

Литвиненко Дар'я Олександрівна,

студентка Національного юридичного університету імені Ярослава мудрого, 61001, м. Харків, пр. Ю. Гагаріна 39/133, тел. 0668002203, e-mail: darlitv88@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-3239-8776>

Шульга Тетяна Михайлівна,

кандидат юридичних наук, доцент кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, тел. 0577049302 e-mail: t.m.shulga@nlu.edu.ua , <https://orcid.org/0000-0001-8223-5812>

ВЗАЄМВІДНОСИНИ ДЕРЖАВИ ТА ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

Анотація. Безумовно, що для кожної економічно розвиненої держави, важливість системи оподаткування та безпосередньо процесу справляння податків і зборів, складно переоцінити. Оскільки саме за рахунок надходження останніх здійснюється формування дохідних частин бюджетів. Податкові правовідносин характеризуються, передусім, як форма взаємодії держави та суспільства, бо ще за стародавніх часів долучатися до управління та вирішення державних справ мали можливість лише повноправні громадяни, які сплачували податки. За умов сьогодення податки, як основа організації цивілізованої спільноти, складають вагомую частину нашого життя через свою особливу роль. Суспільна значущість податкових правовідносин призвела до встановлення на рівні Конституції (ст. 67) обов'язку кожного сплачувати податки і збори, а в подальшому – й до кодифікації податкового законодавства.

Податковий кодекс України закріплює зміст податкових правовідносин, порядок, форми та методи встановлення податків і зборів, контроль за дотриманням податкового законодавства та відповідальність у разі його порушення. Саме суб'єктивні права та обов'язки складають інтерес даної статті в розрізі наявності чи відсутності балансу інтересів платників податків та владної сторони у податкових правовідносинах.

Безумовно, відносини між державою та платниками податків зазнали суттєвих змін. Так останні стали віддаленими від справ держави, початком чого був поштовх на розвиток можливостей спільноти, примноження активів фізичних осіб та їх прагнення до особової незалежності. Як наслідок – вбачається наявність певної відмінності між публічними та приватними інтересами в сфері податкових правовідносин. Сплата податку до бюджету відповідного рівня, як вираз обов'язкової та безумовної форми реалізації обов'язку платника податків та розширення переліку прав учасників податкових правовідносин, можна сказати й послугували виникненню віддаленості між окресленими інтересами.

Зазначене вище, стало певним підґрунтям для використання учасниками податкових відносин наданих їм прав доволі несумлінно, а деякою мірою, й навіть вдаючись до зловживання цими правами. Звісно, такий стан справ негативно впливає на регулювання податкових правовідносин, не відповідає меті останніх та, як наслідок,

породжує відсутність зацікавленості платників податків у виконанні основного податкового обов'язку.

Ключові слова: податкові правовідносини, приватний інтерес, публічний інтерес, податковий обов'язок, суб'єктивні права.

Lytvynenko Daria Oleksandrivna,

student of Yaroslav Mudryi National Law University, 61001, Kharkiv, 39/133 Gagarina av., tel.0668002203, e-mail: darlity88@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-3239-8776>

Shulga Tetiana Mykhailivna,

PhD in Law, Associate Professor of Financial Law Yaroslav Mudryi National Law University, tel. 0577049302 e-mail: t.m.shulga@nlu.edu.ua, <https://orcid.org/0000-0001-8223-5812>

RELATIONS BETWEEN THE STATE AND TAXPAYERS IN TAX LEGAL RELATIONS

Abstract. Of course, for every economically developed country, the importance of the tax system and the process of collecting taxes and fees is difficult to overestimate. Because it is due to the receipt of the latter is the formation of revenue parts of budgets. Tax relations are characterized, first of all, as a form of interaction between the state and society, because even in ancient times only full-fledged citizens who paid taxes had the opportunity to join the management and resolution of public affairs. In today's world, taxes, as the basis of the organization of a civilized community, are an important part of our lives because of their special role. The social significance of tax relations has led to the establishment at the level of the Constitution (Article 67) of the obligation of everyone to pay taxes and fees, and later – to the codification of tax legislation.

