УДК 342.743
DOI https://doi.org/10.32838/2707-0581/2020.2-2/26

Філіпович І.О.
Університет державної фіскальної служби України

КЛАСИФІКАЦІЯ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН У ДОКТРИНІ ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ

У статті здійснено спробу узагальнення підходів до питання класифікації податкових правовідносин зважаючи на важливість відповідної проблематики у контексті розбудови належного податкового регулювання в Україні. Потреба у такому підході зумовлена динамічним розвитком податкових правовідносин під впливом глобалізації, світової економічної кризи та розвитку технологій. На підставі проведеного дослідження зроблено висновок про те, що весь спектр податкових правовідносин є системою їх різновидів, які можуть змінюватися залежно від критерію класифікації. Зокрема, у роботі розглянуті такі ключові види податкових правовідносин: 1) за природою регульованих відносин: майнові, організаційні та змішані; 2) за суб'єктним складом: такі, що виникають між державою та платниками, державою, з однієї сторони, й органами місцевого самоврядування, контролюючими органами, іноземними державами (юрисдикціями), з іншої; контролюючими органами та платниками стосовно взаємних прав і обов'язків і механізму їх реалізації; 3) за рівнем деталізації: абсолютні та відносні; 4) залежно від методу регулювання: горизонтальні та вертикальні; 5) за вектором спрямованості регулюючої функції: активні та пасивні; 6) за функціями податкових норм: регулятивні, охоронні та комплексні; 7) за характером податкових норм: матеріальні та процесуальні; 8) за часовим критерієм: короткотривалі та довготривалі. Особливості наведених різновидів податкових правовідносин потребують врахування у процесі пошуку оптимальної моделі взаємовідносин із платниками податків. В іншому разі податкове регулювання матиме менший рівень ефективності, що не є бажаним у контексті складної економічної ситуації, в якій перебуває Україна. З цієї причини при розробці заходів реформування податкової системи необхідно враховувати особливості податкових правовідносин, які є об'єктом регулювання.

Ключові слова: *податкові правовідносини, класифікація правовідносин, оподаткування, податкове право.*

Постановка проблеми. Ефективне регулювання податкових правовідносин, засноване на балансі публічного та приватного інтересу, є неможливим без чіткого та належного розуміння всього їх розмаїття з розробкою підходів, які враховують особливості кожного з видів відповідних правовідносин. Додаткової складності у цьому разі надає динамічний розвиток податкових правовідносин, зумовлений глобалізацією та стрімким розвитком науково-технічного прогресу. З урахуванням викладеного питання класифікації податкових правовідносин є надзвичайно актуальним і важливим у контексті сучасного пошуку Україною оптимального підходу до побудови взаємовідносин між державою та платниками податків у сфері оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання класифікації податкових правовідносин не є новим у вітчизняній доктрині податкового права України, що підтверджується роботами таких науковців, як Ю.І. Аністратенко Л.М. Касьяненко, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, І.О. Пасічна та ін. Водночас сфера податкових правовідносин є динамічною, а тому наявні результати наукових досліджень потребують перманентної актуалізації з метою забезпечення відповідності реаліям та уникненню ситуації виникнення прогалин у податковому регулюванні.

Постановка завдання. Основною метою статті є узагальнення, систематизація та характеристика підходів у доктрині податкового права України до питання класифікації податкових правовідносин.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податкові правовідносини мають серед ознак і майновий, і організаційний характер, а тому логічним і виправданим є їх поділ насамперед на *майнові* й *організаційні* за сутнісною ознакою. Хоча аналіз доктринальних позицій уможливлює виокремлення ще і *змішаних* або *майново-організаційних* відносин у сфері оподаткування, оскільки йдеться про правову форму виразу пере-

розподілу частини внутрішнього валового продукту державою на свою користь або користь місцевого самоврядування.

