

## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ВИЗНАЧЕННЯ СУЧАСНИХ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН В УКРАЇНІ

ХАТНЮК Наталія Сергіївна - кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри фінансового права юридичного факультету ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана»

УДК 346.3

*Научная статья посвящена исследованию теоретических принципов определения современных налоговых правоотношений в налоговом праве Украины. Автором раскрыты теоретические принципы формирования экономического и правового содержания налоговых правоотношений. Проанализированы научные исследования и выдвинуты предложения относительно выработки единственного научно-теоретического подхода определения юридической природы налоговых правоотношений и предложены пути его последующего усовершенствования, которое положительно повлияет на интеграционные процессы в Украине и перспективное развитие современной системы налогообложения.*

**Ключові слова:** правовідносини, податкові відносини, податкові правовідносини, економічний та правовий зміст податкових правовідносин, правовий режим та теоретичні засади визначення податкових правовідносин.

### Постановка наукової проблеми

Відсутність теоретичних досліджень щодо запровадження в Україні європейської моделі податкової системи створює проблеми у застосуванні норм як вітчизняного, так і європейського законодавства для врегулювання податкових і фінансових правовідносин. Незавершеність побудови досконалої системи оподаткування в Україні та дієвого механізму її функціонування в умовах європеїзації обумовлюють об'єктивну необхідність подальшого вивчення та з'ясування сучасної сутності податкових правовідносин,

що є актуальним як для науки податкового права, так і для подальшого вдосконалення податкового законодавства.

Отже, дослідження теоретичних засад визначення сутності податкових правовідносин у сучасних умовах запровадження в Україні європейської моделі податкової системи, а також вироблення єдиного науково-теоретичного підходу щодо визначення юридичної природи податкових правовідносин, набуває особливої актуальності та позитивно вплине на інтеграційні процеси й перспективний розвиток системи оподаткування в Україні.

### Стан дослідження

Аналізу теоретичних засад сутності податкових відносин, проблемам теорії та практики реформування податкової системи, окремим питанням адміністративно-правового регулювання податкових відносин приділяли увагу такі науковці, як О. М. Бандурка, І.О. Білоус, Л. К. Воронова, А. В. Головач, Т. Є. Кагановська, М. П. Кучерявенко, О.П. Орлюк, С. Г. Пепеляєв, Л. А. Савченко, І.Л. Самсін, В.І. Теремецький, Н. І. Хімичева та інші. Враховуючи значний внесок правових дослідників у розвиток науки адміністративного й фінансового права та удосконалення правового забезпечення податкових відносин, подальшого наукового дослідження потребують сучасна сутність, процеси регулювання та реформування податкових правовідносин, розуміння особливостей їх прояву в умовах за-

провадження в Україні європейської моделі податкової системи.

**Метою наукової статті** є дослідження теоретичних засад визначення сутності сучасних податкових правовідносин у податковому праві України, формування економічного та правового змісту податкових правовідносин з метою висунення пропозицій щодо вироблення єдиного науково-теоретичного підходу визначення юридичної природи податкових правовідносин, що позитивно вплине на інтеграційні процеси й перспективний розвиток сучасної системи оподаткування в Україні.

### **Основний зміст**

Перш ніж перейти до аналізу наукових досліджень економічного та правового змісту податкових правовідносин та їх місця у системі суспільних відносин, необхідно визначити теоретичне поняття «правовідносин». Правовідносини – це форма реалізації суспільних відносин, врегульованих нормами права, виникають, формуються та розвиваються відповідно до потреб соціальної, економічної та політичної системи держави [1, с. 101].

Одним із різновидів правовідносин є податкові правовідносини, які внаслідок прийняття Податкового кодексу України отримали нормативну підставу для систематизації та розвитку. Даний кодифікований акт установив характер і зміст податкових правовідносин, правовий режим елементів податкових правовідносин, що вплинуло на їх структуру, зокрема, змінився суб'єктний склад податкових правовідносин, сутність їх прав та обов'язків. Встановлення нових логічних суб'єктивних зв'язків призвело до зміни співвідношення елементів публічності та приватності у податкових правовідносинах, що потребує окремого дослідження.

