

УДК 342.9

Ю. В. Мельник

здобувач

Науково-дослідного інституту публічного права

**ДО ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ ТА ОСОБЛИВОСТЕЙ
ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН**

Постановка проблеми. Сьогодні податкова сфера України, незважаючи на те, що вона існує понад чверть століття, все ще знаходиться на стадії свого становлення та розвитку. Свідченням цього є те, що за останні десять років до діючого Податкового Кодексу було внесено понад 100 змін та доповнень, які носили різноплановий характер та були спрямовані на покращення відповідної сфери. Разом із тим, численні зміни можна оцінити не тільки з позитивного боку, адже: по-перше, досить часто платники податків не встигають за змінами в законодавстві, що в свою чергу призводить до певної плутанини та правопорушень у сфері оподаткування; по-друге, численні реформаційні процеси негативно вплинули на діяльність Державної податкової служби, яка протягом останніх років змінювала назву та організаційну структуру. А відтак, все вказане вище значно вплинуло на правовий статус учасників податкових правовідносин взагалі, а також на зміст та структуру відповідних відносин зокрема.

Стан дослідження. Справедливим буде відзначити, що поняття податкових правовідносин неодноразово потрапляло у поле зору різних правників. Зокрема, йому приділяли увагу: І. В. Рукавішнікова, Н.С. Хатнюк, В.О. Яговкіна, І.І. Кучеров, К.В. Муравйов, О.І. Пасічна, А. І. Худяков, В.О. Яговкіної, С. І. Лучковська, І.В. Ясько та багато інших. Втім, незважаючи на чималу кількість наукових здобутків, в юридичній літературі ще й досі не сформовано єдиного бачення щодо розуміння представленої наукової категорії.

Саме тому метою статті є: навести авторське визначення поняття та особливостей податкових правовідносин.

Виклад основного матеріалу. Починаючи наукове дослідження слід відзначити, що будь-які правовідносини представляють собою суспільні відносини, які мають двосторонній (або більше), вольовий характер та врегульовані нормами чинного законодавства. Учасники таких відносин наділяються сукупністю прав та юридичних обов'язків, які дозволяють їм взаємодіяти між собою та здійснювати вплив один на одного у межах, визначених нормами права. Саме правовідносини, на нашу думку, є формою практичної реалізації норм права на практиці. Слід відмітити, що в залежності від сфери суспільного життя, в якій виникають

правовідносини, вони набувають своїх характерних особливостей. В рамках представленої наукової проблематики нас цікавлять правовідносини, які виникають у податковій сфері.

І. В. Рукавішнікова вказує на те, що серед інститутів фінансового права можна умовно виділити три види: інститути, які поряд із фінансово-правовим регулюванням зазнають впливу інших галузей права; інститути, віднесення яких до фінансово-правових викликає спори серед учених, і традиційні інститути фінансового права, існування яких у фінансовому праві науково обґрунтоване й визнається більшістю знавців фінансів. При цьому до традиційних інститутів, що становлять основу фінансового права, учений відносить бюджетне право, інститут формування державних доходів, податкове право (за винятком правовідносин, що виникають у сфері правопорушень), інститут державних видатків тощо [1, с. 34]. Н.С. Хатнюк податкові правовідносини характеризує урегульованістю норм податкового законодавства, яке охоплює комплекс норм різних галузей права, наділені владно-майновим та організаційним характером, які базуються на існуючій системі принципів податкового законодавства, виникають за обов'язковою участю суб'єктів податкової правосуб'єктності, держави та органів місцевої влади в особі уповноважених осіб. Вчений також підкреслює, що природа податкових правовідносин полягає в тому, що вони містять у собі елементи приватного і публічного права та походять від конституційних, адміністративних, фінансових, господарських, інформаційних та інших правовідносин [2, с. 21]. Розглядаючи податкові правовідносини, В.О. Яговкіна зазначає, що вони становлять собою суспільні відносини, що існують виключно у правовій формі, мають владно-публічний характер, виникають між суб'єктами, наділеними правами й обов'язками, пов'язаними з установами, введенням і справлянням податків і зборів, здійсненням податкового контролю, оскарженням актів податкових органів і дій чи бездіяльності їх посадових осіб і притягненням до відповідальності за порушення законодавства про податки і збори [3, с. 23].

І.І. Кучеров тлумачить податкові правовідносини як різновид фінансово-правових відносин, врегульованих нормами податкового права, а також виокремлює основні податкові правовідноси-

ни та похідні від них. До основних, на переконання вченого належать відносини щодо встановлення і стягування податків і зборів, а до похідних – відносини, пов'язані з введенням (встановленням) податків і зборів; відносини, що виникають в процесі здійснення податкового контролю; відносини, що виникають в процесі оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб; відносини, що виникають в процесі притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень [4, с. 87].

