

УДК 343.1

DOI <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2022.5.14>

ЛЕКАРЬ С. І., ІВАНИШИНА О. С.

ОКРЕМІ АСПЕКТИ МЕХАНІЗМУ ПРАВОВОГО ЗАХИСТУ
ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН В УКРАЇНІCERTAIN ASPECTS OF THE MECHANISM OF LEGAL PROTECTION
OF TAX RELATIONS IN UKRAINE

У статті проаналізовано особливості функціонування механізму правового захисту податкових правовідносин в Україні. Узагальнено позиції вчених і дослідників, а також окремі аспекти функціонування відповідної правової конструкції в контексті укріплення в правовій системі України принципів правової державності та демократичних основ.

Доводиться позиція про те, що податкові правовідносини є одним із аспектів суспільних відносин, котрі мають низку характерних ознак і безперечно потребують окремої системи не лише кримінально-правової охорони, а й механізмів захисту від порушення основних стандартів і правил у відповідній площині. Обґрунтовується те, що податкова система України є одним із найбільш важливих інструментів наповнення державного бюджету України, що в свою чергу забезпечує стабільне функціонування держави, стабільність та соціально-економічну незалежність всіх членів суспільства, що в свою чергу потребує системного опрацювання проблемних питань її функціонування, а також розв'язання основних проблемних питань.

Додатково обґрунтовано позицію про те, що податкові правовідносини, як елемент загальної системи відносин у суспільстві, розуміються як окрема, врегульована спеціальними нормами права система взаємообумовлених прав і обов'язків, що формують порядок взаємодії держави з тими суб'єктами, що вступають в такі відносини та мають перед нею зобов'язання, відповідно до чинного законодавства.

Перспектива подальшого дослідження механізму правового захисту податкових правовідносин в Україні полягає в необхідності аналізу інших напрямів, а також докладання зусиль, у тому числі за допомогою методів соціологічного аналізу та використовуючи статистичні показники.

Ключові слова: механізм, правовий захист, відповідальність, податкове право, податки, правозахисна діяльність, правоохорона.

The article analyzes the functioning of the mechanism of legal protection of tax relations in Ukraine. The positions of scientists and researchers are summarized, as well as certain aspects of the functioning of the relevant legal structure in the context of strengthening the principles of legal statehood and democratic foundations in the legal system of Ukraine.

The position is argued that tax legal relations are one of the aspects of social relations, which have a number of characteristic features and undoubtedly require a separate system not only of criminal law protection, but also mechanisms of protection against violation of basic standards and rules in the relevant plane. It is substantiated that the tax system of Ukraine is one of the most important tools for filling the state budget of Ukraine, which in turn ensures the stable functioning of the state, stability and socio-economic independence of all members of society, which in turn requires

© ЛЕКАРЬ С. І. – доктор юридичних наук, професор, заслужений економіст України, професор кафедри фіскального адміністрування (Державний податковий університет), <https://orcid.org/0000-0003-1578-068X>

© ІВАНИШИНА О. С. – кандидат економічних наук, доцент кафедри фіскального адміністрування (Державний податковий університет), <https://orcid.org/0000-0002-4495-7475>

systematic processing of problematic issues of its functioning, and as well as solving the main problematic issues.

The author additionally substantiates the position that tax legal relations, as an element of the general system of relations in society, are understood as a separate, regulated by special legal norms system of mutually conditioned rights and obligations that form the order of interaction of the state with those subjects that enter into such relations and have obligations to her, in accordance with the current legislation.

The prospect of further research into the mechanism of legal protection of tax relations in Ukraine is in the need to analyze other directions, as well as to make efforts, including using methods of sociological analysis and using statistical indicators.

Key words: *mechanism, legal protection, responsibility, tax law, taxes, human rights activity, law enforcement.*

Актуальність тематики. Забезпечення ефективного та результативного функціонування системи оподаткування забезпечується, у тому числі в спосіб передбачення механізму захисту й охорони відповідного кола правовідносин. На думку автора, критична важливість функціонування системи оподаткування, низка складнощів у відповідній площині, а також масштабна збройна агресія росії проти Української державності значно ускладнюють дію норм права у відповідній галузі, що в свою чергу потребує розв'язання відповідних проблемних питань.

Механізм правової охорони податкових правовідносин, складається не лише з норм правостановлюючого характеру, а й із положень кримінально-правового та кримінального процесуального законодавства, що забезпечують ефективну охорону та захист цього інституту. Водночас, окремі аспекти в питанні як кримінально-правової охорони так і захисту потребують ґрунтовного наукового аналізу, як із урахуванням нових загроз у цій галузі (що може поставити питання про криміналізацію/декриміналізацію окремих діянь) так і враховуючи практику правозастосування окремих норм відповідних галузей права, а також судової, адвокатської та слідчої практик.