The Tax Code of Ukraine establishes the content of tax relations, the procedure, forms and methods of establishing taxes and fees, control over compliance with tax legislation and liability in case of violation. It is the subjective rights and obligations that are of interest to this article in terms of the presence or absence of a balance of interests between taxpayers and the authorities in tax relations.

Of course, the relationship between the state and taxpayers has changed significantly. Thus, the latter became remote from the affairs of the state, the beginning of which was the impetus for the development of community opportunities, increasing the assets of individuals and their desire for personal independence. As a result, there is a difference between public and private interests in the field of tax relations. Payment of tax to the budget of the appropriate level, as an expression of the obligatory and unconditional form of realization of the taxpayer's obligation and expansion of the list of rights of participants of tax relations, can be said and served to create distance between the outlined interests.

The above has become a basis for the use of the rights granted by the participants in tax relations quite dishonestly, and to some extent, and even resorting to the abuse of these rights. Of course, this state of affairs has a negative impact on the regulation of tax relations, does not meet the purpose of the latter and, as a consequence, creates a lack of interest of taxpayers in fulfilling the basic tax obligation.

Key words: tax relations, private interest, public interest, tax liability, subjective rights.

Постановка проблеми. Податкове право регулює податкові правовідносини, які характеризуються нерівністю їх суб'єктів, що виходить із самої суті таких правовідносин. На сьогодні, є необхідність дослідження змісту податкових правовідносин у розрізі дотримання балансу інтересів задля якісної взаємодії держави та платників податків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження складають праці таких фахівців у галузі податкового права, як Д.С.Сахно [1], А.С.Романова [2], О.І.Баїк [6], Н.С.Хатнюк [10], В.І.Теремецький [9], Є.В.Лакушева [13], І.О.Пасічна [7], О.А.Куций [8], О.А.Топча [12], Д.О.Гетманцев [4], О.О.Семчик [3], В.А.Вдовічен [5].

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Аналіз наукових праць та їх дослідження, з метою виявлення у податкових правовідносинах фактів зловживання правами владної сторони та визначення проблем у дотриманні балансу приватних і публічних інтересів.

Виклад основного матеріалу. Для об'єктивного оцінювання ситуації, яка має місце за умов сьогодення, необхідно спочатку з'ясувати, що таке податкові відносини, як вони виникають та власне їх правову природу. Потреба справляння податків і зборів виникає передусім через те, що вони складають основу бюджетних надходжень, за допомогою чого держава здійснює реалізацію бюджетних програм за рахунок їх фінансування. Підставою для виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин є певні юридичні факти, що закріплені на законодавчому рівні у податковій системі держави чи територіальної

громади. Таке закріплення слугує реалізацією держави свого суверенітету та податкової правосуб'єктності. Наступним є формалізація об'єктом оподаткування податкового обов'язку для платника податків. Тобто виникнення податкового обов'язку платника податку відбувається за певних обставин відповідно до Податкового кодексу України, натомість на податкові органи покладається обов'язок контролю за його виконанням [1, с. 331-332].

Суть відносин «держава-людина» розкривається в межах природно-правового підходу. Так людина є безпосередньо основою спільноти до створення державою певних умов для суспільного функціонування. Звісно, без існування держави за сучасних умов людина не може повноцінно жити у суспільстві, однак перевага надається саме їй. Ідеальними такі відносини могли би бути на засадах рівності, але з визнанням за людиною пріоритетної значущості [2, с. 389].

О. Семчик акцентує увагу, на тому що державу треба розглядати: як суб'єкт влади, який наділений правами щодо визначення правил поведінки суб'єктів фінансових правовідносин, гарантії та відповідальності у зазначених правовідносинах, та як зобов'язаний суб'єкт, що має певні обов'язки й несе відповідальність у разі порушення фінансового законодавства. [3, с. 87].

Схожу думку висловив Д. Гетманцев, який зазначив, що держава у фінансових правовідносинах виконує подвійну роль, що дозволяє їй за допомогою імперативного методу здійснювати вплив як на підпорядкованих суб'єктів, так і на власне себе. Тим самим у податкових правовідносинах держава як владний суб'єкт може

виступати й зобов'язаною стороною. [4, с. 134]. Враховуючи публічний характер податкових правовідносин держава є обов'язковим їх учасником самостійно або через податкові органи. Відповідно до зазначеного держава здійснює врегулювання податкових відносин між зазначеними органами та платниками податків і зборів.

