

**ОКРЕМІ ПИТАННЯ ЮРИДИЧНОГО ЗМІСТУ
ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН**

Пасічна І.О., к.ю.н., старший викладач
кафедри державного управління і права

Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка

У науковій статті юридичний зміст податкових правовідносин розглядається як сукупність суб'єктивних податкових прав та юридичних обов'язків. Визначено, що юридичний зміст встановлений у моделі податкових правовідносин, закріпленій нормами податкового права у процесі нормотворчої діяльності уповноважених суб'єктів. Акцентовано увагу на тому, що юридичний зміст за наявності визначених законом обставин забезпечує перетворення моделі податкових правовідносин у реальні відносини.

Ключові слова: податкове правовідношення, юридичний зміст, фактичний зміст, суб'єктивне право, юридичний обов'язок, модель податкового правовідношення, юридичний факт.

В научной статье юридическое содержание налоговых правоотношений рассматривается как совокупность субъективных налоговых прав и юридических обязанностей. Определено, что юридическое содержание установлено в модели налоговых правоотношений, закрепленной нормами налогового права в процессе нормотворческой деятельности уполномоченных субъектов. Акцентируется внимание на том, что юридическое содержание при наличии определенных законом обстоятельств обеспечивает преобразование модели налоговых правоотношений в реальные отношения.

Ключевые слова: налоговое правоотношение, юридическое содержание, фактическое содержание, субъективное право, юридическая обязанность, модель налогового правоотношения, юридический факт.

Pasichna I.O. SPECIAL QUESTIONS OF THE LEGAL CONTENT OF TAX RELATIONS

The author examines the legal content of tax law relations as a set of subjective tax rights and obligations in scientific articles. The investigator determines that legal content set in the model of tax law relations, which is enshrined in the provisions of the tax law in the rulemaking authorized subjects. The author focuses on the fact that the legal meaning converts models into real tax legal relations by legally specified circumstances.

Key words: tax legal relations, legal content, actual content, subjective right, legal obligation, model of tax relations, legal fact.

Постановка проблеми. До актуальних і проблемних питань змісту правовідносин неодноразово зверталися у своїх працях не лише науковці з теорії права, а й галузевих юридичних наук, але незважаючи на це зазначені питання все ще потребують подальших як загальнотеоретичних, так і галузевих досліджень.

Дослідження змісту податкових правовідносин потребує з'ясування низки питань, насамперед, це стосується понять „юридичний зміст правовідносин”, „матеріальний зміст правовідносин”, встановлення їх взаємозв'язку, аналізу та уточнення співвідношення змісту з нормативною моделлю податкових правовідносин та вирішення інших питань, які мають значення для науки фінансового права. Визначення поняття юридичного змісту податкових правовідносин має і практичне значення, оскільки дозволяє виявити співвідношення з реальною поведінкою суб'єктів податкових правовідносин, яка підпадаючи під регулюючий вплив норм податкового права має юридично значущі наслідки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз змісту податкових правовідносин зустрічається у працях науковців з фінансового права, зокрема Л.К. Воронової, О.О. Дмитрик, М.В. Карасьової, М.П. Кучерявенка, П.С. Пацурківського, В.Д. Чернадчука та інших. Однак єдиного підходу щодо розуміння змісту правовідносин в фінансово-правовій науці не вироблено. Одні науковці під змістом правовідносин розуміють реальну взаємодію (поведінку) [1, с. 210], інші – суб'єктивні права та юридичні обов'язки. Так, О.І. Харитоновна говорить про зміст правовідносин як про єдине поняття, що охоплює суб'єктивні права й обов'язки останніх, оскільки юридичний зв'язок між певними суб'єктами (взяті у сукупності суб'єктивне право та юридичний обов'язок) за своєю сутністю є ніщо інше як власне правове відношення за участю цих суб'єктів [2, с. 58]. Деякі дослідники пропонують поділяти зміст правовідносин на матеріальний та юридичний і визначають, що юридичний зміст як сукупність суб'єктивних прав та обов'язків властивий тільки правовідношенню, тоді як матеріальний зміст у момент виникнення правовідношення може і не існувати [3, с. 431].

Метою статті є дослідження юридичного змісту податкових правовідносин, його зв'язку з матеріальним змістом (реальною поведінкою суб'єктів).

