

УДК 347.73

О. О. Мамалуй
кандидат юридичних наук,
суддя Верховного Суду

ОЗНАКИ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН

Податкові відносини не завжди є майновими, а тому застосовувати такі терміносполуки як «владно-майнові», «організаційно-майнові» є не зовсім правильно. Тільки відносини пов'язані зі сплатою загальнообов'язкових платежів податкового характеру, забезпечувальні заходи та відносини з притягнення до фінансової відповідальності мають майновий характер. Що ж стосується інших податкових відносин, то вони мають побічне відношення до майнових (економічних) аспектів. У зв'язку із цим доцільно говорити, що податкові відносини можуть мати організаційний або ж майновий характер. Тільки в окремих випадках такі відносини можна позначати терміносполукою через дефіс, а саме як відносини «організаційно-майнові».

При цьому, не завжди нормативні положення податкового законодавства категорично (імперативно) визначають алгоритм поведінки. У окремих випадках, податково-правові приписи надають можливість як контролюючому органу, так й платнику податків, обрати алгоритм поведінки на власний розсуд. Як приклад можна навести відносини, які пов'язані з перевітками платників податків, в аспекті вибору строку на який продовжуються відповідні контрольні заходи, відносини які стосуються вибору системи оподаткування (спрощеної або ж загальної) тощо. Таким чином ми повинні резюмувати, що окремі ознаки, які було наведено вище не можна сприймати категорично.

Варто зазначити, що певною суб'єктивністю вирізняється коло ознак податкових відносин, які наводить І. О. Пасічна Так, вчена говорить, що ознаками податкових відносин є:

а) цільова спрямованість таких відносин – їх мета досягнення конкретного економічного результату;

б) наявність нормативної моделі розвитку податкових відносин – порядок розвитку податкових відносин визначається положеннями податкового законодавства;

в) у рамках податкових відносин відбувається відчуження зобов'язаними учасниками податкових відносин результатів їхньої діяльності у комунальну або ж державну власність;

г) деталізованість податкових відносин – нормативними приписами чітко детермінується порядок розвитку податкових відносин;

г) як правило односторонні зобов'язання платника податків без зустрічних зобов'язань з боку владного учасника таких відносин;

д) податкові відносини характеризуються політичною напруженістю [1].

Переважає більшість вищезазначених ознак не можуть характеризуватися як послідовно сформульовані. По-перше, не всі податкові відносини мають економічно-обумовлену цільову спрямованість. По-друге, дуже «розпливчастим» є положення з приводу того, що платник податків здійснює відчуження результатів власної діяльності на користь держави або ж територіальної громади. «Відчуження» як такого не відбувається у власне юридичному сенсі даного поняття – платник податків сплачує податки та збори. По-третє, твердження про чітку деталізацію податкових відносин, в аспекті нормативно-визначеного порядку їх розвитку, не може бути цілком підтримане. Непоодинокими є випадки прогалин у податковому законодавстві. Такі прогалини, як правило, заповнюються судовою практикою.

Як приклад можна навести відсутність належного нормативного регулювання питання з приводу строків повідомлення платника податків щодо продовження строків податкової перевірки. У Податковому кодексі України відсутні положення, щодо визначення преклюзивних строків повідомлення платника податків про продовження строків податкової перевірки. Це у свою чергу обумовлює необхідність застосування в аспекті даного випадку загальних принципів права. По-четверте, твердження про односторонній характер податкових відносин не слід сприймати як цілком конструктивне, адже воно є справедливим тільки в окремих випадках. Так, відносини із податкового консультування навпаки покладають обов'язки виключно на владну сторону – на контролюючий орган.

Аналізуючи вищезазначене можемо запропонувати основні риси за посередництвом яких специфікувати податкові відносини. Не зважаючи на те, що в даному випадку проводиться саме спеціалізація податкових відносин, ми все ж таки повинні окреслити систему ознак, яка буде притаманна не окремим різновидам податкових відносин, а всім податковим відносинам. Таким чином до ознак податкових відносин ми можемо віднести:

а) забезпечують формування фінансової основи функціонування держави як в організаційному, так і у економічному аспекті;

б) наявність специфічного суб'єктного складу – контролюючий орган та платник податків;

в) орієнтація на реалізацію публічного інтересу;

г) імперативний метод регулювання відносин;
 г) дихотомія економічного та правового, взаємообумовлюючий вплив відповідних чинників.

Всі вищезазначені ознаки врівній мірі стосуються всіх податкових відносин. Саме тому увага була зосереджена саме на відповідних ознаках податкових відносин. Тобто головними критеріями при визначенні ознак податкових відносин виступали:

а) критерій відповідності ознак усім різновидам податкових відносин;

б) критерій специфікації податкових відносин – ознаки повинні виокремлювати відповідні відносини з усього масиву інших галузевих відносин.

