвидации и т. п. регулируются гражданским законодательством. Поэтому положения гражданского законодательства о юридических лицах и физических лицах-предпринимателях подлежат субсидиарному применению к отношениям, регулируемым налоговым правом. С данным утверждением соглашаются суды [1].

Законодатель не избежал при формулировании норм НК Украины применения термина «имущество» и производных от него слов, хотя они для

законодателя являются обычными при формировке нормы гражданского законодательства.

Согласно п. 22.1 ст. 22 НК Украины, объектом налогообложения могут быть имущество, товары, доход (прибыль) или его часть, обороты по реализации товаров (работ, услуг), операции по поставке товаров (работ, услуг) и другие объекты, определенные налоговым законодательством, с наличием которых налоговое законодательство связывает возникновение у плательщика налогового обязательства. Товар как объект налогообложения предусматривает специфическое основание для возникновения налогового обязательства. Речь идет о том, что в целях налогообложения, прежде всего, важно определить именно стоимость товара или оборот от реализации товаров. Именно с этих позиций НК Украины подходит к закреплению данной разновидности объекта. Вообще определение товара имеет межотраслевое значение, требующее отраслевого режима регулирования в зависимости от особенностей правового воздействия. Согласно ст. 14 НК Украины, товарами признаются материальные и нематериальные активы, в том числе земельные участки, земельные доли (паи), а также ценные бумаги и деривативы, используемые в любых операциях, кроме операций по их выпуску (эмиссии) и погашению. Фактически речь идет о заимствовании гражданско-правовой конструкции регулирования этого явления. Стоимость же нереализованных товаров может выступать объектом налогообложения только как имущество налогоплательщика. При этом законодатель не указывает, какая реализация считается фактической, используя преимущественно отсылочные нормы к гражданскому законодательству.

По своей правовой форме налоговые солидарные обязательства (налоговая солидарная ответственность) остаются налоговыми и публичными даже тогда, когда законодатель использует термин «солидарная имущественная ответственность» (п. 99.2 ст. 99 НК Украины). В НК Украины используется термин «солидарная ответственность» (п. 98.3 ст. 98; абз. 2 п. 99.2 ст. 99). Толкование п. 99.2 ст. 99 не создает трудностей, поскольку речь идет о личности, обязанной также выполнять «де-

нежные обязательства», а в результате толкования п. 98.3 ст. 98 НК Украины возникает задача доказать, что термин «солидарная ответственность» охватывает и соответствующее обязательство, которое также должно быть солидарными. Более удачным представляется использование термина «солидарное обязательство по уплате налогов и сборов». Из такой формулировки следует, что ответственность за нарушение солидарной обязанности должна быть солидарной. Поэтому в п. 98.3 ст. 98 НК Украины нужно внести изменения, указав о солидарной обязанности по уплате налогов и сборов.

Абзац «а» п. 14.1.81 ст. 14 НК Украины дает определение понятия «капитальные инвестиции», согласно которому все хозяйственные операции предусматривают приобретение зданий, сооружений, других объектов недвижимой собственности, других основных средств и нематериальных активов, подлежащих амортизации в соответствии с нормами налогового законодательства. Чтобы узнать, что понимается под положением «других объектов недвижимой собственности», целесообразно обратиться к ст. 181 ГК Украины, где указано, что к другим объектам недвижимой собственности отнесены следующие вещи (недвижимое имущество, недвижимость): земельные участки, а также объекты, расположенные на земельном участке, перемещение которых невозможно без их обесценивания и изменения их назначения.

Субсидиарное применение положений гражданского законодательства к налоговым отношениям может иметь место в силу прямого указания в нормативно-правовом акте. Так, в соответствии с абз. 1 п. 99.1 ст. 99 НК Украины, выполнение денежных обязательств и/или погашение налогового долга физического лица (в том числе физического лица-предпринимателя, физического лица, которое осуществляет независимую профессиональную деятельность) в случае его смерти или объявления судом умершим осуществляется его наследниками, принявшими наследство (кроме государства), в пределах стоимости наследуемого имущества и пропорционально доле в наследстве на дату его открытия. Абзац 2 п. 99.1 ст. 99 НК Украины предусматривает,



что претензии наследникам предъявляются контролирующими органами в порядке, установленном гражданским законодательством для предъявления претензий кредиторами наследодателя. На основании данной нормы к налоговым отношениям субсидиарно применяются нормы гражданского законодательства (ст. 1281 ГК Украины).