Виклад основного матеріалу. Фактичним (матеріальним) змістом фінансових правовідносин є реальна поведінка їх суб'єктів, тоді як юридичним змістом – суб'єктивні юридичні права й обов'язки, що встановлено фінансово-правовою нормою. Фактичний зміст пов'язує фінансові правовідносини з реальними відносинами, а юридичний є правовим засобом формування й забезпечення фактичного змісту [4, с. 32–33].

Суб'єктивне право – це надана й охоронювана державою можливість (свобода) суб'єкта за своїм баченням задовольняти ті інтереси, які передбачені об'єктивним правом. Право, що належить суб'єкту, є суб'єктивним правом тому, що тільки від волі суб'єкта залежить, як ним

розпорядитись [5, с. 315]. Суб'єктивне право також визначається як закріплена за уповноваженою особою з метою задоволення її інтересів міра можливої поведінки в цьому правовідношенні, забезпечена накладенням обов'язків на інших осіб [6, с. 36–37]. На думку М.В. Цвіка, суб'єктивне право – це гарантована правом і законом міра можливої або дозволеної поведінки особи, яка належить суб'єкту незалежно від того, перебуває він у правових відносинах з іншими суб'єктами чи ні [7, с. 343].

В юридичній науці акцентовано увагу на тому, що не слід ототожнювати суб'єктивне право і правомочність, оскільки суб'єктивне право є ширшим за конкретну правомочність. Правомочністю є складова частина змісту суб'єктивного права, що становить конкретну юридичну можливість. Істотними елементами суб'єктивного права є такі правомочності: правомочність на власні позитивні дії (правовикористання), правомочність на чужі дії (правовиконання), правомочність домагання (правозахист) [8, с. 352–353].

Право вимоги у податкових правовідносинах є правомочністю, яка полягає у можливості вимагати виконання податкового обов'язку. За рахунок права вимоги, яке виступає своєрідним допоміжним засобом, досягається забезпечення виконання податкового обов'язку зобов'язаною особою, що фактично породжує дії останньої за рахунок застосування права вимоги контролюючими органами [3, с. 438]. У податкових правовідносинах суб'єктивне юридичне право не обмежується правом вимоги владного суб'єкта, але й забезпечується правом домагання для забезпечення виконання податкового обов'язку зобов'язаною особою. Для цього владний суб'єкт, держава, реалізуючи податкове право домагання, застосовує засоби державного примусу як вплив на правопорушника. З цього приводу С.С. Алексєєв зауважує, що домагання є своєрідним продовженням обов'язкового елемента будь-якого суб'єктивного права – права вимоги [9, с. 315–316]. Право домагання полягає перш за все у застосування державою заходів примусового характеру до порушника податкового

законодавства. Платник податків і зборів зобов'язаний перетерпіти заходи, що до нього застосовуються через невиконання ним податкового обов'язку.

Натомість в юридичній літературі висловлено думку про наявність четвертої правомочності у складі суб'єктивного права як можливості користуватися на підставі цього права певним соціальним благом [7, с. 343]. Проте виділення такої правомочності, на нашу думку, є зайвим і невиправданим, тому що користування певним соціальним благом передбачає перша правомочність – правомочність на власні позитивні дії (правовикористання).

Юридичними правами наділені уповноважені (владні) суб'єкти і зобов'язані суб'єкти податкових правовідносин. Права й обов'язки владних суб'єктів є, як правило, процесуальними. Крім того, до прав посадових осіб контролюючих органів належать такі, що не пов'язані безпосередньо з податками: звертатися до суду щодо припинення юридичної особи та припинення підприємницької діяльності фізичною особою – підприємцем; звертатися до суду щодо визнання недійсними установчих (засновницьких) документів суб'єктів господарювання; звертатися до суду щодо застосування санкцій, пов'язаних із заборонаю організації та проведення азартних ігор на території України. Такі права реалізуються в опосередковано грошових правовідносинах, які й забезпечують розвиток грошових (власне податкових) правовідносин.

