

І.О. Пасічна

**СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ
РОЗВИТКУ ПОДАТКОВИХ
ПРАВОВІДНОСИН
В УКРАЇНІ**

Монографія

Полтава 2015

УДК 347.73
ББК 67.402.23(4 Укр)
П19

Рекомендовано Вченою радою Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка. Протокол № 4 від 25 вересня 2015 р.

Рецензенти:

Чернадчук В.Д. – доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри цивільно-правових дисциплін та банківського права ДВНЗ «Українська академія банківської справи Національного банку України»;

Монаєнко А.О. – доктор юридичних наук, професор, заслужений юрист України, проректор з наукової роботи Класичного приватного університету;

Лук'янець Д.М. – доктор юридичних наук, професор, професор кафедри державно-правових дисциплін Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна

Пасічна І.О.

П19 Стан та перспективи розвитку податкових правовідносин в Україні:
Монографія. – Полтава: ПолтНТУ, 2015. – 183 с.

ISBN 978-966-616-139-3

У монографії досліджуються актуальні проблеми теорії та практики податкових правовідносин. Увага автора сконцентрована на понятті та класифікації податкових правовідносин, їх суб'єктах, об'єктах, змісті, а також підставах їх виникнення, зміни та припинення. Аналізується стан правового регулювання податкових правовідносин, надаються пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства України.

Монографія розрахована на науковців, викладачів та студентів вищих юридичних навчальних закладів, державних службовців та посадових осіб органів місцевого самоврядування.

УДК 347.73
ББК 67.402.23(4 Укр)

© І.О. Пасічна, 2015

© Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка

ISBN 978-966-616-139-3

ЗМІСТ

Передмова	4
Розділ 1. Загальна характеристика податкових правовідносин	6
1.1. Поняття та ознаки податкових правовідносин	6
1.2. Класифікація податкових правовідносин	32
<i>Висновки</i>	<i>54</i>
Розділ 2. Структура податкових правовідносин	60
2.1. Об'єкт податкових правовідносин	60
2.2. Суб'єктний склад податкових правовідносин	72
2.3. Зміст податкових правовідносин	94
<i>Висновки</i>	<i>105</i>
Розділ 3. Перспективи розвитку податкових правовідносин в Україні	112
3.1. Підстави виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин ...	112
3.2. Модель та перспективи розвитку податкових правовідносин в Україні	132
<i>Висновки</i>	<i>157</i>
Післямова	164
Список використаних джерел	165

ПЕРЕДМОВА

Стабільний розвиток України можливий лише за умови стійкого фінансового стану, основу якого складають державний та місцеві бюджети. Безумовно, вагоме значення для формування бюджетів має сплата податків та зборів на підставі податкового законодавства. Від обсягу податкових надходжень залежить можливість держави забезпечувати виконання завдань та функцій, пов'язаних із фінансуванням бюджетної сфери, соціальним захистом громадян, утриманням органів державної влади та органів місцевого самоврядування, фінансуванням програм щодо розвитку освіти, науки, охорони здоров'я тощо. За цих умов важливу роль відіграє ефективність правового регулювання податкових відносин, яка більшою мірою обумовлена досконалістю податкового законодавства України.

Динамічність податкового законодавства України вимагає міцної наукової основи, тому дослідження окремих проблем податкових правовідносин є корисним для законодавчої практики. Розробка нових теоретичних положень і науково-практичних рекомендацій щодо правового регулювання податкових відносин дозволить побудувати оптимальну модель, яка б найбільшою мірою відповідала сучасному стану розвитку податкових правовідносин.

Для розвитку фінансового, в тому числі податкового права необхідне уточнення та конкретизація предмета правового регулювання, що уявляється можливим через осмислення основоположних фінансово-правових категорій. Важливе місце серед них займає категорія «податкові правовідносини», яка тісно пов'язана з іншими категоріями, зокрема такими як: суб'єкти та об'єкти податкових правовідносин, суб'єктивні податкові права та юридичні обов'язки, юридичні факти, предмет податкового права тощо. У зв'язку з цим дослідження категорії «податкові правовідносини» в сучасних умовах є доволі актуальним.

Усе більшої актуальності набувають проблеми вдосконалення правового регулювання податкових відносин, оскільки нормами податкового права регулюються відносини, що виникають з приводу 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.

Аналіз сутності та змісту податкових правовідносин, їх видів, а також їх суб'єктного та об'єктного складу, підстав виникнення, зміни й припинення дозволить виявити недоліки чинного податкового законодавства та запропонувати шляхи їх усунення для подальшого вдосконалення правового регулювання податкових відносин.

У науці фінансового права актуальні питання податкових правовідносин досліджувалися в працях таких відомих учених, як: Л.К. Воронової, М.В. Карасьової, М.П. Кучерявенка, П.С. Пацурківського, С.Г. Пепеляєва, Н.І. Хімічевої, В.Д. Чернадчука та інших науковців. Але, незважаючи на чисельність наукових праць, присвячених проблематиці податкових правовідносин, вона не втратила наукового інтересу внаслідок її актуальності, а тому все ще потребують уваги науковців проблемні питання податкових правовідносин і розробка їх сучасної концепції, що відповідає сьогоденню та враховує майбутні тенденції розвитку.

Метою даної монографії є розкриття суті податкових правовідносин, визначення їх особливостей, сучасного стану, а також розробка пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства та виявлення перспектив розвитку податкових правовідносин. Дослідження є спробою створення на основі існуючих наукових поглядів та переконань теоретичної бази для побудови оптимальної моделі податкових правовідносин, що дозволить вдосконалити механізм правового регулювання податкових відносин.

Автор висловлює вдячність колективу кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права Інституту права імені Володимира Сташиса Класичного приватного університету, а також науковому керівнику, завідувачу кафедри цивільно-правових дисциплін та банківського права ДВНЗ «Українська академія банківської справи НБУ» доктору юридичних наук, професору Чернадчуку Віктору Дмитровичу за допомогу в підготовці монографії.

Монографія розрахована, перш за все, на науковців та фахівців у галузі фінансового права та може бути корисною для викладачів та студентів вищих юридичних навчальних закладів, державних службовців та посадових осіб органів місцевого самоврядування.

Загальна характеристика податкових правовідносин

1.1. Поняття та ознаки податкових правовідносин

У сучасних умовах дослідження проблеми сутності податкових правовідносин набуває особливого значення, що зумовлює появу наукових праць, присвячених як фінансовим правовідносинам в цілому, так і податковим правовідносинам як окремому їх виду. Теоретико-прикладні аспекти податкових правовідносин присвячено праці відомих науковців у галузі фінансового права, зокрема Л.К. Воронової, Т.С. Єрмакової, М.В. Карасьової, Ю.О. Крохіної, М.П. Кучерявенка, П.С. Пацурківського, С.Г. Пепеляєва, Г.В. Петрової, Є.А. Ровінського, Н.І. Хімічевої, С.Д. Ципкіна й інших. Однак, незважаючи на чисельність наукових праць, окремі положення теорії податкових правовідносин потребують переосмислення, деякі з них – уточнення, що зумовлює необхідність комплексного дослідження податкових правовідносин. Це дослідження передбачає вирішення найбільш актуальних проблемних питань, зокрема таких як: уточнення ознак податкових правовідносин, що дозволить надати сучасне визначення їх поняття, уточнити предмет податкового права та визначити місце податкових відносин у системі суспільних відносин; аналіз та уточнення існуючих, а також розробка нових підходів до класифікацій податкових правовідносин. Вирішення цих та низки інших питань дозволить запропонувати сучасну модель податкових правовідносин і виявити тенденції їх подальшого розвитку. Дослідження податкових правовідносин зумовлено також практичними потребами подальшого розвитку державної податкової справи та вдосконалення податкового законодавства.

Таке дослідження має базуватися на положеннях теорії права. Остання визначає правовідносини як суспільний зв'язок між особами,¹ спосіб реалізації норм права,² результат правового регулювання,³ цілісність, систему, що має певну структуру та складається із взаємозалежних елементів⁴ тощо.

У визначенні поняття правовідношення, Р.Й. Халфіна вказує на нього як на єдність форми і змісту, яка не може бути предметом правового регулювання, а є результатом правового регулювання, при цьому форма реальних суспільних відносин розглядається не як зовнішня оболонка, а як структура, модель поведінки, що пронизує такі суспільні відносини. Реальна поведінка співвідноситься з моделлю, сформованою відповідно до норми права.⁵

Правовідносини також розуміють як спосіб реалізації норм права, тобто норми права втілюються в правовідносинах, відбувається їх індивідуалізація стосовно суб'єктів і реальних ситуацій. У нормах права вже закладені правовідносини, але в абстрактній формі.⁶

Разом з тим існує думка про правовідносини як ланку правового регулювання – між нормою права та суспільним відношенням. Таку думку висловив Ю.К. Толстой, наголошуючи, що норми права регулюють лише фактичні суспільні відносини, а правовідносини – це опосередкована ланка між нормою права і тими суспільними відносинами, які складають предмет правового регулювання, аргументуючи, що в іншому випадку право регулює само себе.⁷

Існує також визначення правовідносин як таких, що виражаються у конкретному зв'язку між правомочними й зобов'язаними суб'єктами – носіями суб'єктивних юридичних прав, обов'язків, повноважень і відповідальності – та

¹ Алексеев С.С. Проблемы теории права. Курс лекций: В 2-х т. Т. 1. Основные вопросы общей теории социалистического права. – Свердловск, 1972. – С. 251.

² Скакун О. Ф. Теорія держави і права : [підручник] / Скакун О. Ф. – Харків : Консум ; Нац. ун-т внутр. справ, 2001. – С. 346–347.

³ Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении : [монография] / Халфина Р. О. – М. : Юрид. лит., 1974. – С. 113.

⁴ Протасов В. Н. Правоотношение как система / Протасов В. Н. – М. : Юрид. лит., 1991. – С. 42.

⁵ Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении : [монография] / Халфина Р. О. – М. : Юрид. лит., 1974. – С. 7, 113.

⁶ Скакун О. Ф. Теорія держави і права : [підручник] / Скакун О. Ф. – Харків : Консум ; Нац. ун-т внутр. справ, 2001. – С. 346–347.

⁷ Толстой Ю. К. К теории правоотношения : [монография] / Толстой Ю. К. – Ленинград : Из-во Ленинградского ун-та, 1959. – С. 20–23.

забезпечуються державою;¹ в яких сторони пов'язані між собою взаємними юридичними правами й обов'язками;² де одна сторона на основі норм права вимагає від іншої виконання певних дій або утримання від них, а інша сторона повинна виконати ці вимоги.³ Такий підхід має місце і в галузевих визначеннях, наприклад, Л.К. Воронова вважає податкові правовідносини «відносинами, що виникають відповідно до податкових норм, які регулюють встановлення, зміну і відміну податкових платежів та юридичних фактів, учасники яких наділені суб'єктивними правами і несуть юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджету».⁴

На правовідношення як на суспільний зв'язок між суб'єктами, їх соціальну взаємодію звертає увагу С.С. Алексєєв. Так, науковець вважає, що правовідношення – це індивідуалізований суспільний зв'язок між особами, який виникає на основі норм права і характеризується наявністю суб'єктивних юридичних прав та обов'язків і підтримується (гарантується) примусовою силою держави.⁵ М.М. Марченко акцентує увагу на правовідношенні як на специфічній формі соціальної взаємодії суб'єктів права з метою реалізації інтересів і досягнення результату, передбаченого законом.⁶ Таке розуміння правовідносин як соціального зв'язку вплинуло й на галузеві підходи, зокрема А.А. Тедєєв запропонував визначення податкових правовідносин як охоронюваних державою суспільних відносин, які є соціально значимими зв'язками суб'єктів через права та обов'язки, передбачені нормами податкового права.⁷

Залежно від об'єкта податкові правовідносини, на нашу думку, можна розглядати як у широкому, так і у вузькому значенні. У вузькому значенні їх

¹ Скакун О. Ф. Теорія держави і права : [підручник] / Скакун О. Ф. – Харків : Консум ; Нац. ун-т внутр. справ, 2001. – С. 345.

² Хропанюк В. Н. Теория государства и права : [учеб. пособие для вузов] / В. Н. Хропанюк ; [под ред. В. Г. Стрекозова]. – М. : ДТД, 1996. – С. 307.

³ Загальна теорія держави і права / [Цвік М. В., Петришин О. В., Авраменко Л. В. та ін.] ; за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. – Харків : Право, 2009. – С. 335.

⁴ Банковско-финансово-правовой словарь-справочник [Текст] : словарь / Сост. Воронова Л. К. – К. : А.С.К., 1998. – С. 143.

⁵ Алексєєв С.С. Проблемы теории права. Курс лекций: В 2-х т. Т. 1. Основные вопросы общей теории социалистического права. – Свердловск, 1972. – С. 251.

⁶ Общая теория государства и права. Т. 2. Теория права / под ред. проф. М. Н. Марченко. – М. : Издательство «Зерцало», 1998 – С. 279.

⁷ Тедєєв А. А. Налоговое право. Экзаменационные ответы / А. А. Тедєєв, В. А. Парыгина. – Ростов н/Д : Феникс, 2003. – С. 126.

розуміють як урегульовані нормами податкового права відносини, які пов'язані з справлянням лише податків (власне податкові правовідносини). У широкому – це врегульовані нормами податкового права відносини, що виникають у зв'язку з справлянням усіх податків, зборів, платежів. Об'єктом податкових правовідносин у широкому значенні є грошові кошти у формі всіх податків, зборів, платежів, у вузькому значенні – грошові кошти у формі податків. У монографічному дослідженні податкові правовідносини розглядаються саме у широкому значенні.

У податковому праві склався відносно стійкий підхід до визначення поняття податкового правовідношення як суспільного відношення, врегульованого нормами податкового права. Податковими правовідносинами є: 1) врегульовані нормами податкового права суспільні відносини;¹ 2) різновид владно-майнових відносин, що виникають відповідно до норм податкового права (які регулюють встановлення, зміну й відміну обов'язкових платежів податкового характеру) і згідно з юридичними фактами, учасники яких мають суб'єктивні права й обов'язки, пов'язані з реалізацією податкового обов'язку;² 3) відносини між державними контролюючими органами та особами (фізичними і юридичними) з приводу обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів;³ 4) врегульовані нормами фінансового права суспільні відносини, пов'язані з акумуляцією податків (обов'язкових платежів) до державного та місцевих бюджетів, у яких одного із суб'єктів наділено владними повноваженнями;⁴ 5) відносини, що виникають на підставі юридичних фактів відповідно до податкових норм між суб'єктами щодо справляння податків, зборів, інших обов'язкових платежів;⁵ 6) специфічний результат впливу норми податкового права на фактичні податкові правовідносини.⁶

Акцентуючи увагу на юридичній формі, Є.А. Ровінський звертає увагу на те, що податкові правовідносини є юридичною формою вираження та закріплення

¹ Грачева Е. Ю. Налоговое право : учебник / Е. Ю. Грачева, М. Ф. Ивлиева, Э. Д. Соколова. – М. : Юристъ, 2005. – С. 39.

² Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 250.

³ Науково-практичний коментар Податкового кодексу України / [Безрутенко С. М., Клименко О. І., Овчаренко А. С. та ін.]. Т. 1 : розділи I–IV. Станом на 01.04.2011 р. – К. : «Видавничий дім «Професіонал», – 2011. – С. 13.

⁴ Пришва Н. Ю. Податкове право : навч. посібник / Пришва Н. Ю. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – С. 74.

⁵ Покатаєва О. В. Теоретичні засади правового регулювання справляння загальнодержавних податків та зборів в Україні : [монографія] / Покатаєва О. В. – Запоріжжя : КПУ, 2011. – С. 16.

⁶ Миляков Н. В. Налоговое право : учебник / Н. В. Миляков. – М. : ИНФРА-М, 2008. – С. 129.

фінансових відносин, які у свою чергу є формою певних економічних відносин.¹ Натомість, С.Д. Цыпкін визначає податкове правовідношення як «відношення, що виникає при сплаті податків підприємствами, установами, організаціями і громадянами, в якому сторони беруть участь як носії прав і обов'язків, установлених законом».² Варто зауважити, що вживання терміна «сторони» у цьому визначенні є не зовсім доречним. По-перше, особи, які є носіями прав і обов'язків володіють саме правосуб'єктністю та виступають суб'єктами, а не сторонами правовідносин. По-друге, сторона – це «простір, місцевість, розташовані в якому-небудь напрямку від когось, чогось, а також цей напрямок; особа, група осіб, організація і т. ін., що протиставляється у певному відношенні іншій особі, групі осіб, організації тощо».³ По-третє, термін «сторони» вживається, коли йде мова про правовий спір.

Також існують визначення податкових правовідносин через сферу їх виникнення. Податкові правовідносини виникають у сфері оподаткування⁴ з приводу встановлення, введення та стягнення податків⁵ у процесі здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів і дій чи бездіяльності їх посадових осіб, притягнення до відповідальності за скоєння податкового правопорушення.⁶ Так, М.В. Карасьова пропонує визначення податкових правовідносин як урегульованих нормами податкового права суспільних відносин, що виникають у зв'язку із встановленням, введенням і стягненням податків та зборів.⁷ На думку Л.К. Воронової, податкові правовідносини – це відносини, які виникають при визначенні владними державними органами видів податків, їх введенні, справлянні, проведенні контролю і

¹ Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Ровинский Е. А. – М. : Госюриздат, 1960. – С. 134.

² Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР [Текст] / Цыпкин С. Д. – М. : Госюриздат, 1955. – С. 28.

³ Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. Бусел В. Т.]. – К. ; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. – с. 1200.

⁴ Тедеев А. А. Налоговое право. Экзаменационные ответы / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. – Ростов н/Д : Феникс, 2003. – С. 126.

⁵ Финансовое право : учебник / [Горбунова О. Н., Крохина Ю. А., Писарева Е. Г. и др.]; под ред. Н. И. Химичевой. – [3-е изд.]. – М. : Юристь, 2004. – С. 332–333.

⁶ Грачева Е. Ю. Налоговое право : вопросы и ответы [Текст] : к изучению дисциплины / Е. Ю. Грачева, Э. Д. Соколова. – 4-е изд., испр. и доп. – М. : Юриспруденция, 2003. – С. 18.

⁷ Финансовое право Российской Федерации : учебник для студ. высш. учеб. заведений / [Бирюков П. Н., Брызгалин А. В., Грачева Е. Ю. и др.]; отв. ред. М. В. Карасева. – М. : Юристь, 2004. – С. 336.

притягненні до відповідальності при порушенні приписів держави.¹ Дискусійним вбачається те, що податкові правовідносини виникають із приводу встановлення, введення та скасування податків, зборів, платежів, виходячи з таких міркувань. По-перше, термін «встановлювати» тлумачиться як «організовувати, здійснювати; узаконювати, вводячи в дію».² Узаконення податків і зборів здійснює законодавчий орган у результаті нормотворчої діяльності, що не регулюється податковим законодавством. Відносини, які виникають із приводу встановлення податків і зборів відповідно не є предметом податково-правового регулювання. Ці відносини передують податковим та є іншими за змістом. По-друге, порядок встановлення, введення й скасування податків, зборів, платежів регулюється Конституцією України³ та конституційними законами, зокрема Законом України «Про Регламент Верховної Ради України».⁴ А отже, і відносини, що виникають у зв'язку із встановленням, введенням і скасуванням податків, зборів, платежів, є конституційно-правовими.

Сферою регулювання Податкового кодексу України (далі – ПК України)⁵ є група однорідних суспільних відносин, які визначають надходження коштів від платників до бюджетів у формі податків і зборів.

Проведений аналіз свідчить про існування різних підходів до визначення поняття податкових правовідносин, але, незважаючи на їх різноманіття, вони зводяться до розуміння відносин, які врегульовані нормами податкового права, та виникають із приводу стягнення податків, учасники яких мають суб'єктивні права й обов'язки, пов'язані з реалізацією податкового обов'язку. На наш погляд, розглянуті визначення не суперечать одне одному, а розкривають сутність одного й того ж явища через ті ознаки, які, на думку автора, є найбільш суттєвими з урахуванням сучасного етапу їх розвитку. Оскільки податкові правовідносини є видом правовідносин, і співвідносяться як загальне і часткове, то їм властиві ознаки останніх, які мають специфічний прояв.

¹ Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник / Воронова Л. К. – К. : Прецедент ; Моя книга, 2006. – С. 214.

² Сучасний тлумачний словник української мови : 100 000 слів / за заг. ред. д-ра філол. наук, проф. В. В. Дубічинського. – Х. : ВД «ШКОЛА», 2009. – с. 168.

³ Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

⁴ Про Регламент Верховної Ради України : Закон України від 10 лютого 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 14–15, № 16–17. – Ст. 133.

⁵ Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.

По-перше, податкові правовідносини, як і всі інші правовідносини, є результатом свідомо-вольової діяльності людей. До свого виникнення правовідносини проходять через свідомість людей, у якій складається модель майбутніх стосунків з огляду на існуючі власні й загальнодержавні цінності та суспільні пріоритети.¹ Свідомо-вольовий зміст правовідносин має два взаємопов'язаних аспекти. З одного боку, вони виникають на основі норм права, які є результатом свідомо-вольової діяльності людей, а з іншого – учасники правовідносин реалізують передбачені нормами права й обов'язки через свої вольові, свідомі дії.² Вольовий характер податкових правовідносин проявляється в тому, що вони виникають відповідно до волі держави, яка прагне забезпечення своїх фіскальних інтересів. Держава створює модель податкових правовідносин, без її волі ці відносини виникнути не можуть. Будь-яка норма податкового права є відображенням через діяльність компетентних органів волі держави, спрямовану на забезпечення надходжень до публічних (централізованих та децентралізованих) фондів грошових коштів. Воля держави, її приписи щодо стягнення податків і зборів конкретизується у статтях ПК України, законах про Державний бюджет України на відповідний рік, інших законах та підзаконних актах. При реалізації норм податкового права платники податків і зборів вступають у реальні правовідносини, проявляючи волю через свою поведінку. А оскільки воля платників податків та зборів обмежена державним примусом, то воля держави є первинною щодо волі платників. Із цього приводу справедливо пише Ю.К. Толстой: «для правовідношення характерна взаємодія соціальної волі, вираженої в нормах права (зведеної в закон), з індивідуальною волею суб'єктів правовідносин... Вирішальне значення при цій взаємодії належить державній волі, що направляє розвиток індивідуальної волі».³ З іншого боку, воля держави – це колективна воля людей, оскільки воля державного органу, що діє від її імені, – це воля людей, які його утворюють. Окремо взятий працівник контролюючого органу не проявляє індивідуальну волю, а реалізує волю органу, виражену в його компетенції.

¹ Загальна теорія держави і права / [Цвік М. В., Ткаченко В. Д., Богачова Л. Л. та ін.]; за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. – Харків : Право, 2002. – С. 337.

² Хропанюк В. Н. Теория государства и права : [учеб. пособие для вузов] / В. Н. Хропанюк ; [под ред. В. Г. Стрекозова]. – М. : ДТД, 1996. – С. 308.

³ Толстой Ю. К. К теории правоотношения : [монография] / Толстой Ю. К. – Ленинград : Из-во Ленинградского ун-та, 1959. – С. 27–29.

По-друге, податкові правовідносини виникають, змінюються і припиняються на підставі норм податкового права у разі настання передбачених правовою нормою фактів.¹ Норми податкового права проектується у площину реального буття – податкові правовідносини, які у свою чергу виникають унаслідок реалізації державою та платником податків і зборів суб'єктивних прав та обов'язків, визначених нормами податкового права. Як свідчить світова й вітчизняна практика, податкові відносини у більшості країн регулюються кодифікованими актами. Усе більшою мірою на податкові відносини впливають норми інших галузей права: бюджетного, банківського, валютного, цивільного, трудового тощо, причому вплив окремих галузей права позначається і на податковій термінології, що використовується у податковому законодавстві. Так, у ст. 14 ПК України визначені такі поняття, як «господарська діяльність», «заробітна плата», «інвестиції», «кредитор», «мінеральна сировина», «працівник», «роботодавець» тощо, які по суті є об'єктами (суб'єктами) цивільних, трудових, господарських, банківських, екологічних та інших правовідносин, які з метою оподаткування набувають дещо іншого значення (змісту), ніж у вищезазначених галузях права.

Через нормотворчу діяльність створюється модель податкових правовідносин, яка втілюється у нормативно-правових актах, але самі податкові правовідносини реально виникають, змінюються і припиняються на підставі юридичних фактів. Такі юридичні факти закріплюються у гіпотезах норм податкового права. Наприклад, відповідно до п. 37.3 ст. 37 ПК України підставами для припинення податкового обов'язку, крім його виконання, є ліквідація юридичної особи; смерть фізичної особи; втрата особою ознак платника податку, скасування податкового обов'язку.

По-третє, податкові правовідносини є особливою формою взаємного зв'язку між конкретними суб'єктами через їх права, обов'язки і відповідальність,² які закріплені в нормах податкового права. Під відносинами розуміють поведінку учасників, що проявляється в різних формах взаємозалежності, взаємозв'язку та

¹ Скакун О. Ф. Теорія держави і права : [підручник] / Скакун О. Ф. – Харків : Консум ; Нац. ун-т внутр. справ, 2001. – С. 346.

² Скакун О. Ф. Теорія держави і права : [підручник] / Скакун О. Ф. – Харків : Консум ; Нац. ун-т внутр. справ, 2001. – С. 347.

взаємодії.¹ Правові відносини у свою чергу виступають як правовий зв'язок, тобто зв'язок, що виникає на підставі норм права. Цей зв'язок існує між суб'єктами через їх права й обов'язки. Норми податкового права покладають на одного суб'єкта податкового правовідношення юридичні обов'язки (зобов'язаний суб'єкт), інший же (уповноважений суб'єкт) наділяється відповідними юридичними правами. Наприклад, платники податків і зборів відповідно до пп. 16.1.3 п. 16.1 ст. 16 ПК України зобов'язані подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані обчисленням і сплатою податків і зборів. Контролюючі ж органи, що діють від імені держави, мають право під час проведення перевірок вивчати первинні документи, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку, інші реєстри, фінансову, статистичну звітність, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів (пп. 20.1.6 п. 20.1 ст. 20 ПК України).

По-четверте, взаємна поведінка учасників податкових правовідносин індивідуалізована і чітко визначена.² За своїм суб'єктним складом, за змістом прав та обов'язків суб'єктів податкове правовідношення є індивідуалізованим. Суб'єкти цих правовідносин чітко визначені – держава в особі уповноважених контролюючих органів й платники податків і зборів, поведінка яких чітко врегульована нормами права. Статтею 67 Конституції України закріплено обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Наведена норма має узагальнений характер та не містить указівку на індивідуально визначеного суб'єкта, а встановлює загальний податковий обов'язок, який деталізується у ПК України. Наприклад, у ст. 73 ПК України йдеться про отримання податкової інформації контролюючими органами. Порядок подання податкової інформації, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1245 «Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим

¹ Поляков А. В. Общая теория права: феноменолого-коммуникативный подход : [курс лекций для студ. высш. учеб. заведений] / Поляков А. В. – [2-е изд.]. – СПб. : Изд-во «Юридический центр «Пресс», 2003. – С. 731.

² Загальна теорія держави і права : [підручник для студентів юридичних спеціальностей вищих навчальних закладів] / [Цвік М. В., Ткаченко В. Д., Богачова Л. Л. та ін.]; за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. – Харків : Право, 2002. – С. 336.

запитом».¹ Таким чином, конституційна норма конкретизується у ПК України, а також – підзаконних нормативно-правових актах.

По-п'яте, податкові правовідносини охороняються державою, забезпечуються засобами державного примусу.² Держава створює необхідні економічні, соціальні та інші умови для повної реалізації норм податкового права. Якщо ж порушуються права осіб, що беруть участь у податкових правовідносинах, то держава застосовує заходи примусу щодо їх забезпечення. Забезпечення державним примусом податкових правовідносин посилюється тим, що фактично мова йде про охорону власником належного йому майна. Як вказує Р.Й. Халфіна, участь держави у правовідносинах пов'язана і з тим, що держава – єдиний власник усього належного їй фонду, що включає в себе основну масу знарядь і засобів виробництва.³ Вона захищає своє право власності на грошові кошти у формі податків і зборів. У випадку скоєння податкового правопорушення як реакція держави на неправомірну поведінку суб'єктів правовідносин виникають охоронні податкові правовідносини, в межах яких реалізуються санкції правових норм. Не виконуючи приписів держави, порушуючи її інтереси, платники податків і зборів у межах охоронних податкових правовідносин несуть юридичну відповідальність. Відповідно до п. 7.3 ст. 7 ПК України положення щодо відповідальності за порушення податкового законодавства можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України. На нашу думку, усі положення, що передбачають фінансові санкції за порушення податкового законодавства, мають міститися виключно в ПК України. Їх розпорошеність по різних законах призводить до колізій і незрозумілостей, а також проблем у правозастосовчій практиці.

Податкові правовідносини, як вид фінансових, мають ознаки останніх, але разом з тим ці ознаки у податкових відносинах мають особливості прояву.

Податкові правовідносини є особливим видом економічних відносин. Тому їх сутність багато в чому визначається економічним змістом. Метою економічних

¹ Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1245 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 30.

² Скаун О. Ф. Теорія держави і права: [підручник] / Скаун О. Ф. – Харків: Консум; Нац. ун-т внутр. справ, 2001. – С. 347.

³ Халфіна Р. О. Общее учение о правоотношении: [монография] / Халфіна Р. О. – М.: Юрид. лит., 1974. – с. 134.

відносин є привласнення результатів діяльності (частини доходів) платників податків і зборів. Держава як власник має за мету привласнення результатів (частини доходів) та реалізує своє право відповідно до закону через систему податків, зборів, платежів. Податки, як правильно зазначає В.О. Лебедев, є доходами приватних суб'єктів, на які держава звертає стягнення у визначених частинах.¹ Отже, податкові правовідносини виникають із приводу розподілу доходу між державою та платниками податків і зборів.

Особливістю податкових правовідносин, на нашу думку, слід визнати їх опосередкованість рухом податків і зборів до публічних (централізованих та децентралізованих) фондів грошових коштів. Сферою розвитку податкових правовідносин, акцентує увагу С.Д. Цыпкін, є фінансова діяльність як одна з форм прояву державного суверенітету і здійснення належних їй функцій володарювання. Саме держава акумулює та розподіляє грошові кошти, розпоряджається їх централізованим фондом, регулює грошові відносини підприємств, організацій і населення.² Але в ринкових умовах роль держави суттєво змінилася щодо регулювання відносин суб'єктів господарювання. Цілковитому втручання держави підлягають лише ті економічні відносини, які пов'язані з оподаткуванням цих суб'єктів.

Сферою виникнення та розвитку податкових правовідносин є особливий сегмент публічної фінансової діяльності. Податкові правовідносини забезпечують утворення державних та місцевих фондів грошових коштів (публічних фондів грошових коштів). Публічні фонди грошових коштів мають подвійну – організаційно-майнову – природу. Майнова складова визначається вартістю грошових коштів, організаційна – спеціальним апаратом управління коштами фонду.³ Розподіл і використання коштів грошових фондів регулюються іншими підгалуззями фінансового права. Звичайно чітко розподілити чи відокремити одні фінансові правовідносини від інших можна, лише використовуючи метод наукової абстракції, оскільки всі види фінансових правовідносин тісно перетинаються і нерозривно

¹ Лебедев В. А. Финансовое право : [учебник] / Лебедев В. А. – М. : Статут, 2000. – С. 206.

² Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР : правовые вопросы : [монография] / Цыпкин С. Д. – М. : Юрид. лит., 1973. – С. 59.

³ Административное и финансовое право: ежегодник центра публично-правовых исследований / [Артюхин Р. Е., Базулин Ю. В., Бурукина О. А. и др.]; под ред. А. Н. Козырина. – Том 2. – М. : ЦППИ, 2007. – С. 127.

пов'язані між собою. Податкові правовідносини, відносини державного обов'язкового страхування, державного кредиту тощо трансформуються у бюджетні правовідносини, хоча «якісної зміни» об'єкта фактично не відбувається: ті ж самі кошти, що надійшли, розподіляються і направляються на фінансування тих чи інших потреб. Змінюється таким чином правовий режим об'єкта, а також суб'єктний склад правовідносин.¹

Податкові правовідносини мають владно-майновий характер. На майновому характері податкових правовідносин наголошує С.Д. Цыпкін, вказуючи, що виконання податкового зобов'язання означає передачу в розпорядження держави певних грошових коштів. Тому невиконання зобов'язання чи його порушення має наслідком заподіяння матеріальної шкоди державі, порушення загальнодержавних інтересів.² Податки є власністю держави, яка у свою чергу як власник забезпечує своє право за допомогою влади. У податкових правовідносинах держава як носій влади реалізує право власності на частину прибутку платників податків і зборів шляхом юридичного примусу, що у свою чергу зумовлює правову нерівність суб'єктів. Право власності на податки та збори може виникати у держави незалежно від отримання доходів платником податків. Наприклад, відповідно до пп. 168.1.5 п. 168.1 ст. 168 ПК України, якщо оподатковуваний дохід нараховується податковим агентом, але не виплачується (не надається) платнику податку, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки, встановлені для місячного податкового періоду. Можлива ситуація, за якої особа отримує дохід, який не є її власністю, а є власністю держави. Так, згідно з Листом Державної податкової адміністрації України від 14.12.2004 р. № 24279/7/17-3117 з питань оподаткування доходів приватних нотаріусів³ було встановлено, якщо плата, що справляється за внесення запису до Реєстру, а також змін і додаткових відомостей до запису, видачу витягів, сплачується іпотекодержателями, то сума такої

¹ Пасічна І. О. Особливості податкових правовідносин / І. О. Пасічна // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. – 2011. – № 4. – С. 189.

² Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР [Текст] / Цыпкин С. Д. – М. : Госюриздат, 1955. – С. 29.

³ Лист Державної податкової адміністрації України від 14.12.2004 р. № 24279/7/17-3117 (з питань оподаткування доходів приватних нотаріусів) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uazakon.com/document/fpart57/idx57082.htm>

плати не є доходом приватного нотаріуса, тобто не є об'єктом оподаткування податком з доходів фізичних осіб.

Владний характер податкових правовідносин зумовлений імперативністю норм податкового права, що реалізуються за принципом «команда – виконання». Держава видає команди, а інші суб'єкти їх виконують. При цьому суб'єкти не можуть за своїм бажанням вплинути на зміст таких «команд», зокрема на умови оподаткування, розмір податків тощо. М.В. Карасьова звертає увагу на такі ознаки імперативності норм фінансового права, як те, що вони містять вимоги щодо виконання певних дій; точно визначають обсяг прав і обов'язків суб'єктів, не дозволяючи їх визначати чи змінювати за взаємною згодою; надаючи суб'єкту право виконувати будь-які дії в багатьох випадках зобов'язують його до їх здійснення.¹ Отже, право уповноваженого органу держави є одночасно його обов'язком. Так, наприклад, пп. 20.1.4 п. 20.1 ст. 20 ПК України встановлює право контролюючих органів проводити податкові перевірки, а пп. 21.1.3 п. 21.1 ст. 21 ПК України покладає на контролюючі органи обов'язок забезпечувати ефективну роботу та виконувати завдання відповідно до їх повноважень.

У «природі державної влади», як зауважує С.А. Котляревський, криється «парадокс владарювання небагатьох над багатьма».² Хоча становище учасників податкових відносин, справедливо акцентує увагу С.Г. Пепеляєв, полягає не у підпорядкуванні платників податків і зборів податковим органам (субординації), а у підпорядкуванні обох сторін закону.³ Пунктом 81.3 ст. 81 ПК України передбачено, що під час проведення перевірок посадові особи органів державної служби повинні діяти у межах повноважень, визначених кодексом.

Останнім часом спостерігається проникнення диспозитивних засад у метод правового регулювання податкових відносин, про що свідчить, зокрема, законодавчо закріплена можливість укладення договору між платником податків і зборів та контролюючим органом про розстрочення й відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника (ст. 100 ПК України). Як відомо, договір – це основний регулятор приватноправових відносин, а його застосування у податковому праві і є

¹ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 92.

² Котляревский С. А. Власть и право. Проблема правового государства / Котляревский С. А. – М. : Типографія «Мысль», 1915. – С. 14–15.

³ Налоговое право : учебник / [Пепеляев С. Г., Ахметшин Р. И., Жестков С. В., Ивлиева М. Ф. и др.] ; под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юристъ, 2005. – С. 142.

проникненням елементів приватноправового регулювання в публічне право. Як зазначає Г.В.Петрова, відносини, які складають предмет податкового права, залишаються в цілому владними, але «наповнюються» договірними елементами.¹ У будь-якому разі ці відносини виникають у зв'язку із вказівкою в законі й чітко регламентуються. Так, ПК України обмежує порядок та строки погашення відстрочених сум грошових зобов'язань чи податкового боргу: рівними частками не пізніше закінчення 12 календарних місяців з дня виникнення такого грошового зобов'язання або податкового боргу, або одноразово у повному обсязі (п. 100.7 ст. 100 ПК України). Незважаючи на застосування терміна «договір» про розстрочення грошових зобов'язань у податковому законі, що, на нашу думку, є не досить вдалим, фактично контролюючим органом в односторонньому порядку приймається рішення про розстрочення грошових зобов'язань, що дає підстави стверджувати про проникнення у податкове право лише «форми» (формальних засад), а не «змісту» приватноправового регулювання.

Податкові правовідносини як вид фінансових є безпосередньо або опосередковано грошовими. Виділення такої особливості фінансових правовідносин пов'язане з діями закону вартості й товарно-грошових відносин.² Сама держава здійснює фінансову діяльність, метою якої є задоволення публічних потреб, інтересів:³ набуває права власності на грошові кошти, розподіляє і використовує їх на суспільно необхідні потреби. Не випадково в ПК України вживаються такі терміни, як «ціна», «доходи», «витрати», «вартість», «собівартість» та ін. (ст. 14 ПК України), що свідчать про вартісний (грошовий) характер податкових правовідносин. У цілому, не заперечуючи їх грошовий характер, варто зауважити, що не всі податкові правовідносини є безпосередньо грошовими. Виникнення й розвиток грошових податкових правовідносин опосередковано забезпечують і негрошові відносини, які пов'язані із грошовими й передують їм. До них належать, зокрема, контрольні та охоронні податкові правовідносини. Їх об'єктом є негрошова субстанція (податково-правові акти, звітність). Це відносини із затвердження форм податкових розрахунків,

¹ Петрова Г. В. Общая теория налогового права / Г. В. Петрова – М. : ФБК-ПРЕСС, 2004. – С. 50.

² Ермакова Т. С. Финансовые правоотношения (теоретические проблемы) : [пособие для студ. высш. учеб. заведений] / Ермакова Т. С. – Ленинград : Изд-во ЛГУ, 1985. – С. 6.

³ История финансового права России : сборник статей / [Козырин А. Н., Ялбулганов А. А., Трошкина А. Н. и др.] ; под ред. проф. А. А. Ялбулганова. – М. : Готика, 2005. – С. 58.

звітів, інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів, професійної підготовки та перепідготовки кадрів для органів державної служби, координації діяльності контролюючих органів з фінансовими й іншими органами влади тощо.

У фінансово-правовій літературі висловлювалася думка про існування так званих «власне фінансових» і «нефінансових» відносин. Нефінансові відносини виникають в процесі фінансової діяльності держави, тобто відносини з контролю за використанням фінансових ресурсів, спрямовані на врегулювання власне фінансових відносин.¹ У цілому, погоджуючись із такою думкою, зауважимо, що відносини не можуть бути спрямовані на врегулювання інших відносин, оскільки регулювання здійснюється за допомогою норм фінансового права.

Логічним продовженням попередньої ознаки є комплексний (змішаний) характер податкових правовідносин. Комплексність полягає у поєднанні, взаємозв'язку та взаємозалежності різних видів податкових правовідносин: грошових і негрошових, матеріальних та процесуальних. Усі відносини тісно взаємопов'язані й мають спільну мету – формування публічних фондів грошових коштів. У межах матеріальних податкових правовідносин відбувається перехід права власності на грошові кошти від платників податків і зборів до держави. Процесуальні – забезпечують реалізацію матеріальних податкових правовідносин. Негрошові відносини пов'язані з організацією руху податків і зборів, діяльністю контролюючих органів у зв'язку з виконанням їх завдань і функцій тощо. Таким чином установлюється нерозривний зв'язок та взаємозалежність матеріальних і процесуальних, грошових і негрошових правовідносин: одні, будучи залежними від інших, одночасно забезпечують їх розвиток.

Податкові правовідносини є видом публічних правовідносин.² Публічно-правовий характер зумовлений тим, що обов'язковим суб'єктом цих відносин виступає держава в особі уповноваженого органу, який здійснює від її імені владні дії. При цьому владні повноваження пов'язані із задоволенням публічного інтересу держави. На думку Ю.О. Тихомирова, публічний інтерес слід розглядати як «визнаний державою і забезпечений правом інтерес соціальної спільноти,

¹ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 86.

² Налоговое право России : учебник для вузов / [Бондарь Н. С., Викулин А. Ю., Карасева М. В., Кучеров И. И. и др.] ; отв. ред. д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. – М. : НОРМА, 2004. – с. 195.

задоволення якого слугує беззаперечною умовою і гарантією існування та розвитку цієї спільноти».¹ У сплаті податків зацікавлена не вся соціальна спільнота, а виключно держава як її частина. Тому податкові правовідносини є формою реалізації інтересів саме держави. Публічний інтерес у податковій сфері – це забезпечений правом майновий інтерес держави у надходженні податків і зборів до публічних фондів грошових коштів. Задоволення публічного інтересу слугує виконанню завдань і функцій держави «як основних напрямів та видів діяльності всієї системи державних органів».² Публічний інтерес, як справедливо зауважує О.А. Музика-Стефанчук, – «це явище об'єктивно існуюче, яке не залежить від волі органів публічної влади й ухвалених ними загальнообов'язкових нормативно-правових актів та встановлює зв'язок цих органів з фізичними та юридичними особами».³ Крім інтересу держави, науковці також виділяють інтерес суб'єктів місцевого самоврядування, в рамках якого особа починає відігравати різні соціальні ролі (платник місцевих податків і зборів, власник майна тощо).⁴ Але в контексті розгляду податкових правовідносин інтерес платників податків є приватним. Із цього приводу слушною є думка А.А. Нечай про те, що публічний інтерес включає державний інтерес, носієм якого є держава в особі системи відповідних державних органів, та публічний територіальний інтерес, носієм якого є органи місцевого самоврядування.⁵

Приватний інтерес платника зводиться до скорочення податків, отримання пільг, захисту майнових прав тощо. У зв'язку з тим, що норми податкового права створює сама держава, яка захищає свій публічний інтерес, останній превалює над приватним інтересом платника. Платники податків і зборів не мають права на власний розсуд розпоряджатися частиною майна, що у вигляді певної грошової суми підлягає внесенню до публічного фонду грошових коштів. Отже, права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин детерміновані публічними інтересами.

¹ Тихомиров Ю. А. Теория компетенции / Тихомиров Ю. А. – М. : Изд-во г-на Тихомирова М. Ю., 2001. – С. 6.

² Наливайко Л. Р. Поняття та основні ознаки функцій держави / Л. Р. Наливайко // Правова держава : щорічник наук. праць. – К., 2005. – Вип. 16. – С. 184.

³ Музика-Стефанчук О. А. Публічний інтерес у бюджетних правовідносинах / О. А. Музика-Стефанчук // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. – 2011. – № 3. – С. 340.

⁴ Сиренко В. Ф. Обеспечение приоритета общегосударственных интересов : Организационно-правовые вопросы / В. Ф. Сиренко ; АН УССР, Ин-т государства и права. – К. : Наукова думка, 1987. – С. 6–16.

⁵ Нечай А. А. Публічні фонди та публічні видатки як категорії фінансового права / А. А. Нечай // Право України. – 2004. – № 4. – С. 61.

Публічний характер податкових правовідносин передбачає подвійну конфліктність.¹ По-перше, це конфлікт протилежних інтересів – інтересу держави (публічного) та інтересу платника податків і зборів (приватного). Конфлікт протилежних інтересів пов'язаний із тим, що платник податків і зборів намагається обійти податки або ухилитися від їх сплати, зменшити об'єкт оподаткування і т.д. Натомість держава захищає своє право власності й зацікавлена в постійних податкових надходженнях в установлені законом строки. По-друге, існує протиріччя між обсягами податкових надходжень і обсягами видатків, що не задовольняють потреби осіб, які у свою чергу є платниками податків і зборів. Держава «забирає», а в кінцевому рахунку «не забезпечує» належне фінансування суспільних потреб. Отже, у самій сутності податкового правовідношення закладено конфлікт між публічним інтересом держави та приватним інтересом платників податків і зборів.

Конфлікти мають як об'єктивні, так і суб'єктивні підстави існування. Перші пов'язані із складністю податкових правовідносин та фактичною наявністю коштів. Другі стосуються неоднозначного розуміння суб'єктами норм податкового права.² У зв'язку з цим особливого значення у розв'язанні конфліктів набувають саме норми податкового права. Ними встановлюються види податків, їх ставки, порядок обчислення й сплати, права та обов'язки платників, контролюючих органів. Тому держава, володіючи монопольним правом на прийняття законів, має враховувати не лише свій публічний інтерес, але й приватний інтерес платника податків і зборів, зменшуючи надлишковий тягар на платників та встановлюючи ефективний правовий механізм захисту їх прав і законних інтересів. Конфлікт неможливо усунути, оскільки один суб'єкт завжди незадоволений, незалежно від того, яка ефективна модель податкових правовідносин була закріплена нормами податкового права. Можна або зменшити ймовірність виникнення податкового конфлікту, зокрема шляхом встановлення презумпції, наприклад на користь платника податків і зборів, або згладити його з метою попередження виникнення податкового спору.

Передумовою виникнення, зміни й припинення податкових правовідносин є закон чи інший нормативний акт. Суб'єкти правовідношення самі не мають права

¹ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми : Університетська книга, 2008. – С. 51–52.

² Усенко Є. А. Податковий конфлікт та податковий спір : співвідношення понять / Є. А. Усенко // Право і суспільство. – 2010. – № 3. – С. 165–167.

встановлювати, змінювати чи припиняти правовідносини, оскільки це встановлює сама держава, не пов'язуючи такі правовідносини з волевиявленням їх учасників.¹ З одного боку, така ознака характерна і для інших видів правовідносин, тому що всі вони виникають і розвиваються на основі норм права. Але, з іншого боку, вказівка на цю обставину дозволяє повніше розкрити специфіку податкових правовідносин. Держава з огляду на важливість цих відносин регулює їх шляхом видання саме закону – акта, що має найвищу юридичну силу. Досліджуючи фінансово-правові відносини, Т.С. Єрмакова вказує на те, що виникнення фінансових відносин завжди пов'язано з нормативними актами, які видаються державою, вони, на відміну від інших економічних відносин, практично завжди носять правовий характер, тобто, по суті, першочергово є правовими відносинами.² Ми поділяємо думку С.С. Алексєєва про те, що податкові відносини виникають тільки як правовий зв'язок, унаслідок якого платник податків і зборів зобов'язаний сплатити суму податку, а фінансовий орган має право вимагати сплати податку. У цьому випадку ще немає ніякого фактичного (матеріального) змісту: перед нами «чисто» правовий, «чисто» ідеологічний зв'язок між особами.³

У той же час дискусійною видається позиція О.П. Орлюк, яка припускає, що фінансові відносини можуть не бути правовідносинами, якщо вони будуть порушенням фінансового законодавства, і водночас зазначає, що «фінансові відносини існують лише у формі правовідносин».⁴ Ці два твердження суперечать одне одному. Перше є суперечливим хоча б тому, що унеможлиблює існування відносин, що виникають у зв'язку з порушенням закону «поза правом», адже порушення описуються нормами права. Такі правовідносини, справедливо вважає Д.М. Лук'янець, досліджуючи адміністративні правовідносини, є деліктними, й утворюють у свою чергу власне деліктні відносини (відносини адміністративного правопорушення); відносини адміністративного розслідування; відносини попереднього розгляду матеріалів справи про адміністративне правопорушення;

¹ Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Ровинский Е. А. – М. : Госюриздат, 1960. – С. 135–136.

² Єрмакова Т. С. Финансовые правоотношения (теоретические проблемы) : [пособие для студ. высш. учеб. заведений] / Єрмакова Т. С. – Ленинград : Изд-во ЛГУ, 1985. – С. 10.

³ Алексєєв С.С. Проблемы теории права. Курс лекций: В 2-х т. Т. 1. Основные вопросы общей теории социалистического права. – Свердловск, 1972. – С. 261.

⁴ Орлюк О. П. Финансове право. Академічний курс : підручник / Орлюк О. П. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – С. 136.

відносини об'єктивної адміністративної відповідальності; відносини суб'єктивної адміністративної відповідальності.¹ Закон не може регулювати порядок здійснення правопорушення, в ньому описується та модель поведінки, яка заборонена і визнана як правопорушення.

Підсумовуючи наведені міркування, вважаємо, що податкові правовідносини як вид фінансових мають такі ознаки: вони є юридичною формою вираження і закріплення економічних відносин; мають владно-майновий, грошовий, комплексний характер; виникають в особливому сегменті публічної фінансової діяльності держави виключно на підставі закону; опосередковані рухом податків і зборів до публічних фондів грошових коштів; є конфліктними, публічними.

