

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

МУРАВЬОВ К. В.,
кандидат юридичних наук,
доцент, завідувач кафедри
фінансового та банківського права
(Інститут права імені
князя Володимира Великого
Міжрегіональної академії
управління персоналом)

УДК 351.713(477) (043.5)

**ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ
ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ**

Стаття присвячена дослідженню правових основ формування системи податкових відносин в Україні. Розкриваються основні риси, підходи та чинники формування поняття «податкові правовідносини». Проаналізовано природу податкових відносин, яка обумовлена методом їх регулювання.

Ключові слова: податки, податкові правовідносини, фінансові відносини, система податкових відносин, фінансове право, податкове право, фінансовий інтерес.

Статья посвящена исследованию правовых основ формирования системы налоговых отношений в Украине. Раскрываются основные черты, подходы и факторы формирования понятия «налоговые правоотношения». Проанализирована природа налоговых отношений, которая обусловлена методом их регулирования.

Ключевые слова: налоги, налоговые правоотношения, финансовые отношения, система налоговых отношений, финансовое право, налоговое право, финансовый интерес.

The article is sacred to research of legal frameworks of forming the system of tax relations in Ukraine. Basic lines, approaches and factors of forming concept “tax legal relationships”, open up. Nature of tax relations, which is conditioned by the method of their adjusting, is analyzed.

Key words: taxes, tax legal relationships, financial relations, system of tax relations, financial right, tax right, financial interest.

Вступ. 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, яка має відповідати умовам ринкової економіки та світовому досвіду.

Розвиток податкових правовідносин в Україні в сучасний період відбувається дуже динамічно та суперечливо. Це зумовлено багатьма чинниками: складним і суперечливим роз-



витком економічних та політичних відносин, недосконалим законодавством, що їх регулює, низкою соціальних процесів, які відбуваються сьогодні в Україні, та іншими факторами.

Багато досліджень присвячено як проблемам податкових відносин, так і порядку їх реалізації, зокрема такі дослідження здійснювали О.Є. Бавико, Я.О. Берназюк, Ю.В. Боднарук, В.А. Бортняк, З.М. Бурдюк, Л.К. Воронова, Е.С. Дмитренко, А.Й. Іванський, Н.П. Каменська, В.С. Кіценко, Д.О. Коваль, М.П. Кучерявенко, Є.У. Латипова, Д.А. Липинський, М.О. Мацелик, О.В. Муконін, Д.Г. Мулявка, С.В. Буряк, Н.Ю. Пришва, І.Б. Пробко, Т.О. Проценко, Ю.О. Ровинський, А.В. Роздайбіда, О.П. Угровецький, Р.А. Усенко, О.М. Федорчук, Т.Я. Цимбал, Ю.С. Шемшученко та інші.

Проте в науковій юридичній літературі не досліджувалося окремо питання основ формування податкових правовідносин.

Постановка завдання. Мета статті полягає в дослідженні сутності та основних рис поняття «податкові правовідносини» як складової частини фінансових правовідносин, оскільки це поняття та його трактування визначає сутність фінансових правовідносин, їх специфіку як одного з виду правових відносин та сферу правового впливу норм фінансового права.

Результати дослідження. Характерною ознакою податкових правовідносин як складової частини фінансових правовідносин є те, що вони виникають у процесі фінансової діяльності держави. Зокрема, податкові, цінні та фінансово-кредитні відносини виступають основними складовими фінансової діяльності держави в умовах ринку, а відтак, суттєво впливають на рівень його розвитку. 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 визначений період.

Л.К. Воронова зазначає, що фінансові правовідносини – це врегульовані нормами фінансового права суспільні відносини, учасники яких виступають як носії юридичних прав і обов'язків, реалізують приписи цих норм з формування, розподілу і використання коштів державних фондів та централізованих і децентралізованих фондів муніципальних органів. Це визначення є найбільш повним, оскільки визначає сутність фінансових правовідносин, їх специфіку як одного з виду правових відносин та сферу правового впливу норм фінансового права [1].

Природа податкових відносин зумовлена методом їх регулювання – методом розпоряджень влади [2, с. 143], за яким одна сторона підпорядковується іншій. Однією зі сторін є уповноважений державою орган, який наділений владними повноваженнями, виражає публічний фінансовий інтерес, контролює фінансове надходження коштів. Другою стороною є особа, яка повинна виконати припис уповноваженого державного органу. Такими сторонами в податкових відносинах є органи доходів і зборів та платники податків. Все це обумовлює нерівність сторін цих правовідносин.

