

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН В УКРАЇНІ

Здійснено узагальнення існуючих методичних основ щодо визначення сутності податкових правовідносин. Розкривається їх сутність та особливості, а також пропонуються рекомендації щодо удосконалення податкового законодавства.

Ключові слова: податкове законодавство, податковий процес, податкова система, податкові правовідносини, суб'єкт податкових правовідносин.

Litvinov S. V., graduate student, Interregional Academy of Personnel Management

FEATURES OF DETERMINATION OF TAX LEGAL RELATIONSHIPS ARE IN UKRAINE

In the article generalization of existent methodical bases is carried out in relation to determination of essence tax legal relationships. Their essence and features opens up, and also recommendations are offered in relation to the improvement in tax law.

Keywords: tax law, tax process, tax system, tax legal relationships, subject of tax legal relationships.

Litvinov S. V., соискатель МАУП

ОСОБЕННОСТИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ В УКРАИНЕ

Осуществлено обобщение существующих методических основ относительно определения сущности налоговых правоотношений. Раскрывается их сущность и особенности, а также предлагаются рекомендации относительно усовершенствования налогового законодательства.

Ключевые слова: налоговое законодательство, налоговый процесс, налоговая система, налоговые правоотношения, субъект налоговых правоотношений.

Постановка проблеми. Перехід України до нових форм економічних відносин виявив і загострив ряд соціально-економічних проблем, вирішення яких прямо або опосередковано залежить від раціонально організованої системи податкових відносин. Сучасний стан економіки, а також соціально-історичні особливості розвитку України зумовлюють необхідність формування принципово нової системи податкових відносин, які мають відповідати умовам ринкової економіки та світовому досвіду.

Податкові відносини як елемент економічних відносин пов'язані з процесом перерозподілу національного доходу та регулюванням структури народного господарства, а також стосуються інтересів цілого ряду суб'єктів господарювання. Забезпечення доходу бюджету – лише одне із завдань оподаткування. Вирішуючи його, податкові відносини не повинні при цьому паралізувати процеси накопичення і зростання виробництва, порушувати соціальну справедливість, викликати перекоси в структурі народного господарства, знижувати ділову активність.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед авторів, які останнім часом присвятили свої публікації дослідженню структури правовідносин у теорії права можна відмітити праці Д. В. Вінницького [2], Т. А. Гусева [6], М. В. Карасьова [3], Є. Г. Костікова [4], М. В. Кустова [5], І. І. Кучерова [1], О. А. Ногіної [5], П. С. Пацурківського [8], С. Г. Пепеляєва [7], С. А. Ровинського [10], О. І. Харитонові [12], С. Д. Ципкіна [13], Н. А. Шевельові [5], О. В. Шербанюка [14], Т. Ф. Юткіна [15] та ін.

Однак реалії суспільного розвитку зумовлюють необхідність дослідити таку категорію, як «податкові правовідносини», адже вона завжди викликала і викликає суперечки та суперечливі судження, а спеціальних досліджень суспільних відносин, що виникають у сфері оподаткування, не проводилося.

Невирішені раніше частини загальної проблеми. Основним завданням формування податкових відносин є прийняття таких рішень і дій, які відповідали б цілям стабілізації економіки і поєднували б дисципліну виконання законів і свободу дій виконавчих органів влади.

Одним з напрямів розвитку науки фінансового права є дослідження природи процедурного регулювання податкових відносин. Актуальність і значущість цієї проблеми обумовлена необхідністю формування доктринального підґрунтя уніфікації чисельних податкових дій і процедур у напрямі набуття ними прозорості, посилення контролю, як гарантії дотримання прав, свобод, законних інтересів платників податків.

Мета статті полягає в розкритті сутності однієї з фундаментальних категорій податкового права – податкових правовідносин, а також у вдосконаленні методичного апарату структури податкових правовідносин в Україні.

Виклад основного матеріалу. Податкові відносини – складні та різнопланові. Виділяють соціальний, економічний і правовий аспекти податкових відносин.

Податкові відносини – це насамперед відносини соціальні, суспільні. У суспільних відносинах люди (індивіди) і їх колективні утворення, вступаючи в різні соціальні зв'язки, виконують ті або інші соціальні функції [11, с. 562]. Сплата податку, утримання податку – це приклади соціальних функцій членів суспільства. Соціальним функціям, у свою чергу, відповідають певні соціальні ролі [11, с. 562]. З цього погляду платник податків є однією із соціальних ролей індивідів і колективних утворень [4].

Податкові відносини в економічному аспекті – це відносини перерозподільні, в результаті яких у приватних осіб вилучається частина власності (доходів) на користь держави [15]. Ці відносини мають односторонню спрямованість за рухом майна (грошей) без відповідного відшкодування (еквіваленту).

