

ПОДАТКОВИЙ СПІР ЯК РІЗНОВИД МАТЕРІАЛЬНИХ ОХОРОННИХ ПРАВОВІДНОСИН

Теорія охоронних правовідносин активно розвивалася у працях відомих учених-юристів С. С. Алексеєва [1, 67–68], Є. Я. Мотовіловкера [2], В. С. Нерсисянца [3, 372]. Відповідно до цієї теорії, правовий вплив на суспільні правовідносини може виконувати регулятивну або охоронну функцію. Регулятивні норми забезпечують регулювання позитивної, нормальної поведінки, а регулятивні правовідносини породжуються правомірними діями суб'єктів права. Охоронні норми розраховані на випадок неправомірної (інакше кажучи, конфліктної) поведінки. Вони передбачають застосування заходів захисту та відповідальності.

Звідси концептуальне положення теорії охоронних правовідносин полягає в тому, що захист порушених суб'єктивних прав та законних інтересів, а також реалізація заходів юридичної відповідальності відбуваються в рамках нових, не існуючих до порушення права, охоронних правовідносин [4, 7–9]. Відповідно, правовий спір за цією теорією розглядається як особливе, охоронне правовідношення.

Розуміння правового спору саме як охоронного правовідношення, як уявляється, є найбільш адекватним суті цього поняття. Такий підхід свого часу знайшов визнання в радянській науковій літературі 70–80 рр. ХХ ст. [5; огляд робіт із цього питання див.: 6, 90–102]. Його підтримують і сучасні українські дослідники [7, 112].

Разом з тим щодо питання, матеріальним чи процесуальним є таке охоронне правовідношення, у межах цього підходу сформувався декілька точок зору. «Процесуалісти» визначали спір як процесуальне охоронне правовідношення, оскільки можливість спору про право визначається не матеріальним, а процесуальним правом, у першу чергу нормами, що регулюють порядок звернення до суду [8, 7].

На думку «матеріалістів», правовий спір «є матеріально-правовим охоронним відношенням, яке виникає саме поза процесом, яке може бути врегульовано в позасудовому порядку, у тому числі самими сторонами. Відповідно, в теоретичному плані немає підстав надавати йому характеру процесуального правовідношення» [9, 24].

Уявляється, правовий спір є матеріальним охоронним правовідношенням. Необхідно розмежовувати власне правовий спір та відносини, що виникають у процесі його розгляду. При розгляді спору юрисдикційним органом виникають процесуальні відносини не між сторонами спору, а між юрисдикційним органом та кожною із сторін окремо. Як писав на початку ХХ ст. відомий російський процесуаліст Є. В. Васьковський, «у позовному процесі існують два юридичних відношення: 1) між позивачем та судом та 2) між відповідачем

і судом. Сторони ж не перебувають між собою в юридичному відношенні, тому що процесуальним правам однієї не відповідають обов'язки іншої» [10, 12]. Переданий на розгляд юрисдикційному органу спір, як охоронне правовідношення, зберігає всі свої атрибути (суб'єкти, об'єкт, зміст) та стає предметом розгляду.

У правовому спорі (як охоронному правовідношенні) реалізується матеріально-правове право на захист. Відповідно до ч. 5 ст. 55 Конституції України [11], кожен має право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань. Ініціювання правового спору (оскарження) є лише одним із можливих шляхів такого захисту. Захистити свої права і свободи, в принципі, можна не тільки за допомогою правового спору. Однак направлення скарг на дії посадовців податкової служби на адресу, наприклад, Президента України, Кабінету Міністрів України, Служби безпеки України ще не утворює правового спору. Хоча юридичний конфлікт і існує, форму правового спору він приймає лише після належного звернення до спеціально передбаченого порядку його вирішення.

Правовий спір є матеріальним охоронним правовідношенням і може бути врегульований у певних своїх різновидах поза процесуальною діяльністю суду й інших юрисдикційних органів. Правовий спір не слід наділяти ознаками процесуального правовідношення, оскільки він характеризує відносини сторін, а процесуальні правовідносини виникають за участі суду. Переданий на розгляд до юрисдикційного органу, він не зливається з процесуальним правовідношенням, а стає предметом юрисдикційної діяльності.