Необхідність вивчення концептуальних засад визначення податкових правовідносин визначається потребою вироблення єдиного науково-теоретичного підходу щодо визначення юридичної природи податкових правовідносин. Концептуальні засади визначення податкових правовідносин полягають у конструюванні правових

понять в теорії суспільних правовідносин, у тлумаченні положень законодавства, яке регулює виникнення, зміну та припинення податкових правовідносин, у дослідженні доктрини розвитку податкових правовідносин, тому потрібні чіткі уявлення про розуміння природи податкових відносин в економічному та правовому аспектах.

В економічному розумінні податкові відносини – це невід'ємна частина суспільних відносин, яка обмежується сферою оподаткування і має фінансово-економічну природу [2, с.127; 3, с.12]; суспільні відносини, які виникають у сфері податкової діяльності [4, с.24]; сукупність економічних, інституціональних та організаційних відносин, що виникають у процесі примусового вилучення державою та органами місцевого самоврядування коштів у суб'єктів господарювання з метою їх перерозподілу між зазначеними суб'єктами для задоволення загальних і власних інтересів держави, а також інтересів господарюючих суб'єктів та населення [5, с.141] тощо.

У правовому аспекті податкові відносини визначають: як правовий зв'язок, через який платник податків зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання, а фіскальний орган має право вимагати сплати суми податку [6, с.94]; як сукупність певних правових і фінансових відносин щодо перерозподілу частини національного доходу через систему оподаткування [7, с.3]; як однорідні суспільні відносини, що визначають порядок надходження коштів від платників податків до бюджетів державного і місцевого рівнів у формі податків і зборів [8, с.91]; як відносини з реалізації конституційних прав громадян і здійснення державного управління економікою та фінансами [9, с.9]; як єдиний складний механізм мобілізації коштів до державного та місцевого бюджетів [10, с.12] тощо.

Питання про співвідношення змісту економічних і правових податкових відносин є складовою частиною більш загального питання про співвідношення суб'єктивного та об'єктивного в податках, тобто одним із найскладніших питань для науки податкового права. Як слушно зауважує Г. М. Бродський, економічні податкові відносини, бу-

дучи врегульованими нормами податкового права, завжди існують у формі податкових правовідносин [2; с. 23].

Податкові відносини опосередковано в суспільстві не складаються і не виникають як фактичні відносини. Фактичне існування податкових відносин стає можливим лише після їх законодавчого закріплення, у результаті практичної реалізації правових норм [11, с.12-16]. Установлення фактичних не оформлених у правовій формі суспільних відносин між платником податків і публічними інститутами є неможливим, оскільки платник податків не переслідує сплатою податку для себе будь-якої цілі і, як наслідок, не вчиняє вольового акту, спрямованого на встановлення фактичних відносин. Як справедливо стверджував С. С. Алексєєв, виникненню податкових правовідносин не передують фактичний зміст, перед нами – суто правовий зв'язок. Виникнувши без певного фактичного змісту, юридична форма згодом знаходить його, реалізуючи мету правового регулювання – формування фактичних відносин, яких раніше не було [1, с. 137].

Податкові відносини є правовим наслідком одностороннього волевиявлення держави, вираженого нею у формі відповідного нормативного акту. Лише через правові приписи, забезпечені державним примусом, стає можливим вилучення частини доходу з приватної власності. З моменту закріплення державою податку виникають і відповідні податкові відносини, суб'єктами яких, з одного боку, є держава, а з іншого – платники податків. Тому, будучи встановлені державою шляхом видання відповідного правового акта, податкові відносини завжди існують у правовій формі. Отже, податкові відносини можуть існувати лише за наявності відповідного податкового закону і лише в правовій формі, тобто як *правовідносини* [2, с. 285]. Згідно з вищезазначеним податкові відносини як різновид фінансових відносин завжди виникають та існують у формі публічно-правових відносин.