Характеристика податкових правовідносин потребує аналізу їх спеціальних (істотних) ознак, що дозволяє говорити про них як про окремий вид фінансових правовідносин. Визначити спеціальні (істотні) ознаки означає розкрити сутність та зміст поняття. Істотною визнається ознака, що обов'язково належить предмету (явищу), без якої він існувати не може, що виражає конкретну природу предмета (явища), тим самим відрізняючи його від предметів (явищ) інших видів і родів.² Установлення спеціальних (істотних) ознак податкових правовідносин дозволить врахувати всі їх особливості.

Істотною ознакою податкових правовідносин слід визнати специфіку їх структурних елементів. Так, особливості податкових правовідносин проявляються у їх суб'єктному складі. У податкових правовідносинах беруть участь держава та платники податків і зборів. Владним суб'єктом є держава в особі уповноважених контролюючих органів, якими є органи Державної фіскальної служби України, що забезпечують реалізацію єдиної державної податкової, митної політики, політики з адміністрування єдиного внеску. Суб'єктний склад податкових правовідносин характеризується чисельністю платників податків і зборів. В основі податкових відносин лежить конституційний принцип обов'язковості сплати податків. Цей принцип розвивається у нормах Податкового кодексу України. Згідно з пп. 4.1.1 п. 4.1 ст. 4 ПК України податкове законодавство України ґрунтується на принципах загальності оподаткування: кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені податки

¹ Лук'янець Д. М. Адміністративно-деліктні відносини в Україні: теорія та практика правового регулювання: [монографія] / Лук'янець Д. М. – Суми: Університетська книга, 2006. – С. 17.

² Кондаков Н. И. Логический словарь-справочник / Кондаков Н. И. – М.: Наука, 1975. – С. 409, 578.

та збори. Платник податків і зборів є зобов'язаним суб'єктом, який має здійснити на користь держави певні юридично значимі дії (наприклад, виконати обов'язок зі сплати податку чи збору) або утриматися від яких-небудь дій (наприклад, утриматися від порушення норм податкового законодавства). Інші суб'єкти є факультативними й виконують допоміжну роль, що полягає в сприянні реалізації податкових прав і обов'язків основних суб'єктів. До таких суб'єктів належать банки, представники, експерти, перекладачі, суб'єкти оціночної діяльності тощо. Особливістю податкових правовідносин є специфіка їх об'єкта. Об'єктом податкових правовідносин є матеріальні (грошові кошти у формі податків і зборів) та нематеріальні блага (результати дій, податкова інформація), з приводу яких виникає правовий зв'язок між суб'єктами податкових правовідносин, детермінований публічними інтересами. Змістом податкових правовідносин є належне й безумовне виконання платником податків і зборів обов'язків перед державою з метою забезпечення задоволення її публічних інтересів.

У юридичній літературі слушно звертається увага на таку їх ознаку, як цільова спрямованість. Податкові правовідносини забезпечують фінансові основи цілісності, збалансованості розвитку суспільства.¹ Вони зорієнтовані на досягнення мети, пов'язаної з конкретним економічним (майновим) результатом. Так, метою податкових правовідносин є забезпечення формування публічних фондів грошових коштів. Без податків, які наповнюють бюджети, не можливе функціонування держави, виконання нею своїх завдань та функцій. Згідно зі ст. 2 Бюджетного кодексу України бюджет – це план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду.² Отже, податкові правовідносини спрямовані на формування фінансових ресурсів унаслідок надходження податків і зборів до публічних фондів грошових коштів з метою забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування. Податкові правовідносини слугують

¹ Податкове право України : навч. посіб. / [Бех Г. В., Дмитрик О. О., Кобильнік Д. А. та ін.] ; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – С. 59.

² Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.

досягненню кінцевої мети правового регулювання – формування публічних фондів грошових коштів для виконання завдань і функцій держави.

Наступною ознакою є розвиток податкових правовідносин на основі нормативної моделі. Модель податкових правовідносин – зразок (еталон) податкових правовідносин, який встановлюється нормами податкового права у процесі нормотворчої діяльності уповноважених суб'єктів і забезпечує реалізацію інтересів держави та її адміністративно-територіальних одиниць щодо формування публічних фондів грошових коштів.

Податкові правовідносини опосередковані відчуженням результатів діяльності платників податків і зборів у державну чи комунальну власність. Підставою для переходу права власності на податки і збори від платника до держави є виконання платником конституційного обов'язку щодо сплати податків, зборів та інших платежів. Платник не має права розпоряджатися на власний розсуд тією частиною своїх коштів, які зобов'язаний перерахувати до публічних фондів грошових коштів. Таким чином, обмеження права власності внаслідок збільшення державної власності на суму податків не може розглядатися як свавільне позбавлення власності, воно є законним і витікає з конституційно-правового обов'язку.

У фінансово-правовій літературі звертається увага на таку особливість податкових правовідносин, як їх значна «деталізованість». Особливість податкового правовідношення – необхідність наявності в основі правового регулювання сплати і стягнення податків і зборів чіткої ієрархічної структури елементів, без яких неможлива реалізація податкового обов'язку.¹ Дійсно, неможливо уявити регулювання податкових відносин без визначення об'єкта, бази оподаткування, ставки податку, порядку обчислення податку, податкового періоду, строку та порядку сплати податку, строку та порядку подання звітності про обчислення і сплату податку (п. 7.1 ст. 7 ПК України). Звичайно, наявність значної кількості елементів оподаткування зумовлює складний механізм нарахування й сплати податків і зборів.

Податкові правовідносини передбачають односторонній обов'язок платника зі сплати податків у встановлені строки і не передбачають ніяких зустрічних зобов'язань держави. В основу цієї ознаки податкових правовідносин закладений

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 260.

односпрямований рух коштів від платника до держави. До речі, І.І. Янжул податком вважав односторонню економічну пожертву, що стягується легальним шляхом. Держава, стягуючи податки, не дає за них безпосередньої винагороди.¹ Не випадково, і М.В. Карасьова наголошувала на позитивному змісті податкового зобов'язання, оскільки останнє передбачає тільки обов'язок боржника (платника податків і зборів) здійснити на користь кредитора певні дії (сплату податку).² У податкових правовідносинах лише одна зобов'язана сторона. Як виняток, можна назвати правовідносини із захисту прав платників податків і зборів, зокрема адміністративне оскарження дій чи бездіяльності контролюючих органів та їх посадових осіб. Але й останні виникають з приводу сплати податків.

Наступною ознакою податкових правовідносин, на нашу думку, можна вважати їх похідний характер від інших майнових правовідносин. Наприклад, у постанові Конституційного Суду Російської Федерації від 13 березня 2008 року № 5 П:³ власники майна зобов'язані внаслідок дії Цивільного кодексу РФ нести обов'язок утримання належного їм майна (ст. 210), включаючи участь у сплаті податків стосовно цього майна (ст. 249).⁴ У зв'язку із цим, Д.В. Тютін обґрунтовано вважає, що податкові правовідносини виникають, як правило, внаслідок економічно результативної правомірної діяльності платника податків і зборів.⁵ Така діяльність врегульована нормами цивільного, господарського й трудового права. Підтвердженням похідного характеру податкових правовідносин є відповідні формулювання у ПК України. Відповідно до пп. 14.1.54 п. 14.1 ст. 14 ПК України до доходів з джерелом їх походження з України належать доходи у вигляді: є) заробітної плати, інших виплат та винагород, виплачених відповідно до умов трудового та цивільно-правового договору; ж) доходів від зайняття підприємницькою та незалежною професійною діяльністю тощо. Однак ця особливість стосується лише

¹ Янжул І. І. Основные начала финансовой науки : учение о государственных доходах / Янжул И. И. – М. : Статут, 2002. – С. 240.

² Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 279.

³ Постановление Конституционного Суда РФ по делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С. И. Аникина, Н. В. Ивановой, А. В. Козлова, В. П. Козлова и Т. Н. Козловой от 13.03.2008 № 5-П // Российская газета. – № 4621.

⁴ Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ - Часть 1 // Собрание законодательства России от 5 декабря 1994 г. – № 32. – Ст. 3301.

⁵ Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекцій / Тютин Д. В. – М. : СПС «КонсультантПлюс–2012», 2011. – С. 91.

основних податкових правовідносин – правовідносин оподаткування, оскільки контрольно-податкові й охоронні правовідносини у свою чергу є похідними від основних.

Істотною ознакою певних видів податкових правовідносин є строковість (тимчасовість). Зазначену особливість доцільно розглядати в контексті тимчасових відносин. Податкові правовідносини існують певний період часу і, як правило, припиняються у зв'язку з виконанням податкового обов'язку, який має строковий характер. При сплаті податків установлюються фіксовані строки їх перерахування. Строки передбачені не лише для виконання податкового обов'язку, а й у випадку подання звітності, надання податкової пільги, погашення податкового боргу, подання податкової інформації, сплати штрафів, нарахування пені, застосування податкової застави, накладення адміністративного арешту на активи платника податків і зборів, адміністративного оскарження рішень посадових осіб контролюючих органів тощо.

Тісно пов'язаною з ознакою строковості та її логічним продовженням, на нашу думку, є періодичність. Від податкового періоду залежить обчислення та сплата податків. Податковий період – це календарний день, календарний місяць, календарний квартал, календарне півріччя, календарні три квартали, календарний рік. Періодичність характеризує частоту виникнення податкового обов'язку і, у зв'язку з ним, податкових правовідносин. Це положення потребує уточнення, оскільки якщо податок – це періодичний платіж, то збір (плата, внесок) справляється з платників зборів з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб юридично значимих дій. У цьому випадку не можна заперечувати однократність щодо окремих платежів, які не є періодичними, а мають разовий характер і залежать від отримання платниками спеціальної вигоди.

Ознакою податкових правовідносин є наявність політичного впливу (політична напруженість). В основі політичної напруженості лежить існування політичних конфліктів, які призводять до постійних змін законодавства України, в тому числі податкового. Зокрема, зміни до ПК України є результатом домовленостей або компромісом між політичними угрупованнями, в т.ч. і у Верховній Раді України шляхом утворення ситуаційної більшості. При цьому такі зміни зумовлені не відшукуванням оптимальних середніх ставок податків чи запровадженням системи стимулів для виробників, а підвищенням ставок податків для збільшення дохідної

частини бюджетів у короткостроковому періоді, що, по суті, є найпростішим способом скорочення дефіциту бюджету. Узагальненим показником, який характеризує рівень податкового навантаження на платників податків і зборів є податковий тиск (тягар, прес). Існують різні погляди стосовно обчислення рівня податкового тиску, але частіше його розрахунок зводиться до співвідношення загальної суми податкових платежів і сукупного національного продукту.¹ Надмірний податковий тиск негативно впливає на ділову активність суб'єктів господарювання, розвиток економіки держави, загострює проблеми в суспільстві й призводить до соціальної напруженості, що безумовно позначається на розвитку податкових правовідносин в Україні.

Розглянуті спеціальні (істотні) ознаки податкових правовідносин дозволяють охарактеризувати їх як особливий вид фінансових правовідносин, спрямованих на забезпечення формування публічних фондів грошових коштів та подолання конфлікту інтересів, що виражають політичну напруженість, мають владно-майновий, публічний, комплексний і періодичний характер, є безпосередньо або опосередковано грошовими та розвиваються на основі нормативної моделі.

Визначення поняття податкових правовідносин має також практичне значення, оскільки дає можливість окреслити коло суспільних відносин, які врегульовуються нормами податкового права. У законодавстві зарубіжних країн коло відносин, що регулюється податковим законодавством визначається загальними положеннями податкових кодифікованих актів. Відповідно до ч. 1 ст. 2 Податкового кодексу Російської Федерації (далі – ПК РФ) від 31.07.1998 р. № 146-ФЗ, законодавство про податки і збори регулює владні відносини з встановлення, введення й стягнення податків і зборів, а також відносини, що виникають у процесі здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб і притягнення до відповідальності за вчинення податкового правопорушення (ст. 2).²

Згідно зі ст. 1 Податкового кодексу Республіки Білорусь (далі – ПК РБ) від 19 грудня 2002 р. «...кодекс встановлює систему податків, зборів (мита), що справляються в республіканський і (або) місцеві бюджети, основні принципи

¹ Податкове право України : навч. посіб. / [Бех Г. В., Дмитрик О. О., Кобильнік Д. А. та ін.] ; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – С. 32.

² Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации от 3 августа 1998 г. – № 31.

оподаткування в Республіці Білорусь, регулює владні відносини із встановлення, введення, зміни, припинення дії податків, зборів (мита) і відносини, що виникають у процесі виконання податкового зобов'язання, здійснення податкового контролю, оскарження рішень податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб, а також встановлює права й обов'язки платників, податкових органів та інших учасників відносин, урегульованих податковим законодавством».¹ Ст. 1 ПК України схожа за змістом на ст. 1 ПК РБ. Ними, на відміну від ПК РФ, установлюються відносини, що регулюються кодексом, а не податковим законодавством.

У ст. 1 Податкового кодексу Республіки Казахстан від 10 грудня 2008 р. (далі – ПК РК) визначено, що до відносин, які регулюються кодексом, належать владні відносини із встановлення, введення й порядку обчислення і сплати податків та інших обов'язкових платежів до бюджету, а також відносини між державою й платником податків (податковим агентом), пов'язані з виконанням податкового зобов'язання.²

Статтею 1 ПК України «Сфера дії Податкового кодексу України» визначено, що Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Слід звернути увагу на деякі моменти. По-перше, назва статті 1 – «Сфера дії Податкового кодексу України», а не «Відносини, що регулюються Податковим кодексом України». По-друге, у ст. 1 ПК України не вказуються відносини, що виникають у сфері адміністративного оскарження рішень і дій (бездіяльності) контролюючих органів та їх посадових осіб, незважаючи на те, що Главою 4 ПК України передбачено оскарження рішень контролюючих органів. По-третє, ПК України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів. Саме поняття «справляння податків» кодексом не визначається.

¹ Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-3 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь от 07.01.2010 г. – № 4, 2/1623.

² Налоговый кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. № 99-IV [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.salyk.kz/ru/taxcode/pages/default.aspx>.

У науці фінансового права існують різні точки зору щодо терміна «справляння податків і зборів». Зокрема, вважається, що відносини щодо справляння податків проявляються у процесі податкового провадження, тобто 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).¹

Справляння податків «в самому найпершому наближенні до його суті», як вважає М. Весельський, є «сукупністю дій державних органів і платежів податків, спрямованих на внесення встановленого законом податку, збору (обов'язкового платежу) до бюджету чи до державного цільового фонду».² Вважаємо, нелогічно об'єднувати в одне поняття сукупність дій і платежі, а тим більше вживати словосполучення «платежі податків». Такої ж точки зору дотримується В.Б. Марченко, який вважає, що сутність справляння податків (обов'язкових платежів) доречно розуміти як цілісну сукупність дій (діяльність) платників податків і зборів та відповідних державних органів, що спрямована на обчислення, контроль і внесення належних платежів до публічних фондів грошових коштів. Як певний динамічний процес, справляння податків реалізується через практичну діяльність суб'єктів відповідних правовідносин.³ Важко погодитися з вищезазначеним, оскільки дії платників податків і зборів у сукупності з діями контролюючих органів не можуть бути спрямовані на їх контроль, тому що останній здійснюється органами державної влади. Отже, поняття «справляння податків» не охоплює дії (діяльність) платників, а включає лише дії (діяльність) контролюючих органів. Виходячи з цього, сплата податків і зборів не є змістом поняття «справляння податків», а відтак сферу регулювання відносин ПК України необхідно розширити.

Ураховуючи наведені міркування, на нашу думку, доцільно внести зміни до ПК України, зокрема, викласти абзац перший п. 1.1 ст. 1 ПК України у такій редакції:

¹ *Налоги и налоговое право : учебное пособие для студентов вузов / [Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. и др.] ; под. ред. А. В. Брызгалина. – М. : Центр «Налоги и финансовое право» : Аналитика-Пресс, 1998. – С. 118–119.*

² *Весельський М. Поняття і механізм справляння податків / М. Весельський // Право України. – 1999. – № 6. – С. 55.*

³ *Марченко В. Б. Поняття та зміст відносин щодо справляння податків (обов'язкових платежів) / В. Б. Марченко // Часопис Київського університету права. – 2010. – № 2. – С. 138–142.*

«1.1. Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають в процесі обчислення та сплати податків і зборів, обліку платників податків і зборів, подання податкової звітності, здійснення податкового контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства, а також адміністративного оскарження рішень і дій (бездіяльності) контролюючих органів та їх посадових осіб».

Підсумовуючи, можна зазначити, що в сучасних умовах доцільно запропонувати визначення податкових правовідносин як правового зв'язку між суб'єктами податкового права, що виникає в процесі реалізації детермінованих публічними інтересами їх прав та обов'язків з приводу 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.

1.2. Проблеми класифікації податкових правовідносин

Науково обґрунтована класифікація податкових правовідносин дозволяє глибше зрозуміти їх сутність та значення у механізмі податково-правового регулювання, визначити межі впливу норм податкового права на податкові правовідносини, а також шляхи підвищення ефективності дії цих норм на окремі види таких правовідносин. Практичне значення класифікації податкових правовідносин полягає у виявленні тих сегментів відносин, які недостатньо врегульовані нормами податкового права або потребують додаткового регулювання; а також у виробленні пропозицій щодо подальшого вдосконалення податкового законодавства на основі дослідження видових ознак податкових правовідносин.

Класифікація передбачає розподіл предметів за групами (класами), де кожний клас має своє постійне певне місце згідно з рисами схожості між ними. Вона повинна здійснюватися на підставі суттєвих ознак цього явища чи предмета, що дозволяє глибше вивчити його властивості, правильніше визначити його поняття, а також

установити взаємозв'язки між його структурними елементами.¹ У юридичній літературі питанням класифікаційних ознак фінансових правовідносин приділено значну увагу, чого не можна сказати про податкові правовідносини. Питання класифікації податкових правовідносин розглядались у працях Л.К. Воронової, Ю.О. Крохіної, М.В. Карасьової, М.П. Кучерявенка, Є.А. Ровінського, С.Д. Ципкіна та інших. Утім аналіз наукових праць свідчить про відсутність єдиного підходу до класифікації податкових правовідносин.

Класифікація правовідносин, слушно зауважує Ю.К. Толстой, «як і будь-яка наукова класифікація взагалі, умовна і динамічна. І справа не стільки в тому, що дотепер залишається спірним питання про критерії класифікації правовідносин, а насамперед у тому, що правовідносини нерідко взаємозумовлюються і переходять одні в інші. Динамічність наукової класифікації є теоретичним відображенням того руху правовідносин, що відбувається в реальному житті».² Досліджуючи види фінансових правовідносин, М.В. Карасьова підкреслює, що класифікація правовідносин може бути побудована як на загальноправових засадах, так і на виділенні особливих критеріїв класифікації внаслідок їх галузевої специфіки.³ Виходячи із цієї позиції, проаналізуємо існуючі класифікації податкових правовідносин, що дозволить уточнити деякі з них та запропонувати власне бачення вирішення окремих проблем класифікації податкових правовідносин.

Аналіз існуючих класифікаційних підходів, виділення нових критеріїв класифікації, аналіз чинного податкового законодавства та практики його застосування, дозволить виявити нові невиділені сегменти податкових правовідносин, що сприятиме, зокрема, подальшому вдосконаленню їх правового регулювання. Проаналізуємо існуючі класифікації податкових правовідносин, побудовані як на загальноправових засадах, так і за різними критеріями з урахуванням галузевої специфіки.

За основними функціями права податкові правовідносини класифікуються на регулятивні й охоронні. Регулятивні правовідносини виникають на основі юридичних дозволів і втілюються в правомірних діях суб'єктів. Охоронні правовідносини

¹ Кириллов В. И. Логика.: учебник для юридических вузов / В. И. Кириллов, А. А. Старченко. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – С. 57.

² Толстой Ю. К. К теории правоотношения : [монография] / Толстой Ю. К. – Ленинград : Из-во Ленинградского ун-та, 1959. – С. 79.

³ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – 288 с. – С. 254.

виникають на основі юридичних заборон і є результатом вчинення суб'єктами правопорушень.¹ Натомість критерієм такого поділу окремі науковці вважають зміст правовідносин² або юридичні факти, покладені в основу виникнення цих правовідносин, та елемент логічної структури юридичної норми, що реалізується в межах такого правовідношення.³ Відповідно до того, чи є правовідносини регулятивними або охоронними, визначаються підстави їх виникнення: перші виникають із правомірних дій суб'єктів, другі – з протиправних дій і пов'язані із застосуванням державного примусу.⁴

Регулятивні податкові правовідносини, розвиваючись як результат дії регулятивних норм, забезпечують реалізацію статичної та динамічної функцій права. Охоронні податкові правовідносини призначені відновити порушені регулятивні правовідносини, а також забезпечити їх розвиток. Вони пов'язані не лише із застосуванням каральних (штрафних) санкцій, але і з відновленням порушених прав власності держави й територіальних громад на грошові кошти у вигляді податків і зборів, що формують бюджети. Існує думка, що залежно від напрямку реалізації охоронні правовідносини поділяють ще на правовідновлюючі, компенсаційні та каральні.⁵

М.П. Кучерявенко, деталізуючи зміст регулятивних податкових правовідносин, виділяє загальнорегулятивні й конкретно-регулятивні правовідносини. Загальнорегулятивні податкові правовідносини, на думку науковця, закріплюють систему суб'єктів податкового права, їх загальний податково-правовий статус, а конкретно-регулятивні закріплюють поведінку конкретних учасників податкових правовідносин, особливості їх податково-правового статусу,⁶ що, на нашу думку, уявляється дискусійним. По-перше, оскільки поняття суб'єктів податкового права є ширшим за поняття суб'єктів податкових правовідносин, то загальнорегулятивні

¹ Загальна теорія держави і права : [підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів] / за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. – Харків : Право, 2009. – С. 337.

² Сухонос В. В. Теорія держави і права : [навчальний посібник] / Сухонос В. В. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2005. – С. 481.

³ Ильишыхин И. Н. Понятие и признаки налогового правоотношения / И. Н. Ильишыхин // Известия вузов. Правоведение. – 2000. – № 2. – С. 143.

⁴ Теория государства и права : курс лекцій / [Байтин М. И., Григорьев Ф. А., Зайцев И. М. и др.] ; под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. – М. : Юристъ, 1997. – С. 477.

⁵ Харитонов О. І. Адміністративно-правові відносини (проблеми теорії) / Харитонов О. І. – О. : Юридична література, 2004. – С. 68.

⁶ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 270–271.

податкові правовідносини не можуть закріплювати систему суб'єктів податкового права. По-друге, права й обов'язки суб'єктів податкових правовідносин закріплюють норми податкового права, а не правовідносини, тоді як закріплення податково-правового статусу – це ознака норм податкового права. Податкові ж правовідносини, як і будь-які інші не можуть закріплювати податково-правовий статус суб'єктів права, оскільки останній реалізується у правовідносинах.

Як синонім регулятивних правовідносин інколи застосовується поняття правоустановчих правовідносин. Із цього приводу заслуговує на увагу думка В.Д. Чернадчука, який вважає використання цього терміна недоречним, оскільки у регулятивних правовідносинах не встановлюються, а реалізуються юридичні права та обов'язки.¹

Регулятивні правовідносини за суб'єктним складом поділяються на абсолютні та відносні (двосторонньо індивідуалізовані й односторонньо індивідуалізовані),² хоча в теорії права зустрічаються й інші критерії такої класифікації, зокрема за ступенем визначеності суб'єктів,³ способом⁴ або рівнем⁵ індивідуалізації суб'єктів. У зв'язку з цим, питання критерію такої класифікації залишається дискусійним. Як зазначає Ю.К. Толстой, поділ правовідносин на абсолютні та відносні є в принципі правильним і має важливе теоретико-пізнавальне і практичне значення.⁶ В абсолютному правовідношенні праву уповноваженого суб'єкта протистоїть обов'язок кожного утримуватися від порушень, у відносному правовідношенні уповноваженому протистоїть конкретна особа, яка зобов'язана здійснити певну дію або утриматися від неї. В абсолютному правовідношенні є лише один визначений суб'єкт – держава в особі уповноважених органів, тоді як інший суб'єкт не визначений. Тому, на нашу думку, такий поділ необхідно здійснювати за ступенем визначеності суб'єктів,

¹ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми : Університетська книга, 2008. – С. 65.

² Алексеев С.С. Проблемы теории права. Курс лекций: В 2-х т. Т. 1. Основные вопросы общей теории социалистического права. – Свердловск, 1972. – С. 272-274.

³ Фінансове право / [Бандурка О. М., Гетманець О. П., Жорнокуй Ю. М. та ін.]; під ред. О. П. Гетманець. – Харків : Еспада, 2008. – С. 175.

⁴ Дмитрик О. О. Зміст та класифікація фінансових правовідносин : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Дмитрик Ольга Олександрівна. – Харків, 2003. – С. 92.

⁵ Харитоновна О. І. Адміністративно-правові відносини (проблеми теорії) / Харитоновна О. І. – О. : Юридична література, 2004. – С. 68.

⁶ Толстой Ю. К. К теории правоотношения : [монографія] / Толстой Ю. К. – Ленинград : Из-во Ленинградского ун-та, 1959. – С. 79.

оскільки в одних правовідносинах суб'єкти визначені, в інших визначений лише один суб'єкт.

Податкові правовідносини у переважній більшості є відносними правовідносинами. До них належать правовідносини з перерахування до публічних фондів грошових коштів податків і зборів, контрольно-податкові правовідносини, правовідносини звітності тощо. У відносних податкових правовідносинах уповноважена особа має право вимоги, якій кореспондує обов'язок конкретного суб'єкта.

Досліджуючи класифікацію фінансових правовідносин, М.В. Карасьова підкреслює, що метод владних приписів дає про себе знати і в абсолютних, і у відносних правовідносинах в тому, що позиції сторін не рівні й не можуть бути рівні.¹

На думку Ю.О. Крохіної, податкові правовідносини можуть бути й абсолютними, хоча їх значно менше порівняно з відносними. До абсолютних податкових правовідносин належать, зокрема правовідношення встановлення обов'язкових платежів. Праву представницького органу влади на встановлення податку протистоїть обов'язок усякого суб'єкта не перешкоджати його реалізації.² Із цього приводу слід зауважити, що віднесення вказаних відносин до предмета регулювання податкового права є дискусійним, про що було зазначено вище. Відносини встановлення податків, зборів, платежів є конституційними процесуальними правовідносинами. Податковий кодекс України не регламентує особливості прийняття податкових законів, хоча й визначає повноваження Верховної Ради України, Верховної Ради Автономної Республіки Крим, сільських, селищних та міських рад щодо податків та зборів (ст. 12 ПК України). Однак слід визнати, що з практичної точки зору наявність відповідних норм в одному нормативному акті є зручною для платників, яких стосуються особливості введення податків, зборів, платежів.

Інші науковці заперечують такий поділ податкових правовідносин,³ зокрема, на їх думку, у податковій сфері відсутні абсолютні правовідносини, що пояснюється

¹ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 257.

² Налоговое право России : учебник для вузов / [Бондарь Н. С., Викулин А. Ю., Карасева М. В., Кучеров И. И. и др.] ; отв. ред. д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. – М. : НОРМА, 2004. – С. 206–207.

³ Дмитрик О. А. Содержание и классификация финансовых правоотношений / О. А. Дмитрик ; под ред. Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2004. – С. 83; Ильюшихин И. Н. Понятие и признаки налогового правоотношения / И. Н. Ильюшихин // Известия вузов. Правоведение. – 2000. – № 2. – С. 143.

завжди їх індивідуально визначеним суб'єктним складом. Суттєво не заперечуючи проти цього, зауважимо, що в податкових правовідносинах суб'єкти визначені завжди: держава в особі уповноважених органів і платник податків і зборів. Відповідно до пп. 16.1.9 п. 16.1 ст. 16 ПК України до обов'язків платника належить обов'язок не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків. Цей обов'язок адресовано тим платникам податків і зборів, діяльність яких перевіряється контролюючим органом, тобто тим, хто може перешкодити здійсненню податкового контролю (не допустити посадових осіб контролюючих органів до обстежень приміщень, не надати документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів тощо). Підтвердженням положення про існування лише відносних податкових правовідносин є ст. 67 Конституції України: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом». Із змісту цієї норми виходить, що уповноваженій особі – державі – протистоїть необмежене коло неіндивідуалізованих осіб, які зобов'язані сплачувати податки і збори. Відносини із сплати податків завжди стосуються конкретного суб'єкта – платника податків і зборів. Податковий обов'язок поширюється на всіх, однак існує в пасивному та активному станах. У пасивному стані податковий обов'язок існує при спадкуванні майна малолітньою особою або пенсіонером-інвалідом тощо.

У юридичній літературі існують різні погляди на класифікацію регулятивних правовідносин на активні та пасивні, зокрема залежно від статичної чи динамічної функції права,¹ характеру обов'язку.²

В активних податкових правовідносинах один суб'єкт має обов'язок виконати певну дію, а інший – право вимагати її виконання. Натомість у пасивних податкових правовідносинах один суб'єкт має право на певну дію, інший – обов'язок утриматися від порушення цього права. Як бачимо, в активних і пасивних правовідносинах змінюється характер як прав, так і обов'язків. У зв'язку із цим, критерієм поділу

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 277.

² Скакун О. Ф. Теорія держави і права : [підручник] / Скакун О. Ф. – Харків : Консум ; Нац. ун-т внутр. справ, 2001. – С. 366–367.

правовідносин на активні й пасивні, на нашу думку, потрібно визнати не функції права, оскільки за цим критерієм відносини поділяються на регулятивні й охоронні, а характер прав та обов'язків. Більшість податкових правовідносин є активними, оскільки виконання податкового обов'язку є їх основним змістом. Платники податків і зборів як зобов'язані особи повинні виконувати приписи зобов'язуючих норм податкового права, а контролюючі органи як уповноважені особи мають право вимоги, що у свою чергу встановлюється уповноважуваними нормами. Активними податковими правовідносинами є відносини зі сплати податків і зборів, їх обчислення й перерахування.

Пасивні правовідносини, як і абсолютні, передбачають утримання від порушення права уповноваженої особи. Податковими правовідносинами пасивного типу є відносини, пов'язані зі здійсненням податкового контролю, змістом яких є реалізація права уповноваженими контролюючими органами й утримання платників податків і зборів від порушення суб'єктивних прав уповноважених осіб.

Правовідносини поділяються на матеріальні й процесуальні, але при такому поділі використовуються також різні критерії, зокрема: субординація в правовому регулюванні,¹ характер норм,² зміст³ тощо. Матеріальні податкові правовідносини складаються в процесі реалізації матеріальних норм податкового права, тоді як процесуальні відображають реалізацію процесуальних норм податкового права.⁴ У матеріальних правовідносинах проявляються конкретні права і обов'язки суб'єктів, а в процесуальних – порядок реалізації цих прав і обов'язків.⁵ Необхідно враховувати, що класифікація правовідносин на матеріальні та процесуальні є досить умовною, оскільки і в матеріальних, і в процесуальних реалізуються права та обов'язки. Так, наприклад, у матеріальних правовідносинах реалізуються права й обов'язки щодо формування публічних фондів грошових коштів за рахунок податків і зборів.

¹ Скакун О. Ф. Теорія держави і права : [підручник] / Скакун О. Ф. – Харків : Консум ; Нац. ун-т внутр. справ, 2001. – С. 367.

² Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 259.

³ Финансовое право : учебник для студ. высш. учеб. заведений / [Горбунова О. Н., Карасева М. В., Крохина Ю. А. и др.] ; под ред. Н. И. Химичевой. – [2-е изд.]. – М. : Юристъ, 1999. – С. 149.

⁴ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 267.

⁵ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 258.

Процесуальні податкові правовідносини є похідними стосовно матеріальних, є гарантією реалізації останніх.¹ Вони мають значення саме як форма реалізації матеріальних прав і обов'язків. Кожне явище або процес має специфічний зміст та відповідну форму. У свою чергу зміст і форма мають свої, зумовлені особливостями зв'язку, співвідношення та взаємодію.² Як слушно зазначає П.С. Пацурківський, «форма позбавлена будь-якої цінності, якщо вона не є формою змісту. Разом з тим правильно обрана процесуальна форма сприяє найоптимальнішій реалізації матеріальних прав і обов'язків у сфері фінансів, оскільки не лише зміст, але й форми істотні».³

Одні вчені відкидають існування процесуальних податкових правовідносин, а інші – об'єднують сукупність охоронних норм податкового права в інститут податкового процесу і досліджують процесуальні відносини.⁴ Так, важко погодитися з думкою І.М. Ільюшихіна про те, що норми процесуального характеру в податковому праві практично відсутні, оскільки пов'язані з діяльністю юрисдикційного органу в різних аспектах.⁵ На нашу думку, процесуальні норми податкового права регулюють не лише відносини щодо вирішення податкових спорів, а й відносини щодо здійснення податкового контролю, встановлення податкового правопорушення, притягнення до відповідальності за порушення норм податкового права тощо.

Як зазначає, Ю.О. Крохіна, до процесуальних податкових правовідносин належать правовідносини, що виникають у податковому процесі, тобто при вирахуванні й сплаті податку, у податково-контрольному провадженні, провадженні у справах про податкові правопорушення.⁶ У такому випадку процесуальні податкові правовідносини розуміють досить вузько. Крім цього, процесуальні норми регулюють відносини, що виникають із приводу обчислення бази оподаткування, оформлення

¹ Сорокин В. Д. Избранные труды / предисл. д-ра юрид. наук, проф., Д. Н. Бахрах; д-ра юрид. наук, проф. В. В. Денисенко / В. Д. Сорокин. – СПб. : Издательство Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2005. – С. 239.

² Керимов Д. А. Методология права (предмет, функции, проблемы философии права) : [монография] / Керимов Д. А. – [2-е изд.]. – М. : Аванта +, 2001. – С. 173.

³ Пацурківський П. С. Проблеми теорії фінансового права : [монографія] / Пацурківський П. С. – Чернівці : ЧДУ, 1998. – С. 179.

⁴ Налоговый процесс / [Кинсбургская В. А., Козырин А. Н., Реут А. В., Семенча О. Ю.] ; под ред. А. Н. Козырина. – М. : ЦППИ, 2007. – с. 9.

⁵ Ильюшихин И. Н. Понятие и признаки налогового правоотношения / И. Н. Ильюшихин // Известия вузов. Правоведение. – 2000. – № 2. – С. 144–145.

⁶ Налоговое право России : учебник для вузов / [Бондарь Н. С., Викулин А. Ю., Карасева М. В., Кучеров И. И. и др.] ; отв. ред. д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. – М. : НОРМА, 2004. – С. 207.

податкової звітності, перерахування податків і зборів, надання податкових відстрочок; ведення обліку платників, проведення перевірок контролюючими органами, інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів податкового контролю; вирішення податкових спорів, притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень тощо. Більшість процесуальних норм податкового права міститься у розділі II Податкового кодексу України «Адміністрування податків, зборів, платежів».

Аналізуючи проблему співвідношення матеріальних і процесуальних бюджетних правовідносин, В.Д. Чернадчук справедливо відмічає: «матеріальні правовідносини перебувають у правозастосовчій оболонці і, приєднуючись до системи правозастосовчих зв'язків, реалізуються через бюджетно-процесуальні правовідносини. ... Будучи реалізованими, бюджетно-процесуальні правовідносини забезпечують існування бюджетних матеріальних правовідносин».¹ На думку О.І. Харитонової, матеріальні та процесуальні правовідносини у сукупності складають комплексне, єдине правозастосовче відношення.² Таким чином, незважаючи на поділ правовідносин на матеріальні й процесуальні, вони тісно взаємопов'язані і не можуть існувати відокремлено, оскільки податково-процесуальні правовідносини, будучи результатом дії процесуальних норм, забезпечують існування матеріальних податкових правовідносин.

Податкові правовідносини можуть бути класифіковані за структурою їх юридичного змісту. За цим критерієм вони поділяються на прості й складні. Прості податкові правовідносини характеризуються тим, що в них відбувається реалізація одного права та одного обов'язку. Складні податкові правовідносини складаються з декількох простих правовідносин. Їх зміст становлять декілька взаємозалежних суб'єктивних прав і обов'язків. Прості податкові правовідносини у чистому вигляді, тобто не як елемент складного податкового правовідношення, зустрічаються порівняно рідко. Наприклад, простим є правовідношення з реєстрації платників податків і зборів у контролюючих органах. Праву держави в особі контролюючого

¹ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми : Університетська книга, 2008. – С. 81–82.

² Харитонova О. І. Адміністративно-правові відносини (проблеми теорії) / Харитонova О. І. – О. : Юридична література, 2004. – С. 73.

органу на реєстрацію платника кореспондує обов'язок останнього стати на облік у відповідних органах у порядку, встановленому законом.

У зв'язку із чисельністю прав та обов'язків суб'єктів податкового права, переважна більшість податкових правовідносин є складними. Складними податковими правовідносинами є, зокрема, правовідносини з обчислення й сплати податків, із складання та подання податкової звітності, із здійснення податкового контролю тощо. Натомість у кожному структурно складному податковому правовідношенні може бути виділене основне податкове правовідношення та похідні. Основним правовідношенням у системі складного є таке, без якого не може виникнути складне, а отже, не може здійснюватися безпосередній рух похідних правовідносин: воно є свого роду підставою виникнення складного правовідношення.¹ Основне податкове правовідношення створює конструкцію, на якій базуються всі інші – похідні податкові правовідносини. Наприклад, у матеріальному податковому правовідношенні основним буде правовідношення з виконання обов'язку по сплаті податку, а похідними – правовідношення виявлення об'єкта оподаткування, встановлення бази оподаткування, обчислення податку, перерахування податку. Практичне значення такої класифікації полягає в тому, що вона сприяє вдосконаленню процесу податково-правового регулювання. Оцінка сукупності правовідносин як цілісності виводить наші уявлення на якісно інший рівень, висуває додаткові вимоги до процесу регулювання відповідної правової сфери. Приймаючи ту чи іншу норму, законодавець повинен стежити за тим, щоб вона вписалася в загальну цілісну нормативну основу.²

На думку М.В. Карасьової, за формою прояву податкові правовідносини поділяються на двосторонні, які побудовані на волевиявленні двох суб'єктів правовідносин, та багатосторонні, у яких реалізується воля трьох і більше суб'єктів податкових правовідносин, кожний із яких виражає індивідуальну волю.³ Переважна більшість податкових правовідносин є двосторонніми правовідносинами, до яких належать, зокрема, контрольно-податкові, інформаційно-податкові правовідносини, правовідносини оподаткування тощо.

¹ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми : Університетська книга, 2008. – С. 75.

² Протасов В. Н. Правоотношение как система / Протасов В. Н. – М. : Юрид. лит., 1991. – С. 137.

³ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 270.

Певний сумнів викликає застосування такого критерію, як форма прояву. Дво- й багатосторонні правовідносини розрізняють суто за їх суб'єктним складом. Що ж стосується волевиявлення, то така властивість притаманна кожному суб'єктові права, який бере участь у правовідносинах через поведінку, здійснення певних вольових дій.

У юридичній літературі висловлено думку про те, що за обов'язковим суб'єктом правовідносини поділяються на такі, де ним є безпосередньо держава, і такі, де – її уповноважений орган.¹ Ряд науковців вважає, що у податкових правовідносинах держава виступає безпосереднім учасником,² що, на нашу думку, потребує уточнення. По-перше, держава виконує свої завдання та функції через уповноважені органи влади. Із цього приводу справедливо акцентує увагу С.Ф. Кечек'ян на існуванні й дії держави через її органи, визначаючи, що «права держави виступають як права її органів».³ По-друге, умовою участі у податкових правовідносинах органів державної влади є наділення їх відповідними повноваженнями, тобто наявність у них податкової правосуб'єктності. Хоча деліктоздатність у податкових правовідносинах має держава, що відповідає за зобов'язаннями коштами державного бюджету, права й обов'язки у відносинах реалізує уповноважений орган у межах, визначених державою. Наведені міркування дозволяють зробити висновок про те, що держава не може бути безпосереднім учасником податкових правовідносин. Від її імені діють безпосередні суб'єкти – уповноважені органи, наділені податковою правосуб'єктністю, здатні безпосередньо брати участь у податкових правовідносинах. Натомість держава є опосередкованим суб'єктом податкових правовідносин.

Правовідносини за волевиявленням сторін поділяють на договірні (горизонтальні) й управлінські (вертикальні).⁴ В управлінських виявляється воля лише правомочної сторони, тоді як у договірних – воля як правомочної, так і зобов'язаної сторін.

¹ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 261.

² Пришва Н. Ю. Податкове право : навч. посібник / Пришва Н. Ю. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – С. 76; Чиркин В. Е. О публичной власти (постановка проблемы) / В. Е. Чиркин // Государство и право. – 2003. – № 10. – С. 11.

³ Кечек'ян С. Ф. Правоотношения в социалистическом обществе / Кечек'ян С. Ф. – М. : Изд-во АН СССР, 1958. – С. 94.

⁴ Мелехин А. В. Теория государства и права : учебник / А. В. Мелехин. – М. : Маркет ДС, 2007. – С. 372.

Заперечуючи існування договірних фінансових правовідносин, П.С. Пацурківський зазначає, що економічна природа фінансових відносин, які визначають юридичну природу фінансових правовідносин, повністю виключає можливість договірних конструкцій. Іншим видом правовідносин за методом правового регулювання є односторонньо-владні, такими є всі фінансові правовідносини,¹ у тому числі й податкові. Разом з тим подібний підхід уявляється певною мірою однобічним, оскільки не дозволяє в цілому проаналізувати динамічний характер усіх форм прояву диспозитивності в податкових правовідносинах. Тому дослідження й виявлення особливостей податкових правовідносин, що виникають на підставі договору, безумовно, являє як науковий, так і практичний інтерес.

Як відмічає М.В. Карасьова, останнім часом стало з'являтися все більше правовідносин договірної форми, наприклад унаслідок укладення договору податкового кредиту. Однак договірні форми не змінює юридично нерівного положення сторін таких правовідносин. Контролюючий орган завжди приймає управлінське рішення про надання відповідному суб'єктові податкового кредиту. Договір – це свого роду роз'яснення до такого рішення, де контролюючий орган конкретизує обов'язок підприємства в межах того, що передбачено в законі.² Положення щодо податкових правовідносин договірної форми потребує уточнення, оскільки в Україні для виникнення податкового кредиту договір не укладається. Серед податкових правовідносин не можна знайти договірні відносини у класичному розумінні. У ст. 100 ПК України йдеться про договори розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків і зборів, і це майже єдиний приклад укладення договору між контролюючим органом та платником у податковому законодавстві. Але незважаючи на застосування законодавцем терміну «договір», у цьому випадку має місце лише надання дозволу контролюючим органом на відстрочення грошових зобов'язань за відповідних доказів, які зобов'язаний надати платник податків і зборів. За відсутності достатніх підстав право для відстрочення грошових зобов'язань платнику не надається.

Зазначені відносини доцільно визнати управлінськими, які регулюються за допомогою імперативного методу з елементами диспозитивності (імперативна

¹ Пацурківський П. С. Проблеми теорії фінансового права : [монографія] / Пацурківський П. С. – Чернівці : ЧДУ, 1998. – С. 179.

² Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 269.

альтернатива). У цьому випадку під імперативною альтернативою необхідно розуміти її ознаки, що дозволяють виявити закономірності застосування диспозитивних норм в імперативно-правовому регулюванні відносин, заснованих на договорі.

Аналіз податкового законодавства України дозволяє виділити такі особливості податкових правовідносин, пов'язаних з розстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків і зборів, як:

- регламентація публічно-правовими нормами;¹
- чітка визначеність суб'єктного складу податкових правовідносин (контролюючі органи й платники податків і зборів);
- нерівність суб'єктів податкових правовідносин за правовим статусом;
- особливі підстави виникнення, якими є не лише договір, а й заява платника податків і зборів про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу, докази про загрозу виникнення або накопичення податкового боргу, рішення контролюючого органу про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу;
- договір умовно є «дозволом» контролюючого органу на виникнення зазначених відносин («дозвільна» форма);
- детермінованість поведінки суб'єктів відносин відповідно до умов договору;
- односторонність вимог. У таких правовідносинах право вимоги завжди має один суб'єкт – контролюючий орган;
- неможливість зміни обсягу прав і обов'язків за взаємною згодою суб'єктів;
- припинення правовідносин з ініціативи одного суб'єкта (контролюючого органу), за винятком дострокового погашення розстроченої (відстроченої) суми грошового зобов'язання або податкового боргу платником податків і зборів. На нашу думку, не варто ототожнювати горизонтальні й договірні правовідносини, оскільки горизонтальні правовідносини опосередковують зв'язок між рівними за правовим статусом суб'єктами. Горизонтальні податкові правовідносини можуть виникати не лише на засадах договору, а й унаслідок інших дій. Наприклад, надання інформації

¹ Стефанюк В. Адміністративний договір – вимога сьогодення / В. Стефанюк // Право України. – 2003. – №11. – С. 14.

органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, органами влади іноземних держав контролюючому органу для інформаційно-аналітичного забезпечення його діяльності (пп. 72.1.2, 72.1.4 п. 72.1 ст. 72 ПК України).

Іншими критеріями класифікації правовідносин на вертикальні та горизонтальні визнаються, зокрема, устрій держави,¹ правовий зв'язок (взаємодія) суб'єктів правовідносин.² Вертикальні податкові правовідносини опосередковують правовий зв'язок між державою в особі уповноважених нею органів та підпорядкованих суб'єктів – платників податків і зборів. Вертикальні податкові правовідносини характеризуються різним, з погляду правового статусу, положенням їх суб'єктів і становлять основний обсяг податкових правовідносин. Це зумовлено перш за все імперативним методом правового регулювання, у зв'язку з яким у всіх податкових правовідносинах є владний суб'єкт і підпорядкований йому інший суб'єкт. Підпорядкування сторін може виражатись:³

– у праві органу державної влади видавати податкові акти, обов'язкові до виконання організаційно не підпорядкованим йому іншим суб'єктом правовідносин;

– у праві виконавчих органів влади здійснювати податковий контроль щодо організаційно не підпорядкованих суб'єктів;

– у праві суб'єктів виконавчої влади адресувати свої юридично владні волевиявлення іншому організаційно підпорядкованому суб'єктові.

Горизонтальні податкові правовідносини опосередковують правовий зв'язок між суб'єктами, рівним за правовим статусом. Вертикальні, навпаки, опосередковують зв'язки між нерівними за правовим статусом суб'єктами правовідносин. У зв'язку із цим, критерієм класифікації правовідносин на вертикальні й горизонтальні вважаємо правовий зв'язок між суб'єктами податкових правовідносин.

За критерієм об'єкта правовідносин можна виокремити майнові та немайнові правовідносини. Об'єктом майнових податкових правовідносин є грошові кошти у

¹ Карасева М. В. Финансовое право / М. В. Карасева, Ю. А. Крохина. – М. : Изд-во НОРМА, 2001. – С. 110.

² Нагребельний В. П. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посібник [для студ. вищ. навч. закладів] / Нагребельний В. П., Чернадчук В. Д., Сухонос В. В. ; за ред. В. П. Нагребельного. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2004. – С. 95.

³ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 267–268.

формі податку, збору, пені, недоїмки, штрафу і т. д.¹ До немайнових належать контрольно-податкові правовідносини, правовідносини податкової звітності та ін. Об'єктом останніх є: податкові акти, показники податкової діяльності, податкова інформація тощо. Частіше немайнові відносини є процесуальними, зокрема інформаційні, контрольні податкові правовідносини. Проте в будь-якому разі немайнові правовідносини завжди пов'язані з майновими і є такими, що передують їм, існують паралельно або слідуєть за ними. Їх призначення полягає в забезпеченні існування майнових (грошових) правовідносин.²

Дослідивши окремі проблеми податкових правовідносин, І.М. Ільюшихін запропонував поділити їх на абстрактні та конкретні у зв'язку з виділенням «базисного» та «спеціального» статусів платників податків і зборів. Автор вважає, що податкове правовідношення носить абстрактний характер, тобто існує незалежно від реалізованих прав та обов'язків його учасників, якими є абсолютно всі, оскільки кожний зобов'язаний сплачувати податки і збори. Навпаки, конкретні правовідносини пов'язуються зі стягненням окремих податків або притягненням до відповідальності за скоєння податкових правопорушень.³ Такий підхід викликає певні заперечення. По-перше, правовідношення не може існувати незалежно від реалізації прав і обов'язків його учасників. По-друге, вступаючи у правовідносини, точніше, сплачуючи податок, у відносинах завжди бере участь конкретна особа – платник, а відтак відносини зі сплати податків завжди є конкретними.

За часом дії податкові правовідносини поділяють на тимчасові та постійні,⁴ хоча за цим критерієм зустрічається поділ правовідносин на коротко- й довгострокові.⁵ В останньому випадку застосування термінів «короткострокові» та «довгострокові» у податковій сфері буде недоречним, оскільки сплата податків – це обов'язок, який не можна обмежити ні довгим, ні коротким часовим відрізком. Цей обов'язок має або постійний, або тимчасовий характер, тому і відносини за дією у

¹ Налоговое право России : учебник для вузов / [Бондарь Н. С., Викулин А. Ю., Карасева М. В., Кучеров И. И. и др.] ; отв. ред. д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. – М. : НОРМА, 2004. – С. 207.

² Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми : Університетська книга, 2008. – С. 76.

³ Ильюшихин И. Н. Понятие и признаки налогового правоотношения / И. Н. Ильюшихин // Известия вузов. Правоведение. – 2000. – № 2. – С. 144.

⁴ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 269.

