



І. Л. Самсін,

к.ю.н., голова Вищої кваліфікаційної комісії суддів
України, суддя Верховного Суду України**ПОДАТКОВІ ПРАВОВІДНОСИНИ ЯК РІЗНОВИД ФІНАНСОВО-ПРАВОВИХ**

У статті розкрито спільні і відмінні риси податкових та фінансових правовідносин. Розглянуто думки науковців щодо ознак та визначення податкових правовідносин, зроблено висновки стосовно співвідношення податкових і фінансових правовідносин.

В статье раскрыты общие и отличительные черты налоговых и финансовых правоотношений. Рассмотрены взгляды ученых относительно признаков и определения налоговых правоотношений, сделаны выводы о соотношении налоговых и финансовых правоотношений.

The article discusses the common and distinctive features of tax and financial relations. Author analyzed scientific opinion on the evidence and determine the tax law, as well as their opinions about the tax value of financial relationships.

Ключові слова: фінанси, фінансові правовідносини, податок, податкові правовідносини.

З метою визначення спільних і відмінних рис податкових та фінансових правовідносин вважаємо за доцільне розглянути думки науковців щодо ознак і визначення податкових правовідносин, а також їх висновки стосовно співвідношення податкових правовідносин із фінансовими. Перш за все, потрібно зазначити, що податкове право традиційно розглядається представниками фінансово-правової науки як невід'ємна частина фінансового права. Так, І. В. Рукавішнікова вказує на те, що серед інститутів фінансового права можна умовно виділити три види: інститути, які поряд із фінансово-правовим регулюванням зазнають впливу інших галузей права; інститути, віднесення яких до фінансово-правових викликає спори серед учених, і традиційні інститути фінансового права, існування яких у фінансовому праві науково обґрунтоване й визнається більшістю знавців фінансів. При цьому до традиційних інститутів, що становлять основу фінансового права, учений відносить бюджетне право, інститут формування державних доходів, податкове право (за винятком правовідносин, що виникають у сфері правопорушень), інститут державних видатків тощо [11, с. 34].

На нашу думку, найбільш лаконічним є визначення податкових правовідносин як суспільних відносин з установа, введення і справляння податків [7, с. 130]. Потрібно погодитися з тим, що подібне формулювання охоплює коло основних відносин, які формуються щодо податків і зборів [13, с.10]. Але, якщо замислитися, то можна дійти висновку, що навряд чи установа й введення податків і зборів – це виключно податкові правовідносини. Крім того, звертає на себе увагу й авторська позиція ототожнення суспільних відносин (з установа, введення і справляння податків) з правовідносинами. З одного боку, при аналізі та визначенні будь-яких правовідносин традиційно використовують конструкцію «урегульовані нормами права суспільні відносини». Саме таке розуміння правовідносин як суспільних відносин, що зазнають регулятивного впливу норм права, є найбільш поширеним у правовій науці.

З іншого боку, постає запитання: чи необхідний

такий акцент при визначенні саме податкових правовідносин? У разі, наприклад, особистих немайнових відносин доцільним є розподіл їх на правовідносини (такі, що врегульовані нормами права) та суспільні відносини, які право не регулює. Але чи можна застосувати подібний розподіл до суспільних відносин у сфері оподаткування? Іншими словами, чи існують суспільні податкові відносини не у вигляді правовідносин?

Це питання досліджувалося неодноразово у працях учених-фінансистів, і більшість із них вважає, що фінансові відносини, так само, як і податкові, існують тільки у вигляді правовідносин. Навряд чи взагалі можна погодитися з тим, що суспільні відносини лише оформлюються правом, надають йому певної форми зв'язку з деякими фактами, констатують їх юридичне значення [13, с. 163–166]. Класична схема правового регулювання виглядає так: правовідносини не створюються правом, а виникають унаслідок правового регулювання наявних суспільних відносин, оскільки право регулює не правові відносини, а реально існуючі суспільні відносини, які стають правовідносинами саме через їх регулювання законом [2, с. 653]. В. В. Бесчеревних та С. Д. Ципкін зазначають, що фінансові відносини можуть існувати тільки за наявності певного закону, тільки у вигляді правових відносин [12, с.197].