Крім цього, окремо актуалізує це питання значне зростання кількості кримінальних правопорушень в податковій сфері, а також пов'язаних із ними, оскільки в умовах ведення активних бойових дій Державний бюджет України перевантажений видатками й навіть тимчасова затримка процесів його наповнення (що забезпечується перш за все в спосіб оподаткування окремих фінансово-майнових аспектів правовідносин між громадянами та державою) може негативно вплинути не лише на появу проблем фрагментарного характеру в окремих галузях соціального життя, а спричинити загальнодержавні фінансові складнощі, яких можна уникнути завдяки ефективному забезпеченню кримінально-правової охорони та захисту відповідного кола відносин.

Водночас, належить зауважити, що як питанню функціонування окремих аспектів механізму правового захисту загалом, так і окремим векторам формування системи податкових правовідносин зокрема приділяли увагу низка вітчизняних дослідників, напрацювання котрих стануть надійним науковим фундаментом у відповідному дослідженні. Неодноразово торкались відповідних проблемних питань за вказаною тематикою такі вчені як: В. Білоус, В. Будкін, І. Бураковський, І. Грицяк, Л. Губерський, А. Довгерт, Г. Дмитренко, В. Забігайлос, О. Задорожній, А. Заєць, В. Опришко, В. Шамрай, Ю. Шемшученко та інші. Проте, окреслена актуальність наукового дослідження, а також низка проблемних питань пов'язаних у тому числі з правозастосуванням норм прийнятих й імплементованих у законодавство України актуалізують наукові пошуки в указаному напрямі.

Метою статті є теоретико-правова характеристика окремих аспектів механізму правового захисту податкових правовідносин в Україні. Це в свою чергу зумовлює необхідність розв'язання таких дослідницьких завдань, як: 1. Надання характеристики понятійно-категоріальному апарату дослідження, в частині тлумачення термінів «податкові правовідносини», «механізм правової охорони» та інших пов'язаних із предметом дослідження; 2. Окреслення сутності та змісту забезпечення функціонування механізму правового захисту податкових правовідносин у контексті дії норм Кримінального та Кримінального процесуального кодексу України.

Об'єктом статті виступають суспільні відносини, в сфері правового захисту податкових правовідносин в Україні.

Предметом дослідження є окремі аспекти механізму правового захисту податкових правовідносин в Україні.

Виклад основного матеріалу статті. Слід звернути увагу на багатоаспектність функціонування механізму захисту та охорони будь-яких правовідносин, котрий покликаний не лише не допустити порушення «правил» взаємодії в певному аспекті соціальних відносин, а й крім цього, формує порядок відновлення порушеного права до його первинного стану.

Так, слід звернути увагу на те, що системний поліваріатизм тлумачення поняття механізмів захисту та охорони прав і свобод людини і громадянина не сприяє ефективному їх функціонуванню, проте, все ж залишає юридичний проміжок для дискусії.

Так, наприклад, О. Скакун механізмом захисту прав людини вважає інструмент відновлення порушеного правового статусу, оскільки зміст поняття правового статусу людини та його обсяг (як сукупності прав, свобод та обов'язків), породжують питання про механізм порушення такої сукупності прав і свобод людини [1, с. 109]. Тобто, механізмом у праві є певна внутрішньо обумовлена послідовність дій, у той час як механізмом захисту є система протидії вчиненому порушенню нормального (сталого) й законодавством визначеного порядку суспільних відносин.

О. Петришин неодноразово звертає увагу на те, що механізм забезпечення та захисту прав людини є основним завданням міжнародного й національного права в галузі прав людини, що реалізується в спосіб формування системи гарантій прав і свобод [2, с. 304]. Тобто, розглядаючи гарантування як елемент механізму, слід звернути увагу на те, що це є чітко визначеними в законодавстві підвалинами, котрі визначають кордони та межі правильності та неправильності плинину соціальних взаємин у певному сегменті.

Водночас, окремим і найбільш поширеним у системі правової та демократичної держави є коло податкових правовідносин, оскільки вони пронизують буквально всі взаємини, що мають фінансово-майновий характер і виникають між громадянами та державою, як основного регулятора даної сфери від імені народу.

О. Зайчук та Н. Оніщенко слушно зауважують, що правовідносини не можуть існувати поза правом, окремо від нього, й саме цей зв'язок з правом, урегульованість тих чи інших відносин правом дає підстави називати їх правовими. Неможливо, щоб правові відносини існували незалежно від юридичних норм. Правовідносини – це наслідок дії права як соціального і державного інституту [3, с. 227], що на нашу думку цілком корелюється з розумінням дії права, як формального явища, що має бути відображене в установленому порядку нормативно-правовими актами та доведено до відома соціальної групи, діяльність (окремий сегмент діяльності) якої він регулює та впорядковує.