⁵ Загальна теорія держави і права : [підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів] / за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. – Харків : Право, 2009. – С. 338.

часі можуть бути постійними чи тимчасовими. Як правило, податковий обов'язок є «постійним» для платників податків і зборів, які отримують прибуток, дохід тощо. У зв'язку із цим переважна більшість податкових правовідносин є постійними. Але не слід виключати можливість уведення й стягнення податків протягом певного періоду часу. Зокрема, Перехідними положеннями ПК України встановлюються тимчасові пільгові режими, змінюються ставки податків, вводяться платежі на певний період часу в порядку експерименту і т.д. До тимчасових податкових правовідносин належать відносини оподаткування разовими податками і зборами, які сплачуються один раз протягом певного часу (найчастіше – податкового періоду) при здійсненні певних дій.

Особливості фактичного змісту правовідносин, як справедливо застерігає М.П. Кучерявенко, «можуть лежати в основі відокремлення правовідношення, що відповідає будь-якому розподілу правової системи», і на підставі цього виділяє дві класифікаційні особливості стосовно податкового правовідношення: зовнішню та внутрішню. Перша особливість передбачає виділення цілісної, але не ізольованої від інших видів фінансових правовідносин системи податкових правовідносин, що зумовлено предметом і методом податкового права. Друга особливість стосується підходу до внутрішньої класифікації податкових правовідносин. Залишаючись єдиними та цілісними за своєю правовою природою, деякі з них мають певні своєрідні риси й породжують досить специфічні правові режими.¹ Отже, зовнішня класифікація охоплює поділ на види за загальними класифікаційними ознаками (критеріями), тобто такими, які властиві для всіх правовідносин. Ці ознаки ми розглянули вище. Що ж стосується внутрішньої класифікації, її можна здійснити, враховуючи лише спеціальні класифікаційні ознаки (критерії), які застосовуються тільки до певного виду правовідносин. Фактично ці ознаки пов'язані з особливостями структурних елементів правовідношення: його суб'єктів, об'єктів, змісту.

Спроби здійснити внутрішню класифікацію податкових правовідносин мали місце ще у радянській фінансово-правовій літературі. Є.А. Ровінський пропонував поділити податкові правовідносини на такі, що виникають із приводу податків і обов'язкових неподаткових платежів з міського населення; такі, які виникають із

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 268–269.

приводу податків і обов'язкових неподаткових платежів із сільського населення; ті, що виникають з приводу місцевих податків і зборів.¹ На сучасному етапі ця класифікація за ознакою встановлення податків, зборів, платежів може бути трансформована у таку: правовідносини загальнодержавного оподаткування і правовідносини місцевого оподаткування.

С.Д. Цыпкін поділяє податкові правовідносини на три групи: 1) правовідносини між фінансовими органами та державними підприємствами; 2) правовідносини між фінансовими органами і кооперативно-колгоспними, громадськими організаціями; 3) правовідносини між фінансовими органами та громадянами.² Ця класифікація отримала розвиток у сучасних умовах з урахуванням змін, які відбулися у державі, що дозволило виокремити такі види: 1) між державою і податковими органами; 2) між податковими органами та платниками; 3) між державою, податковими органами і фінансово-кредитною установою з акумуляції податкових коштів.³

Заслуговує на увагу думка М.В. Карасьової щодо класифікації податкових правовідносин «за особливостями виконання податкового обов'язку» на правовідносини виконання податкового обов'язку, в яких передбачає внесення авансових платежів (сплата податку на прибуток), та правовідносини виконання податкового обов'язку, в яких не передбачає внесення авансових платежів (сплата ПДВ, акцизів і т.д.).⁴

Податкові правовідносини запропоновано поділити на такі види:

- за формою оподаткування – на правовідносини прямого й непрямого оподаткування;
- за платником податків і зборів – на правовідносини оподаткування фізичних осіб, правовідносини оподаткування юридичних осіб, правовідносини змішаного оподаткування (фізичних та юридичних осіб);
- за об'єктом оподаткування – на правовідносини оподаткування доходів (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств), майна (податок

¹ Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Ровинский Е. А. – М. : Госюриздат, 1960. – С. 142.

² Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР [Текст] / Цыпкин С. Д. – М. : Госюриздат, 1955. – С. 29.

³ Кучерявенко Н. П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине : [монография] / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Консум, 1997. – С. 31.

⁴ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 283.

на рухоме майно, плата за землю) й споживання (ПДВ, акцизний податок, екологічний податок, збір за спеціальне використання води);

– за способом сплати – на правовідносини сплати податків і зборів та правовідносини стягнення податків і зборів.

Науково-практичну цінність, на нашу думку, матиме внутрішня класифікація податкових правовідносин за соціально-економічним значенням у системі податкових правовідносин. Особливості, які відображають внутрішню класифікацію податкових правовідносин, справедливо зауважує М.П. Кучерявенко, «проявляються в структурі Особливої частини податкового права».¹ Ураховуючи соціально-економічне значення податків для держави і суспільства в цілому, податкові правовідносини пропонуємо поділити на основні й похідні (допоміжні) правовідносини. Основними податковими правовідносинами є правовідносини оподаткування, тобто з виконання податкового обов'язку, призначенням яких є формування публічних фондів грошових коштів за рахунок податкових надходжень. До похідних належать інформаційні, контрольні, охоронні податкові правовідносини, пов'язані з обліком, контролем та забезпеченням виконання податкового обов'язку. На похідний характер фінансово-контрольних правовідносин звертали увагу О.Ю. Грачова,² Л.А. Савченко.³ Значення похідних податкових правовідносин полягає у забезпеченні реалізації та розвитку основних правовідносин відповідно до встановленої нормами податкового права їх правової моделі.

На нашу думку, похідними податковими правовідносинами можна визнати податкові зобов'язальні правовідносини, оскільки вони є видом охоронних і виникають із приводу забезпечення виконання податкового обов'язку. Самі по собі способи забезпечення виконання обов'язку являють собою різного роду зобов'язальні зв'язки між зацікавленими особами.⁴ Податкові зобов'язальні правовідносини як різновид податкових виникають з приводу застосування способів забезпечення виконання обов'язку платника зі сплати податків і зборів до публічних фондів

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 269.

² Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля / Грачева Е. Ю. – М. : Юриспруденция, 2000. – С. 136.

³ Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Савченко Леся Анатоліївна. – Харків, 2003. – С. 253.

⁴ Рассказова Н. Ю. Вопросы общей теории обеспечительных обязательств / Н. Ю. Рассказова // Правоведение. – 2004. – № 4. – С. 42.

грошових коштів: податкової застави, адміністративного арешту майна платника. З одного боку, вони забезпечують здійснення позитивних дій зобов'язаним суб'єктом податкового правовідношення вже після виникнення основного правовідношення. З іншого боку, зобов'язальні правовідносини передують безпосередньому виконанню податкового обов'язку платником податку, тобто передують, по суті, основному податковому правовідношенню, в якому зобов'язаний суб'єкт сплачує визначений податок чи збір до відповідного бюджету.¹ Податкові зобов'язальні правовідносини виникають відповідно до норм податкового права, які регулюють порядок застосування способів забезпечення виконання обов'язку платника зі сплати податків і зборів до публічних фондів грошових коштів. Ці правовідносини спрямовані на стимулювання належного виконання податкового обов'язку платником податків і зборів та захист держави як власника податкових надходжень.

Оскільки стадією є «певний момент, період, етап у житті, розвитку кого-, чого-небудь, які мають свої якісні особливості»,² основні податкові правовідносини можна поділити за стадіями оподаткування на такі види: правовідносини встановлення податків і зборів, правовідносини обчислення податків і зборів; правовідносини перерахування податків і зборів до публічних фондів грошових коштів. Правовідношення встановлення податків і зборів виникає із приводу формування (інституціоналізації) об'єкта оподаткування. З одного боку, це первинне правовідношення, яке передує іншим у часі, а з іншого – воно є нормативною підставою для виникнення інших правовідносин, а точніше прав і обов'язків суб'єктів правовідносин із приводу обчислення й перерахування податків і зборів. Виникнувши на підставі первинного, правовідношення обчислення податків і зборів у свою чергу передбачає виникнення конкретного обов'язку платників (податкових агентів) щодо визначення в установленому порядку на підставі бази оподаткування, ставки податку та податкових пільг, суми податку чи збору, що підлягає сплаті. Завершальним є правовідношення перерахування податків і зборів, у якому беруть участь банки, що за дорученням клієнтів перераховують відповідні платежі до публічних фондів грошових коштів. Окремо, як виняток, слід виокремити правовідносини повернення

¹ Пасічна І. О. Щодо поняття податкових зобов'язальних правовідносин / І. О. Пасічна // Підприємництво, господарство і право. – 2007. – № 9. – С. 155–157.

² Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. Бусел В. Т.]. – К. ; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. – С. 1186.

надміру сплачених або стягнених податків і зборів, які виникають у випадку помилкового виконання платником податкового обов'язку в більшому обсязі. У цих відносинах держава виступає зобов'язаним суб'єктом, а платник податків і зборів – уповноваженим. З одного боку, складне податкове правовідношення є послідовною зміною простих правовідносин, з іншого – послідовна зміна простих забезпечує розвиток складного правовідношення. При цьому складне податкове правовідношення розвивається не відокремлено від інших, воно перетинається, а в окремих випадках зливається з іншими, наприклад інформаційними, охоронними правовідносинами.

На другому рівні, за особливостями матеріального об'єкта в межах основних правовідносин – правовідносин оподаткування – запропоновано також виділити правовідносини справляння податків (власне податкові правовідносини), правовідносини справляння інших платежів (зборів, внесків, плати, мита). Об'єктом власне податкових правовідносин є податки, що у свою чергу зумовлює особливості цих відносин. По-перше, власне податкові правовідносини є періодичними, їх виникнення пов'язане з податковими періодами, від яких залежить обчислення та частота сплати податків. По-друге, вони виникають з волі держави, оскільки податок є безумовним обов'язковим платежем, сплату якого ініціює держава. По-третє, підставою виникнення цих відносин є наявність об'єкта оподаткування. По-четверте, метою власне податкових правовідносин є забезпечення формування публічних фондів грошових коштів для виконання завдань і функцій держави в цілому. Натомість метою правовідносин справляння зборів, внесків є забезпечення формування децентралізованих публічних фондів грошових коштів для фінансування визначених заходів. Правовідносини справляння зборів, як правило, виникають з волі самого платника, оскільки сплата збору згідно з п. 6.2 ст. 6 ПК України є умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення юридично значимих дій на користь такого платника. За загальним правилом платник самостійно сплачує збір, ініціюючи тим самим здійснення на його користь юридично значимих дій. Отже, підставою виникнення цих відносин є отримання вигоди платником або вчинення на його користь юридично значимих дій. Правовідносини сплати зборів не є періодичними і носять разовий характер, на відміну від власне податкових правовідносин.

На третьому рівні залежно від виду податку власне податкові правовідносини запропоновано поділити на правовідносини оподаткування окремими (базовими) податками: податком на додану вартість (ПДВ), на прибуток підприємств, на доходи фізичних осіб, екологічним податком тощо. За видами платежів у межах правовідносин справляння податків і зборів можна виділити: 1) правовідносини справляння збору за першу реєстрацію транспортного засобу, збору за спеціальне використання води, збору за спеціальне використання лісових ресурсів тощо; 2) правовідносини справляння мита; 3) правовідносини справляння плати за землю, плати за користування надрами, рентної плати; 4) правовідносини справляння внесків (єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування).

Інформаційні, контрольні й охоронні становлять другий рівень класифікації похідних податкових правовідносин за особливостями об'єкта.

На третьому рівні за метою¹ в межах похідних податкових правовідносин пропонуємо виділити такі види:

– у межах інформаційних податкових правовідносин – правовідносини податкової звітності (пов'язані зі складанням і поданням податкової звітності платниками податків і зборів); правовідносини податкової таємниці. У межах інформаційних податкових правовідносин за суб'єктами можна виділити правовідносини з надання податкової інформації платниками податків і зборів контролюючим органам і правовідносини з обміну податковою інформацією між органами влади (органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, Національним банком України, органами влади інших держав, міжнародними організаціями). Інформація може надаватися контролюючим органам при настанні певних юридичних фактів або за письмовим запитом у вигляді податкових декларацій, податкових звітів, повідомлень тощо. Об'єктом таких відносин є податкова інформація;

– у межах контрольних податкових правовідносин – правовідносини податкового обліку, правовідносини з податкових перевірок, а за часом виникнення – попередні, поточні й наступні,² оскільки, як правильно наголошує О.Ф. Андрійко,

¹ Старилов Ю. Н. Курс общего административного права : в 3 т. Т. 1. История. Наука. Предмет. Нормы. Субъекты. – 2002. – С. 414.

² Пасічна І. О. Класифікаційні ознаки податкових правовідносин / І. О. Пасічна // Держава та регіони. Серія : Право. – 2011. – № 3. – С. 58.

контроль може мати попередній, поточний і наступний характер.¹ Контрольні правовідносини виникають із приводу перевірки правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів між підконтрольними й контролюючими суб'єктами з ініціативи останніх. Часто у зв'язку з наданням інформації платниками податку контролюючим органам в процесі контролю, в межах контрольних правовідносин виникають інформаційні відносини;

– у межах охоронних податкових правовідносин – деліктні податкові правовідносини (що виникають у зв'язку із вчиненням податкового правопорушення); правовідносини провадження у справі про податкове правопорушення; правовідносини відповідальності за порушення податкового законодавства (пов'язані із застосуванням фінансових санкцій); правовідносини адміністративного оскарження актів контролюючих органів, що виникають з ініціативи осіб, які подають скаргу (у вузькому значенні – спірні податкові правовідносини).

Деліктні правовідносини виникають унаслідок скоєння податкового правопорушення. Суб'єктами відносин є, з одного боку, – суб'єкти, що здійснюють правопорушення і притягаються до відповідальності – зобов'язані особи, що мають перетерпіти негативні наслідки свого протиправного діяння. До них закон відносить платників податків і зборів, податкових агентів та (або) їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів. З іншого боку – уповноважені органи державної влади та їх посадові особи. У контексті податково-деліктних правовідносин, потрібно звернути увагу на той факт, що уповноважені органи державної влади, а саме посадові особи контролюючих органів, можуть виступати зобов'язаними суб'єктами, що порушують законодавство. Це положення впливає зі змісту п. 109.1 ст. 109 ПК України.

Правовідносини відповідальності за порушення податкового законодавства виникають між порушником і державою та реалізуються шляхом прийняття контролюючим органом правозастосовчого акта, що засуджує від імені держави неправомірну дію чи бездіяльність, і подальшої сплати штрафу (пені).

Проведений аналіз дозволяє зробити висновок, що зовнішня класифікація податкових правовідносин побудована на загальнотеоретичних підходах, тому не

¹ Андрійко О. Ф. Організаційно-правові проблеми державного контролю у сфері виконавчої влади : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.07 / Андрійко Ольга Федорівна. – К., 1999. – С. 80.

повною мірою відображає їх специфіку, натомість внутрішня класифікація пов'язана з особливостями податкових правовідносин і враховує сучасне їх бачення та розвиток.

Висновки

Податкові правовідносини розглядаються у широкому як врегульовані нормами податкового права відносини, що виникають у зв'язку зі справлянням усіх податків, зборів, платежів, та вузькому значенні як врегульовані нормами податкового права відносини, пов'язані зі справлянням лише податків (власне податкові правовідносини). Об'єктом податкових правовідносин у широкому значенні є грошові кошти у формі всіх податків, зборів, платежів, у вузькому значенні – грошові кошти у формі податків.

Сутність податкових правовідносин розкривається через їх ознаки. Як різновиду правовідносин, податковим властиві загальні ознаки правовідносин, які мають специфічний прояв, зумовлений особливою сферою виникнення й розвитку.

Податкові правовідносини є результатом свідомо-вольової діяльності людей. З одного боку, вони виникають на основі норм права, які є результатом свідомо-вольової діяльності людей, а з іншого – учасники правовідносин реалізують передбачені нормами права й обов'язки через свої вольові, свідомі дії. Вольовий характер податкових правовідносин проявляється в тому, що вони виникають відповідно до волі держави, яка прагне забезпечення своїх фіскальних інтересів. Будь-яка норма податкового права є відображенням через діяльність компетентних органів волі держави, спрямовану на забезпечення надходжень до публічних (централізованих та децентралізованих) фондів грошових коштів.

Податкові правовідносини виникають, змінюються і припиняються на підставі норм податкового права у разі настання передбачених правовою нормою фактів. Норми податкового права проектується у площину реального буття – податкові правовідносини, які у свою чергу виникають унаслідок реалізації державою та платником податків і зборів суб'єктивних прав та обов'язків, визначених нормами податкового права.

Податкові правовідносини виступають як правовий зв'язок, тобто зв'язок, що виникає на підставі норм права. Норми податкового права покладають на одного суб'єкта податкового правовідношення юридичні обов'язки (зобов'язаний суб'єкт), інший же (уповноважений суб'єкт) наділяється відповідними юридичними правами. За своїм суб'єктним складом, за змістом прав та обов'язків суб'єктів податкове правовідношення є індивідуалізованим. Суб'єкти цих правовідносин чітко визначені – держава в особі уповноважених контролюючих органів й платники податків і зборів, поведінка яких чітко врегульована нормами права.

Податкові правовідносини охороняються державою, забезпечуються засобами державного примусу. Держава створює необхідні економічні, соціальні та інші умови для повної реалізації норм податкового права. У випадку скоєння податкового правопорушення як реакція держави на неправомірну поведінку суб'єктів правовідносин виникають охоронні податкові правовідносини, в межах яких реалізуються санкції правових норм. Забезпечення державним примусом податкових правовідносин посилюється тим, що фактично мова йде про охорону власником належного йому майна.

Податкові правовідносини є видом фінансових, призначенням яких є забезпечення формування централізованих та децентралізованих публічних фондів грошових коштів з наступним їх розподілом і спрямуванням на фінансування публічних потреб. Податкові правовідносини є публічними, мають владно-майновий, грошовий, комплексний характер. Вони виникають виключно на підставі закону в особливому сегменті фінансової діяльності, зокрема із приводу справляння податків і зборів.

Публічно-правовий характер податкових правовідносин зумовлений тим, що обов'язковим суб'єктом цих відносин виступає держава в особі уповноваженого органу, який здійснює від її імені владні дії. При цьому владні повноваження пов'язані із задоволенням публічного інтересу держави. Податки є власністю держави, яка у свою чергу як власник забезпечує своє право за допомогою влади. У податкових правовідносинах держава як носій влади реалізує право власності на грошові кошти платників податків і зборів шляхом юридичного примусу, що у свою чергу зумовлює правову нерівність суб'єктів. У зв'язку з цим, податкові правовідносини є формою реалізації публічних інтересів, тобто забезпечених правом

майнових інтересів держави у надходженні податків і зборів до публічних фондів грошових коштів.

Комплексність полягає у поєднанні, взаємозв'язку та взаємозалежності різних видів податкових правовідносин: грошових і негрошових, матеріальних та процесуальних.

Конфліктність податкових правовідносин зумовлена, по-перше, існуванням протилежних інтересів – інтересу держави (публічного) та інтересу платника податків і зборів (приватного). Конфлікт протилежних інтересів пов'язаний із тим, що платник податків і зборів намагається обійти податки або ухилитися від їх сплати, зменшити об'єкт оподаткування і т.д. Натомість держава захищає своє право власності й зацікавлена в постійних податкових надходженнях в установлені законом строки. По-друге, існує протиріччя між обсягами податкових надходжень і обсягами видатків, що не задовольняють потреби осіб, які у свою чергу є платниками податків і зборів.

Поряд із загальними ознаками податкові правовідносини мають властиві лише для них специфічні ознаки, які дозволяють виділити їх в системі фінансових правовідносин в окрему групу. Спеціальні ознаки – це ознаки, які виражають конкретну природу податкових правовідносин, і, відрізняючи від інших видів, характеризують їх сутність та зміст. До спеціальних ознак податкових правовідносин, на нашу думку, належать:

– цільова спрямованість. Податкові правовідносини спрямовані на формування фінансових ресурсів унаслідок надходження податків і зборів до публічних фондів грошових коштів з метою забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування. Податкові правовідносини слугують досягненню кінцевої мети правового регулювання – формування публічних фондів грошових коштів для виконання завдань і функцій держави;

– розвиток на основі нормативної моделі. Податкові правовідносини розвиваються на основі нормативної моделі, яка являє собою зразок (еталон) податкових правовідносин, що встановлюється нормами податкового права у процесі нормотворчої діяльності уповноважених суб'єктів і забезпечує реалізацію інтересів держави та її адміністративно-територіальних одиниць щодо формування публічних фондів грошових коштів;

– деталізованість. Правове регулювання податкових відносин не можливе без визначення об'єкта, бази оподаткування, ставки податку, порядку обчислення податку, податкового періоду, строку та порядку сплати податку, строку та порядку подання звітності про обчислення і сплату податків. Складний механізм нарахування й сплати податків і зборів зумовлений значною кількістю елементів оподаткування;

– періодичність. Періодичність характеризує частоту виникнення податкового обов'язку і, у зв'язку з ним, податкових правовідносин. Від податкового періоду залежить обчислення та сплата податків. Однак не можна заперечувати однократність щодо окремих платежів, які не є періодичними, а мають разовий характер і залежать від отримання платниками спеціальної вигоди. Якщо податок – це періодичний платіж, то збір (плата, внесок) справляється з платників зборів з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб юридично значимих дій;

– наявність політичного впливу. В основі політичного впливу (політичної напруженості) лежить існування політичних конфліктів, які призводять до постійних змін законодавства України, в тому числі податкового. Зокрема, зміни до ПК України є результатом домовленостей або компромісом між політичними угрупованнями.

Розглянуті загальні та спеціальні ознаки правовідносин дали можливість охарактеризувати податкові правовідносини як особливий вид фінансових правовідносин, що спрямовані на забезпечення формування публічних фондів грошових коштів та подолання конфлікту інтересів, виражають політичну напруженість, мають владно-майновий, публічний, комплексний і періодичний характер, є безпосередньо або опосередковано грошовими та розвиваються на основі нормативної моделі.

Проведений ґрунтовний аналіз існуючих класифікацій податкових правовідносин дозволив уточнити окремі з них. За основними функціями права податкові правовідносини класифікуються на регулятивні й охоронні. Регулятивні податкові правовідносини, розвиваючись як результат дії регулятивних норм, забезпечують реалізацію статичної та динамічної функцій права. Охоронні податкові правовідносини призначені відновити порушені регулятивні правовідносини, а також забезпечити їх розвиток.

Регулятивні правовідносини за ступенем визначеності суб'єктів поділяються на абсолютні та відносні. В абсолютному правовідношенні є лише один визначений суб'єкт – держава в особі уповноважених органів, тоді як інший суб'єкт не визначений. У відносних податкових правовідносинах уповноважена особа має право вимоги, якій кореспондує обов'язок конкретного суб'єкта. В податкових правовідносинах суб'єкти, як правило, визначені: держава в особі уповноважених органів і платник податків і зборів.

За характером прав і обов'язків регулятивні податкові правовідносини поділяються на активні та пасивні. В активних податкових правовідносинах один суб'єкт має обов'язок виконати певну дію, а інший – право вимагати її виконання. Натомість у пасивних податкових правовідносинах один суб'єкт має право на певну дію, інший – обов'язок утриматися від порушення цього права. Більшість податкових правовідносин є активними, оскільки виконання податкового обов'язку є їх основним змістом. Податковими правовідносинами пасивного типу є відносини, пов'язані зі здійсненням податкового контролю, змістом яких є реалізація права уповноваженими контролюючими органами й утримання платників податків і зборів від порушення суб'єктивних прав уповноважених осіб.

Податкові правовідносини за структурою їх юридичного змісту поділяються на прості й складні. Прості податкові правовідносини характеризуються тим, що в них відбувається реалізація одного права та одного обов'язку. Складні податкові правовідносини складаються з декількох простих правовідносин. У зв'язку із чисельністю прав та обов'язків суб'єктів податкового права, переважна більшість податкових правовідносин є складними. У кожному структурно складному податковому правовідношенні може бути виділене основне податкове правовідношення та похідні.

За характером правового зв'язку між суб'єктами податкові правовідносини поділяються на горизонтальні та вертикальні. Горизонтальні податкові правовідносини опосередковують правовий зв'язок між суб'єктами, рівним за правовим статусом. Вертикальні, навпаки, опосередковують зв'язки між нерівними за правовим статусом суб'єктами правовідносин.

За критерієм об'єкта правовідносин можна виокремити майнові та немайнові правовідносини. Об'єктом майнових податкових правовідносин є грошові кошти у

формі податку, збору, пені, недоїмки, штрафу і т. д. До немайнових належать контрольно-податкові правовідносини, правовідносини податкової звітності та ін. Об'єктом останніх є: податкові акти, показники податкової діяльності, податкова інформація тощо.

Більш повне уявлення про систему податкових правовідносин дає запропонована класифікація податкових правовідносин за соціально-економічним значенням, де на першому рівні виділяються основні та похідні податкові правовідносини. Основними податковими правовідносинами є правовідносини оподаткування, тобто з виконання податкового обов'язку, призначенням яких є формування публічних фондів грошових коштів за рахунок податкових надходжень. Значення похідних податкових правовідносин полягає у забезпеченні реалізації та розвитку основних правовідносин відповідно до встановленої нормами податкового права їх правової моделі.

На другому рівні, залежно від стадій оподаткування, виділяються податкові правовідносини встановлення податків, обчислення податків та перерахування податків. За особливостями об'єкта в межах основних правовідносин виділено правовідносини справляння податків (власне податкові правовідносини), правовідносини справляння інших платежів (зборів, внесків, плат, мита). В межах похідних податкових правовідносин на другому рівні виділяються інформаційні, контрольні й охоронні податкові правовідносини.

Правовідносини оподаткування окремими (базовими) податками: податком на додану вартість (ПДВ), на прибуток підприємств, на доходи фізичних осіб, екологічним податком тощо становлять третій рівень класифікації власне податкових правовідносин залежно від виду податку.

На третьому рівні за метою інформаційні податкові правовідносини поділяються на правовідносини податкової звітності, правовідносини податкової таємниці; охоронні – на деліктні, правовідносини провадження у справі про податкове правопорушення, правовідносини відповідальності за порушення податкового законодавства, спірні податкові правовідносини; контрольні – на правовідносини податкового обліку, правовідносини з податкових перевірок.

СТРУКТУРА ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН ТА ЇЇ ОСОБЛИВОСТІ

2.1. Об'єкт податкових правовідносин: поняття та особливості

На різних етапах розвитку теорії права та галузевих юридичних наук існували різні підходи до проблеми сутності об'єкта правовідносин. Однак, і в сучасних дослідженнях зустрічаються неоднозначні наукові погляди на розуміння об'єкта правовідносин, віднесення його до структури правовідносин, відмежування поняття «об'єкт правовідносин» від інших суміжних з ним понять тощо. Вирішення цих та інших проблем об'єкта правовідносин потребує глибокого аналізу існуючих наукових поглядів. Якщо розглядати правовідношення в єдності форми і змісту, зазначає Р.Й. Халфіна, то фактичне відношення (реальна поведінка) є елементом структури правовідношення і немає необхідності в штучному розширенні поняття об'єкта так, щоб під це поняття можна було підвести матеріальний зміст правовідношення.¹

На думку С.С. Алексєєва, «об'єкт є елементом правовідношення лише при його широкій трактовці, коли він розглядається як єдність юридичної форми і матеріального змісту. Але коли поведінка людей у складі правовідношення вже визначена: вона утворює матеріальний зміст правовідношення. Якщо ж при висвітленні об'єкта ще раз посилатись на поведінку людей, то це буде простим повторенням...».²

Виходячи з позиції розуміння об'єкта як самостійного елемента, що не входить до структури правовідносин, Ю.К. Толстой пише: «не може бути безоб'єктних, ні на що не спрямованих правовідносин. З цього, однак, зовсім не випливає, що об'єкт є

¹ Халфіна Р. О. Общее учение о правоотношении : [монография] / Халфіна Р. О. – М. : Юрид. лит., 1974. – С. 213.

² Алексєєв С.С. Проблемы теории права. Курс лекций: В 2-х т. Т. 1. Основные вопросы общей теории социалистического права. – Свердловск, 1972. – С. 331.

елементом правовідношення. Якраз напроти, визначаючи об'єкт як те, на що правовідношення спрямоване, ми тим самим виключаємо об'єкт з елементів правовідношення, адже останнє не може бути спрямоване само на себе».¹

Схожі точки зору зустрічаються і в сучасних галузевих дослідженнях. Так, Ю.О. Крохіна вважає, що об'єкт правовідношення не входить до структури податкового правовідношення, а знаходиться за межами податкового правовідношення.² Така думка викликає певний сумнів, що зумовлено наступним. З філософської точки зору об'єктом є те, що протистоїть суб'єкту, на що спрямована пізнавальна та інша діяльність людини. Однак таке визначення є досить широким та абстрактним. У практичній діяльності термін «об'єкт» співвідноситься не тільки з людиною як розумною істотою, а й із будь-яким іншим фрагментом дійсності (предметом, процесом, станом, поведінкою).³ Отже, суб'єкт правовідношення, його поведінка (фактичний зміст) співвідносяться з об'єктом. Так, за відсутності об'єкта зникне мета правовідношення, його зміст і саме правовідношення. Правовідношення як система функціонує за наявності всіх його елементів, відсутність одного з них унеможлиблює його існування.

Актуальні питання об'єкта податкових правовідносин розглядалися й у працях таких українських і російських науковців, як А.В. Бризгалін, В.І. Гурєєв, М.П. Кучерявенко, О.Ю. Грачова, М.Ф. Ільїчова, С.Г. Пепеляєв, Г.В. Петрова та інші. Саме в працях цих авторів закладено основи теорії об'єкта податкових правовідносин. Науковці, в цілому погоджуючись, усе ж таки мають дещо різні погляди на цю складну правову категорію.

Так, М.В. Карасьова під предметом фінансового правовідношення розуміє те явище, той «предмет», з яким «працює» суб'єкт правовідношення з метою досягнення об'єкта свого інтересу.⁴ М.П. Кучерявенко відносить до предмета податкового правовідношення «матеріальний зміст об'єкта правовідношення».⁵

¹ Толстой Ю. К. К теории правоотношения : [монография] / Толстой Ю. К. – Ленинград : Из-во Ленинградского ун-та, 1959. – С. 67.

² Налоговое право России : учебник для вузов / [Бондарь Н. С., Викулин А. Ю., Карасева М. В., Кучеров И. И. и др.] ; отв. ред. д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. – М. : НОРМА, 2004. – С. 208.

³ Теория государства и права : курс лекцій / [Байтин М. И., Григорьев Ф. А., Зайцев И. М. и др.] ; под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. – М. : Юристъ, 1997. – С. 493.

⁴ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 145–146.

⁵ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 298.

Очевидно, що під предметом науковці розуміють те, що виходить за межі поведінки, тобто безпосередньо матеріальний об'єкт.

Під об'єктом фінансових правовідносин Л.К. Воронова розуміє фонди грошових коштів, які формуються, розподіляються та використовуються внаслідок реалізації суб'єктивних прав фінансово-правових органів і юридичних обов'язків другої сторони фінансових правовідносин.¹ Інші автори у своїх визначеннях уточнюють, що за змістом це завжди державні грошові фонди.² Н.І. Хімічева, звертаючи увагу на майновий характер фінансових правовідносин, визначає об'єктом грошові кошти, а точніше фінансові ресурси держави та муніципальних утворень, які використовуються на загальнозначущі потреби.³

Деякі дослідники об'єкт податкових правовідносин зводять виключно до матеріальних благ, зокрема А.В. Брызгалін вважає об'єктом сам податок як обов'язковий внесок до бюджету,⁴ а В.І. Гуреев – рухоме й нерухоме майно.⁵ Основним недоліком цих підходів, на нашу думку, є те, що нематеріальні блага, наприклад, майнові та немайнові права, податково-правові акти, податкова інформація, залишаються поза межами об'єкта податкових правовідносин. Однак і сам податок не може бути об'єктом податкових правовідносин, оскільки об'єктом є грошові кошти, рух яких набуває специфічну правову форму, а форма не може бути об'єктом.

Податкові правовідносини є видом фінансових, тому й об'єкт податкових правовідносин становить частину об'єкта фінансових правовідносин. Якщо об'єктом фінансових правовідносин є фонди грошових коштів чи фінансові ресурси держави і місцевих утворень, то об'єктом податкових правовідносин є частина грошових коштів у формі податків, зборів, внесків, плат, мита, які формують публічні фонди грошових коштів.

¹ Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник / Воронова Л. К. – К. : Прецедент ; Моя книга, 2006. – С. 72.

² Фінансове право України : підручник для студ. вищ. навч. Закладів / [Бех Г. В., Дмитрик О. О., Криницький І. Є. та ін.] ; за ред. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2004. – С. 31.

³ Финансовое право : учебник / [Горбунова О. Н., Крохина Ю. А., Писарева Е. Г. и др.] ; под ред. Н. И. Химичевой. – [3-е изд.]. – М. : Юристъ, 2004. – С. 68.

⁴ Налоги и налоговое право : учебное пособие для студентов вузов / [Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. и др.] ; под. ред. А. В. Брызгалина. – М. : Центр «Налоги и финансовое право» : Аналитика-Пресс, 1998. – С. 132.

⁵ Гуреев В. И. Налоговое право / Гуреев В. И. – М. : Экономика. – С. 27.

Матеріальний об'єкт податкових правовідносин, на нашу думку, має такі особливості:

– грошова форма. Кошти у формі податків і зборів становлять частину публічних фінансів, пов'язаних з формуванням публічних фондів з метою виконання завдань та функцій держави. Досліджуючи грошові кошти як об'єкт податкових правовідносин, М.П. Кучерявенко вважає, що «по-перше, грошові кошти виступають як зміст податку, вартісний еквівалент, вираження податкового обов'язку, що і передбачає виникнення прав і обов'язків сторін податкових правовідносин. По-друге, грошові кошти можуть виступати як об'єкт податкових правовідносин і як своєрідний масштаб зобов'язань, сума, від якої визначається розмір податку»;¹

– безумовний характер, пов'язаний із законодавчо закріпленою формою платежів, яка передбачає обов'язкову їх сплату в рахунок виконання податкового обов'язку. Така особливість характеризує об'єкт власне податкових правовідносин;

– безеквівалентний характер. Функції грошей (міра вартості, засіб платежу)² у податкових правовідносинах не реалізуються, оскільки податки сплачуються до публічних фондів грошових коштів на безповоротній основі. Що ж стосується податків, зборів, платежів, то останні не є у класичному розумінні платою за отримання вигоди чи вчинення юридично значущих дій, оскільки ціна цих послуг не еквівалентна розмірам платежів. Податкове законодавство визначає збір (плату, внесок) не як плату за надання послуг державними органами, органами місцевого самоврядування або іншими уповноваженими органами, а як обов'язковий платіж, що справляється з умовою отримання спеціальної вигоди (п. 6.2 ст. 6 ПК України).

Податком відповідно до п. 6.1 ст. 6 ПК України є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до кодексу. Таке визначення, на нашу думку, потребує уточнення. По-перше, законодавець не розкриває сутність податку як платежу, призначеного для фінансового забезпечення діяльності держави. Не визначена мета справляння податку, що є власне метою податкових правовідносин. З урахуванням висловлених

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 307.

² Базулин Ю. В. Происхождение и природа денег / Базулин Ю. В. – СПб. : Изд-во С.-Петербург. ун-та, 2008. – С. 108.

зауважень та уточнень, можна запропонувати викласти п. 6.1 ст. 6 ПК України в такій редакції:

«6.1. Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу з метою фінансового забезпечення реалізації завдань і функцій, покладених на органи державної влади, органи влади Автономної Республіки Крим та органи місцевого самоврядування».

Чітке розмежування між податком та збором (митом) простежується у податковому законодавстві зарубіжних країн. Збір є обов'язковим платежем за здійснення державним органом певних дій. Натомість податок стягується без зустрічного задоволення і не розглядається як винагорода за надані послуги. У більшості випадків поняття «збір» і «мито» застосовуються як синоніми. Однак у деяких країнах закон розрізняє ці категорії. Так, за податковим законодавством Франції передбачено, що мито стягується без встановлення співвідношення з вартістю наданих послуг. При встановленні збору фіксується пропорція між його розміром і вартістю послуг, наданих платнику державним органом.¹ У законодавстві України плата та внесок прирівнюються до збору і визначаються як обов'язкові платежі, пов'язані зі спеціальною вигодою чи юридично значимими діями. Так, у Конституції України йде мова лише про податки і збори (ст. 67 Конституції України). Відповідно й у ПК України містяться визначення лише податків і зборів. Так, ст. 6 ПК України має назву «Поняття податку та збору». Однак і податок, і збір (внесок, плата, мито) є обов'язковими платежами, встановленими законом, та відповідно є правовою формою грошових коштів, які становлять об'єкт податкових правовідносин.

Визначаючи об'єкт податкових правовідносин, О.Ю. Грачова, Е.Д. Соколова справедливо відмічають не лише його матеріальну сторону. До об'єктів податкових правовідносин, на їх думку, слід віднести «податок, збір, внесок ... порядок їх стягнення, сплати, здійснення податкового контролю, притягнення до податкової відповідальності і оскарження актів податкових органів, дій або бездіяльності їх посадових осіб».² Однак таке розуміння об'єкта податкових правовідносин викликає

¹ Козырин А. Н. Финансовое право и управление публичными финансами в зарубежных странах / Козырин А. Н. – М. : ЦППИ, 2009. – С. 57.

² Грачева Е. Ю. Налоговое право : вопросы и ответы [Текст] : к изучению дисциплины / Е. Ю. Грачева, Э. Д. Соколова. – 4-е изд., испр. и доп. – М. : Юриспруденция, 2003. – С. 27.

певний сумнів. По-перше, податки, збори, платежі не є об'єктом податкових правовідносин, а виступають лише формою руху грошових коштів. Об'єктом податкових правовідносин, на нашу думку, є грошові кошти у формі податків, зборів, платежів. По-друге, порядок стягнення та сплати податків і зборів є окремим об'єктом правового регулювання, а не об'єктом податкових правовідносин.

Подібного погляду щодо виділення діяльності як об'єкта правовідносин дотримується і М.П. Кучерявенко. Об'єктом податкового правовідношення, наголошує автор, є «сукупність предметів, явищ, дій, відмежованих від юридичного змісту правовідношення, що породжують податкову відповідальність, з якими норми податкового права пов'язують суб'єктивні права й обов'язки учасників податково-правових відносин. Виділення об'єктом правовідношення тільки речей, матеріальних благ залишає за сферою податково-правового регулювання досить значну частину облікових, звітних відносин, які безпосередньо не регулюють рух матеріальних цінностей... аналізуючи категорію об'єкта податкових правовідносин, слід враховувати і діяльність податкових органів, платників податків і зборів».¹

Податкове правовідношення спрямоване на те, щоб зобов'язаний суб'єкт виконав податковий обов'язок, але ця дія буде похідною від дії учасника правовідношення, тобто до того, що виникло раніше. Дії суб'єкта правовідношення (матеріальний зміст) впливає на його об'єкт – похідні дії, які у свою чергу, є матеріальним змістом наступного (похідного) правовідношення. Із цього виходить, що похідна дія є матеріальним змістом наступного правовідношення і тоді об'єкт правовідношення виступає матеріальним змістом іншого правовідношення.² Тому, на нашу думку, необхідно вести мову не про діяльність як об'єкт правовідношення, а про її результат. Зокрема, така думка висловлена В.Д. Чернадчуком: «дії не можуть бути об'єктом правовідносин, оскільки вони врегульовані бюджетно-правовою нормою і є об'єктом правового регулювання. Об'єктом правовідношення є результат дій, на який і спрямована поведінка суб'єкта».³ Об'єктом багатьох правовідносин, на

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 294–295.

² Пасічна І. О. Проблема визначення об'єкта у структурі податкових зобов'язальних правовідносин / І. О. Пасічна // Юридична Україна. – 2010. – № 3. – С. 60.

³ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми : Університетська книга, 2008. – С. 125.

думку О.І. Харитонової, є результат дій зобов'язаної особи.¹ Так, зокрема, податкові деліктні правовідносини виникають унаслідок скоєння суб'єктом податкового правопорушення. На нашу думку, податкове правопорушення (дія чи бездіяльність) не може бути об'єктом правовідносин, оскільки воно врегульовується нормами податкового права і є об'єктом правового регулювання. Об'єктом правовідносин у цьому випадку, як справедливо вважає Д.М. Лук'янець, «виступають ті цінності, на які посягає правопорушення, тобто об'єкт правовідносин збігається з об'єктом правопорушення».²

У податковому праві, на думку М.П. Кучерявенка, «можна виділити як об'єкт мету – надходження грошових коштів за рахунок податків і зборів до публічних фондів і відповідно до цього, залежно від цієї мети і будуть наділені правами та обов'язками владні й зобов'язані суб'єкти, будуватиметься їх поведінка».³ У цілому, поділяючи думку М.П. Кучерявенка, ми вважаємо, що об'єктом податкових правовідносин є результат – надходження грошових коштів за рахунок податків і зборів до публічних фондів, який досягається суб'єктами відповідно до мети.

Дійсно, будь-які дії суб'єктів податкових правовідносин спрямовані на досягнення певного результату, на приведення простого об'єкта у потрібний стан, на отримання нової якості від дій із простим об'єктом, на досягнення об'єкта публічних інтересів суб'єктів правовідносин. Отже, об'єктом податкових правовідносин є результат дій суб'єктів. Слід відмітити, що цей результат не може задовольняти інтереси всіх учасників податкових правовідносин, бо вони є різними. Держава зацікавлена в отриманні податків і зборів від платників, у якнайшвидшому погашенні податкових боргів тощо, у платника інтерес завжди один – збереження коштів, сплата меншої суми податків, правомірний обхід податків і т.д. Тому й результат дій зобов'язаної особи може бути як позитивним з позиції держави, так і негативним (наприклад, повернення лише частини податкового боргу).

Заслуговує на увагу позиція М.В. Карасьової, викладена у монографії «Финансовое правоотношение». Об'єктом фінансових правовідносин, вважає автор, є

¹ Харитонova О. І. Адміністративно-правові відносини (проблеми теорії) / Харитонova О. І. – О. : Юридична література, 2004. – С. 84.

² Лук'янець Д. М. Адміністративно-деліктні відносини в Україні : теорія та практика правового регулювання : [монографія] / Лук'янець Д. М. – Суми : Університетська книга, 2006. – С. 11.

³ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 290.

все те, на що спрямована поведінка учасників фінансових правовідносин, детермінована їх інтересами в межах належних їм суб'єктивних прав та обов'язків.¹ З філософського погляду «інтерес – це цілеспрямованість думок та дій, які відображають матеріальні й духовні потреби окремих людей, соціальних груп та спільнот».² З категорією інтересу пов'язує визначення об'єкта правовідносин і С.С. Алексєєв, який під останнім розуміє явища (предмети) матеріального й духовного світу, здатні задовольняти потреби суб'єктів – інтерес уповноваженого.³ Інтерес є певною об'єктивною спрямованістю та прагненням суб'єкта.⁴ Уповноваженим суб'єктом у податкових правовідносинах є держава в особі органів державної влади, яка має власний інтерес – формування публічних фондів унаслідок надходження від платників податків і зборів. Отже, об'єктом податкових правовідносин можна визнати результати дій суб'єктів, із приводу яких виникають правовідносини, здатні задовольняти інтереси держави у надходженні податків і зборів до публічних фондів (детерміновані публічними інтересами). Якщо ж платник не сплачує податки, наслідком чого є ненадходження їх до публічних фондів грошових коштів, виникають похідні охоронні податкові правовідносини, спрямовані на той самий «об'єкт-результат», якого не було досягнуто в первинних податкових правовідносинах.

Розкриваючи зміст поняття «об'єкт податкових правовідносин», потрібно звернути увагу на розмежування понять об'єкта і бази оподаткування, щоб запобігти неоднозначному їх тлумаченню та змішуванню цих понять. Згідно з п. 22.1 ст. 22 ПК України об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку. Базою оподаткування, відповідно до п. 23.1 ст. 23 ПК України, визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування.

¹ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 142–145.

² Философский словарь / [под ред. М. М. Розенталя и П. Ф. Юдина]. – М. : Политиздат, 1963. – С. 170.

³ Алексєєв С.С. Проблемы теории права. Курс лекций: В 2-х т. Т. 1. Основные вопросы общей теории социалистического права. – Свердловск, 1972. – С. 332.

⁴ Гришин Г. П. Экономические интересы, их реализация в условиях рынка / Г. П. Гришин // Интересы и стимулирование в современной российской экономике: сб. науч. работ / [отв. ред. Б. Я. Гершкович]. – Пятигорск, 1996. – С. 22.

Поняття об'єкта оподаткування є вужчим стосовно «об'єкта податкових правовідносин», і становить його частину. Об'єкт оподаткування є об'єктом майнових податкових правовідносин. У свою чергу об'єкт немайнових податкових правовідносин є похідним і тісно пов'язаним з майновим (об'єктом оподаткування). Крім об'єктів оподаткування, об'єктами податкових правовідносин є результати діяльності суб'єктів податкових правовідносин, податкова інформація, податкова звітність тощо. З об'єктом оподаткування податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку і як наслідок – податкових правовідносин. Однак не завжди за наявності об'єкта оподаткування виникають податкові правовідносини.

Найчастіше в юридичній науці поняття «об'єкт оподаткування» і «предмет оподаткування» ототожнюють, або не розрізняють, не виділяють останній,¹ хоча зустрічається й інший підхід до їх співвідношення. Зокрема, у деяких податкових законах об'єкт може набувати конкретизації, і з'являється предмет оподаткування. За такої конкретизації, як зазначає О.П. Орлюк, «предмет оподаткування вказує на ознаки фактичного, а не юридичного, характеру, за якими обґрунтовується стягнення відповідного податку».² На думку М.П. Кучерявенка, об'єкт і предмет оподаткування співвідносяться як ціле й частина. Одиниця оподаткування – це умовна розрахункова характеристика предмета оподаткування, одиниця виміру, масштаб податку. Сама наявність у платника податків і зборів предмета оподаткування ще не означає виникнення податкових правовідносин. Однак, якщо платника і предмет оподаткування поєднує певний юридичний стан (юридичний факт, насамперед дія), то в результаті цієї взаємодії ми можемо говорити про виникнення податкового обов'язку.³ Дійсно, мають місце випадки, коли є предмет оподаткування, а особа належить до тієї категорії осіб, що звільняються від сплати податку. Без податкового обов'язку не виникають податкові правовідносини, але сам об'єкт продовжує

¹ Бандурка О. М. Податкове право : науково-практичний посібник / Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 312 с.; Налоговое право России : учебник для вузов / [Бондарь Н. С., Викулин А. Ю., Карасева М. В., Кучеров И. И. и др.] ; отв. ред. д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. – М. : НОРМА, 2004. – 720 с.; Филина Ф. Н. Налоги и налогообложение в Российской Федерации : учеб. пособие / Ф. Н. Филина. – М. : ГроссМедиа : РОСБУХ, 2009. – 424 с.

² Орлюк О. П. Фінансове право. Академічний курс : підручник / Орлюк О. П. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – С. 404.

³ Податкове право України : навч. посіб. / [Бех Г. В., Дмитрик О. О., Кобильник Д. А. та ін.] ; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – С. 80–81.

існувати і є предметом оподаткування, до тих пір поки статус особи не буде змінено й залишатимуться відповідні пільги. Тому, крім наявності самого об'єкта, значення має і правовий статус платника податків і зборів, і юридичний факт, що породжує, змінює й припиняє податкові правовідносини.

Повному уявленню про сутність об'єктів податкових правовідносин сприяє їх класифікація. Найбільш поширеною в юридичній літературі вважається класифікація об'єктів правовідносин залежно від їх характеру і виду правовідносин. За цим критерієм більшість дослідників виділяють такі об'єкти: предмети матеріального світу; речі й цінності (матеріальні блага); особисті немайнові блага (нематеріальні особисті блага); послуги як результат певної поведінки; продукти духовної творчості, поведінка, дії суб'єктів.¹

Досліджуючи об'єкти фінансових правовідносин, М.В. Карасьова зазначає, що принцип єдності підстав класифікації може бути дотриманим лише тоді, коли вона буде повністю побудована на основі «віддільних об'єктів правовідносин» незалежно від механізму їх утворення. Віддільними об'єктами правовідносин є відокремлені від матеріального змісту правовідносин зовнішньо обмежені, на даний час існуючі явища (предмети) навколишнього середовища. До віддільних належать усі об'єкти за винятком результатів дій суб'єктів правовідносин, які мають бути виключені з наведеної класифікації, оскільки порушується принцип єдності її підстав.²

Заслуговує на увагу думка В.Д. Чернадчука із цього питання, відповідно до якої об'єкти бюджетних правовідносин поділяються на ті, що визначені бюджетно-правовими нормами, і ті, що не зафіксовані в них та можуть бути виведені лише в процесі наукової абстракції (діяльність щодо здійснення бюджетного контролю). Зафіксовані в бюджетно-правових нормах об'єкти бюджетних правовідносин становлять віддільні об'єкти.³ Творче осмислення наведеного положення та його трансформація у площину податкового права дає підстави говорити про те, що віддільними об'єктами є прості об'єкти податкових правовідносин – матеріальні й нематеріальні блага, – зафіксовані в нормах податкового права.

