

2. Лилак Д. Д. Проблеми колізій у законодавстві України (теорія і практика) : дис. канд. юрид. наук. Київ., 2004. 175 с.

3. Малишев Б. В., Москалюк О. В. Застосування норм права (теорія і практика) : навч. посіб. / за заг. ред. Б. В. Малишева. Київ. : Реферат, 2010. 260 с.

4. Москалюк О. В. Співвідношення колізійних норм і колізійних принципів при подоланні колізій між нормами рівної юридичної сили. URL: [http://www.vgu.gov.ua/content/article/visnik08\\_09.pdf](http://www.vgu.gov.ua/content/article/visnik08_09.pdf).

5. Податковий кодекс України в редакції від 01.01.2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20170101>.

6. Пугачов О. М. Поняття, види та способи усунення колізій у конституційному праві. URL: <https://www.google.ru/url?sa=t&tct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=>.

## ПОДАТКОВІ ВІДНОСИНИ ЯК СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ ПРАВОВИХ СТИМУЛІВ: ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА

**Шапгала Євген Юрійович,**  
*здобувач кафедри фінансового права  
Національного університету державної  
фіскальної служби України*

Проаналізовано підходи до характеристики податкових відносин як сфери застосування стимулів у податково-правовому регулюванні. Підкреслено взаємозв'язок бюджетного та податкового права в контексті податкового стимулювання.

**Ключові слова:** податкові правовідносини, правові стимули, стимули у податковому регулюванні.

Правові стимули та обмеження виступають новими способами упорядкування відповідних суспільних відносин, які мають пріоритетне значення для держави. При дослідженні стимулів у податково-правовому регулюванні, вважаємо за доцільне розкрити зміст та податкових правовідносин й виділити ознаки, які їм притаманні.

Незважаючи на динамічність та стрімкий розвиток науки податкового права, наразі погляди учених стосовно змістового наповнення категорії «податкові правовідносини» суттєво різняться. Наприклад, на думку І. О. Пасічної, податкові відносини слід визначати таким чином: це правовий зв'язок між суб'єктами податкового права, що виникає в процесі реалізації детермінованих публічними інтересами їх прав та обов'язків з приводу обчислення й сплати податків і зборів, обліку платників податків і зборів, подання податкової звітності, здійснення податкового контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства, а також оскарження рішень і дій (бездіяльності) контролюючих органів та їх посадових осіб [1]. Наведене дозволяє зробити висновок про те, що вчена при визначенні вищевказаної категорії спираючись на сферу виникнення податкових правовідносин та їх регулювання актами податкового законодавства.

При цьому, на наш погляд, у наведеному визначенні вчена логічно поєднує декілька елементів: а) права та обов'язки суб'єктів податкового права, зумовлені превалюванням публічних інтересів; б) податковий обов'язок у широкому розумінні; в) контроль як передумову застосування податково-правового примусу; г) відповідальність за порушення норм податкового законодавства (як невід'ємний елемент правового статусу учасників податкових відносин, поряд з їх правами та обов'язками); д) способи захисту порушених суб'єктивних прав платників податків контролюючими органами. Говорячи про податкові відносини, як сферу застосування податкових стимулів, відзначимо декілька важливих моментів. Дійсно, зазвичай у відносинах оподаткування інтереси держави (публічні інтереси) є превалюючими і саме домінування таких інтересів визначає, так би мовити, подальший їх розвиток. Зокрема, йдеться про визначення правового статусу суб'єктів податкових правовідносин й переважання обов'язків у зобов'язаних учасників та прав – у контролюючих (владних) суб'єктів; про метод правового регулювання податкових відносин, конфліктність останніх та інші чинники. Така ситуація є цілком природною й передбачуваною, оскільки в цій ситуації основним і першочерговим завданням держави як власника

публічних коштів є забезпечення максимально можливого наповнення грошовими коштами бюджетів різних рівнів. Кошти, які надходять від сплати податків і зборів є основним джерелом бюджетних доходів і саме з них фінансуються видатки, які визначені «пріоритетними» на відповідний бюджетний період (соціальна сфера, освіта, наука тощо).

Показово, що у відносинах податкового стимулювання застосовується дещо інший підхід. Публічні інтереси все ще залишаються превалюючими, проте за допомогою застосування різних податково-правових стимулів держава намагається пом'якшити конфліктність податкових відносин й забезпечити своєрідний баланс публічних та приватних інтересів у податковому регулюванні. При цьому залишається незмінним бажання держави (в особі уповноважених суб'єктів) забезпечити повне та своєчасне надходження грошових коштів до бюджетів, а платник прагне мінімізувати суми відрахувань до бюджетів у вигляді податків та зборів. Однак, на нашу думку, саме податково-правові стимули виступають тими засобами які дозволяють перетворити протилежні сторони податкових відносин (зобов'язані та уповноважені суб'єкти) на своєрідних партнерів. Так, створюючи відповідні сприятливі умови для виконання податкового обов'язку платниками податків, держава закладає для себе певні гарантії наповнення дохідних частин бюджетів. Для платника ж наявність податкових стимулів виступає позитивним фактором, який не лише створює відповідні переваги для конкретного платника податків, а й підтримує наміри щодо повної, своєчасної та відкритої реалізації податкового обов'язку, формує довіру до відповідних органів влади. Як вбачається, за такого підходу можна вести мову про те, що податкові відносини як сфера застосування податкових стимулів характеризуються соціальною спрямованістю.