Як справедливо зазначає В. О. Яговкіна, податкові правовідносини не є способом перетворення наявних суспільних відносин, як це здебільшого відбувається, але є умовою їх існування завдяки значенню даних відносин для держави, яка юридично закріплює поведінку його учасників і забезпечує реалізацію норми права за допомогою державного примусу [14, с. 15]. Дійсно, інші суспільні відносини, на відміну від податкових, можуть і не зазнавати настільки чіткої регламентації з боку держави або не регулюватися правом узагалі. Значення податкових відносин для держави та суспільства в цілому диктує цим відносинам існування в єдиній можливій формі – у вигляді правовідносин. Таким чином, потрібно зробити висновок, що існування податкових відносин поза межами правовідносин неможливе.



М. П. Кучерявенко зазначає, що податкові правовідносини – це відносини, які виникають відповідно до податкових норм (регулюють установлення, введення і скасування податкових платежів) та юридичних фактів, при цьому учасники відносин наділені суб'єктивними правами та юридичними обов'язками, що пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів [6, с. 31]. Аналогічні визначення містяться й в інших працях автора [10, с. 93]. На нашу думку, це визначення не розкриває сутності правовідносин, учасники яких наділені правами та обов'язками стосовно сплати податків і зборів до бюджетів; незрозуміло, який зміст учений вкладає в податкові правовідносини. Крім того, має місце певна термінологічна невизначеність. На наш погляд, не варто використовувати поняття «податкові платежі», яке не властиве податковому законодавству України, тим більше з урахуванням того, що далі у визначенні автор сам використовує конструкцію «податки і збори».

Разом з тим погодимося з ученим стосовно інших ознак податкових правовідносин. Зокрема, він зазначає, що, оскільки податкові правовідносини пов'язані з владою і з неї випливають, вони виступають формою реалізації імперативної норми, і саме тому однією зі сторін податкових правовідносин виступає суб'єкт, що має право видавати владні приписи (держава або уповноважений орган) [10, с. 93]. Дійсно, ознака реалізації публічного інтересу в податковому праві зумовлює імперативний характер податкових відносин, і як наслідок – неодмінну участь у них органу державної влади. При цьому потрібно мати на увазі, що зміст позицій учасників податкових відносин полягає не в субординації, підпорядкуванні платників податків податковим органам, а в підпорядкуванні обох сторін закону. Податкові органи при цьому контролюють виконання платниками податків вимог податкового законодавства та мають відповідні владні повноваження, а платники податків, у свою чергу, мають право оскаржувати дії, бездіяльність або рішення податкового органу в адміністративному або судовому порядку, якщо вважають їх протиправними [9, с.151].

О. О. Ногіна вказує на те, що податкові правовідносини – це врегульовані нормами податкового права суспільні відносини, що виникають у процесі організації та здійснення державних податкових вилучень власності, що належить організаціям і фізичним особам, у цілях фінансового забезпечення публічної діяльності. Щодо наведеного визначення, то вважаємо за необхідне зробити деякі зауваження. Так, не зовсім зрозумілим є те, що саме автор має на увазі під державними податковими вилученнями власності. По-перше, недержавними вони бути не можуть, оскільки справляння податків на певній території – виключна прерогатива держави. По-друге, термін «податкові вилучення» передбачає, на наш погляд, примусове стягнення сум податку та й узагалі викликає асоціацію з процедурою звернення стягнення податків на майно боржника. При цьому сплата податків може відбуватися

і добровільно, а тому такий акцент, напевно, є зайвим. Якщо мова йде виключно про примусові процедури, незрозуміло, чому поза предметом податково-правового регулювання автор залишає інші податкові відносини. По-третє, виникнення обов'язку сплатити податок, так само, як і інші елементи податкових правовідносин, пов'язується не тільки з наявністю власності в платника, а й отриманням доходу, перетином митного кордону товаром тощо.