¹ Теория государства и права : курс лекцій / [Байтин М. И., Григорьев Ф. А., Зайцев И. М. и др.] ; под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. – М. : Юристъ, 1997. – С. 495.

² Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 148.

³ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми : Університетська книга, 2008. – С. 119.

На нашу думку, усі об'єкти податкових правовідносин залежно від фактору часу можна поділити на змінні й незмінні (сталі). Змінні об'єкти за кількісним значенням мають властивість змінюватися (збільшуватися чи зменшуватися) із плином часу. Наприклад, податковий борг, складовою якого є пеня, збільшується з кожним днем прострочення його сплати. Незмінні ж об'єкти залишаються сталими, їх величина (обсяг) у грошовому вираженні не змінюється. Так, при повному арешті активів об'єкт податкових правовідносин залишається незмінним.

Залежно від виду платежу серед об'єктів податкових правовідносин, вважаємо, можна виділити грошові кошти у формі податку, грошові кошти у формі збору, внеску, плати, мита.

Певний науковий інтерес являє звернення до філософського погляду думка на поділ категорій на «загальне – особливе – одиничне», яка надалі дістала свій розвиток у працях А.П. Дудіна,¹ Ю.О. Крохіної,² В.Д. Чернадчука.³ Так, дослідники виділяють загальний об'єкт, особливий (видовий) та простий (одиничний, первинний) об'єкти. Хоча науковці називають два останні види об'єктів по-різному, зміст цієї класифікації зводиться до того, що загальний об'єкт (фінанси) притаманний фінансовим правовідносинам, особливий (видовий) об'єкт є елементом окремих видів правовідносин (бюджетних, податкових), простий – об'єкт простих податкових правовідносин.

Запропонована класифікація, як і будь-яка інша, не є бездоганною, що зазначають і самі науковці. Зокрема, один і той же об'єкт може бути загальним для одних правовідносин і видовим для інших. Наприклад, грошові кошти у вигляді податкових платежів є загальним об'єктом для податкових правовідносин та видовим об'єктом для фінансових правовідносин. Податкова інформація та податкова звітність у свою чергу є загальним об'єктом для інформаційних податкових правовідносин і видовим об'єктом для податкових правовідносин.

Оскільки дії зобов'язаного суб'єкта спрямовані на задоволення інтересів уповноваженого, а реалізація інтересів є безсумнівною цінністю, як справедливо

¹ Дудин А. П. Объект правоотношения (вопросы теории) : монография / Дудин А. П. – Саратов : Изд-во Саратовского ун-та, 1980. – С. 71.

² Крохина Ю. А. Бюджетное право и российский федерализм : [монография] / Крохина Ю. А. ; [под ред. Н. И. Химичевой]. – [2-е изд.]. – М. : НОРМА, 2002. – С. 292.

³ Чернадчук В. Д. Бюджетні правовідносини в Україні : теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Чернадчук Віктор Дмитрович. – Київ, 2010. – С. 81–84.

зауважує А.В. Поляков, то і загальним об'єктом правовідносин є різноманітні цінності.¹ Суб'єкти податкових правовідносин вступають у відносини з метою досягнення результату – формування публічних фондів грошових коштів за рахунок податків і зборів для задоволення публічного інтересу. Публічний інтерес завжди пов'язаний з податками і зборами, формуванням публічних фондів грошових коштів. Отже, загальним об'єктом податкових правовідносин є те, із приводу чого виникає правовий зв'язок між суб'єктами, детермінований публічними інтересами у надходженні податків і зборів до публічних фондів грошових коштів. У зв'язку з тим, що всі податкові правовідносини виникають із приводу обчислення та сплати податків, зборів, платежів, загальним об'єктом податкових правовідносин, на нашу думку, є грошові кошти у вигляді податків, зборів (платежів) до публічних фондів грошових коштів.

У кожному сегменті податкових правовідносин, якщо його розглядати відокремлено від інших, можна виділити видовий (особливий), простий (первинний, одиничний) об'єкти. Видові об'єкти податкових правовідносин властиві тільки окремим видам податкових правовідносин, з якими працюють суб'єкти з метою досягнення загального об'єкта податкових правовідносин. Такими об'єктами, на нашу думку, є матеріальні й нематеріальні блага, із приводу яких виникає правовий зв'язок між суб'єктами різних видів податкових правовідносин, детермінований публічними інтересами. Видовим об'єктом інформаційних податкових правовідносин є податкова інформація, податкова звітність; контрольно-податкових правовідносин – показники діяльності підконтрольних суб'єктів (платників податків і зборів).

Простими є об'єкти простих правовідносин, які виникають і змінюються в межах складних податкових правовідносин. З ними працюють суб'єкти з метою досягнення видового й загального об'єктів податкових правовідносин. Простими об'єктами є матеріальні й нематеріальні результати дій суб'єктів податкових правовідносин. Наприклад, конкретна сума податку, окремі податково-правові акти й документи (звіти, декларації, товарно-касові книги, податковий запит, рішення про арешт активів платника податків і зборів, протокол про податкове правопорушення, акт перевірки, рішення про застосування фінансових санкцій,

¹ Поляков А. В. Общая теория права : курс лекций / Поляков А. В. – СПб. : Изд-во «Юридический центр «Пресс», 2001. – С. 562.

скарга на дії контролюючих органів, рішення про надання податкової знижки, податкова консультація тощо).

Загальний об'єкт не є сукупністю видових об'єктів, так само як видовий об'єкт – сукупністю простих, а є новою якістю, результатом зміни останніх. Наприклад, у правовідносинах оподаткування, внаслідок послідовної зміни та накопичення первинних об'єктів податкових правовідносин, пов'язаних з встановленням, обчисленням і перерахуванням податків і зборів, маємо нову якість: кошти від платників у вигляді податкових платежів стають «бюджетними». З простими об'єктами працюють суб'єкти податкових правовідносин з метою досягнення видового, з видовими – з метою досягнення загального об'єкта податкових правовідносин.

Підсумовуючи наведені міркування, об'єктами податкових правовідносин можна вважати матеріальні (грошові кошти у формі податків і зборів) та нематеріальні блага (результати дій, податкова інформація), із приводу яких виникає правовий зв'язок між суб'єктами податкових правовідносин, детермінований публічними інтересами. Загальним об'єктом податкових правовідносин є грошові кошти у вигляді податків і зборів до публічних фондів грошових коштів. Видові об'єкти податкових правовідносин можуть бути матеріальними та нематеріальними, причому нематеріальні є пов'язаними з матеріальними, будучи або похідними від них, або такими, що їм передують. Простими об'єктами податкових правовідносин є матеріальні й нематеріальні результати дій суб'єктів, спрямовані на досягнення видового й загального об'єктів податкових правовідносин.

Запропоновані нами положення розкривають сутність поняття об'єкта податкових правовідносин, вони у свою чергу сприятимуть проведенню подальших теоретичних досліджень правової природи податкових правовідносин.

2.2. Суб'єктний склад податкових правовідносин

Повне уявлення про структуру податкових правовідносин неможливе без дослідження їх суб'єктів, між якими виникає правовий зв'язок. Виникнення податкового правовідношення, а також реалізація в його межах юридичних прав і

обов'язків залежать саме від поведінки суб'єктів як основного його елемента.¹ Недостатня розробленість теоретичних положень щодо особливостей суб'єктів податкових правовідносин зумовлює потребу в глибокому аналізі наукових підходів щодо визначення понять «суб'єкт податкового права», «суб'єкт податкових правовідносин» та «учасник податкових правовідносин».

У юридичній науці домінують два основні підходи до визначення поняття суб'єкта правовідносин. Прихильники першого з них не ототожнюють поняття суб'єкта правовідносин та суб'єкта права і визначають останній як особу, що володіє правосуб'єктністю, тобто особу, потенційно здатну бути учасником правовідносин. А суб'єкт правовідношення – це реальний учасник цих правових відносин.² Інші дослідники, навпаки, визначають учасника правовідносин як особу, яка реально бере участь у правовідносинах, а суб'єкт права і правовідносин не розрізняють.³ Визнаючи поняття суб'єкта права і суб'єкта правовідношення тотожними, С.Ф. Кечек'ян вважає, що достатньо одного терміна «суб'єкт права» для позначення як особи, здатної стати носієм прав і обов'язків, так і особи, яка вже бере участь у правовідношенні.⁴

В «Українській радянській енциклопедії» є визначення суб'єкта права як особи, організації чи іншого суспільного утворення, наділених законом здатністю мати суб'єктивні права та юридичні обов'язки. Здатність бути суб'єктом права (правосуб'єктність) є соціально-юридичною властивістю осіб, якою їх наділяє держава.⁵

Р.Й. Халфіна із цього приводу зазначає, що термін «суб'єкт правовідношення» частіше застосовується як рівнозначний суб'єкту права. Але якщо припустити те, що поняття суб'єкта правовідношення не тотожне суб'єкту

¹ Теория государства и права : учебник / [отв. ред. Л. С. Явич]. – Ленинград : Из-во Ленинградского ун-та, 1982. – С. 294.

² Алексеев С.С. Проблемы теории права. Курс лекций: В 2-х т. Т. 1. Основные вопросы общей теории социалистического права. – Свердловск, 1972. – С. 277–278.

³ Скакун О. Ф. Теорія держави і права : [підручник] / Скакун О. Ф. – Харків : Консум ; Нац. ун-т внутр. справ, 2001. – С. 354.

⁴ Кечекьян С. Ф. Правоотношения в социалистическом обществе / Кечекьян С. Ф. – М. : Изд-во АН СССР, 1958. – С. 83–84.

⁵ Українська радянська енциклопедія : у 12-ти т. Т. 11: Книга 1. / [Антонов О. К., Бабичев Ф. С., Бабій Б. М., Бажан М. П. та ін.] ; за ред. М. П. Бажана. – К. : Голов. ред. УРЕ, 1984. – С. 36.

права, а означає участь у правовідношенні й нічого більше, то і в цьому випадку навряд чи доцільно застосовувати схожі найменування для різних понять.¹

Натомість, О.І. Харитонова слушно зауважує щодо необхідності розмежування понять «суб'єкт права», «суб'єкт прав» і «суб'єкт правовідносин». «Найбільший рівень абстрактності з перерахованих категорій, безумовно, має поняття «суб'єкт права» (при цьому «право» трактується як складова частина цивілізації, об'єктивна категорія, що охоплює всю сукупність загальнообов'язкових норм та правил поведінки, котрі існують у певному суспільстві, тобто виступає як категорія об'єктивна, що дає підстави зробити уточнення – «суб'єкт об'єктивного права»)).² Отже, суб'єкт права є абстрактною, загальноправовою категорією, яка характеризує наявність в особі правосуб'єктності, тобто здатності бути суб'єктом правовідносин. Суб'єкт правовідносин – це реальний учасник правовідносин, який реалізує закріплені за ним нормами права конкретні права та обов'язки.

У податковому праві, як і у фінансовому, проблема співвідношення понять суб'єкта права та суб'єкта правовідносин подібно до теорії права також залишається остаточно невирішеною. Аналіз суб'єктів податкових правовідносин неодноразово зустрічається у працях науковців з фінансового права, зокрема А.В. Бризгаліна, М.В. Карасьової, М.П. Кучерявенка, С.Г. Пепеляєва, А.А. Тедєєва, Н.І. Хімичевої, В.Д. Чернадчука й інших.

Аналізуючи суб'єктів фінансових правовідносин, М.В. Карасьова зазначає, що поняття «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідношення» при всій їх близькості є все ж таки різними поняттями: суб'єкт права – це той, хто володіє правосуб'єктністю і може брати участь у конкретному правовідношенні; суб'єкт правовідносин – це той, хто бере участь у правовідносинах.³

Розмежовуючи поняття суб'єкта податкового права та суб'єкта податкових правовідносин, А.В. Бризгалін слушно акцентує увагу на тому, що суб'єкт податкового права – це особа, яка володіє правосуб'єктністю, носій суб'єктивних прав і обов'язків. Саме завдяки наявності у цієї особи суб'єктивних прав та обов'язків особа потенційно спроможна бути учасником податкових правовідносин.

¹ Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении : [монография] / Халфина Р. О. – М. : Юрид. лит., 1974. – С. 116.

² Харитонова О. І. Адміністративно-правові відносини (проблеми теорії) / Харитонова О. І. – О. : Юридична література, 2004. – С. 75.

³ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 96.

У цілому ж поняття «суб'єкт податкового права» і «суб'єкт податкового правовідношення» співвідносяться як загальне і часткове.¹

На думку М.П. Кучерявенка, суб'єкт податкового правовідношення – це «будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може бути учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав і обов'язків».² Із наведеного визначення слідує, що суб'єкт правовідносин не прирівнюється до їх учасника, тобто за ним визнається потенційна можливість брати участь у податковому правовідношенні.

Розглядаючи питання розмежування суб'єктів та учасників податкових правовідносин, деякі автори звертають увагу на те, що термін «учасники податкового правовідношення» більш ємний, ніж термін «суб'єкти податкового правовідношення», й органічно включає в себе останній: «податкове правовідношення, будучи відносним, може виникати між державою та платником податків і зборів. За відсутності платника податків і зборів ... податкове правовідношення не виникає (наприклад, між державою і податковим агентом), відповідно податкові агенти не належать до суб'єктів податкового правовідношення, а є власне його учасниками...».³ Таке положення, на нашу думку, викликає певний сумнів. По-перше, постає питання: які ж тоді правовідносини виникають між державою й податковим агентом, якщо не податкові? По-друге, з визначення суб'єкта податкових правовідносин впливає два критерії, яким повинен відповідати останній. Перший – це участь у податкових правовідносинах та другий – реалізація податкових прав і обов'язків, закріплених нормами податкового права. Податкові агенти відповідають обом цим критеріям. Так, відповідно до п. 18.2 ст. 18 ПК України податкові агенти прирівнюються до платників податку, мають права та виконують обов'язки, встановлені кодексом для платників податків і зборів. А, наприклад, у ст. 1 ПК РК визначені відносини, що регулюються кодексом: «...відносини між державою та платником податків і зборів (податковим агентом),

¹ Налоги и налоговое право : учебное пособие для студентов вузов / [Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. и др.] ; под. ред. А. В. Брызгалина. – М. : Центр «Налоги и финансовое право» : Аналитика-Пресс, 1998. – С. 131–132.

² Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 313.

³ Ильюшихин И. Н. Понятие и признаки налогового правоотношения / И. Н. Ильюшихин // Известия вузов. Правоведение. – 2000. – № 2. – С. 135.

пов'язані з виконанням податкового обов'язку».¹ Таким чином, податкові агенти є суб'єктами податкових правовідносин.

З урахуванням викладеного суб'єкта податкових правовідносин можна визначити як особу, за якою нормами податкового права закріплені суб'єктивні права та обов'язки і яка може брати участь у податкових правовідносинах. Якщо права та обов'язки закріплені нормами податкового права, тобто особа має податкову правосуб'єктність, то вона може реалізувати свою поведінку в конкретних податкових правовідносинах. Учасник податкових правовідносин – це особа, яка бере участь у податкових правовідносинах, поведінка якої регулюється нормами податкового права. У податковому праві, як і у фінансовому та теорії права взагалі, поняття «суб'єкт правовідношення» та «учасник правовідношення» співвідносяться як загальне і часткове. А це означає, що учасник податкового правовідношення обов'язково є суб'єктом податкового правовідношення, а суб'єкт податкового правовідношення може і не бути учасником податкового правовідношення.

Питання класифікації суб'єктів податкових правовідносин є досить актуальними, що зумовлено необхідністю окреслення кола осіб, між якими виникають податкові правовідносини, а також удосконалення податкового законодавства. Питання класифікації суб'єктів податкових правовідносин неодноразово розглядалися у працях науковців з фінансового і податкового права. Але разом з тим мають місце різні погляди на визначення критеріїв класифікації та виокремлення суб'єктів, що змушують нас по-новому поглянути на цю проблематику.

У теорії права поширеною є думка про поділ суб'єктів правовідносин на індивідуальних (фізичні особи) та колективних (об'єднання осіб).² Так, наприклад, О.Ф. Скакун виділяє індивідуальних суб'єктів (фізичних осіб), колективних суб'єктів (юридичних осіб), державу та її структурні одиниці (державні утворення,

¹ Налоговый кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. № 99-IV [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.salyk.kz/ru/taxcode/pages/default.aspx>.

² Загальна теорія держави і права : [підручник для студентів юридичних спеціальностей вищих навчальних закладів] / за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. – Харків : Право, 2002. – С. 338.

адміністративно-територіальні утворення) та соціальні спільноти (народ, нація, етнічні групи тощо).¹

Схожу позицію мають і представники фінансово-правової науки. Наприклад, М.В. Карасьова виділяє три основні групи суб'єктів фінансових правовідносин: а) суспільно-територіальні утворення; б) колективні суб'єкти; в) індивідуальні суб'єкти.² До суспільно-територіальних утворень відносять державу та її адміністративно-територіальні одиниці; колективними суб'єктами визнаються органи державної влади, організації тощо; а індивідуальними суб'єктами права – громадяни.

Більшість науковців підтримують класифікацію суб'єктів податкових правовідносин на державу, податкові органи, платників податків і зборів. Як зазначає О.Ю. Грачова, податкове правовідношення складається між різними категоріями суб'єктів, але основними групами суб'єктів є платники податків, платники зборів і податкові органи.³ Така позиція, на нашу думку, потребує уточнення, оскільки, враховуючи норми чинного податкового законодавства, крім податкових інспекцій, діють також органи державної влади, уповноважені здійснювати контроль за сплатою мита. Слід відмітити, що поділ платників податкових платежів на платників податків і платників зборів уявляється цілком обґрунтованим, оскільки категорії «податок» та «збір» за своєю сутністю і природою є різними. Вперше у податковому законодавстві було закріплено визначення податку і збору як різних за значенням понять у ст. 6 ПК України. Незважаючи на це, осіб, які є платниками і податків, і зборів визначено у ст. 15 ПК України під назвою «Платники податків». У зв'язку із цим, пропонуємо доповнити назву ст. 15 ПК України після слів «Платниками податків» словами «і зборів», термін «платники податків» замінити у ПК України терміном «платники податків і зборів».

М.О. Перепелиця доповнює наведену вище класифікацію такими суб'єктами: державні органи, пов'язані зі сплатою податків і зборів; суб'єкти, які сприяють сплаті

¹ Скакун О. Ф. Теорія держави і права : [підручник] / Скакун О. Ф. – Харків : Консум ; Нац. ун-т внутр. справ, 2001. – С. 355.

² Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 99.

³ Грачева Е. Ю. Налоговое право : вопросы и ответы [Текст] : к изучению дисциплины / Е. Ю. Грачева, Э. Д. Соколова. – 4-е изд., испр. и доп. – М. : Юриспруденция, 2003. – С. 19.

податків.¹ Однак, на нашу думку, при виділенні зазначених суб'єктів потрібно вести мову про суб'єктів, які сприяють сплаті не лише податків, а й зборів.

У теорії податкового права зустрічається поділ суб'єктів податкових правовідносин на владних і зобов'язаних. Так, М.П. Кучерявенко вважає, що «податкове правовідношення обумовлене особливостями методу правового регулювання, типом публічних відносин. Імперативне регулювання владно-майнових податкових відносин передбачає виділення двох сторін податкового правовідношення. Саме в них можна вмістити всю багатоманітність суб'єктів податкових правовідносин, виділивши групу суб'єктів, що включають і представляють державу, які конкретизують оподаткування й управляють ним (владну сторону податкового правовідношення), і групу суб'єктів, що реалізують податковий обов'язок (зобов'язану сторону податкового правовідношення)».² Однак, як правильно відмічає Т.Є. Кагановська, «деякі суб'єкти правовідносин залежно від особливостей регулювання можуть виступати як владною, так і зобов'язаною стороною».³ Наприклад, платник податків і зборів має право на податкову знижку за наслідками звітного податкового року, а держава за певних умов зобов'язана її нарахувати. Виходячи із цього, класифікація суб'єктів податкових правовідносин на уповноважених і зобов'язаних може втратити своє значення, якщо суб'єкти «поміняються місцями», як у відносинах, в яких реалізується обов'язок держави і суб'єктивне право платника податків і зборів. Тому, на нашу думку, логічно поділяти суб'єктів на публічних і приватних. Деякі вчені основою такого поділу вбачають наявність (чи відсутність) повноважень публічної влади у суб'єкта права.⁴ Хоча в юридичній науці поділ суб'єктів на публічних та приватних у межах окремих галузей не практикується, в працях багатьох цивілістів це питання розглядалося неодноразово. З точки зору характеру і значення своєї діяльності, як вважає С.М. Братусь, «юридичні особи буржуазного права поділяються на: а) публічні та

¹ Перепелица М. А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине : [монография] / М. А. Перепелица ; под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2003. – С. 12–13.

² Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 314.

³ Кагановська Т. До питання щодо регулювання прав суб'єктів податково-правових відносин / Т. Кагановська // Вісник академії правових наук України. – 2004. – № 4. – С. 129.

⁴ Мышкин Б. В. Некоторые теретические аспекты содержания налоговой правосубъектности / Б. В. Мышкин // Государство и право. – 2004. – № 3. – С. 94.

б) приватні. Публічними юридичними особами визнаються держава, адміністративно-територіальні утворення, деякі державні установи і так звані публічно-правові корпорації...Приватними юридичними особами є всі інші суспільні утворення – корпорації та установи, діяльність яких не досягає рівня, що має загальнодержавне, публічно-правове значення».¹ Поділ юридичних осіб на публічні та приватні підтримує і Г.Ф. Шершеневич.²

На нашу думку, критерієм розмежування суб'єктів податкових правовідносин на публічних та приватних потрібно визнати інтерес. Досліджуючи приватний і публічний інтереси суб'єктів податкових правовідносин, В.О. Соловйов зазначає, що публічні інтереси полягають у збереженні єдиного економічного простору, у захисті майнових прав публічного суб'єкта, у розподілі податкових повноважень. Приватні ж інтереси науковець зводить до таких: скорочення податкового тягаря, повернення податків у вигляді соціальних благ, захист майнових прав приватного суб'єкта, застосування податкового законодавства найбільш вигідним для платника податків і зборів способом, справедливий розгляд податкових спорів, надання повної й достовірної інформації про податкове законодавство, дотримання податкової таємниці.³ Класифікація суб'єктів податкових правовідносин на публічні та приватні цілком відображає специфіку взаємовідносин між суб'єктами й враховує їх інтереси. Наявність влади, державна форма власності не можуть бути критеріями поділу суб'єктів податкових правовідносин на публічні й приватні, оскільки платниками податків і зборів є, зокрема, казенні підприємства, державні установи, Національний банк України тощо. На нашу думку, така класифікація дає можливість врахувати особливості суб'єктів податкових правовідносин, специфіку їх інтересів, функцій, які вони виконують, а також згрупувати їх у «великі структурні підрозділи».

Залежно від того, чи є участь суб'єкта необхідною ознакою податкового правовідношення, більшість науковців виділяють основних і факультативних

¹ Братусь С. Н. Юридические лица в советском гражданском праве (понятие, виды, государственные юридические лица) : ученые труды. Выпуск XII / Братусь С. Н. – М. : Юридическое издательство Министерства юстиции СССР, 1947. – С. 61–62.

² Шершеневич Г. Ф. Учебник русского гражданского права : по изданию 1907 г. / Г. Ф. Шершеневич. – М. : Фирма «СПАРК», 1995. – С. 91–92.

³ Соловьёв В. А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Соловьёв Владимир Алексеевич. – Москва, 2002. – С. 16–17.

суб'єктів.¹ Зокрема, С.Г. Пепеляєв до першої групи відносить суб'єктів господарської діяльності (платники податків і зборів, податкові агенти) та державні органи, що мають повноваження контролю й управління у податковій сфері (податкові органи, органи державних позабюджетних фондів, митні органи, фінансові органи). До факультативних суб'єктів податкових правовідносин, на його думку, належать: 1) особи, які забезпечують перерахування і збирання податків (банки; органи, що збирають податки і збори); 2) особи, які надають професійну допомогу (представники, податкові консультанти); 3) особи, що надають необхідні дані (нотаріуси, реєстраційні органи, органи ліцензування); 4) особи, котрі беруть участь у заходах податкового контролю (судді, нотаріуси, реєстраційні органи, процесуальні особи); 5) правоохоронні органи (органи податкової міліції).²

На думку А.В. Брызгаліна, суб'єкти податкового права поділяються на такі три групи:

1) державні органи – органи державної податкової служби, митні й фінансові органи, органи казначейства, органи податкової міліції тощо;

2) платники податків і зборів – фізичні особи, юридичні особи, інші категорії платників (філії та представництва юридичних осіб), на яких покладено обов'язок сплачувати податки;

3) особи, які сприяють сплаті податків, – зобов'язані особи, від дій яких залежить належне виконання обов'язків і реалізація прав уповноважених органів, або це особи, що володіють інформацією про платника, необхідною для розрахунку податків (наприклад, податкові агенти, нотаріуси, банки і т.д.).³

Досліджуючи питання суб'єктів податкових правовідносин, А.А. Тедеев виділяє основних суб'єктів податкових правовідносин та інших учасників податкових правовідносин (усі інші, які прямо не зазначені в ст. 9 Податкового кодексу Російської Федерації).⁴

¹ Ильюшихин И. Н. Понятие и признаки налогового правоотношения / И. Н. Ильюшихин // Известия вузов. Правоведение. – 2000. – № 2. – С. 136.

² Налоговое право : учебник / [Пепеляев С. Г., Ахметшин Р. И., Жестков С. В., Ивлиева М. Ф. и др.] ; под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юристъ, 2005. – С. 163.

³ Налоги и налоговое право : учебное пособие для студентов вузов / [Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. и др.] ; под. ред. А. В. Брызгалина. – М. : Центр «Налоги и финансовое право» : Аналитика-Пресс, 1998. – С. 132.

⁴ Тедеев А. А. Налоговое право. Экзаменационные ответы / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. – Ростов н/Д : Феникс, 2003. – С. 132.

Аналіз поглядів на класифікацію суб'єктів податкових правовідносин дозволяє відмітити те, що «інші суб'єкти» у А.А. Тедєєва; «особи, які сприяють сплаті податків» у А.В. Бризгаліна, «факультативні суб'єкти» у С.Г. Пепеляєва, по суті, об'єднують одну й ту ж саму категорію осіб – осіб, які мають другорядні функції, вони є «допоміжними» та сприяють виконанню платником податків і зборів податкового обов'язку.

Із цього приводу ми частково розділяємо позицію А.В. Бризгаліна щодо виділення осіб, які сприяють сплаті податків. Але, на нашу думку, необхідно вести мову про осіб, які не лише сприяють сплаті податків, але й сприяють їх поверненню, забезпечують виконання інших обов'язків основних суб'єктів податкових правовідносин. Наприклад, при поверненні надміру сплачених сум податків і зборів, наданні податкової знижки банки здійснюють перерахування коштів на користь платника податків і зборів. У цьому випадку банк сприяє не сплаті податків і зборів, а «поверненню їх платнику». У зв'язку із цим пропонуємо виділити неосновних суб'єктів податкових правовідносин, до яких належать особи, які сприяють реалізації прав і обов'язків основними суб'єктами податкових правовідносин.

Таким чином, усіх суб'єктів податкових правовідносин за статусом можна поділити на такі види: основні суб'єкти – особи, участь яких у податкових правовідносинах є обов'язковою, та неосновні – особи, які сприяють реалізації прав і обов'язків основних суб'єктів.

У податкових правовідносинах від імені держави беруть участь контролюючі органи, наділені повноваженнями на здійснення контролю за сплатою податків і зборів. До них податковим законодавством віднесено центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України № 236 «Про Державну фіскальну службу України» від 21 травня 2014 року, Державна фіскальна служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань

сплати єдиного внеску.¹ Для позначення органів державної влади, які здійснюють контроль за сплатою податків і зборів, використовуватимемо надалі поняття «контролюючі органи». Так, контролюючі органи забезпечують реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, який, на нашу думку, потрібно включити до переліку загальнодержавних податків і зборів, оскільки єдиний внесок за своєю природою є обов'язковим платежем та підпадає під визначення поняття «збір (плата, внесок)» (п. 6.2. ст. 6 ПК України). Крім того, єдиний соціальний внесок має ознаки податку. Зокрема, він, як і податок, є систематичним платежем, що стягується регулярно, через певні проміжки часу й протягом усього періоду діяльності платника. Такої ж точки зору дотримується О.В. Покатаєва, слушно зауважуючи, що єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування є обов'язковим, безоплатним і безповоротним.² У деяких державах порядок сплати внеску в державні позабюджетні фонди (соціального податку) регулюється податковим кодексом. Наприклад, у ст. 55 Податкового кодексу Республіки Казахстан визначено види податків і зборів до бюджету, серед яких є соціальний податок.³

У 2009 р. у Російській Федерації з переліку федеральних податків і зборів, закріпленого ПК РФ, було виключено єдиний соціальний податок та прийнято Федеральний закон від 24.07.2009 р. № 212-ФЗ «Про страхові внески до Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування Російської Федерації, Федерального фонду обов'язкового медичного страхування».⁴ Такі зміни до законодавства, на нашу думку, можуть призвести до того, що при розрахунку податкового тиску на платників податків ураховуватимуться лише податкові платежі, до яких не належить соціальний внесок, і в результаті отримаємо недостовірні дані про реальні показники – низький рівень податкового тиску, адже податки і збори мають ґрунтуватися на реалістичних

¹ Про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 року № 236 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 55. – Ст. 1507.

² Покатаєва О. В. Правова природа загальнодержавних податків та зборів в Україні : стан, протиріччя та перспективи реформування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Покатаєва Ольга Вікторівна. – Х., 2011. – С. 23.

³ Налоговый кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. № 99-IV [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.salyk.kz/ru/taxcode/pages/default.aspx>.

⁴ О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования: Федеральный Закон от 24 июля 2009 р. № 212-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=126757>.

показниках соціально-економічного розвитку держави і не можуть встановлюватися незалежно від них.

Враховуючи зазначене, пропонуємо доповнити п. 9.1 ст. 9 ПК України пп. 9.1.8 такого змісту: «єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Правове регулювання порядку сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування має регулюватися спеціальними податковими законами, оскільки доповнення окремим розділом ПК України матиме наслідок – переобтяження кодексу нормами права. Отже, пропонуємо доповнити ст. 9 ПК України п. 9.5 такого змісту:

«9.5. Відносини, пов'язані зі справлянням єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування регулюються податковими законами». У зв'язку із цим, пропонуємо доповнити п. 3.1 ст. 3 ПК України після слів «цього Кодексу» словами «податкових законів, що регулюють відносини, пов'язані зі справлянням єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

Поряд із терміном «контролюючий орган» законодавець застосовує і термін «орган стягнення», під яким розуміє державний орган, уповноважений здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в межах повноважень, установлених кодексом та іншими законами України (пп. 14.1.137 п. 14.1 ст. 14 ПК України). До таких органів належать виключно контролюючі органи, уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску у межах повноважень, а також державні виконавці в межах своїх повноважень (п. 41.2 ст. 41 ПК України). На нашу думку, це положення потребує уточнення. Державні виконавці – це державні службовці, а тому в статті варто зазначити «державна виконавча служба» замість слів «державні виконавці». На нашу думку, застосування поняття «органи стягнення» є сумнівним. По-перше, крім статей, в яких визначається поняття органів стягнення, цей термін у податковому законодавстві вживається досить рідко. По-друге, функції органів стягнення виконують всього два суб'єкти – державні виконавці та контролюючі органи. По-третє, органи стягнення не мають права приймати рішення про стягнення податкового боргу, а діють виключно за рішенням суду (п. 87.11 ст. 87 ПК України).

Таким чином, владним суб'єктом податкових правовідносин є уповноважені від імені держави контролюючі органи, що забезпечують реалізацію єдиної державної політики в частині адміністрування податків і зборів, єдиного внеску, митних платежів.

Під владним впливом держави, від імені якої діють контролюючі органи, перебуває зобов'язаний суб'єкт податкових правовідносин – платник податків і зборів. На нього покладено обов'язок зі сплати податків і зборів. Законодавство іноземних держав визначає платника податків і зборів як осіб, на яких покладено обов'язок сплачувати податки і збори (ст. 19 ПК РФ, ст. 13 ПК РБ, п. 35 ст. 12 ПК РК). Відповідно до п. 15.1 ст. 15 ПК України платниками податків і зборів визнаються фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків і зборів згідно з кодексом. Як бачимо, у ПК України поняття платника податку визначено більш змістовно, з виділенням таких ознак: наявність, одержання (передача) об'єктів оподаткування; провадження діяльності (операцій), що є об'єктом оподаткування. Однак, незважаючи на це, ст. 15 ПК України потребує уточнення, оскільки платник податків і зборів за відсутності об'єкта оподаткування, зобов'язаний сплатити збір (плату, внесок), якщо на його користь вчинені юридично значимі дії державним органом, що безпосередньо впливає з визначення поняття збору (п. 6.2 ст. 6 ПК України). З огляду на це пропонуємо доповнити п. 15.1 ст. 15 ПК України після слів «згідно з Кодексом або податковими законами» словами «або на їх користь вчинено юридично значимі дії державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами».

Певний інтерес становить питання щодо органів державної влади як платників податків і зборів. Згідно з п. 15.1 ст. 15 ПК України юридичні особи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування є платниками податків і зборів. Аналіз ПК України дозволяє визнати органи державної влади, крім встановлених законом виключень, платниками податків і зборів (наприклад, податку на доходи фізичних осіб), що дає підстави, зокрема для віднесення контролюючих органів до категорії платників

податків і зборів та податкових агентів. Але в цьому випадку маємо лише одного суб'єкта як учасника податкових правовідносин. Контролюючі органи виступають одночасно як владний і зобов'язаний суб'єкт, що суперечить двосторонньому характеру правовідносин як правовому зв'язку між конкретними суб'єктами через їх права, обов'язки. Одна і та сама особа не може бути одночасно і контролюючим, і підконтрольним суб'єктом. Відповідно до Конституції України контролюючим органом є Рахункова палата України, яка крім контролю за використанням коштів державного бюджету, здійснює контроль за їх надходженням.

Науковий та практичний інтерес викликає питання про правосуб'єктність платників податків і зборів. Зокрема, відсутній єдиний підхід науковців до визначення моменту виникнення дієздатності фізичної особи. Так, наприклад, М.В. Карасьова вважає, що податкова дієздатність у більшості випадків є похідною стосовно цивільної та трудової, і вік її виникнення – 14 років.¹ П.С. Пацурківський також вважає, що моментом настання податкової дієздатності фізичної особи є виповнення їй 14 років.² М.П. Кучерявенко пов'язує виникнення податкової дієздатності з досягненням 16 років, пояснюючи це отриманням паспорту, обов'язком отримання ідентифікаційного коду платника податків і зборів.³ На думку В.І. Гурєєва, податкова дієздатність повинна наставати після досягнення 18 років.⁴

Фізична особа стає фактично дієздатною, коли вона набуває здатності отримувати майно або доходи.⁵ Вважаємо, що обов'язок сплати податків і зборів фізичною особою необхідно пов'язувати зі здійсненням нею трудової або підприємницької діяльності. Усі податки і збори відраховуються із заробітної плати особи, яка працює. Відповідно до ст. 188 Кодексу законів про працю України не допускається прийняття на роботу осіб молодше шістнадцяти років.⁶ Варто згадати ст. 35 Цивільного кодексу України, в якій встановлено, що повна цивільна дієздатність може бути надана фізичній особі, яка досягла шістнадцяти років і бажає

¹ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 135–137.

² Пацурківський П. С. Проблеми теорії фінансового права : [монографія] / Пацурківський П. С. – Чернівці : ЧДУ, 1998. – С. 201.

³ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 427.

⁴ Гуреев В. И. Налоговое право / Гуреев В. И. – М. : Экономика. – С. 13.

⁵ Щербанюк О. В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин / Щербанюк О. В. – Чернівці : Рута, 2000. – С. 182–189.

⁶ Кодекс законів про працю України від 10 грудня 1971 р. № 322-VIII // Відомості Верховної Ради Української РСР. – 1971. – Додаток до № 50. – Ст. 375.

займатися підприємницькою діяльністю.¹ Особа, яка зареєстрована як фізична особа-підприємець, незважаючи на те, займається вона підприємницькою діяльністю чи ні, повинна вести податковий облік і подавати податкову звітність. Положення щодо податкової правоздатності та податкової дієздатності, на нашу думку, необхідно закріпити у ПК України.

Вважаємо, що не менш важливим є питання представництва платників податків і зборів. ПК України не визначено осіб, які можуть здійснювати представництво на підставі закону. Цивільне законодавство визнає представниками батьків, опікунів, піклувальників. Але ж норми цивільного законодавства не поширюються на податкові правовідносини. Тому це питання також потребує відповідного врегулювання. Враховуючи наведені міркування, пропонуємо доповнити ПК України статтею 15-1 такого змісту:

«Стаття 15-1. Податкова правоздатність і податкова дієздатність фізичної особи

15-1.1. Податковою правоздатністю фізичної особи є її здатність мати необхідні податкові права та обов'язки.

15-1.2. Податковою дієздатністю фізичної особи є її здатність самостійно своїми діями набувати податкових прав та обов'язків, нести відповідальність за податкові правопорушення.

15-1.3. Податкова правоздатність фізичної особи виникає з моменту її народження і припиняється у момент її смерті.

15-1.4. Податкова дієздатність виникає у фізичної особи, яка досягла вісімнадцяти років.

15-1.5. Податкова дієздатність виникає у фізичної особи, яка прийнята на роботу, або зареєстрована як фізична особа-підприємець, або провадить діяльність, що є об'єктом оподаткування.

Фізичну особу, яка не має податкової дієздатності, представляють у відносинах з третіми особами законні представники (батьки або особи, що їх замінюють, органи опіки та піклування)».

Досліджуючи податкову дієздатність, Б.В. Мишкін звертає увагу на наявність у її складі угодоздатності, яка є обов'язковим елементом правосуб'єктності особи,

¹ Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40–44. – Ст. 356.

оскільки податкові зобов'язання можуть виникнути як в результаті укладення тієї чи іншої угоди, так і в результаті інших цивільно-правових підстав (факту володіння майном, наявності доходу та ін.).¹ Така позиція уявляється певною мірою сумнівною, тому що податкові відносини є імперативними і мають владний характер. Вважаємо, угодоздатність доцільно розглядати як категорію цивільного чи господарського права. Але, в цьому випадку оперувати нею треба обережно, оскільки не всі цивільно-правові відносини виникають у зв'язку з укладенням угоди, має місце і завдання шкоди тощо.

У фінансово-правовій науці склалися два основні підходи до виникнення податкової правосуб'єктності юридичних осіб. Перший зводиться до того, що податкова правосуб'єктність (податкова правоздатність і податкова дієздатність) виникає з моменту державної реєстрації юридичної особи. Другий полягає в тому, що з моменту взяття юридичної особи на облік в контролюючих органах. З цього приводу варто зазначити те, що різниця між державною реєстрацією і взяттям на облік є майже «невидимою». Відповідно до ст. 26 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» державний реєстратор у день державної реєстрації юридичної особи зобов'язаний передати відповідним контролюючим органам відомості з реєстраційної картки на проведення державної реєстрації юридичної особи. Підставою для взяття юридичної особи на облік в контролюючих органах є надходження до цих органів відомостей з реєстраційної картки на проведення державної реєстрації юридичної особи.² Враховуючи те, що в день державної реєстрації державний реєстратор зобов'язаний передати контролюючим органам відомості, які є підставою для взяття юридичної особи на облік, моментом виникнення податкової правосуб'єктності юридичної особи необхідно вважати день її державної реєстрації. Тому пропонуємо доповнити ПК України ст. 15-2 такого змісту:

«Стаття 15-2. Податкова правоздатність і податкова дієздатність юридичної особи

¹ Мышкин Б. В. Некоторые теретические аспекты содержания налоговой правосубъектности / Б. В. Мышкин // Государство и право. – 2004. – № 3. – С. 92.

² Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців: Закон України від 15 травня 2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 31–32. – Ст. 263.

15-2.1. Податковою правоздатністю юридичної особи є її здатність мати відповідні податкові права та обов'язки.

15-2.2. Податковою дієздатністю юридичної особи є її здатність самостійно своїми діями набувати податкових прав та обов'язків, нести відповідальність за податкові правопорушення.

15-2.3. Податкова правоздатність та дієздатність юридичної особи виникають з моменту її державної реєстрації».

Аналіз правового статусу платника податків і зборів потребує звернення до такого поняття як «суб'єкт податку», яке виникло набагато раніше і за змістом майже не відрізнялося від платника. Поняття «суб'єкт податку» з часом змінювалося та розвивалося й об'єктивно відображало закономірності розвитку податків у державі. Історично склалося різне розуміння поняття суб'єкта податку. Так, Д. Львов у своїй праці «Курсь фінансового права» (1887 р.) відмічав, що суб'єктом податку є кожний громадянин держави, на якого покладено обов'язок у міру своїх сил і податної здатності нести майнову жертву на користь суспільства.¹

Розглядаючи цю проблему, Д. Боголепов вказував, що суб'єкт податку – це особа, яка вносить податок. Суб'єкт або платник податку не завжди є дійсним його носієм, бо часто він перекладає податок на інших, наприклад, «обкладаючи ввізним митом гас і збираючи це мито з імпортера, держава знає, що податок буде перекладений на споживачів гасу».²

М.П. Кучерявенко акцентує увагу на тому, що якщо суб'єкт податку характеризується юридичним обов'язком перерахування податку до бюджету, реальні кошти для цього надає платник податку.³ Інші представники фінансово-правової науки вважають, що платник податку і суб'єкт податку є синонімами.⁴ На нашу думку, відмінність між суб'єктом і платником податку простежується лише в межах непрямого оподаткування. Враховуючи те, що законодавець оперує лише одним

¹ Львов Д. Курсь фінансового права / Львов Д. – Казань : Типографія Імператорського університета, 1887. – С. 286–287.

² Боголепов Д. П. Краткий курс финансовой науки : учебник для вузов / Боголепов Д. П. – [2-е изд., испр. и доп.]. – Х. : Пролетарий, 1929. – С. 18–19.

³ Кучерявенко Н. П. Налоговое право / Кучерявенко Н. П. – Харьков : Консум, 1998. – С. 74.

⁴ Перепелица М. А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине : [монография] / М. А. Перепелица ; под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2003. – С. 31.

поняттям – «платник податку», виділення суб'єкта податку має важливе значення для подальших наукових досліджень.

Зобов'язаним суб'єктом податкових правовідносин є також податковий агент, прирівняний згідно з податковим законодавством до платника податків і зборів. ПК України встановив, що особи, на яких кодексом покладено обов'язок сплачувати податки, визнаються платниками податків і зборів (п. 15.1 ст. 15 ПК України), а особи, на яких покладено обов'язок перерахувати податок, визнаються податковими агентами (п. 18.1 ст. 18 ПК України).

Податковим агентом, як вважає М.О. Перепелиця, може бути юридична або фізична особа, яка є джерелом виплати доходів платнику податків і зборів, тобто від якого останній отримує дохід.¹ Сумнівним, на нашу думку, є віднесення податкових агентів до суб'єктів, що сприяють сплаті податків.² Податкові агенти не сприяють сплаті податків і зборів, а самі перераховують (сплачують) їх, тобто здійснюють визначені податковим законодавством дії щодо нарахування й сплати податків і зборів. Тим більше, за податковим законодавством податкові агенти прирівняні до платників податків і зборів (п. 18.2 ст. 18 ПК України); несуть відповідальність на рівні з платниками податків і зборів (ст. 47 ПК України); належать до платників податків і зборів (п. 162.1 ст. 162 ПК України).

Важливим питанням, на нашу думку, є з'ясування кола осіб, які можуть виступати податковими агентами. Так, наприклад, згідно з п. 1 ст. 24 ПК РФ, податковими агентами визнаються особи, на яких відповідно до кодексу покладено обов'язки щодо обчислення, утримання у платника податків і зборів та перерахування податків до бюджетної системи РФ.³ Поняття податкового агента конкретизується в податковому законі Республіки Білорусь: податковим агентом визначена юридична або фізична особа, господарська група, просте товариство, довірчий керуючий, які є джерелом виплати доходів платнику і (або) на які в силу кодексу та інших актів податкового законодавства покладаються обов'язки щодо обчислення, утримання у

¹ Перепелиця М. А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине : [монография] / М. А. Перепелица ; под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2003. – С. 22.

² Податкове право України : навч. посіб. / [Бех Г. В., Дмитрик О. О., Кобильнік Д. А. та ін.] ; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – С. 67.

³ Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации от 3 августа 1998 г. – № 31.

платника та перерахування до бюджету податків, зборів (мита) (ст. 23 ПК РБ).¹ У ст. 18 ПК України, в якій визначено, хто є податковим агентом, не конкретизується, яка саме особа: юридична чи фізична і т.д. Аналіз пп. 14.1.180 п. 14.1 ст. 14, пп. 268.5.1 п. 268.5 ст. 268 ПК України свідчить про те, що до податкових агентів належать: юридичні особи (їх філії, представництва, відділення, інші відокремлені підрозділи), фізичні особи – підприємці та самозайняті особи. Узагальнимо, що податковими агентами є суб'єкти податкових правовідносин, на які покладено обов'язок щодо обчислення, утримання та перерахування податків і зборів до публічних фондів грошових коштів від імені та за рахунок платників податків і зборів.

Правовідносини між податковим агентом та платником податків і зборів мають деякі ознаки представництва: податковий агент від імені платника та за його рахунок сплачує податки та збори. На відміну від представника, податковий агент реалізує податкові обов'язки, покладені виключно на нього, а не на платника. Коло обов'язків податкового агента чітко визначене: обчислення, утримання та перерахування податків і зборів, а обсяг повноважень представника може повністю залежати від волевиявлення платника податків і зборів (у разі оформлення довіреності). Участь законного представника у податкових правовідносинах має імперативний характер. Водночас податковий агент може бути як представником, так і особою, яку представляють. Однак представництво у податковому праві має свою специфіку, зумовлену методом правового регулювання податкових відносин. На думку М.В. Жернакова, податкове представництво є правовідношенням, у якому юридичні дії, які здійснюються представником в межах його повноважень, створюють, змінюють або припиняють податкові права й обов'язки суб'єкта, якого представляють.² Представництво є складними правовідносинами за колом правових зв'язків, що утворюються між його суб'єктами. При представництві складається такі три кола відносин: між платником податків і зборів та представником; між представником і державою; між платником податків і зборів та державою. При цьому

¹ Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-3 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь от 07.01.2010 г. – № 4, 2/1623.

² Жернаков М. В. Представительство в налоговом праве: понятие и классификация / М. В. Жернаков // Финансовое право. – 2007. – № 1. – С. 27–28.

відносини між платником податків і представником виникають із цивільного правочину, оформленого довіреністю, і є цивільно-правовими.

Правовий статус представника має факультативний (допоміжний) характер, оскільки представник, по-перше, допомагає платнику податків і зборів реалізовувати права та обов'язки, по-друге, не має власного майнового інтересу в податкових правовідносинах, і, по-третє, закон не покладає на нього обов'язки (крім законного представника). У зв'язку з цим представник є неосновним суб'єктом, а платник податку і податковий агент – основними суб'єктами податкових правовідносин.

Певний інтерес викликає питання про правовий статус податкових керуючих. З одного боку, їх функції та повноваження спрямовані на погашення податкового боргу платника податків і зборів. Податковий керуючий має свій спеціальний статус, який у свою чергу носить факультативний (допоміжний) характер, оскільки його права й обов'язки пов'язані із забезпеченням виконання податкових зобов'язань платниками податків і зборів. Податковий керуючий надає можливість платнику податків і зборів погасити податковий борг, тим самим допомагаючи контролюючим органам контролювати і вимагати повного виконання податкового обов'язку перед державою. З іншого боку, податковий керуючий призначається із числа посадових осіб контролюючого органу відповідно його керівником, і діє від імені контролюючого органу.

На нашу думку, немає достатніх підстав для виокремлення податкового керуючого як самостійного суб'єкта податкових правовідносин і визнання його основним чи неосновним суб'єктом, оскільки податковий керуючий є працівником контролюючих органів і виконує допоміжну роль у забезпеченні виконання податкового обов'язку платником податків і зборів. Отже, можна говорити про його подвійний статус і про наявність додаткової спеціальної правосуб'єктності.

Враховуючи вищезазначене, запропоновано доповнити ПК України ст. 7-1, яку викласти у такій редакції:

«Стаття 7-1. Учасники відносин, що регулюються податковим законодавством України

7-1.1. Учасниками відносин, що регулюються податковим законодавством України, є:

7-1.1.1. фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, які визнаються цим Кодексом платниками податків і зборів, їх представники;

7-1.1.2. особи, які визнаються цим Кодексом податковими агентами;

7-1.1.3. органи державної влади, які визнаються цим Кодексом контролюючими органами та органами стягнення».¹

Розглянуті вище класифікації суб'єктів є досить умовними, головне, вважаємо, виявити особливості суб'єктного складу податкових правовідносин, зумовлені сферою їх виникнення та розвитку, а також методом правового регулювання. Такими особливостями, на нашу думку, можна визнати: обов'язкову участь держави; представницький характер участі держави; нерівність суб'єктів податкових правовідносин, підпорядкованість платника податків і зборів (податкового агента) державі; пріоритетність публічного інтересу над приватним; специфіку участі банків; детермінованість складу неосновних суб'єктів. Розглянемо особливості суб'єктного складу податкових правовідносин більш детально.

