

ПОНЯТТЯ ТА СУТНІСТЬ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

І.О. Пасічна

кандидат юридичних наук,

старший викладач кафедри державного управління і права

Полтавського національного технічного університету

імені Юрія Кондратюка

Постановка проблеми. Проблема визначення податкових правовідносин – одна з найскладніших і разом з тим актуальних, теоретично й практично значущих проблем як у теорії податкового права, так й усій юридичній науці в цілому. Це пов'язано з тим, що податкові правовідносини, як і буд-які правовідносини, є суспільними зв'язками між особами, що виникають на основі норм права, і становлять предмет правового регулювання.

В умовах зміни і побудови податкового законодавства дослідження проблеми сутності податкових правовідносин набуває особливого значення, оскільки її вирішення дозволить уточнити предмет податкового права, визначити місце податкових відносин у системі суспільних відносин. Дослідження податкових правовідносин зумовлено також практичними потребами подальшого розвитку державної податкової справи та вдосконалення податкового законодавства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемам податкових правовідносин присвячено праці відомих науковців у галузі фінансового права, зокрема Л.К. Воронової, М.В. Карасьової, М.П. Кучерявенка, П.С. Пацурківського, В.Д. Чернадчука й інших. Однак, незважаючи на це, єдиного підходу до поняття податкових правовідносин не вироблено, крім того, існує потреба у його визначенні в сучасних умовах.

Мета статті полягає у з'ясуванні поняття та сутності податкових правовідносин на основі аналізу податкового законодавства, а також наукових поглядів на цю проблему.

Основні результати дослідження. Дослідження податкових правовідносин має базуватися на положеннях теорії права. Остання визначає правовідносини як суспільний зв'язок між особами [1, с. 251], спосіб реалізації норм права [2, с. 346–347], результат правового регулювання [3, с. 113], цілісність, систему, що має певну структуру та складається із взаємозалежних елементів [4, с. 42] 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 [3, с. 7, 113].

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 [2, с. 346–347].

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 [5, с. 20–23].

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 забезпечуються державою [2, с. 345]; в яких сторони пов'язані між собою взаємними юридичними правами й обов'язками [6, с. 307]; де одна сторона на основі норм права вимагає від іншої виконання

певних дій або утримання від них, а інша сторона повинна виконати ці вимоги [7, с. 335]. 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” [8, с. 143].

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 [1, с. 251]. 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 [9, с. 279]. 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 [10, с. 126].

Податкові правовідносини є особливою формою взаємного зв’язку між конкретними суб’єктами через їх права, обов’язки і відповідальність [2, с. 347], які закріплені в нормах податкового права. Під відносинами розуміють поведінку учасників, що проявляється в різних формах взаємозалежності, взаємозв’язку та взаємодії [11, с. 731]. 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 суб’єктивними правами.

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 [12, с. 130]; 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 [13, с. 250]; 3) відносини між державними контролюючими органами та особами (фізичними і юридичними) з приводу обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів [14, с. 13]; 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 [15, с. 74].

Акцентуючи увагу на юридичній формі, Є.А. Ровінський звертає увагу на те, що податкові правовідносини є юридичною формою вираження та закріплення фінансових відносин, які у свою чергу є формою певних економічних відносин [16, с. 134]. Натомість, С.Д. Ципкін 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” [17, с. 28].

Податкові правовідносини є видом публічних правовідносин [18, с. 195]. 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, задоволення якого слугує беззаперечною умовою і гарантією існування та розвитку цієї спільноти” [19, с. 6]. 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.

Держава захищає своє право власності на грошові кошти у формі податків і зборів. Не виконуючи приписів держави, порушуючи її інтереси, платники податків у межах охоронних податкових правовідносин несуть юридичну відповідальність. Платники податків 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.

Також існують визначення податкових правовідносин через сферу їх виникнення. Податкові правовідносини виникають у сфері оподаткування [10, с. 126] з приводу встановлення, введення та стягнення податків [12, с. 130] у процесі здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів і дій чи бездіяльності їх посадових осіб, притягнення до відповідальності за скоєння податкового правопорушення [20, с. 18]. 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 [21, с. 336]. 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” [22, с. 168]. 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 України та конституційними законами, зокрема Законом України “Про Регламент

Верховної Ради України”. А отже, і відносини, що виникають у зв’язку із встановленням, введенням і скасуванням податків, зборів, платежів, є конституційно-правовими.

Статтею 1 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі 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 [23].

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 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” [24].

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) [25].

Аналізуючи наведені податково-правові норми, 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.

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) [12, с. 118–119].

Сутністю справляння податків (обов’язкових платежів), на думку В.Б. Марченко, є цілісна сукупність дій (діяльність) платників податків 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 [26, с. 138–142]. Однак, вважаємо, що контроль за діяльністю платників податків включає лише дії (діяльність) контролюючих органів. Отже, поняття “справляння податків” не охоплює дії (діяльність) платників, і виходячи з цього, сплата податків не є змістом поняття “справляння податків”, а відтак сферу регулювання відносин ПК України необхідно розширити.