Якщо враховувати особливості суб'єктного складу податкових правовідносин, то останні можна поділити на такі, що виникають між: 1) *державою та платниками податків* стосовно визначення основних елементів оподаткування, порядку нарахування і сплати податків (наприклад, державою та фізичними особами); 2) *державою й органами місцевого самоврядування* щодо розмежування компетенцій їх органів у податковій сфері; 3) *державою і контролюючими органами* з приводу визначення правового статусу цих органів, порядку адміністрування податків, відповідальності за забезпечення своєчасного надходження таких платежів до відповідних фондів; 4) *контролюючими органами та платниками* стосовно взаємних прав і обов'язків і механізму їх реалізації; 5) *державою та іноземною державою (юрисдикцією)* або ж контролюючими та компетентними органами у сфері оподаткування зарубіжних країн у випадках діючих договорів про уникнення подвійного оподаткування, міжнародного обміну інформацією тощо.

У підручнику з податкового права, підготовленому за редакцією О.О. Головашевича, запропоновано класифікувати правовідносини у сфері оподаткування на відносні й абсолютні податкові правовідносини [1, с. 8]. Відносними податковими (двосторонньо індивідуалізованими) є правовідносини, що максимально деталізують суб'єктний склад, у якому чітко визначено як уповноважених, так і зобов'язаних учасників відносин. Абсолютними податковими (односторонньо індивідуалізованими) виступають правовідносини, у яких чітко і детально визначена тільки одна сторона, що виступає носієм суб'єктивного права, тоді як зобов'язаними є всі інші особи, котрі є учасниками правовідносин, за відсутності особливої деталізації.

Враховуючи особливості податкових правовідносин, можна говорити про *вертикальні та горизонтальні* правовідносини, які виникають між фізичними особами, фізичними особами та юридичною особою, фізичними особами (або організаціями) та державними органами, а також між державними органами.

У підручнику з податкового права за редакцією М.П. Кучерявенка серед підстав класифікації податкових правовідносин автори виокремлюють функції, що вони виконують [2, с. 94]: 1) *загальнорегулятивні*, тобто спрямовані на визначення принципів оподаткування та закріплення кола суб'єктів податкового права, їх загального юридичного статусу; 2) *конкретно-регулятивні*, тобто спрямовані на закріплення конкретної поведінки; 3) *комплексні*, які виникають на стику загальнорегулятивних і конкретно-регулятивних відносин; 4) *охоронні*, тобто спрямовані на реалізацію заходів державно-примусового характеру.

Загалом класифікація правових відносин за функціональним призначенням давно є відомою теорії права та дає можливість розрізняти дві великі групи правовідносин – регулятивні й охоронні. Регулятивні правовідносини виникають внаслідок правомірного використання прав і дотримання нормативних приписів, виконання встановлених обов'язків. Охоронні правовідносини виникають на основі юридичних заборон і є наслідком вчинення суб'єктами правопорушень.

У податковому праві уточнюють регулятивні правовідносини через виокремлення загальнорегулятивних і конкретно-регулятивних податкових правовідносин. Загальнорегулятивні податкові правовідносини спрямовані на закріплення принципів оподаткування, кола суб'єктів податкового права, у т. ч. визначення їх правового статусу. Щодо конкретно-регулятивних податкових правовідносин, то вони є продовженням, а точніше формою реалізації загальнорегулятивних відносин і спрямовані на визначення конкретної поведінки суб'єктів податкового права. У цій ситуації загальні права й обов'язки проектуються на діяльність конкретних суб'єктів. Якщо загально-регулятивні податкові правовідносини визначають, які суспільні відносини із системи правовідносин пов'язані зі сплатою податків, то конкретні правовідносини це уточнюють за різними напрямами (за видами податків, за платниками). Варто враховувати позицію С.О. Колеснікової про те, що податкові правовідносини мають багатоаспектний і комплексний характер внаслідок різноманіття форм і видів податків, що зумовлюється нерозривністю приватного та публічно-правового змісту податків як головного джерела утворення державних фінансів шляхом вилучення частини суспільного доходу до бюджетів різних рівнів [3, с. 6].