Достаточно интересны позиции судов при решении споров об отмене налогового уведомления-решения между государственными налоговыми инспекциями и юридическими лицами. Так, в решениях судов применяются положения о недействительности сделок, возникающих в данных правоотношениях. При этом основное большинство данных споров подлежат удовлетворению. Оказывается, что речь идет о субсидиарном применении норм гражданского законодательства в процессе реализации норм налогового права. Приведем пример постановления Запорожского окружного административного суда от 21 января 2013 г. и Кировоградского окружного административного суда от 5 июля 2013 г. [2; 3].

По нашему мнению, нормы гражданского законодательства могут субсидиарно применяться к налоговым отношениям. Но при этом условием правильного субсидиарного применения норм гражданского законодательства является четкое разграничение налоговых и гражданских правоотношений.

При осуществлении внешнеэкономической торговли (далее – ВЭД) гражданское законодательство тесно связано с таможенным законодательством и правоотношениями, возникающими в результате его применения.

Таможенные отношения и по содержанию, и по структуре – явление сложное, а таможенное дело – многоплановое, имеет комплексный характер. Поэтому общественные отношения в области государственного таможенного дела, отличающиеся по специфике, регулируются отдельными нормами различных отраслей законодательства, в том числе гражданского. Особенно это проявляется в механизме декларирования товаров и предметов, при таможенной торговле, в таможенных складах, деятельности таможенных брокеров.

Субъекты ВЭД обязаны выполнять властные предписания, содержащиеся

в нормативно-правовых актах, установленных органами государственной власти. С другой стороны, рассматривается и другая часть отношений, строящихся на диспозитивном методе правового регулирования. Это, как правило, отдельные аспекты взаимоотношений участников ВЭД с лицами, осуществляющими деятельность в области таможенного дела (отношения владельца товара с таможенным перевозчиком). Большинство из них регулируется гражданским законодательством. Примером может служить договор оказания услуг по таможенному декларированию (гл. 63 ГК Украины), договор перевозки товаров (гл. 64 ГК Украины), договор транспортного экспедирования по предоставлению дополнительных услуг, необходимых для доставки груза, а именно: уплата пошлин, сборов и расходов, возлагаемых на клиента, получение необходимых для экспорта и импорта документов, выполнение таможенных формальностей и т. д. (гл. 65 ГК Украины).

Новацией таможенного законодательства является установление ответственности фискальной службы, их должностных лиц и других работников (ст. 30 ТК Украины). Часть 2 данной статьи предусматривает возможность привлечения должностных лиц таможенных органов к гражданско-правовой ответственности. Гражданская ответственность фискальной службы предусматривается законом и наступает при совершении должностными лицами этих органов в процессе выполнения служебных обязанностей действий, нарушивших права граждан, предприятий, учреждений или организаций и нанесших им вред, которые влекут за собой негативные для виновника последствия в виде гражданско-правовых санкций (возмещение убытков, неустойки (штрафа, пени)). В частности, может быть возмещена в денежном исчислении выгода, упущенная по причине срыва условий договора или контракта, задержки в доставке товаров и т. п.

Свое дальнейшее правовое регулирование механизм субсидиарного применения норм законодательства о возмещении вреда, причиненного лицам и их имуществу неправомерными решениями, действиями или бездействием органов доходов и сборов, организаций

или их должностных лиц или других работников при исполнении ими своих служебных (трудовых) обязанностей, находит отражение в гл. 82 ГК Украины. Согласно ст. 1173 ГК Украины, вред, причиненный физическому или юридическому лицу незаконными решениями, действиями или бездействием органа государственной власти, органа власти Автономной Республики Крым или органа местного самоуправления при осуществлении ими своих полномочий, возмещается государством, Автономной Республикой Крым или органом местного самоуправления независимо от вины этих органов, но при условии подтверждения в установленном порядке противоправности поведения.

Подтверждением факта противоправности деяния является, как правило, решение суда о признании решения, действия или бездействия фискальной службы или их должностных лиц противоправным, которое вступило в законную силу. Кроме того, противоправность признается доказанной в случае отмены решения органом фискальной службы, которым оно было принято, или вышестоящим органом.

