

УДК 342.95

*К. С. Рогозіннікова**провідний фахівець кафедри міжнародного права та порівняльного правознавства  
Університету державної фіскальної служби України*

## ПОНЯТТЯ ТА СУТНІСТЬ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН ЯК ОБ'ЄКТА АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОЇ ОХОРОНИ

**Постановка проблеми.** Податкові правовідносини виступають важливим елементом правового регулювання сфери оподаткування. Саме за їх допомогою отримує практичну реалізацію регулююча функція норм податкового права, та стає можливим застосування примусових засобів з метою їх правової охорони та захисту. За справедливим твердженням С. Алексеева в механізмі правового регулювання правовідносини виконують три основні функції: по-перше, окреслюють коло осіб, на яких у той чи інший момент поширюється дія конкретних юридичних норм; по-друге, закріплюють конкретну поведінку, якої мають або можуть дотримуватись особи; по-третє, служать умовою для можливого приведення в дію спеціальних юридичних засобів забезпечення суб'єктивних прав і правових обов'язків [1, с. 256], серед яких особливого значення в умовах зміни характеру взаємовідносин держави та фізичних і юридичних осіб, набувають засоби саме адміністративного права в силу оперативності застосування, і в той ж час необхідності дослідження та встановлення усіх обставин справи, можливості застосування як судового, так і адміністративного способів оскарження.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання податкових правовідносин є одним із найактуальніших в науці податкового та фінансового права, однак так і не знайшло остаточного вирішення. В той же час існує ряд напрацювань, що складаються методологічну основу подальших розвідок у названому напрямі. Мова йде про праці: А. Бризгаліна, М. Весельського, Л. Воронової, В. Казакова, Л. Касьяненко, М. Кучерявенка І. Кучерова, В. Марченка, І. Пасічної, І. Самсіна, Н. Хатнюк, В. Яговкиної. Серед праць присвячених взаємовідносинам адміністративного права та податкових правовідносин варто вказати на праці А. Беспалової, М. Медведєва, І. Скорохода, В. Теремецького.

Названі напрацювання стають значним підґрунтям у дослідженні податкових відносин як предмету адміністративно-правової охорони.

Очевидно, що застосування лише адміністративно-правових засобів охорони податкових правовідносин недостатньо, державою встановлено і ряд інших галузевих запобіжників (кримінальна відповідальність, податковий примус тощо).

Відповідно, **метою** нашого дослідження є виявлення тих елементів та видів податкових право-

відносин, що можливо та доцільно охороняти саме за допомогою засобів адміністративного права.

**Виклад основного матеріалу.** Не зважаючи на наявність чисельних досліджень, присвячених сутності податкових правовідносин, серед вчених і досі немає єдності щодо змісту та обсягу їх поняття. Так ряд вчених визначає податкові правовідносини як такі, що регулюються нормами податкового [2, с. 336; 3, с. 194-195; 4, с. 14; 5, с. 87; 6, с. 168], або фінансового права [7, с. 17].

Однак, В. Теремецький справедливо зауважує, що, по-перше, низка податкових відносин взагалі не потребує правової регламентації (при здійсненні організаційної, підготовчої, інформаційної, аналітичної, масово-роз'яснювальної та іншої діяльності державних органів), а, по-друге, податкові відносини регулюються податковим законодавством України, яке включає в себе комплекс (систему, сукупність) норм різних галузей права [8, с. 116].

У найновіших дослідження податкових правовідносин зазначається про їх урегульованість правом без вказівки на галузеву належність правових норм [9, с. 65; 10], що дає підстави визнати комплексний характер правового регулювання податкових правовідносин декількома галузями права.

Наступним дискусійним питанням є визначення обсягу поняття податкових правовідносин. Так, низка вчених до нього включають правовідносини щодо встановлення, введення і стягування податків і зборів в процесі здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб і притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень [11, с. 3-6; 12, с. 23; 5, с. 87; 13, с. 130; 12, с. 10].