Слушною є думка О. Б. Зеленцова, що поза межами правової процедури правовий спір є неможливим, оскільки завдяки процедурі його юридикації спір набуває завершеного характеру [6, 208].

Процедура правового спору характеризує сукупність однорідних вимог до порядку дій учасників спору з реалізації взаємних прав та обов'язків. Ту правову процедуру, за допомогою якої правовий спір вирішується, можна назвати формою правового спору.

На підставі матеріального охоронного правовідношення, яким є правовий спір, у подальшому виникають всі процедурні (процесуальні — в залежності від обраного порядку оскарження) правовідносини, пов'язані вже з розв'язанням такого спору.

Змістом будь-якого правовідношення є права та обов'язки. Суб'єктивному праву має відповідати певний юридичний обов'язок та навпаки. Фактично між цими двома суб'єктами, уповноваженою та зобов'язаною сторонами, вже існує суперечність, яка, однак, може бути знята простим дотриманням діючих правових норм. Таке «подолання» суперечності передуює виникненню нового правовідношення та, відповідно, нової ситуації.

Причини, за яких існує правовідношення зазнає кризового стану (утворюється конфлікт), необхідно шукати не тільки в межах цього правовідношення, але й зважаючи на весь механізм нормативно-правового регулювання відповідної сфери суспільних відносин. Оскільки такі причини можуть обумовлюва-

тися, наприклад, ще на стадії встановлення норми її нечіткістю або і взагалі колізійністю, неузгодженістю з іншою, або на стадії прийняття правозастосовного акта, є можливим неправильне застосування правової норми, помилка у кваліфікації встановлених фактів або, наприклад, порушення процедури прийняття такого акта.

Правовий спір необхідно розглядати як матеріальне охоронне правовідношення, в якому реалізується, через певні дії по захисту прав та законних інтересів, суб'єктивна оцінка однією із сторін (заявником) поведінки іншої сторони. Це правовідношення виникає в результаті дійсного або уявного порушення суб'єктивних прав скаржника. У змісті цього правовідношення з'являється нове суб'єктивне право — право на захист, якому відповідає новий, не існуючий до порушення, обов'язок іншої сторони відновити існуючий раніше правовий порядок.

У свою чергу, це свідчить про те, що для виникнення правового спору логічно необхідним є попереднє існування між сторонами певного правовідношення. Саме встановлення правової визначеності у цьому правовідношенні, шляхом відновлення власного правового положення, вимагає особа, яка ініціює правовий спір. Особи сперечаються навколо змісту такого предикатного правовідношення, іншими словами, навколо чіткого визначення та реалізації суб'єктивних прав та юридичних обов'язків у цьому правовідношенні.

Таке правовідношення можна назвати предикатним, або предикативним (лат. *praedicāre, prae* «перед, попереду» + *dīcere* «говорити»). Воно не тільки передуює правовому спору, але й безпосередньо визначає його сутність. Виходячи із цього, можна стверджувати, що для виникнення податкового спору необхідним є попереднє існування саме податкового правовідношення між суб'єктами. Податковий спір не може виникнути із цивільних або будь-яких інших неподаткових правовідносин.

Податкові правовідносини є різновидом фінансових правовідносин, оскільки норми податкового права є різновидом фінансово-правових норм, а в цілому податкове право є підгалуззю фінансового права.

Фінансові правовідносини — це врегульовані нормами фінансового права суспільні відносини, учасники яких є носіями юридичних прав і обов'язків, реалізують приписи цих норм щодо формування, розподілу й використання державних фондів коштів та централізованих і децентралізованих фондів муніципальних органів [12, 70–75]. Оскільки податкові правовідносини є різновидом фінансових правовідносин, їм притаманні певні загальні риси.

Податкові правовідносини виникають і функціонують у сфері формування фінансових ресурсів держави та місцевих органів самоврядування, тобто охоплюють тільки певну частину фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування.