Види правових відносин реалізуються у єдності та взаємозв'язку, зокрема конкретно-регулятивні податкові правовідносини функціонують за умови вступу в дію загальнорегулятивних, а охоронні передбачають існування зобов'язальних норм, при порушенні яких застосовуються заходи юридичної відповідальності.

Загально- та конкретно-регулятивні правовідносини у сфері оподаткування утворюють основну масу таких відносин у суспільстві, що врегульовують шляхом установлення суб'єктивних юридичних прав і обов'язків. Розвиток регулятивних відносин – від своєчасної їх появи до безперешкодного і належного здійснення – це свідчення повного і реального використання права (невипадково вони виступають системоутворюючим елементом серед різновидів правовідносин, які класифікуються на основі розподілу функцій права). М.П. Кучерявенко основну мету регулятивних податкових правовідносин вбачає у «впорядкуванні та розвитку суспільних відносин, пов'язаних із оподаткуванням, закріпленням суб'єктивних юридичних прав, пов'язаних із виконанням податкового обов'язку <…> Гарантуючи загальні основи та передумови виконання податкового обов'язку, вони формують ту базу, на якій згодом складаються та розвиваються різноманітні види конкретно-регулятивних податкових правовідносин» [4, с. 76].

Охоронні податкові правовідносини породжуються охоронними правовими нормами, передбачають здійснення заходів юридичної відповідальності та використання засобів державного примусу. Реалізуючи охоронну функцію права, охоронні податкові правовідносини мають додатковий характер [5, с. 149]. Звідси випливає, що основною метою охоронних податкових правовідносин є охорона приписів податкових норм. Вони виникають в умовах порушення прав і невиконання обов'язків як реакція держави на правопорушення.

Якщо регулятивні правовідносини займають важливе місце в системі правовідносин і змістом мають перелік кореспондуючих суб'єктивних прав і юридичних обов'язків, то цілком виправдано виникнення охоронних правовідносин пов'язують із трансформацією перших. На думку М.П. Кучерявенка, процес переходу регулятивних податкових правовідносин в охоронні пов'язується зі зміною поведінки учасників, із трансформацією правомірної поведінки в неправомірну [4, с. 78]. Дослідник припускає, що це може відбутися у разі своєчасного та точного виконання податкового обов'язку платником протягом певного періоду часу та допущеним ним потім правопорушенням. Водночас, на його думку, це не єдиний спосіб виникнення охоронних податкових правовідносин.

У контексті податкових правовідносин концептуальне положення теорії охоронних правовідносин полягає в тому, що захист порушених суб'єктивних прав і законних інтересів, а також реалізація заходів юридичної відповідальності відбуваються в рамках нових, не існуючих до порушення права, охоронних правовідносин [6, с. 7–9].

Відповідно до зміщення акценту в регулюючій функції права у сферу статичної або динамічної спрямованості виділяють активні та пасивні податкові правовідносини. Правовідносини активного типу передбачають вчинення певних позитивних активних дій (постановки на облік, сплати податку, подання податкової декларації тощо). У правовідносинах пасивного типу зміст обов'язків полягає в утриманні від певних дій (забороні встановлення індивідуальних пільгових ставок місцевих податків і зборів для окремих юридичних осіб і фізичних або звільнення їх від сплати таких податків і зборів).

За характером податкових норм, що зумовлюють податкові правовідносини, пропонується класифікувати останні на: 1) *матеріальні податкові правовідносини*, які виникають на основі матеріальних норм податкового права та закріплюють права й обов'язки суб'єктів податкових правовідносин; 2) *процесуальні податкові правовідносини*, що виникають на підставі процесуальних норм податкового права у процесі реалізації суб'єктивних прав і обов'язків.