Такий підхід викликає заперечення в частині включення до обсягу досліджуваного поняття тих суспільних відносин, що пов'язані з установленням та введенням податків. Н. Хатнюк зазначає, що процедура установлення податків, тобто прийняття законів, які встановлюють певний обов'язковий платіж і в такий спосіб регулюють відносини у сфері оподаткування, нічим не відрізняється від процедури прийняття інших законів, відповідно відсутні підстави відносити їх до системи податкових правовідносин [14, с. 167]. І. Пасічна також заперечує проти віднесення до предмету податково-правового регулювання відносин

з приводу встановлення податків та вказує, що ці відносини передують податковим та є іншими за змістом [15, с. 41].

Не зважаючи на те, що ряд питань щодо встановлення місцевих податків і зборів віднесено до компетенції органів місцевого самоврядування (ст. 3 та ст. 10 Податкового кодексу України (далі – ПК України) [16], ст. 26 Закону України «Про місцеве самоврядування України» [17]) і, відповідно, приймаються за процедурами відмінними від прийняття законів, загалом погоджуємось із пропозиціями дослідниць щодо виключення з обсягу поняття податкових правовідносин тієї частини, що пов'язана із встановленням та введенням податків і зборів. Однак зазначимо, що саме засобами адміністративного права здійснюється охорона відносин, пов'язаних із встановленням місцевими радами визначених у статті 11 ПК України місцевих податків і зборів.

І. Пасічник наводиться авторське визначення податкових правовідносин з урахуванням заперечення проти включення в його обсяг відносин пов'язаних із встановленням та введенням податків і зборів, однак із розширеним переліком відносин, пов'язаних зі справлянням податків: обчислення й 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 [15, с. 40].

Однак і даний підхід знаходить критику у літературі [14, с. 167; 12, с. 23; 18, с. 22]. Так, І. Самсін вказує, що оскільки оскарження рішень, дій і бездіяльності податкового органу як суб'єкта владних повноважень здійснюється за правилами адміністративного судочинства, ці правовідносини не можна вважати суто податковими. Так само й процедура притягнення осіб до відповідальності за порушення податкового законодавства поєднує використання податкових норм, інституту примусового виконання судових рішень, законодавства про адміністративні правопорушення, кримінального, кримінально-виконавчого законодавства тощо [18, с. 22]. Схожу думку висловлює і В. Теремецький: «податкові правовідносини – це управлінські відносини у сфері справляння податків і зборів, які за певних обставин (наприклад, при розгляді вищим податковим органом скарг на акти податкових органів, дії або бездіяльність його посадових осіб, а також при здійсненні провадження за фактами виявлених під час проведення податкового контролю адміністративних порушень податкового законодавства) можуть набувати адміністративного характеру» [8, с. 124–125].

Погоджуючись із аргументами, висловленими І. Самсіним та В. Теремецьким вкажемо, що

оскарження рішень контролюючих органів та притягнення осіб до відповідальності за порушення податкового законодавства є скоріш засобами правової охорони податкових відносин, а відносини, що виникають у зв'язку із їх застосуванням є похідними відносно відносин справляння податків і зборів.

Для вирішення дослідженої неузгодженості та комплексного розгляду сфери оподаткування як предмету дії права І. Кучеров пропонує розрізняти основні податкові правовідносини та похідні від них. До основних вчений відносить 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 [5, с. 87].

Також пропонують розглядати податкові відносини у широкому та вузькому розумінні. У широкому розумінні податкові правовідносини – це різновид суспільних правовідносин, які мають владний характер, виникають на підставі правових норм та здійснюються свідомо і цілеспрямовано їх учасниками, що наділені суб'єктивними правами та юридичними обов'язками. У вузькому значенні податкові правовідносини – це відносини, які виникають, розвиваються й припиняються у сфері податкової діяльності держави та є юридичним взаємозв'язком суб'єктів податкових правовідносин, одним з яких завжди є держава у вигляді уповноважених податкових органів, що мають періодичний характер та врегульовані нормами податкового права, за порушення яких настає відповідальність [10, с. 369].