Крім того, дискусійним є і питання виникнення права власності на ту частину майна чи доходу, яка підлягає платі до бюджетів або інших публічних фондів. Так, при отриманні працівником доходу у вигляді заробітної плати на підприємстві, в установі чи організації, яка виступає податковим агентом щодо його податку з доходів фізичних осіб, гроші надходять уже з відрахуванням певної суми податку. Таким чином, особа не може реалізувати жодну з правомочностей власника: ні володіти цими грошима, ні користуватися, ні розпоряджатися. Ураховуючи положення ст. 67 Конституції України, відповідно до якого кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, установлених законом, можна стверджувати, що певна частина доходу або майна, яке отримує платник, уже належить державі. Таким чином, навряд чи коректно розглядати «вилучення власності, що належить організаціям та фізичним особам» як процес, у якому виникають податкові правовідносини.

В. І. Гурєєв визначає податкові правовідносини як «насамперед суспільні відносини, тобто відносини між державними фінансовими (податковими) органами й особами (фізичними і юридичними) із приводу обов'язкових платежів у бюджети всіх рівнів». Крім того, учений зауважує, що податкові правовідносини, як і інші види правовідносин, – це вольові відносини [1, с. 36]. На нашу думку, у цьому визначенні податкові правовідносини описані в надто загальному вигляді. Запитання виникають і щодо авторського визначення суб'єктного складу податкових правовідносин. Зокрема, незрозумілим є ототожнення фінансових і податкових органів, так само, як і обмеження платників податків колом фізичних і юридичних осіб. Також нечітко визначено об'єкт правовідносин – незрозуміло, які саме відносини «з приводу обов'язкових платежів» має на увазі автор.

Цікавий підхід до визначення податкових правовідносин висловлює А. В. Бризгалін. Учений підкреслює, що податковим правовідносинам притаманні свої особливості:

1) вони виникають у процесі діяльності держави з установлення і стягнення податків;

2) податкові відносини охоплюють дві групи відносин: загальні і спеціальні; перші виникають між платниками податків і державою з приводу виконання податкового зобов'язання і мають грошовий характер; спеціальні правовідносини виникають у процесі реалізації податкового зобов'язання платника податків перед державою між платником податків і податковими органами, банками, федеральним казначейством тощо [7, с. 130]. Погод-



жуючись із визначеними вченим особливостями, потрібно зазначити, що вони не характеризують податкові правовідносини в цілому, а лише розкривають деякі з властивих їм рис.

Найбільш повне визначення податкових правовідносин, на наш погляд, дає В. О. Яговкіна. Вона зазначає, що податкові правовідносини є суспільними відносинами, які існують виключно у правовій формі, мають владно-публічний характер і виникають між суб'єктами, наділеними правами й обов'язками, пов'язаними з установами, введенням та справлянням податків і зборів, здійсненням податкового контролю, оскарженням актів податкових органів і дій чи бездіяльності їх посадових осіб та притягненням до відповідальності за порушення законодавства про податки і збори [14, с. 10]. Поділяючи у цілому думку В. О. Яговкіної, зауважимо таке.

У наведеному визначенні автор, крім відносин зі справляння податків і зборів, зараховує до податкових правовідносин «відносини між суб'єктами, наділеними правами й обов'язками, пов'язаними з установами, введенням податків і зборів, оскарженням актів податкових органів і дій чи бездіяльності їх посадових осіб та притягненням до відповідальності за порушення законодавства про податки і збори» [14, с. 23]. Потрібно зазначити, що податковими відносинами не вичерпується описана множина суспільних відносин владно-публічного характеру.

