

Сахно Д. С.,  
здобувач кафедри фінансового права  
Університету державної фіiscalnoї служби України

## ПОДАТКОВІ ПРАВОВІДНОСИНИ ЯК СФЕРА ЗЛОВЖИВАННЯ ПРАВОМ

### TAX LEGAL RELATIONS AS A SPHERE OF LAW ABUSE

Статтю присвячено аналізу сутності податкових правовідносин як потенційної сфери зловживання правом. Проаналізовано співвідношення податкових відносин і податкових правовідносин, показано різницю між ними на рівні категорій об'єкта, форми та змісту. Надано авторську дефініцію поняття «податкові правовідносини», сформульовано уявлення про основні за побіжні механізми, що протидіють зловживанню правом у сфері оподаткування.

**Ключові слова:** податкові правовідносини, податкові відносини, зловживання правом, публічний інтерес, приватні інтереси платників податків, податковий обов'язок.

Стаття посвящена аналізу сущності налоговых правоотношений как потенциальной сферы злоупотребления правом. Проанализировано соотношение налоговых отношений и налоговых правоотношений, показано различие между ними на уровне категорий объекта, формы и содержания. Предоставлена авторская дефиниция понятия «налоговые правоотношения», сформулировано представление об основных предохранительных механизмах, противодействующих злоупотреблению правом в сфере налогообложения.

**Ключевые слова:** налоговые правоотношения, налоговые отношения, злоупотребление правом, публичный интерес, частные интересы налогоплательщиков, налоговая обязанность.

The article is devoted to analysis of the essence of tax legal relations as a potential sphere of abuse of the law. The relationship between tax relations and tax legal relations is analyzed, the difference between them is shown on the level of object, form and content categories. The author's definition of tax legal relations is provided, the idea about the basic safety mechanisms that counteract the law abuse in the field of taxation is presented.

**Key words:** tax legal relations, tax relations, abuse of law, public interest, private interests of taxpayers, tax duty.

Для будь-якої держави, яка прагне бути економічно самодостатньою та конкурентоздатною, роль податків, системи оподаткування й основного результату їх дії у виді податкових надходжень бюджетів набуває вирішального значення у функціонуванні ключових державних інституцій і є одною з основних форм взаємодії держави та суспільства. Недаремно ще за часів стародавніх держав на кшталт Стародавнього Риму сплата податків розглядалася як привілей, що його мали тільки повноправні громадяни, які в такий спосіб брали участь у державних справах.

Доволі закономірно, що в сучасному світі вже загальноприйнятим став підхід, за якого значення податків для організації життєдіяльності не тільки не втратило свого масштабу, але й вийшло на новий рівень розвитку. Останній передусім полягає у відокремленні податкових відносин як окремого різновиду суспільно-економічних відносин, формування податкового права як підгалузі права фінансового, кодифікації податкового законодавства, а так само й закріпленні податкового обов'язку одразу на конституційному рівні поряд з основними правами, свободами й обов'язками людини та громадянина.

У той же час характер взаємовідносин між державою та платниками податків зазнав суттєвих змін, які були викликані об'єктивним розвитком продуктивних сил суспільства, поступовим накопиченням капіталу в приватних осіб, загальною тенденцією до автономізації громадян і їх відокремлення від участі в державних справах. Окреслені зміни викликали появу конфронтації та суттєвих розбіжностей

між колись дуже близькими один до одного публічного та приватного інтересів.

Указана тенденція до дистанціювання інтересів у податкових відносинах ще більше посилювалася зі збільшенням обсягу прав учасників податкових відносин на тлі ключового безумовного обов'язку платників податків – своєчасної та повної сплати законодавчо визначеної податкової суми в основні централізовані фонди грошових коштів держави та територіальних громад, а так само внаслідок появи окремого квазіпублічного інтересу посадових осіб державних і контролюючих органів. У результаті надані їм правові можливості учасники податкових відносин почали часто-густо використовувати недобросовісно, зі зловживанням своїми правами, спотворюючи мету закріплення останніх і тим самим завдаючи суттєвої шкоди податковим правоінтересам. Для повноцінного розуміння ситуації, що складається за окреслених обставин, потрібно насамперед розуміти природу й особливості самих податкових правовідносин.