Економічний аспект податкових відносин дозволяє говорити і про майновий характер податкових правовідносин [3, с. 143]. В той же час податкові правовідносини – відносини владні, публічні, у рамках яких відбувається формування публічних (державних і муніципальних) фондів [5, с. 15–19]. На принципі влади робить акцент і законодавець, визначаючи податкові відносини, як владні відносини з приводу встановлення, введення в дію і стягування податків, податкового контролю, оскарження незаконних актів податкових органів і дій (бездіяльності) їх посадовців і притягнення до відповідальності за здійснення податкових правопорушень.

Центральне місце в податкових відносинах належить відносинам по стягуванню податку. Основний зміст цих відносин полягає в обов'язку сплати особою державі податку – індивідуально безвідплатного платежу. Такий обов'язок багато вчених справедливо трактують як свого роду борг, зобов'язання [7, с. 143]. Проте підкреслимо, що податкове зобов'язання відрізняється від цивільно-правового імперативним характером і припускає нерівність сторін [3, с. 148].

Основним завданням формування податкових відносин є прийняття таких рішень і дій, які відповідали б цілям стабілізації економіки і поєднували б дисципліну виконання законів і свободу дій виконавчих органів влади.

Керуючись загальним визначенням структури правовідносин, зробимо аналіз структури податкових правовідносин. Податковим правовідносинам властиві загальні характерні риси, притаманні їм будь-яким іншим правовим відносинам. Значна частина науковців визначає податкові правовідносини як різновид фінансових правовідносин (наприклад, О. В. Шербанюк) [14, с. 147, 148].

Насамперед зазначимо, що податковим правовідносинам, як різновиду публічних, властиві характерні риси останніх. По-перше, у публічних правовідносинах суб'єкт прийняття обов'язкових рішень не пов'язаний зі згодою сторони, якій вони адресовані, і, як правило, вони виникають усупереч бажанню іншої сторони. По-друге, суб'єкти публічного права жорстко пов'язані законами. У публічних правовідносинах діє принцип «...можна тільки те, що дозволено» і встановлюється вичерпний перелік повноважень. По-третє, для публічних правовідносин характерним є позитивне зобов'язання, що передбачає покладення на суб'єктів публічного права обов'язку діяти в певному напрямі для досягнення визначеної мети. І, по-четверте, публічні правовідносини часто регулюються нормами-заборами, якими окреслюється сфера неправомірної поведінки, застерігаючи суб'єктів від неї [12, с. 39–40].

Поряд із наведеним вище податкові правовідносини мають і специфічні ознаки. Характерною ознакою податкових правовідносин, як складової частини фінансових, є те, що вони виникають у процесі фінансової діяльності держави. У фінансових правовідносинах виражається сукупність грошових відносин, пов'язаних з мобілізацією, розподілом і використанням коштів державою та її органами, а також органами місцевого самоврядування з метою забезпечення виконання завдань, які стоять перед ними на конкретному відрізку часу. Виникнення податкових правовідносин пов'язано з діяльністю органів державної влади і місцевого самоврядування щодо справляння до бюджетів і державних цільових фондів податків і інших обов'язкових платежів, перелік яких закріплений податковою системою.

Природа податкових відносин обумовлена методом їх регулювання – методом розпоряджень влади [7, с. 143], за яким одна сторона підпорядковується іншій. Однією зі сторін є уповноважений державою орган, який наділений владними повноваженнями, і виражає публічний фінансовий інтерес. Другою стороною є особа, яка повинна виконати припис уповноваженого державного органу. Такими сторонами у податкових відносинах є податкові органи та платники податків. Усе це зумовлює нерівність сторін цих правовідносин.

У податкових правовідносинах органічно поєднується аспект владності і майновий характер, і, як відзначає П. С. Пацурківський, саме у податкових правовідносинах, як частині фінансових, найяскравіше проявляється момент владності [8, с. 167]. Раніше була висловлена думка, що податкові правовідносини не будуються винятково як владні, ні, тим більше як винятково майнові відносини [10]. М. В. Карасьова відзначає, що ознака владності, будучи ознакою відносин, що становлять предмет фінансового права, не є всепоглинаючою. Крім владності, за сучасних умов досить яскраво проявився і майновий характер згаданих вище відносин [3, с. 7]. Підтвердженням цьому, на думку дослідниці, є використання у фінансово-правовому регулюванні правових механізмів, що спроможні обслуговувати тільки майнові відносини, а саме – механізми заліку, списання безнадійних боргів по податках і зборах та ін. Закріплення на рівні Конституції та гарантування приватної власності, зменшення обсягу державної власності привело до того, що держава, піклуючись про свої майнові інтереси, має враховувати й інтереси власників, власність яких при сплаті податків переміщується на користь держави. Таким чином, фінансове право, як і цивільне, регулює, по-перше, відносини власності і, по-друге, відносини щодо переміщення майнових благ від однієї особи до іншої. Інакше кажучи, це відносини по формуванню публічних доходів за рахунок приватних осіб.