Прямое указание на необходимость субсидиарного применения норм гражданского законодательства содержится в гл. 57 ТК Украины. Согласно ч. 1 ст. 397 ТК Украины, фискальная служба способствует защите прав интеллектуальной собственности при перемещении товаров через таможенную границу Украины в соответствии с ТК Украины и другими законами Украины. Часть 2 указанной статьи предусматривает, что таможенный контроль и таможенное оформление товаров, содержащих объекты права интеллектуальной собственности, охраняемых в соответствии с законом, ввозимых на таможенную территорию Украины или вывозимых с таможенной территории Украины, осуществляются в общем порядке с учетом особенностей, установленных ТК Украины и другими законами Украины. Именно таким законом Украины является ГК Украины. Так, каждый человек имеет право обратиться в суд за защитой своего права интеллектуальной собственности согласно ст. 16 ГК Украины. При этом, согласно ч. 2 ст. 432 ГК Украины, суд может постановить решение о:



1) применении неотложных мер по предотвращению нарушения права интеллектуальной собственности и сохранению соответствующих доказательств;

2) остановке пропуска через таможенную границу Украины товаров, импорт или экспорт которых осуществляется с нарушением права интеллектуальной собственности;

3) изъятии из гражданского оборота товаров, изготовленных или введенных в гражданский оборот с нарушением права интеллектуальной собственности, и уничтожении таких товаров;

4) изъятии из гражданского оборота материалов и орудий, которые использовались преимущественно для изготовления товаров с нарушением права интеллектуальной собственности, или изъятии и уничтожении таких материалов и орудий;

5) применении разового денежного взыскания, вместо возмещения убытков, за неправомерное использование объекта права интеллектуальной собственности. Размер взыскания определяется в соответствии с законом с учетом вины лица и других обстоятельств, имеющих существенное значение;

6) опубликовании в средствах массовой информации сведений о нарушении права интеллектуальной собственности и содержании судебного решения относительно такого нарушения.

К тому же ч. 32 ст. 1 ТК Украины указывает на то, что право интеллектуальной собственности, субъекты права и объекты права интеллектуальной собственности понимаются в значении, определенном законами по вопросам интеллектуальной собственности, таким законом является ГК Украины (ст. 418–508). Таким образом, в данном случае происходит субсидиарное применение норм гражданского законодательства в процессе реализации норм таможенного права.

Отправляет нас к гражданскому законодательству ч. 3 ст. 416 ТК Украины, норма которой предусматривает, что «за совершение правонарушений, связанных с проведением таможенной брокерской деятельностью, таможенный брокер несет ответственность, установленную настоящим Кодексом и другими законами Украины». Речь идет опять о гражданско-правовой ответственности.

В частности, следующая статья ТК Украины (ст. 417) отмечает, что взаимоотношения таможенного брокера с лицом, которое он представляет, определяются соответствующим договором.

Брокерская деятельность является коммерческим представительством. Основанием коммерческого представительства может быть гражданско-правовой договор. Как представляется, именно таким договором будет выступать договор поручения со всеми существенными условиями и особенностями, который регулируется гл. 68 ГК Украины, по которому одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия (ч. 1 ст. 1000 ГК Украины).

**Выводы.** Субсидиарное применение норм гражданского законодательства к налоговым и таможенным отношениям – это способ эффективного, оперативного преодоления пробелов и экономии нормативного материала в финансовых отношениях, которые находятся в сфере правового воздействия и требуют именно нормативно-правового опосредования путем применения правовых норм гражданского законодательства к финансовым отношениям, с целью обеспечения одновременно стабильности и гибкости финансового оперативного влияния на повышение его эффективности.

Анализ субсидиарного применения к налоговым и таможенным отношениям норм гражданского законодательства предоставляет возможность для выводов: 1) нормы гражданского законодательства применяются к налоговым и таможенным отношениям в части, не урегулированной нормами налогового и таможенного законодательства; 2) нормы гражданского законодательства субсидиарно применяются к налоговым и таможенным правоотношениям, но только по своему информационному содержанию остаются гражданскими; 3) субсидиарное применение норм гражданского законодательства к налоговым и таможенным отношениям ни в коей мере не меняет отраслевую принадлежность налоговых и таможенных правоотношений (они всегда остаются налоговыми и таможенными и, соответственно, публичными).

#### Список использованной литературы:

1. Постанова Львівського окружного адміністративного суду від 04.05.2012 № 2а-2424/12/1370 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/23925212>.

2. Постанова Запорізького окружного адміністративного суду від 21.01.2013 № 2а-0870/12007/11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/29301826>.

3. Постанова Кіровоградського окружного адміністративного суду від 05.07.2013 № 811/1770/13-а [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/32445948>.