Матеріальні податкові правовідносини виникають у відповідності з нормами матеріального права та є юридичною формою реалізації суб'єктивних прав та обов'язків платників податків, контролюючих органів. Матеріальні правові інститути регулюють суспільні відносини в ідеалі та є абстрактним вирішенням питання за наявності відповідних умов.

Податково-процесуальні правовідносини є основною формою реалізації податково-процесуальних норм. Очевидно, що такі відносини є різновидом податкових правовідносин і виникають тоді, коли є потреба у реалізації певної матеріально-правової норми, забезпеченні публічного інтересу держави щодо акумулювання податків, зборів, платежів і здійснення її контрольних функцій при наповненні бюджету, захисті прав і законних інтересів платників податків.

У дефініцію податкових процесуальних правовідносин І. Є. Криницький вкладає розуміння того, що це врегульовані процесуальними нормами податкового права суспільні відносини (зазвичай неюрисдикційного характеру), які виникають

у галузі оподаткування через реалізацію приписів матеріальних і процесуальних податкових правових норм [7, с. 234].

Н.В. Махиніч під податково-процесуальними правовідносинами пропонує розуміти складний, динамічний, інтелектуально-вольовий вид суспільних відносин, урегульований процесуальними нормами податкового права, що виникають і розвиваються у зв'язку з потребою у реалізації податкових матеріально- та процесуально-правових норм [8, с. 87].

Враховуючи те, що податкові правовідносини виникають на основі юридичних фактів, а за ознакою узгодження із приписами правових норм юридичні факти-дії поділяються на правомірні та неправомірні, можна говорити про податкові правовідносини, які виникають у зв'язку зі сплатою податків і зборів, а також такі, що виникають щодо їх стягнення у примусовому порядку.

Крім того, на думку А.В. Бризгаліна, у податкових правовідносинах слід виділяти дві окремі групи: *загальні* та *спеціальні*. Загальні податкові правовідносини «виникають між платником податків і державою (муніципальним утворенням) із приводу виконання податкового зобов'язання платника податків і мають грошовий характер. Спеціальні податкові правовідносини виникають у процесі реалізації податкового зобов'язання платника податків перед державою між платником податків і податковими органами, банками тощо» [9, с. 336].

Власний підхід до класифікації різновидів податкових правовідносин пропонує І.О. Пасічна у своєму дисертаційному дослідженні [10, с. 8, 13]:

1) відносини *прямого* та *непрямого оподаткування* – за формою оподаткування;

2) відносини щодо *оподаткування фізичних осіб, оподаткування юридичних осіб або змішані* – за суб'єктами;

3) відносини щодо *оподаткування доходів, оподаткування майна, оподаткування споживання* – за об'єктом оподаткування;

4) відносини із приводу *сплати податків і стягнення податків* – за способом сплати;

5) відносини *основні* та *похідні* – за соціально-економічним значенням;

6) відносини *власне податкові* та *зі справляння зборів, внесків, мита, плат* як різновиди основних, а також *інформаційні, контрольні,* охоронні як різновиди похідних;

7) відносини *податкової звітності* та *податкової таємниці* як різновиди інформаційних відносин; *деліктні, спірні, правовідносини провадження у справі про податкове правопорушення* та *правовідносини відповідальності за порушення податкового законодавства* як різновиди охоронних; *податкового обліку* та *податкових перевірок* як різновиди контрольних – за метою;

8) відносини щодо *встановлення податків, обчислення податків і перерахування податків* – за стадіями оподаткування.

Виокремлення такого масиву різновидів податкових правовідносин не дозволяє обійти увагою класифікацію, за якою критерієм виступає їх тривалість у часі – короткотривалі та довготривалі.