Для повного розкриття ролі держави в податкових правовідносинах необхідно зробити увагу на владний характер, який їм притаманний. Так держава, як носій влади здійснює: законодавчу функцію, ухвалюючи положення щодо врегулювання податкових правовідносин; спрямування своєї діяльності на забезпечення визначеної податкової політики на державному та місцевому рівнях; захист суб'єктів податкових правовідносин у разі порушення їх конституційних прав. [5, с. 82].

З вищезазначеного можна зробити висновок, що публічний характер податкових правовідносин обумовлюється участю у них державної влади, а їх реалізація здійснюється на засадах імперативності. Очевидним є те, що в податкових правовідносинах наявна нерівність учасників, тобто має місце підпорядкованість платника податків податковим органам [6, с.221].

Положення держави у якості як організатора податкових правовідносин, так і власника надходжень зумовлено тим, що вказані відносини є грошовими – як вид фінансових. Фінансова діяльність держави реалізується за рахунок організації та розподілу коштів через формування грошових фондів для наступного їх використання. Податковий кодекс України, регулюючи податкові правовідносини, використовує поняття ціни, доходів, вартості та

ін., що слугує критерієм визначення їх грошового характеру. Знов-таки, рух коштів (у формі податків) знизу вгору характеризується податковим обов'язком платника та правом вимоги держави на його виконання [7, с.189-190].

Очевидним є те, що в податкових правовідносинах наявний певний взаємозв'язок їх учасників, виражений у відповідних правах та обов'язках. О. Куций зазначає, що загальний правовий статус людини та громадянина відображає суб'єктивні права фізичної особи у податкових правовідносинах, а тому підлягають обмеженню тільки відповідно до законодавства та задля добробуту демократичної спільноти [8, с.7]. Зміст податкових правовідносин визначається В. Теремецьким [9, с.22] як система суб'єктивних прав та юридичних обов'язків, виникнення яких пов'язане з певними юридичними фактами, та регулювання яких здійснюється податково-правовими нормами. Дійсно, передумовою виникнення прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин є їх законодавче закріплення у НПА з регламентацією певних меж, реалізація яких задовольняє публічний інтерес держави. Однак джерелом розширення таких меж може слугувати акт податкового органу індивідуального характеру (розстрочення, відстрочення).

Права та обов'язки платника податку мають закріплення у Податковому кодексі України, однак неможливо не помітити певну особливість. За логікою та пріоритетністю законодавця спочатку визначено обов'язки, потім – права. Цим здійснено акцентування на тому, що платник податку є зобов'язаною стороною, хоча безумовно має певні права в податкових пра-

вовідносинах. Також необхідно відмітити, що перелік обов'язків платника податків дещо ширший ніж посадових та службових осіб контролюючих органів. Саме тому можна говорити, що реалізація податкового обов'язку через сплату податків і зборів платниками передбачає протистояння останніх та податкових органів, оскільки в більшій мірі добровільна сплата податку платником не стимулюється належним чином, а здійснюється тільки за рахунок погрози настання юридичної відповідальності за податкові правопорушення [10, с.270-271]. Більш детальна регламентація функцій податкових органів дала б можливість краще сприймати та використовувати податково-правової норми.

Як зазначалося вище – обов'язок кожного громадянина сплачувати податки та збори закріплені у ст. 67 Конституції України. Однак Основним законом передбачено непорушність приватної власності та гарантії права кожного на захист своїх прав від порушень і протиправних посягань будь-якими не забороненими законом засобами. Вказані положення стосуються також і податкових правовідносин. Тобто платник податків щодо своєї приватної власності (грошових коштів) має право здійснювати такий захист, у випадку коли податкові органи вимагає сплату податку в більшому розмірі, ніж це передбачено [11].