В аспекті податкових відносин важливим виступає в тому числі й питання пов'язане із визначенням співвідношення «податкових відносин» із «фінансовими відносинами». У відповідному питанні постає проблематика в тому числі й співвідношення податкового права із фінансовим правом. Так, загальноприйнятим є підхід у відповідності з яким податкове право є підгалуззю фінансового права. Тобто в загальнофілософському розумінні таке співвідношення буде мати наступний вигляд: «фінансове право» (ціле) – «податкове право» (частина). У той же самий час, на сьогоднішній день, в науковому середовищі вже активно дискутується позиція щодо виокремлення податкового права у самостійну галузь права. Так, зокрема такі правники як Д. В. Вінницький [2], Д. Г. Бачурін [3] та Р. Г. Браславський [4] відмічають можливість виокремлення податкового права в самостійну галузь права, що обумовлюється його достатнім внутрішнім потенціалом. Сам же Р. Г. Браславський виокремлює цілу низку чинників, які дають можливість говорити про потенціал податкового права як самостійної галузі права. До таких чинників науковець відносить:

- внутрішній потенціал податкового права як нормативного утворення та суспільний запит на його виокремлення в самостійну галузь права;

- складна за своїм компонентним складом структура податкового права, що дозволяє виокремити в його рамках загальну та спеціальну частини;

- сформована система специфічних вихідних положень права – принципів права [4].

Проблематика пов'язана із співвідношенням фінансових відносин та податкових відносин і справді є комплексною. Такого роду підхід обумовлюється тим, що в тому випадку якщо ми говоримо про самостійність податкового права, то цілком закономірним постає питання з приводу самостійності інших нормативних утворень, інтегративних складників податкового права. Якщо ми виокремлюємо податкове право як самостійну галузь права то чи не повинні ми тоді говорити про доцільність виокремлення бюджетного права у самостійну галузь права (перетрансформація підгалузі бюджетного права у нормативне утворення

якісно вищого рівня – самостійну галузь права)? А як тоді бути з фінансовим правом, після того як воно «розгубить» осново-формуючі нормативні утворення? На нашу думку, й справді на сьогоднішній день податкове право вже сформувалося як нормативне утворення якісно вищого порядку, існує суспільний запит на виокремлення податкового права у самостійну галузь права, є наявною нормативна основа для цього – галузеве-спеціалізована система законодавства.

За відповідної ситуації перспективи фінансового права можуть бути наступними:

а) фінансове право припинить своє існування як самостійна галузь права;

б) фінансове право перетрансформується в свого роду інтегративну «мета-галузь» права.

Останній варіант, може бути найбільш конструктивним, так як не дасть деконструюватися вже сформованій правовій доктрині з фінансового права та дозволить продовжити наукові напрацювання з фінансового права у послідовно вивіреному руслі.

Відповідно, не зважаючи на можливі зміни у підходах до визначення місця податкового права в системі права, ми повинні констатувати, що фінансове право та податкове право завжди співвідноситиметься як ціле та його частина, адже податкові відносини зачіпають тільки одну складову публічних фінансів.

Для належного розуміння природи податкових відносин потрібно визначити структуру податкових відносин. В. І. Теремецький говорить, що на сьогоднішній день можна виокремити наступні загальнотеоретичні підходи до визначення структури правових відносин:

1) Перший підхід – структура правових відносин є наступною:

а) суб'єкт;

б) об'єкт;

в) зміст відносин (права та обов'язки учасників таких відносин);

2) Другий підхід – структура правових відносин є наступною:

а) суб'єкт;

б) об'єкт;

в) юридичний факт;

г) зміст відносин (права та обов'язки учасників таких відносин);

3) Третій підхід – структура правових відносин є наступною:

а) суб'єкт;

б) зміст (права та обов'язки учасників таких відносин);

4) Четвертий підхід – єдиним елементом структури врегульованих правом відносин є суб'єкт таких відносин[5].

Найбільш послідовним та вивіреном вбачається саме перший підхід у відповідності з яким до

структури податкових відносин входять наступні інтегративні складники – суб'єкт, об'єкт та зміст відносин. Такого роду підхід обумовлюється насамперед тим, що юридичний факт є підставою для виникнення правових відносин, призводить до їх зміни або ж припинення, проте, юридичний факт в жодному випадку не може розглядатися в якості структурного елемента самих відносин. Що ж стосується виключення якого-небудь елемента із відповідної «тріади» то воно є недопустимим, так як правові відносини не можуть бути безоб'єктними, або ж містити виключно один структурний елемент.