Загалом погоджуючись із запропонованим підходом зазначимо про недоцільність застосування терміну «податкова діяльність», враховуючи його невизначеність та обмежену вживаність у юридичній літературі. Більш доцільним для позначення характеру діяльності, що становитиме зміст податкових правовідносин у вузькому розумінні, є застосування терміну «справляння податків і зборів», який у фаховій літературі розглядається як більш широкий порівняно із законодавчо встановленим терміном «адміністрування податків, зборів, платежів» [19, с. 37; 20, с. 141] в силу того, що включає не лише владну діяльність органів публічної адміністрації щодо забезпечення виконання платниками податків податкового обов'язку, однак і відносини, пов'язані з належним виконанням платниками податків податкових зобов'язань [21, с. 56].

У науці фінансового та податкового права подається розширений дефінієнс терміну «справляння

податків і зборів». Так, М. Весельський визначає механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів) як сукупність засобів спрямованих на внесення належних сум обов'язкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів [21, с. 56]. Вважають і, що відносини щодо справляння податків проявляються при обчисленні й сплаті конкретних видів податкових платежів. При цьому до цієї ж групи зараховуються і відносини з приводу здійснення податкового контролю з боку відповідних державних органів, у тому числі відносини, пов'язані з відповідальністю за вчинення податкових деліктів (злочинів і правопорушень) [13, с. 118-119]. І. Самсін розуміє поняття справляння податків більш вузько, відмежовуючи від нього відносини, пов'язані із здійсненням податкового контролю [18, с. 145].

Дійсно, контрольні провадження в теорії адміністративного права [22] визнаються видом адміністративних проваджень та частиною адміністративного процесу [23], що дає підстави розмежувати відносини податкового контролю на ті, що регулюються нормами адміністративного права та такі, що є суто податковими.

Л. Касьяненко до обсягу поняття «справляння податків» також включено стягнення податків. Основною відмінністю стягнення є те, що воно передбачає застосування примусових засобів зі сторони держави, в той час як справляння – загальнообов'язкова (а не примусова) модель внесення платежу до бюджету. Стягнення податку має місце тоді, коли у встановленому законом порядку він не сплачується, або сплачується неналежним чином [24]. Стягнення податків включено до механізму справляння податків у широкому розумінні і В. Марченко, яким до названого механізму також віднесено повернення платникові надмірно сплачених сум податків, відстрочення та розстрочення податкового зобов'язання, податкову заставу та інші засоби забезпечення податкових зобов'язань [20, с. 140].

Наведені визначення орієнтують на необхідність розмежування заходів податкового та адміністративного примусу, а також інших засобів адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Відповідно, пропонуємо включати до обсягу поняття «справляння податків» відносини щодо обчислення, нарахування та сплати податків, в тому числі подання податкової звітності, стягнення податків, застосування заходів податкового примусу, повернення платникові надмірно сплачених сум податків, відстрочення та розстрочення податкового зобов'язання, відносини податкового контролю в частині реалізації матеріальних норм податкового права.

Такі відносини забезпечені засобами податково-правового регулювання. Нормами ж адміністра-

тивного права створено організаційно-управлінські передумови для належної реалізації відносин справляння податків, як-то: утворення органів публічної адміністрації, відповідальних за формування та реалізацію державної політики у сфері оподаткування, визначення їх компетенції, встановлення адміністративних процедур реалізації суб'єктивних та прав та юридичних обов'язків платників податків, визначення видів та процедур надання адміністративних послуг у сфері оподаткування.

Корисним у визначені меж адміністративно-правової охорони податкових правовідносин стане вивчення видів відповідних відносин. Так, В. Теремецький вказує на владно-майновий та організаційний характер податкових правовідносин [8, с. 123]. Є. Шаптала також акцентує увагу на складеному характері податкових відносин, зазначаючи, що до організаційних відносин у податковій сфері належать відносини, пов'язані з адмініструванням податків і зборів [25, с. 18].