**Метою статті** є висвітлення поняття й сутності податкових правовідносин як різновиду суспільних економічних відносин, у яких унаслідок конфлікту публічного та приватних інтересів може відбуватися зловживання правом з боку їх основних суб'єктів, а саме контролюючих органів і платників податків.

Говорячи про основну мету справляння податків (що полягає у формуванні стабільного й основного джерела надходжень до бюджетів, що потім стають основою фінансування бюджетних програм і заходів, через які держава реалізує свої функції), потрібно

розуміти, що досягнення цієї мети потребує першочергового утворення ланцюга юридичних фактів, які потім стають основою для виникнення податкових правовідносин. Першим із таких юридичних фактів стає оформлення податку в правову законодавчу форму і його закріплення в податковій системі держави. Саме так держава (або територіальні громади в разі встановлення місцевих податків і зборів) реалізує свою податкову правосуб'єктність і стає суб'єктом податкових правовідносин. Надалі свою роль у виникненні податкових правовідносин виконують уже платники податків, які власними свідомими діями формують юридичний зв'язок з об'єктом оподаткування. Після цього й виникають найтипівіші регулятивні податкові правовідносини, коли «спрацьовує» правова норма, що закріплює конкретний податок, у платника податку виникає обов'язок обрахувати й сплатити визначену за закріпленою ставкою суму податкового платежу в бюджет, а в контролюючих органів – правообов'язок перевіряти своєчасність і повноту такого податкового платежу.

Важливо, що податкові правовідносини не можуть виникнути на порожньому місці, і цьому процесу передує низка підготовчих дій, що відповідають за утворення необхідних зв'язків у майбутніх податкових правовідносинах і становить передумовами їх появи. При цьому самі податкові правовідносини є юридичним вираженням регулюваних правом звичайних економічних відносин, що виникають довкола податку як суспільно-економічного явища. Подібна картина притаманна для будь-яких суспільних відносин, врегульованих правом, і визначає їх специфіку. Не випадково Л.С. Явич указував, що місце правовідносин у системі правового регулювання характеризується наявністю подвійного зв'язку [1, с. 120]. З одного боку, такий зв'язок виникає між податковими відносинами й податковими правовідносинами, а з іншого – між податковими правовідносинами й механізмом правового регулювання.

Із приводу цього зв'язку дає пояснення М.П. Кучерявенко, вказуючи, що податкові правовідносини формуються на основі реальних суспільних відносин, що визначають надходження податкових платежів, однак стають такими тільки під впливом податково-правових норм, оскільки суспільні відносини з приводу надходження податків і зборів стають податковими правовідносинами тільки за наявності закріпленого нормою права податкового обов'язку [2, с. 222–223]. С.С. Алексеєв наголошував, що правовідносини в механізмі правового регулювання виконують три основні функції. Правовідносини, по-перше, визначають коло осіб, на яких у той чи інший момент розповсюджується дія конкретних юридичних норм; по-друге, закріплюють конкретну поведінку, якій повинні чи можуть слідувати особи; по-третє, є умовою для можливого застосування спеціальних юридичних засобів забезпечення суб'єктивних прав і правових обов'язків [3, с. 256]. Усі ці закономірності притаманні й податковим правовідносинам, а в останньому випадку йдеться про можливість виникнення охоронних

податкових правовідносин як наслідок податкового правопорушення й початку дії санкції податково-правової норми.

Слід вказати, що в разі порушення податково-правових норм відбуваються зміни в розвитку як податкових правовідносин, так і регулюваних податкових відносин. Так, за цих умов самі податкові відносини стають протиправними, і виникає необхідність застосувати примусові заходи для повернення податкових відносин у правомірну площину. Для цього регулятивні податкові правовідносини заміщаються охоронними податковими правовідносинами, у рамках яких винні особи зазнають впливу державного примусу.

