

ДИСКУСІЇ ТА ОБГОВОРЕННЯ



Микола Кучерявенко

доктор юридичних наук, кандидат економічних наук,
професор, академік НАПрН України,
заслужений діяч науки і техніки України,
перший віце-президент НАПрН України,
завідувач кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
(Харків, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8020-5748>
npkucheryavenko@ukr.net

ЩЕ РАЗ ДО ПИТАННЯ ЩОДО РІВНЯ НАУКОВИХ НАРОБОК:
ЗАПРОШЕННЯ ДО ДИСКУСІЇ

Останнє десятиріччя у розвитку правової науки характеризується бурхливою появою “фахівців” майже в усіх напрямках правових досліджень. Особливо це стосується спеціальності “07”, яка, з огляду на розуміння дисертантів та обізнаності або ігнорування їхніх наукових консультантів, має включати дослідження за будь-яким напрямом у праві. Мабуть, я не єдиний, хто стикався із поверховими, нерідко хибними положеннями та висновками докторських досліджень, що зовсім не заважало їхнім авторам отримати диплом доктора наук із права. Не можна виключати і того, що я помиляюся у своїх оцінках, маю певні “пробіли” в знаннях.

Водночас мене дивує та бентежить поверховий як за змістом, так і за формою підхід до дисертаційного дослідження на рівні доктора наук, де у висновки виносяться суперечливі твердження. Найбільш яскравим і новим прикладом таких досліджень, на мою думку, є монографія Н. Хатнюк “Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення”¹. Подібна оцінка виражає системний підхід: якість наукового консультування, якість наукового рецензування, якість наукового дослідження авторки. Стосовно перших двох аспектів я в жодному разі не ставлю під сумнів фаховість науковців, але, на моє переконання, консультувати та редагувати потрібно те, що є предметом твоїх наукових інтересів і доробок. Загальна редакція здійснювалася В. Литвиненком, серед праць якого переважають пуб-

¹ Н. Хатнюк, *Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення* (Литвиненко В заг ред, Видавництво Людмила 2018) 4.

лікації кримінологічно-адміністративної спрямованості, але немає яких-небудь праць щодо податкового регулювання. Щодо рецензентів: К. Муравйов займається переважно аналізом особливостей виконання кримінальних покарань; О. Баклан – адміністративно-правовим регулюванням у сфері підприємництва та примусу в сфері охорони праці; А. Чубенко – аналізує відносини фінансування органів державної влади, системи цивільного захисту, забезпечення економічної безпеки, національних агентств України, цивільного права і процесу, нотаріату, фінансування судової влади, бюджетного контролю тощо. Тобто жоден із рецензентів не займається аналізом податкових відносин. Однак, на мою думку, все ж таки на фундаментальні теоретичні конструкції вони мали обов'язок звернути увагу, коли ставили підпис під власною рецензією.

Звісно, цю публікацію не можна вважати розгорнутою рецензією на зазначену монографію. Саме тому я зупинюся на окремих положеннях, які представлені у цій праці, і, безумовно готовий до дискусії, якщо я, на думку авторки, помиляюся. Оскільки спірні або помилкові (на моє переконання) положення дуже часто повторюються у тексті, я сформував декілька блоків проблем для аналізу та обговорення.

1. *Правове регулювання* передбачає аналіз цілісної системи категорій, які виражають зміст предмета правової галузі, співвідношення права з іншими різновидами соціальних регуляторів, змісту правовідносин, характер норми права, норми законодавства, галузі права та правової науки. Незважаючи на таку системну різноманітність, поняття правового регулювання виключає приблизність, яка формується при суміщенні суспільних і правових відносин. Саме тому здається необачним виходити з того, що правове регулювання спрямовується на правовідносини. Так, у змісті виділено підрозділ 4.1 “Шляхи вдосконалення правового забезпечення системи податкових правовідносин в Україні”, таку саму назву має і відповідний підрозділ у тексті. Подібний підхід простежується за всім текстом. Так, на с. 75 робиться наголос, що “ефективне правове регулювання податкових правовідносин суттєво та позитивно впливає на їх динаміку та розвиток <...>². Нам складно погодитися з подібним акцентом, бо право не можна регулювати правом, об'єктом правового регулювання є суспільні відносини. Саме тому традиційно правове забезпечення має спрямовуватися на ті відносини, які ще не врегульовані правом, тоді як правовідносини визначаються як однорідні суспільні відносини, які вже відчували на собі вплив правової норми. Навряд чи подіб-

² Хатнюк (н 1) 4.