Такий підхід є більш виправданим у термінологічному сенсі порівняно із пропозицією І. Кучерова щодо поділу податкових відносин на основні та похідні і дає підстави конкретизації тих відносин, що стають об'єктом адміністративно-правової охорони – організаційні відносини

Зміст правовідносин утворюють суб'єктивні прав та юридичні обов'язки їх учасників. Належна реалізації названих елементів змісту податкових правовідносин передбачає кореспондування прав та обов'язків: якщо в одного з учасників наявне суб'єктивне право, в іншого учасника повинен бути покладений обов'язок та правомочності його реалізації. Причому необхідно звернути увагу на те, що суб'єктивні права та юридичні обов'язки контролюючих органів зливаються у конструкцію «правообов'язок» як наявність адміністративного зобов'язання реалізовувати надані законом права у сфері оподаткування. Питання суб'єктивних прав та юридичних обов'язків учасників податкових правовідносин досить детально висвітлені в літературі [25; 26; 27], тому зазначимо лише про їх особливості як об'єкта адміністративно-правової охорони.

У літературі наголошується на юридичному та фактичному змісті правовідносин. Юридичний зміст визначає модель можливої та належної поведінки, а фактичний – реальну поведінку учасників правовідносин, яка не завжди відповідає визначеній законодавством моделі. Одним із завдань адміністративно-правової охорони є забезпечення відповідності фактичного змісту податкових правовідносин їх юридичній моделі, в тому числі забезпечення належної реалізації суб'єктивних прав та запобігання їх зловживання та належному виконанню юридичних обов'язків як платниками податків, так і контролюючими органами.



Наведені теоретичні умовиводи на даний час не узгоджуються із діючим законодавством в частині застосування відповідальності до платників податків, однак їх практичне застосування дозволить чітко розмежувати види протиправних діянь за які настає адміністративна та фінансова відповідальність.

**Висновки.** Податкові відносини як предмет адміністративно-правової охорони складає владно організаційна частина податкових відносин, змістом якої є організація виконання платниками податків податкових та інших обов'язків у сфері оподаткування. Враховуючи триєдину структуру податкового обов'язку та отримані висновки щодо адміністративно-правової охорони саме організаційної частини податкових правовідносин, засобами адміністративного права може і повинно забезпечуватись: порядок виконання своїх обов'язків учасниками податкових правовідносин, в тому числі дотримання строків взяття на облік, обов'язок декларування сум податків і зборів, та своєчасність подання відповідних декларацій. Засоби податкового примусу будуть найбільш ефективними у випадку неповного обчислення та несвоєчасної та неповної сплати суми податку та збору. Зазначимо, що виконання обов'язків контролюючими органами, так само як і належна реалізація їх прав забезпечуються виключно формами та методами адміністративно-правової охорони.

