УДК 347.73

ОСОБЛИВОСТІ ЗМІСТУ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

Пасічна І.О., к.ю.н., старший викладач

Полтавський національний технічний університет

імені Юрія Кондратюка

На основі аналізу ознак податкових правовідносин досліджені особливості змісту податкових правовідносин. Юридичний зміст податкових правовідносин розглядається як нормативна модель відносин, фактичний же зміст − як реальне втілення цієї моделі. Зміст податкових правовідносин визначено як юридичні права й обов'язки суб'єктів цих відносин та їх реальна поведінка, детерміновані публічними інтересами і спрямовані на досягнення відповідного результату − формування публічних фондів грошових коштів.

Ключові слова: податкові правовідносини, юридичний зміст, фактичний зміст, особливості, суб'єктивне право, юридичний обов'язок.

Пасичная И.А. ОСОБЕННОСТИ СОДЕРЖАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ / Полтавский национальный технический университет имени Юрия Кондратюка, Украина

На основе анализа признаков налоговых правоотношений исследованы особенности содержания налоговых правоотношений. Юридическое содержание налоговых правоотношений рассматривается как нормативная модель отношений, фактическое же содержание – как реальное воплощение этой модели. Содержанием налоговых правоотношений определены юридические права и обязанности субъектов этих отношений и их реальное поведение, детерминированы публичными интересами и направлены на достижение соответствующего результата − формирование публичных фондов денежных средств.

Ключевые слова: налоговые правоотношения, юридическое содержание, фактическое содержание, особенности, субъективное право, юридическая обязанность.

Pasichna I.O. FEATURES OF THE CONTENT OF TAX LEGAL RELATIONS / Poltava National Technical Yuri Kondratyuk University, Ukraine

The researcher considers the legal content of tax law relations as a normative model of relations; the actual content is a real implementation of this model. Legal content is the totality of subjective rights and obligations of tax relations. Material content is the real behavior of subjects. There is a close connection between the actual and legal content. The actual content connects the tax law relations with real relations, which is set in the model of tax relations and provides the model transformation in real relations. The ability to model transformation in real tax relations carried out by means of legal facts.

Author investigates contents of tax relations by analyzing their characteristics. Tax legal relations are authoritative and material. Taxes are owned by the state, which as the owner provides its right using power. The state as a carrier of power realizes ownership of the part of the profit of the taxpayer in tax relations by legal coercion, legal inequality of subjects. Public interests of the state associated with the formation of public funds.

Legal rights and obligations are equal elements of law relations, although their content is varies. Social life and its reproduction in any civilized legal form is impossible without interaction between rights and duties. The legal obligation is defined as necessity proper behavior of participants of legal relations to the interests of the competent subject that provided by law and protected by the state.

Subjective right − the freedom of the subject in its vision to satisfy those interests, provided objective law that protected and provided by the state. Authorized and obliged subjects of tax relations have legal rights and obligations. Subjective tax law cannot exist without subjective tax obligation. Subjective obligation is attributed to measure the required behavior in this relationship for the obligated entity to meet the interests of the authorized person

who provided giving it require the obligated person the obligation, based on the apparatus of state coercion.

Obligations of taxpayers are implemented in two main forms, which are performance (payment) and conditional execution (enforcement). Payment means the transfer of individuals' and businesses' money to public funds. Enforcement of tax obligation means collecting taxes, fees and fine or penalty as a financial sanction for tax offenses.

Content of tax relations is defined as the legal rights and obligations of subject these relations and their actual behavior, which determined the public interest, and to achieve an appropriate result: formation of public funds.

The author defines the following features of content of tax relations: the fixing of regulatory model of tax relations; installation according to the will of the state; connection with the payment of taxes; considerable detailing; prevalence of duties over the rights of taxpayers; regulatory certainty; provision of state rights with responsibilities taxpayer of the assembly and vice versa; compliance with the rights of the state with its obligations.

Keywords: tax legal relations, legal content, actual content, features, subjective right, legal obligation.

Повна уява про зміст податкових правовідносин неможлива без дослідження його особливостей. Для з'ясування цих особливостей необхідно проаналізувати існуючі підходи щодо розуміння змісту правовідносин, а також дослідити ознаки податкових правовідносин, що дозволяє говорити про них як про окремий вид фінансових правовідносин.