на тавтологія свідчить про обізнаність авторки з елементарними правовими конструкціями.

Ще один момент, на який хотілося б звернути увагу в сенсі з'ясування природи правового регулювання. З метою дослідження теоретичних засад визначення сутності сучасних податкових правовідносин у податковому праві України, необхідно сформулювати розуміння економічного, фінансового та правового змісту поняття “податкові правовідносини” з метою вироблення єдиного науково-теоретичного підходу визначення юридичної природи податкових правовідносин³. Нам здається, що подібне твердження може стосуватися лише правового змісту подібних категорій, бо економічного та фінансового змісту правової категорії не може бути в межах саме правового дослідження. Подібний зміст може бути у суспільного відношення, яке є предметом дослідження і юристів, і економістів тощо. Але навряд чи авторка монографії є фахівчицею-економісткою і ця праця може бути відповідним доробком у сфері розвитку економічної науки.

Ще одне положення щодо “системності” мені здається хибним. На с. 30 авторка акцентує увагу на тому, що ‘<...> податкова система становить систему нормативно правових актів, зокрема податкових законів, що регулюють відносини <...>’⁴. Складно погодитися з подібною позицією, бо авторка не розрізняє елементарні категорії: податкову систему як сукупність платежів та систему податкового права як підгалузь (чи інститут) фінансового права. Так, відповідно до ч. 3 ст. 6 Податкового кодексу України сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що справляються в установленому Податковим кодексом України порядку, становить податкову систему України. Тоді як система правових норм, що регулює відповідні відносини (у цьому разі податкових), визначається як податкове право. Певним чином дискусійним питанням сьогодні є характер такої системи, відповідно до чого можна натрапити на уявлення і твердження про існування податкового права як окремої галузі, як підгалузі фінансового права, або як фінансово-правового інституту. Саме на цьому ми зосередимося і в наступному блоці питань для обговорення.

2. *Галузевість податкового права* розглядається Н. Хатнюк не просто поверхово, а вельми суперечливо. Ознайомившись із монографією зрозуміти позицію авторки неможливо, бо вона дотримується думки і щодо окремої галузевості податкового права, і робить висновок щодо місця податкового права як складової фінансово-правової галузі. Узагальнено, на основі авторського тексту, можна виокремити три підходи:

³ Хатнюк (н 1) 16.

⁴ Там само 30.

а) *податкове право як самостійна галузь права*. Коли Н. Хатнюк стверджує, що ‘<...> ми відстоюємо позицію про визнання податкового права самостійною повністю сформованою галуззю права, оскільки наявність кодифікованого нормативного акта та іншого податкового законодавства, яку встановило основні засади регулювання податкової системи щодо надходження частини доходів від платників податків до державних та місцевих бюджетів у виді податків та зборів окреслило суб’єктний склад правовідносин та їх правовий режим <...>’⁵. Яскраве гасло, але жодного аргументу щодо обґрунтування такої позиції в праці не наведено. Можна було б сперечатися, якби з позицій деталізації предмета, метода регулювання, принципів та особливостей законодавства, яке регулює податкові відносини, авторка дійшла б такого висновку. Але нічого стосовного цього немає. Ба більше, подібна позиція, на мою думку, є хибною, бо податкове регулювання завершується у момент передачі платником коштів у рахунок податкового обов’язку, тоді як відносини щодо руху цих коштів із цього моменту та надходження їх до бюджетів – предмет бюджетного права. А саме цей різновид фінансово-правових відносин авторка включає до предмета податкового права, коли йдеться про “надходження частини доходів від платників податків до державних та місцевих бюджетів у виді податків та зборів”. Подібні відносини виражають казначейське виконання бюджетів за доходами і все, що стосується надходження коштів від податків та зборів з моменту передачі їх платником – це вже бюджетні відносини, а не податкові.