Оскільки податкове право регулює відносини щодо справляння обов'язкових платежів, то в рамках податкових відносин завжди переважає одностороннє майнове зобов'язання приватного суб'єкта перед

публічним. На зміну відносинам примусовості між державою та платником податків мають прийти відносини співробітництва і партнерства, в результаті їх взаємодії виникає синергетичний ефект – приріст продуктивних, споживчих і соціальних сил суспільства. Тому податкові відносини повинні стимулювати не конкуренцію, а співпрацю і прямі зв'язки з державою [12, с.11]. З цього приводу доречною є думка В.І. Теремецького, що підґрунтя цих відносин має складати певна домовленість між державою та платником податків про те, що останній платить податки добровільно, проявивши згоду з досягнутою домовленістю, а держава надає їй очікувані адміністративні та інші послуги [13, с.161]. За такого підходу податкові відносини є результатом взаємної згоди та домовленості між суспільством і державою, а податки – засобом та інструментом гнучкого реагування держави на соціально-економічні процеси з обов'язковим їх пристосуванням до цілей і завдань загальної державної політики. Такі відносини, що складаються в процесі взаємодії держави, суспільства і кожної конкретної особи щодо оподаткування, і є податковими відносинами [14, с.3].

У частині 1 статті 1 Податкового кодексу України законодавець спробував виділити та конкретизувати із загальної маси фінансових відносин групу однорідних специфічних суспільних відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів та визначають надходження коштів від платників до державного чи місцевого бюджетів [15]. Зокрема, йдеться про: 1) закріплення переліку податків та зборів; 2) порядок адміністрування податків та зборів; 3) закріплення правового статусу платників податків та зборів; 4) компетенцію контролюючих органів та повноваження їх посадових осіб; 5) регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства [16, с.20].

Слушною є позиція М. П. Кучерявенко [17, с.89] та В. І. Теремецького [18, с.117], оскільки аналіз положень науко-практичного коментаря до Податкового кодексу України дозволяє не погодитися з думкою його авторів, а саме з тим, що законодавець спробував закріпити вичерпний перелік відносин, на регулювання яких спрямова-

ний вплив приписів цього кодифікованого акта, адже переліком відносин, що належать до сфери регулювання Податковим кодексом України, не охоплюються відносини з приводу встановлення, зміни, скасування податків і зборів, правового регулювання поведінки учасників податкових відносин, відносини податкового процесу, адміністративне або судове оскарження рішень фіскальних органів та/або дій (бездіяльності) їх посадових осіб, а також управлінські, інформаційні та інші відносини. Отже, у ч. 1 ст. 1 Податкового кодексу України не передбачено вичерпний перелік податкових відносин.

Необхідно звернути увагу на те, що не всі податкові відносини повністю підлягають фінансово-правовому регулюванню, деякі з них є предметом інших галузей права. Так, наприклад, у межах системи правовідносин щодо справляння податків і зборів відносини, які забезпечують примусове стягнення податків, зборів та пені з фізичної особи й організації, що здійснюються в судовому порядку, регламентуються нормами Кодексу адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV (далі – КАС України) та Господарського процесуального кодексу України від 6 листопада 1991 р. № 1798-XII (далі – ГПК України). Крім того, якщо виконання рішення про примусове стягнення сум податку, збору чи пені вимагає звернення стягнення на майно платника податків, то виникають процесуальні відносини, які регулюються Законом України «Про виконавче провадження» [19]. Наприклад, «стягнення податкового боргу за рішенням суду здійснюється державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження» (п. 87.11 ст. 87 Податкового кодексу України), а «органами стягнення є... також державні виконавці в межах своїх повноважень» (п. 41.5 ст. 41 Податкового кодексу України). На нашу думку, податкові відносини регулюються податковим законодавством України, яке охоплює сукупність нормативних положень різних правових наук. Аналогічної позиції дотримується М. П. Кучерявенко [17, с.89], В. І. Теремецький [18, с.117].