Відповідно до точки зору І.О. Пасічної, податкові відносини слід тлумачити як правовий зв'язок між суб'єктами податкового права, що виникає у процесі реалізації детермінованих публічними інтересами їх прав та обов'язків з приводу обчислення і сплати податків і зборів, обліку платників податків і зборів, подання податкової звітності, здійснення податкового контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства, а також оскарження рішень і дій (бездіяльності) контролюючих органів та їх посадових осіб [5, с. 40]. Г. Білецька, М. Кармаліта та М. Куц податкові правовідносини визначають як: «суспільно-економічні відносини, урегульовані нормами права, які прозора визначають свій економічний зміст, форми економічних механізмів податків і зборів, які регулюються правом. Але, підкреслюють автори, податкові правовідносини опосередковують й інші види суспільних відносин. Через оподаткування здійснюється перерозподіл доходів між різними верствами населення та формування фондів для реалізації соціальних програм» [6, с. 10]. К.В. Муравйов пише, що податкові правовідносини – це відносини, виникаючі на підставі податкових норм, які встановлюють, змінюють чи скасовують податкові платежі, учасники яких наділені суб'єктивними правами й обов'язками, пов'язаними зі сплатою податків. Ці відносини виступають одним з основних складників системи економічного механізму функціонування суб'єктів податкових відносин у ринкових умовах [7, с. 171].

Розкриваючи сутність та зміст податкових правовідносин слід звернути увагу на наукові позиції з приводу визначення характерних особливостей представленої наукової категорії. Зокрема О.І. Пасічна до істотних ознак, що уособлюють специфічні ознаки (особливості) податкових правовідносин, можна зарахувати такі, що: 1) регулюються податковим законодавством, тобто комплексом (системою, сукупністю) правових норм, урегульованих різними галузями права; 2) є юридичним взаємозв'язком суб'єктів податкових правовідносин за допомогою суб'єктивних прав та юридичних обов'язків; 3) є владними відносинами між суб'єктами податкового права; 4) спираються на існуючу систему принципів податкового законо-

давства; 5) є наявний політичний вплив; 6) мають періодичний характер; 7) спрямовані на забезпечення формування публічних фондів грошових коштів та подолання конфлікту інтересів; 8) розвиваються на основі нормативної моделі [8, с. 7; 9, с. 370-371].

Розглядаючи податкові відносини, А. І. Худяков зупиняється на виокремленні таких ознак: а) ці відносини виступають продуктом правового забезпечення податкової діяльності держави; б) вони є продуктом застосування державою такого методу податкової діяльності, як видання нормативних актів; в) податкові відносини мають характер «влади й підпорядкування»; г) виникають вони в силу одностороннього встановлення державою; д) обов'язковим суб'єктом таких правовідносин виступає держава або уповноважений державний орган; е) податкові відносини охороняються державою [10, с. 251-252]. На думку О. Ковалю, можна виокремити наступні ознаки податкових правовідносин: підставою виникнення є податково-правові норми; мають публічний або державно-владний характер; представляють собою зв'язок між елементами їх структурою; мають майновий характер; спрямовані на забезпечення реалізації податкової політики держави; кінцевою метою мають забезпечення повної і своєчасної сплати податкових зобов'язань; виникають між суб'єктами податкового права, одним з яких завжди є держава в особі уповноважених контролюючих органів; виникають, змінюються і припиняються у сфері фінансової діяльності держави; виникають з приводу грошових коштів, які сплачуються в якості податкових зобов'язань; наділені однобічним спрямуванням грошових потоків; реалізуються завдяки наділенням їх суб'єктів податковим законодавством кола прав та обов'язків; мають високий ступінь конфліктності, а податкові спори є напрочуд розповсюдженим явищем, яке зумовлює необхідність вироблення ефективних підходів до їх врегулювання та задоволення інтересів усіх сторін [11, с. 54].