У податкових правовідносинах органічно поєднується аспект владності і майновий характер, і, як відзначає П.С. Пацурківський, саме в податкових правовідносинах як частині фінансових правовідносин найяскравіше проявляється момент владності [3, с. 167]. Раніше була висловлена точка зору про те, що податкові правовідносини не будуються ні винятково як владні, ні тим більше як винятково майнові відносини [4, с. 137]. М.В. Карасьова відзначає, що ознака владності, будучи ознакою відносин, які становлять предмет фінансового права, не є всеохоплюючою. Крім владності, за сучасних умов досить яскраво проявився і майновий характер згаданих вище відносин [5, с. 7]. Підтвердженням цьому, на думку вищезазначеного вченого, є використання у фінансово-правовому регулюванні правових механізмів, що спроможні обслуговувати тільки майнові відносини, а саме: механізми заліку, списання безнадійних боргів з податків і зборів тощо. 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. Таким чином, фінансове право, як і цивільне, регулює, по-перше, відносини власності, а по-друге, відносини щодо переміщення майнових благ від однієї особи до іншої. Інакше кажучи, це відносини з формування публічних доходів за рахунок приватних осіб.



С.Д. Ципкін стверджує, що податкові правовідносини мають майновий характер – виконання податкового обов'язку означає передачу в розпорядження держави певних грошових коштів [6, с. 29]. Але майновий характер податкових відносин слід відрізняти від майнового характеру цивільних відносин.

В науковій літературі щодо розгляду податкових питань існують точки зору про те, 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 [7, с. 152]. Крім цього, дослідники І.І. Кучеров [8, с. 66], Н.А. Шевельова, О.А. Ногіна, М.В. Кустова [9, с. 15–19] констатують, що, крім методу владних розпоряджень, податкове право характеризується певними особливостями диспозитивного методу правового регулювання.

В.А. Паригіна, наголошує на тому, що юридичний режим податкового права характеризується наявним в його основі принципу «все, що прямо не заборонено, дозволено», який є приватноправовим і відповідно до загальновизнаної доктрини права притаманний лише галузям цивілістичного профілю, і ця обставина виділяє податкове право з публічно-правових галузей і дозволяє стверджувати, що теза про владний характер податкових правовідносин потребує перегляду як в російському, так і в українському законодавстві [10, с. 63]. З думками зазначених вчених, особливо з Т.О. Гусєвою та В.А. Паригіною, на нашу думку, не можна не погодитися.

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

Крім цього, в 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 [11, с.158].

Проблема, на нашу думку, полягає в тому, що податковим законодавством України 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.

З цього приводу М.П. Кучерявенко зазначає, що якщо адміністративно-правове регулювання спрямоване на управління певними сферами держави, цивільно-правове охоплює майнові відносини, то фінансово-правове регулювання обумовлюється: з одного боку, майновим характером особливого роду, який визначається тим, що власником майна є держава, й існує це майно у специфічній формі (у формі централізованих і децентралізованих грошових фондах), а з іншого боку, владним характером, що визначається тим, що реалізація владних повноважень здійснюється власником коштів. Саме єдність владно-майнових засад і дозволяє відмежувати фінансові правовідносини і їх різновид – податкові правовідносини, виділити їх єдність і на підставі такого підходу відмежувати однорідні відносини, що є предметом регулювання податкового права [12, с. 83–84].

Д.В. Вінницький стверджує, що податкові відносини – це відносини власності у сфері розподілу тягаря публічних витрат (перерозподілу матеріальних благ) [13, с. 135]. Він доводить, що в межах цих відносин реалізується передбачене системою податково-правових норм право привласнення матеріальних благ певним публічно-територіальним утворенням.



Хоча податкові відносини неможливі без правової форми, все ж таки власність характеризує саме їх правову форму, а не фактичний зміст. З фактичної сторони при розгляді податкових відносин як узгодженої поведінки його учасників, так 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, заснованого на юридичній централізації, імперативності [14, с. 135].

Важко погодитися, на нашу думку, з такою позицією Д.В. Вінницького. Деякою мірою з організаційним характером податкових відносин можна погодитися, оскільки на їх основі виникають майнові (наприклад, при здійсненні податкового контролю). Але те, що податковим відносинам не притаманний владний характер, викликає сумнів, і таку точку зору ми не поділяємо. Владний характер притаманний усім відносинам, правове регулювання яких характеризується застосуванням імперативного методу регулювання. Податковим відносинам притаманний владний характер, оскільки вони є видом фінансових відносин, а податкове право є підгалуззю фінансового права, і їм притаманні характерні ознаки фінансових правовідносин. У свою чергу, фінансове право є галуззю публічного права.