Природа податкових правовідносин полягає в тому, що вони містять у собі елемен-

ти приватного і публічного права та походять від конституційних, адміністративних, фінансових, господарських, інформаційних та інших правовідносин. Вартим уваги є твердження С. О. Колеснікової, що податкові правовідносини мають багатоаспектний та комплексний характер, внаслідок різноманіття форм та видів податків, яка обумовлюється нерозривністю приватного та публічно-правового змісту податків як головного джерела утворення державних фінансів шляхом вилучення частини суспільного доходу до бюджетів різних рівнів [20, с.6]. Виходячи з цієї позиції, податкові відносини визначаються як відносини, що складаються в суспільстві з приводу формування дохідної частини бюджету держави та оподаткування – сукупності законів, правил і практичних прийомів, які стосуються збору податків [20, с. 6].

Слід також погодитись з точками зору В. А. Паригіна і А. А. Тадеєва [21, с. 12-13], які вважають, що податкові правовідносини, охоплюючи різноманітні сфери владно-розпорядчих, майнових та управлінських відносин, є складними за своєю природою, сутністю та значенням у сфері оподаткування, оскільки правові відносини можна охарактеризувати як соціально-значущі суспільні відносини.

### Висновки

Таким чином, здійснений аналіз теоретичних положень науки податкового права дозволяє зробити висновок, що за своєю юридичною природою, сутністю і значенням правовідносини у сфері оподаткування можна охарактеризувати як складні, комплексні, соціально значущі суспільні відносини. Система правового забезпечення податкових відносин охоплює положення різних галузей права, ґрунтується на базових принципах конституційного, адміністративного та фінансового права, а також інших засобах публічного впливу на платника податків. У разі регламентації майнових відносин, що складаються між платником податків і фіскальними органами, опирається на методи диспозитивного регулювання, які властиві цивільному та господарському праву.

Отже, виходячи з вищевикладених наукових поглядів щодо дослідження економічного та правового змісту податкових відносин, визначення сутності сучасних податкових правовідносин, податкові правовідносини можна охарактеризувати урегульованістю нормами податкового законодавства, яке охоплює комплекс норм різних галузей права, наділені владно-майновим та організаційним характером, які базуються на існуючій системі принципів податкового законодавства, виникають за обов'язковою участю суб'єктів податкової правосуб'єктності, держави та органів місцевої влади в особі уповноважених осіб.