На думку іншої вченої, – В. О. Яговкіної, необхідно виділяти загальні та специфічні ознаки податкових правовідносин. Так, серед загальних ознак податкових правовідносин як підвиду фінансових правовідносин вчена виділяє такі: що виникають у сфері фінансової діяльності держави; є публічними; мають владно-майновий характер; відображають об'єктивно існуючі економічні відносини, зумовлюючи єдність економічного змісту і правової форми податкових відносин [12, с. 11]. До специфічних ознак податкових правовідносин правниці відносить такі: вони виникають в особливій сфері фінансової діяльності держави; існують тільки в правовій формі, на відміну від інших фінансових правовідносин; податкові правовідносини пов'язані з виконанням обов'язків

щодо сплати податків і зборів, з реалізацією прав і обов'язків податкових органів держави; ім'є властивий організаційний характер; для податкових правовідносин характерним є специфічний суб'єктний склад, який полягає в тому, що держава може вступати в ці відносини безпосередньо або опосередковано через уповноважені нею податкові та інші органи і організації (наприклад, через банки, як збирачів податків, податкового агента або організації, що сприяють здійсненню податкового контролю); об'єктом податкового правовідношення є податок чи збір; зміст правовідносин включає в себе права і обов'язки учасників податкових правовідносин [12, с. 11].

С. І. Лучковська у посібнику з фінансового права зазначає, що особливості податкових правовідносин у тому, що: 1) вони мають публічно-правовий характер, оскільки є формою реалізації публічних інтересів; 2) це майнові відносини, оскільки їх об'єктом є майнові блага фізичних і юридичних осіб; 3) є відносинами владного характеру, що обумовлено формою реалізації податкової норми, яка має імперативний характер, а тому однією зі сторін в податкових правовідносинах завжди виступає орган влади, наділений відповідними повноваженнями у сфері оподаткування (він має право видавати владні приписи, здійснювати контрольну діяльність); 4) вони виникають, змінюються і припиняються виключно у сфері фінансової діяльності держави на стадії формування державних і місцевих доходів; 5) характеризуються односторонньою спрямованістю фінансових ресурсів від платників податків до бюджетів і державних цільових фондів у формі обов'язкових платежів податкового характеру [13].

Досліджуючи теоретичні підходи до визначення характерних особливостей податкових правовідносин необхідно навести точку зору І.В. Ясько. Автор наголошує, що до особливостей податкових правовідносин необхідно відносити те, що: 1. податкові правовідносини носять яскраво виражений державно-владний, імперативний характер. Вони припускають субординацію сторін, однієї з яких – контролюючому органу, чинному від імені держави, – належить владне повноваження, а інший – платнику податків – обов'язок покори; 2. податкові правовідносини виникають за обов'язкової участі відповідного державного органу, який забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики; 3. податкові правовідносини носять організаційно-майновий характер. Це пов'язується з тим, що центральне місце в системі податкових правовідносин належить відносинам, які мають грошовий, майновий характер і безпосередньо пов'язані зі здійснен-

ням податкових платежів зобов'язаними особами. Водночас існування таких майнових відносин самих собою без управлінського впливу на них з боку держави є неможливим [14, с. 24]; 4. податкові правовідносини є суспільними відносинами які можуть існувати тільки в правовій формі; 5. податкові правовідносини виникають з ініціативи кожної зі сторін. При цьому, згода чи бажання другої сторони не є у всіх випадках обов'язковою умовою їхнього виникнення, тобто вони можуть виникати і всупереч бажанню або згоди другої сторони. Зазначена особливість податкових правовідносин обумовлена тим, що в них обов'язково бере участь владний суб'єкт; ще однією особливістю є спосіб вирішення спорів, що виникають між сторонами. Рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку, та право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд рішення [15, с. 5].

Висновок. Таким чином, узагальнюючи наведені вище наукові позиції слід підсумувати, що податкові правовідносини представляють собою забезпечені та врегульовані нормами чинного податкового законодавства суспільні відносини, які виникають у сфері оподаткування між органами Державної податкової служби та фізичними/юридичними особами-платниками податків, з приводу адміністрування податків та зборів, а також щодо оскарження дій чи бездіяльності податкових органів та порушення норм законодавства самими платниками податків. Для податкових правовідносин, на нашу думку, є властивими наступні характерні ознаки:

- виникають у специфічній сфері суспільного життя, зокрема галузі оподаткування;
- мають чітко визначену імперативність регулювання;
- їх виникнення та зміна не завжди залежать від сторін правовідносин;
- однією із сторін відносин обов'язково є спеціальний центральний орган виконавчої влади зокрема Державна податкова служба України;
- учасники податкових правовідносин наділяються сукупність особливих суб'єктивних прав та юридичних обов'язків;
- мають майновий характер. З фінансової точки зору передбачають односторонній рух грошових коштів від платника податків до державного та/або місцевого бюджетів.