Податкові правовідносини є публічно-правовими відносинами. Держава за допомогою встановлення податкових норм забезпечує реалізацію власних завдань та функцій. Податкові норми, реалізовані у податкових правовідносинах, служать одним із засобів, що забезпечують реалізацію фіскальних інтересів держави.

Розглядаючи фінансові правовідносини, С. А. Ровинський [13, 134–138], а потім і Н. І. Хімічева [14, 73–74] зазначали, що всі фінансові, у тому числі й податкові правовідносини виникають у процесі перерозподілу національного доходу та мають грошовий характер. При цьому особливістю таких правовідносин є те, що однією із сторін завжди є держава або уповноважений нею орган. Тому такі відносини характеризувалися ними як державно-владні майнові (грошові) відносини.

В юридичній літературі податкові правовідносини визначаються як владо-відносини. Це обумовлене власне природою податку як форми примусового відчуження коштів. Відповідно держава може здійснити таке вилучення тільки за допомогою наявних засобів державного примусу. Слід погодитися з І. А. Цинделіані, що, незважаючи на використання в механізмі правового регулювання податкових відносин деяких диспозитивних способів правового впливу, імперативний характер податкових правовідносин від цього не змінюється [15, 117].

Однак владний характер податкових правовідносин не слід розуміти буквально, тобто як відносини влади і підпорядкування. У більшій частині випадків податкові правовідносини являють собою, так би мовити, горизонтальні владовідносини, які не передбачають підпорядкування зобов'язаної сторони уповноваженому контролюючому органу, але надають можливість останньому безпосередньо застосовувати певні засоби державного примусу до зобов'язаної сторони цих правовідносин. У свою чергу, зобов'язана сторона податкових правовідносин не може безпосередньо застосовувати примусові заходи до уповноваженої сторони (контролюючих органів) та не може за власним бажанням відмовитися від виконання покладених на неї обов'язків. Навіть при позитивному рішенні юрисдикційного органу, згідно з яким контролюючий орган буде примушений вчинити певні дії (наприклад, відмінити податкове повідомлення-рішення), такий владний примус буде здійснений не зобов'язаною стороною (хоча опосередковано вона є його ініціатором), а відповідним державним органом, що прийняв таке рішення (контролюючим органом вищого рівня або судом). Та, безумовно, будь-який державний примус повинен бути правовим примусом, тобто відповідати діючим правовим нормам щодо підстав та процедури його застосування.

Слід погодитися з С. Г. Пепеляєвим у тому, що сутність позицій учасників податкових відносин полягає не в підпорядкуванні платників податків податковим органам, а в підпорядкуванні обох сторін закону. При цьому податкові органи контролюють виконання платниками податків вимог податкового законодавства і мають право діяти владно-зобов'язуючим чином. Платники податків мають право оскаржувати законність дій податкового органу в адміністративному або судовому порядку [16, 142–143].

Учасники податкових правовідносин є нерівними не в юридичному відношенні, а за характером фактичних зв'язків, соціальних ролей, а також місця, яке вони посідають у системі цих зв'язків. Така нерівність є функціональною і знаходить своє юридичне відображення у різному правовому статусі учасників податкових правовідносин.

Можливість використовувати примус для забезпечення владних повноважень публічних суб'єктів податкових правовідносин, однак, не дає підстав зводити ці відносини до відносин, що побудовані виключно на державному примусі. Примус використовується тільки у випадках невиконання зобов'язаним приватним суб'єктом податкових відносин, установлених правовими нормами обов'язків або порушення заборон. І хоча цей примус може застосовуватися тим же контролюючим органом, але здійснюється вже не в межах цих регулятивних правовідносин, а в охоронних податкових правовідносинах.

Фінансова діяльність у сучасній науці фінансового права визначається як заснований на нормах права планомірний процес управління публічними централізованими і децентралізованими фондами коштів, необхідними для здійснення завдань і функцій, що поставлені Конституцією України перед державою, органами місцевого самоврядування та іншими публічними утвореннями, дозволеними державою [12, 21].