Проблема змісту правовідносин є досить складною та дискусійною як в теорії права, так і в галузевих юридичних науках. Так, питання змісту фінансових правовідносин висвітлювалися в наукових дослідженнях Л.К. Воронової, О.О. Дмитрик, М.В. Карасьової, М.П. Кучерявенка, П.С. Пацурківського, В.Д. Чернадчука та інших. Незважаючи на те, що дослідженню проблеми змісту податкових правовідносин в юридичній

літературі приділена належна увага, ще й досі відсутній єдиний підхід до розуміння змісту податкових правовідносин, його особливостей.

Метою статті є аналіз особливостей змісту податкових правовідносин і на його основі одержання результатів, які можна буде застосувати в подальших наукових дослідженнях і практичній діяльності.

У податковому праві склався відносно стійкий підхід до визначення поняття податкового правовідношення як суспільного відношення, врегульованого нормами податкового права. Податковими правовідносинами є: врегульовані нормами податкового права суспільні відносини [1, 39; 2, 130]; відносини між державними контролюючими органами та особами (фізичними і юридичними) з приводу обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів [3, 13]; 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, 74].

Податкові правовідносини мають владно-майновий характер. На майновому характері податкових правовідносин наголошує С.Д. Ципкін, 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 [5, 29]. 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.

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 [6, 92].

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 [7, 211].

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 [8, 58]. 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 [9, 431].

Фактичним (матеріальним) змістом фінансових правовідносин є реальна поведінка їх суб'єктів, тоді як юридичним змістом − суб'єктивні юридичні права й обов'язки, встановлені фінансово-правовою нормою. Фактичний зміст пов'язує фінансові правовідносини з реальними відносинами, а юридичний є правовим засобом формування й забезпечення фактичного змісту [10, 32−33].

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 [7, 209].

Як справедливо зазначає Д.М. Лук’янець, «юридичний зміст − це нормативна модель відносин, а фактичний зміст − реальне втілення цієї моделі» [11, 12]. Між фактичним і юридичний 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.

Досліджуючи бюджетні правовідносини, В.Д. Чернадчук зазначає, що суб’єктивні бюджетні права та обов’язки, як правову абстракцію, перетворює у правову реальність юридичний факт, який відтворює модель бюджетних правовідносин у бюджетній діяльності і тим самим відбуваються бюджетні правовідносини [12, 300]. Розвиваючи наведене положення, слід зазначити, що за визначених законом обставин (юридичних фактів) юридичний зміст, закріплений у моделі податкових правовідносин, забезпечує можливість трансформації моделі у реальні податкові відносини, й одночасно становить сукупність суб’єктивних юридичних прав та обов’язків, їх взаємозв’язків.

Таким чином, юридичний зміст податкових правовідносин охоплює суб’єктивні юридичні права й обов’язки, що забезпечують можливість

трансформації нормативної 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 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. Ципкін 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 [13, 66]. 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 [14, 333−334]. 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.

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 [15, 315]. 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 [16, 343].

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, спираючись на апарат державного примусу [17, 37].

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.

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;

– забезпеченість прав держави (контролюючих органів) обов’язками платників податків і зборів (податкових агентів) та навпаки. 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. 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. Аналіз податкового законодавства України дозволяє зробити висновок про невідповідність прав контролюючих органів їх обов'язкам. Обов'язки посадових осіб контролюючих органів, визначені ст. 21 Податкового кодексу 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 Податкового кодексу України, є значно ширшим. Досягнення відповідності прав контролюючих органів їх обов'язкам можливе за умови вдосконалення податкового законодавства, зокрема внесення змін до Податкового кодексу 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 держави (контролюючих органів) обов'язками платників податків і зборів та навпаки; відповідність прав держави (контролюючих органів) їх обов'язкам.

ЛІТЕРАТУРА

1. Грачева Е. Ю. Налоговое право : учебник / Е. Ю. Грачева, М. Ф. Ивлиева, Э. Д. Соколова. – М. : Юристъ, 2005. – 223 с.
2. 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.
3. 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.
4. Пришва Н. Ю. Податкове право : навч. посібник / Пришва Н. Ю. − К. : Юрінком Інтер, 2010. – 368 с.
5. Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР [Текст] / Цыпкин С. Д. – М. : Госюриздат, 1955. – 76 с.
6. Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М. : НОРМА, 2001. – 288 с. – (Ин-т государства и права РАН).
7. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении : [монография] / Халфина Р. О. – М. : Юрид. лит., 1974. – 345 с.
8. Харитонова О. І. Адміністративно-правові відносини (проблеми теорії) / Харитонова О. І. − О. : Юридична література, 2004. – 328 с. − (Одеська національна юридична академія).
9. 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.
10. 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).