Водночас у податкових правовідносинах чітко простежується й третій вид зв'язку, що виникає між податковими правовідносинами й інтересами їх учасників: публічного інтересу держави й територіальних громад і приватних інтересів платників податків і прирівняних до них осіб (податкових агентів, представників платників). Саме такі інтереси є рушійними силами розвитку податкових правовідносин, і вони відповідають за формування того чи іншого варіанта поведінки їх учасників: як правомірної, так і протиправної. При цьому переїзд поведінки учасників із одної до іншої площини може відбуватися не моментально, а із залученням певних прикордонних станів. Останні виражаються в тому, що зовнішньо дії платників податків або посадових осіб контролюючих органів виглядають цілком правомірно й спираються на ту чи іншу норму права, однак мотив і внутрішній інтерес цих суб'єктів зазнає суттєвих змін. Приміром, платники податків можуть діяти зі свідомою метою як оптимізації (зменшення) своїх податкових зобов'язань, так і прямого ухилення від сплати податків, у результаті чого законні приватні інтереси заміщаються на протиправні приватні інтереси. Так само посадові особи контролюючих органів можуть діяти на шкоду публічному інтересу, неправомірно замістивши останній квазі-публічним інтересом.

Тому саме в окресленому триединому поєднанні (по-перше, податкових відносин і податкових правовідносин; по-друге, податкових правовідносин і механізму правового регулювання; по-третє, податкових правовідносин і інтересів їх учасників) слід розглядати сутність податкових правовідносин. При цьому конкретним наслідком і наочним відображенням таких зв'язків податкових правовідносин є наповнення останніх правами й обов'язками їх сторін. Як цілком справедливо підкреслювала Р.Й. Халфіна, «розглядаючи правовідносини як правову форму, що є абстрагованою від її реального змісту, ми все ще знаходимося у сфері чистої повинності (тобто того, що гіпотетично має бути – Д. С.). Визначаючи власний зміст правовідносин як права й обов'язку їх учасників (а саме до цього зводиться позиція багатьох авторів), ми встановлюємо, якою має бути поведінка суб'єктів у цих умовах» [4, с. 90]. Отже, під час закріплення прав і обов'язків учасників податкових відносин їх первісно абстрактна

конструкція наповнюється власним змістом, що безпосередньо стосується регульованих податкових відносин, використовує здобутки юридичної науки у сфері законотворчої техніки й оптимального сполучення різних елементів механізму правового регулювання, а також у тій чи іншій мірі повинна враховувати не тільки публічний інтерес, а й інтереси платників податків. Подібний підхід до податкових правовідносин слід визнати найбільш зваженим, оскільки він об'єднує мету (правове регулювання податкових відносин), засоби (механізм правового регулювання) і рушійні сили (публічний і приватні інтереси учасників) податкових правовідносин.

У дослідженні податкових правовідносин важливо уникати ототожнення різних за своєю сутністю категорій. Таким, наприклад, є помилкове прирівнювання податкових відносин і податкових правовідносин. Навіть уже з викладеного вище матеріалу можна побачити суттєву різницю між цими явищами. Податкові відносини є об'єктом податково-правового регулювання, а податкові правовідносини належним чином закріплюють сполучення відповідних складових частин механізму правового регулювання, що використовуються для впливу на регулювані податкові відносини. Отже, під загальним об'єктом податкових правовідносин можна розуміти поведінку їх учасників (зобов'язаних (платників податків) і уповноважених (контролюючих органів)).