У процесі здійснення фінансової діяльності державою та органами місцевого самоврядування виникають, крім фінансових, ще й інші суспільні відносини, які не належать до предмета регулювання фінансового права: трудові, цивільні, адміністративні та ін., що регулюються відповідними галузями права. Фінансове право, взаємодіючи з ними, поширюється лише на фінансові відносини [17, 38].

Податкові відносини є різновидом фінансових відносин, оскільки виникають у процесі мобілізації грошових коштів до публічних централізованих фондів, тобто на стадії їх формування. Отже, можна стверджувати, що податкові правовідносини виникають у сфері державного управління. Це обумовлює наявність певних спільних рис, що були виокремлені. У той же час податкові й адміністративні правовідносини є предметом регулювання різних галузей права — фінансового та адміністративного відповідно.

Звідси — не можна всі правові спори, що виникають у сфері державного управління, називати адміністративно-правовими спорами. Адміністративно-правові спори виникають тільки з адміністративних правовідносин, а податкові спори — із податкових правовідносин.

Оподаткування, як складова частина фінансової діяльності, також є предметом регулювання різних галузей права (переважно фінансового права, але й галузей адміністративного, конституційного, кримінального права тощо). Тому не можна ставити знак рівності між податковими правовідносинами та правовідносинами у сфері оподаткування.

Податковий спір може виникнути не тільки з регулятивних, але й з охоронних правовідносин, у першу чергу відносин юридичної відповідальності. Прикладом зі сфери податкових відносин може служити оскарження платником податків рішення податкового органу про накладання штрафних санкцій за вчинене податкове правопорушення.

Підсумовуючи викладене, можна зробити такі висновки.

Правовий спір є матеріальним охоронним правовідношенням, яке виникає

до та поза процесом, яке може бути врегульовано в позасудовому порядку. У ньому реалізується матеріально-правове право на захист.

Правовий спір можна визначити як матеріальне охоронне правовідношення, що виникає між суб'єктами правовідносин із приводу суперечностей щодо власних прав та обов'язків та/або законності правових актів суб'єктів владних повноважень, які вирішуються у передбаченому законом порядку. Саме такий методологічний підхід до визначення правового спору буде застосовуватися при дослідженні сутності податкового спору.

Поняття «правовий спір» є родовим. Відповідно, всі характеристики правового спору притаманні всім його видам.

Податковий спір можна визначити як матеріальне охоронне правовідношення, що виникає між суб'єктами податкових правовідносин із приводу суперечностей стосовно власних прав та обов'язків та/або законності правових актів контролюючих (податкових або митних) органів, що пов'язані із встановленням або застосуванням податково-правових норм і які вирішуються у передбаченому законом порядку.