### Література

1. Алексеев С. С. Собрание починений. В 10-ти т. Т. 3. Москва: Статут, 2010. 781 с.
2. Финансовое право Российской Федерации: учебник / отв. ред. Карасева М. В. Москва: Юристъ, 2004. 576 с.
3. Крохина Ю. А. Налоговое право России: учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: Норма, 2004. 720 с.
4. Смирных С. Е. Проблемы гарантий, пределов осуществления и защиты субъективных прав налогоплательщиков: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2006. 203 с.
5. Кучеров И. И. Налоговое право России: курс лекций. Москва: ЮрИнфоР, 2001. 360 с.
6. Муравйов К. В. Теоретико-правові основи формування системи податкових правовідносин в Україні. *Право і суспільство*. 2016. № 2. С. 168–172.
7. Барашян Л. Р. Институт налоговой ответственности: вопросы теории и практики: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Ростов-на-Дону, 2007. 28 с.
8. Теремецький В. І. Сутність та ознаки податкових правовідносин в аспекті сучасного податкового права. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична*. 2012. № 1. С. 115–126.
9. Сахно Д. С. Зловживання правом у податкових правовідносинах: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2019. 248 с.
10. Баїк О. Сутність та ознаки податкових правовідносин в Україні. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2016. Вип. 855. С. 367–373.
11. Казаков В. В. Проблемы понятия и содержания налоговых правоотношений в теории налогового права. *Труды академии управления МВД России*. 2009. № 4. С. 3–7.
12. Яговкина В. А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2003. 184 с.
13. Налоги и налоговое право: учебное пособие / под ред. А. В. Брызгалина; Берник В.Р., Брызгалин А.В., Головкин А.Н., Гринемаер Е.А., и др.; Москва: Аналитика-Пресс, 1997. 600 с.
14. Хатнюк Н. Місце податкових правовідносин у фінансовому праві України. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 1. С. 165–170.
15. Пасічна І. О. Поняття та сутність податкових правовідносин. *Юридична наука*. 2015. № 3. С. 36–42.
16. Податковий кодекс України: закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 11.02.2017).
17. Про місцеве самоврядування в Україні: закон України від 21.05.1997 р. № 280/97. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97> (дата звернення 11.02.2017).
18. Самсін І. Л. Податкові правовідносини як різновид фінансово-правових. *Фінансове право*. 2013. № 2. С. 21–24.
19. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному і фінансовому праві України. *Право України*. 2002. № 2. С. 34–38.
20. Марченко В. Б. Поняття та зміст відносин щодо справляння податків (обов'язкових платежів). *Часопис Київського університету права*. 2010. № 2. С. 138–142.
21. Весельський М. Поняття і механізм справляння податків. *Право України*. 1999. № 6. С. 54–57.
22. Гаращук В. Контрольні провадження, їх види, тенденції розвитку та законодавчого регулювання. *Вісник Академії правових наук України. Право*. 2004. № 1(36). С. 86–94.
23. Кузьменко О. В. Курс адміністративного процесу: навч. посібник. Київ: Юрінком Інтер, 2012. 206 с.
24. Касьяненко Л. М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2004. 232 с.
25. Шаптала Є. Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні: дис. ... канд. юрид. наук.: 12.00.07. Ірпінь, 2019. 232 с.
26. Гетманцев Д. О. До питання про податковий обов'язок платника податку. *Часопис Київського університету права*. 2013. № 4. С. 134–137.
27. Смирных Е. М. Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике: монография. Москва: Волтерс Клувер, 2009. 152 с.

### Анотація

**Рогозіннікова К. С. Поняття та сутність податкових відносин як об'єкта адміністративно-правової охорони.** – Стаття.

У статті проведено аналіз податкових відносин з точки зору можливості здійснення їх правової охорони засобами адміністративного права. Доведено, що об'єктом адміністративно-правової охорони може виступати лише владно-організаційна частина податкових відносин, змістом якої є організація виконання платниками податків податкових та інших обов'язків у сфері оподаткування. У структурі податкових відно-

син об'єктом адміністративно-правової охорони названо належну, тобто таку, що виключає зловживання, реалізацію суб'єктивних прав та виконання юридичних обов'язків як платниками податків, так і контролюючими органами.

*Ключові слова:* адміністративно-правова охорона, податкові відносини, об'єкт, зміст правовідносин.

#### Аннотация

**Рогозинникова К. С. Понятие и сущность налоговых отношений как объекта административно-правовой охраны. – Статья.**

В статье проведен анализ налоговых отношений с точки зрения возможности осуществления их правовой охраны средствами административного права. Доказано, что объектом административно-правовой охраны может выступать только властно-организационная часть налоговых отношений, содержанием которой является организация выполнения налогоплательщиками налоговых и других обязанностей в сфере налогообложения. В структуре налоговых отношений объектом административно-правовой охраны названо надлежащую, то есть исключаящую злоупотребления,

реализацию субъективных прав и исполнения юридических обязанностей, как налогоплательщиками, так и контролирующими органами.

*Ключевые слова:* административно-правовая охрана, налоговые отношения, объект, содержание правоотношений.

#### Summary

**Rogozinnikova K. S. The concept and essence of tax relations as an object of administrative and legal protection. – Article.**

The tax relations in terms of the possibility of their legal protection by administrative law are analyzed in the article. It is proved that the object of administrative – legal protection can be only the power-organizational part of tax relations, the content of which is the organization of taxpayers' fulfillment of tax and other duties in the field of taxation. In the structure of tax relations, the virtuous, which excludes abuse, exercise of subjective rights and the fulfillment of legal duties by both taxpayers and controlling bodies were called object of administrative and legal protection.

*Key words:* administrative-legal protection, tax relations, object, content of legal relations.