У подальшому доцільним буде розглянути доктринальні підходи до визначення структури саме податкових відносин. Так, М. П. Кучерявенко говорить про те, що конструктивно податкові відносини складаються із наступних елементів:

- а) суб'єкта;
- б) об'єкта;
- в) змісту [6].

Тобто науковець притримується трьохскладової структури податкових відносин. Що ж стосується М. Ф. Легкової та В. Б. Марченко, то вони окрім вищезазначених трьох елементів структури податкових відносин пропонують додати ще один складник – підстави виникнення податкових відносин. Тобто вчені стоять на позиції, про необхідність віднесення до таких елементів структури податкових відносин, ще й юридичні факти [7]. Л. М. Доля та П. Т. Гега визначають наступні складники структури податкових відносин:

- а) суб'єкти податкових відносин;
- б) об'єкти податкових відносин;

в) зміст таких відносин, який розкривається через права та обов'язки учасників таких відносин [8].

Таким чином ми повинні резюмувати, що до структури податкових відносин входять наступні інтегративні складники:

- а) суб'єкт податкових відносин;
- б) об'єкт податкових відносин;

в) зміст податкових відносин, який отримує свій вияв у правах та обов'язках учасників таких відносин.

При цьому слід зазначити, що суб'єктами таких відносин є – контролюючий орган (владний суб'єкт) та платник податків (зобов'язаний суб'єкт). Що ж стосується об'єкта таких відносин, то ними є загальнообов'язкові платежі податкового характеру – податки та збори (майновий аспект) або ж інтерес учасників податкових відносин (організаційний аспект). Коли ж мова йде про зміст податкових відносин, то його формують права та обов'язки учасників таких відносин.

Отже, ми повинні резюмувати, що специфіка податкових відносин може бути охарактеризована за посередництвом низки іманентних рис, що

є властиві всім без винятку податковим відносинам. Що ж стосується структури податкових відносин, то вона в рамках доктринальних джерел є відносно визначеною – трьохскладова структура. При цьому важливим є той аспект, що податкові відносини співвідносяться з фінансовими відносинами як частина (податкові відносини) та ціле (фінансові відносини).

Література

1. Пасічна І. О. Податкові правовідносини як правова категорія. URL: <https://reposit.pntu.edu.ua/bitstream/PoltNTU/5067/1/Пасічна%20І.О.%20Податкові%20правовідносини%20як%20правова%20категорія.pdf>.
2. Винницький Д. В. Налоговое право Российской Федерации и отраслевая налоговая правосубъектность. *Российский юридический журнал*. 2001. № 1. С. 22–26.
3. Эриашвили Н. Д. Финансовое право : [учеб. для вузов]. М. : ЮНИТИ-ДАНА. Закон и право, 2001. 606 с. С. 227.
4. Браславський Р. Г. Місце податкового права в системі національного права. С. 50. URL: http://vjhr.sk/archive/2017_2/part_1/7.pdf.
5. Теремецький В. І. Загальна характеристика елементів структури податкових правовідносин. С. 178–179. URL: http://www.vru.gov.ua/content/article/visnik09_14.pdf.
6. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Т. II : Введение в теорию налогового права. Х. : Легас. 2004. 600 с. С. 265.
7. Марченко В. Б., Легкова М. Ф. Податкове право : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. К. : КНЕУ, 2004. 225 с.
8. Гега П. Т., Доля Л. М. Основи податкового права : навч. посіб. 3-тє вид., випр. і доп. К. : Знання, 2003. 302 с. С. 14.

Анотація

Мамалуй О. О. Ознаки податкових правовідносин. – Стаття.

У науковій роботі розглянуто основні підходи до визначення і переліку ознак податкових правовідносин у науці податкового права. Встановлено, що не всі податкові відносини мають пряме відношення до майнових (економічних) аспектів, мають економічно обумовлену цільову спрямованість. Автором запропоновано перелік основних рис, за посередництвом яких можна специфікувати податкові відносини і окреслено систему ознак, яка притаманна не окремим різновидам податкових відносин, а всім податковим відносинам без винятку. До таких ознак віднесено забезпечення формування фінансової основи функціонування держави як в організаційному, так і у економічному аспекті; наявність специфічного суб'єктного складу – контролюючий орган та платник податків; орієнтація на реалізацію публічного інтересу; імперативний метод регулювання відносин; дихотомія економічного та правового, взаємозумовлюючий вплив відповідних чинників. У статті окреслено проблематику співвідношення понять «податкові відносини» із «фінансові відносини», розглянуто низку чинників, які дають можливість говорити про потенціал податкового права як самостійної галузі права. Поручено питання про можливість і доцільність перетрансформації підгалузі бюджетного права у нормативне утворення якісно вищого рівня – самостійну галузь права, наголошено на існуванні суспільного запиту на виокремлення