Юридичні права та обов'язки – це рівнозначні елементи правовідношення, хоча зміст їх неоднаковий. Без їх взаємозв'язку і взаємодії суспільне життя та його відтворення в цивілізованій правовій формі були б неможливими. В цьому контексті слід говорити, що немає прав без обов'язків, як обов'язків без прав [5, с. 315]. Так, суб'єктивне податкове право не може існувати без суб'єктивного податкового обов'язку. Суб'єктивний обов'язок – приписана зобов'язаній особі в цілях задоволення інтересів уповноваженої міра необхідної поведінки в цьому правовідношенні,

забезпечена наданням останній можливості вимагати від зобов'язаної особи виконання обов'язку, спираючись на апарат державного примусу [6, с. 37]. Юридичний обов'язок визначається також як передбачена законодавством і охоронювана державою необхідність належної поведінки учасника правового відношення в інтересах правомочного суб'єкта [5, с. 317].

Структура суб'єктивного юридичного обов'язку є зворотною стороною суб'єктивного юридичного права і складається із трьох елементів: необхідності зобов'язаного суб'єкта здійснювати певні дії (активні обов'язки) або утриматися від них (пасивні обов'язки); необхідності зобов'язаного суб'єкта реагувати на законні вимоги уповноваженої сторони; необхідності нести юридичну відповідальність [8, с. 354].

Досліджуючи податкові правовідносини, С.Д. Ципкін зазначає, що основний зміст податкового правовідношення складає обов'язок платника податків і зборів внести певну суму в державний бюджет у чітко встановлені строки, вказані в законі чи постанові уряду [10, с. 66]. Як вважає Н.І. Хімичева, основним змістом податкового правовідношення є обов'язок платника податків і зборів внести в бюджетну систему або позабюджетний державний (місцевий) фонд грошову суму відповідно до встановлених ставок і в передбачені строки, й обов'язок компетентних органів забезпечити сплату податків. Невиконання платниками податків і зборів свого обов'язку має наслідком нанесення матеріальної шкоди державі або муніципальному утворенню, обмежує їх можливості з реалізації своїх завдань і функцій [11, с. 333–334]. Натомість основним змістом податкових правовідносин, Н.Ю. Пришва вважає, “забезпечений державним примусом обов'язок платника внести до бюджету чи державного (публічного) позабюджетного фонду певну суму грошових коштів” [12, с. 75]. Як бачимо, представники фінансово-правової науки наголошують на внесенні певної суми грошових коштів до публічних фондів грошових коштів, в результаті чого відбувається формування цих фондів.

Права й обов'язки учасників як елементи правовідносин, їхній зв'язок є вираженням належного і як такі створюють лише можливість певної поведінки. Як би точно не була визначена модель поведінки в сукупності прав та обов'язків учасників, це все-таки ще можливість, а не дійсність. Виникнення в особи чітко визначених прав і обов'язків, установлення певних санкцій у випадку порушення обов'язків являють собою реальність, дійсність. Але ця реальність, дійсність особливого роду. Правове розпорядження, що міститься в нормі, конкретизоване у застосуванні до учасників у вигляді їхніх прав і обов'язків, перетвориться в дійсність тоді, коли воно буде співвіднесено з реальною поведінкою [13, с. 209].

Як справедливо зазначає Д.М. Лук'янець, “юридичний зміст – це нормативна модель відносин, а фактичний зміст – реальне втілення цієї моделі” [14, с. 12]. Між фактичним і юридичним змістом існує тісний взаємозв'язок: фактичний зміст пов'язує податкові правовідносини з реальними відносинами, а юридичний зміст, встановлений у моделі податкових правовідносин, забезпечує перетворення моделі податкових правовідносин у реальні відносини. Юридичний зміст, закріплений у моделі податкових правовідносин, забезпечує можливість трансформації моделі за визначених законом обставин (юридичних фактів) у реальні податкові відносини, й одночасно становить сукупність суб'єктивних юридичних прав та обов'язків, їх взаємозв'язків.

Реальна поведінка учасників правовідносин детермінована їх інтересами. Змістом податкових правовідносин є належне й безумовне виконання платником податків і зборів обов'язків перед державою з метою забезпечення задоволення її публічних інтересів. Отже, в податкових правовідносинах домінує публічний інтерес держави у надходженні податків і зборів до публічних фондів грошових коштів. Сама ж поведінка суб'єктів спрямована на досягнення певного результату.