Так, установлення податків і зборів в Україні входить до компетенції Верховної Ради України, а також до предмета регулювання конституційного права, оскільки відповідно до ст. 92 Конституції України виключно законами України встановлюється система оподаткування, податки і збори [5]. Подібне положення міститься і у ст. 71 Конституції Російської Федерації, відповідно до якого до виключного відання Російської Федерації належать принципи оподаткування у Російській Федерації, федеральні податки і збори [4]. Варто, на наш погляд, замислитися на тим, чи є ці відносини податково-правовими взагалі. Іншими словами, чи регулюються вони нормами податкового права? Здається, що ні. Процедура складання та прийняття законів регулюється Конституцією України, регламентом Верховної Ради України, іншими нормативними документами, що містять значну кількість нормативних приписів, жоден з яких не є суто податково-правовим. Процедура установлення податків, тобто прийняття законів, які визначають певний обов'язковий платіж і в такий спосіб регулюють відносини у сфері оподаткування, нічим не відрізняється від процедури прийняття інших законів, у тому числі, скажімо, закону про внесення змін до Кримінального кодексу України, яким встановлюється злочинність того чи іншого діяння. При цьому відносини щодо прийняття такого кримінального закону навряд чи можна віднести до кримінально-правових. Саме через такі причини до податкових правовідносин, на нашу думку, не варто включати відносини, пов'язані з установами податків і зборів.

Регулювання суспільних відносин щодо введен-

ня податків і зборів також не обмежується податковим правом. Оскільки введення місцевих податків і зборів у межах тієї чи іншої адміністративно-територіальної одиниці – завдання відповідної місцевої ради, відносини між суб'єктами, наділеними правами щодо введення податків і зборів, – це не тільки податкові правовідносини, а, швидше за все, відносини муніципально-правові, або відносини місцевого самоврядування.

І нарешті, подібне застереження варто зробити й щодо «оскарження актів податкових органів і дій чи бездіяльності їх посадових осіб та притягнення до відповідальності за порушення законодавства про податки і збори» [14, с. 23]. Оскільки оскарження рішень, дій і бездіяльності податкового органу як суб'єкта владних повноважень здійснюється за правилами адміністративного судочинства, ці правовідносини також не можна вважати суто податковими. Так само й процедура притягнення осіб до відповідальності за порушення податкового законодавства поєднує використання податкових норм, інституту примусового виконання судових рішень, законодавства про адміністративні правопорушення, кримінального, кримінально-виконавчого законодавства тощо. На неможливість однозначного віднесення інституту відповідальності за порушення законодавства про податки і збори до податкового, а отже, і фінансового права, звертає увагу й І. В. Рукавішнікова [11, с. 34].

При цьому варто відзначити як позитивний момент віднесення В. О. Яговкіною до множини податкових правовідносин відносин зі здійснення податкового контролю. Вони, хоча й не пов'язані безпосередньо зі сплатою податку, тобто внесенням відповідних сум, які підлягають сплаті, на рахунки, спрямовані на реалізацію основної функції податкового регулювання – забезпечення сплати податків своєчасно та в повному обсязі. Виходячи з цього, ми робимо висновок про доцільність включення відносин, які виникають між платником і контролюючим органом щодо податкового контролю, до складу податкових правовідносин.

Іншим дискусійним питанням є віднесення до податкових правовідносин, а отже, сфери регулювання податкового права відносин з відшкодування платнику податків шкоди, заподіяної незаконними рішеннями й діями податкових органів та їх посадових осіб. Існує думка, що держава не проявляє себе в цих відносинах як владний суб'єкт, оскільки для захисту порушених прав у даному випадку застосовується цивільно-правовий метод, а тому ці відносини не можна внести до складу податково-правових [9, с. 151]. Щодо цього необхідно зазначити таке.

По-перше, відшкодування шкоди, заподіяної неправомірними рішеннями, діями чи бездіяльністю податкових органів, відбувається в Україні не виключно за правилами цивільного судочинства. Відповідно до положень ст. 21 Кодексу адміністративного судочинства України вимоги про відшкодування шкоди, заподіяної протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень або іншим порушенням прав,