Ще більше заплутує таке твердження: ‘Якщо сукупність відносин у певній сфері регулюється відповідним кодифікованим актом, який встановив основні елементи цих правовідносин, а саме об’єкт, суб’єктний склад та зміст, то можна вважати, що достатньо законодавчих підстав для становлення та розвитку самостійної галузі права. У зв’язку з цим у сучасних умовах потребують переосмислення та перегляду окремі положення податкового права як самостійної галузевої правової науки та теорії податкових правовідносин’⁶. По-перше, декількома рядками вище йшлося про регулювання відносин податковим законодавством, а не виключно кодифікованим актом. По-друге, кодифікований акт не встановлює основні елементи правовідносин, бо додаткових, факультативних тощо – не існує. По-третє, що мається на увазі під яскравими, але порожніми конструкціями: “законодавчі підстави для становлення та розвитку самостійної галузі права”, “самостійної галузевої правової науки” та ін.;

⁵ Хатнюк (н 1) 17-8.

⁶ Там само 18.

б) *податкове право як структурний елемент фінансово-правової галузі* відображає діаметрально протилежну концепцію, але авторка дотримується і її. 'Податкове правовідношення, будучи різновидом фінансового правовідношення, має з ним спільні ознаки <...>'⁷. Якщо податкові правовідносини передбачають вплив певної сукупності податково-правових норм на однорідні суспільні відносини, які пов'язані з оподаткуванням, то така сукупність правових норм, будучи "різновидом фінансового правовідношення", автоматично стає внутрішньою складовою фінансово-правової галузі. Але ж раніше авторка наполягала на галузевій відокремленості податкового права. Подібна позиція відстоюється і в авторських висновках. 'За час існування науки податкового права досить активно обговорюється питання місця податкових правовідносин у фінансовому праві й фінансових правовідносинах, а також місця цих явищ у системі права взагалі'⁸. До речі, мабуть, все ж таки треба врахувати, що визначаючи місце податкових правовідносин у фінансовому праві та у системі права загалом, треба мати на увазі, що його визначити неможливо взагалі. Шукати або визначити місце в системі фінансового права чи в системі права загалом можна лише стосовно системи податково-правових норм, а не відносин. Але авторка не розмежує їх.

Подібні висновки робляться і далі. Н. Хатнюк стверджує, що '<...> проведена нами диференціація податкових правовідносин буде корисною для науки фінансового права та подальших наукових досліджень <...>'⁹. З огляду на те, що наука фінансового права охоплює теорію, погляди, твердження науковців, то, мабуть, корисною може бути диференціація саме них щодо змісту податкових правовідносин. Крім того, знов-таки, ми наштотуємося на авторське твердження щодо місця податкових правовідносин у системі фінансово-правового регулювання. Щодо інституціональної природи податково-правових норм можна зробити висновок і з такого твердження Н. Хатнюк: '<...> потребують ґрунтового наукового дослідження питання – становлення інституту податкових відносин в Україні <...>'¹⁰. Перед нами примітивна помилка, бо можна наголошувати на інституті податково-правових норм, а не податкових відносин;

в) *податкове право як комплексне утворення завдяки об'єднанню норм різних галузей права* – не просто суперечливе, а хибне твердження. 'Особливого значення набуло питання правового забезпечення функціонування податкових правовідносин в сучасних умовах <...>, аналізу між-

⁷ Хатнюк (н 1) 53.

⁸ Там само 15.

⁹ Там само 75.

¹⁰ Там само 15.

галузевою взаємодії норм, які регулюють податкові відносини <...>¹¹. Податкові відносини регулюються податковим правом як підгалуззю фінансового права. Міжгалузеве регулювання оподаткування виключається, бо інакше знищуються всі підстави існування податкового права взагалі. При цьому, звісно, може йтися про міжгалузеву взаємодію норм, але на межі галузевого чи інституційного регулювання, з використанням бланкетних норм. Але при цьому предметна галузевість чи інституційність не може порушуватися. Саме тому незрозуміло – яка може бути “міжгалузєва взаємодія норм, які регулюють податкові відносини”? Подібне ставлення авторки відображається і в наступному твердженні: ‘Висловлюємо сподівання, що монографія стане корисною: <...> – у навчальному процесі під час вивчення та викладання у вищих навчальних закладах таких фінансово-правових дисциплін, як “Податкове право”, “Фінансове право”, “Правове регулювання місцевих податків та зборів в Україні”, “Підприємницьке право”, “Господарське право”¹². Навряд чи “Підприємницьке право” та “Господарське право” можна віднести до фінансово-правових дисциплін, але, на думку авторки, виходити з диференціації галузей та інститутів за предметною ознакою, методів регулювання вже застаріло, і галузі права, які пов’язані своїми витокami, перш за все, з приватним правом – є фінансово-правовими, що відносяться до класичної родини публічно-правових галузей.