Великий тлумачний словник сучасної української мови визначає модель як “зразок, що відтворює, імітує побудову і дію якого-небудь об'єкта,

використовується для одержання нових знань про об'єкт...; уявний чи умовний (зображення, опис, схема і т. д.) образ якого-небудь об'єкта, процесу або явища, що використовується як його “представник” [15, с. 535]. Отже, модель – це зразок (еталон), образ, а тому стосовно теми нашого дослідження під моделлю розвитку податкових правовідносин будемо розуміти зразок (еталон) податкових правовідносин. Модель податкових правовідносин створюється нормами податкового права, які є результатом нормотворчої діяльності уповноважених суб'єктів. З огляду на це така модель є результатом нормотворчої діяльності держави. У процесі нормотворчої діяльності держава створює норми, якими закріплює таку модель податкових правовідносин, втілення якої у реальних податкових правовідносинах, забезпечувало б задоволення публічних інтересів держави та її адміністративно-територіальних одиниць щодо формування доходів фондів грошових коштів.

У зв'язку з тим, що модель податкових правовідносин створюється нормами податкового права, вона є нормативною моделлю. Фактична модель податкових правовідносин – це реальні податкові правовідносин, які виникають у податковій дійсності між суб'єктами податкових правовідносин.

Суб'єктивні права та юридичні обов'язки як елементи змісту податкових правовідносин закріплюються в нормативній моделі, яка створюється для кожного з варіантів поведінки суб'єктів. Обравши конкретний варіант поведінки, що відповідає певній моделі податкових правовідносин, суб'єкти повинні будувати свої відносини відповідно до встановленої для цього варіанту моделі.

Реальна поведінка суб'єкта податкового правовідношення різноманітніша і, як правило, відтворює не один, а декілька варіантів поведінки, враховує особливості правового статусу суб'єкта, результативні показники діяльності, від яких залежить об'єкт оподаткування, тощо. Це пов'язано з тим, що більшість податкових відносин є складними, в них реалізуються декілька взаємопов'язаних суб'єктивних податкових прав та

обов'язків. У складному податковому правовідношенні реалізується декілька моделей, закріплених нормами податкового права. Наприклад, правовідношення податкової застави до платника, що виникає у зв'язку з несплатою податків і зборів. Основним є правовідношення, що виникає відповідно до моделі, закріпленої нормами податкового права щодо обов'язку зі сплати податку, а похідним є забезпечувальне (охоронне) податкове правовідношення, яке виникає у випадку відхилення від моделі основного податкового правовідношення, і спрямоване на забезпечення виконання податкового обов'язку.

Юридичний зміст податкових правовідносин забезпечує можливість переходу (трансформації) до реальних правовідносин на підставі існування визначених законом обставин – юридичних фактів. Поняття юридичного факту об'єднує два протилежних, але нерозривно пов'язаних моменти: це явища дійсності – дія чи бездіяльність (матеріальний аспект), що породжує внаслідок указівки норм права певні правові наслідки (юридичний момент) [16, с. 281].

Гіпотези норм податкового права встановлюють юридичні факти по-різному, зокрема як: виникнення грошового зобов'язання (п. 54.2 ст. 54 Податкового кодексу України – далі ПК України); обов'язкові умови для здійснення повернення сум грошового зобов'язання (п. 43.3 ст. 43 ПК України); підстави виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку (п. 37.1 ст. 37 ПК України); виникнення податкового обов'язку (п. 31.1 ст. 31 ПК України); обставини, з якими Податковий кодекс України пов'язує сплату податку (п. 37.2 ст. 37 ПК України); виникнення податкових зобов'язань (п. 14.1.266 ст. 14 ПК України); будь-яка з подій, що сталася раніше (п. 187.1 ст. 187 ПК України) [17].

Норма податкового права і податкова правосуб'єктність є загальними передумовами, а юридичний факт – одиничною основою руху податкового правовідношення. Наприклад, платник податку на додану вартість має право на податковий кредит, що разом з нормою податкового права є

передумовами виникнення податкового правовідношення з нарахування податкового кредиту. Гіпотезою норми податкового права встановлено, що дата виникнення права на податковий кредит визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку чи дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг).