Ципкін С. Д. стверджує, що податкові правовідносини мають майновий характер – виконання податкового обов'язку означає передачу в розпорядження держави певних грошових коштів [13, с. 29]. Але майновий характер податкових відносин слід відрізняти від майнового характеру цивільних відносин.

У науковій літературі щодо податкових питань існують точки зору, що податкові відносини є похідними від цивільних. Так, на це звертає увагу Т. О. Гусєва, яка зазначає, що податкові правовідносини часто стають похідними від інших, як правило, майнових відносин [6, с. 152]. Крім цього, дослідники І. І. Кучеров [1, с. 66], М. В. Кустова [5, с. 15–19] констатують, що, крім методу владних розпоряджень, податкове право характеризується певними особливостями диспозитивного методу правового регулювання.

Безперечно, у податковому законодавстві присутні договірні відносини, але вони характеризуються насамперед імперативними методами фінансово-правового регулювання, але не диспозитивними, і жодної узгодженості й домовленості між державою та платником податків щодо сплати податків не може бути, адже в кінцевому випадку платник рано чи пізно сплатить цей платіж, причому із нарахуванням відповідної пені. За несплату податку платник несе юридичну відповідальність.

Крім цього, у п. 2 ст. 1 Цивільного кодексу України передбачено, що майнові відносини, засновані на адміністративному чи іншому владному підпорядкуванні однієї сторони другій стороні, а також до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом. Ще однією особливістю розмежування податкових і цивільних відносин є склад учасників суспільних відносин. Держава, як владний суб'єкт відносин, завжди є учасником податкових відносин. Відносини, в яких держава не проявляє владної компетенції, не можуть бути віднесені до податкових.

Проблема, на нашу думку, полягає в тому, що ні податковим законодавством України, ні Російської Федерації чітко не зазначено, що до майнових відносин, заснованих на владному підпорядкуванні, цивільне законодавство не застосовується. Таким чином, податкові відносини регулюються податково-правовими нормами, в основі яких лежить метод владних приписів, а обов'язок платника податку сплатити податок має публічно-правовий, а не приватноправовий характер, і він проявляється в імперативній формі.

Вінницький Д. В. стверджує, що податкові відносини – це відносини власності у сфері розподілу тягаря публічних витрат (перерозподілу матеріальних благ) [2]. Він доводить, що в межах цих відносин реалізуються передбачені системою податково-правових норм права привласнення матеріальних благ певним публічно-територіальним утворенням. Хоча податкові відносини немислимі без правової форми, все ж таки власність характеризує саме їх правову форму, а не фактичний зміст. З фактичної сторони, при розгляді податкових відносин як узгоджуваної поведінки його учасників, як і їх взаємодії, взаємного зв'язку, податкові відносини виступають як організаційні відносини. Владність же у цьому випадку проявляється як характеристика закономірного, найбільш доцільного способу правового впливу на відповідні відносини, тобто як риса методу правового регулювання, ґрунтованого на юридичній централізації, імперативності.

Однією з характерних рис податкових правовідносин є їх грошовий характер. Об'єктом правового регулювання є гроші у вигляді податкових надходжень, з позиції саме публічно-правового регулювання. Так, С. Д. Ципкін підкреслює, що кінцевою метою фінансових відносин завжди є рух грошових коштів, які й виникають із приводу коштів [13].

Ровинський Ю. А. зазначає, що у фінансових відносинах виражається сукупність грошових коштів, пов'язаних з мобілізацією, розподілом і використанням грошових коштів державою і його органами з метою забезпечення розширення виробництва і задоволення особистих і суспільних членів суспільства [10]. Загалом погоджуючись з цим, вважаємо, що податкові відносини відбуваються лише на стадії мобілізації грошових коштів у публічні фонди, тобто в ході формування доходної частини бюджету. Отже, податкові правовідносини виникають у процесі фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування, але лише на стадії мобілізації централізованих і децентралізованих фондів коштів. Це пояснюється тим, що до податкових належать відносини щодо сплати податків, а кошти, які надійшли зі сплати податків на бюджетні рахунки, вже не регулюються податково-правовими нормами. Відносини на стадіях розподілу і використання грошових коштів регулюються бюджетним законодавством.