3. *Співвідношення з іншими галузями* безпосередньо як пов’язується, так і ще більше заплутує з попередньою позицією авторки щодо характеру податкового права як міжгалузевої сукупності норм. ‘<...> Податкові правовідносини можна охарактеризувати нормами податкового законодавства, яке охоплює комплекс норм різних галузей права, наділені владно-майновим та організаційним характером, які базуються на існуючій системі принципів податкового законодавства, виникають за обов’язковою участю суб’єктів податкової правосуб’єктності, держави та органів місцевої влади в особі уповноважених осіб’¹³. Податкові правовідносини – відносини, які врегульовані правовими нормами, а не нормами законодавства, що значно ширше. Знов-таки, навряд чи достатньо підстав відносити податкове право до комплексних галузей чи інститутів, тому податкові правовідносини не можуть регулюватися нормами різних галузей права, а є результатом впливу однорідної сукупності податково-правових норм. До того ж абсолютно незрозуміло – хто такі суб’єкти податкової правосуб’єктності.

¹¹ Хатнюк (н 1) 7.

¹² Там само 12.

¹³ Там само 21.

Микола Кучерявенко

‘<...> Не всі податкові відносини повністю підлягають фінансово-правовому регулюванню, деякі з них є предметом інших галузей права’¹⁴. Знов-таки, зайшли у глухий кут. Якщо податкові відносини, які врегульовані податково-правовими нормами як різновидами фінансово-правових, є предметом інших галузей права, то тоді вони вже не стають податковими, а відповідають іншим галузевим особливостям. Посилання авторки в подальшому на Кодекс адміністративного судочинства України та Господарський процесуальний кодекс України безпідставне, бо цими кодифікованими актами регулюються не податкові відносини, а адміністративні та господарські. Головна проблема авторки, яка простежується “червоною ниткою” через всі сторінки монографії, у тому, що абсолютно відсутнє чітке розуміння співвідношення суспільних відносин і правовідносин. Певні суспільні відносини можуть породжувати та вимагати впливу декількох галузей права, відповідно до їхньої галузевої природи. Невже ми і відносини, регулювання яких здійснюється ст. 212 Кримінального кодексу України, будемо вважати податковими, а не кримінальними?

Про це свідчить і те, що ‘з огляду на наукові позиції <...> змісту податкових відносин у правовій системі України, визначення їх сутності можна охарактеризувати урегульованістю нормами конституційного, адміністративного, міжнародного та податкового законодавства, що охоплює комплекс норм різних галузей права, які наділені майновим та організаційним характером <...>, за безпосередньою участю суб’єктів, які наділені податковою правосуб’єктністю, уповноважених осіб органів державної влади та місцевого самоврядування’¹⁵. Податкові відносини не можуть бути частиною правової системи, вони не регулюються такою сукупністю галузей. Окреме питання стосується оцінки суб’єктного складу, бо з такого твердження складно зрозуміти – чи входять до суб’єктів виключно уповноважені особи органів? Але ж не можна виключати із системи суб’єктів як самі органи, так і кінцевих отримувачів коштів, що надходять від сплати податків та зборів, – державу та територіальні громади.

4. *Предмет регулювання* визначається також авторкою, м’яко кажучи, суперечливо, з огляду на такі засади: ‘Дослідження правової природи податкових правовідносин аналізується у зв’язку з <...> необхідністю забезпечення в процесі оподаткування майнових і підприємницьких інтересів фізичних і юридичних осіб <...>’¹⁶. По-перше, формальний підхід – оподатковуватися може майно, доходи, діяльність, але яким чином

www.pravoua.com.ua

¹⁴ Хатнюк (н 1) 29.

¹⁵ Там само 30-1.

¹⁶ Там само 7.

можна оподатковувати інтерес, особливо у майновому й підприємницькому сенсі – незрозуміло. По-друге, навряд чи “майнові і підприємницькі інтереси фізичних і юридичних осіб” є метою податково-правового регулювання. Тоді зрозумілий логічний висновок: якщо податкове право регулює майнові та підприємницькі інтереси фізичних та юридичних осіб – це класичний інститут чи підгалузь приватного права. Але предметом податково-правового регулювання є правове упорядкування відносин, пов’язаних із виконанням податкового обов’язку, що забезпечує передачу коштів у рахунок сплати податків та зборів від фізичних та юридичних осіб для формування доходних частин Державного та місцевих бюджетів.