Ті податкові правовідносини, що припиняються після виконання обов'язку (наприклад, сплата туристичного збору громадянином України), належать до короткотривалих податкових правовідносин. Податкові правовідносини, що існують упродовж певного, відносно тривалого проміжку часу (наприклад, щодо обліку доходів і витрат, складення звітності щодо обчислення і сплати податків і зборів суб'єктом підприємницької діяльності) є довготривалими.

Висновки. Податкові правовідносини є особливим різновидом суспільних відносин, які виникають із метою забезпечення законних публічних і приватних інтересів їх учасників через регламентоване нормою права коло суб'єктивних прав та обов'язків у сфері оподаткування. Увесь спектр податкових правовідносин є системою їх різновидів, що варіюються залежно від обраного критерію класифікації та може бути представлений таким чином: майнові, організаційні та змішані; такі, що виникають між державою та платниками, державою, з однієї сторони, й органами місцевого самоврядування, контролюючими органами, іноземними державами (юрисдикціями), з іншої; контролюючими органами та платниками стосовно взаємних прав і обов'язків і механізму їх реалізації; абсолютні та відносні; горизонтальні та вертикальні; активні та пасивні; регулятивні, охоронні та комплексні; матеріальні та процесуальні; короткотривалі та довготривалі; прямого та непрямого оподаткування тощо.

Список літератури:

1. Податкове право : посібник / І.М. Бондаренко, О.О. Головашевич, М.І. Дамірчиєв та ін. ; за ред. О.О. Головашевича. Харків : Право, 2018. 222 с.

2. Податкове право : навчальний посібник / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильнік та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с.

3. Колесникова С.А. Налоговые отношения в экономической системе общества : дисс. … канд. экон. Наук : 08.00.01. Воронеж. гос. ун-т. Воронеж, 2004. 162 с.

4. Кучерявенко М.П. Співвідношення регулятивних та охоронних правовідносин у процедурному регулюванні оподаткування. *Проблеми законності*. 2010. № 111. С. 75–83.

5. Алексеев С.С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. Москва : Юрид. лит., 1966. 204 с.

6. Бутнев В.В. Несколько замечаний к дискуссии о теории охранительньїх 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.

7. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : монографія. Харків : Право, 2009. 320 с.

8. Махиніч Н.В. Процесуальні норми податкового права : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2017. 234 с.

9. Финансовое право Российской Федерации : учебник / отв. ред. М.В. Карасева. Москва : Юрист, 2002. 576 с.

10. Пасічна І.О. Податкові правовідносини в Україні: стан та перспективи розвитку : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2014. 20 с.

Filipovich I.O. CLASSIFICATION OF TAX RELATIONSHIPS IN THE DOCTRINE OF TAX LAW IN UKRAINE

The article is an attempt of generalization of the existing approaches to the issue of classification of tax relationships taking into account its importance in the context of building due tax regulation in Ukraine. The need for such approach is determined by the dynamic development of tax relationships under the impact of globalization, world economic crisis and technological innovations. Based on the results of the research it is concluded that all the spectrum of tax relationships is a system of types that might change in dependence from the criteria of classification. Following this approach, the author describes different types of tax relationships including the key ones based on the set of criterions: 1) criteria of nature of relations that are object of regulation – property, organizational and mixed; 2) criteria of subjects – relations existing between state and taxpayers, state and local self-administration authorities, state and controlling authorities, states and foreign tax authorities (jurisdictions), tax authorities and taxpayers concerning right and obligations and the mechanism of their realization; 3) criteria of detailing – absolute and relative; 4) criteria of method of regulation – vertical and horizontal; 5) criteria of direction of regulative function – active and passive; 6) criteria of functions of tax norms – regulative, protective and complex; 7) criteria of character of tax norms – material and procedural; 8) criteria of time – short-term and long-term. The features of such types of tax relationships need to be considered in the process of searching optimal model of relations with taxpayers. The opposite option results in less effective level of tax regulation that is not acceptable in the context of difficult economic situation in Ukraine.

Key words: *tax relationships, classification of legal relationships, taxation, tax law.*