Висновок. 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. На нашу думку, запропоноване визначення податкових правовідносин через сферу виникнення характеризує сутність цих відносин. Отримані нами результати та наведене визначення податкових правовідносин можуть бути використані в подальших дослідженнях.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 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.
2. Скакун О. Ф. Теорія держави і права: [підручник] / Скакун О. Ф. – Харків: Консум; Нац. ун-т внутр. справ, 2001. – 656 с.
3. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении: [монография] / Халфина Р. О. – М.: Юрид. лит., 1974. – 345 с.
4. Протасов В. Н. Правоотношение как система / Протасов В. Н. – М.: Юрид. лит., 1991. – 141 с.
5. Толстой Ю. К. К теории правоотношения: [монография] / Толстой Ю. К. – Ленинград: Из-во Ленинградского ун-та, 1959. – 88 с.
6. Хропанюк В. Н. Теория государства и права: [учеб. пособие для вузов] / В. Н. Хропанюк; [под ред. В. Г. Стрекозова]. – М.: ДТД, 1996. – 384 с.
7. 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).

8. Банковско-финансово-правовой словарь-справочник [Текст]: словарь / Сост. Воронова Л. К. – К. : А.С.К., 1998. – 287 с. – (Экономика. Финансы. Право).
9. 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.
10. Тедеев А. А. Налоговое право. Экзаменационные ответы / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. – Ростов н/Д : Феникс, 2003. – 320 с.
11. 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.
12. 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.
13. 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.
14. Научно-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.
15. Пришва Н. Ю. Податкове право : навч. посібник / Пришва Н. Ю. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 368 с.
16. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Ровинский Е. А. – М. : Госюриздат, 1960. – 191 с.
17. Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР [Текст] / Цыпкин С. Д. – М. : Госюриздат, 1955. – 76 с.

18. 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.
19. Тихомиров Ю. А. Теория компетенции / Тихомиров Ю. А. – М. : Изд-во г-на Тихомирова М. Ю., 2001. – 355, [14] с.
20. 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.
21. 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. : Юристъ, 2004. – 576 с. – (М-во образования Российской Федерации).
22. 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.
23. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
24. 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.
25. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации от 3 августа 1998 г. – № 31.
26. 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.

Пасічна І.О. Поняття та сутність податкових правовідносин

У статті розглядаються наукові погляди на сутність податкових правовідносин. Аналізується податкове законодавство України та зарубіжних країн, пропонується визначення поняття податкових правовідносин.

Ключові слова: *податкові правовідносини, правовий зв'язок, норма податкового права, публічний інтерес, платник податків, контролюючий орган.*

Пасичная И.А. Понятие и сущность налоговых правоотношений

В статье рассматриваются научные взгляды на сущность налоговых правоотношений. Анализируется налоговое законодательство Украины и зарубежных стран, предлагается определение понятия налоговых правоотношений.

Ключевые слова: *налоговые правоотношения, правовая связь, норма налогового права, публичный интерес, налогоплательщик, контролирующий орган.*

Pasichna I.O. The concept and essence of tax legal relations

The article considers the scientific views on the essence of tax legal relations.

According to the sustainable approach to the definition of the tax legal relations in tax law the tax legal relations is a social relation that regulated by norms of tax law. Scientists determine the tax legal relations as:

- social relations are regulated by norms of tax law;
- a variety of power-property relations associated with the implementation of tax obligation and arise under the norms of the tax law;
- relations where participants have the subjective tax rights and obligations;
- relations between controlling bodies of the State and persons about the compulsory payments to budgets of all levels;
- social relations are regulated by norms of financial law and associated with accumulation of taxes to state and local budgets, which has one of the subjects of authority;
- socially meaningful connections through the subjects rights and responsibilities under the tax law;
- relations arising according to tax norms regulated the establishment, modification and cancellation of tax payments.

Legal relations are the legal relationship based on law. This connection between subjects is due to their rights and obligations. Norms of tax law confer legal obligations on one entity of tax relations (obliged entity or person), the other subject (authorized entity) is endowed with subjective rights.

Tax legal relations are a kind of public relations. The state protects the ownership of the funds in the form of taxes and fees. If taxpayers do not fulfill the requirements of the State, violate its interests, they are legally responsible within the security tax relations. Taxpayers have the right in its sole discretion to dispose of part of the property in the form of the amount of money to be paid to a public fund.

Thus, the rights and obligations of subjects of tax legal relations determined the public interest. Public interest in the tax sphere – is a property interest secured by law in state income taxes and duties to public funds.

Tax relations are the subject of legal regulation and are determined by tax code of the state. Thereby the definition of tax legal relations is proposed by analyzing the Tax Code of Ukraine and tax code of foreign countries.

Tax legal relations are legal relations between the subjects of tax law arising in the implementation of their rights and obligations are determined by the public interest. Tax legal relations arising from the calculation and payment of taxes, accounting taxpayers, submitting tax reporting, tax control, liability for violation of tax legislation and appeal actions of controlling bodies and their officials.

Keywords: tax legal relations, legal relation, norm of tax law, public interest, taxpayer, controlling authority.