Треба вказати, що як у загальній теорії права, так і на рівні фінансово-правової доктрини є дискусія з приводу того, що вважати об'єктом правовідносин. Із великої кількості думок із цього приводу наведемо позицію С.С. Алексєєва, який наполягав, що об'єкт правовідносин не можна змішувати з об'єктом правового регулювання. Поведінка людей (сусільні відносини) стає об'єктом правовідносин, якщо їх розглядати як загальне явище. Але коли правовідносини розглядаються як єдність юридичної форми й матеріального змісту, то місце поведінки людей у правовідносинах виявляється вже визначенням: вона утворює матеріальний зміст правовідносин. Якщо ж і тут у висвітленні об'єкта ще раз посилається на поведінку людей, то це виявиться простим повторенням, яке, природно, ні на крок не просуне нас перед. У характеристиці об'єкта правовідносин потрібно виходити не з того, що правовідносини разом з іншими частинами механізму правового регулювання впливають на суспільні відносини, а з особливих функцій суб'єктивних прав і обов'язків. Із цього погляду об'єктом правовідносин є не поведінка людей, а ті явища (предмети оточуючого нас світу), на які спрямовані права й обов'язки, а отже, спрямована саме поведінка учасників правовідносин [5]. У такому підході є своя логіка, яка дозволяє внести більшу ясність до розуміння не тільки об'єкта податкових правовідносин, але й до тих причин (і способів впливу на них), що в подальшому можуть призводити до зловживання учасниками податкових правовідносин наданими їм правами.

Відомий сучасний учений у галузі фінансового права І.І. Кучеров також звертає увагу на зазначену

проблему. Він указує, що поняття об'єкта правовідносин викликає в теорії права найбільші суперечки. У результаті дослідження висловлених поглядів можна говорити про наявність двох основних позицій із проблеми об'єкта правовідносин. Перша полягає в тому, що об'єктом правовідносин є поведінка учасників правовідносин. Друга група вчених у якості об'єкта правовідносин визнає матеріальні й нематеріальні блага, на які спрямована поведінка всіх учасників правовідносин (останній погляд у теорії превалює) [6]. І.І. Кучеров указує, що «видеться неможливим зводити об'єкт будь-яких правовідносин, зокрема податкових, тільки до дій, поведінки людей, оскільки вони досить різні, наприклад, у правовідносинах зі сплати податків і у відносинах, що виникають під час проведення податкового контролю» [6]. Так само Й.М.П. Кучерявенко більш широко підходить до розуміння об'єкта податкових правовідносин. Ученій вважає, що об'єктом податкових правовідносин є кошти, предмети, діяльність, що пов'язана з податковим обов'язком. Об'єкт податкових правовідносин, на його переконання, містить весь комплекс явищ, діяльності та дій, які регулюються податковими правовідносинами й пов'язані з предметом правовідносин [7, с. 194–200]. Ми вважаємо, що слід підтримати наведену аргументацію науковців і вважати, що об'єктом податкових правовідносин є ті явища, дії та предмети, що пов'язані з реалізацією учасниками податкових правовідносин їх суб'єктивних прав і юридичних обов'язків.

Відмінності між податковими відносинами й податковими правовідносинами відмічають як науковці в галузі фінансового права, так і вчені, предметом наукового інтересу яких є інститути загальної теорії держави та права. Щодо останнього йдеється про розрізнення понять «суспільні відносини» та «правовідносин». Так, Р.Й. Халфіна наголошує, що правовідносини як єдність форми та змісту не можуть бути предметом правового регулювання, вони вже є результатом правового регулювання. Право регулює суспільні відносини, надаючи певним їх видам форми правовідносин [4, с. 113]. Ця теза для нас уже є зрозумілою хоча б із того, що податкові відносини й податкові правовідносин мають різні об'єкти.

Характерно, що для податкових відносин допустимо є тільки форма правовідносин. За аргументованими зауваженнями М.П. Кучерявенка, «певні відносини можуть існувати або як правовідносини, або як суспільні відносини, не врегульовані нормою права. Особливістю податкових правовідносин є обов'язкове оформлення їх у встановлену правову форму. Незастосування правової форми є право-порушенням, що тягне за собою негативні правові наслідки» [8, с. 92]. Про це вже мізазначали, коли говорили про необхідність наявності охоронних податкових правовідносин, які повертають порушенні податкові відносини до їх правової площини. Отже, можна зробити проміжний підсумок, що податкові правовідносини й податкові відносини знаходяться між собою в особливому діалектичному взаємозв'язку,

де податкові правовідносини становлять форму для суспільних економічних відносин сфери оподаткування. Останні займають місце об'єкта податково-правового регулювання, тоді як матеріальним змістом податкових правовідносин є закріплений в правовій нормі права й обов'язки їх учасників.