Розглядає податкові правовідносини й В. О. Яговкіна. Вчена зазначає, що вони становлять собою суспільне відношення, яке існує виключно в правовій формі, має владно-публічний характер і виникає між суб'єктами, наділеними правами й обов'язками, пов'язаними з установленням, введенням та справлянням податків і зборів, здійсненням податкового контролю, оскарженням актів податкових ор-

ганів і дій чи бездіяльності їх посадових осіб та притягненням до відповідальності за порушення законодавства про податки і збори [4, с. 23]. Вказане твердження заслуговує на підтримку в частині того, що податкові відносини завжди є правовими відносинами. Вони реалізуються за принципом «дозволено лише те, що прямо передбачено законом». До того ж, податково-правове регулювання характеризується високим рівнем імперативності, тобто, метод регулювання відносин оподаткування є імперативним. Навіть якщо згадати поодинокі випадки договірного регулювання у податкових відносинах, про це міститься безпосередня вказівка в законі.

Також погодимося із владно-публічним характером податкових відносин. Дійсно, податковий обов'язок у вузькому сенсі закріплений у ст. 67 Конституції України, що вже свідчить про владний характер та пріоритетність таких відносин для держави. Поряд із цим одним із суб'єктів податкових правовідносин завжди виступає держава (в особі органів державної влади та органів місцевого самоврядування). Як вбачається, наведене свідчить про владний характер зазначених правовідносин. Що ж стосується публічності останніх, з цим також важко сперечатися. Це зумовлено тим, що превалюючими у відносинах оподаткування є публічні інтереси (державні інтереси та територіальних громад (суспільні)), хоча саме податкове стимулювання виступає «засобом», за допомогою якого держава намагається забезпечити координацію та приватних та публічних інтересів.

У цьому контексті нам імпонує підхід В. М. Свириденко, який наголошує: баланс публічних і приватних інтересів є одним із основоположних конституційних принципів, на якому повинно бути засноване партнерство у сфері оподаткування [2, с. 87]. Ми вважаємо, що зазвичай податкові правовідносини орієнтовані на державу й мають публічний характер. При податковому стимулюванні держава «перетворює» податкові правові відносини у модель державно-приватного партнерства, за якої оптимально реалізуються як державні, так і приватні інтереси. Так, держава в особі відповідних суб'єктів створює умови, за яких у зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин відбувається оптимізація податкового обов'язку, а платник податків з урахуванням таких обставин має всіляко прагнути до мак-

симально повного та своєчасного виконання покладених на нього обов'язків.

Наразі чимало науковців наголошують на тому, що податкові відносини є видом фінансових правовідносин, оскільки норми податкового права є різновидом фінансово-правових норм, а податкове право є невід'ємною частиною фінансового права. З урахуванням цього податковим відносинам притаманні всі характеристики фінансових відносин [3, с. 167]. Як вбачається вказаними твердженнями вчена намагається підкреслити взаємозв'язок фінансового та податкового права як цілого й частини. Проте, на нашу думку, запропонований підхід уже втратив актуальність й потребує суттєвого переосмислення.

Справа в тому, що концепція, за якої фінансове право розглядалося як галузь права, у складі якої виокремлювалися такі підгалузі та інститути, як бюджетне, податкове, валютне, грошове право тощо, була сформована ще за радянських часів фундаторами науки фінансового права (Л. К. Воронова, Ю. А. Ровинський та ін.), й знайшла свій подальший розвиток у наукових здобутках багатьох вчених й до теперішнього часу. Однак, з урахуванням сучасних тенденцій розвитку вищевказаних відносин навряд чи можна зробити висновок про наявність єдиного знаменника між ними. Зауважимо, що наразі питання щодо доречності віднесення податкового та бюджетного права до складу фінансового, або ж виокремлення їх у окремі галузі права залишається відкритим й потребує подальшого ґрунтовного дослідження. На наше переконання, натепер більш виваженим є підхід, за якого безапеляційно можна стверджувати про наявність нерозривного зв'язку між податковим та бюджетним правом, які власне й становлять дві окремі, але взаємопов'язані блоки правових норм, що регулюють відповідні суспільні відносини.

На основі проведеного аналізу зазначимо, що податкові правовідносини як сфера застосування правових стимулів характеризуються такими ознаками як: 1) є формою державно-приватного партнерства, що передбачає взаємозв'язок між платниками податків та контролюючими органами задля реалізації як публічних (наповнення доходної частини відповідних бюджетів), так і приватних інтересів, шляхом

створення відповідних сприятливих умов для виконання податкового обов'язку платниками податків; 2) мають виключно правовий характер – виникають, змінюються й розвиваються на основі податково-правових норм; 3) мають яскраво виражений державно-владний, імперативний характер, що передбачає (а) їх розвиток за принципом дозволено виключно те, що передбачено законом та (б) наявність владної та зобов'язаної сторони; 2) виникають за обов'язкової участі відповідного контролюючого органу, який діє в інтересах держави; 3) мають організаційно-майновий характер; 4) охоронювані державою й забезпечені заходами податково-правового примусу; 5) притаманний особливий спосіб вирішення спорів, що виникають між сторонами. Йдеться про адміністративний та судовий порядок вирішення спорів, які виникають між контролюючим органом та платником податків; 6) можуть ініціюватися будь-яким суб'єктом (як владним й на підставі закону, так і за бажанням платника податків).

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Пасічна І. О. Поняття та сутність податкових правовідносин. URL: <http://77.121.11.9/bitstream/PoltNTU/4937>.
2. Свириденко В. М. Нові підходи до побудови відносин між платниками податків і контролюючими органами. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2014. № 2(65). С. 86–92.
3. Хатнюк Н. Місце податкових правовідносин у фінансовому праві України. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 1 С. 165–170.
4. Яговкіна В. А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект). Москва : Граница, 2004. 104 с.