Наукові дослідження, які проводилися до моменту прийняття податкового законодавства, в яких висловлювались погляди щодо податкових відносин як різновиду фінансових правовідносин, однак призначення котрих полягає в забезпеченні формування централізованих та децентралізованих публічних фондів грошових коштів з подальшим їх розподілом і спрямуванням на фінансування публічних потреб, тобто відносини із побудови національної податкової системи¹⁷. Знову стіна! Тобто виходить, що був момент, коли податкового законодавства не було, але висловлювались погляди щодо такого різновиду фінансових правовідносин, як податкові. Пробачте, але ж правовідносини базуються та залежать від стану чинного законодавства. Мабуть, авторка мала на увазі прийняття Податкового кодексу України, але ж податкове законодавство (і зовсім не погане) існувало і до нього. Якщо мається на увазі тривалий та глибинний історичний екскурс у законодавче регулювання відносин оподаткування, то треба мати на увазі, що ще в стародавньому світі було чітке податкове регулювання, яке здійснювалося через норми права, що зароджувалися, санкціоновані звичаї та релігійні норми, які трансформувалися в правові приписи. Крім того, ніякого стосунку до предмета податкового права немає “розподіл і спрямування на фінансування публічних потреб”. Це складова окремого інституту бюджетного права – виконання бюджету за видатками, до чого податкові відносини не мають жодного, навіть приблизного, стосунку. Так само “розподіл та спрямування грошових коштів на фінансування публічних потреб” не є відносинами із побудови національної податкової системи. Бо, по-перше, спрямування грошових коштів на фінансування публічних потреб пов’язується із використанням вже зібраних завдяки податкам і зборам коштів та відображає видаткові відносини, тоді як основою відносин, що пов’язуються з формуванням доходів, є саме податки та збори. По-друге,

¹⁷ Хатнюк (н 1) 20.

Микола Кучерявенко

новий термін “національна податкова система” є “творінням” і “досягненням” виключно авторки, бо чинне законодавство не використовує подібної категорії, більш-менш зрозумілих пояснень щодо національності податків я не бачив і в інших дослідників.

‘Оскільки податкове право регулює відносини щодо справляння податкових платежів, то в рамках податкових відносин завжди переважає тиме одностороннє майнове зобов’язання приватного суб’єкта перед публічним’¹⁸. По-перше, податкове право регулює справляння лише податків та зборів¹⁹. Податкові платежі – це конструкція, яка використовується в бюджетному регулюванні та визначається як одне з джерел формування доходів бюджетів²⁰. По-друге, податкове регулювання стосується не лише майнових зобов’язань, а й значного кола процедурних, процесуальних аспектів. Спірним, на мою думку, є і питання щодо зобов’язань приватного суб’єкта перед публічним, бо незрозуміло, хто такі приватні суб’єкти в цьому сенсі. Платниками податків можуть бути й особи, які здійснюють свою діяльність не виключно на приватній власності. По-третє, податковий обов’язок може характеризувати і відносини між публічними суб’єктами, коли податковий обов’язок виникає в учасників податкових відносин, заснованих на державній власності.

Певним чином авторка, мабуть, торкається і процедурного, процесуального сенсу податкового регулювання. Але, нам здається, вона і сама про це не здогадується. ‘Виникнення й розвиток грошових податкових правовідносин опосередковано забезпечують і негрошові відносини <...> До них належать, зокрема, контрольні та охоронні правовідносини. Їх об’єктом є негрошова субстанція (податково-правові акти, податкова звітність)’²¹. І зовсім ставить у тупик введення Н. Хатнюк такої категорії, як “негрошова субстанція” – дуже розумно! Але як розумно, так і незрозуміло.

5. *Договірний метод*, якого торкається авторка монографії, логічно пов’язується як із предметом регулювання, про що йшлося вище, так і з характеристикою податкових правовідносин. ‘Важливим і прогресивним інструментом узгодження публічних та приватних інтересів учасників податкових правовідносин є запровадження договірної форми врегулювання податкових відносин, що дає змогу удосконалити механізм правового регулювання податкових відносин шляхом визначення предмету договору – адміністративних послуг податкових органів <...>,’

www.pravoua.com.ua

¹⁸ Хатнюк (н 1) 20.

¹⁹ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> статті 9, 10 (дата звернення: 01.08.2019).

²⁰ Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>> стаття 9 (дата звернення: 01.08.2019).