податкового права у самостійну галузь права, для чого є наявною нормативна основа – галузево-спеціалізована система законодавства. У зв'язку з потенційною можливістю виокремлення податкового права у самостійну галузь окреслено перспективи фінансового права як галузі. Серед проаналізованих автором низки підходів до визначення структури правових відносин було визначено найбільш послідовним та вивіреним загальнотеоретичний підхід, відповідно до якого до структури правових відносин входять такі інтегративні складові як суб'єкт, об'єкт і зміст відносин, тобто права та обов'язки учасників таких відносин. Спростовано можливість включення юридичного факту до структури податкових відносин зважаючи на саму природу юридичного факту, який є підставою для виникнення правових відносин, призводить до їх зміни або ж припинення.

Ключові слова: податкові відносини, ознаки, ознаки податкових відносин.

Аннотація

Мамалуй А. А. Признаки налоговых правоотношений. – Стаття.

В научной работе рассмотрены основные подходы к определению и перечня признаков налоговых правоотношений в науке налогового права. Установлено, что не все налоговые отношения имеют прямое отношение к имущественным (экономическим) аспектам, имеющих экономически обусловленную целевую направленность. Автором предложен перечень основных черт, посредством которых можно специфицировать налоговые отношения и намечает систему признаков, которая присуща не отдельным разновидностям налоговых отношений, а всем налоговым отношениям без исключения. К таким признакам относится обеспечение формирования финансовой основы функционирования государства как в организационном, так и в экономическом аспекте; наличие специфического субъектного состава - контролирующий орган и налогоплательщик; ориентация на реализацию публичного интереса; императивный метод регулирования отношений; дихотомия экономического и правового, взаимозумовлючий влияние соответствующих факторов. В статье обозначены проблематику соотношения понятий «налоговые отношения» с «финансовые отношения», рассмотрен ряд факторов, которые дают возможность говорить о потенциале налогового права как самостоятельной отрасли права. Поднят вопрос о возможности и целесообразности перетрансформации подотрасли бюджетного права в нормативное образования качественно более высокого уровня – самостоятельную отрасль права, отмечается существовании общественного запроса на выделение налогового права в самостоятельную отрасль права, для чего наличествует нормативная основа - отраслевых специализированная система законодательства. В связи с потенциальной возможностью выделения налогового права в самостоятельную отрасль намечены перспективы фінансове права как отрас-

ли. Среди проанализированных автором ряда подходов к определению структуры правовых отношений была определена наиболее последовательным и выверенным общетеоретический подход, согласно которому в структуру правовых отношений входят такие интегративные составляющие как субъект, объект и содержание отношений, то есть права и обязанности участников таких отношений. Опровергнуто возможность включения юридического факта в структуру налоговых отношений ввиду самой природы юридического факта, являющегося основанием для возникновения правовых отношений, приводит к их изменению или прекращению.

Ключевые слова: налоговые отношения, признаки, признаки налоговых отношений.

Summary

Mamaluy O. O. Features of tax relations. – Article.

The main approaches to the definition and list of features of tax relations in the science of tax law have been considered in the scientific work. It has been established that not all tax relations are directly related to property (economic) aspects, have economically determined target orientation. The author offers a list of basic features, through which it is possible to specify tax relations and outline a system of features, which is characteristic not for certain types of tax relations, but for all tax relations without exception. Such features include ensuring the formation of the financial basis for the functioning of the state, both organizationally and economically; the presence of a specific entity - the controlling authority and the taxpayer; orientation on realization of public interest; imperative method of regulating relationships; dichotomy of economic and legal, mutual influence of the relevant factors. The article deals with the problem of correlation of the concepts of "tax relations" with "financial relations", discusses a number of factors that make it possible to speak about the potential of tax law as an independent branch of law. The question of the possibility and expediency of the transformation of the sub-sector of budgetary law into the normative formation of a higher-quality level – an independent branch of law, has been raised. Due to the potential of the tax law to be separated into an independent industry, the prospects of financial law as an industry have been outlined. Among approaches to determining the structure of legal relations that have been analyzed by the author, the most consistent and valid theoretical approach has been identified, according to which the structure of legal relations includes such integrative components as the subject, object and content of relations, that is, the rights and obligations of participants in such relations. The possibility of including a legal fact in the structure of tax relations has been simplified considering the nature of the legal fact, which is the basis for the emergence of legal relations, leads to their change or termination.

Key words: tax relations, features, features of tax relations.