Спираючись на світовий досвід, задля досягнення балансу інтересів у податкових правовідносинах, необхідним є впровадження механізму активної взаємодії податкових органів та платників податків щодо виконання податкового обов'язку. Так, прикладом досягнення балансу інтересів слу-

гує презумпція правомірності рішень платника податку. Ця засада застосовується у випадку наявності неоднозначного чи множинного трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів. Відповідно до сказаного, ЄСПЛ у своїх позиціях визначив керівні орієнтири для владної сторони податкових правовідносин щодо прийняття однозначного законодавства та єдності його тлумачення. Можна зробити висновок, що для досягнення балансу інтересів слід переглянути існуюче законодавство та доповнити його новими положеннями на підставі європейських стандартів [12, с.423].

Таку позицію підтримує Є. Лакушева, вказуючи, що баланс інтересів можливий при належній законодавчій основі, дієвому механізмі реалізації й захисті прав та інтересів суб'єктів податкових правовідносин [13, с. 57].

Звісно, майновий обов'язок одностороннього характеру зобов'язаної сторони переважає перед публічним зобов'язанням, оскільки податкове право визначає відносини щодо сплати обов'язкових платежів. Тому існує потреба в модифікації податкових правовідносин від примусовості до співробітництва держави та платників податків [14, с. 180].

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі.

Таким чином, взаємовідносини держави та платників податків і зборів у податкових правовідносинах наразі характеризуються нерівністю та примусовістю. Так, держава, керуючись імперативним методом, встановлює владні приписи, дотримання та реалізація яких не стимулюється для плат-

ників податків. Останні бачать з боку держави тільки зацікавленість у стягненні з них лише більших сум податків. Загалом, єдиним на сьогодні поштовхом зобов'язаної сторони до сплати податку, є побоювання настання юридичної відповідальності у разі порушення податкового законодавства. Безумовно, держава виконує ключову роль в податкових правовідносинах, яку важко переоцінити, без чого їх належне функціонування є неможливим.

Підсумовуючи все зазначене вище, можна дійти висновку, що зараз держава робить значні кроки на шляху дотримання балансу публічного та приватного інтересів у податкових правовідносинах, незважаючи на їх імперативний, владний характер. Необхідним елементом цього напрямку є приведення законодавства до стандартів європейської спільноти задля виключення можливих наявних колізій у податковій сфері. Також доцільним буде переведення податкових правовідносин на рівень співпраці й активної взаємодії держави та платників податків, що призведе до підвищення економічної продуктивності та процвітання усіх сторін зазначених відносин.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Сахно Д.С. Податкові правовідносини як сфера зловживання правом. Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції №6. Том 4. 2017 С.331-334

2. Романова А. С. Буття людини у природно-правовому просторі : монографія. Львів : Ліга-прес, 2015. 444 с.

3. Семчик О. О. Держава як деліктоздатний суб'єкт фінансового права. Право України. 2008. № 12. С. 81–87.

4. Гетманцев Д. О. Держава як сторона фінансово-правового зобов'язання. Право України. 2010. № 8. С. 130–134.

5. Вдовічен В. А. Юридичне закріплення прав держави у податкових правовідносинах. Науковий вісник Чернівецького університету. 2011. Вип. 604. С. 81–85.

6. Баїк О.І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України: дис...д-ра.ридик.наук:12.00.07 Національний університет «Львівська політехніка». Львів, 2019. 522 с.

7. Пасічна І.О. Особливості податкових правовідносин. Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ №4, 2011. с.187-196.

8. Куций О. А. Адміністративно-правові засоби забезпечення прав фізичних осіб у правових відносинах: дис... канд. юрид. наук: 12. 00. 07. Одеса: Одеська національна юридична академія, 2004. 14 с.

9. Теремецький В. І. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні: автореф. дис...д-ра. юридич.наук:12.00.07 Харківський національний університет внутрішніх справ. Харків, 2013. 36 с.

10. Хатнюк Н.С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення. Монографія. Київ, 2018. 464 с.

11. Конституція України [Електронний ресурс]: Закон України від. 28.06.1996 № 254к/96-ВР // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#n4348>

12. Топча О.А. Баланс приватних і публічних інтересів при вирішенні податкових спорів. Часопис Київського університету права №1, 2017. с. 422-424.

13. Лакушева Є.В. Публічні та приватні інтереси в податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2014. 212 с.