### Література

1. Алексеев С. С. Общая теория права: курс в 2-х томах / С. С. Алексеев. – М.: Юридическая литература, 1982. – Т. 2. – С. 101.
2. Дадашева А. З. Налоги и налогообложение : учебное пособие / под ред. А. З. Дадашева. – М.: Вузовский учебник, 2007. – С. 127, 285.
3. Шиш А. М. Аналіз розвитку податкових відносин: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / А. М. Шиш; Нац. аграр. ун-т. – К., 2002. – С. 12.
4. Бродский Г. М. Государство и налогообложение: автореф. дис. на соискание учен. степени. докт. экон. наук: спец. 08.00.01 «Экономическая теория и история экономической мысли» / Г. М. Бродский; Санкт-Петербург. ун-т экономики и финансов. – СПб., 2002. – С. 24.
5. Игнатьева О. В. Институциональное регулирование налоговых отношений в современной российской экономике: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.01 / Игнатьева Оксана Валерьевна; Казан. гос. техн. ун-т им. А. Н. Туполева. – Казань, 2005. – С. 141.
6. Халфина Р. О. Обще учение о правоотношении. / Р. О. Халфина. – М.: Юр. лит., 1974. – С. 94.
7. Мошков С. С. Налоговые отношения в условиях реформирования современной российской налоговой системы : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / С. С. Мошков; Марийский технический университет. – Йошкар-Ола, 2010. – С. 3.
8. Фінансове право України. Конспект лекцій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.vuzlib.net/fp\\_1/\\_index.htm](http://www.vuzlib.net/fp_1/_index.htm). – Львів : Львівський національний університет ім. Івана Франка, 2009. – С. 91.
9. Петрова Г. В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования : дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.14 / Петрова Галина Владиславовна ; Ин-т законодательства и сравнит. правоведения при Правительстве РФ. – М., 2003. – С. 9.
10. Колодина М. В. Система налогов субъекта Российской Федерации как часть налоговой системы Российской Федерации: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Административное право, информационное право, финансовое право» / М. В. Колодина; Моск. гос. юрид. акад. – М., 2002. – С. 12.
11. Кустова М. В. Налоговое право России: учебник / М. В. Кустова, О. А. Ногина, Н. А. Шевелева; отв. ред. и рук. авт. кол. Н. А. Шевелева. – М.: Юрист, 2001. – С. 12-16.
12. Сапунова Н. С. Проблемы и основные направления совершенствования налогообложения в условиях инновационной модернизации российской экономики: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / Н. С. Сапунова; Северо-Кавказская академия государственной службы. – Орел, 2010. – С. 11.
13. Теремецький В. І. Податкові відносини як права категорія / В. І. Теремецький // Європейські перспективи. – 2012. – № 1. – Ч. 2. – С. 161.
14. Карасев М. Н. Правовое регулирование налоговых отношений как форма реализации налоговой политики Российской Федерации: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / М. Н. Карасев; Академия народного хозяйства при правительстве Российской Федерации. – М., 2003. – С. 3.
15. Податковий кодекс України: від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI // Відомості

**АНОТАЦІЯ**

Наукова стаття присвячена дослідженню теоретичних засад визначення сучасних податкових правовідносин у податковому праві України. Автором розкрито формування економічного та правового змісту податкових правовідносин. Проаналізовано наукові дослідження та висунуто пропозиції щодо вироблення єдиного науково-теоретичного підходу визначення юридичної природи податкових правовідносин, що позитивно вплине на інтеграційні процеси й перспективний розвиток сучасної системи оподаткування в Україні.

**SUMMARY**

The scientific article is devoted research to theoretical principles of decision of modern tax law relationships in a tax law for Ukraine. An author is expose theoretical principles of forming of economic and legal maintenance of tax law relationships. Suggestions scientific researches and thrown out suggestions to making only scientific and theoretical approach are analysed in relation to the decision of lawer nature of tax law relationships and the ways of him are offered subsequent improvement which positively will influence on integration processes in Ukraine and perspective development of the modern system of taxation.

Верховної Ради України. – 2011, № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.

16. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т.: Т. 1 / кол. авт.; [заг. ред. М. Я. Азарова]. – К.: Мінво фінансів України; Нац. ун-т ДПС України, 2010. – С. 20.

17. Кучерявенко М. П. Податкове право України: підручник / М. П. Кучерявенко. – Х.: Право, 2012. – С. 89.

18. Теремецький В. І. Сутність та ознаки податкових правовідносин в аспекті сучасного податкового права / В. І. Теремецький // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. – 2012. – Вип. 1. – С. 117.

19. Про виконавче провадження: Закон України: від 21 квітня 1999 р., № 606-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/606-14>.

20. Колесникова С. А. Налоговые отношения в экономической системе общества: дисс. канд. экон. наук: 08.00.01 / Колесникова Светлана Александровна; Воронеж. гос. ун-т. – Воронеж, 2004. – С. 6.

21. Тадеев А. А. Спорные аспекты сущности и понятия налогового правоотношения в Российской Федерации / А. А. Тадеев, В. А. Парыгина // Налоги и налогообложение. – 2005. – № 7. – С. 12–13.