Суб'єкти самі не мають права встановлювати, змінювати або припиняти правовідносини, бо їх встановлює сама держава, не пов'язуючи ці правовідносини з волевиявленням учасників [12, с. 136]. Отже, податкові відносини виникають, змінюються, припиняються не з волевиявлення сторін, а безпосередньо на підставі закону. Ні платник податку, ні контролюючий орган, ні будь-який інший учасник цих відносин змінити приписи держави не може.

Однією із характерних рис податкових правовідносин є їх грошовий характер. З позиції саме публічно-правового регулювання, об'єктом правового регулювання є гроші у вигляді податкових надходжень. Так, С.Д. Ципкін підкреслює, що кінцевою метою фінансових відносин завжди є рух грошових коштів [6, с. 84].

Ю. А. Ровинський зазначає, що у фінансових відносинах виражається сукупність грошових коштів, пов'язаних з мобілізацією, розподілом і використанням грошових коштів державою та її органами з метою забезпечення розширення виробництва і задоволення особистих і суспільних потреб [15, с. 134]. В цілому 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 грошових фондів. 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.

Таким чином, податкові правовідносини є одним із видів фінансових правовідносин, оскільки норми податкового права є різновидом фінансово-правових норм, а податкове право є підгалуззю фінансового права. Змістом податкових правовідносин є міра належної поведінки і міра дозволеної поведінки. Міра належної поведінки належить платникам податку і виражається в їх обов'язку внести до бюджету податок у визначеному розмірі й у встановлений термін, а міра дозволеної поведінки належить контролюючим органам і виражається у праві вимагати сплати податку у повному обсязі й у встановлений термін, а також здійснювати контроль за правильністю нарахування і сплати податку. На нашу думку, податкові відносини – це відносини, що виникають на підставі податкових норм, які встановлюють, змінюють чи скасовують податкові платежі, учасники яких наділені суб'єктивними правами й обов'язками, пов'язаними зі сплатою податків. Податкові відносини виступають однією з основних складових систем економічного механізму функціонування суб'єктів податкових відносин в умовах ринку.

Висновки. Податкові відносини в Україні є зобов'язуючими для всіх юридичних та фізичних осіб, які відповідно до законодавства визначені платниками податків, незалежно



від їх підпорядкованості та форми власності, а також для контролюючих органів усіх рівнів. Податкові правовідносини – це суспільні відносини, суб'єкт яких наділений податковим законодавством певним обсягом обов'язків та прав і який набуває їх за певних, передбачених законодавством умов.

Податкові відносини мають будуватися на основі повного врахування європейського досвіду для забезпечення розвитку міжнародних конкурентних переваг. Сьогодні створені нові підвалини регулювання податкових відносин з урахуванням всіх прав та обов'язків, які пов'язані зі справлянням податків і зборів та охоронювані силою державного примусу.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / [Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко О.А. Лукашев та ін.] ; за ред. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011– . – Ч. 1. – 2011. – 704 с.
2. Налоговое право : [учеб.] / под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Юристь, 2005. – 591 с.
3. Пацурківський П.С. Проблеми теорії фінансового права / П.С. Пацурківський. – Чернівці : Вид-во ЧДУ, 1998. – 275 с.
4. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е.А. Ровинский. – М., 1960. – 161 с.
5. Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России: политический аспект / М.В. Карасева. – М. : Юристь, 2005. – 172 с.
6. Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР / С.Д. Цыпкин. – М. : Гос. изд-во юрид. лит-ры, 1955. – 76 с.
7. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование : [моногр.] / Т.А. Гусева. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 472 с.
8. Кучеров И.И. Налоговое право: курс лекцій / И.И. Кучеров. – М. : Учеб.-консульт. центр «Юр Инфор», 2001. – 360 с.
9. Налоговое право. Общая часть : [учеб.] / [М.В. Кустова, О.А. Ногина, Н.А. Шевелева] ; отв. ред. Н.А. Шевелева. – М. : Юристь, 2001. – 490 с.
10. Тедеев А.А. Налоговое право : [учебник] / А.А. Тедеев, В.А. Парыгина – М. : Эксмо, 2012 – 464 с.
11. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2003. – № 40–44. – Ст. 356.
12. Кучерявенко М.П. Податкове право України: академічний курс: [підруч.] / М.П. Кучерявенко. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
13. Винницький Д.В. Налоговое право: проблемы теории и практики / Д.В. Винницький.– СПб. : Юридический центр Пресс, 2003. – 397 с.
14. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація / М.П. Кучерявенко. – К. : Алеута ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
15. Руфанова В.М. Запобігання органами внутрішніх справ злочинам, пов'язаним з незаконним використанням бюджетних коштів : [монограф.] / В.М. Руфанова, О.О. Титаренко. – Дніпропетровськ : Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ ; Ліра ЛТД, 2012. – 200 с.