11. Лук’янець Д. М. Адміністративно-деліктні відносини в України : теорія та практика правового регулювання : [монографія] / Лук’янець Д. М. – Суми : Університетська книга, 2006. – 367 с.
12. Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми : Університетська книга, 2008. – 456 с.
13. Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР : правовые вопросы : [монография] / Цыпкин С. Д. – М. : Юрид. лит., 1973. – 222 с.
14. 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. – 749 с.
15. Хропанюк В. Н. Теория государства и права : [учеб. пособие для вузов] / В. Н. Хропанюк ; [под ред. В. Г. Стрекозова]. – М. : ДТД, 1996. – 384 с.
16. 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).
17. Толстой Ю. К. К теории правоотношения : [монография] / Толстой Ю. К. – Ленинград : Из-во Ленинградского ун-та, 1959. – 88 с.

REFERENCES

1. Gracheva, Ye.Yu., Ivliyeva, M.F. and Sokolova, E.D. (2005), Nalogovoe pravo [Tax law], Textbook, Yurist, Moskow, Russia.
2. Bryzgalin, A.V., Bernik, V. R., Golovkin, A.N. and et al. (1998), Nalogy i nalogovoe pravo [Taxes and Tax Law], Tutorial for students, Center «Nalogy i finansovoye pravo»: Analytica-Press, Moskow, Russia.

3. Bezrutchenko, S.M., Klymenko, O.I., Ovcharenko, A.S. and et al. (2011), Naukovo-praktychniy komentar Podatkovoho kodeksu Ukrayiny [Scientific and practical commentary of the Tax Code of Ukraine], Vydavnychiy dim «Profesional», Vol. 1, Kyiv, Ukraine.
4. Pryshva, N.Yu. (2010), Podatkove pravo [Tax Law], Tutorial, Yurinkom Inter, Kyiv, Ukraine.
5. Tsypkin, S.D. (1955), Pravovoe regulirovaniye nalogovyh otnosheniy v SSSR [Legal regulation of tax relations in the USSR], Gosyurizdat, Moskow, Russia.
6. Karaseva, M.V. (2001), Finansovoe pravootnoshenie [Financial legal relationship], NORMA, Moskow, Russia.
7. Khalfina, R.O. (1974), Obschee uchenie o pravootnoshenii [General theory of legal relationship], Monograph, Yurid.lit., Moskow, Russia.
8. Kharytonova, O.I. (2004), Administratyvno-pravovi vidnosyny (problemy teoriyi) [Administrative and legal relationships (problems of theory)], Yurydychna literatura, Odessa, Ukraine.
9. Kucheryavenko, N.P. (2002), Kurs nalogovogo prava [Course of tax law], Legas, Vol. 2, Kharkov, Ukraine.
10. Bekh, H.V., Dmytryk, O.O., Krynytskyi, I.Ye and et al. (2004), Finansove pravo Ukrayiny [Financial law of Ukraine], Textbook for students, Yurinkom Inter, Kyiv, Ukraine.
11. Lukyanets, D.M. (2006), Administratyvno-deliktni vidnosyny v Ukrayiny: teoriya ta praktyka pravovoho rehulyuvannya [Administrative and tort relations in Ukraine: the theory and practice of regulation], Monograph, Universytetska knyha, Sumy, Ukraine.
12. Chernadchuk, V.D. (2008), Stan ta perspektyvy rozvytku byudzhetnyh pravovidnosyn v Ukrayini [Status and prospects of development of budget relations in Ukraine], Monograph, Universytetska knyha, Sumy, Ukraine.

13. Tsypkin, S.D. (1973), Dokhody gosudarstvennogo byudzheta SSSR: pravovye voprosy [Revenues of the state budget of the USSR: legal issues], Monograph, Moskow, Russia.
14. Gorbunova, O.N., Krokhina, Yu.A., Pisareva, Ye.G. and et al. (2004), Finansovoye pravo [Financial law], Jurist, Moskow, Russia.
15. Khropanyuk, V.N. (1996), Teoriya gosudarstva i prava [Theory of State and Law], High school tutorial, DTD, Moskow, Russia.
16. Tsvik, M.V., Tkachenko, V.D., Bogachova, L.L. and et al. (2002), Zahalna teoriya derzhavy i prava [The general theory of state and law], High school textbook, Pravo, Kharkov, Ukraine.
17. Tolstoy, Yu.K. (1959), K teorii pravootnosheniya [On the theory of relationship], Monograph, Iz-vo Leningradskogo un-ta, Leningrad, Russia.