Література

1. Алексеев С. С. Общая теория права : курс в 2 т. Т. 2 / С. С. Алексеев. — М. : Юрид. лит., 1982. — 360 с.
2. Мотовиловкер Е. Я. Теория регулятивного и охранительного права / Е. Я. Мотовиловкер ; науч. ред. О. Я. Баев. — Воронеж : Изд-во Воронеж. ун-та, 1990. — 136 с.
3. Общая теория права и государства : учебник / под ред. В. С. Нерсесянца. — М. : НОРМА, ИНФРА-М, 2001. — 552 с.
4. Бутнев В. В. Несколько замечаний к дискуссии о теории охранительных правоотношений // Вопросы теории охранительных правоотношений : материалы науч. конф. / ред. кол.: В. В. Бутнев, И. М. Зайцев, Е. А. Крашенинников; отв. ред. В. Н. Протасов. — Ярославль : Изд-во Ярослав. ун-та, 1991. — С. 7–10.
5. Зайцев И. М. Сущность хозяйственных споров / И. М. Зайцев. — Саратов : Изд-во Саратов. ун-та, 1974. — 157 с.
6. Зеленцов А. Б. Теоретические основы правового спора : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.01, 12.00.14 / А. Б. Зеленцов. — М., 2005. — 435 с.
7. Основи адміністративного судочинства та адміністративного права : навч. посіб. / за заг. ред. Р. О. Куйбіди, В. І. Шишкіна. — К. : Старий світ, 2006. — 576 с.
8. Матиевский М. Д. Спор о праве в советском гражданском процессе : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М. Д. Матиевский. — М., 1978. — 25 с.
9. Зайцев И. М. Структура спора о праве // Вопросы теории охранительных правоотношений : материалы науч. конф. / редкол.: В. В. Бутнев, И. М. Зайцев, Е. А. Крашенинников; отв. ред. В. Н. Протасов — Ярославль : Изд-во Ярослав. ун-та, 1991. — С. 22–25.
10. Васьяковский Е. В. Учебник гражданского процесса / Е. В. Васьяковский. — 2-е изд. — М., 1917 г. По кн.: Хрестоматия по гражданскому процессу / под общ. ред. М. К. Треушниковой. — М. : Городец, 1996. — 226 с.
11. Конституція України : прийнята Верховною Радою України 28 черв. 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 30. — Ст. 141.
12. Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник / Л. К. Воронова. — К. : Прецедент : Моя книга, 2006. — 448 с.
13. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е. А. Ровинский. — М. : Госюриздат, 1960. — 193 с.
14. Советское финансовое право : учебник / Л. К. Воронова, О. Н. Горбунова, Л. А. Давыдова [и др.]; отв. ред.: Л. К. Воронова, Н. И. Химичева. — М. : Юрид. лит., 1987. — 464 с.
15. Налоговое право России : учебник / И. А. Цинделиани, В. Е. Кирилина, Е. Г. Костикова, Е. Г. Мамилова, Н. Л. Шарандина. — М. : Эксмо, 2008. — 576 с.

16. Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Юрист, 2005. — 591 с.
17. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. — 4-е изд., перераб. и доп. — М. : Норма, 2008. — 768 с.

Анотація

Киценко В. С. Податковий спір як різновид матеріальних охоронних правовідносин. — Стаття.
У статті досліджується правова природа податкового спору як окремої категорії фінансового права. Автором приділено особливу увагу концептуальним засадам дослідження податкових спорів. Податковий спір розглядається з позицій теорії охоронних правовідносин. Сформульовано авторське визначення поняття податкового спору.

Ключові слова: податковий спір, охоронні правовідношення, колізія, податкові правовідносини, податкове законодавство.

Аннотация

Киценко В. С. Налоговый спор как разновидность материальных охранительных правоотношений. — Статья.

В статье исследуется правовая природа налогового спора как отдельной категории финансового права. Автором уделено особое внимание концептуальным основам исследования налоговых споров. Налоговый спор рассматривается с позиций теории охранительных правоотношений. Сформулировано авторское определение налогового спора.

Ключевые слова: налоговый спор, охранительные правоотношения, коллизия, налоговые правоотношения, налоговое законодательство.

Summary

Kitsenko V. S. The tax disputes as a kind of protective material relations. — Article.

The author investigates the legal nature of a tax dispute as a separate category of financial law. The author has paid special attention to the conceptual foundations of studies of tax disputes. The tax dispute is considered from the viewpoint of a theory of protective material relations. Author's definition of a tax dispute.

Keywords: tax dispute, protective legal relations, conflict, tax laws.

УДК 347.73:336.226.11

С. В. Пархоменко-Цироцяниця

ЮРИДИЧНІ ФАКТИ У ПРАВОВІДНОСИНАХ ПО СПЛАТІ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Питання теорії юридичних фактів здебільшого привертає увагу спеціалістів в галузі теорії права, хоча останнім часом з'являються й галузеві розвідки. Зокрема, проблемі юридичних фактів у податковому праві приділялася увага у працях вчених-фінансистів В. Г. Баландіної, М. В. Карасьової, М. П. Кучерявенка, В. Паригіної, О. В. Староверової, О. В. Чуркіна та ін.

На підставі загальних розробок про класифікацію юридичних фактів у податковому праві у статті здійснюється аналіз юридичних фактів як підстави трансформації правовідносин по сплаті податку на доходи фізичних осіб.

Юридичні факти у податково-правових відносинах слугують чинником їх руху — виникнення, зміни та припинення. Але вони виконують й функцію