У Податковому кодексі України (ПКУ) чітко не прописана структура податкових правовідносин, хоча в ньому йдеться про суб'єктів податкових відносин, перелічені об'єкти оподаткування, врегульовані права та обов'язки учасників податкових правовідносин тощо [9].

Аналіз ПКУ дає можливість стверджувати, що зміст податкових правовідносин складають суб'єктивні права та обов'язки, які виникають у сфері встановлення податків і зборів у державі, порядок їх стягнення. Елементи змісту податкових правовідносин закріплено в ст. 7 ПКУ. Зокрема, під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Відносно цих елементів виникають суб'єктивні права та обов'язки суб'єктів, між ними встановлюються правові зв'язки, які відображаються у поведінці суб'єктів. При цьому ст. 7 Податкового кодексу України охоплює як елементи змісту податкових правовідносин, так і приватних суб'єктів цих правовідносин (платників податків), а також предмет податкових правовідносин.

Слід зазначити, що, на відміну від Податкового кодексу РФ, Податковий кодекс України не містить окремої статті щодо учасників податкових правовідносин. Їх правовий статус встановлено в окремих нормах, що потребує систематизації та введення окремої статті до ПКУ, де чітко було б встановлено систему суб'єктів податкових правовідносин.

Висновки. Податкові правовідносини є одним із видів фінансових правовідносин, оскільки норми податкового права є різновидом фінансово-правових норм, а податкове право – підгалуззю фінансового права. Змістом податкових правовідносин є міра належної поведінки і міра дозволеної поведінки. Міра належної поведінки належить платникам податку і виражається

ся в їх обов'язку внести до бюджету податок у визначеному розмірі й у встановлений термін, а міра дозволеної поведінки – у органів державної податкової служби, яка виражається у праві вимагати сплати податку у повному обсязі й у встановлений термін, а також здійснювати контроль за правильністю обчислення і сплати податку. На нашу думку, податкові правовідносини – це владно-майнові суспільні відносини, які виникають, змінюються, припиняються на основі закону, учасники яких виступають як носії юридичних прав і обов'язків, що пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджетів та фондів.

Література

1. Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях: монография / Под ред. Кучерова И.И. – М.: Юрлитинформ, 2013. – 192 с.
2. Винницький Д.В. Теория международного финансового (бюджетного) права и проблемы разработки Основ бюджетного законодательства ЕврАзЭС / Д.В.Винницький // Финансовое право. – 2012. – №9. – С. 5–11.
3. Карасева М.В. Право и маркетинг: монография / М.В. Карасева. – М.: МИРБИС. – 2013. – 244 с.
4. Костикова Е.Г. Некоторые вопросы финансово-правового статуса обособленных подразделений организаций / Е.Г. Костикова // Финансовое право. – 2010. – №10. – С. 32–35.
5. Налоговое право. Общая часть: учеб. / М.В. Кустова, О.А. Ногина, Н.А. Шевелева [отв. ред.]. – М.: Юристъ, 2009. – 490 с.
6. Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование: моногр. / Т.А. Гусева. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 472 с.
7. Налоговое право государств-участников СНГ (общая часть): учеб. пособ. / Под ред. С.Г. Пепеляева – М.: Статут, 2008. – 412 с.
8. Пацурківський П.С. Проблеми теорії фінансового права / П.С. Пацурківський. – Чернівці: Вид-во ЧДУ, 1998. – 275 с.
9. Податковий кодекс України: від 2 грудня 2010 р. №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page?text=%F1%EF%F0%EE%F9%E5%ED%E0>
10. Ровинский Е.А. Пределы допустимого налогового планирования: история и актуальные тенденции / Е.А. Ровинский // Московский юрист. – 2013. – №2(9). – С. 32–47.
11. Философский энциклопедический словарь / Гл. ред.: Л.Ф. Ильичев, П.Н. Федосеев, С. М. Ковалев, В. Г. Панов. – М.: Сов. Энциклопедия, 1983. – 840 с.
12. Харитоновна О.І. Поняття і ознаки публічних правовідносин / О.І. Харитоновна // Вісник Академії правових наук України. – 2002. – №1. – С. 36–46.
13. Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР / С.Д. Цыпкин. – М.: Гос. изд-во юрид. лит-ры, 1955. – 76 с.
14. Щербанюк О.В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин / О.В. Щербанюк. – Чернівці: Рута, 2000. – 280 с.
15. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник / Т.Ф. Юткина. – М.: Инфра-М., 1998. – С. 35.

Стаття надійшла до редакції 27.12.2013 р.