По-перше, обов'язкова участь держави. Право держави вимагати сплати податків і стягувати є суверенним правом, тому що не належить і не може належати нікому іншому, а тому повинно розглядатися як «прояв верховенства держави по відношенню до всієї іншої влади, яка виникає в процесі життєдіяльності суспільства».² Держава встановлює податкову систему, визначає права й обов'язки суб'єктів податкових правовідносин, регулює порядок сплати податків і зборів до публічних фондів грошових коштів.

По-друге, представницький характер участі держави у податкових правовідносинах. Якщо суб'єктом правовідносин є держава, то реальним суб'єктом виступає держава в особі відповідного державного органу.³ Держава реалізує свої функції через наділення державних органів повноваженнями відповідно до тієї чи іншої своєї функції.

По-третє, юридична нерівність суб'єктів податкових правовідносин, підпорядкованість платника податків і зборів (податкового агента) державі полягає у тому, що один із суб'єктів має владні повноваження по відношенню до іншого. З

¹ Пасічна І. О. Проблеми класифікації суб'єктів податкових правовідносин / І. О. Пасічна // Юридична Україна. – 2012. – № 5. – С. 32.

² Шевцов В. С. Суверенитет советского государства / В. С. Шевцов. – М. : Юрид. лит., 1972. – С. 31–32.

³ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 114.

юридичної нерівності суб'єктів податкових правовідносин логічно впливає четверта особливість – пріоритетність інтересу владного суб'єкта над інтересом зобов'язаного.

По-п'яте, специфіка участі банків у податкових правовідносинах. Банки є неосновними суб'єктами, тобто такими, що сприяють реалізації прав та обов'язків основними суб'єктами, оскільки виконують доручення платників податків і зборів, податкових агентів, інших зобов'язаних осіб відносно перерахування податків до публічних фондів грошових коштів. Одночасно, будучи неосновними суб'єктами, банки можуть виступати і як платники податків і зборів, і як податкові агенти («потрійна природа участі» у правовідносинах).

По-шосте, детермінованість складу неосновних суб'єктів. Склад неосновних суб'єктів детермінований видом податкових правовідносин. Так, в охоронних податкових правовідносинах можуть брати участь державний виконавець; у контрольних податкових правовідносинах – експерт у разі проведення експертизи під час здійснення податкового контролю; в інформаційних податкових правовідносинах – перекладач у випадку отримання інформації від іноземних державних органів щодо діяльності платника податків, органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, що надають інформацію контролюючим органам; у правовідносинах оподаткування – представник, який від імені платника податків і зборів та за його рахунок виконує податковий обов'язок; банк, органи, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів і т.д.

Підсумовуючи наведені міркування, можна запропонувати визначення суб'єкта податкових правовідносин як особи, за якою нормами податкового права закріплені суб'єктивні права й обов'язки і яка може брати участь у податкових правовідносинах. Поняття «суб'єкт правовідношення» та «учасник правовідношення» співвідносяться як загальне і часткове, а це означає, що учасник податкового правовідношення обов'язково є суб'єктом податкового правовідношення, а суб'єкт податкового правовідношення може і не бути учасником податкового правовідношення.

2.3. Особливості змісту податкових правовідносин

Дослідження змісту податкових правовідносин потребує з'ясування низки питань, насамперед, це стосується понять «юридичний зміст правовідносин», «матеріальний зміст правовідносин», встановлення їх взаємозв'язку, аналізу та уточнення співвідношення змісту з нормативною моделлю податкових правовідносин та вирішення інших питань, які мають значення для науки фінансового права. Визначення поняття юридичного змісту податкових правовідносин має і практичне значення, оскільки дозволяє виявити співвідношення з реальною поведінкою суб'єктів податкових правовідносин, яка підпадаючи під регулюючий вплив норм податкового права має юридично значущі наслідки.

У теорії права утвердилася думка про те, що зміст будь-яких правовідносин розглядається у двох аспектах: матеріальному і юридичному. Р.Й. Халфіна у своїй праці відзначає, що у структурі правовідношення, крім учасників, наявні такі елементи: права й обов'язки, їхній взаємозв'язок; реальна поведінка учасників правовідношення у співвідношенні з правами й обов'язками.¹

Деякі дослідники пропонують не поділяти зміст правовідносин на матеріальний та юридичний. Так, О.І. Харитонова говорить про зміст правовідносин як про єдине поняття, що охоплює суб'єктивні права й обов'язки останніх, оскільки юридичний зв'язок між певними суб'єктами (взяті у сукупності суб'єктивне право та юридичний обов'язок) за своєю сутністю є ніщо інше як власне правове відношення за участю цих суб'єктів.² Слід погодитися з тим, що юридичний зміст як сукупність суб'єктивних прав та обов'язків властивий тільки правовідношенню, тоді як матеріальний зміст у момент виникнення правовідношення може і не існувати.³

Фактичним (матеріальним) змістом фінансових правовідносин є реальна поведінка їх суб'єктів, тоді як юридичним змістом – суб'єктивні юридичні права й обов'язки, що встановлено фінансово-правовою нормою. Фактичний зміст пов'язує

¹ Халфіна Р. О. Общее учение о правоотношении : [монография] / Халфіна Р. О. – М. : Юрид. лит., 1974. – С. 211.

² Харитонова О. І. Адміністративно-правові відносини (проблеми теорії) / Харитонова О. І. – О. : Юридична література, 2004. – С. 58.

³ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 431.

фінансові правовідносини з реальними відносинами, а юридичний є правовим засобом формування й забезпечення фактичного змісту.¹

Права й обов'язки учасників як елементи правовідносин, їхній зв'язок є вираженням належного і як такі створюють лише можливість певної поведінки. Як би точно не була визначена модель поведінки в сукупності прав та обов'язків учасників, це все-таки ще можливість, а не дійсність. Виникнення в особи чітко визначених прав і обов'язків, установлення певних санкцій у випадку порушення обов'язків являють собою реальність, дійсність. Але ця реальність, дійсність особливого роду. Правове розпорядження, що міститься в нормі, конкретизоване у застосуванні до учасників у вигляді їхніх прав і обов'язків, перетвориться в дійсність тоді, коли воно буде співвіднесено з реальною поведінкою.²

Як справедливо зазначає Д.М. Лук'янець, «юридичний зміст – це нормативна модель відносин, а фактичний зміст – реальне втілення цієї моделі».³ Між фактичним і юридичним змістом існує тісний взаємозв'язок: фактичний зміст пов'язує податкові правовідносини з реальними відносинами, а юридичний зміст, встановлений у моделі податкових правовідносин, забезпечує перетворення моделі податкових правовідносин у реальні відносини. Юридичний зміст, закріплений у моделі податкових правовідносин, забезпечує можливість трансформації моделі за визначених законом обставин (юридичних фактів) у реальні податкові відносини, й одночасно становить сукупність суб'єктивних юридичних прав та обов'язків, їх взаємозв'язків. Таким чином, юридичний зміст податкових правовідносин, на нашу думку, охоплює суб'єктивні юридичні права й обов'язки, що забезпечують можливість трансформації моделі податкових правовідносин за визначених законом обставин (юридичних фактів) у реальну поведінку суб'єктів цих відносин.

Реальна поведінка учасників правовідносин детермінована їх інтересами. Змістом податкових правовідносин є належне й безумовне виконання платником податків і зборів обов'язків перед державою з метою забезпечення задоволення її публічних інтересів. Отже, в податкових правовідносинах домінує публічний інтерес

¹ Фінансове право України : підручник для студ. вищ. навч. Закладів / [Бех Г. В., Дмитрик О. О., Криницький І. Є. та ін.] ; за ред. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2004. – С. 32–33.

² Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении : [монографія] / Халфина Р. О. – М. : Юрид. лит., 1974. – С. 209.

³ Лук'янець Д. М. Адміністративно-деліктні відносини в Україні : теорія та практика правового регулювання : [монографія] / Лук'янець Д. М. – Суми : Університетська книга, 2006. – С. 12.

держави у надходженні податків і зборів до публічних фондів грошових коштів. Сама ж поведінка суб'єктів спрямована на досягнення певного результату. Досліджуючи податкові правовідносини, С.Д. Цыпкін зазначає, що основний зміст податкового правовідношення складає обов'язок платника податків і зборів внести певну суму в державний бюджет у чітко встановлені строки, вказані в законі чи постанові уряду.¹ Як вважає Н.І. Хімічева, основним змістом податкового правовідношення є обов'язок платника податків і зборів внести в бюджетну систему або позабюджетний державний (місцевий) фонд грошову суму відповідно до встановлених ставок і в передбачені строки, й обов'язок компетентних органів забезпечити сплату податків. Невиконання платниками податків і зборів свого обов'язку має наслідком нанесення матеріальної шкоди державі або муніципальному утворенню, обмежує їх можливості з реалізації своїх завдань і функцій.² Натомість основним змістом податкових правовідносин, Н.Ю. Пришва вважає, «забезпечений державним примусом обов'язок платника внести до бюджету чи державного (публічного) позабюджетного фонду певну суму грошових коштів».³ Як бачимо, представники фінансово-правової науки наголошують на внесенні певної суми грошових коштів до публічних фондів грошових коштів, в результаті чого відбувається формування цих фондів.

Підсумовуючи наведені міркування, на нашу думку, змістом податкових правовідносин можна визнати юридичні права й обов'язки суб'єктів цих відносин та їх реальну поведінку, детерміновані публічними інтересами і спрямовані на досягнення відповідного результату – формування публічних фондів грошових коштів.

Суб'єктивне право – це надана й охоронювана державою можливість (свобода) суб'єкта за своїм баченням задовольняти ті інтереси, які передбачені об'єктивним правом. Право, що належить суб'єкту, є суб'єктивним правом тому, що тільки від волі суб'єкта залежить, як ним розпорядитись.⁴ Суб'єктивне право також визначається як закріплена за уповноваженою особою з метою задоволення її

¹ Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР : правовые вопросы : [монография] / Цыпкин С. Д. – М. : Юрид. лит., 1973. – С. 66.

² Финансовое право : учебник / [Горбунова О. Н., Крохина Ю. А., Писарева Е. Г. и др.] ; под ред. Н. И. Химичевой. – [3-е изд.]. – М. : Юристъ, 2004. – С. 333–334.

³ Пришва Н. Ю. Податкове право : навч. посібник / Пришва Н. Ю. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – С. 75.

⁴ Хропанюк В. Н. Теория государства и права : [учеб. пособие для вузов] / В. Н. Хропанюк ; [под ред. В. Г. Стрекозова]. – М. : ДТД, 1996. – С. 315.

інтересів міра можливої поведінки в цьому правовідношенні, забезпечена накладенням обов'язків на інших осіб.¹ На думку М.В. Цвіка, суб'єктивне право – це гарантована правом і законом міра можливої або дозволеної поведінки особи, яка належить суб'єкту незалежно від того, перебуває він у правових відносинах з іншими суб'єктами чи ні.²

В юридичній науці акцентовано увагу на тому, що не слід ототожнювати суб'єктивне право і правомочність, оскільки суб'єктивне право є ширшим за конкретну правомочність. Правомочністю є складова частина змісту суб'єктивного права, що становить конкретну юридичну можливість. Істотними елементами суб'єктивного права є такі правомочності: правомочність на власні позитивні дії (правовикористання), правомочність на чужі дії (правовиконання), правомочність домагання (правозахист).³

Право вимоги у податкових правовідносинах є правомочністю, яка полягає у можливості вимагати виконання податкового обов'язку. За рахунок права вимоги, яке виступає своєрідним допоміжним засобом, досягається забезпечення виконання податкового обов'язку зобов'язаною особою, що фактично породжує дії останньої за рахунок застосування права вимоги контролюючими органами.⁴ У податкових правовідносинах суб'єктивне юридичне право не обмежується правом вимоги владного суб'єкта, але й забезпечується правом домагання для забезпечення виконання податкового обов'язку зобов'язаною особою. Для цього владний суб'єкт, держава, реалізуючи податкове право домагання, застосовує засоби державного примусу як вплив на правопорушника. З цього приводу С.С. Алексєєв зауважує, що домагання є своєрідним продовженням обов'язкового елемента будь-якого суб'єктивного права – права вимоги.⁵ Право домагання полягає перш за все у застосування державою заходів примусового характеру до порушника податкового

¹ Толстой Ю. К. К теории правоотношения : [монография] / Толстой Ю. К. – Ленинград : Из-во Ленинградского ун-та, 1959. – С. 36–37.

² Загальна теорія держави і права / за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. – Харків : Право, 2002. – С. 343.

³ Скакун О. Ф. Теорія держави і права : [підручник] / Скакун О. Ф. – Харків : Консум ; Нац. ун-т внутр. справ, 2001. – С. 352–353.

⁴ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 438.

⁵ Алексєєв С.С. Проблемы теории права. Курс лекций: В 2-х т. Т. 1. Основные вопросы общей теории социалистического права. – Свердловск, 1972. – С. 315–316.

законодавства. Платник податків і зборів зобов'язаний перетерпіти заходи, що до нього застосовуються через невиконання ним податкового обов'язку.

Натомість в юридичній літературі висловлено думку про наявність четвертої правомочності у складі суб'єктивного права як можливості користуватися на підставі цього права певним соціальним благом.¹ Проте виділення такої правомочності, на нашу думку, є зайвим і невиправданим, тому що користування певним соціальним благом передбачає перша правомочність – правомочність на власні позитивні дії (правовикористання).

Юридичними правами наділені уповноважені (владні) суб'єкти і зобов'язані суб'єкти податкових правовідносин. Права й обов'язки владних суб'єктів є, як правило, процесуальними. Крім того, до прав посадових осіб контролюючих органів належать такі, що не пов'язані безпосередньо з податками: звертатися до суду щодо припинення юридичної особи та припинення підприємницької діяльності фізичною особою – підприємцем; звертатися до суду щодо визнання недійсними установчих (засновницьких) документів суб'єктів господарювання; звертатися до суду щодо застосування санкцій, пов'язаних із заборонаю організації та проведення азартних ігор на території України. Такі права реалізуються в опосередковано грошових правовідносинах, які й забезпечують розвиток грошових (власне податкових) правовідносин.

Аналіз ст. 17 ПК України дозволив виділити дві групи прав платників податків і зборів: права, пов'язані із забезпеченням приватного інтересу і права, пов'язані із забезпеченням публічного інтересу. До першої групи прав можна віднести, зокрема, такі: право користуватися пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому кодексом; право одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит; право на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнених сум податків і зборів. Другу групу прав становлять, наприклад, такі: право безоплатно отримувати у контролюючих органах інформацію про податки і збори й нормативно-правові акти; обирати метод ведення доходів і витрат; право вести облік податкових різниць та використовувати його дані для складання декларації з податку

¹ Загальна теорія держави і права / за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. – Харків : Право, 2002. – С. 343.

на прибуток. Усі інші права платника податків і зборів є процесуальними й реалізуються у сфері здійснення податкового контролю:

- право представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника;

- право бути присутнім під час проведення перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення;

- право оскаржувати в порядку, встановленому кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення;

- право вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків і зборів;

- право на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю й стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків;

- право на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб).

Юридичні права та обов'язки – це рівнозначні елементи правовідношення, хоча зміст їх неоднаковий. Без їх взаємозв'язку і взаємодії суспільне життя та його відтворення в цивілізованій правовій формі були б неможливими. В цьому контексті слід говорити, що немає прав без обов'язків, як обов'язків без прав.¹ Так, суб'єктивне податкове право не може існувати без суб'єктивного податкового обов'язку. Суб'єктивний обов'язок – приписана зобов'язаній особі в цілях задоволення інтересів уповноваженої міра необхідної поведінки в цьому правовідношенні, забезпечена наданням останній можливості вимагати від зобов'язаної особи виконання обов'язку,

¹ Хропанюк В. Н. Теория государства и права : [учеб. пособие для вузов] / В. Н. Хропанюк ; [под ред. В. Г. Стрекозова]. – М. : ДТД, 1996. – С. 315.

спираючись на апарат державного примусу.¹ Юридичний обов'язок визначається також як передбачена законодавством і охоронювана державою необхідність належної поведінки учасника правового відношення в інтересах правомочного суб'єкта.²

Структура суб'єктивного юридичного обов'язку є зворотною стороною суб'єктивного юридичного права і складається із трьох елементів: необхідності зобов'язаного суб'єкта здійснювати певні дії (активні обов'язки) або утриматися від них (пасивні обов'язки); необхідності зобов'язаного суб'єкта реагувати на законні вимоги уповноваженої сторони; необхідності нести юридичну відповідальність.³

Зміст юридичного обов'язку виражається:⁴

по-перше, в необхідності здійснювати активні позитивні дії на користь інших учасників податкових правовідносин (уповноважених осіб);

по-друге, в необхідності утримання від дій, заборонених нормами податкового права.

Обов'язки платників податків і зборів реалізуються у двох основних формах, якими є виконання (сплата) й умовно виконання (стягнення). Сплата означає передачу відповідної грошової суми із власності фізичних і юридичних осіб до публічних фондів грошових коштів. Примусове ж виконання податкового обов'язку означає стягнення суми податків і зборів, а також коштів у формі штрафу чи пені як фінансову санкцію за податкове правопорушення.

На платника покладається широке коло обов'язків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів, які, на нашу думку, можна поділити на основні й додаткові. До основного обов'язку належить сплата встановлених законом податків, зборів, платежів. Серед додаткових слід виділити ті, які конкретизують основний і пов'язані з обліком у контролюючих органах (статистика на облік у контролюючих органах), ті, що пов'язані зі збереженням та поданням інформації, звітності, документів контролюючим органам (забезпечувати збереження документів, подавати інформацію

¹ Толстой Ю. К. К теории правоотношения : [монография] / Толстой Ю. К. – Ленинград : Из-во Ленинградского ун-та, 1959. – С. 37.

² Хропанюк В. Н. Теория государства и права : [учеб. пособие для вузов] / В. Н. Хропанюк ; [под ред. В. Г. Стрекозова]. – М. : ДТД, 1996. – С. 317.

³ Скакун О. Ф. Теория держави і права : [підручник] / Скакун О. Ф. – Харків : Консум ; Нац. ун-т внутр. справ, 2001. – С. 354.

⁴ Хропанюк В. Н. Теория государства и права : [учеб. пособие для вузов] / В. Н. Хропанюк ; [под ред. В. Г. Стрекозова]. – М. : ДТД, 1996. – С. 317.

в порядку, встановленому законом; повідомляти про ліквідацію або реорганізацію, про зміну місцезнаходження, складати та подавати звітність), і ті, які пов'язані з виконанням законних вимог контролюючих органів (допускати посадових осіб контролюючих органів до перевірок, не перешкоджати їх законній діяльності).

У сучасних працях з податкового права увагу приділено доцільності введення в науковий обіг конструкції податкового зобов'язання¹ і визначення його за зразком цивільного законодавства. Ще відомі цивілісти М.М. Агарков² та С.М. Братусь³ вказували на можливість застосування деяких положень цивільного права до податкових правовідносин. Заперечує таке запозичення Є.О. Суханов, пояснюючи це тим, що при застосуванні інструментарію зобов'язального права ігнорується галузева відмінність правовідносин, особливості приватноправового та публічно-правового регулювання.⁴ На думку В.В. Вітрянського, податковий обов'язок носить публічно-правовий характер і є правовідношенням між організаціями (громадянами) та державою як суб'єктом суверенної влади, у той час як зобов'язання є цивільним правовідношенням.⁵

На нашу думку, суб'єктивний податковий обов'язок слід відрізнити від категорії «податкове зобов'язання». Зобов'язання визначається як закріплені законом суспільні відносини, внаслідок яких одна особа має право вимагати від іншої особи вчинення певних дій. Податковим зобов'язанням є зобов'язання платника податків і зборів сплатити до бюджету відповідного рівня чи державного цільового фонду певну суму коштів у порядку та у строки, визначені законодавством.⁶ Характеризуючи поняття зобов'язання, О.В. Дзера відзначає, що зобов'язання – це правовідносини,

¹ Винницький Д. В. Налоговое обязательство и система налогового обязательственного права / Д. В. Винницький // Законодательство. – 2003. – № 7. – С. 22–32.

² Агарков М. М. Избранные труды по гражданскому праву в 2-х томах. Т. 1 : Обязательство по советскому гражданскому праву. – М. : Центр ЮрИнфоР, 2002. – С. 350–351.

³ Братусь С. Н. Юридические лица в советском гражданском праве (понятие, виды, государственные юридические лица) : ученые труды. Выпуск XII / Братусь С. Н. – М. : Юридическое издательство Министерства юстиции СССР, 1947. – С. 173–174.

⁴ Гражданское право : учебник [Электронный ресурс] / [Витрянский В. В., Ем В. С., Зенин И. А. и др.] ; под ред. д.ю.н., проф. Е. А. Суханова. – М. : Волтерс Клувер, Т. 2 : Полутом 1. – 2004. – 704 с. – Режим доступа : <http://referati.me/pravo-rossii-grajdanskoe/obyazatelstvo-kak-grajdanskoe.html>.

⁵ Витрянский В. В. Исполнение денежных обязательств при банкротстве должника / В. В. Витрянский // Закон. – 2000. – № 3. – С. 120–121.

⁶ Юридична енциклопедія : в 6 т. / Т. 4: Н–П. [редкол. : Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.]. – К. : Вид-во «Українська енциклопедія» імені М. П. Бажана, 2002. – С. 600.

зміст яких включає в себе право вимоги і відповідний йому обов'язок.¹ На думку, О.О. Березової, податковий обов'язок є одним з елементів податкового зобов'язання.²

Аналізуючи зарубіжне цивільне законодавство, зокрема Французький цивільний кодекс (ФЦК), О.В. Дзера зазначає, що поняття «зобов'язання» іноді застосовується як синонім поняття договору: ст. 1101–1103 ФЦК.³ Надалі в інших статтях терміни «договір» і «зобов'язання» використовуються як тотожні.⁴

Поняття податкового зобов'язання має законодавче визначення, зокрема відповідно до пп. 14.1.156 п. 14.1 ст. 14 ПК України податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків і зборів, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків і зборів у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк).

Якщо аналізувати нормативне визначення, то податкове зобов'язання можна вважати об'єктом податкових правовідносин, сумою грошових коштів. Але ж сума коштів – це не зобов'язання, а об'єкт будь-якого зобов'язання. Визначення поняття «податкове зобов'язання» у ст. 14 ПК України певною мірою ототожнюється з поняттям податку як платежу. У ПК України терміни «податкове зобов'язання», «грошове зобов'язання» вживаються у словосполученні зі словом «сума»: «сума грошового зобов'язання» (пп. 14.1.7, 14.1.157, 14.1.158, 14.1.175 п. 14.1 ст. 14; пп. 33.3 ст. 33; ст. 43; пп. 49.7 ст. 49; п. 50.1 ст. 50; пп. 54.1, 54.5 ст. 54; пп. 55.1 ст. 55; пп. 56.2 ст. 56 ПК України і т.д.), хоча за визначенням «податкове зобов'язання», «грошове зобов'язання» і так є сумою коштів. Отже, положення ПК України щодо грошового, податкового зобов'язання потребує ретельного доопрацювання.

Цілком справедливо із цього приводу застерігає М.П. Кучерявенко: «застосування терміна «зобов'язання» видається не зовсім точним у відносинах,

¹ Зобов'язальне право : теорія і практика : [навч. посібн. для студентів юрид. вузів і фак. ун-тів] / [Дзера О. В., Кузнецова Н. С., Луць В. В. та ін.] ; за ред. О. В. Дзери. – К. : Юрінком Інтер, 1998. – С. 7.

² Березова О. А. Основания прекращения обязанности по уплате налога. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Березова Ольга Александровна. – М., 2003. – С. 17.

³ Code civil de la France. Version consolidée au 2 juin 2012 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006070721>.

⁴ Зобов'язальне право : теорія і практика : [навч. посібн. для студентів юрид. вузів і фак. ун-тів] / [Дзера О. В., Кузнецова Н. С., Луць В. В. та ін.] ; за ред. О. В. Дзери. – К. : Юрінком Інтер, 1998. – С. 9.

урегульованих імперативними нормами...навіть чи воно може відображати природу комплексу обов'язків платника податків і зборів, що мають безумовний і першочерговий характер. Більш точним було б використовувати термін «податковий обов'язок» як категорію, що узагальнює всю систему обов'язків платника податків і зборів, пов'язаних зі сплатою податків і зборів».¹

З урахуванням специфіки податкових правовідносин, на нашу думку, можна виділити такі особливості їх змісту:

– закріплення юридичного змісту в нормативній моделі податкових правовідносин;

– встановлення прав та обов'язків за волею держави. Лише держава в особі законодавчого органу має право встановлювати податкові обов'язки та права як платників податків і зборів, так й контролюючих органів;

– зв'язок прав та обов'язків зі сплатою податків і зборів. Усі суб'єктивні права та обов'язки пов'язані зі сплатою податків і зборів до публічних фондів грошових коштів. З метою задоволення своїх публічних інтересів у надходженні податків і зборів до публічних фондів грошових коштів держава встановлює пов'язані із цим податкові суб'єктивні права й обов'язки;

– значна деталізація прав та обов'язків, що викликано об'єктивними потребами правового регулювання відчуження приватної власності. Але в деталізації прав і обов'язків суб'єктів повинна бути межа, щоб це не мало надмірного характеру;

– переважання обов'язків над правами платників податків і зборів (податкових агентів). Платник податків і зборів має більше обов'язків порівняно з правами, передбаченими податковим законодавством;

– неможливість індивідуального визначення й зміни змісту прав та обов'язків, їх набуття чи здійснення (нормативна визначеність). Це зумовлено тим, що ні платник податків і зборів, ні контролюючий орган не мають права за своїм розсудом набувати податкових прав та виконувати податкові обов'язки, відмінні від тих, що встановлені податковим законодавством. Усі права й обов'язки чітко визначені нормами податкового права;

¹ Кучерявенко М. П. Податковий обов'язок : зміст, структура, засоби забезпечення / М. П. Кучерявенко // Вісник академії правових наук України. – 2001. – № 3. – С. 122.

– забезпеченість прав платників податків і зборів (податкових агентів) обов'язками держави (контролюючих органів) та навпаки. У зв'язку із цим формулювання прав найчастіше кореспондують формулюванням обов'язків контролюючих органів. Наприклад, платник податків і зборів має право на повернення надміру сплачених податків і зборів, а контролюючий орган зобов'язаний їх повернути. Право контролюючого органу застосовувати фінансові санкції за порушення податкового законодавства забезпечується обов'язком платника податків і зборів нести відповідальність та у зв'язку із цим перетерпіти міри подібного примусового впливу і т. д.;

– відповідність прав контролюючих органів їх обов'язкам. У сучасній науковій літературі з'явилося нове поняття «правообов'язок». Зокрема, М.П. Кучерявенко відмічає, що «податковим органам делегується державою обов'язок контролю в області оподаткування, що і складає серцевину змісту їх правоздатності, в той же час, здійснюючи безпосередньо цей контроль, вони реалізують вже право по відношенню до зобов'язаних осіб. Таким чином, єдине ціле по здійсненню податкового контролю і являє певний «правообов'язок».¹ Права на здійснення державної влади, підкреслює М.М. Коркунов, завжди поєднані з обов'язками, що забезпечує дотримання суспільних інтересів.² У свою чергу М.В. Карасьова відмічає, що суб'єктивні права органів державної влади можуть бути умовно названі «права-обов'язки».³ Дійсно, це поняття відображає сутність прав і обов'язків органів державної влади, які, будучи наділеними певними правами, зобов'язані їх реалізовувати. Забезпечуючи задоволення інтересів держави з приводу повного та своєчасного надходження податків до бюджету, контролюючі органи зобов'язані виконувати приписи щодо здійснення податкового контролю й діяльності щодо притягнення до фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства. Ці обов'язки одночасно становлять права контролюючих органів, а в податковому законодавстві об'єднуються в поняття «повноваження», яке, на думку

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 338.

² Коркунов Н. М. Русское государственное право : в 2-х томах. Том. 1. Введение и общая часть. – СПб. : Типография М. М. Стасюлевича, 1909. – С. 587.

³ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 207–208.

Н.О. Армаш, є проміжним між «правами й обов'язками» і «компетенцією».¹ Аналіз податкового законодавства України дозволяє зробити висновок про невідповідність прав контролюючих органів їх обов'язкам. Обов'язки посадових осіб контролюючих органів, визначені ст. 21 ПК України, зводяться до недопущення порушень прав та охоронюваних законом інтересів інших суб'єктів, дотримання закону, сумлінного й ефективного виконання покладених на них функцій, недопущення розголошення інформації з обмеженим доступом, надання податкової інформації контролюючим органам та органам місцевого самоврядування. Перелік прав контролюючих органів, наданий у ст. 20 ПК України, є значно ширшим. Досягнення відповідності прав контролюючих органів їх обов'язкам можливе за умови вдосконалення податкового законодавства, зокрема внесення змін до ПК України в частині визначення повноважень контролюючих органів.

Проведений аналіз податкового законодавства, наукових поглядів дозволив зробити певні узагальнення, уточнення та висновки. Зокрема, заслуговує на підтримку розуміння змісту податкових правовідносин, що охоплює суб'єктивні юридичні права й обов'язки, які мають такі особливості: закріплення в нормативній моделі податкових правовідносин; встановлення за волею держави; зв'язок зі сплатою податків і зборів; значна деталізація; переважання обов'язків над правами платників податків і зборів; нормативна визначеність; забезпеченість прав платників податків і зборів обов'язками держави (контролюючих органів) та навпаки; відповідність прав держави (контролюючих органів) їх обов'язкам.

Висновки

Проведений аналіз структури податкових правовідносин дозволив зробити певні узагальнення, уточнення та висновки.

Податкові правовідносини є видом фінансових, тому й об'єкт податкових правовідносин становить частину об'єкта фінансових правовідносин. Якщо об'єктом

¹ Армаш Н. О. Поняття і сутність компетенції, як елементу адміністративно-правового статусу керівника органу виконавчої влади / Н. О. Армаш // Науковий вісник Чернівецького університету : збірник наукових праць : Правознавство. – Чернівці : Рута, 2005. – Вип. 286. – С. 97.

фінансових правовідносин є фонди грошових коштів, зокрема фінансові ресурси держави і місцевих утворень, то об'єктом податкових правовідносин є частина грошових коштів у формі податків, зборів, внесків, плат, мита, які формують публічні фонди грошових коштів.

Податкове правовідношення спрямоване на те, щоб зобов'язаний суб'єкт виконав податковий обов'язок, але дії не можуть бути об'єктом правовідносин, оскільки вони врегульовані податково-правовою нормою і є об'єктом правового регулювання. Об'єктом правовідношення є результат дій, на який і спрямована поведінка суб'єкта. Будь-які дії суб'єктів податкових правовідносин спрямовані на досягнення певного результату, на приведення простого об'єкта у потрібний стан, на отримання нової якості від дій із простим об'єктом, на досягнення об'єкта публічних інтересів суб'єктів правовідносин.

Об'єктом податкових правовідносин є матеріальні (грошові кошти у формі податків і зборів, майно) та нематеріальні (майнові та немайнові права, податково-правові акти, податкова інформація, результати дій) блага, з приводу яких виникає правовий зв'язок між суб'єктами податкових правовідносин, детермінований публічними інтересами щодо формування публічних фондів грошових коштів. Особливостями матеріального об'єкта податкових правовідносин є: грошова форма, безумовний та безеквівалентний характер. Інші об'єкти податкових правовідносин (результати дій, податкова інформація тощо) опосередковано пов'язані з грошима.

Поняття об'єкта оподаткування є вужчим стосовно «об'єкта податкових правовідносин», і становить його частину. Крім об'єктів оподаткування, об'єктами податкових правовідносин є результати діяльності суб'єктів податкових правовідносин, податкова інформація, податкова звітність тощо. З об'єктом оподаткування податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку і як наслідок – податкових правовідносин. Однак не завжди за наявності об'єкта оподаткування виникають податкові правовідносини.

Залежно від виду платежу серед об'єктів податкових правовідносин можна виділити грошові кошти у формі податку, грошові кошти у формі збору, внеску, плати, мита.

Аналіз об'єкта податкових правовідносин дав можливість виділити загальний, видовий і простий об'єкти. Загальним об'єктом податкових правовідносин є те, з

приводу чого виникає правовий зв'язок між суб'єктами податкових правовідносин, детермінований публічними інтересами. У зв'язку з тим, що всі податкові правовідносини виникають із приводу обчислення та сплати податків, зборів, платежів, загальним об'єктом податкових правовідносин є грошові кошти у вигляді податків, зборів (платежів) до публічних фондів грошових коштів. Видові об'єкти податкових правовідносин властиві тільки окремим видам податкових правовідносин, з якими працюють суб'єкти з метою досягнення загального об'єкта податкових правовідносин. Такими об'єктами є матеріальні й нематеріальні блага, із приводу яких виникає правовий зв'язок між суб'єктами різних видів податкових правовідносин, детермінований публічними інтересами. Видовим об'єктом інформаційних податкових правовідносин є податкова інформація, податкова звітність; контрольно-податкових правовідносин – показники діяльності підконтрольних суб'єктів (платників податків і зборів). Простим об'єктом є результати дій суб'єктів податкових правовідносин, з приводу яких виникає правовий зв'язок між цими суб'єктами, зокрема конкретна сума податку, окремі податково-правові акти й документи (звіти, декларації, товарно-касові книги, податковий запит, акт перевірки, рішення про застосування фінансових санкцій, скарга на дії контролюючих органів, рішення про надання податкової знижки, податкова консультація тощо). Загальний об'єкт не є сукупністю видових об'єктів, так само, як видовий об'єкт не є сукупністю простих, він є новою якістю, результатом нагромадження та зміни останніх. З простими об'єктами працюють суб'єкти податкових правовідносин з метою досягнення видового, з видовими – з метою досягнення загального об'єкта податкових правовідносин.

На основі системного аналізу уточнено визначення поняття «суб'єкт податкових правовідносин» та суміжних з ним понять. Суб'єктом податкових правовідносин є особа, за якою нормами податкового права закріплені суб'єктивні права і юридичні обов'язки щодо сплати податків, зборів (платежів) тощо і яка може брати участь у податкових правовідносинах. Поняття «суб'єкт правовідносин» та «учасник правовідносин» співвідносяться як загальне і часткове.

У податкових правовідносинах від імені держави беруть участь контролюючі органи, наділені повноваженнями на здійснення контролю за сплатою податків і зборів. Під владним впливом держави, від імені якої діють контролюючі органи,

перебуває зобов'язаний суб'єкт податкових правовідносин – платник податків і зборів. Обов'язок щодо обчислення, утримання та перерахування податків і зборів до публічних фондів грошових коштів від імені та за рахунок платників податків і зборів покладено на податкових агентів.

Правовідносини між податковим агентом та платником податків і зборів мають деякі ознаки представництва: податковий агент від імені платника та за його рахунок сплачує податки та збори. На відміну від представника податковий агент реалізує податкові обов'язки, покладені виключно на нього, а не на платника. Коло обов'язків податкового агента чітко визначене: обчислення, утримання та перерахування податків і зборів, а обсяг повноважень представника може повністю залежати від волевиявлення платника податків і зборів. Однак представництво у податковому праві має свою специфіку, зумовлену методом правового регулювання податкових відносин. При представництві складається такі три кола відносин: між платником податків і зборів та представником; між представником і державою; між платником податків і зборів та державою. При цьому відносини між платником податків і представником виникають із цивільного правочину, оформленого довіреністю, і є цивільно-правовими.

Спеціальний статус у податкових правовідносинах має податковий керуючий, повноваження якого спрямовані на погашення податкового боргу платника податків і зборів перед державою. Разом з тим, податковий керуючий призначається із числа посадових осіб контролюючого органу відповідно його керівником, і діє від імені контролюючого органу, що не дає підстав для його виокремлення як самостійного суб'єкта податкових правовідносин.

Аналіз правового статусу платника податків і зборів дозволив розмежувати поняття «суб'єкт податку» і «платник податку». Якщо суб'єкт податку характеризується юридичним обов'язком перерахування податку до бюджету, реальні кошти для цього надає платник податку.

Серед суб'єктів податкових правовідносин виокремлено основних та неосновних. Основними суб'єктами, участь яких є обов'язковою в податкових правовідносинах, є держава (уповноважені контролюючі органи) та платники податків і зборів (податкові агенти). Реалізації прав та обов'язків основних суб'єктів сприяють так звані «неосновні», до яких належать банки, органи, що здійснюють

казначейське обслуговування бюджетних коштів, експерти, перекладачі, представники та ін.

До особливостей суб'єктного складу податкових правовідносин відносяться такі:

– обов'язкова участь держави, суверенним правом якої є встановлення податкової системи, визначення прав й обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, регулювання порядку сплати податків і зборів до публічних фондів грошових коштів;

– представницький характер участі держави, яка реалізує свої функції через наділення державних органів повноваженнями у податкових правовідносинах;

– юридична нерівність суб'єктів податкових правовідносин, підпорядкованість платника податків і зборів (податкового агента) державі і як наслідок – пріоритетність інтересу владного суб'єкта над інтересом зобов'язаного;

– специфіка участі банків у податкових правовідносинах, які виступають як платники податків і зборів, і як податкові агенти, а також як особи, що сприяють реалізації прав та обов'язків основними суб'єктами, зокрема відносно перерахування податків до публічних фондів грошових коштів («потрійна природа участі» у правовідносинах);

– детермінованість складу неосновних суб'єктів залежно від виду податкових правовідносин: в охоронних податкових правовідносинах можуть брати участь державний виконавець; у контрольних податкових правовідносинах – експерт у разі проведення експертизи під час здійснення податкового контролю; в інформаційних податкових правовідносинах – перекладач у випадку отримання інформації від іноземних державних органів щодо діяльності платника податків, органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, що надають інформацію контролюючим органам; у правовідносинах оподаткування – представник, який від імені платника податків і зборів та за його рахунок виконує податковий обов'язок; банк, органи, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів і т.д.

Юридичний зміст податкових правовідносин становить сукупність суб'єктивних податкових прав та обов'язків, що забезпечують можливість трансформації моделі податкових правовідносин за наявності визначених законом обставин (юридичних фактів) у реальну поведінку суб'єктів цих відносин.

Юридичний зміст податкових правовідносин – це нормативна модель відносин, натомість фактичний зміст є реальним втіленням цієї моделі.

Між фактичним та юридичним змістом податкових правовідносин існує тісний зв'язок: фактичний зміст пов'язує податкові правовідносини з реальними відносинами, а юридичний зміст встановлюється в моделі податкових правовідносин і забезпечує перетворення цієї моделі в реальні відносини. Юридичний зміст податкових правовідносин як сукупність суб'єктивних прав та юридичних обов'язків забезпечує виникнення за наявності визначених законом обставин (юридичних фактів) податкових правовідносин.

Зміст податкових правовідносин становлять права та юридичні обов'язки суб'єктів цих відносин, їх реальна поведінка, детерміновані публічними інтересами і спрямовані на досягнення відповідного результату – формування публічних фондів грошових коштів.

Аналіз податкового законодавства України дав змогу виділити дві групи прав платників податків і зборів: права, пов'язані із забезпеченням їх приватного інтересу, та права, пов'язані із забезпеченням публічного інтересу. Обов'язки платників реалізуються у двох основних формах: виконання (сплата) й умовно виконання (стягнення). З іншого боку, обов'язки платників податків і зборів запропоновано поділити на основні та додаткові. До основного обов'язку належить сплата встановлених законом податків і зборів. Додаткові обов'язки пов'язані з обліком у контролюючих органах; збереженням та поданням інформації, звітності, документів контролюючим органам; виконанням законних вимог контролюючих органів. Проаналізовано наукові погляди щодо структури суб'єктивного податкового права та юридичного обов'язку.

На платника покладається широке коло податкових обов'язків. Поряд з поняттям «податковий обов'язок» застосовується поняття «податкове зобов'язання», що уявляється не зовсім точним, оскільки податковий обов'язок носить публічно-правовий характер, тоді як зобов'язання визначається як закріплені законом цивільні відносини, внаслідок яких одна особа має право вимагати від іншої особи вчинення певних дій.

Проведений в монографії аналіз дозволяє виділити такі особливості суб'єктивних прав та юридичних обов'язків як елементів змісту:

- закріплення юридичного змісту в нормативній моделі податкових правовідносин;
- встановлення прав та обов'язків за волею держави, що діє в особі законодавчого органу;
- зв'язок прав та обов'язків зі сплатою податків і зборів до публічних фондів грошових коштів;
- значна деталізація прав та обов'язків, що викликано об'єктивними потребами правового регулювання відчуження приватної власності;
- переважання обов'язків над правами платників податків і зборів (податкових агентів);
- неможливість індивідуального визначення й зміни змісту прав та обов'язків, їх набуття чи здійснення (нормативна визначеність), тобто ні платник податків і зборів, ні контролюючий орган не мають права за своїм розсудом набувати податкових прав та виконувати податкові обов'язки, відмінні від тих, що встановлені податковим законодавством;
- забезпеченість прав держави (контролюючих органів) обов'язками платників податків і зборів (податкових агентів).

РОЗВИТОК ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН В УКРАЇНІ

3.1. Юридичні факти в механізмі правового регулювання податкових відносин

У теорії права склалося дві позиції стосовно місця юридичних фактів у правовому регулюванні. Згідно з першою з них юридичний факт є елементом методу правового регулювання. Метод правового регулювання є специфічним способом владного впливу на суспільні відносини, який здійснюється за допомогою державно-правових засобів.¹ Для фінансового права, де домінуючим є метод владних приписів, характерне досить розвинуте регулювання рівною мірою як «за суб'єктом», «об'єктом», так і «за юридичними фактами».² Так, наприклад, відповідно до ст. 7 ПК України під час встановлення податку обов'язково визначаються об'єкт оподаткування; податковий період; строк і порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Цікавою з наукової точки зору є друга позиція щодо визначення місця юридичних фактів, яка зводиться до визнання їх елементом механізму правового регулювання. З юридичного факту починається життя правової норми, що реалізується у правовідносинах, перевіряється її реальність, дієвість. У переважній більшості випадків, вказує Р.Й. Халфіна, юридичний факт – той акт поведінки, який за волею особи або поза її волею приводить в дію механізм правового регулювання.³

Юридичний факт є обов'язковою підставою для виникнення, зміни й припинення правовідношення. Навіть у тих випадках, коли закон покладає певні

¹ Рабінович П. М. Загальна теорія права та держави : посібник [для студ. вищ. навч. закладів] / Рабінович П. М., Шмельова Г. Г., Луць Л. А. – Чернівці : 1993. – С. 59.

² Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 154–155.

³³ Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении : [монография] / Халфина Р. О. – М. : Юрид. лит., 1974. – С. 286.

обов'язки чи надає права, не передбачаючи їх реалізації та яких-небудь юридичних підстав, завжди існує певний факт, з яким закон пов'язує виникнення прав і обов'язків. Для виникнення обов'язку сплатити податок потрібна наявність визначеного доходу або іншого джерела коштів, передбаченого законом. У радянській юридичній літературі не виділялися так звані «зобов'язання ex lege», тобто обов'язки, що виникають безпосередньо із закону, оскільки в гіпотезі будь-якого акта завжди вказуються ті обставини, з якими пов'язані наслідки, передбачені законом.¹

Проблеми юридичних фактів є достатньо опрацьованими як у теорії права, так і в більшості галузевих юридичних наук. Але разом із тим мають місце різні підходи до розуміння юридичних фактів у податковому праві, їх ознак, а також інші дискусійні питання, які потребують подальшого вивчення.

Дослідженням проблем юридичних фактів займалися такі відомі вчені, як С.С. Алексєєв, В.Б. Ісаков, О.О. Красавчиков, Ю.К. Толстой, Р.Й. Халфіна й інші. У науці фінансового права окремих аспектів юридичних фактів торкалися у своїх працях Л.К. Воронова, М.В. Карасьова, Ю.О. Крохіна, М.П. Кучерявенко, Н.І. Хімічева, В.Д. Чернадчук та інші.

У сучасній юридичній літературі юридичні факти визначаються як: передбачені гіпотезою правової норми конкретні (життєві)² обставини, з настанням яких виникають, змінюються або припиняються правові відносини,³ вольові акти, що породжують змінюють чи припиняють конкретні правовідносини (права й обов'язки);⁴ факти реальної дійсності, з наявністю або відсутністю яких норми права пов'язують юридичні наслідки, тобто виникнення, зміну або припинення прав і обов'язків у правосуб'єктних осіб.⁵

Поняття юридичного факту об'єднує два протилежних, але нерозривно пов'язаних моменти: це явища дійсності – дія чи бездіяльність (матеріальний аспект),

¹ Халфіна Р. О. Общее учение о правоотношении : [монография] / Халфіна Р. О. – М. : Юрид. лит., 1974. – С. 296.

² Общая теория государства и права. Т. 2. Теория права / под ред. проф. М. Н. Марченко. – М. : Издательство «Зерцало», 1998 – С. 318.

³ Венгеров А. Б. Теория государства и права : учебник [для студ. юрид. вузов] / Венгеров А. В. – М. : ИКФ Омега-Л, 2002. – С. 472.

⁴ Зинченко С. А. Юридические факты в механизме правового регулирования : [монография] / Зинченко С. А. – М. : Волтерс Клувер, 2007. – С. 93.

⁵ Красавчиков О. А. Категории науки гражданского права. Т. 2. Юридические факты в советском гражданском праве. – М. : Статут, 2005. – С. 51.

що породжує внаслідок указівки норм права певні правові наслідки (юридичний момент).¹

Гіпотези норм податкового права встановлюють юридичні факти по-різному, зокрема як: виникнення грошового зобов'язання (п. 54.2 ст. 54 ПК України); обов'язкові умови для здійснення повернення сум грошового зобов'язання (п. 43.3 ст. 43 ПК України); підстави виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку (п. 37.1 ст. 37 ПК України); виникнення податкового обов'язку (п. 31.1 ст. 31 ПК України); обставини, з якими Податковий кодекс України пов'язує сплату податку (п. 37.2 ст. 37 ПК України); виникнення податкових зобов'язань (п. 14.1.266 ст. 14 ПК України); будь-яка з подій, що сталася раніше (п. 187.1 ст. 187 ПК України).

Погляди науковців на категорію юридичних фактів не є однозначними. Виникнення, зміна та припинення фінансових правовідносин, звертає увагу Н.І. Хімічева, відбуваються за наявності чітко визначених у правових нормах умов.² Натомість С.Д. Цыпкін указував на те, що наявність об'єкта оподаткування як юридичного факту може бути віднесено до групи так званих юридичних обставин. Наявність об'єкта оподаткування постійно чи протягом тривалого часу породжує певні правові наслідки.³

Під підставами й передумовами виникнення, зміни і припинення цивільних правовідносин О.О. Красавчиков розуміє певний комплекс різних за характером явищ, взаємодія яких тягне за собою рух цивільного правовідношення (прав, обов'язків). Юридичний факт є одиничною основою руху конкретного правовідношення.⁴

Розуміння юридичних фактів як умов руху правовідносин спростовується визначенням останніх, наведеним В.Б. Ісаковим: «юридичними умовами є обставини, що мають юридичне значення для настання правових наслідків, але пов'язаних з останніми не безпосередньо, а через проміжні ланки».⁵

¹ Общая теория государства и права. Т. 2. Теория права / под ред. проф. М. Н. Марченко. – М. : Издательство «Зерцало», 1998 – С. 281.

² Финансовое право : учебник для студ. высш. учеб. заведений / [Горбунова О. Н., Карасева М. В., Крохина Ю. А. и др.] ; под ред. Н. И. Химичевой. – [2-е изд.]. – М. : Юристъ, 1999. – С. 69–70.

³ Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР : правовые вопросы : [монография] / Цыпкин С. Д. – М. : Юрид. лит., 1973. – С. 67.

⁴ Красавчиков О. А. Категории науки гражданского права. Т. 2. Юридические факты в советском гражданском праве. – М. : Статут, 2005. – С. 50–51, 102.

⁵ Исаков В. Б. Юридические факты в советском праве / Исаков В. Б. – М. : Юрид. лит., 1984. – С. 21.

Аналіз існуючих підходів до розуміння юридичних фактів свідчить про їх визначення як підстав, умов, основ та обставин виникнення, зміни і припинення правових відносин, тому постає потреба у з'ясуванні сутності цих понять.

У загальнофілософському розумінні обставини – це «явище, подія, факт і т.д., що пов'язані з чим-небудь, супроводять або викликають що-небудь, впливають на щось». Умова означає «необхідну обставину, яка уможлиблює здійснення, створення, утворення чого-небудь або сприяє чомусь; обставини, особливості реальної дійсності, за яких відбувається або здійснюється що-небудь». Підстави «вказують на причину дії чи підставу для неї».¹

Умовами виникнення, зміни та припинення фінансового правовідношення, на думку П.С. Пацурківського, є правосуб'єктність учасників фінансових правовідносин та наявність відповідних норм фінансового права.²

Норма податкового права і податкова правосуб'єктність є загальними передумовами, а юридичний факт – одиначною основою руху податкового правовідношення. Наприклад, платник податку на додану вартість має право на податковий кредит, що разом з нормою податкового права є передумовами виникнення податкового правовідношення з нарахування податкового кредиту. Гіпотезою норми податкового права встановлено, що дата виникнення права на податковий кредит визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку чи дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг).

Юридичні факти визначають як факти, з якими норми права пов'язують юридичні наслідки, зокрема Р.Й. Халфіна говорить про юридичні факти як про реальні життєві факти, передбачені нормою права.³ Це положення, як зауважує О.О. Красавчиков, є більш виправданим: воно підкреслює співвідношення та взаємозв'язок норми права і юридичних фактів – загальної передумови й одиначної

¹ Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. Бусел В. Т.]. – К. ; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. – С. 548, 652, 1295.