Податкові правовідношення як вид суспільних взаємин врегульовано нормами податкового права, вони є різновидом владно-майнових відносин, що виникають відповідно до норм податкового права (які регулюють встановлення, зміну й відміну обов'язкових платежів податкового характеру) і згідно з юридичними фактами, учасники яких мають суб'єктивні права й обов'язки, пов'язані з реалізацією податкового обов'язку [4, с. 250]. Це дає підставу ствердити, що охорона та захист відповідних правовідносин відноситься до компетенції низки органів правопорядку, а також регулюється суміжними галузями права, як от кримінальним чи адміністративним.

На думку В. Теремецького, одним із різновидів правовідносин є податкові правовідносини, які внаслідок ухвалення Податкового кодексу України (далі – ПК України) встановили правовий режим елементів податкових правовідносин, що вплинуло на їхню структуру, зокрема частково змінило зміст прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, а також призвело до зміни співвідношення елементів публічності та приватності у податкових правовідносинах [5, с. 175]. Тобто, податкові правовідносини, як окремий сегмент у системі соціальних відносин, що має специфічний предмет правового регулювання мають забезпечуватись охороною та ефективними механізмами захисту, що в свою чергу реалізується в спосіб залучення інших галузей правової науки.

С. Безрутенко звертає увагу на те, що відносини між державними контролюючими органами та особами (фізичними і юридичними) з приводу обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів можуть визначатись як податкові правовідносини [6, с. 13], проте, на нашу думку важливим є зазначення, що механізми охорони та захисту аналогічно входять до кола цих взаємин, і без них відповідні норми й положення не є достатньо дієвими.

На думку Т. Єфименко термін «податкові відносини» визначають як відносини, які виникають щодо формування централізованого державного фонду фінансових ресурсів та перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту. Зміст податкових відносин характеризується особливою формою зв'язку між учасниками процесу оподаткування. Це суспільні відносини, які виникають під час справляння податків і зборів (обов'язкових платежів) і регульовані нормами

фінансового, адміністративного, цивільного та кримінального права [7, с. 62]. Ми вважаємо, що саме вплив кримінально-правових і адміністративних норм системи й механізми правового захисту відповідних правовідносин відіграють ключову роль, що в свою чергу дає підстави для додаткового встановлення окремих обставин, котрі впливають на такі правовідносини.

Н. Пришва, в свою чергу визначає, що податковими правовідносинами є врегульовані нормами фінансового права суспільні відносини, пов'язані з акумуляцією податків (обов'язкових платежів) до державного та місцевих бюджетів, у яких одного із суб'єктів наділено владними повноваженнями [8, с. 74], а відповідно де мають місце реалізація владних повноважень у фінансово-господарській сфері наявний високий рівень корупційних ризиків, і відповідно має бути забезпечене належне адміністративно- та кримінально-правове реагування на такі протиправні дії, зокрема й пов'язані з податками й розпорядженням цими коштами.

Слід звернути увагу на те, що різні вчені по різному наповнюють поняття кримінально-правового захисту податкових правовідносин, оскільки це включає в себе як податкову відповідальність, що покладається за допомогою інструментів суміжних галузей права так і безпосередньо відповідні види відповідальності, такі як кримінальна чи адміністративна – за порушення правовідносин у відповідній галузі.

Так, наприклад, О. Бандурка податкове правопорушення визначає як протиправне, винне діяння деліктоздатної особи, пов'язане з невиконанням податкового законодавства або неналежним виконанням податкових зобов'язань, за яких чинним законодавством встановлена юридична відповідальність [9], що має певну, на нашу думку, особливість, котра полягає в наявності «деліктоздатної» особи, тобто такого суб'єкта який має обов'язки щодо оподаткування, або фактично оподатковується.

Г. Бех, О. Дмитрик та інші автори податкові правопорушення поділяють на: правопорушення, що посягають на податкові відносини, пов'язані з безпосереднім здійсненням податкових стягнень і безпосередньо спричинюють фінансові втрати держави; правопорушення, що посягають на відносини, які забезпечують додержання встановленого порядку управління у сфері оподаткування [10]. Тобто, в такий спосіб формується уявлення про те, що механізм захисту податкових правовідносин формує не лише систему норм, що передбачають відповідальність за неналежне оподаткування певного суб'єкта, а й за порушення порядку здійснення такої діяльності, що формально може підпадати під ознаки складу кримінального правопорушення.