Наявність юридичного факту перетворює можливе у дійсне (суб'єкта права у суб'єкта правовідносин), правову абстракцію (суб'єктивні права та обов'язки) в правову реальність (їх реалізацію), здійснює перехід від загального до конкретного (загальні права суб'єктів проектується на конкретні правовідносини), і тим самим конструюються правовідносини [18, с. 474]. Юридичні факти забезпечують перетворення (конструювання) нормативної моделі податкових правовідносин у реальні правовідносини. Юридичний факт ніби "оживляє" норми податкового права. Факти створюють перехід від правової абстракції (правової моделі), визначеної нормами податкового права до правової реальності, якою є податкові правовідносини. Якщо реальна поведінка суб'єктів податкових правовідносин відповідає моделі, закріпленій у нормах податкового права, виникають регулятивні правовідносини. Неправомірною поведінкою перетворює модель податкових правовідносин в охоронні податкові правовідносини.

Висновки. Підсумовуючи наведені міркування, ми прийшли до висновку, що юридичний зміст податкових правовідносин – це нормативна модель відносин, натомість фактичний зміст є реальним втіленням цієї моделі. Юридичним змістом податкових правовідносин можна визнати суб'єктивні права і юридичні обов'язки, що забезпечують можливість трансформації моделі податкових правовідносин за визначених законом обставин (юридичних фактів) у реальну поведінку суб'єктів цих відносин, детерміновану публічними інтересами і спрямовану на досягнення відповідного результату – формування публічних фондів грошових коштів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Явич Л. С. Общая теория права / Явич Л. С. – Ленинград : Изд-во Ленинградского ун-та, 1976. – 288 с.
2. Харитоновна О. І. Адміністративно-правові відносини (проблеми теорії) / Харитоновна О. І. – О. : Юридична література, 2004. – 328 с. – (Одеська національна юридична академія).
3. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. / Кучерявенко Н. П. – Харьков : Легас, 2002 – . –
Т. 2 : Введение в теорию налогового права. – 2004. – 600 с.
4. Фінансове право України : підручник для студ. вищ. навч. Закладів / [Бех Г. В., Дмитрик О. О., Криницький І. Є. та ін.]; за ред. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2004. – 320 с. – (Мін-во освіти і науки України).
5. Хропанюк В. Н. Теория государства и права : [учеб. пособие для вузов] / В. Н. Хропанюк ; [под ред. В. Г. Стрекозова]. – М. : ДТД, 1996. – 384 с.
6. Толстой Ю. К. К теории правоотношения : [монография] / Толстой Ю. К. – Ленинград : Из-во Ленинградского ун-та, 1959. – 88 с.
7. Загальна теорія держави і права : [підручник для студентів юридичних спеціальностей вищих навчальних закладів] / [Цвік М. В., Ткаченко В. Д., Богачова Л. Л. та ін.]; за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. – Харків : Право, 2002. – 432, [1] с. – (Міністерство освіти і науки України, Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого).
8. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : [підручник] / Скакун О. Ф. – Харків : Консум ; Нац. ун-т внутр. справ, 2001. – 656 с.
9. Алексеев С. С. Проблемы теории права : курс лекций : в 2 т. / Алексеев С. С. – Свердловск : Мин-во высшего и среднего спец. образования РСФСР ; Свердловский юрид. ин-т, 1972–1973. –

- Т. 1 : Основные вопросы общей теории социалистического права. – 1972. – 396 с.
- 10.Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР : правовые вопросы : [монография] / Цыпкин С. Д. – М. : Юрид. лит., 1973. – 222 с.
 - 11.Финансовое право : ученик / [Горбунова О. Н., Крохина Ю. А., Писарева Е. Г. и др.] ; под ред. Н. И. Химичевой. – [3-е изд.]. – М. : Юристъ, 2004. – 749 с.
 - 12.Пришва Н. Ю. Податкове право : навч. посібник / Пришва Н. Ю. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 368 с.
 - 13.Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении : [монография] / Халфина Р. О. – М. : Юрид. лит., 1974. – 345 с.
 - 14.Лук'янець Д. М. Адміністративно-деліктні відносини в Україні : теорія та практика правового регулювання : [монографія] / Лук'янець Д. М. – Суми : Університетська книга, 2006. – 367 с.
 - 15.Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / [уклад. Бусел В. Т.]. – К. ; Ірпінь : ВТФ Перун, 2002. – 1440 с. – (М-во освіти і науки України).
 - 16.Общая теория государства и права : [академический курс в 2-х томах] / под ред. проф. М. Н. Марченко. – М. : Издательство “Зерцало”, 1998 – . –
Т. 2 : Теория права. – 1998. – 640 с.
 - 17.Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
 - 18.Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми : Університетська книга, 2008. – 456 с.