² Пацурківський П. С. Проблеми теорії фінансового права : [монографія] / Пацурківський П. С. – Чернівці : ЧДУ, 1998. – С. 222.

³ Халфіна Р. О. Общее учение о правоотношении : [монографія] / Халфіна Р. О. – М. : Юрид. лит., 1974. – С. 285.

основи руху конкретного правовідношення.¹ Отже, юридичні факти – це факти реальної дійсності, з якими норми права пов'язують настання юридичних наслідків.

В юридичній літературі висловлюються різні погляди на загальні ознаки юридичних фактів,² які мають особливості прояву в податкових правовідносинах. На нашу думку, до загальних ознак юридичних фактів у податковому праві належать такі:

1) конкретність та індивідуальність юридичних фактів. Якщо мова йде про факти-дії, то конкретність дій означає, що вони вчинені певними суб'єктами податкового права та несуть конкретний соціальний і правовий зміст. Зокрема, податкове законодавство встановлює розмір сукупного доходу платників податків і зборів, при отриманні якого особа не зобов'язана реєструватися як платник податку. Наприклад, згідно з п. 181.1 ст. 181 ПК України у разі, якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12-ти календарних місяців, сукупно перевищує 1000 000 гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням. Конкретність юридичних фактів-подій виражається в тому, що вони відбуваються в певній точці простору в конкретний момент часу;

2) нормативна визначеність юридичних фактів. Вони безпосередньо передбачені гіпотезами норм податкового права. Щоб факти набули юридичного значення та спричинили виникнення, зміну чи припинення податкових правовідносин, вони повинні визначатися гіпотезою норми податкового права, яка виявляє умови дії норми податкового права. Вона вказує на юридичні факти, при настанні яких діє правило поведінки, встановлене для суб'єктів податкових правовідносин. За наявності обставин, передбачених у гіпотезі норми податкового права, реалізуються права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин;

3) інформаційність юридичних фактів. Вони є обставинами, які несуть інформацію про стан суспільних відносин, які складають предмет правового

¹ Красавчиков О. А. Категории науки гражданского права. Т. 2. Юридические факты в советском гражданском праве. – М. : Статут, 2005. – С. 102.

² Загальна теорія держави і права : [підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів] / за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. – Харків : Право, 2009. – С. 346; Общая теория государства и права. Т. 2. Теория права / под ред. проф. М. Н. Марченко. – М. : Издательство «Зерцало», 1998 – С. 281–282.

регулювання, виражені зовні, вказують на наявність чи відсутність певних явищ матеріального світу, спричиняють передбачені законом правові наслідки.¹

Інформаційний аспект юридичних фактів у податковому праві проявляється насамперед при здійсненні інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів, що полягає у збиранні, опрацюванні та використанні інформації, необхідної для виконання контролюючими органами покладених на них функцій і завдань. Збір, аналіз та використання податкової інформації здійснюється з урахуванням обставин, що мають юридичне значення для здійснення контролю за сплатою податків і зборів до бюджетів та інших державних фондів. Особливість прояву цієї ознаки у податковому праві полягає у тому, що юридичні факти, закріплені в гіпотезі норми податкового права несуть інформацію платникам податків і зборів, наприклад, про порядок виконання податкового обов'язку, контролюючим органам – про порядок здійснення податкового контролю, притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства тощо;

4) зовнішня вираженість юридичних фактів. Юридичними фактами не можуть бути абстрактні поняття, думки, події внутрішнього духовного життя людини тощо. Разом з тим законодавство може враховувати суб'єктивну сторону вчинків (вину, мотив, інтерес, мету) як елементів складного юридичного факту. До юридичних фактів, що не залежать від волі людини, належать народження, смерть людини, досягнення певного віку, вплив певного строку тощо. Юридичними фактами, які залежать від волі людини, є, зокрема, сплата податку, отримання доходу, скоєння податкового правопорушення, зарахування коштів від покупця на банківський рахунок платника податку як оплата товарів чи послуг, відвантаження товарів, видача таким особам спеціальних дозволів (ліцензій, патентів) на провадження деяких видів господарської діяльності, реєстрація майна та інших активів фізичних осіб, що є об'єктом оподаткування, тощо;

5) спричиненість наслідків. Юридичні факти спричиняють настання передбачених нормою податкового права правових наслідків у податковій дійсності – виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин. Наслідки набувають правового значення у зв'язку з юридичним фактом, передбаченим гіпотезою норми

¹ Исаков В. Б. Юридические факты в советском праве / Исаков В. Б. – М. : Юрид. лит., 1984. – С. 12–14.

податкового права. Зокрема, отримання доходу платником податків і зборів як юридичний факт, передбачений податковим законом, спричиняє визначені в цьому законі наслідки з обліку доходу, визначення бази оподаткування, застосування податкових пільг, встановлення суми податку тощо.

Разом з тим юридичні факти у податковому праві мають властиві лише їм ознаки, що дозволяє вести мову про наявність їх спеціальних ознак,¹ до яких, на нашу думку, належать такі:

– оформленість юридичних фактів. Вони можуть спричинити юридичні наслідки у податковій дійсності лише при їх належному оформленні (податкова декларація, податкова накладна, протокол про тимчасове затримання майна, рішення про арешт майна, свідоцтво про народження тощо). Так, згідно з пп. «ж» пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 ПК України безнадійною є заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством. Законом передбачено також те, що податкове зобов'язання щодо втраченого підакцизного товару не виникає, якщо платник податку документально зафіксував ці втрати та надав необхідні докази того, що відповідний підакцизний товар утрачено внаслідок аварії, пожежі, повені чи інших форс-мажорних обставин (пп. «а» п. 216.3 ст. 216 ПК України);

– фіксація юридичних фактів у формі актів реалізації чи застосування норм податкового права. Юридичний факт повинний бути зафіксованим у встановленій законодавством процедурно-процесуальній формі. Такою формою є індивідуальний податковий акт. Зміст податкових правовідносин конкретизують такі акти реалізації права, як: документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, податкові декларації, акти податкової звітності, інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів, платіжні документи щодо податків і зборів, документи про реєстрацію платників податків і зборів, дозвільні документи, плани-графіки документальних виїзних перевірок, рішення про проведення документальних

¹ Пасічна І. О. Проблеми визначення поняття юридичних фактів у податковому праві / І. О. Пасічна // Держава та регіони. Серія : Право. – 2012. – № 1. – С. 189–190.

планових перевірок тощо. Індивідуальні акти державних органів є актами застосування права. Вони видаються на основі владних повноважень компетентних державних органів. У податковому праві актами застосування права є протокол про тимчасове затримання майна, протокол про податкове правопорушення, рішення про арешт майна, рішення контролюючого органу про накладення штрафу тощо;

– відсутність договірних засад у визначенні юридичних фактів. Держава визначає конкретні обставини, які спричиняють виникнення, зміну й припинення податкових правовідносин. Навіть такі юридичні факти, що спричиняють виникнення права платника податків і зборів на пільги, встановлюються державою. Безумовно, виникнення податкового правовідношення та його подальший розвиток залежать також і від поведінки інших учасників правовідносин, наприклад платників податків і зборів. Останні ж зобов'язані підпорядковуватися тим правилам, які встановлюються в законі – акті вищої юридичної сили, що приймається законодавчим органом держави. Так, у визначенні юридичних фактів у бюджетному праві В.Д. Чернадчук звертає увагу на те, що юридичні факти не припускають договірних засад у їх визначенні (встановленні). Надання правового значення тим чи іншим обставинам залежить від волі законодавця, а не від учасників правовідносин, хоча без них ці обставини могли б і не настати.¹

Враховуючи виокремлені ознаки, юридичні факти у податковому праві можна охарактеризувати як визначені в гіпотезі норми податкового права обставини, що забезпечують перетворення нормативної моделі податкових правовідносин у реальні правовідносини та не припускають договірних засад у їх визначенні, оформлені у вигляді індивідуальних податкових актів (актів реалізації й актів застосування права), з якими в нормі податкового права пов'язується виникнення, зміна і припинення податкових правовідносин.

Наслідки, до яких призводять юридичні факти, можуть не відповідати останнім. Так, існування юридичного факту не завжди збігається у часі з виникненням юридичних наслідків у податковій діяльності. Реальна дія чи подія може виникнути і припинитися, а факт її існування може бути встановлено значно пізніше. Наприклад, заниження суми оподаткованого доходу платником податків і

¹ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми : Університетська книга, 2008. – С. 380.

зборів – фізичною особою шляхом включення до декларації недостовірних даних тягне за собою накладення штрафу у розмірі 25 відсотків від різниці між заниженою сумою податкового зобов'язання і сумою, визначеною контролюючим органом. Реальний факт заниження суми оподаткованого доходу платника податку мав місце під час складання та подання податкової декларації, проте ознак юридичного факту, який спричиняє виникнення охоронного податкового правовідношення, він набуває в момент виявлення його контролюючим органом. Юридичний факт може і не спричинити юридичних наслідків, якщо його не встановлено, зокрема правопорушення не виявлено контролюючим органом.

У випадку відсутності якої-небудь обставини дійсності може існувати її юридичний факт-фікція, який може породжувати податкові правовідносини (фізична особа не приховувала річного сукупного доходу від оподаткування, проте, внаслідок помилки працівників податкової адміністрації, на неї накладено адміністративний штраф).¹ Отже, в дійсності факту, у зв'язку з яким виникли податкові правовідносини, не існувало. Натомість має місце інший реальний факт – хибний – помилка працівників податкової адміністрації, внаслідок чого виникли охоронні податкові правовідносини. Згідно з абзацом третім п. 58.3 ст. 58 ПК України, у разі, коли пошта не може вручити платнику податків і зборів податкове повідомлення-рішення або податкові вимоги, або рішення про результати розгляду скарги через відсутність за місцезнаходженням посадових осіб, їх відмову прийняти податкове повідомлення-рішення чи податкову вимогу, чи рішення про результати розгляду скарги, незнаходження фактичного місця розташування (місцезнаходження) платника податків і зборів або з інших причин, податкове повідомлення-рішення чи податкова вимога, чи рішення про результати розгляду скарги вважаються врученими платнику податків і зборів у день, зазначений поштовою службою в повідомленні про вручення із зазначенням причин невручення. У цьому випадку юридичний факт є фікцією, існує як факт-модель, оскільки в дійсності податкове повідомлення-рішення хоч і не було вручено, але вважається таким. Відповідно до пп. 168.1.5 п. 168.1 ст. 168 ПК України, якщо оподатковуваний дохід нараховується податковим агентом, але не виплачується (не надається)

¹ Пацурківський П. С. Проблеми теорії фінансового права : [монографія] / Пацурківський П. С. – Чернівці : ЧДУ, 1998. – С. 210.

платникові податку, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки, встановлені ПК України для місячного податкового періоду. У цьому випадку факт – виплата заробітної плати – може і не мати місце в реальності, але податок із заробітної плати підлягає утриманню.

Глибше розуміння сутності явищ досягається за допомогою дослідження їх функцій в цій системі.¹ Юридичні факти відіграють неабияку роль у податково-правовому регулюванні. Вони впливають на поведінку суб'єктів податкових правовідносин, стимулюють здійснення тих чи інших дій або, навпаки, попереджують їх. Орієнтуючись на результати своїх дій, які можуть породжувати податкові правовідносини, платник податків і зборів приймає рішення щодо здійснення певних дій або утримання від них. В цьому й полягає вплив юридичних фактів на поведінку суб'єктів податкового права, тобто на зміст податкових правовідносин.

Як справедливо відмічає С.С. Алексеев, розгляд усіх функцій права в «одному ряду» збіднює наші уявлення про напрями правового регулювання. Коли ми всі функції юридичних фактів ставимо в «один ряд», явно змінюються площини наукового аналізу.² Тому доцільно, на наш погляд, виділяти основні й додаткові функції юридичних фактів.

У заснуванні правовідносин відповідно до умов, визначених гіпотезою правової норми, полягає сутність правоустановчої функції, яка зводиться до трансформації встановленої правової моделі правовідносин у реальні правовідносини.³ Установлення (заснування) означає «формування, набрання якихось рис, створення, утвердження».⁴ Вказуючи лише на правоустановчу функцію юридичних фактів, ми виключаємо властивість юридичних фактів спричиняти зміну чи припинення правових відносин. Тому поряд з правоустановчою функцією слід виділяти ще й правозмінюючу і правоприпиняючу функції. Ці функції деталізують

¹ Алексеев С.С. Проблемы теории права. Курс лекций: В 2-х т. Т. 1. Основные вопросы общей теории социалистического права. – Свердловск, 1972. – С. 11.

² Алексеев С.С. Проблемы теории права. Курс лекций: В 2-х т. Т. 1. Основные вопросы общей теории социалистического права. – Свердловск, 1972. – С. 95–96.

³ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми : Університетська книга, 2008. – С. 433.

⁴ Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. Бусел В. Т.]. – К. ; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. – С. 1305.

основне призначення юридичних фактів – забезпечення виникнення, зміни й припинення правовідносин.

Правозмінююча функція юридичних фактів у податковому праві полягає у зміні правовідношення, що вже виникло у зв'язку зі змінами у структурних його елементах. Зміна податкових правовідносин може відбуватися у зв'язку зі зміною об'єкта оподаткування, зміною майнового стану платника податків і зборів, досягненням певного віку платником податків і зборів тощо. У податковому праві правоприпиняючу функцію виконують юридичні факти, пов'язані з відсутністю об'єкта оподаткування, смертю фізичної особи, ліквідацією юридичної особи, закінченням податкового періоду тощо. Правоприпиняюча функція юридичних фактів у більшості випадків пов'язана з метою податково-правового регулювання, з настанням кінцевого його результату – виконанням податкового обов'язку.

В юридичній літературі зустрічаються різні погляди на функції юридичних фактів. Так, на думку В.Д. Чернадчука, юридичні факти у бюджетному праві, крім правоустановчої, виконують також конструктивну, гарантійну, інформаційну та прогностичну функції.¹ До функцій юридичних фактів у фінансовому праві, як вважає М.В. Карасьова, належать інформаційна, прогностична, стимулююча, функція гарантій законності.² Г.В. Кікоть виділяє, зокрема, функцію юридичних фактів, пов'язану з попереднім впливом норм права на суспільні відносини: суб'єкти правовідносин орієнтуються не тільки на правові наслідки, але й враховують юридичні факти, які ці наслідки обумовлюють.³ У цілому погоджуючись з наведеними думками, зазначимо, що ці функції юридичних фактів є додатковими по відношенню до правоустановчої, правозмінюючої та правоприпиняючої функцій. До додаткових функцій юридичних фактів у податковому праві, на нашу думку, належать такі:

– конструктивна функція, сутність якої полягає у конструюванні моделі податкових правовідносин залежно від різних обставин і втілення цієї конструкції у податкові правовідносини. Наявність юридичного факту перетворює можливе у дійсне (суб'єкта права у суб'єкта правовідносин), правову абстракцію (суб'єктивні

¹ Чернадчук В. Д. Бюджетні правовідносини в Україні : теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Чернадчук Віктор Дмитрович. – Київ, 2010. – с. 302.

² Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 154–157.

³ Кікоть Г. В. Юридичні факти в системі правовідносин : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Кікоть Григорій Валерійович. – Київ, 2006. – С. 47.

права та обов'язки) в правову реальність (їх реалізацію), здійснює перехід від загального до конкретного (загальні права суб'єктів проектується на конкретні правовідносини), і тим самим конструюються правовідносини.¹ Юридичні факти забезпечують перетворення (конструювання) нормативної моделі податкових правовідносин у реальні правовідносини. Юридичний факт ніби «оживляє» норми податкового права. Факти створюють перехід від правової абстракції (правової моделі), визначеної нормами податкового права до правової реальності, якою є податкові правовідносини. Якщо реальна поведінка суб'єктів податкових правовідносин відповідає моделі, закріпленій у нормах податкового права, виникають регулятивні правовідносини. Неправомірна поведінка перетворює модель податкових правовідносин в охоронні податкові правовідносини;

– гарантійна функція, сутність якої полягає у забезпеченні приведення реальних податкових правовідносин у відповідність до моделі, визначеної у нормах податкового права, де реалізується податковий обов'язок і застосовуються заходи впливу до порушників у разі невиконання податкового обов'язку. Так, встановлення строків для платників податків і зборів у законі, а також відповідальності за їх пропущення слугує гарантією дотримання цих строків, вчасного виконання обов'язків, покладених на платників податків і зборів. У ПК України передбачені заходи впливу на платників податків і зборів у випадку порушення строку й порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків (ст. 118 ПК України); порушення термінів реєстрації податкових накладних (ст. 120¹ ПК України); порушення строків зберігання документів з питань обчислення та сплати податків і зборів (ст. 121 ПК України); порушення строку подання банками чи іншими фінансовими установами податкової інформації контролюючим органам (ст. 128 ПК України); закінчення строків погашення узгодженого грошового зобов'язання (ст. 129 ПК України);

– інформаційна функція, сутність якої полягає у доведенні до свідомості суб'єктів податкового права тих обставин, які призводять до юридичних наслідків, в їх однаковому розумінні та формуванні правосвідомості суб'єктів податкового права;

¹ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми : Університетська книга, 2008. – С. 474.

– стимулююча функція, сутність якої полягає у тому, що суб'єкт податкового права має стимул до здійснення тих видів діяльності, що соціально необхідні, значимі, корисні для суб'єкта. Ця функція проявляється в юридичних фактах, з якими пов'язується виникнення правовідношення із приводу одержання податкових пільг. Наприклад, відповідно до п. 142.1 ст. 142 ПК України звільняється від оподаткування прибуток підприємств, отриманий від продажу (постачання) товарів, виконання робіт і надання послуг, де протягом попереднього звітного (податкового) періоду кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці. У зв'язку із цим більшість платників податків і зборів, орієнтуючись на встановлені вимоги, намагаються їм відповідати;

– прогностична функція, сутність якої полягає у тому, що суб'єкт податкового права з високим ступенем імовірності може передбачити ті наслідки, які можуть настати, якщо він своїми діями матеріалізує нормативну модель юридичного факту. Суб'єкти, орієнтуючись на норми податкового права, в яких зафіксовані юридичні факти, намагаються їх уникати, а значить, не допускати виникнення податкових правовідносин. Наприклад, платники податків і зборів намагаються уникати як тих юридичних фактів, що утворюють податкове правопорушення й пов'язані з охоронним правовідношенням, так і тих (що важливо), які утворюють об'єкт оподаткування та є основою для виникнення правовідношення оподаткування. Будь-яка неточність, некоректність фіксації юридичних фактів у нормі податкового права є підставою для того, щоб платник податків і зборів намагався звернути її на свою користь.¹

Підсумовуючи наведені міркування, юридичні факти у податковому праві можна охарактеризувати як нормативно закріплені обставини, що створюють перехід від податково-правової моделі до конкретних податкових правовідносин і виконують основні функції – правоустановчу, правозмінюючу й правоприпиняючу, а також додаткові – конструктивну, гарантійну, інформаційну, прогностичну та стимулюючу

¹ Налоговое право России : учебник для вузов / [Бондарь Н. С., Викулин А. Ю., Карасева М. В., Кучеров И. И. и др.] ; отв. ред. д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. – М. : НОРМА, 2004. – с. 210.

функції.

Розширенню уявлення про юридичні факти сприятиме дослідження їх класифікації, яка може бути здійснена за різними критеріями. Найбільш принциповий поділ юридичних фактів логічно засновується на їх класифікації залежно від ролі, впливу на динаміку податкових правовідносин, наслідків, до яких призводить конкретна життєва обставина. Із цих позицій юридичні факти поділяються на: правоутворюючі; правозмінюючі; правоприпиняючі,¹ які достатньо досліджені у працях з фінансового права.

Дискусійною є пропозиція М.В. Карасьової щодо доповнення класифікації правозавершальними фактами. Як пояснює автор, виділення таких фактів має сенс у випадку з оподаткуванням. Наприклад, застосування санкцій за податкові правопорушення можливе лише, коли податкове правовідношення завершене, тобто коли закінчився податковий період, а як результат сформовано сукупний річний дохід.² Закінчення певного строку є юридичним фактом, що припиняє податкові правовідносини. У словнику української мови «припинятися» означає «переставати відбуватися; існувати»,³ «завершуватися» – «наближатися до кінця, закінчення; закінчуватися».⁴ Як бачимо, терміни «припинення» і «завершення» є синонімами, а тому виділяти окремо правоприпиняючі та правозавершальні факти не має практичного значення.

Аналізуючи класифікацію юридичних фактів за наслідками, О.І. Харитонова доповнює її юридичними фактами, які призупиняють і поновлюють правовідносини.⁵ Такий підхід, на нашу думку, є сумнівним. Юридичні факти, що призупиняють право, за своєю природою є правоприпиняючими, але тільки на певний строк, так би мовити «тимчасове припинення». Юридичні факти, які поновлюють право, є правоутворюючими, оскільки тягнуть за собою виникнення правових відносин, що існували раніше.

¹ Кикоть Г. В. Юридичні факти в системі правовідносин : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Кикоть Григорій Валерійович. – Київ, 2006. – С. 128.

² Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 175–176.

³ Словник української мови. Т. 7: Поїхати – Приробляти / голов. редкол. : І. К. Білодід (голова) та [ін.]. – Київ : «Наукова думка», 1976. – С. 705.

⁴ Словник української мови. Т. 3: З-Зяти / голов. редкол. : І. К. Білодід (голова) та [ін.]. – Київ : «Наукова думка», 1972. – С. 44.

⁵ Харитонова О. І. Адміністративно-правові відносини (проблеми теорії) / Харитонова О. І. – О. : Юридична література, 2004. – С. 94.

Найбільш поширеною є класифікація юридичних фактів за вольовим критерієм на дії й події. Юридичні дії – юридичні факти, що визначаються волею людей, являють собою акти цієї волі та свідомості людини. Юридичні події – життєві обставини, настання яких не залежить від волі людей.¹ Юридичні факти-дії перш за все розмежовуються за ознакою того, як вони узгоджуються з приписами юридичних норм, вимогами правопорядку. За цією ознакою юридичні факти-дії поділяються на два основні види: а) правомірні дії; б) неправомірні дії (правопорушення).²

Юридичні події класифікують залежно від того, чи пов'язане їх виникнення з волею людей, на відносні й абсолютні події. Відносні події – обставини, що викликані діяльністю людей і залежать від причин, які їх породили. Абсолютні події – обставини, не викликані волею людей і не залежать від неї.³ На думку М.П. Кучерявенка, деталізація подій за таким принципом виділяє рівні настання правових наслідків. Настання абсолютних подій передбачає один рівень правових наслідків, відносних подій – декілька рівнів. Так, народження людини передбачає виникнення податкових правовідносин (перший рівень наслідків), що означає можливість використання податкової пільги на утримання дитини (другий рівень наслідків).⁴

Юридичні факти-події можна класифікувати за різними ознаками: за походженням – природні (стихійні) і залежні у своєму походженні від людини; залежно від повторюваності події – унікальні й повторювані (періодичні); за тривалістю у часі – моментальні (події) та протяжні в часі (процеси); за кількістю учасників – персональні, колективні, масові; останні – на події з визначеною і з невизначеною кількістю осіб, які беруть у них участь; за характером наслідків, що наступили, – на події оборотимі та необоротимі тощо.⁵

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 459.

² Алексеев С.С. Проблемы теории права. Курс лекций: В 2-х т. Т. 1. Основные вопросы общей теории социалистического права. – Свердловск, 1972. – С. 347.

³ Алексеев С.С. Проблемы теории права. Курс лекций: В 2-х т. Т. 1. Основные вопросы общей теории социалистического права. – Свердловск, 1972. – С. 357–358.

⁴ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 473.

⁵ Кикоть Г. В. Юридичні факти в системі правовідносин : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Кикоть Григорій Валерійович. – Київ, 2006. – С. 54.

У зв'язку з особливостями податково-правового регулювання М.П. Кучерявенко виділяє декілька різновидів юридичних подій, які мають правові наслідки: народження людини; досягнення певного віку; смерть людини; закінчення певного строку.¹

У теорії податкового права найменш дослідженими з юридичних подій залишаються строки. Термін «строк» визначається як «установлений, визначений відрізок часу; відрізок часу взагалі».² У податковому праві строки встановлюються для платників податків з метою виконання юридичного обов'язку (сплачувати податок, подавати звітність, зберігати документи тощо) або для реалізації суб'єктивного права (оскаржити рішення контролюючого органу, подати документи для отримання податкової пільги тощо). При цьому строки встановлюються не лише для платників податків і зборів, але й для контролюючих органів. Зокрема, податковим законом передбачені строки надання податкових консультацій, строки розгляду скарг, строки застосування фінансових санкцій тощо. Таким чином, визначимо строк у податковому праві як установлений податковим законодавством проміжок часу, протягом якого суб'єкти податкових правовідносин можуть реалізувати суб'єктивне право чи зобов'язані виконати юридичний обов'язок.

Відповідно до п. 31.1 ст. 31 ПК України строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку зі сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Строк сплати встановлюється відповідно до податкового законодавства для кожного податку окремо. Зміна платником податку, податковим агентом або представником платника податку чи контролюючим органом установленого строку сплати податку та збору забороняється, крім випадків, передбачених ПК України. Настання дат, з одного боку, не залежить від волі суб'єктів, а з іншого – вони встановлюються у законодавстві волею уповноважених осіб.³

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 473–474.

² Глумачний словник української мови : понад 12500 статей (близько 40000 слів) / за ред. д-ра філологічних наук, проф. В. С. Калашника. – Х. : Прапор, 2005. – С. 784.

³ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми : Університетська книга, 2008. – С. 397.

Поряд з терміном «строк» у податковому законодавстві застосовується термін «податковий період». Згідно з п. 33.1 ст. 33 ПК України податковим періодом визнається встановлений період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків і зборів. Податковим періодом може бути: календарний рік, календарне півріччя, календарні три квартали, календарний квартал, календарний місяць, календарний день (п. 34.1 ст. 34 ПК України).

На відміну від цивільного, у податковому законодавстві поняття «строк» і «термін» ототожнюються. Так, у п. 73.5 ст. 73 ПК України йдеться про «десятиденний термін». У цьому контексті «термін» означає певний період, так само як і «строк». Статтею 251 Цивільного кодексу України визначено, що строком є певний період, а терміном є певний момент у часі, з настанням якого пов'язана дія чи подія, яка має юридичне значення.

На нашу думку, доцільно було б розрізнити поняття «строк» і «термін», що у свою чергу зможе забезпечити дисципліну платників податків і зборів та дозволить більш точно і правильно застосовувати норми податкового права. У зв'язку із цим, пропонуємо абзац другий п. 31.1 ст. 31 ПК України виключити і доповнити ПК України статтею 30-1 в такій редакції:

«Стаття 30-1. Термін сплати податку та збору

Терміном є певний момент у часі, з настанням якого пов'язана дія чи подія, яка має юридичне значення. Термін виникнення податкового обов'язку платника податків, у тому числі податкового агента, зі сплати конкретного виду податку і збору визначається календарною датою».

У зв'язку з розмежуванням понять «строк» і «термін» у ПК України необхідно слово «строк» замінити на «термін», якщо йдеться про певний момент часу, і, навпаки, слово «термін» на «строк», якщо мова йде про певний період часу.

На нашу думку, залежно від виду податкового обов'язку можна виділити такі строки й терміни: сплати податків і зборів; подання звітності про обчислення та сплату податку; збереження податкових документів; подання контролюючим органам інформації; виконання законних вимог контролюючих органів.

Залежно від послідовності настання можна виділити такі строки і терміни: встановлення і введення податків і зборів; сплати податків і зборів; здійснення податкового контролю; притягнення до відповідальності за скоєння податкового

правопорушення; адміністративного оскарження актів контролюючих органів, дій чи бездіяльності їх посадових осіб.

У податковому законодавстві мають місце окремі випадки, коли юридичні факти-строки є невизначеними. Наприклад, у пп. 102.2.1 п. 102.2 ст. 102 ПК України визначено, що, якщо податкову декларацію за період, протягом якого виникло податкове зобов'язання, не було подано, грошове зобов'язання може бути нараховане або провадження у справі про стягнення такого податку може бути розпочате без дотримання строку давності, визначеного в абзаці першому п. 102.1 цієї статті (не пізніше закінчення 1095 дня).

Існує класифікація юридичних фактів за характером їх дії: на факти однократної дії та безперервної дії, тобто стани.¹ Із цього приводу заслуговує на увагу думка В.Д. Чернадчука про те, що в такому випадку необхідно застосовувати критерій періодичності дії, за яким юридичні факти поділяються на юридичні факти однократної дії, юридичні факти періодичної дії та юридичні факти випадкової дії.² Юридичними фактами однократної дії є обставини, з якими норми податкового права пов'язують виникнення, зміну чи припинення податкового правовідношення тільки в даному конкретному випадку. До таких юридичних фактів можуть бути віднесені більшість дій, а також події. Так, народження платника податків і зборів породжує податкові правовідносини.

Юридичними фактами періодичної дії є обставини, з якими норми податкового права пов'язують періодичне виникнення, зміну чи припинення податкових правовідносин. Такими є, наприклад, підстави подання місячної податкової звітності. Це податкове правовідношення виникає кожного місяця з настанням строку і припиняється з дня подачі податкової звітності. Такі юридичні факти мають місце кожного місяця, тобто діють періодично.

Юридичні факти безперервної дії (стани) – це обставини, які існують тривалий час, безперервно породжуючи юридичні наслідки. Прикладом таких юридичних фактів є статус пов'язаної особи, щодо них податковим законом визначені особливості оподаткування. Відповідно до ст. 39 ПК України визначено порядок

¹ Алексеев С.С. Проблемы теории права. Курс лекций: В 2-х т. Т. 1. Основные вопросы общей теории социалистического права. – Свердловск, 1972. – С. 360.

² Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми : Університетська книга, 2008. – С. 398.

оподаткування контрольованих операцій, у т.ч. операцій, що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами.

У фінансовому праві, крім відміченого, вельми наочною, як зауважує М.В. Карасьова, може бути класифікація на первинні й похідні: «під похідними юридичними фактами розуміють такі, які ніби надбудовуються над первинними юридичними фактами, являють їх узагальнене, систематизоване вираження». Відповідно до числа первинних юридичних фактів повинні бути віднесені ті, що слугують базою, матеріалом для узагальнень на законодавчому рівні у зведений, похідний юридичний факт. У податковому праві так, як і у фінансовому,¹ як похідні виступають перш за все розрахункові юридичні факти. Розрахункові юридичні факти, на думку М.М. Марченка, «це фактичні показники, коефіцієнти, індекси, що розраховуються на основі деяких первинних фактичних обставин і слугують підставою для виникнення певних прав».² Таке визначення, на нашу думку, потребує деякого уточнення. Оскільки юридичний факт – це обставина (дія чи подія), то розрахунковими юридичними фактами є не показники, а їх встановлення, існування, досягнення, перевищення тощо. Наприклад, виходячи з абзацу третього п. 167.1 ст. 167 ПК України, підставою для застосування підвищеної ставки податку з доходів фізичних осіб у розмірі 20 відсотків слугує, зокрема, факт перевищення загальної суми отриманих платником податку у звітному податковому місяці доходів десятикратного розміру мінімальної заробітної плати. Очевидно, що розрахунковий похідний факт базується на первинному юридичному факті – встановленні законом розміру мінімальної заробітної плати. Розрахунковими юридичними фактами, на нашу думку, слід визнати обставини, пов'язані з існуванням фактичних показників, коефіцієнтів, індексів, що розраховуються на основі деяких первинних фактичних обставин і слугують підставою для виникнення, зміни й припинення податкових правовідносин.

У зв'язку з тим, що податкове законодавство пов'язує виникнення правовідносин із звичайними, максимальними і мінімальними показниками, пропонуємо залежно від показників виокремити граничні й звичайні розрахункові юридичні факти. Граничні показники – це максимальні та мінімальні величини, їх

¹ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 181–182.

² Общая теория государства и права. Т. 2. Теория права / под ред. проф. М. Н. Марченко. – М. : Издательство «Зерцало», 1998 – С. 291.

настання є підставою для виникнення певних прав суб'єктів податкових правовідносин. Граничними розрахунковими юридичними фактами є обставини, пов'язані з існуванням максимальних і мінімальних показників, таких як: максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком, мінімальна заробітна плата, прожитковий мінімум, неоподатковуваний мінімум доходів громадян, мінімальна ціна продажу, мінімальний розмір націнки, мінімальне акцизне податкове зобов'язання, мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів, мінімальна сума орендного платежу, мінімальна площа житла тощо. Податковим законодавством визначені звичайні показники, що використовуються як первинні: звичайна процентна ставка за депозит (вклад), звичайна ставка процента за кредит (позику), звичайна ціна. Звичайними розрахунковими юридичними фактами є обставини, пов'язані з існуванням звичайних показників – величин, що встановлюються в межах мінімального та максимального розмірів для всіх суб'єктів або за звичайних умов, або в офіційному порядку, або самими суб'єктами і відповідають певному рівню.

Крім показників, у податковому праві застосовуються індекси та коефіцієнти. Зокрема, відповідно до п. 29.2 ст. 29 ПК України специфічні ставки, фіксовані ставки та показники, встановлені у вартісному вимірі, підлягають індексації в порядку, визначеному кодексом. Індексації підлягають вартість основних засобів, балансова вартість об'єктів необоротних активів, нормативна грошова оцінка земель шляхом застосування індексу інфляції, індексу споживчих цін тощо. Податковим законодавством передбачено застосування так званих коефіцієнтів. Наприклад, коефіцієнт, що враховує мінімальну площу житла для визначення податкової знижки; кумулятивний коефіцієнт, що застосовується при визначенні суми амортизації основних засобів; коефіцієнт функціонального використання землі; коефіцієнт до ставок податку, який устанавлюється залежно від місця розміщення відходів у навколишньому природному середовищі; коригуючий коефіцієнт, що встановлюється для експлуатуючих організацій ядерних установок; інші коригуючі коефіцієнти.

За формою прояву¹ або способом зв'язку факту з явищем матеріального світу¹ юридичні факти у податковому праві можна класифікувати на позитивні й негативні.

¹ Алексеев С.С. Проблемы теории права. Курс лекций: В 2-х т. Т. 1. Основные вопросы общей теории социалистического права. – Свердловск, 1972. – С. 359.

Позитивними фактами є реально існуючі в цей момент явища дійсності. Такими є, наприклад, видані адміністративні акти, явища стихійного характеру та ін. Негативними є факти, які виражають відсутність певних явищ. Норма права пов'язує тут певні юридичні наслідки не з наявністю тієї чи іншої обставини, а з її відсутністю.² Наприклад, у разі відсутності за місцем реєстрації великого платника податків контролюючого органу, що здійснює супроводження великих платників податків, облік такого платника податків за рішенням центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, здійснюється або територіально найближчим контролюючим органом, що здійснює супроводження великих платників податків, або іншим контролюючим органом (абзац п'ятий п. 64.7 ст. 64 ПК України).

Правове регулювання системи оподаткування, як справедливо зазначає Н.К. Ісаєва, характеризується суперечливістю й нечіткістю формулювань багатьох нормативно-правових актів.³ Проблеми закріплення юридичних фактів у нормативних актах, що регулюють податкові відносини, та їх вирішення мають не лише теоретичне, а й практичне значення. Недосконалість юридичної термінології та юридичних конструкцій призводять до проблем, зокрема, у правозастосовчій діяльності. Перш за все необхідно однозначно й доступно формулювати терміни, правильно підбирати юридичні факти у взаємозв'язку з правовими наслідками та чітко будувати відповідні юридичні конструкції.

3.2. Модель та перспективи розвитку податкових правовідносин в Україні

На сучасному етапі розвитку держави дослідження моделі податкових правовідносин набуває особливого значення. До актуальних питань розвитку правовідносин неодноразово зверталися в своїх роботах не тільки вчені в галузі держави і права, а й

¹ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – С. 184.

² Алексеев С.С. Проблемы теории права. Курс лекций: В 2-х т. Т. 1. Основные вопросы общей теории социалистического права. – Свердловск, 1972. – С. 359.

³ Ісаєва Н. К. Податкові правовідносини в Україні: сучасний стан і тенденції розвитку / Н. К. Ісаєва // Часопис Київського університету права. – 2007. – № 4. – С. 95.

галузових юридичних наук. Однак, незважаючи на це, дослідженню моделі розвитку податкових правовідносин в сучасних умовах не приділялося достатньої уваги. У юридичній науці окремих аспектів моделі правовідносин торкалися у своїх роботах такі відомі вчені, як С.С. Алексєєв, Р.Й. Халфина, М.В. Карасьова, М.П. Кучерявенко, В.Д. Чернадчук та інші.

З'ясування поняття моделі розвитку податкових правовідносин та її дослідження дозволять виявити вплив норм податкового права на поведінку суб'єктів податкових правовідносин, стан та перспективи розвитку податкових правовідносин, а також сприятимуть вдосконаленню правового регулювання податкових відносин відповідно до соціально-економічних й інших умов, що існують сьогодні.

Великий тлумачний словник сучасної української мови визначає модель як «зразок, що відтворює, імітує побудову і дію якого-небудь об'єкта, використовується для одержання нових знань про об'єкт...; уявний чи умовний (зображення, опис, схема і т. д.) образ якого-небудь об'єкта, процесу або явища, що використовується як його «представник».¹ Отже, модель – це зразок (еталон), образ, а тому стосовно теми нашого дослідження під моделлю розвитку податкових правовідносин будемо розуміти зразок (еталон) податкових правовідносин. Модель податкових правовідносин створюється нормами податкового права, які є результатом нормотворчої діяльності уповноважених суб'єктів. З огляду на це така модель є результатом нормотворчої діяльності держави. У процесі нормотворчої діяльності держава створює норми, якими закріплює таку модель податкових правовідносин, втілення якої у реальних податкових правовідносинах, забезпечувало б задоволення публічних інтересів держави та її адміністративно-територіальних одиниць щодо формування доходів фондів грошових коштів.

Отже, модель податкових правовідносин – це зразок (еталон) податкових правовідносин, який установлюється нормами податкового права у процесі нормотворчої діяльності уповноважених суб'єктів і забезпечує реалізацію інтересів держави та її адміністративно-територіальних одиниць щодо формування публічних фондів грошових коштів. У зв'язку з тим, що модель податкових правовідносин створюється нормами податкового права, вона є нормативною моделлю. Фактична

¹ Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. Бусел В. Т.]. – К. ; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. – С. 535.

модель податкових правовідносин – це реальні податкові правовідносин, які виникають у податковій дійсності між суб'єктами податкових правовідносин.

Нормативна модель податкових правовідносин створюється для кожного з варіантів поведінки суб'єктів. Обравши конкретний варіант поведінки, що відповідає певній моделі податкових правовідносин, суб'єкти повинні будувати свої відносини відповідно до встановленої для цього варіанту моделі.

Разом з тим податкове законодавство передбачає поодинокі випадки, коли суб'єкт податкових правовідносин має право зробити власний вибір. Так, наприклад, ст. 166 ПК України передбачено право фізичної особи-платника податків і зборів на податкову знижку. Платник податку самостійно обирає варіант поведінки й відповідно до нього реалізує модель податкового правовідношення.

Реальна поведінка суб'єкта податкового правовідношення різноманітніша і, як правило, відтворює не один, а декілька варіантів поведінки, враховує особливості правового статусу суб'єкта, результативні показники діяльності, від яких залежить об'єкт оподаткування, тощо. Це пов'язано з тим, що більшість податкових відносин є складними, в них реалізуються декілька взаємопов'язаних суб'єктивних податкових прав та обов'язків. У складному податковому правовідношенні реалізується декілька моделей, закріплених нормами податкового права. Наприклад, відношення податкової застави до платника, що виникає у зв'язку з несплатою податків і зборів. Основним є правовідношення, що виникає відповідно до моделі, закріпленої нормами податкового права щодо обов'язку зі сплати податку, а похідним є забезпечувальне (охоронне) податкове правовідношення, яке виникає у випадку відхилення від моделі основного податкового правовідношення, і спрямоване на забезпечення виконання податкового обов'язку.

Розвиток податкових правовідносин, тобто їх виникнення, зміна й припинення, відбувається на основі норм податкового права. Норма права втілюється в реальну поведінку суб'єктів податкових правовідносин шляхом реалізації їх прав і обов'язків. Розглядаючи співвідношення реальної поведінки з правами та обов'язками учасників як елемента структури правовідношення, Р.Й. Халфіна слушно стверджує, що найбільш повно це співвідношення розкривається в процесі виникнення та розвитку правовідношення – в його динаміці. Саме тут виявляється відповідність поведінки моделі або його відхилення. Відхилення можуть бути виявлені не тільки в момент

виникнення відносин, але й у процесі їх розвитку.¹ Наскільки повно й ефективно реалізується правова норма у реальних податкових правовідносинах, настільки й реальна поведінка відповідає моделі розвитку податкових правовідносин.

Модель правовідношення, визначена нормою права, може не відповідати змісту відносин. Така невідповідність може проявитися в тому, що передбачені нормою відносини або не виникають, або будуть здійснюватися не так, як передбачено нормою. І чим швидше буде зрозуміла невідповідність норми об'єктивним вимогам, чим швидше буде прийнято новий варіант, який відповідає цьому змісту, тим ефективнішим буде правовий вплив.²

Відхилення реальних податкових правовідносин від їх моделі можуть бути спричинені невідповідністю моделі, створеної нормами податкового права, реальним соціально-економічним умовам. У процесі нормотворчої діяльності іноді не враховуються реальні умови існування й розвитку суспільства, і, як наслідок, норми податкового права не визначають необхідні правові умови здійснення податкової діяльності.³ Наприклад, нормами податкового права не встановлюється відповідальність суб'єктів податкових правовідносин за вчинення податкового правопорушення, необґрунтовано закріплюються завищені ставки податків тощо.

Вплив права на суспільні відносини, як стверджує О.Е. Лейст має різну спрямованість. Можна припиняти виникнення й розвиток відносин, охороняти їх, штучно створювати відносини, наприклад податкові.⁴ М.П. Кучерявенко справедливо відмічає те, що правовідношення може «відставати» від змісту фактичного відношення або «випереджати» його. У першому випадку закріплення застарілих податкових механізмів не забезпечить бюджети необхідними надходженнями. Швидше, навпаки, це звузить сферу податково-правового регулювання, забезпечить відхід податків «у тінь». Друга тенденція, пов'язана з випередженим правовим осмисленням податкових механізмів реально існуючих відносин, що фактично

¹ Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении : [монография] / Халфина Р. О. – М. : Юрид. лит., 1974. – С. 282.

² Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении : [монография] / Халфина Р. О. – М. : Юрид. лит., 1974. – С. 39.

³ Пасичная И. А. Согласованность при построении модели налоговых правоотношений / И. А. Пасичная // Международный научно-практический правовой журнал «Закон и жизнь». – 2013. – № 4. – С. 36.

⁴ Лейст О. Э. Сущность права. Проблемы теории и философии права / Лейст О. Э. – М. : ИКД «Зерцало-М», 2002. – С. 22.

склалися, може мати ті ж наслідки, що й перша тенденція. У випадку відсутності навіть зароджених тенденцій в оподаткуванні, які правова форма могла б передбачити, спрогнозувати, вона перетвориться в таке ж гальмо, як і застаріла. Якщо ж правовідношення базується на відображенні вже існуючих реалій, але передбачає використання їх найбільш досконалих форм, забігає вперед відносно окремих тенденцій чи елементів, передбачає впровадження досконалих, нових, більш прогресивних видів форм за збереження об'єктивного зв'язку з регульованими родовими явищами, то це призведе до логічного динамічного розвитку як суспільних відносин у цілому, так і правового регулювання оподаткування.¹

Чим точніше сконструйована в нормі права модель правовідношення, чим повніше перекладено економічні й інші категорії мовою юридичних понять прав, обов'язків та їх співвідношення, тим ефективніша реалізація норми у правовідношенні.² Ефективність моделі, дії правової норми і правового регулювання взагалі визначається тим, наскільки результативно норма права через модель, у ній закріплену, впливає на податкові правовідносини, тобто показником ефективності моделі є ступінь відповідності реальних податкових відносин нормативно встановленій моделі.

У теорії права досить значну увагу приділено питанню ефективності правового регулювання. Під ефективністю правового регулювання розуміють співвідношення між очікуваними наслідками дії права на суспільні відносини та її фактичними результатами.³ «Ефективний» з лінгвістичної точки зору – той, «який приводить до потрібних результатів, наслідків, дає найбільший ефект».⁴ Ефективність правового регулювання є критерієм, який характеризує наскільки результативно норма податкового права впливає на поведінку платників податків і зборів. Показником ефективності є ступінь відповідності реальних відносин тій нормативній моделі, яка міститься у конкретній нормі чи законодавчому акті.

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 240–241.

² Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении : [монография] / Халфина Р. О. – М. : Юрид. лит., 1974. – С. 35.

³ Загальна теорія держави і права / [Цвік М. В., Ткаченко В. Д., Богачова Л. Л. та ін.]; за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. – Харків : Право, 2002. – С. 416.

⁴ Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. Бусел В. Т.]. – К. ; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. – С. 268.

На нашу думку, ефективність моделі податкового правовідношення – це результативне втілення нормативної моделі у фактичну поведінку суб'єктів податкового права. Іншими словами, це результативність моделі податкового правовідношення, втіленої у нормах податкового права, за якої останні повністю реалізуються у податково-правовій дійсності.

Порівняння моделі податкового правовідношення з реальною поведінкою суб'єктів свідчить про ефективність цієї моделі, наскільки ефективним буде вплив моделі на податково-правову дійсність буде зрозуміло за результатами реалізації норм податкового права, а точніше, за досягненням мети податково-правового регулювання. Мета правового впливу на платників податків і зборів передбачається нормотворцем у нормах податкового права, які у свою чергу відтворюють модель розвитку податкових правовідносин. Метою податково-правового регулювання є впорядкування податкових відносин, у результаті реалізації яких формуються публічні фонди грошових коштів для виконання завдань і функцій держави.

Необхідно створити таку модель податкових правовідносин, яка б відповідала всім критеріям ефективності, встановлення яких для дії норм є найважливішою передумовою вдосконалення законотворення і правозастосування.¹ Такими критеріями ефективності моделі податкових правовідносин у сучасних умовах, на нашу думку, можна вважати:

- стан виконання податкового обов'язку, тобто своєчасність та повнота сплати податків і зборів, достовірність податкової звітності;
- рівень реалізації податкових прав, тобто використання суб'єктами податкового права правових можливостей та забезпечення їх гарантіями з боку держави;
- стан забезпеченості виконання податкових зобов'язань, тобто застосування державою заходів впливу до платників податків щодо погашення ними податкового боргу;
- рівень законності у сфері оподаткування, що полягає у неухильному дотриманні платниками, а також контролюючими органами та їх посадовими особами законів з питань оподаткування;

¹ Хряпінський П. В. Ефективність заохочувальних кримінально-правових норм: деякі пропозиції щодо вдосконалення законодавства / П. В. Хряпінський // Право України. – 2009. – № 10. – С. 170.

– динаміка податкових правопорушень, їх попередження, що характеризує рівень, структуру, причини й умови проявів податкових правопорушень і заходи щодо боротьби з ними;

– результативність заходів державного примусу до порушників, що характеризує ступінь реалізації карної, виховної, превентивної та інших функцій юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства тощо.

Податкові правовідносини повинні забезпечувати оптимальний результат від використання правових форм, що гарантують: забезпечення максимальних надходжень від податків і зборів при збереженні або, краще, зростанні інтересів та стимулів платників податків і зборів до розвитку діяльності. Ця вимога може реалізуватися через декілька складових: а) оптимальний набір податків і зборів; б) включення в цей перелік тільки ефективних податкових платежів, відхід від дублюючих, нерациональних податків; в) раціональне співвідношення між різними типами податків, яке відповідає сучасному етапу (непрямих – прибуткових – майнових); г) ефективне забезпечення оподаткування відповідними процесуальними нормами і т.д.¹

Для створення ефективної моделі необхідним, на нашу думку, є розроблення принципів її побудови. За загальним уявленням принцип – це «основне вихідне положення якої-небудь наукової системи, теорії, ідеологічного напрямку і т. ін.; особливість, покладена в основу створення або здійснення чого-небудь, спосіб створення або здійснення чогось».² Як слушно пише С.С. Алексєєв, «втілення вимог права в життя – це перш за все повна й послідовна реалізація закладених у ньому принципів».³ Виявлення принципів побудови моделі розвитку податкових правовідносин надасть можливість створити ефективну модель, що позитивно позначиться на нормотворчій і правозастосовній діяльності, а також визначити тенденції розвитку податкових правовідносин.

Модель податкових правовідносин, на нашу думку, має ґрунтуватися на таких принципах:

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 220.

² Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. Бусел В. Т.]. – К. ; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. – С. 941.

³ Алексєєв С.С. Проблемы теории права. Курс лекций: В 2-х т. Т. 1. Основные вопросы общей теории социалистического права. – Свердловск, 1972. – С. 104.

1. Принцип відповідності податковій дійсності, стану соціального та економічного розвитку. При побудові моделі податкових правовідносин необхідно враховувати умови розвитку податкової системи, майнове становище платників податків і зборів, наявність об'єктів оподаткування, перспектив розвитку податкових правовідносин. Модель податкових правовідносин має відповідати економічним моделям, що ґрунтуються на реалістичних показниках соціально-економічного розвитку (валовий внутрішній продукт, сукупний національний дохід, середньомісячна заробітна плата, середні ціни на основні види продукції тощо).