Розуміючи сутність зв'язку податкових відносин і податкових правовідносин і підходячи до можливості дати визначення поняття податкових правовідносин, необхідно також указати на місце, що його займає власне податкове право у структурі права. Як указує М.П. Кучерявенко, на сучасному етапі свого розвитку податкове право займає місце складного інституту фінансового права, що регулює основи формування податкових надходжень бюджету, а складний характер інституту податкового права означає його певну ієрархічну структуру [8, с. 68].

Отже, податкові правовідносини стають однією з категорій правовідносин фінансових. За визначенням М.П. Кучерявенка, податкові правовідносини як різновид фінансових є особливим видом суспільних відносин, що виникають відповідно до податкових норм (регулюють установлення, зміну й скасування податкових платежів) і юридичних фактів, учасники яких наділені суб'єктивними правами й мають юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків і зборів у бюджети [8, с. 92, 93]. Ураховуючи особливості зв'язку податкових відносин і податкових правовідносин, можемо сформувати авторське визначення останніх. На нашу думку, податкові правовідносини є особливим різ-

новидом фінансово-правових відносин, які спрямовані на забезпечення формування надходжень податків і зборів до бюджетів шляхом закріплення податкового обов'язку платників податків, визначення інших юридичних обов'язків і надання прав платникам податків, прирівняним до них особам і контролюючим органам під загрозою застосування визначених заходів державного примусу й настання для винних осіб негативних юридичних наслідків. Саме наявність такого державного примусу має утримувати як платників податків, так і вповноважені контролюючі органи і їх посадових осіб від зловживання правами у сфері оподаткування.

Таким чином, ми дослідили сутність податкових правовідносин як сферу можливих зловживань із боку їх учасників, здійснили їх відмежування від суміжних категорій і сформували авторське поняття податкових правовідносин. Це дозволило підкреслити важливість комплексного підходу до сутності податкових правовідносин, коли є зв'язки між собою; податкових відносин і податкових правовідносин; податкових правовідносин і механізму правового регулювання; податкових правовідносин і інтересів їх учасників. Саме публічний і приватні інтереси учасників податкових відносин є рушійними силами виникнення та розвитку останніх. Утримувати цей процес у правовій площині і не допускати зловживань у податкових відносинах – одне з основних завдань податково-правового регулювання, для чого в уповноважених органів є можливість застосування заходів державного примусу.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Явич Л.С. Право и общественные отношения. Основные аспекты содержания и формы советского права. Москва: Юридическая литература, 1971. 152 с.
2. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6-ти т. Т. 2: Введение в теорию налогового права. Харьков: Легас, 2004. 600 с.
3. Алексеев С.С. Проблемы теории права: курс лекций: в 2-х т. Т. 1: Основные вопросы общей теории социалистического права. Свердловск: Свердл. юрид. ин-т, 1972. 396 с.
4. Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. Москва: Юрид. лит., 1974. 348 с.
5. Алексеев С.С. Собрание сочинений: в 10-ти т. Т. 3: Проблемы теории права: Курс лекций. Москва, 2010. 781 с.
6. Налоговое право. Общая часть: учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. И.И. Кучерова. Москва: Издательство Юрайт, 2014. 760 с. (Серия: Бакалавр. Академический курс).
7. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 2-х т. Т. 1: Общая часть / под ред. Д.М. Щекина. Москва: Статут, 2009. 863 с.
8. Кучерявенко М.П. Податкове право України: підручн. Харків: Право, 2012. 528 с.