²¹ Хатнюк (н 1) 44.

правових наслідків неправовірної поведінки контролюючих органів та платників податків²². На мою думку, “договірної форми врегулювання податкових відносин” існувати не може, бо інакше перестане існувати як держава, так і її відповідні адміністративно-територіальні одиниці. Платник не може домовлятися про сплату чи несплату податку. Імперативне регулювання загалом стосується виконання ним безумовного припису щодо податкового обов’язку. Окремі форми домовленостей можуть стосуватися лише форми виконання цього владного наказу з боку держави. Розстрочення чи відстрочення податкового боргу не набуває договірної характеру в сенсі природи податкового обов’язку, а пропонує найбільш зручне для платника в цей момент виконання імперативного припису щодо сплати податків та зборів.

Як продовження цієї ідеї, Н. Хатнюк звертає увагу на те, що ‘останнім часом спостерігається проникнення диспозитивних засад у метод правового регулювання податкових відносин, про що свідчить, зокрема, законодавчо закріплена можливість укладення договору між платником податків та зборів та контролюючим органом про розстрочення й відстрочення грошових зобов’язань або податкового боргу платника (ст. 100 Податкового кодексу України)²³. Якщо допустити проникнення диспозитивних засад у метод правового регулювання податкових відносин – імперативний метод, то метод як правова конструкція зникає, бо не може бути імперативно-диспозитивного методу як єдиного інструмента. Ба більше, можливість укладення договору між платником і контролюючим органом про розстрочення та відстрочення грошових зобов’язань свідчить не про проникнення диспозитивних засад у метод правового регулювання податкових відносин, а про появу найбільш зручної форми виконання імперативного припису – виконання податкового обов’язку.

При цьому хотілося б звернути увагу на певну колізійність закріпленої законодавцем конструкції, яка порушує класичні засади правового регулювання. Ефективне правове регулювання передбачає таке співвідношення правосуб’єктностей учасників правовідносин, коли праву одного учасника протистоїть обов’язок іншого, за невиконання останнього передбачається примус. Нині у ст. 100 Податкового кодексу України закріплено право платника податку та збору щодо розстрочення й відстрочення грошових зобов’язань або податкового боргу²⁴. Це право дублюється і в нормах, які встановлюють правосуб’єктність цієї зобов’язаної особи²⁵. Але обов’язку контролюючого органу, який би віддзеркалював мож-

²² Хатнюк 8.

²³ Там само 42.

²⁴ Податковий кодекс України (н 19) ст. 100.

²⁵ Там само пп. 17.1.5 п. 17.1. ст. 17.

ливість реалізації такого права, не закріплено, тоді як закріплюється право приймати рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, а також про списання безнадійного податкового боргу у порядку, передбаченому законодавством²⁶. Тобто праву платника протистоїть право контролюючого органу, тоді як право – це можливість певної поведінки, а не обов'язок. Послідовнішим було б виділити подібний елемент правосуб'єктності контролюючого органу як його обов'язок. Ба більше, подібний підхід законодавця обмежує доступ до судового захисту платників податків, бо якщо прийняття рішення щодо надання розстрочення чи відстрочення фігурувало як обов'язок контролюючого органу, то були б наявні всі підстави звертатися до суду при невиконанні такого обов'язку і, відповідно, говорити про порушення прав та інтересів особи. Наявність же такого права контролюючого органу фактично виключає обов'язковість його виконання, закріплює необмеженість розсуду такого органу (а часто й ухилення) при наданні відстрочення чи розстрочення.

Не дивно, що Н. Хатнюк робить висновок, підкреслюючи, що 'природа податкових правовідносин полягає в тому, що вони містять у собі елементи приватного і публічного права та походять від конституційних, адміністративних, фінансових, господарських, інформаційних та інших правовідносин'²⁷. Податкові правовідносини доцільно пов'язувати лише з фінансовими, що ж стосується інших, то треба визначати межу співвідношення регулювання податковими нормами з іншими видами правових норм, що представляють відповідні галузі. При цьому поєднання публічного та приватного права виключено. Та й загалом складно зрозуміти, що мається на увазі, в чому зміст походження природи податкових правовідносин?