Зменшення податкових надходжень до публічних фондів грошових коштів, погіршення фінансово-економічного стану платників податків і зборів тощо спонукає до реального врахування чинників дійсного стану податкової системи при побудові моделі розвитку податкових правовідносин. У якісній, досконалій моделі податкових правовідносин знаходять своє відображення реальні умови податкової дійсності, закріплюється оптимальна поведінка платників податків і зборів та контролюючих органів з метою збільшення надходжень від податків і зборів.

Дослідження реальних податкових правовідносин з точки зору їх відповідності соціально-економічним умовам розвитку суспільства дасть змогу створити таку модель податкових правовідносин, яка б враховувала об'єктивні закони існування і розвитку суспільства. Модель податкових правовідносин повинна відповідати об'єктивним законам розвитку економічних, соціальних та культурних відносин у суспільстві. Аналіз стану податкових правовідносин дає можливість установити, чи відображає модель податкових правовідносин об'єктивні закономірності розвитку цих відносин, чи відповідає модель податкових правовідносин цілям і завданням їх розвитку. Коли ж закон не відображає правильно в достатньому обсязі об'єктивних потреб, то він фактично не здатний удосконалювати виробничі відносини або заважає їх розвитку, або залишається на папері, не втілюючись в адекватні його вимогам правові відносини.¹ Із цього приводу слушною є думка Н.К. Ісаєвої щодо реалізації принципу стимулювання науково-технічного прогресу через зменшення ставки

¹ Явич Л. С. Право и общественные отношения (Основные аспекты содержания и формы советского права) / Явич Л. С. – М. : Юрид. лит., 1971. – С. 20–21.

податку на прибуток для підприємств, які виготовляють високотехнологічну продукцію, принаймні на два-три роки становлення.¹

2. Принцип мотивації. Модель податкових правовідносин, закріплена в нормах податкового права, безпосередньо впливає на поведінку суб'єктів, мотивує вибір варіанта поведінки суб'єктів податкових правовідносин. Мотивація означає «сукупність мотивів, доказів для обґрунтування чогось, мотивування». Мотив – це «підстава, привід для якої-небудь дії, вчинку; причина».² Філософське значення мотиву зводиться до «рушійної сили, спонукальної причини».³ Мотиви спонукають особу до певної поведінки. Законодавець, створюючи норми податкового права, будуючи модель розвитку податкових правовідносин, повинен урахувати й закладати в її основу мотиви (стимули), щоб «підштовхнути» платника податків і зборів до тих чи інших дій або перешкодити виникненню «небажаних» для держави відносин. Модель податкового правовідношення через мотиви має впливати на сумлінне виконання платником податків і зборів свого податкового обов'язку, а також інших юридично значимих дій, які вигідні для держави та задовольняють у першу чергу її інтереси.

Модель податкового правовідношення має стимулювати певні види і напрями діяльності. Наприклад, згідно з абзацом шостим пп. 197.1.14 п. 197.1 ст. 197 ПК України звільняються від оподаткування операції з першого постачання доступного житла та житла, що будується із залученням державних коштів. Отже, мотивація поведінки, врахована в моделі податкового правовідношення, має слугувати меті, на досягнення якої і спрямована норма податкового права.

Установлення моделі має істотне значення для її реалізації. Чим повніше враховані інтереси й мотивація поведінки учасників у моделі, тим більша ймовірність того, що реальна поведінка буде відповідати цій моделі.⁴ Так, ст. 182 ПК України передбачена добровільна реєстрація платників податку на додану вартість. З 1 січня 2011 року було встановлено, що якщо особа, яка провадить оподатковувані операції і

¹ Ісаєва Н. К. Податкові правовідносини в Україні: сучасний стан і тенденції розвитку / Н. К. Ісаєва // Часопис Київського університету права. – 2007. – № 4. – С. 94.

² Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. Бусел В. Т.]. – К. ; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. – С. 541.

³ Краткая философская энциклопедия / [составит. Губский Е. Ф., Кораблева Г. В., Лутченко В. А.] – М., Издательская группа «Прогресс» – «Энциклопедия», 1994. – С. 277.

⁴ Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении : [монография] / Халфина Р. О. – М. : Юрид. лит., 1974. – С. 256.

відповідно до п. 181.1 ст. 181 ПК України не є платником податку у зв'язку з тим, що обсяги оподатковуваних операцій є меншими від встановленої зазначеною статтею суми та обсяги постачання товарів/послуг іншим платникам податку за останні 12 календарних місяців сукупно становлять не менше 50 відсотків загального обсягу постачання, вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник податку, така реєстрація здійснюється за її заявою. Незважаючи на можливість добровільно зареєструватися платником податку на додану вартість, в дійсності, враховуючи вимогу щодо обсягів постачання товарів не менше 50 відсотків загального обсягу, здійснити це було неможливо. Реальна поведінка не відповідала моделі податкових правовідносин щодо добровільної реєстрації. 7 липня 2011 року п. 182.1 ст. 182 ПК України було доповнено абзацом другим, згідно із яким особа, статутний капітал або балансова вартість активів (основних засобів, нематеріальних активів, запасів) якої перевищує 300 000 гривень та яка не є платником податку відповідно до п. 181.1 ст. 181 кодексу, може добровільно зареєструватися незалежно від наявності здійснених нею оподатковуваних операцій та обсягу постачання товарів/послуг іншим платникам податку. Знову законодавець, розширивши можливості добровільно зареєструватися платником податку на додану вартість, установив обмеження, які невеликим підприємствам важко подолати. Так, 24.05.2012 р. абзац другий п. 182.1 ст. 182 ПК України було виключено на підставі Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм».¹ Таким чином, у моделі добровільної реєстрації платником податку на додану вартість закладений реальний механізм її реалізації.

3. Принцип узгодженості. Норми податкового права, що закріплюють модель податкових правовідносин, повинні бути узгоджені між собою, а також з усією системою правових норм, які регулюють взаємопов'язані відносини. При цьому узгодженість повинна мати місце не лише у системі норм податкового права, але й межуючих з ним правових інститутів, галузей права. Норми податкового права мають бути узгоджені з нормами бюджетного права та іншими нормами фінансового права, з нормами адміністративного й кримінального права.

¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм: Закон України від 24 травня 2012 р. // Офіційний вісник України. – 2012. – № 49. – Ст. 1917.

Неузгодженість у побудові такої моделі, на нашу думку, може призводити до неможливості її втілення у податкову дійсність, тобто перетворення нормативної моделі у фактичну. Так, наприклад пп. 20.1.40 п. 20.1 ст. 20 ПК України передбачено право контролюючих органів звертатися до суду із заявою про вилучення оригіналів первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів у випадках, передбачених ПК України. Водночас п. 85.5 ст. 85 ПК України заборонено вилучення оригіналів первинних, фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів за винятком випадків, передбачених кримінально-процесуальним законом.¹

Неузгодженість у побудові моделі податкових правовідносин має місце і при встановленні строків для надання інформації платниками податків і зборів за податковим запитом. Відповідно до п. 73.3 ст. 73 ПК України платники податків і зборів та інші суб'єкти інформаційних відносин зобов'язані подавати інформацію, визначену у запиті контролюючого органу, та її документальне підтвердження протягом одного місяця з дня, що настає за днем надходження запиту. Але згідно з пп. 78.1.1 п. 78.1 ст. 78 ПК України, якщо платник податків і зборів не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту, здійснюється документальна позапланова виїзна перевірка за наслідками перевірок інших платників податків і зборів або отримання податкової інформації виявлено факти, що свідчать про можливі порушення платником податків і зборів податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Саме тому, щоб уникнути непорозумінь зі строками, пропонуємо в пп. 78.1.1 п. 78.1 ст. 78 ПК України слова «протягом 10 робочих днів» замінити словами «протягом 1 місяця».

Існує також протиріччя щодо строків оскарження в суді податкового повідомлення – рішення. Так, пунктом 56.18 ст. 56 ПК України встановлено строк давності, визначений ст. 102 ПК України – 1095 днів, а п. 56.19 ст. 56 ПК України визначено строк – 1 місяць. Іншим пунктом цієї ж статті (п. 56.21) конкретизується принцип презумпції правомірності рішень платника податків і зборів.

¹ Кримінальний процесуальний кодекс України від 13 квітня 2012 р. № 4651-VI // Офіційний вісник України. – 2012. – № 37. – Ст. 1370.

4. Принцип відповідальності. Якщо в результаті реалізації норми податкового права податкова дійсність не відповідає цілям податково-правового регулювання, поведінка суб'єктів податкових правовідносин відхиляється від моделі податкових правовідносин, закріпленої нормами податкового права, виникають охоронні податкові правовідносини. Установлення відповідальності за порушення податкового законодавства сприяє належній реалізації моделі податкових правовідносин. Створюючи заборонну норму, держава конструює модель податкових правовідносин, що виникає як наслідок правопорушення, тобто як втілення негативної моделі у реальні відносини. У зв'язку із цим, можна виділити і позитивну модель податкових правовідносин, у якій закріплена правомірна поведінка суб'єктів податкових правовідносин. Відповідальність за вчинення податкового правопорушення забезпечує правомірну поведінку суб'єктів, що відповідає саме позитивній моделі податкових правовідносин. Зокрема, ПК України не визначено відповідальність контролюючих органів за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків. Так, п. 21.2. ст. 21 ПК України встановлено, що за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом. Але окремого закону, який би встановлював відповідальність посадових осіб контролюючих органів, не прийнято. Якщо відповідальність не передбачена, то суб'єкт не буде слідувати моделі податкових правовідносин, закріпленій у нормах податкового права. Наприклад, відповідно до п. 70.13 ст. 70 ПК України документи, пов'язані з проведенням операцій, передбачених пунктом 70.12 статті, які не мають реєстраційного номера облікової картки платника податків і зборів або серії та номера паспорта, вважаються оформленими з порушенням вимог законодавства України. Наслідки такого порушення законом не передбачені. Отже, у випадку оформлення документів без реєстраційного номера облікової картки платника податків і зборів такі документи не можуть бути визнані недійсними, оскільки це не передбачено податковим законодавством.

Досліджуючи фінансово-правову відповідальність держави, А.О. Монаєнко веде мову про «існування відповідальності держави за збиток, заподіяний платникові податків надмірно справленим податком, несвоєчасним поверненням надміру

сплачених грошових зобов'язань або інших сум бюджетного фінансування».¹ У цілому погоджуючись із запропонованим положенням, зауважимо, що, незважаючи на неодноразове вказування у ПК України на відповідальність за прострочення повернення державою надміру сплачених сум податків, конкретна сума пені за таке порушення законом не визначена. Так, відповідно до пп. 17.1.10 п. 17.1 ст. 17 ПК України платник податків і зборів має право на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків і зборів, пені, штрафів. Абзацом третім п. 43.5 ст. 43 визначено, що контролюючий орган несе відповідальність згідно із законом за несвоєчасність передачі органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, для виконання висновку про повернення відповідних сум коштів з відповідного бюджету. Але відповідальність держави (контролюючого органу) за прострочення повернення надміру сплачених сум податків не визначено, оскільки законом не встановлено конкретного розміру пені за кожний день прострочення повернення надміру сплачених сум податків. У зв'язку з цим пропонуємо доповнити ПК України п. 43.5 ст. 43 абзацом четвертим такого змісту:

«У випадку, якщо повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань платникам податків і зборів здійснюється з порушенням строку, встановленого абзацом другим цього пункту, контролюючим органом на суму помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань, яка не повернена у встановлений строк, нараховується пеня, належна до сплати платнику податків і зборів, у розмірі облікової ставки Національного банку України, розрахованої за кожний календарний день прострочення повернення».

5. Принцип обґрунтованості. Відповідно до цього принципу модель втілюється у реальні податкові правовідносини, і держава «отримує кінцевий результат» у вигляді надходження податків і зборів в обсязі, необхідному для фінансування видатків бюджету. Обґрунтувати модель податкових правовідносин означає довести її ефективність, результативність перетворення її у реальні податкові правовідносини.

У випадку побудови обґрунтованої моделі податкових правовідносин сама модель стає «дієвою». Про те, наскільки обґрунтованою є модель податкових

¹ Монаєнко А. О. Поняття фінансової правосуб'єктності держави / А. О. Монаєнко // Вісник академії правових наук України. – 2011. – № 2. – С. 164.

правовідносин, свідчить якість правового регулювання, кількість порушень податкового законодавства, практика розгляду судових спорів. Обґрунтованими мають бути встановлені податки і збори, ставки податків і зборів, об'єкт оподаткування, права й обов'язки суб'єктів податкових правовідносин. Необґрунтованим, на нашу думку, можна вважати встановлення обмежень для підприємств – платників податку на прибуток щодо включення витрат, понесених у зв'язку із придбанням товарів у фізичної особи – підприємця, що сплачує єдиний податок. Згідно з підпунктом 139.1.12 пункту 139.1 статті 139 ПК України, який діяв до 04.11.2011 р., не входили до складу витрат витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи – підприємця, що сплачує єдиний податок. Це обмеження перш за все впливало на діяльність фізичних осіб – платників єдиного податку, які втрачали ділові зв'язки з контрагентами, з якими працювали раніше. Згідно п. 3 ст. 3 ПК РФ однією з основних засад законодавства про податки і збори є те, що останні повинні мати економічне підґрунтя й не можуть бути довільними.¹ Ураховуючи це положення, вважаємо за доцільне закріпити у ПК України принцип обґрунтованості, та у зв'язку із цим, викласти пп. 4.1.5 п. 4.1 ст. 4 ПК України в такій редакції:

«4.1.5. обґрунтованість – податки і збори мають ґрунтуватись на реалістичних показниках соціально-економічного розвитку держави і не можуть встановлюватися незалежно від них».

6. Принцип науковості. Необхідність побудови ефективної моделі розвитку податкового правовідношення ставить нормотворчу діяльність, пов'язану із прийняттям норм податкового права, на міцну наукову основу. Модель розвитку податкових правовідносин має ґрунтуватися на глибокому всебічному аналізі змісту норм податкового права. Наукова обґрунтованість податкових норм, що приймаються органами державної влади, є основою правотворчого процесу. Так, С.С. Алексєєв указує на важливість такого принципу правотворчості, як її науковий характер.² Розроблення, видання й удосконалення нормативно-правових актів мають

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации от 3 августа 1998 г. – № 31.

² Алексєєв С.С. Проблемы теории права. Курс лекций: В 2-х т. Т. 2. Нормативные юридические акты, применение права, юридическая наука (правоведение). – 1973. – С. 8.

ґрунтуватися на основі наукових висновків, а також узагальнення правозастосовної практики.

Модель розвитку податкових правовідносин має ґрунтуватися також на глибокому всебічному аналізі економічних умов здійснення діяльності суб'єктами господарювання. Систематизовані та узагальнені знання про податкову діяльність сприяють не лише побудові оптимальної моделі податкових правовідносин, а й виявленню дефектів і недоліків у вже створених зразках поведінки суб'єктів податкових правовідносин. Наука дає найважливіші орієнтири для розвитку податкових правовідносин та створення їх моделі. І чим вищий рівень розвитку податково-правової науки, тим якіснішою й ефективнішою буде створена модель розвитку податкових правовідносин. Але побудова нормативної моделі податкових правовідносин не завжди ґрунтується на досягненнях фінансово-правової науки. Наприклад, відповідно до п. 15.1 ст. 15 ПК України платниками податків і зборів визнаються фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, і на яких покладено обов'язок із сплати податків і зборів. Отже, ПК України закріплює за відокремленим підрозділом юридичної особи правовий статус платника податків і зборів. Проте, в пп. 14.1.30 п. 14.1 ст. 14 ПК України поняття «відокремлені підрозділи» вживаються у значенні, визначеному ЦК України. Відповідно до п. 3 ст. 95 ЦК України філії та представництва не є юридичними особами. Вони наділяються майном юридичної особи, що їх створила, і діють на підставі затвердженого нею положення. Незважаючи на посилання на ЦК України, ПК України визнає за відокремленим підрозділом юридичної особи право на належне йому майно. Так, п. 87.6 ст. 87 ПК України встановлено, що у разі відсутності у платника податків і зборів, що є філією, відокремленим підрозділом юридичної особи, майна, достатнього для погашення його грошового зобов'язання або податкового боргу, джерелом погашення грошового зобов'язання або податкового боргу такого платника податків і зборів є майно такої юридичної особи, на яке може бути звернено стягнення. Існуюче протиріччя між цивільно-правовим статусом і податковим статусом відокремлених підрозділів може бути подолано аналогічно до податкового законодавства РФ. Відповідно до ст. 19 ПК РФ відособлені підрозділи не визнаються платниками податків і зборів, а лише

виконують обов'язки юридичних осіб зі сплати податків і зборів на тій території, на котрій ці відособлені підрозділи здійснюють функції юридичних осіб.¹

Від принципу науковості залежить визначеність, ясність податкового законодавства, що у свою чергу впливає на ефективність та правильність його застосування. Тому не менш важливим, на наш погляд, є закріплення в податковому законі принципу визначеності оподаткування, який полягає у встановленні в податковому законодавстві України всіх підстав і порядку виникнення, виконання й припинення податкового обов'язку. У своїй праці «Опыт теории налогов» М.І. Тургенев одним з правил стягнення податків називає визначеність податків.² Близьким за змістом до принципу визначеності є принцип єдиного підходу до встановлення податків і зборів, закріплений податковим законодавством, який передбачає лише визначення на законодавчому рівні всіх обов'язкових елементів податку (пп. 4.1.11 п. 4.1 ст. 4 ПК України). Вважаємо, більш вдалим є закріплення принципу визначеності оподаткування порівняно із принципом єдиного підходу до встановлення податків і зборів, оскільки останній розкривається законодавцем досить вузько, а назва принципу не зовсім відповідає його змісту. Саме тому, на нашу думку, пп. 4.1.11 п. 4.1 ст. 4 ПК України потрібно доповнити і викласти в такій редакції:

«4.1.11. визначеність оподаткування – визначення на законодавчому рівні всіх обов'язкових елементів податку, встановлення всіх підстав і порядку виникнення, виконання й припинення податкового обов'язку».

7. Принцип оптимальності прав і обов'язків суб'єктів податкових правовідносин. Для відповідності поведінки суб'єктів податкових правовідносин моделі необхідне правильне визначення їх прав та обов'язків, справжня зацікавленість держави в особі уповноважених органів у здійсненні свого права й виконанні обов'язків платниками податків і зборів. Досліджуючи ефективність впливу на реальну поведінку учасників податкових правовідносин, М.П. Кучерявенко підкреслює, що максимальний ефект від впливу може бути досягнутий при узгодженні двох процесів. По-перше, закріплення об'єктивного і раціонального співвідношення прав й обов'язків у рамках правосуб'єктності учасників відносин. І,

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации от 3 августа 1998 г. – № 31.

² Тургенев Н. И. Опыт теории налогов / Н. И. Тургенев // У истоков финансового права. – М. : Статут, 1998. – С. 137–138.

по-друге, логічної та зваженої відповідності взаємних прав й обов'язків суб'єктів податкового правовідношення.¹

Для забезпечення оптимального співвідношення прав і обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, в першу чергу у визначенні платників податків і зборів, необхідно вказати й на їх права у сфері оподаткування. У зв'язку із цим, пропонуємо у п. 15.1 ст. 15 ПК України слова «на яких покладено обов'язок» замінити словами «які наділені правами та несуть обов'язки».

8. Принцип збалансованості інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Публічний і приватний інтереси суб'єктів податкових правовідносин мають бути збалансованими, враховуючи те, що вони є протилежними. Публічний інтерес спрямований на забезпечення максимальних надходжень податкових та неподаткових платежів до бюджетів для реалізації основних завдань і функцій держави. Приватний інтерес полягає в мінімізації сум податків і зборів, які підлягають сплаті платниками податків і зборів у власність держави. Збалансованість публічного й приватного інтересів у моделі податкових правовідносин зумовлена визначеністю податкового обов'язку, тобто податкове законодавство має бути чітким і зрозумілим. Усі ж суперечності й протиріччя тлумачаться на користь платників податків і зборів. Так, пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України закріплена презумпція правомірності рішень платника податків у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу. Цей принцип конкретизується у п. 56.21 ст. 56 ПК України: у разі, коли норма кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 227.

платника податків. Одночасно із закріпленням принципу презумпції правомірності рішень платника податків і зборів, пп. 4.1.5 п. 4.1 ст. 4 ПК України встановлюється принцип фіскальної достатності, який полягає у встановленні податків і зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями. Принцип фіскальної достатності забезпечує задоволення публічного інтересу, натомість принцип презумпції правомірності рішень платника податків і зборів – інтересу приватного. Щоб уникнути суперечності, пропонуємо принцип фіскальної достатності виключити з ПК України, і замість нього закріпити принцип обґрунтованості, про який ішлося вище.

9. Принцип гарантованості захисту прав платників податків і зборів (податкових агентів). Закріплення принципу збалансованості публічного й приватного інтересів суб'єктів податкових правовідносин недостатньо для захисту платника податків і зборів, який і так є підвладним у відносинах з державою. Держава, будучи владним суб'єктом, має забезпечувати не тільки задоволення фінансових потреб органів державної влади, але й захист прав та законних інтересів платників податків і зборів, гарантуючи їм дотримання принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство. Забезпечення законної реалізації податкових прав платників податків і зборів, захист їх законних інтересів є необхідною умовою побудови оптимальної моделі податкових правовідносин. Значення цього принципу зростає з огляду на те, що уповноважені органи державної влади (контролюючі суб'єкти) можуть зловживати своїми повноваженнями всупереч інтересам платників податків і зборів. У моделі податкових правовідносин мають бути закріплені всі правові засоби захисту прав та інтересів платників податків і зборів.

Модель податкових правовідносин оскарження рішень посадових осіб контролюючих органів не відповідає принципу гарантованості прав платників податків і зборів. Так, пунктом 56.19 ст. 56 ПК України визначено строк оскарження в суді рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання – всього один місяць, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження, незважаючи на те, що ст. 102 ПК України встановлено строк давності – 1095 днів.

10. Принцип незворотності дії податкового законодавства. Модель податкових правовідносин встановлюється нормами податкового права, які не мають зворотної

дії в часі. Заборона зворотної сили податкового закону закріплюється в конституціях деяких іноземних держав. Так, відповідно до п. 2 ст. 78 Конституції Греції «ніякий податок... не може встановлюватися законом, що має зворотну юридичну силу...».¹ Незважаючи на те, що Конституцією України закріплений принцип незворотності дії закону в часі (ст. 58), Конституційний Суд України тлумачить його так: надання зворотної дії в часі нормативно-правовим актам може бути передбачено шляхом прямої вказівки про це в законі або іншому нормативно-правовому акті (Рішення Конституційного Суду України від 9 лютого 1999 року № 1-рп/99²). У зв'язку з рішенням Конституційного Суду України, Вищий адміністративний суд України у своєму інформаційному листі від 24.11.2011 № 2198/11/13-11³ довів до відома голів адміністративних апеляційних судів те, що, починаючи з 6 серпня 2011 року, до всіх порушень податкового законодавства, у тому числі вчинених до набрання чинності Податковим кодексом України, застосовуються санкції в розмірах, передбачених законом, чинним на день прийняття рішень щодо застосування таких штрафних (фінансових) санкцій. Фактично пунктом 11 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України було запроваджено зворотню дію норм Податкового кодексу України в частині визначення розміру штрафних санкцій за порушення.

З огляду на вищевикладене пропонуємо п. 11 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення», яким встановлено, що штрафні санкції застосовуються у розмірах, передбачених законом, чинним на день прийняття рішень щодо застосування таких штрафних санкцій, виключити. У зв'язку з цим, вважаємо за доцільне доповнити п. 1 ст. 4 «Основні засади податкового законодавства України» підпунктом 4.1.12, який викласти у такій редакції:

«4.1.12. незворотність дії податкового законодавства – акти податкового законодавства не мають зворотної дії в часі, окрім випадків скасування чи

¹ The Constitution of Greece [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.cecl.gr/RigasNetwork/databank/Constitutions/Greece.html>.

² Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотню дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) від 9 лютого 1999 р. № 1-рп/99 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 7. – Стор. 160.

³ Лист Вищого адміністративного суду України «Щодо застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства, вчинені до 1 січня 2011 року» від 24.11.2011 р. № 2198/11/13-11 // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 101. – Стор. 10.

пом'якшення відповідальності за податкові правопорушення або встановлення додаткових гарантій захисту прав платників податків і зборів, податкових агентів».

Поки існують податки й оподаткування, податкові закони змінювалися, змінюються і будуть змінюватися.¹ Безумовно, разом із податковим законом змінюються та розвиваються податкові правовідносини. В юридичній науці для позначення виникнення, зміни й припинення правовідносин застосовуються терміни «розвиток», «рух», «динаміка», «реалізація». Термін «динаміка» визначається як «стан руху, хід розвитку, зміни чого-небудь».² Рухом є «процес розвитку, внаслідок якого відбувається зміна якості предмета, явища і т. ін., перехід від одного якісного стану до іншого, вищого»³. Термін «існування» розглядається як «буття, наявність чого-небудь у дійсності».⁴ Буття, у свою чергу, – це «об'єктивна реальність, що існує незалежно від нашої свідомості і поза нею; життя, існування».⁵

Загальнофілософське розуміння розвитку зводиться до «поняття, що характеризує якісні зміни об'єктів, появу нових форм буття, існування різних систем, поєднане з утворенням внутрішніх і зовнішніх зв'язків»;⁶ специфічний процес зміни, результатом якого є виникнення якісно нового, поступальний процес сходження від нижчого до вищого, від простого до складного».⁷ Розвиток – це «процес, унаслідок якого відбувається зміна якості чого-небудь, перехід від одного якісного стану до іншого, вищого».⁸ Розвиток тлумачиться як процес закономірної зміни, переходу з одного якісного стану до іншого – більш-менш досконалого; перехід від простого до

¹ Андреева М. В. Действие налогового законодательства во времени : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук : спец. 12.00.14 «Административное право ; финансовое право ; информационное право» / М. В. Андреева. – Москва, 2004. – С. 3.

² Словник української мови. Т. 2 : Г–Ж / голов. редкол. : І. К. Білодід (голова) та [ін.]. – Київ : «Наукова думка», 1971. – С. 279.

³ Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. Бусел В. Т.]. – К. ; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. – С. 1091.

⁴ Словник української мови. Т. 4: І–М / голов. редкол. : І. К. Білодід (голова) та [ін.]. – Київ : «Наукова думка», 1973. – С. 49.

⁵ Тлумачний словник української мови : понад 12500 статей (близько 40000 слів) / за ред. д-ра філологічних наук, проф. В. С. Калашника. – 2-ге вид., випр. і доп. – Х. : Прапор, 2005. – С. 110.

⁶ Современный философский словарь / под общей ред. д. ф. н. профессора В. Е. Кемерова. – 3-е изд., испр. и доп. – М. : Академический Проект, 2004. – С. 577.

⁷ Філософський словник / за ред. В. І. Шинкарука. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Голов. ред. УРЕ, 1986. – С. 587.

⁸ Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. Бусел В. Т.]. – К. ; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. – С. 1043.

складного; зміна взагалі;¹ як «незворотна, спрямована зміна матеріальних і ідеальних об'єктів; один із загальних видів зв'язку».²

У результаті розвитку виникає новий якісний стан об'єкта, який виступає як зміна його складу чи структури (тобто виникнення, трансформація або зникнення його елементів і зв'язків). Істотною характеристикою процесів розвитку складає час: по-перше, усякий розвиток відбувається у реальному часі, і по-друге, тільки час виявляє спрямованість розвитку.³

Як бачимо, філософське та лінгвістичне розуміння термінів, що відображають схожі явища і процеси, мало чим відрізняються. На нашу думку, термін «рух» має застосовуватися для характеристики фізичної властивості певних явищ; термін «динаміка» стосується більше фізико-математичних процесів і розрахунків показників, їх зміни; термін «реалізація» охоплює втілення норми права у життя, використання прав та виконання обов'язків у правовідносинах.

У своєму розвитку податкові правовідносини проходять три стадії:⁴ виникнення, зміна й припинення. «Виникати» означає «зароджуватися, ставати дійсним, існуючим, з'являтися».⁵ Для виникнення і подальшого руху правовідношення, на думку О.О. Красавчикова, необхідні певні юридичні передумови. До цих юридичних передумов науковець відносить норми права, правосуб'єктність, юридичні факти. Виникнення правовідношення є саме результатом взаємодії саме цих юридичних передумов.⁶ Юридичні факти опосередковують зв'язок між нормами податкового права і правовою дійсністю – діяльністю у сфері оподаткування, виступають «поштовхами»⁷ розвитку податкових правовідносин.

¹ Философский словарь / [Андрущенко И. В., Вусатюк О. А., Линецкий С. В., Шуба А. В.]. – К. : А. С. К., 2006. – С. 702.

² Філософський енциклопедичний словник / [наук. ред. Л. В. Озадовська, Н. П. Поліщук]. – К. : Абрис, 2002. – С. 555.

³ Философский энциклопедический словарь / гл. редакция : Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалев, В. Г. Панов. – М. : Сов. энциклопедия, 1983. – С. 561.

⁴ Чернадчук В. Д. Бюджетні правовідносини в Україні : теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Чернадчук Віктор Дмитрович. – Київ, 2010. – С. 336–337.

⁵ Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. Бусел В. Т.]. – К. ; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. – С. 102.

⁶ Красавчиков О. А. Категории науки гражданского права. Т. 2. Юридические факты в советском гражданском праве. – М. : Статут, 2005. – С. 101–102.

⁷ Чернадчук В. Д. Бюджетні правовідносини в Україні : теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Чернадчук Віктор Дмитрович. – Київ, 2010. – С. 335.

Оснoву виникнення податкових правовідносин становлять правоутворюючі факти. Правоутворюючі юридичні факти займають особливе місце в динаміці податкових правовідносин. З ними право пов'язує суб'єктивні податкові права й обов'язки учасників відносин, приведення в дію механізму правового регулювання. Виникнувши на цій основі, податкове правовідношення продовжується, розвивається, поки новий юридичний факт його не змінить або не припинить.¹ Отже, виникнення податкового правовідношення відбувається за юридичних передумов (норм права і правосуб'єктності) та визначених законом обставин (юридичних фактів), які опосередковують зв'язок між моделлю податкових правовідносин і правовою дійсністю, приводять в дію механізм податково-правового регулювання.

Зміна як друга стадія розвитку податкових правовідносин у лінгвістичному розумінні означає «перехід, перетворення чого-небудь у щось якісно інше».² Але це не означає, що податкові правовідносини переходять у якісно інший вид. Наприклад, у випадку виникнення бюджетних правовідносин податкові правовідносини не змінюються, а припиняють існувати. Правозмінюючі юридичні факти призводять до зміни відносин у межах єдиної системи податкових відносин, перетворення простих правовідносин у складні, матеріальних – у процесуальні і т.д. Зміна податкових правовідносин означає перехід одного виду податкових правовідносин в інший, зміну в об'єктному чи суб'єктному складі, зміну прав і обов'язків суб'єктів податкових правовідносин.

Третьою і завершальною стадією розвитку податкових правовідносин є їх припинення. «Припинятися» означає «переставати відбуватися, існувати».³ Податкові правовідносини перестають існувати у зв'язку із правоприпиняючими юридичними фактами. Найбільш поширеним юридичним фактом, що припиняє податкові правовідносини, є виконання податкового обов'язку.

Крім виникнення правовідношення, багато юридичних фактів визначають і подальший розвиток правовідношення в межах, установлених законом.⁴ Так,

¹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 480.

² Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. Бусел В. Т.]. – К. ; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. – С. 373.

³ Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. Бусел В. Т.]. – К. ; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. – С. 943.

⁴ Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении : [монография] / Халфина Р. О. – М. : Юрид. лит., 1974. – С. 302.

складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок (п. 77.2 ст. 77 ПК України) визначає подальший розвиток правовідносин податкового контролю, а точніше, встановлює перелік платників податків і зборів, податковий облік і звітність яких необхідно перевірити.

Розвиток податкових правовідносин розглядається у трьох аспектах.¹ По-перше, як видовий розвиток, в процесі якого відбувається послідовна зміна простих податкових правовідносин у межах складних видових правовідносин, наприклад, правовідносини нарахування податку трансформуються у правовідносини сплати податку.

По-друге, як міжвидовий розвиток, і в такому розумінні відбувається видова зміна податкових правовідносин. Наприклад, правовідносини оподаткування доходів фізичних осіб трансформуються у правовідносини податкової звітності або деліктні податкові правовідносини; тимчасові – у постійні; регулятивні податкові правовідносини – в охоронні.

По-третє, як зовнішній розвиток, коли податкове правовідношення перетворюється в інше галузеве правовідношення. Цілком закономірним є перетворення податкового правовідношення у бюджетне після надходження коштів на єдиний казначейський рахунок. Податкове правовідношення опосередковує надходження податків і зборів до бюджетів. Кошти від податкових надходжень стають «бюджетними», а далі відбувається їх розподіл у межах бюджетного правовідношення. Перетворення коштів від платників податків і зборів у «бюджетні» є, по суті, «логічним завершенням» податкового правовідношення, метою податково-правового регулювання. Збої в розрахунках, порушення банківськими установами, відповідальними за перерахування податків до бюджетів, податкового законодавства можуть слугувати причиною того, що зовнішній розвиток не відбувається. Отже, перетворення податкових правовідносин у бюджетні є певною мірою досягненням цілей податково-правового регулювання.

Удосконалення правового регулювання має враховувати вирішення двох завдань – тактичного (поточного) та стратегічного (перспективного).² Отже,

¹ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми : Університетська книга, 2008. – С. 37.

² Чернадчук В. Д. Бюджетні правовідносини в Україні : теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Чернадчук Віктор Дмитрович. – Київ, 2010. – С. 351.

тактичні й стратегічні завдання податково-правового регулювання передбачають удосконалення податкового законодавства, причому стратегічні перспективи (тенденції) визначають розвиток далеко в майбутньому і складаються із двох етапів. Перший з них – вироблення й формування податкової політики держави, другий – внесення змін до податкового закону в межах реалізації податкової політики.

З точки зору перспектив (тенденцій) розвитку відносин Р.Й. Халфіна зауважує, що перспективи (тенденції) розвитку відносин можуть враховуватись лише тією мірою, в якій вони вже назріли, коли вимога тієї чи іншої поведінки може бути звернена до широкого кола осіб, колективів і груп, на які поширюється дія норми.¹ У цьому смислі можна говорити про те, що тактичні перспективи передбачають удосконалення податкового законодавства на сучасному етапі розвитку податкових правовідносин. Далекі перспективи, навпаки, можна враховувати лише тоді, коли держава буде «готова» до таких змін. Тому й самі зміни необхідно здійснювати поступово.

Вирішивши проблему становлення податкової системи, державі потрібне не редакційне її «згладжування», а вдосконалення, адекватне цілям і завданням соціально-економічного життя країни в справі забезпечення не стільки економічного зростання як такого, скільки вирішення серйозних проблем в економіці й соціальному житті, на що потрібно реагувати вчасно, точно і виважено.²

На розвиток податкових правовідносин, на нашу думку, впливають зовнішні й внутрішні фактори. До внутрішніх факторів належать: рівень соціально-економічного життя, політична ситуація в країні, зокрема розподіл політичних сил у законодавчому органі тощо. До зовнішніх факторів належить досвід оподаткування в зарубіжних країнах (щодо специфіки формування бази оподаткування, податкового контролю); зарубіжна судова практика (діяльність європейських та американських судів ґрунтується на застосуванні принципів податкового законодавства, які є критеріями справедливого вирішення податкових спорів. З огляду на громіздкість та значну деталізованість податкового законодавства, що призводять до скорочення податкових надходжень до публічних фондів грошових коштів, застосування

¹ Халфіна Р. О. Общее учение о правоотношении : [монография] / Халфіна Р. О. – М. : Юрид. лит., 1974. – С. 97–98.

² Актуальные проблемы финансового права Республики Беларусь, России, Украины / отв. ред. д-р юрид. наук, проф. УрГЮА Д. В. Винницкий. – СПб. : Издательский Дом С.-Петербур. гос. ун-та. Издательство юридического факультета СПбГУ, 2006. – С. 163.

українськими судами принципів оподаткування є першим кроком до справедливого об'єктивного судочинства).

Основними тенденціями розвитку податкових правовідносин, на нашу думку, можна визнати такі:

– вдосконалення податкового законодавства на основі врахування практики застосування судами норм податкового права, а також на основі стратегії розвитку фінансової, в тому числі податкової, бюджетної системи та соціального розвитку України;

– зменшення податкового тиску на фізичних осіб, малі й середні підприємства за допомогою звуження податкової бази, зниження ставок неефективних податків. Сьогодні важливіше посилити стимулюючу роль податків, послабити ті елементи, які «душать» товаровиробника, знижують його зацікавленість у зростанні інвестицій та розширенні матеріального виробництва;¹

– попередження значної мінімізації податків і зборів платниками за допомогою усунення на законодавчому рівні способів обходу й ухилення від оподаткування, а також посилення державного впливу на порушників податкового законодавства;

– вирівнювання умов оподаткування, яке може бути забезпечено скасуванням усіх необґрунтованих пільг, усуненням деформацій у правилах визначення податкової бази по окремих податках;

– вдосконалення підзаконних нормативно-правових актів та забезпечення їх відповідності ПК України та іншим законам з питань оподаткування;

– розширення співпраці контролюючих органів з платниками податків і зборів. Удосконалення таких взаємовідносин передбачає надання кваліфікованих консультацій; необхідної правової допомоги; інформування про використання коштів, що надійшли в бюджет у вигляді податків і зборів; забезпечення правових гарантій для платників податків і зборів і т. д.;

– підвищення рівня податково-правової культури населення.

Підсумовуючи, можна зазначити, що для побудови якісної, ефективної моделі податкових правовідносин необхідно виходити з таких принципів: відповідність

¹ Налоговые системы зарубежных стран : [учебник для вузов] / под ред. проф. В. Г. Князева, проф. Д. Г. Черника. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Закон и право, ЮНИТИ, 1997. – С. 9–10.

податковій дійсності, мотивації, відповідальності, обґрунтованості, науковості, узгодженості, оптимального співвідношення прав і обов'язків, збалансованості публічного й приватного інтересів, гарантованості захисту прав платників податків і зборів, незворотності дії податкового законодавства.

Висновки

Виникнення, зміна й припинення податкових правовідносин відбувається за наявності юридичних передумов (норм податкового права і податкової правосуб'єктності) та визначених законом обставин (юридичних фактів), які опосередковують зв'язок між моделлю податкових правовідносин і правовою дійсністю, приводять у дію механізм податково-правового регулювання.

Юридичні факти, передбачені гіпотезами норм податкового права, спричиняють виникнення, зміну й припинення податкових правовідносин.

До загальних ознак юридичних фактів належать такі: конкретність та індивідуальність, нормативна визначеність, інформаційність, зовнішня вираженість, спричиненість наслідків. Спеціальними ознаками юридичних фактів у податковому праві є:

– оформленість юридичних фактів. Вони можуть спричинити юридичні наслідки у податковій дійсності лише при їх належному оформленні (податкова декларація, податкова накладна, протокол про тимчасове затримання майна, рішення про арешт майна, свідоцтво про народження тощо);

– фіксація юридичних фактів у формі актів реалізації чи застосування норм податкового права. Юридичний факт повинний бути зафіксованим у встановленій законодавством формі. Такою формою є індивідуальний податковий акт. Зміст податкових правовідносин конкретизують такі акти реалізації права, як: документи з обліку доходів, первинні документи, податкові декларації, акти податкової звітності, рішення про проведення документальних планових перевірок тощо. Індивідуальні акти державних органів є актами застосування права, що видаються на основі владних повноважень компетентних державних органів (протокол про тимчасове

затримання майна, протокол про податкове правопорушення, рішення про арешт майна тощо);

– відсутність договірних засад у визначенні юридичних фактів. Держава визначає конкретні обставини, які спричиняють виникнення, зміну й припинення податкових правовідносин. Навіть такі юридичні факти, що спричиняють виникнення права платника податків і зборів на пільги, встановлюються державою. Виникнення податкового правовідношення та його подальший розвиток залежать також і від поведінки інших учасників правовідносин, наприклад платників податків і зборів. Останні ж зобов'язані підпорядковуватися тим правилам, які встановлюються в законі – акті вищої юридичної сили, що приймається законодавчим органом держави.

Юридичними фактами є визначені в гіпотезі норми податкового права обставини, що забезпечують перетворення нормативної моделі податкових правовідносин у реальні правовідносини та не припускають договірних засад у їх визначенні, оформлені у вигляді індивідуальних податкових актів (актів реалізації й актів застосування права), з якими в нормі податкового права пов'язується виникнення, зміна і припинення податкових правовідносин.

Юридичні факти у податковому праві виконують основні та додаткові функції. Основними функціями є правоустановча, правозмінююча й правоприпиняюча. Сутність правоустановчої функції полягає у заснуванні податкових правовідносин відповідно до умов, визначених гіпотезою податково-правової норми, тобто у трансформації встановленої моделі податкових правовідносин у реальні правовідносини. Правозмінююча функція юридичних фактів полягає у зміні правовідношення, що вже виникло у зв'язку зі змінами у структурних його елементах. Зміна податкових правовідносин може відбуватися у зв'язку зі зміною об'єкта оподаткування, зміною майнового стану платника податків і зборів, досягненням певного віку платником податків і зборів тощо. Правоприпиняючу функцію виконують юридичні факти, пов'язані з відсутністю об'єкта оподаткування, смертю фізичної особи, ліквідацією юридичної особи, закінченням податкового періоду тощо. Правоприпиняюча функція юридичних фактів у більшості випадків пов'язана з метою податково-правового регулювання, з настанням кінцевого його результату – виконанням податкового обов'язку.

До додаткових функцій юридичних фактів у податковому праві належать такі:

– конструктивна функція, сутність якої полягає у конструюванні моделі податкових правовідносин залежно від різних обставин і втілення цієї конструкції у податкові правовідносини. Юридичні факти створюють перехід від правової абстракції (правової моделі), визначеної нормами податкового права до правової реальності, якою є податкові правовідносини;

– гарантійна функція, сутність якої полягає у забезпеченні приведення реальних податкових правовідносин у відповідність до моделі, визначеної у нормах податкового права, де реалізується податковий обов'язок і застосовуються заходи впливу до порушників у разі невиконання податкового обов'язку;

– інформаційна функція, сутність якої полягає у доведенні до свідомості суб'єктів податкового права тих обставин, які призводять до юридичних наслідків, в їх однаковому розумінні та формуванні правосвідомості суб'єктів податкового права;

– стимулююча функція, сутність якої полягає у тому, що суб'єкт податкового права має стимул до здійснення тих видів діяльності, що соціально необхідні, значимі, корисні для суб'єкта;

– прогностична функція, сутність якої полягає у тому, що суб'єкт податкового права з високим ступенем імовірності може передбачити ті наслідки, які можуть настати, якщо він своїми діями матеріалізує нормативну модель юридичного факту.

На підставі проведеного в монографії аналізу стану закріплення юридичних фактів у податковому законодавстві запропоновано розмежувати поняття «строк» та «термін». Строк у податковому праві розглядається як встановлений податковим законодавством проміжок часу, протягом якого суб'єкти податкових правовідносин можуть реалізувати суб'єктивне право чи зобов'язані виконати юридичний обов'язок. Терміном є визначений календарною датою певний момент у часі, з настанням якого пов'язана дія чи подія, що має юридичне значення для податкових правовідносин.

Для податкового права характерним є наявність розрахункових юридичних фактів. Розрахунковими юридичними фактами є обставини, пов'язані з існуванням фактичних показників, коефіцієнтів, індексів, що розраховуються на основі деяких первинних фактичних обставин і слугують підставою для виникнення, зміни й припинення податкових правовідносин. Серед розрахункових юридичних фактів залежно від показників виокремлено граничні та звичайні. Граничні розрахункові юридичні факти – це обставини, пов'язані з існуванням максимальних і мінімальних

показників, зокрема таких, як прожитковий мінімум, неоподатковуваний мінімум доходів громадян, мінімальне акцизне податкове зобов'язання тощо. Натомість звичайними є обставини, пов'язані з існуванням звичайних показників – величин, що встановлюються в межах мінімального та максимального розмірів для всіх суб'єктів або за звичайних умов, або в офіційному порядку, або самими суб'єктами.

Модель податкових правовідносин – це зразок (еталон) податкових правовідносин, який встановлюється нормами податкового права в процесі нормотворчої діяльності уповноважених суб'єктів і забезпечує реалізацію інтересів держави та її адміністративно-територіальних одиниць щодо формування публічних фондів грошових коштів.

Відхилення реальних податкових правовідносин від їх встановленої моделі можуть бути спричинені невідповідністю моделі, створеної нормами податкового права, реальним соціально-економічним умовам. У процесі нормотворчої діяльності іноді не враховуються реальні соціально-економічні умови і, як наслідок, норми податкового права не визначають необхідні правові умови здійснення податкової діяльності. Порівняння моделі податкового правовідношення з реальною поведінкою суб'єктів свідчить про ефективність цієї моделі, наскільки ефективним буде вплив моделі на податково-правову дійсність буде зрозуміло за результатами реалізації норм податкового права, а точніше, за досягненням мети податково-правового регулювання. Ефективність моделі податкових правовідносин – це результативне втілення нормативної моделі в реальну поведінку суб'єктів податкового права.

Модель податкових правовідносин має ґрунтуватись на таких принципах:

– принцип відповідності податковій дійсності, стану соціального та економічного розвитку. При побудові моделі податкових правовідносин необхідно враховувати умови розвитку податкової системи, майнове становище платників податків і зборів, наявність об'єктів оподаткування, перспектив розвитку податкових правовідносин. Модель податкових правовідносин має відповідати економічним моделям, що ґрунтуються на реалістичних показниках соціально-економічного розвитку (валовий внутрішній продукт, сукупний національний дохід, середньомісячна заробітна плата, середні ціни на основні види продукції тощо);

– принцип мотивації. Модель податкових правовідносин, закріплена в нормах податкового права, безпосередньо впливає на поведінку суб'єктів, мотивує вибір

варіанта поведінки суб'єктів податкових правовідносин. Законодавець, створюючи норми податкового права, будуючи модель розвитку податкових правовідносин, повинен урахувати й закладати в її основу мотиви (стимули), щоб «підштовхнути» платника податків і зборів до тих чи інших дій або перешкодити виникненню «небажаних» для держави відносин;

– принцип узгодженості. Норми податкового права, що закріплюють модель податкових правовідносин, повинні бути узгоджені між собою, а також з усією системою правових норм, які регулюють взаємопов'язані відносини. При цьому узгодженість повинна мати місце не лише у системі норм податкового права, але й межуючих з ним правових інститутів, галузей права. Норми податкового права мають бути узгоджені з нормами бюджетного права та іншими нормами фінансового права, з нормами адміністративного й кримінального права;

– принцип відповідальності. Якщо в результаті реалізації норми податкового права податкова дійсність не відповідає цілям податково-правового регулювання, поведінка суб'єктів податкових правовідносин відхиляється від моделі податкових правовідносин, закріпленої нормами податкового права, виникають охоронні податкові правовідносини. Установлення відповідальності за порушення податкового законодавства сприяє належній реалізації моделі податкових правовідносин;

– принцип обґрунтованості. Модель втілюється у реальні податкові правовідносини, і держава «отримує кінцевий результат» у вигляді надходження податків і зборів в обсязі, необхідному для фінансування видатків бюджету. Обґрунтувати модель податкових правовідносин означає довести її ефективність, результативність перетворення її у реальні податкові правовідносини. Про те, наскільки обґрунтованою є модель податкових правовідносин, свідчить якість правового регулювання, кількість порушень податкового законодавства, практика розгляду судових спорів. Обґрунтованими мають бути встановлені податки і збори, ставки податків і зборів, об'єкт оподаткування, права й обов'язки суб'єктів податкових правовідносин;

– принцип науковості. Необхідність побудови ефективної моделі розвитку податкового правовідношення ставить нормотворчу діяльність, пов'язану із прийняттям норм податкового права, на міцну наукову основу. Модель розвитку податкових правовідносин має ґрунтуватися на глибокому всебічному аналізі змісту

норм податкового права. Розроблення, видання й удосконалення нормативно-правових актів мають ґрунтуватися на основі наукових висновків, а також узагальнення правозастосовної практики;

– принцип оптимальності прав і обов'язків суб'єктів податкових правовідносин. Для відповідності поведінки суб'єктів податкових правовідносин моделі необхідне правильне визначення їх прав та обов'язків, справжня зацікавленість держави в особі уповноважених органів у здійсненні свого права й виконанні обов'язків платниками податків і зборів;

– принцип збалансованості інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Публічний і приватний інтереси суб'єктів податкових правовідносин мають бути збалансованими, враховуючи їх протилежність. Публічний інтерес спрямований на забезпечення максимальних надходжень податкових та неподаткових платежів до бюджетів для реалізації основних завдань і функцій держави. Приватний інтерес полягає в мінімізації сум податків і зборів, які підлягають сплаті платниками податків і зборів у власність держави. Збалансованість публічного й приватного інтересів у моделі податкових правовідносин зумовлена визначеністю податкового обов'язку, тобто податкове законодавство має бути чітким і зрозумілим. Усі ж суперечності й протиріччя тлумачаться на користь платників податків і зборів;

– принцип гарантованості захисту прав платників податків і зборів (податкових агентів). Держава, будучи владним суб'єктом, має забезпечувати не тільки задоволення фінансових потреб органів державної влади, але й захист прав та законних інтересів платників податків і зборів, гарантуючи їм дотримання принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство. Забезпечення законної реалізації податкових прав платників податків і зборів, захист їх законних інтересів є необхідною умовою побудови оптимальної моделі податкових правовідносин.