14. Хатнюк Н.С. Теоретичні засади визначення сучасних податкових правовідносин в Україні. Наше право № 1, 2017. с. 178-183.

REFERENCES:

1. Sakhno, D.S. (2017). Podatovi pravovidnosiniyak sfera zlovzhivannya pravom [Tax legal relations as a sphere of law abuse]. *Aktualni problemy vitshiznyanoi yurisprudentsii – Current issues of domestic jurisprudence*, 6, 331-334 [in Ukrainian].
2. Romanova, A.S. (2015). *Buttya lyudini u pryrodno-pravovomu prostori [Human existence in the natural-legal space]*. Lviv: Liga-pres [in Ukrainian].
3. Semchik, O.O. (2008). Derzhava yak deliktozdatniy subekt finansovogo prava [The state as a tort subject of financial law]. *Pravo Ukrainy – Law of Ukraine*, 12, 81–87 [in Ukrainian].
4. Getmantsev, D.O. (2010). Derzhava yak storona finansovo-pravovogo zobov'yazannya [The state as a party to a financial and legal obligation]. *Pravo Ukrainy – Law of Ukraine*, 8, 130–134 [in Ukrainian].
5. Vdovichen, V. A. (2011). Yuridichnezakriplennya prav derzhavi u podatkovikhpravovidnosinakh [Legal consolidation of state rights in tax relations]. *Naukoviy visnik Chernivetskogo universitetu – Scientific Bulletin of Chernivtsi University*, 604, 81–85 [in Ukrainian].
6. Baik, O.I. (2019). Ponyatiyno-kategorialniyapararat podatkovogo prava Ukraini [Conceptual and category apparatus of tax law of Ukraine]. *Doctor's thesis*. Lviv: Natsionalniy universitet«Lvivska politehnika» [in Ukrainian].
7. Pasichna, I.O. (2011). Osoblivosti podatkovikhpravovidnosin [The Peculiarities of Tax Relations]. *Naukoviy visnyk Lvivskogo derzhavnoho universitetu vnutrishnikh sprav – Scientific Bulletin of Lviv State University of Internal Affairs*, 4, 187-196 [in Ukrainian].
8. Kutsiy, O.A. (2004). Administrativno-pravovi zasoby zabezpechennya prav fizychnykh osib upravovykh vidnosinakh [Administrative and legal means of ensuring the rights of individuals in legal relations]. *Candidate's thesis*. Odesa: Odeska natsionalna yuridichna akademiya [in Ukrainian].
9. Teremetskiy, V.I. (2013). Administrativno-pravove reguluvannya podatkovykh vidnosin v Ukraini [Administrative and legal regulation of tax relations in Ukraine]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Kharkiv: Kharkivskiy natsionalniyuniversitet vnutrishnikh sprav [in Ukrainian].
10. Khatnyuk, N.S. (2018). *Systema podatkovykh pravovidnosyn: problemy teorii ta praktykypravovoho zabezpechennia [Tax system legal relationships: problems of theory and practices of legal security]*. Kyiv: «Vidavnicztvo Lyudmila» [in Ukrainian].
11. Konstytutsiia Ukrainy : vid 28.06.1996, № 254k/96-VR [The Constitution of Ukraine from June 28 1996, № 254k96]. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy – Bulletin of Verkhovna Rada of Ukraine*, 30. Art. 141 [in Ukrainian].
12. Topcha, O.A. (2017). Balans privatnykh i publichnykh interesiv pry vyrishenni podatkovykh sporiv [Balance of private and public interests in resolving tax disputes]. *Chasopis Kyivskoho universitetu prava – Scientific Journal «Chronicles of KUL»*, 1, 422-424 [in Ukrainian].
13. Lakusheva, Ye.V. (2014). Publichni ta privatni interesy v podatkovomu pravi [Public and private interests in tax law]. *Candidate's thesis*. Kyiv [in Ukrainian].
14. Khatnyuk, N.S. (2017). Teoretichni zasady vyznachennia suchasnykh podatkovykh pravovidnosyn v Ukraini [Theoretical fundamentals of definition of modern tax legal relations in Ukraine]. *Nashe pravo – Theoretical principles of determining modern tax relations in Ukraine*, 1, 178-183 [in Ukrainian].