6. *Зміст податкових правовідносин пов'язуються як із дослідженням елементів, що його характеризують, так і з характером таких правовідносин.* '<...> Даний кодифікований акт (мається на увазі Податковий кодекс України. – М. К.) встановив характер і зміст податкових правовідносин, правовий режим елементів податкових правовідносин, що вплинуло на їх структуру, зокрема, змінився суб'єктній склад податкових правовідносин, сутність їх прав і обов'язків'²⁸. Навряд чи кодифікований акт може встановлювати характер та зміст правовідносин. Ба більше, правового режиму такого елемента податкових правовідносин, як суб'єкт податкових правовідносин, існувати не може. Такі елементи змісту правовідношення, як суб'єкти, характеризуються правосуб'єктніс-

²⁶ Хатнюк (н 1) пп. 20.1.29 п. 20.1. ст. 20.

²⁷ Там само 22-3.

²⁸ Там само 28.

ттю, тоді як правовий режим характеризує відносини щодо обігу, руху іншого елемента змісту податкових правовідносин – об'єкта (наприклад, правовий режим майна тощо) Зовсім приблизним, а саме помилковим, виглядає і спроба класифікувати шляхи розвитку податкових правовідносин. '<...> Шляхи становлення та розвитку податкових правовідносин в Україні', поділяються за п'ятьма напрямками: 1) правовий; 2) економічний; 3) державний; 4) місцевий (регіональний); 5) міжнародний'²⁹. Річ у тому, що з цих наведених напрямів лише один стосується становлення та розвитку податкових правовідносин – правовий! Решта пов'язується з іншими напрямками досліджень (економічним тощо). Та й взагалі подібна класифікація існує для класифікації, бо абсолютно незрозумілий критерій, за яким вона здійснена.

У сенсі дослідження подібної якості характеру податкових правовідносин зрозумілим стає і такий висновок авторки: '<...> комплексний (змішаний) характер податкових правовідносин <...> полягає у поєднанні взаємозв'язку та взаємозалежності різних видів податкових правовідносин: грошових і негрошових, матеріальних та процесуальних'³⁰. Традиційно в праві комплексність регулювання передбачає вплив декількох галузей права на певний різновид суспільних відносин. При чому кожна галузь права знаходить у такій цілісній системі суспільних відносин свій сектор, який збігається із предметом регулювання цієї галузі права та забезпечується характерним для неї методом. Саме тому комплексність може характеризувати коло суспільних відносин, законодавство, але коли ми виокремлюємо певний галузевий чи інституційний різновид правовідносин – комплексність навряд чи підходить до їх фахової характеристики. У контексті цього дивує таке твердження Н. Хатнюк: 'Дискусійною видається позиція О. Орлюк, яка припускає, що фінансові відносини можуть не бути правовідносинами, якщо вони будуть порушенням фінансового законодавства, і водночас зазначає, що "фінансові відносини існують лише у формі правовідносин"^{31,32}. Якби йшлося про автора, який має більш-менш усталені знання про фінансово-правове регулювання, то, мабуть, такого акценту не було б. Серед фінансистів-правників загальновідома певна аксіома, на яку звертала увагу ще Лідія Костянтинівна Воронова – положення Ю. Ровинського щодо оцінки фінансових відносин, які можуть існувати виключно у формі правовідносин. Авторство цього концептуального положення з 70-х років ХХ ст.

²⁹ Хатнюк (н 1) 31.

³⁰ Там само 44.

³¹ О Орлюк, *Фінансове право. Академічний курс: підручник* (Юрінком Інтер 2010) 136.

³² Хатнюк (н 1) 47.

ніхто не ставив під сумнів і тому учні Лідії Костянтинівни сьогодні використовують його навіть без посилань.

‘Наступною ознакою податкових правовідносин, на нашу думку, можна вважати їхній похідний характер від інших майнових правовідносин. У зв’язку із цим Д. Тютін обґрунтовано вважає, що податкові правовідносини виникають, як правило, внаслідок економічно результативної правомірної діяльності платника податків і зборів (91, с. 91). Така діяльність врегульована нормами цивільного, господарського й трудового права³³. Нам складно погодитись як із Д. Тютіним, так і з Н. Хатнюк. По-перше, податкові правовідносини не обов’язково обумовлюються економічно результативною діяльністю платника. Його діяльність може призвести і до збитків, втрат, але в межах податкового регулювання залишаться відносини щодо податкового обліку та звітності, де і мають бути відображені негативні результати економічної діяльності. По-друге, податкові правовідносини не є похідними від майнових правовідносин. Інакше в протилежному випадку їх за предметною ознакою необхідно було б відносити до цивільно-правових. Водночас характер податкових правовідносин, як і фінансово-правових загалом, пов’язується із владно-майною ознакою, де відносини влади неможливо відірвати від майнового змісту, де йдеться про владне управління власним майном державою та територіальними громадами. Дивує й авторський підхід щодо класифікації податкових правовідносин. ‘В залежності від характеру повноважень органів державної влади та місцевого самоврядування податкові правовідносини можна поділити на наступні види: – щодо встановлення, зміни та скасування податків і зборів; – щодо запровадження податків; – щодо визначення, обчислення та справляння податків <...>³⁴. Чим, наприклад, відрізняються відносини щодо встановлення, зміни та скасування податків і зборів від відносин щодо запровадження податків, від відносин щодо визначення податків? Тупик.