На завершення представленого наукового дослідження слід узагальнити, що податкові правовідносини – це складні за своєю структурою та змістом відносини, які регулюються нормами різних галузей права, зокрема: податкового, адміністративного, фінансового, господарського, тощо. Така розгалуженість правових норм в свою чергу також підтверджує багатоаспектність та

складність правовідносин, що виникають у сфері оподаткування. А тому важливим завданням законодавця є створити належні умови для їх функціонування та належної реалізації, чого, на нашу думку, апріорі, не можливо досягти без чіткого визначення адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин.

Література

1. Рукавишникова І.В. Метод финансового права; отв. ред. Н.И. Химичева. 2-е изд., перераб. и доп. Москва. Юрист, 2006. 285 с.
2. Хатнюк Н. С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія / за заг. ред. д. ю. н., професора, заслуженого юриста України В. І. Литвиненка. Київ: «Видавництво Людмила». 2018. 464 с.
3. Яговкина В. А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект): моногр. Москва : Граница, 2004.
4. Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. Москва: ЮрИнфоР, 2001. 360 с.
5. Пасічна І. О. Поняття та сутність податкових правовідносин. Юридична наука. 2015. № 3. С. 36-42. : http://nbuv.gov.ua/UJRN/jnn_2015_3_7
6. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії: моногр. Г. М. Білецька, М. В. Кармаліта, М. О. Куц та ін. Київ: Алерта, 2012. 222 с.
7. Муравйов К. В. Теоретико-правові основи формування системи податкових правовідносин в Україні. Право і сусп.- во. 2016. № 2. С. 171.
8. Пасічна І. О. Податкові правовідносини в Україні: стан та перспективи розвитку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право»; Класичний приватний університет. Запоріжжя, 2014. 20 с.
9. Баїк О. Сутність та ознаки податкових правовідносин в Україні. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки. 2016. № 855. С. 367-373. : http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnulpurn_2016_855_58.
10. Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Общ. Ч.: учеб. Алматы: ТОО «НОРМА-К». 2003. 512 с.
11. Коваль О. Сутність, структура та зміст правовідносин з приводу адміністрування податків та зборів. Национальный юридический журнал: теория и практика. 2015. № 2 С. 53–56.
12. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение : Теоретико-правовой аспект : автореф. дис. канд. юрид. наук : 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право». Москва. 2003. 21 с.
13. Лучковська С. І. Фінансове право: навч. посібник/для студ. економ, спец. вищих навч. закладів}. Київ : КНТ. 2010. 296 с.
14. Криницький І. Є. Теоритичні проблеми податкового процесу: монографія. Харків : Право, 2009. 320 с.

15. Кучерявенко М.П. Податкове право України: академічний курс: підручник. Київ : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.

Анотація

Мельник Ю. В. До проблеми визначення поняття та особливостей податкових правовідносин. – Стаття.

У статті, на основі аналізу наукових поглядів вчених з приводу тлумачення поняття «податкові правовідносини», запропоновано авторське визначення сутності та особливостей даної наукової категорії. Узагальнено, що податкові правовідносини – це складні за своєю структурою та змістом відносини, які регулюються нормами різних галузей права, зокрема: податкового, адміністративного, фінансового, господарського, тощо. Підкреслено, що така розгалуженість правових норм в свою чергу також підтверджує багатоаспектність та складність правовідносин, що виникають у сфері оподаткування.

Ключові слова: відносини, правовідносини, податкові правовідносини, суб'єкт правовідносини, оподаткування.

Аннотация

Мельник Ю. В. К проблеме определения понятия и особенностей налоговых правоотношений. – Статья.

В статье на основе анализа научных взглядов ученых по поводу толкования понятия «налоговые правоотношения» предложено авторское определение сущности и особенностей данной научной категории. Обосновано, что налоговые правоотношения — это сложные по своей структуре и содержанию отношения, регулируемые нормами различных отраслей права, в частности: налогового, административного, финансового, хозяйственного и так далее. Подчеркнуто, что такая разветвленность правовых норм в свою очередь также подтверждает многоаспектность и сложность правоотношений, возникающих в сфере налогообложения.

Ключевые слова: отношения, правоотношения, налоговые правоотношения, субъект правоотношения, налогообложения.

Summary

Melnyk Yu. V. To the problem of defining the concept and features of tax relations. – Article.

The article, based on the analysis of scientific views of scientists on the interpretation of the concept of «tax relations», offers an author's definition of the essence and features of this scientific category. It is generalized that tax legal relations are complex relations in their structure and content, which are regulated by norms of various branches of law, in particular: tax, administrative, financial, economic, etc. It is emphasized that such a branching of legal norms, in turn, also confirms the multifaceted and complex legal relations that arise in the field of taxation.

Key words: relations, legal relations, tax legal relations, subject of legal relations, taxation.