Розвиток податкових правовідносин розглядається у трьох аспектах. По-перше, як видовий розвиток, у процесі якого відбувається послідовна зміна простих податкових правовідносин у межах складних видових правовідносин, наприклад, правовідносини нарахування податку трансформуються у правовідносини сплати податку. По-друге, як міжвидовий розвиток, і в такому розумінні відбувається видова зміна податкових правовідносин, наприклад, правовідносини оподаткування доходів фізичних осіб трансформуються у правовідносини податкової звітності або деліктні

податкові правовідносини. По-третє, як зовнішній розвиток, коли податкові правовідносини трансформуються в інші галузеві правовідносини, наприклад, правовідносини оподаткування доходу фізичної особи трансформуються у бюджетні правовідносини після надходження коштів на єдиний казначейський рахунок.

На розвиток податкових правовідносин впливають зовнішні та внутрішні фактори. До внутрішніх факторів належать: рівень соціально-економічного життя, політична ситуація в країні, зокрема розподіл політичних сил у законодавчому органі тощо. Зовнішніми факторами, що впливають на розвиток податкових правовідносин, є, зокрема, податкове законодавство зарубіжних країн, зарубіжна судова практика.

Перспективи розвитку податкових правовідносин передбачають тактичну та стратегічну складові. У тактичному напрямку запропоновано удосконалення податкового законодавства, у стратегічному – вироблення й формування податкової політики держави, внесення змін до податкового закону в межах реалізації податкової політики.

ПІСЛЯМОВА

У монографії наведено теоретичне узагальнення й вирішення наукового завдання вдосконалення правового регулювання податкових відносин в Україні. Викладені в дослідженні погляди на низку проблем науково-практичного характеру мають важливе значення для науки фінансового права, доповнюючи знання про податкові правовідносини як частину фінансових правовідносин.

Автором здійснена спроба наукового вирішення окремих проблемних питань податкових правовідносин, виявлено недоліки правового регулювання податкових відносин, надано пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства України. Безперечно, викладені в монографії теоретичні погляди та практичні пропозиції не можуть вважатися остаточним вирішенням усіх проблем податкових правовідносин, окремі з них мають дискусійний характер, деякі потребують подальших досліджень, тож науковий пошук має бути продовжений.

Для ефективності правового регулювання податкових відносин необхідно не тільки представити модель податкових правовідносин та запропонувати принципи її побудови, але й врахувати рівень доходів громадян, фінансовий стан суб'єктів господарювання, сучасні умови соціально-економічного розвитку держави в цілому. Усі ці та інші фактори впливають на розвиток податкових правовідносин, реалізацію податкової політики держави. У зв'язку з цим та динамічністю сучасних соціально-економічних умов розвитку держави існує потреба у вирішенні нових завдань правового регулювання податкових відносин, що, в свою чергу, має визначатися такими тенденціями як: урахування стратегії розвитку фінансової, в тому числі бюджетної системи та соціального розвитку України; зменшення податкового тиску; запобігання значній мінімізації податків і зборів; посилення державного впливу на порушників податкового законодавства; вирівнювання умов оподаткування через скасування усіх необґрунтованих пільг; підвищення рівня податково-правової культури населення.

Вирішення цих завдань з урахуванням зазначених тенденцій дозволить побудувати оптимальну модель податкових правовідносин, що сприятиме підвищенню ефективності правового регулювання податкових відносин в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агарков М. М. Избранные труды по гражданскому праву в 2-х томах / Агарков М. М. – М. : Центр ЮрИнфоР, 2002 – . –
Т. 1 : Обязательство по советскому гражданскому праву. – 2002. – 490 с.
2. Агарков М. М. Предмет и система советского гражданского права / М. М. Агарков // Советское государство и право. – 1940. – № 8–9. – С. 52–72.
3. Адміністративне право України : законодавчі визначення : словник-довідник / укл. : Р. А. Калюжний, С. В. Петков. – Запоріжжя : КПУ, 2009. – 220 с.
4. Административное и финансовое право: ежегодник центра публично-правовых исследований / [Артюхин Р. Е., Базулин Ю. В., Бурукина О. А. и др.] ; под ред. А. Н. Козырина. – Том 2. – М. : ЦППИ, 2007. – 588, [1] с. – (Центр публично-правовых исследований).
5. Актуальные проблемы финансового права Республики Беларусь, России, Украины / отв. ред. д-р юрид. наук, проф. УрГЮА Д. В. Винницкий. – СПб. : Издательский Дом С.-Петербур. гос. ун-та. Издательство юридического факультета СПбГУ, 2006. – 376 с.
6. Алексеев С. С. Избранное / Алексеев С. С. – М. : Статут, 2003. – 480 с.
7. Алексеев С. С. Проблемы теории права : курс лекций : в 2 т. / Алексеев С. С. – Свердловск : Мин-во высшего и среднего спец. образования РСФСР ; Свердловский юрид. ин-т, 1972–1973. –
Т. 1 : Основные вопросы общей теории социалистического права. – 1972. – 396 с.
8. Алексеев С. С. Проблемы теории права : курс лекций : в 2 т. / Алексеев С. С. – Свердловск : Мин-во высшего и среднего спец. образования РСФСР ; Свердловский юрид. ин-т, 1972–1973. –
Т. 2 : Нормативные юридические акты, применение права, юридическая наука (правоведение). – 1973. – 401 с.
9. Алисов Е. А. Финансовое право : учеб. пособие для студ. высш. учеб. заведений / Алисов Е. А. – Харьков : Эспада, 1999. – 240 с.
10. Андреева М. В. Действие налогового законодательства во времени : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук : спец. 12.00.14 «Административное право ; финансовое право ; информационное право» / М. В. Андреева. – Москва, 2004. – 26 с.
11. Андрійко О. Ф. Організаційно-правові проблеми державного контролю у сфері виконавчої влади : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.07 / Андрійко Ольга Федорівна. – К., 1999. – 378 с.
12. Армаш Н. О. Поняття і сутність компетенції, як елементу адміністративно-правового статусу керівника органу виконавчої влади / Н. О. Армаш //

- Науковий вісник Чернівецького університету : збірник наукових праць : Правознавство. – Чернівці : Рута, 2005. – Вип. 286. – С. 93–97.
13. Базулин Ю. В. Происхождение и природа денег / Базулин Ю. В. – СПб. : Изд-во С.-Петербур. ун-та, 2008. – 246 с.
 14. Бандурка О. М. Податкове право : науково-практичний посібник / Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 312 с.
 15. Банковско-финансово-правовой словарь-справочник [Текст] : словарь / Сост. Воронова Л. К. – К. : А.С.К., 1998. – 287 с. – (Экономика. Финансы. Право).
 16. Белых В. С. Гражданский кодекс России : новая модель регулирования и судебная практика / В. С. Белых, М. Л. Скуратовский // Государство и право. – 2001. – № 8. – С. 5–16.
 17. Березова О. А. Основания прекращения обязанности по уплате налога. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Березова Ольга Александровна. – М., 2003. – 201 с.
 18. Боголепов Д. П. Краткий курс финансовой науки : учебник для вузов / Боголепов Д. П. – [2-е изд., испр. и доп.]. – Х. : Пролетарий, 1929. – 318 с.
 19. Бостан С. К. Методологічний інструментарій конституційно-правового дослідження / С. К. Бостан // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 3. – С. 19–25.
 20. Братусь С. Н. Юридические лица в советском гражданском праве (понятие, виды, государственные юридические лица) : ученые труды. Выпуск XII / Братусь С. Н. – М. : Юридическое издательство Министерства юстиции СССР, 1947. – 363 с.
 21. Буткевич В. Г. Міжнародне право : основи теорії : підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / Буткевич В. Г., Мицик В. В., Задорожній О. В ; за ред. В. Г. Буткевича. – К. : Либідь, 2002. – 608 с.
 22. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
 23. Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. Бусел В. Т.]. – К. ; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. – 1440 с. – (М-во освіти і науки України).
 24. Венгеров А. Б. Теория государства и права : учебник [для студ. юрид. вузов] / Венгеров А. В. – М. : ИКФ Омега-Л, 2002. – 608 с.
 25. Весельський М. Поняття і механізм справляння податків / М. Весельський // Право України. – 1999. – № 6. – С. 54–57.
 26. Винницкий Д. В. Налоговое обязательство и система налогового обязательственного права / Д. В. Винницкий // Законодательство. – 2003. – № 7. – С. 22–32.

27. Витрянский В. В. Исполнение денежных обязательств при банкротстве должника / В. В. Витрянский // Закон. – 2000. – № 3. – С. 120–128.
28. Витрянский В. В. Комментарий Части первой Гражданского кодекса Российской Федерации для предпринимателей / В. В. Витрянский, М. И. Брагинский. – М., 1996. – 486 с.
29. Воронова Л. К. Наука фінансового права та її сучасні завдання / Л. К. Воронова // Фінансове право. – 2007. – № 1. – С. 5–9.
30. Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник / Воронова Л. К. – К. : Прецедент ; Моя книга, 2006. – 448 с. – (Мін-во освіти і науки України).
31. Воротіна Н. В. Бюджетні правовідносини в Україні : історія і сучасність / Н. В. Воротіна // Держава і право : зб. наук. праць. Сер. : Юридичні і політичні науки. – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2007. – Спецвипуск. – С. 228–233.
32. Гавриленко О. А. Правове регулювання стягнення податків та неподаткових платежів в античних державах Північного Причорномор'я / О. А. Гавриленко // Вісник Національного університету внутрішніх справ. – 2003. – № 22. – С. 252–261.
33. Господарський процесуальний кодекс України від 6 листопада 1991 р. № 1798-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 6. – Ст. 56.
34. Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ - Часть 1 // Собрание законодательства России от 5 декабря 1994 г. – № 32. – Ст. 3301.
35. Гражданское право : учебник [Электронный ресурс] / [Витрянский В. В., Ем В. С., Зенин И. А. и др.] ; под ред. д.ю.н., проф. Е. А. Суханова. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Волтерс Клувер, 2004–2005 –
Т. 2 : Полутом 1. – 2004. – 704 с. – Режим доступа : <http://referati.me/pravo-rossii-grajdanskoe/obyazatelstvo-kak-grajdanskoe.html>.
36. Гражданское право : учебник : в 3 т. / [Егоров Н. Д., Елисеев И. В., Иванов А. А. и др.] ; под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. – М. : ПБОЮЛ Л.В. Рожников, 2000 – . –
Т. 1. – 2000. – 632 с.
37. Грачева Е. Ю. Налоговое право : вопросы и ответы [Текст] : к изучению дисциплины / Е. Ю. Грачева, Э. Д. Соколова. – 4-е изд., испр. и доп. – М. : Юриспруденция, 2003. – 160 с.
38. Грачева Е. Ю. Налоговое право : учебник / Е. Ю. Грачева, М. Ф. Ивлиева, Э. Д. Соколова. – М. : Юристъ, 2005. – 223 с.
39. Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля / Грачева Е. Ю. – М. : Юриспруденция, 2000. – 192 с.
40. Гришин Г. П. Экономические интересы, их реализация в условиях рынка / Г. П. Гришин // Интересы и стимулирование в современной российской экономике : сб. науч. работ / [отв. ред. Б. Я. Гершкович]. – Пятигорск, 1996. – С. 19–27.

41. Гуреев В. И. Налоговое право / Гуреев В. И. – М. : Экономика. – 253 с.
42. Державотворення і правотворення в Україні : досвід, проблеми, перспективи : монографія / [Шемшученко Ю. С., Скрипнюк О. В., Кресіна І. О. та ін.] ; за ред. Ю. С. Шемшученка. – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2001. – 656 с.
43. Дмитренко Е. С. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посібник / Дмитренко Е. С. – К. : Алеута ; КНТ, 2006. – 376 с. – (Мін-во освіти і науки України, Національна академія Служби безпеки України).
44. Дмитрик О. А. Содержание и классификация финансовых правоотношений / О. А. Дмитрик ; под ред. Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2004. – 160 с.
45. Дмитрик О. О. Зміст та класифікація фінансових правовідносин : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Дмитрик Ольга Олександрівна. – Харків, 2003. – 187 с.
46. Дудин А. П. Объект правоотношения (вопросы теории) : монография / Дудин А. П. – Саратов : Изд-во Саратовского ун-та, 1980. – 80 с.
47. Еналеева И. Д. Налоговое право России : учебник для вузов / И. Д. Еналеева, Л. В. Сальникова. – М. : Юстицинформ, 2006. – 164 с.
48. Ермакова Т. С. Финансовые правоотношения (теоретические проблемы) : [пособие для студ. высш. учеб. заведений] / Ермакова Т. С. – Ленинград : Изд-во ЛГУ, 1985. – 33 с.
49. Жернаков М. В. Представительство в налоговом праве : понятие и классификация / М. В. Жернаков // Финансовое право. – 2007. – № 1. – С. 27–30.
50. Загальна теорія держави і права : [підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів] / [Цвік М. В., Петришин О. В., Авраменко Л. В. та ін.] ; за ред. д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України М. В. Цвіка, д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України О. В. Петришина. – Харків : Право, 2009. – 584, [1] с. – (Міністерство освіти і науки України, Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого).
51. Загальна теорія держави і права : [підручник для студентів юридичних спеціальностей вищих навчальних закладів] / [Цвік М. В., Ткаченко В. Д., Богачова Л. Л. та ін.] ; за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. – Харків : Право, 2002. – 432, [1] с. – (Міністерство освіти і науки України, Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого).
52. Занфірова Т. А. Правовідносини як форма суспільних відносин / Т. А. Занфірова // Науковий вісник Чернівецького університету : збірник наук. праць. – Чернівці : ЧНУ, 2010. – Випуск 533 : Правознавство. – С. 78–83.
53. Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права : [монография] / Запольский С. В. – М. : РАП, Эксмо, 2008. – 160 с. – (Российская академия правосудия, Верховный Суд Российской Федерации, Высший Арбитражный Суд Российской Федерации). – (Юридическая библиотека России).

54. Запольский С. В. О предмете финансового права / С. В. Запольский // Правоведение. – 2002. – № 5. – С. 25–29.
55. Зинченко С. А. Юридические факты в механизме правового регулирования : [монография] / Зинченко С. А. – М. : Волтерс Клувер, 2007. – 152 с.
56. Зобов'язальне право : теорія і практика : [навч. посібн. для студентів юрид. вузів і фак. ун-тів] / [Дзера О. В., Кузнецова Н. С., Луць В. В. та ін.] ; за ред. О. В. Дзери. – К. : Юрінком Інтер, 1998. – 912, [1] с. – (Київський національний університет імені Тараса Шевченка).
57. Ильюшихин И. Н. Понятие и признаки налогового правоотношения / И. Н. Ильюшихин // Известия вузов. Правоведение. – 2000. – № 2. – С. 127–145.
58. Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов / А. А. Исаев // Финансы и налоги : очерки теории и политики. – М. : Статут, 2004. – С. 483–618. – (В серии «Золотые страницы финансового права России» ; т. 4).
59. Ісаєва Н. К. Податкові правовідносини в Україні: сучасний стан і тенденції розвитку / Н. К. Ісаєва // Часопис Київського університету права. – 2007. – № 4. – С. 93–96.
60. Исаков В. Б. Юридические факты в советском праве / Исаков В. Б. – М. : Юрид. лит., 1984. – 144 с. – (Библиогр. в примеч. : с. 134–144).
61. История финансового права России : сборник статей / [Козырин А. Н., Ялбулганов А. А., Трошкина А. Н. и др.] ; под ред. проф. А. А. Ялбулганова. – М. : Готика, 2005. – 141 с.
62. Кагановська Т. До питання щодо регулювання прав суб'єктів податково-правових відносин / Т. Кагановська // Вісник академії правових наук України. – 2004. – № 4. – С. 126–132.
63. Карасева М. В. Финансовое право / М. В. Карасева, Ю. А. Крохина. – М. : Изд-во НОРМА, 2001. – 288 с. – (РАН ; Краткие учебные курсы юридических наук).
64. Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – 288 с. – (Ин-т государства и права РАН).
65. Керимов Д. А. Методология права (предмет, функции, проблемы философии права) : [монография] / Керимов Д. А. – [2-е изд.]. – М. : Аванта+, 2001. – 560 с. – (Ин-т государства и права РАН).
66. Кечекьян С. Ф. Правоотношения в социалистическом обществе / Кечекьян С. Ф. – М. : Изд-во АН СССР, 1958. – 187 с.
67. Кикоть Г. В. Юридичні факти в системі правовідносин : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Кикоть Григорій Валерійович. – Київ, 2006. – 198 с.
68. Кириллов В. И. Логика.: учебник для юридических вузов / В. И. Кириллов, А. А. Старченко. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 240 с. – (Министерство образования и науки Российской Федерации, Московская государственная юридическая академия).

69. Киримова Е. А. Системообразующие критерии современного российского права / Е. А. Киримова // Правоведение. – 2002. – № 5. – С. 151–165.
70. Кодекс законів про працю України від 10 грудня 1971 р. № 322-VIII // Відомості Верховної Ради Української РСР. – 1971. – Додаток до № 50. – Ст. 375.
71. Козырин А. Н. Финансовое право и управление публичными финансами в зарубежных странах / Козырин А. Н. – М. : ЦППИ, 2009. – 182 с.
72. Кондаков Н. И. Логический словарь-справочник / Кондаков Н. И. – М. : Наука, 1975. – 720 с.
73. Конституційне право України : підруч. для студ. вищ. закл. / [Погорілко В. Ф., Фріцький О. Ф., Городецький О. В. та ін.]; за ред. В. Ф. Погорілка. – К. : Наукова думка, 1999. – 734 с.
74. Конституционное право : учебник / [отв. ред. А. Е. Козлов]. – М. : Изд-во «БЕК», 1997. – 464 с.
75. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
76. Коркунов Н. М. Русское государственное право : в 2-х томах / Коркунов Н. М. – СПб. : Типография М. М. Стасюлевича, 1909. – Том. 1. Введение и общая часть. – 1909. – 623 с.
77. Котляревский С. А. Власть и право. Проблема правового государства / Котляревский С. А. – М. : Типография «Мысль», 1915. – 418 с.
78. Кохановська О. В. Теоретичні проблеми інформаційних відносин у цивільному праві : [монографія] / Кохановська О. В. – К. : Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2006. – 463 с. – (Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка).
79. Красавчиков О. А. Юридические факты в советском гражданском праве / О. А. Красавчиков // Красавчиков О. А. Категории науки гражданского права. Избранные труды : в 2 т. – М. : Статут, 2005–2005. – Т. 2. – 2005. – С. 49–241.
80. Краткая философская энциклопедия / [составит. Губский Е. Ф., Кораблева Г. В., Лутченко В. А.] – М., Издательская группа «Прогресс» – «Энциклопедия», 1994. – 576 с.
81. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13 квітня 2012 р. № 4651-VI // Офіційний вісник України. – 2012. – № 37. – Ст. 1370.
82. Крохина Ю. А. Бюджетное право и российский федерализм : [монография] / Крохина Ю. А. ; [под ред. Н. И. Химичевой]. – [2-е изд.]. – М. : НОРМА, 2002. – 456 с. – (РАН, Саратовский филиал Ин-та государства и права РАН).
83. Куліш А. М. Організаційно-правове забезпечення статусу працівників податкової міліції України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Куліш Анатолій Миколайович. – Харків, 2003. – 177 с.

84. Кучерявенко М. П. Податковий обов'язок : зміст, структура, засоби забезпечення / М. П. Кучерявенко // Вісник академії правових наук України. – 2001. – № 3. – С. 122–134.
85. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. / Кучерявенко Н. П. – Харьков : Легас, 2002 – . –
Т. 2 : Введение в теорию налогового права. – 2004. – 600 с.
86. Кучерявенко Н. П. Налоговое право / Кучерявенко Н. П. – Харьков : Консум, 1998. – 447 с.
87. Кучерявенко Н. П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине : [монография] / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Консум, 1997. – 256 с.
88. Лебедев В. А. Финансовое право : [учебник] / Лебедев В. А. – М. : Статут, 2000. – 461, [3] с. – (В серии «Золотые страницы российского финансового права России» ; т. 2).
89. Лейст О. Э. Сущность права. Проблемы теории и философии права / Лейст О. Э. – М. : ИКД «Зерцало-М», 2002. – 288 с.
90. Лист Вищого адміністративного суду України «Щодо застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства, вчинені до 1 січня 2011 року» від 24.11.2011 р. № 2198/11/13–11 // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 101. – Стор. 10.
91. Лист Державної податкової адміністрації України від 14.12.2004 р. № 24279/7/17-3117 (з питань оподаткування доходів приватних нотаріусів) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.uazakon.com/documents/date_4y/pg_iicgsq.htm.
92. Лук'янець Д. М. Адміністративно-деліктні відносини в Україні : теорія та практика правового регулювання : [монографія] / Лук'янець Д. М. – Суми : Університетська книга, 2006. – 367 с.
93. Львов Д. Курсъ финансоваго права / Львов Д. – Казань : Типографія Императорского университета, 1887. – 521 с.
94. Марченко В. Б. Поняття та зміст відносин щодо справляння податків (обов'язкових платежів) / В. Б. Марченко // Часопис Київського університету права. – 2010. – № 2. – С. 138–142.
95. Мелехин А. В. Теория государства и права : учебник / А. В. Мелехин. – М. : Маркет ДС, 2007. – 640, [1] с. – (Университетская серия).
96. Миляков Н. В. Налоговое право : учебник / Н. В. Миляков. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 383, [1] с. – (Высшее образование).
97. Миронов О. О. Конституционное право Российской Федерации и его субъекты / О. О. Миронов // Личность и власть. – Ростов-на-Дону : Изд-во Ростовского ун-та, 1995. – С. 75–84.

98. Монаєнко А. О. Поняття фінансової правосуб'єктності держави / А. О. Монаєнко // Вісник академії правових наук України. – 2011. – № 2. – С. 157–166.
99. Музика О. А. Фінансове право : [навч. посібник для студ. вищ. навч. закладів] / Музика О. А. – К. : Вид-во ПАЛИВОДА А. В., 2004. – 220 с. – (Національна академія державної податкової служби, Науково-дослідний ін-т фінансового права).
100. Музика-Стефанчук О. А. Публічний інтерес у бюджетних правовідносинах / О. А. Музика-Стефанчук // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. – 2011. – № 3. – С. 337–344.
101. Мышкин Б. В. Некоторые теретические аспекты содержания налоговой правосубъектности / Б. В Мышкин // Государство и право. – 2004. – № 3. – С. 91–94.
102. Нагребельний В. П. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посібник [для студ. вищ. навч. закладів] / Нагребельний В. П., Чернадчук В. Д., Сухонос В. В. ; за ред. В. П. Нагребельного. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2004. – 320 с. – (Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, Українська академія банківської справи).
103. Наливайко Л. Р. Поняття та основні ознаки функцій держави / Л. Р. Наливайко // Правова держава : щорічник наук. праць. – К., 2005. – Вип. 16. – С. 177–191.
104. Налоги и налоговое право : учебное пособие для студентов вузов / [Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. и др.] ; под. ред. А. В. Брызгалина. – М. : Центр «Налоги и финансовое право» : Аналитика-Пресс, 1998. – 608 с.
105. Налоговое право России : учебник для вузов / [Бондарь Н. С., Викулин А. Ю., Карасева М. В., Кучеров И. И. и др.] ; отв. ред. д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. – М. : НОРМА, 2004. – 720 с.
106. Налоговое право : учебник / [Пепеляев С. Г., Ахметшин Р. И., Жестков С. В., Ивлиева М. Ф. и др.] ; под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юристъ, 2005. – 591 с.
107. Налоговые системы зарубежных стран : [учебник для вузов] / под ред. проф. В. Г. Князева, проф. Д. Г. Черника. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Закон и право, ЮНИТИ, 1997. – 191 с.
108. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-3 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь от 07.01.2010 г. – № 4, 2/1623.
109. Налоговый кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. № 99-IV [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.parlam.kz/ru/legislative-act/1548>.
110. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации от 3 августа 1998 г. – № 31.

111. Налоговый процесс / [Кинсбургская В. А., Козырин А. Н., Реут А. В., Семенча О. Ю.]; под ред. А. Н. Козырина. – М. : ЦППИ, 2007. – 154, [1] с. – (Центр публично-правовых исследований).
112. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція, М. Я Азарова]. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. –
Т. 1. – 2010. – 725 с.
113. Науково-практичний коментар Податкового кодексу України / [Безрутченко С. М., Клименко О. І., Овчаренко А. С. та ін.]. – К. : «Видавничий дім «Професіонал», 2011 – . –
Т. 1 : розділи I–IV. Станом на 01.04.2011 р. – 2011. – 928 с.
114. Нечай А. А. Публічні фонди та публічні видатки як категорії фінансового права / А. А. Нечай // Право України. – 2004. – № 4. – С. 60–63.
115. О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования: Федеральный Закон от 24 июля 2009 р. № 212-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=126757>.
116. Общая теория государства и права : [академический курс в 2-х томах] / под ред. проф. М. Н. Марченко. – М. : Издательство «Зерцало», 1998 – . –
Т. 2 : Теория права. – 1998. – 640 с.
117. Общая теория государства и права : в 2 т. / [под ред. В. С. Петрова и Л. С. Явича]. – Ленинград : Изд-во Ленинградского ун-та, 1973–1974. –
Т. 2. – 1974. – 640 с.
118. Орлюк О. П. Фінансове право. Академічний курс : підручник / Орлюк О. П. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 808 с. – (Мін-во освіти і науки України).
119. Пасічна І. О. Застосування поняття податкових зобов'язальних правовідносин / І. О. Пасічна // Проблеми та перспективи розвитку банківської системи України : збірник тез доповідей ІХ Всеукраїнської науково-практичної конференції (9–10 листопада 2006 р.). – Суми : УАБС НБУ, 2006. – С. 165–166.
120. Пасічна І. О. Класифікаційні ознаки податкових правовідносин / І. О. Пасічна // Держава та регіони. Серія : Право. – 2011. – № 3. – С. 55–59.
121. Пасічна І. О. Класифікація об'єктів податкових зобов'язальних правовідносин / І. О. Пасічна // Актуальні проблеми правового регулювання фінансово-кредитних відносин в умовах кризи : практика правозастосування і шляхи її вдосконалення : збірник тез доповід. за матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (4–5 червня 2010 р.). – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – С. 239–241.
122. Пасічна І. О. Окремі ознаки юридичних фактів у податковому праві / І. О. Пасічна // Актуальні питання публічного права : II міжнар. наук.-практ. конф. (11 листопада 2011 р.). – Запоріжжя : КПУ, 2011. – С. 253–256.

123. Пасічна І. О. Особливості податкових правовідносин / І. О. Пасічна // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. – 2011. – № 4. – С. 187–196.
124. Пасічна І. О. Особливості суб'єктного складу податкових правовідносин / І. О. Пасічна // Наука і вища освіта : тези доповідей XXI Міжнар. наук. конф. студентів і молодих учених у 2 томах (18 квітня 2013 р.). – Запоріжжя : КПУ, 2013. – Т. 2. – С. 39–40.
125. Пасічна І. О. Податкова діяльність як сфера виникнення і розвитку податкових правовідносин / І. О. Пасічна // Правове регулювання суспільних відносин : актуальні проблеми та вимоги сьогодення : матер. II Міжнар. наук.-практ. конф. (31 березня 2011 р.). – Запоріжжя : Запорізька міська громадська організація «Істина», 2011. – Ч. 4. – С. 52–54.
126. Пасічна І. О. Принципи побудови моделі податкових правовідносин / І. О. Пасічна // Актуальні проблеми публічного та приватного права : III Міжнар. наук.-практ. конф. (3 жовтня 2012 р.). – Запоріжжя : КПУ, 2012. – С. 218–220.
127. Пасічна І. О. Проблема визначення об'єкта у структурі податкових зобов'язальних правовідносин / І. О. Пасічна // Юридична Україна. – 2010. – № 3. – С. 58–62.
128. Пасічна І. О. Проблеми визначення об'єкта у структурі податкових зобов'язальних правовідносин / І. О. Пасічна // Перспективні питання світової науки – 2009 : матер. V междунар. науч. практ. конф. (17–25 грудня, 2009). – Софія : Бял ГРАД-БГ ООД, 2009. – Т. 14. – С. 87–89.
129. Пасічна І. О. Проблеми визначення поняття юридичних фактів у податковому праві / І. О. Пасічна // Держава та регіони. Серія : Право. – 2012. – № 1. – С. 187–192.
130. Пасічна І. О. Проблеми дослідження правової природи податкових зобов'язальних правовідносин / І. О. Пасічна // Соціальна безпека і гуманітарний захист в Україні на початку XXI століття : проблеми теорії і практики : Міжнародна науково-практична конференція (4–5 грудня 2009 р.). – Чернігів, 2009. – С. 182–185.
131. Пасічна І. О. Проблеми класифікації податкових правовідносин / І. О. Пасічна // Актуальні проблеми правового регулювання фінансово-кредитних відносин : тези доповід. II Міжнар. наук.-практ. конфер. (10–11 червня 2011 р.). – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2011. – С. 196–199.
132. Пасічна І. О. Проблеми класифікації суб'єктів податкових правовідносин / І. О. Пасічна // Юридична Україна. – 2012. – № 5. – С. 28–33.
133. Пасічна І. О. Щодо поняття податкових зобов'язальних правовідносин / І. О. Пасічна // Підприємництво, господарство і право. – 2007. – № 9. – С. 155–157.
134. Пасичная И.А. К вопросу о модели налоговых правоотношений / И.А. Пасичная // XIX Междунар. конф. студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов–2012» (9–13 апреля 2012 г., Московский государственный

- университет им. М. В. Ломоносова) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://lomonosovmsu.ru/archive/Lomonosov_2012/1972/44430_1be9.pdf.
135. Пасичная И. А. Согласованность при построении модели налоговых правоотношений / И. А. Пасичная // Международный научно-практический правовой журнал «Закон и жизнь». – 2013. – № 4. – С. 35–38.
 136. Пасичная И. А. Функции юридических фактов в налоговом праве / И. А. Пасичная // Сборник научных докладов «Теоретические и практические научные инновации» (29–31 января 2013 г.). – Краков, 2013. – С. 41–43.
 137. Пацурківський П. С. Проблеми теорії фінансового права : [монографія] / Пацурківський П. С. – Чернівці : ЧДУ, 1998. – 275 с.
 138. Перепелица М. А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине : [монография] / М. А. Перепелица ; под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2003. – 116 с.
 139. Петрова Г. В. Налоговые отношения : теория и практика правового регулирования : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.14 / Петрова Галина Владиславовна. – Москва, 2003. – 460 с.
 140. Петрова Г. В. Общая теория налогового права / Г. В. Петрова – М. : ФБК-ПРЕСС, 2004. – 224 с.
 141. Податкове право України : кредитно-модульний курс : навч. посібник [для студ. вищ. навч. закл.] / [Воронова Л. К., Кучерявенко М. П., Пришва Н. Ю. та ін.] ; за ред. Л. К. Воронової, М. П. Кучерявенко. – К. : Правова єдність, 2009. – 485 с.
 142. Податкове право України : навч. посіб. / [Бех Г. В., Дмитрик О. О., Кобильнік Д. А. та ін.] ; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с. – (М-во освіти і науки України).
 143. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
 144. Покатаєва О. В. Правова природа загальнодержавних податків та зборів в Україні : стан, протиріччя та перспективи реформування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Покатаєва Ольга Вікторівна. – Х., 2011. – 36 с.
 145. Покатаєва О. В. Теоретичні засади правового регулювання справляння загальнодержавних податків та зборів в Україні : [монографія] / Покатаєва О. В. – Запоріжжя : КПУ, 2011. – 300 с.
 146. Поляков А. В. Общая теория права : курс лекцій / Поляков А. В. – СПб. : Изд-во «Юридический центр «Пресс», 2001. – 642, [1] с. – (Ассоциация Юридический Центр, Санкт-Петербургский гос. ун-т).
 147. Поляков А. В. Общая теория права: феноменолого-коммуникативный подход : [курс лекций для студ. высш. учеб. заведений] / Поляков А. В. – [2-е изд.]. – СПб. : Изд-во «Юридический центр «Пресс», 2003. – 845 с.
 148. Постановление Конституционного Суда РФ по делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1

- статті 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С. И. Аникина, Н. В. Ивановой, А. В. Козлова, В. П. Козлова и Т. Н. Козловой от 13.03.2008 № 5-П // Российская газета. – № 4621.
149. Пришва Н. Ю. Податкове право : навч. посібник / Пришва Н. Ю. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 368 с.
150. Про внесення змін до Конституції України : Закон України від 8 грудня 2004 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 2. – Ст. 44.
151. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм: Закон України від 24 травня 2012 р. // Офіційний вісник України. – 2012. – № 49. – Ст. 1917.
152. Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України: Закон України від 28 грудня 2007 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2008. – № 5–6, № 7–8. – Ст. 78.
153. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців : Закон України від 15 травня 2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 31–32. – Ст. 263.
154. Про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 року № 236 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 55. – Ст. 1507.
155. Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1245 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 30.
156. Про затвердження реєстру реєстраторів розрахункових операцій у новій редакції: Наказ Державної податкової адміністрації України від 5 листопада 2009 року № 612 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0612225-09>.
157. Про ліквідацію Міністерства доходів і зборів : Постанова Кабінету Міністрів України від 1 березня 2014 року № 67 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 22. – Ст. 685.
158. Про Міністерство доходів і зборів України : Указ Президента України від 18 березня 2013 року № 141/2013 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 22. – Ст. 739.
159. Про Регламент Верховної Ради України : Закон України від 10 лютого 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 14–15, № 16–17. – Ст. 133.
160. Про систему оподаткування : Закон України від 25 червня 1991 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
161. Протасов В. Н. Правоотношение как система / Протасов В. Н. – М. : Юрид. лит., 1991. – 141 с.

162. Рабінович П. М. Загальна теорія права та держави : посібник [для студ. вищ. навч. закладів] / Рабінович П. М., Шмельова Г. Г., Луць Л. А. – Чернівці : 1993. – 61 с.
163. Рассказова Н. Ю. Вопросы общей теории обеспечительных обязательств / Н. Ю. Рассказова // Правоведение. – 2004. – № 4. – С. 41–59.
164. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) від 9 лютого 1999 р. № 1-рп/99 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 7. – Стор. 160.
165. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 252 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про внесення змін до Конституції України» від 8 грудня 2004 року № 2222-IV (справа про додержання процедури внесення змін до Конституції України) від 30 вересня 2010 р. № 20-рп/2010 // Вісник Конституційного Суду України. – 2010. – № 5. – Стор. 36.
166. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Ровинский Е. А. – М. : Госюриздат, 1960. – 191 с.
167. Ровинский Е. А. Советское финансовое право : [учеб. пособие] / Ровинский Е. А. – М. : МГЭИ, 1957. – 192 с. – (Мин-во высшего образования СССР, Всесоюзный юридический заочный институт).
168. Роль В. Ф. Фінансове право : навч. посіб. / Роль В. Ф., Сергієнко В. В., Попова С. М. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 392 с.
169. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Савченко Леся Анатоліївна. – Харків, 2003. – 456 с.
170. Семчик О. О. Функції держави у сфері фінансової діяльності в умовах сьогодення / О. О. Семчик // Держава і право : збірник наукових праць. – 2009. – Випуск 46. – С. 403–410.
171. Синайский В. И. Русское гражданское право / Синайский В. И. – М. : Статут, 2002. – 638 с.
172. Сиренко В. Ф. Обеспечение приоритета общегосударственных интересов : Организационно-правовые вопросы / В. Ф. Сиренко ; АН УССР, Ин-т государства и права. – К. : Наукова думка, 1987. – 173 с.
173. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : [підручник] / Скакун О. Ф. – Харків : Консум ; Нац. ун-т внутр. справ, 2001. – 656 с.
174. Словник української мови у 11 томах / голов. редкол. : І. К. Білодід (голова) та [ін.]. – Київ : «Наукова думка», 1970–1980. –
Т. 2 : Г–Ж. – 1971. – 550 с.
175. Словник української мови у 11 томах / голов. редкол. : І. К. Білодід (голова) та [ін.]. – Київ : «Наукова думка», 1970–1980. –
Т. 3: З–Зяяти. – 1972. – 744 с.

176. Словник української мови у 11 томах / голов. редкол. : І. К. Білодід (голова) та [ін.]. – Київ : «Наукова думка», 1970–1980. –
Т. 4: І–М. – 1973. – 840 с.
177. Словник української мови у 11 томах / голов. редкол. : І. К. Білодід (голова) та [ін.]. – Київ : «Наукова думка», 1970–1980. –
Т. 7: Поїхати – Приробляти. – 1976. – 723 с.
178. Современный философский словарь / под общей ред. д. ф. н. профессора В. Е. Кемерова. – 3-е изд., испр. и доп. – М. : Академический Проект, 2004. – 864 с.
179. Солдатенко О. В. Місцеві бюджети в Україні : проблеми та напрями їх вирішення / О. В. Солдатенко // Збірник наукових праць Науково-дослідного інституту фінансового права за 2012 рік / НДІ фінансового права. – К. : Алерта, 2012. – С. 91–93.
180. Соловьёв В. А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Соловьёв Владимир Алексеевич. – Москва, 2002. – 194 с.
181. Сорокин В. Д. Избранные труды / предисл. д-ра юрид. наук, проф., Д. Н. Бахрах; д-ра юрид. наук, проф. В. В. Денисенко / В. Д. Сорокин. – СПб. : Издательство Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2005. – 1086 с.
182. Стальгевич А. К. Некоторые вопросы теории социалистических правовых отношений / А. К. Стальгевич // Советское государство и право. – 1957. – № 2. – С. 26–31.
183. Старилев Ю. Н. Курс общего административного права : в 3 т. / Старилев Ю. Н. – М. : НОРМА, 2002– . –
Т. 1: История. Наука. Предмет. Нормы. Субъекты. – 2002. – 728 с.
184. Стефанюк В. Адміністративний договір – вимога сьогодення / В. Стефанюк // Право України. – 2003. – №11. – С. 11–16.
185. Судові рішення Вищого адміністративного суду України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.vasu.gov.ua/ua/register.html>.
186. Сухонос В. В. Теорія держави і права : [навчальний посібник] / Сухонос В. В. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2005. – 536 с.
187. Сучасний тлумачний словник української мови : 100 000 слів / за заг. ред. д-ра філол. наук, проф. В. В. Дубічинського. – Х. : ВД «ШКОЛА», 2009. – 1008 с.
188. Талапина Э. П. Вопросы правового регулирования экономической функции государства / Э. П. Талапина // Государство и право. – 1999. – № 11. – С. 73–79.
189. Тедеев А. А. Налоговое право. Экзаменационные ответы / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. – Ростов н/Д : Феникс, 2003. – 320 с.
190. Теория государства и права : курс лекцій / [Байтин М. И., Григорьев Ф. А., Зайцев И. М. и др.]; под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. – М. : Юристъ, 1997. – 672 с.

191. Теория государства и права : учебник для студ. высш. учеб. заведений / [Егоршина О. П., Игнатенко Д. И., Индык А. Г. и др.] ; под ред. Р. А. Ромашова. – СПб. : Юрид. центр Пресс, 2005. – 630 с. – (Серия «Учебники и учебные пособия»).
192. Теория государства и права : учебник / [отв. ред. Л. С. Явич]. – Ленинград : Из-во Ленинградского ун-та, 1982. – 382 с.
193. Тихомиров Ю. А. Теория компетенции / Тихомиров Ю. А. – М. : Изд-во г-на Тихомирова М. Ю., 2001. – 355, [14] с.
194. Тлумачний словник української мови : понад 12500 статей (близько 40000 слів) / за ред. д-ра філологічних наук, проф. В. С. Калашника. – 2-ге вид., випр. і доп. – Х. : Прапор, 2005. – 992 с.
195. Толстой Ю. К. К теории правоотношения : [монография] / Толстой Ю. К. – Ленинград : Из-во Ленинградского ун-та, 1959. – 88 с.
196. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов / Н. И. Тургенев // У истоков финансового права. – М. : Статут, 1998. – С. 107–274. – (В серии «Золотые страницы российского финансового права»).
197. Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекцій / Тютин Д. В. – М. : СПС «КонсультантПлюс–2012», 2011. – 535 с.
198. Українська радянська енциклопедія : у 12-ти т. / [Антонов О. К., Бабичев Ф. С., Бабій Б. М., Бажан М. П. та ін.] ; за ред. М. П. Бажана. – К. : Голов. ред. УРЕ, 1977 – 1985. –
Т. 11: Книга 1. – 2-е вид. – 1984. – 608 с.
199. Умнова И. А. Конституционные основы современного российского федерализма : [учеб.-практ. пособие] / Умнова И. А. – М. : Юристъ, 1998. – 448 с.
200. Усенко Є. А. Податковий конфлікт та податковий спір : співвідношення понять / Є. А. Усенко // Право і суспільство. – 2010. – № 3. – С. 165–167.
201. Филина Ф. Н. Налоги и налогообложение в Российской Федерации : учеб. пособие / Ф. Н. Филина. – М. : ГроссМедиа : РОСБУХ, 2009. – 424 с.
202. Философский словарь / [Андрущенко И. В., Вусатюк О. А., Линецкий С. В., Шуба А. В.]. – К. : А. С. К., 2006. – 1056 с.
203. Философский словарь / [под ред. М. М. Розенталя и П. Ф. Юдина]. – М. : Политиздат, 1963. – 544 с.
204. Философский энциклопедический словарь / гл. редакция : Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалев, В. Г. Панов. – М. : Сов. энциклопедия, 1983. – 840 с.
205. Філософський енциклопедичний словник / [наук. ред. Л. В. Озадовська, Н. П. Поліщук]. – К. : Абрис, 2002. – 742, [2] с. – (Ін-т філософії ім. Г. С. Сковороди НАН України).
206. Філософський словник / за ред. В. І. Шинкарука. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Голов. ред. УРЕ, 1986. – 800 с.

207. Фінансове право / [Бандурка О. М., Гетманець О. П., Жорнокуй Ю. М. та ін.] ; під ред. О. П. Гетманець. – Харків : Еспада, 2008. – 416 с.
208. Фінансове право : навчальний посібник / [Савченко Л. А., Цимбалюк А. В., Шкарупа В. К, Глух М. В.], – Ірпінь : Академія ДПС України, 2001. – 85 с.
209. Фінансове право України : підручник для студ. вищ. навч. Закладів / [Бех Г. В., Дмитрик О. О., Криницький І. Є. та ін.] ; за ред. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2004. – 320 с. – (Мін-во освіти і науки України).
210. Финансовое право : учебник / [Горбунова О. Н., Крохина Ю. А., Писарева Е. Г. и др.] ; под ред. Н. И. Химичевой. – [3-е изд.]. – М. : Юристь, 2004. – 749 с.
211. Финансовое право : учебник для студ. высш. учеб. заведений / [Бельский К. С., Болтинова О. В., Грачева Е. Ю. и др.] ; под ред. С. В. Запольского. – М. : Российская академия правосудия ; Эксмо, 2006. – 640 с. – (Российское юридическое образование).
212. Финансовое право : учебник для студ. высш. учеб. заведений / [Горбунова О. Н., Карасева М. В., Крохина Ю. А. и др.] ; под ред. Н. И. Химичевой. – [2-е изд.]. – М. : Юристь, 1999. – 600 с.
213. Финансовое право Российской Федерации : учебник для студ. высш. учеб. заведений / [Бирюков П. Н., Брызгалин А. В., Грачева Е. Ю. и др.] ; отв. ред. М. В. Карасева. – М. : Юристь, 2004. – 576 с. – (М-во образования Российской Федерации).
214. Фрицький О. Ф. Конституційне право України / Фрицький О. Ф. – К. : Юрінком Інтер, 2002. – 535 с.
215. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении : [монография] / Халфина Р. О. – М. : Юрид. лит., 1974. – 345 с.
216. Харитоновна О. І. Адміністративно-правові відносини (проблеми теорії) / Харитоновна О. І. – О. : Юридична література, 2004. – 328 с. – (Одеська національна юридична академія).
217. Хропанюк В. Н. Теория государства и права : [учеб. пособие для вузов] / В. Н. Хропанюк ; [под ред. В. Г. Стрекозова]. – М. : ДТД, 1996. – 384 с.
218. Хряпінський П. В. Ефективність заохочувальних кримінально-правових норм : деякі пропозиції щодо вдосконалення законодавства / П. В. Хряпінський // Право України. – 2009. – № 10. – С. 170–174.
219. Худяков А. И. К вопросу о предмете и понятии советского финансового права / А. И. Худяков // Известия Академии наук Казахской ССР. Серия общественных наук. – 1986. – № 3. – С. 76–82.
220. Цивільне право України : академічний курс : підручник : у 2 т. / [за заг. ред. Я. М. Шевченко]. – К. : Концерн «Видавничий Дім «Ін Юре», 2003– . –
Т. 1: Загальна частина. – 2003. – 520 с.

221. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40–44. – Ст. 356.
222. Цивільний кодекс України : коментар / [Харитонов Є. О., Червоний Ю. С., Зубар В. М. та ін.] ; за ред. Є. О. Харитонова, О. М. Калітенко. – Харків : ТОВ «Одіссей», 2003. – 856 с.
223. Цивільний кодекс України : науково-практичний коментар : у 2 ч. / [за заг. ред. Я. М. Шевченко]. – К. : Концерн «Видавничий Дім «Ін Юре», 2003. – 692 с.
224. Цивільний процесуальний кодекс України від 18 березня 2004 р. № 1618-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 40–42. – Ст. 492.
225. Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР : правовые вопросы : [монография] / Цыпкин С. Д. – М. : Юрид. лит., 1973. – 222 с.
226. Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР [Текст] / Цыпкин С. Д. – М. : Госюриздат, 1955. – 76 с.
227. Чернадчук В. Д. Бюджетні правовідносини в Україні : теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Чернадчук Віктор Дмитрович. – Київ, 2010. – 419 с.
228. Чернадчук В. Д. Основи господарського процесуального права України : навчальний посібник / В. Д. Чернадчук, В. В. Сухонос. – 2-ге вид., стер. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2003. – 220 с.
229. Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми : Університетська книга, 2008. – 456 с.
230. Чернадчук В. Д. Теоретичні аспекти розвитку бюджетних правовідносин / В. Д. Чернадчук // Фінансове право. – 2009. – № 1. – С. 33–37.
231. Чиркин В. Е. О публичной власти (постановка проблемы) / В. Е. Чиркин // Государство и право. – 2003. – № 10. – С. 8–15.
232. Шахмаметьев А. А. Международное налоговое право : учебно-методический комплекс / Шахмаметьев А. А. – М. : Тривант, 2009. – 140 с.
233. Шевцов В. С. Суверенитет советского государства / В. С. Шевцов. – М. : Юрид. лит., 1972. – 264 с.
234. Шершеневич Г. Ф. Учебник русского гражданского права : по изданию 1907 г. / Г. Ф. Шершеневич. – М. : Фирма «СПАРК», 1995. – 556 с.
235. Штефан М. Й. Цивільний процес : підруч. для юрид. спеціальностей вищих закладів освіти / Штефан М. Й. – К. : Ін Юре, 1997. – 608 с.
236. Щербанюк О. В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин / Щербанюк О. В. – Чернівці : Рута, 2000. – 280 с.
237. Юридична енциклопедія : в 6 т. / [редкол. : Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.]. – К. : Вид-во «Українська енциклопедія» імені М. П. Бажана, 1998–2004. –
- Т. 4: Н–П. – 2002. – 720 с.

238. Юридична енциклопедія : в 6 т. / [редкол. : Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.]. – К. : Вид-во «Українська енциклопедія» імені М. П. Бажана, 1998–2004. –
Т. 6: С–Я. – 2004. – 765 с.
239. Явич Л. С. Право и общественные отношения (Основные аспекты содержания и формы советского права) / Явич Л. С. – М. : Юрид. лит., 1971. – 152 с.
240. Яговкина В. А. Налоговое правоотношение : теоретико-правовой аспект : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Яговкина Вита Александровна. – Москва, 2003. – 184 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.dissercat.com/content/nalogovoe-pravootnoshenie-teoretiko-pravovoi-aspekt>.
241. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки : учение о государственных доходах / Янжул И. И. – М. : Статут, 2002. – 555, [4] с. – (Золотые страницы финансового права России ; т. 3).
242. Code civil de la France. Version consolidée au 2 juin 2012 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006070721>.
243. The Constitution of Greece [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.cecl.gr/RigasNetwork/databank/Constitutions/Greece.html>.

Наукове видання

Пасічна Ірина Олександрівна

**Стан та перспективи розвитку податкових
правовідносин в Україні**

Монографія

Підп. до друку 25.09.2015 р. Формат 60x84 1/16.
Папір офсет. Друк різнограф.
Ум. друк. арк. – 10,64. Обл.-вид. арк. 10,74
Тираж 100 прим. Зам. №256

Видавець і виготовлювач
поліграфцентр Полтавського національного технічного
університету імені Юрія Кондратюка
36011, Полтава, Першотравневий проспект, 24
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготовників і
розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК, № 3130 від 06.03.2008 р.