На думку А. Павлюх, з точки зору правозастосування найбільш близькими до кола податкових є такі склади кримінальних правопорушень, як: стаття 191 (привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем); стаття 193 (незаконне привласнення особою знайденого чи такого, що випадково опинилося у неї, чужого майна або скарбу, які мають особливу історичну, наукову, художню чи культурну цінність); стаття 194 (умисне знищення або пошкодження майна); стаття 197 (порушення обов'язків щодо охорони майна); стаття 199 (виготовлення, зберігання, придбання, перевезення, пересилання, ввезення в Україну з метою використання при продажу товарів, збуту або збут підроблених грошей, державних цінних паперів, білетів державної лотереї, марок акцизного збору чи голографічних захисних елементів); стаття 365 (зловживання владою або службовим становищем); стаття 366 (службове підроблення); стаття 358 (підроблення документів), тощо [11]. Водночас, слід звернути увагу на те, що всі вказані кримінальні правопорушення, відповідно до статті 216 Кримінального процесуального кодексу України відносяться до компетенції різних органів досудового розслідування широкого кола органів правопорядку, що в свою чергу може негативно впливати на стале та ефективне функціонування механізму правового захисту податкових правовідносин.

Висновки. У статті проаналізовано особливості функціонування механізму правового захисту податкових правовідносин в Україні. Узагальнено позиції вчених і дослідників, а також окремі аспекти функціонування відповідної правової конструкції в контексті укріплення в правовій системі України принципів правової державності та демократичних основ.

Доводиться позиція про те, що податкові правовідносини є одним із аспектів суспільних відносин, котрі мають низку характерних ознак і безперечно потребують окремої системи не лише кримінально-правової охорони, а й механізмів захисту від порушення основних стандартів і правил у відповідній площині. Обґрунтовується те, що податкова система України є одним із найбільш важливих інструментів наповнення державного бюджету України, що в свою чергу забезпечує стабільне функціонування держави, стабільність та соціально-економічну незалежність всіх членів суспільства, що в свою чергу потребує системного опрацювання проблемних питань її функціонування, а також розв'язання основних проблемних питань.

Додатково обґрунтовано позицію про те, що податкові правовідносини, як елемент загальної системи відносин у суспільстві, розуміються як окрема, врегульована спеціальними нормами права система взаємообумовлених прав і обов'язків, що формують порядок взаємодії держави з тими суб'єктами, що вступають в такі відносини та мають перед нею зобов'язання, відповідно до чинного законодавства.

Перспектива подальшого дослідження механізму правового захисту податкових правовідносин в Україні полягає в необхідності аналізу інших напрямів, а також докладання зусиль, у тому числі за допомогою методів соціологічного аналізу та використовуючи статистичні показники.

Список використаних джерел:

1. Теорія держави і права. Академічний курс : підручник / за ред. О. В. Зайчука, Н. М. Оніщенко. Київ : Юрінком Інтер, 2006. 688 с.
2. Петришин О. В., Христова Г. О. Права людини. Теорія держави і права : підручник / за ред. О. В. Петришина. Харків, 2015. С. 297–309.
3. Загальна теорія держави і права: (основні поняття, категорії, прав. конструкції та наук. концепції) : навч. посіб. / за ред. О. В. Зайчука, Н. М. Оніщенко. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 400 с.
4. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Харьков : Легас, 2002. Т. 2 : Введение в теорию налогового права. 2004. 600 с.
5. Теремецький В. І Загальна характеристика елементів структури податкових правовідносин. *Вісник Вищої ради юстиції*. 2012. № 1(9). С. 175–188.
6. Науково-практичний коментар Податкового кодексу України / Безрутенко С. М., Клименко О. І., Овчаренко А. С. та ін. К. : «Видавничий дім “Професіонал”», 2011. Т. 1 : розділи I–IV. Станом на 01.04.2011 р. 2011. 928 с.
7. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія : у 3 т. / за ред. Т. І. Єфименко, А. І. Мярковського; ДННУ «Акад. фін. управління». Вид. 2-ге, переробл. й допов. Київ : ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. Т. 3. 2013. 672 с.
8. Пришва Н. Ю. Податкове право : навч. посібник. К. : Юрінком Інтер, 2010. 368 с.
9. Бандурка О. М., Понікарпов В. Д., Попова С. М. Податкове право : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 312 с. URL: https://shron1.chtyvo.org.ua/Bandurka_Oleksandr/Podatkove_pravo.pdf
10. Податкове право : навчальний посібник / Г. В. Бех та ін. ; за ред. проф. М.П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с. URL: http://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/KNIGI/Podat-Pravo.pdf
11. Павлюх О. А. До класифікації злочинів у сфері оподаткування. *Науковий вісник публічного та приватного права*. Випуск 2, том 2-2. 2018. С. 68–71.