7. *Суб’єкти податкових правовідносин* визначаються в монографії дуже приблизно чи хибно. ‘У сплаті податків зацікавлена (авторська редакція. – М. К.) не все населення, а виключно держава як її частина³⁵. По-перше, держава як частина населення – це нове слово в науці й техніці!!! А інша частина населення (я так розумію, йдеться передусім про громадян) де перебуває? Та й взагалі, які правові наслідки пов’язуються з поняттям “населення”? Громадянство обумовлює певний правовий зв’язок між державою та фізичними особами, що породжує відповідні наслідки і в сенсі оподаткування. По-друге, навряд чи держава є єдиним

³³ Хатнюк (н 1) 51.

³⁴ Там само 74.

³⁵ Там само 45.

зацікавленим суб'єктом у сплаті податків та зборів. У цьому зацікавлені територіальні громади, владні органи і, врешті-решт, зобов'язані особи – платники, які ґрунтують свою поведінку на додержанні приписів чинного законодавства, зацікавлені в фінансуванні загальносуспільних потреб коштом Державного та місцевих бюджетів. Продовження поверхового аналізу суб'єктного складу податкових правовідносин бачиться і в такому твердженні: '<...> особливості податкових правовідносин проявляються в їх суб'єктному складі. У податкових правовідносинах беруть участь держава та платники податків і зборів'³⁶. У податкових правовідносинах беруть участь, крім цих двох суб'єктів, контролюючі та інші владні органи, територіальні громади та суб'єкти, які представляють та реалізують їхні інтереси. Наведена вище авторська позиція фактично викидає зі сфери правового регулювання половину відносин – відносини, які пов'язані зі справлянням місцевих податків та зборів.

Складно погодитися з підходом Н. Хатнюк щодо класифікації правових зв'язків учасників податкових правовідносин. 'З метою визначення форм податкових правовідносин, спробуємо розкрити загальну схему правових зв'язків між основними учасниками податкових правовідносин <...> вона дає можливість зрозуміти, як здійснюється рух грошових коштів у вигляді податків між учасниками податкових правовідносин <...>: "платник податку – держава", "держава – платник податку" <...>, "органи місцевого самоврядування – платник податку", "держава – органи місцевого самоврядування", "держава – населення", "платник податку – платник податку"³⁷. Зміст податкових правовідносин виражає лише перша пара, решта податкового регулювання не стосується. Зв'язки на кшталт "держава – платник податку", "органи місцевого самоврядування – платник податку", "держава – органи місцевого самоврядування", "держава – населення" виражають, як ми вважаємо, рух коштів або між бюджетами, або із бюджетів до отримувачів бюджетних коштів. Але це сфера бюджетно-правового регулювання, а не податкового права. Ну, а відносини "платник податку – платник податку" взагалі є абсолютним нонсенсом.

8. *Юридичний факт та авторський погляд на нього* простежується вже в структурі монографії – "2.3 Податковий обов'язок як підстава виникнення зміни та припинення податкових правовідносин"³⁸. До того ж підрозділи 2.1, 2.2, 2.3 дублюються за формулюванням у цьому сенсі. Крім того, повернемося, знов-таки, до вихідних засад із теорії держави та права, без знання яких закінчення першого курсу юридичного закладу

³⁶ Хатнюк (н 1) 48.

³⁷ Там само 56.

³⁸ Там само 3.

вищої освіти неможливе. Підставою виникнення, зміни та припинення є юридичний факт, а не податковий обов'язок. Трохи нижче стикаємося ще з однією новелою: 'Передумовою виникнення, зміни й припинення податкових правовідносин є закон чи інший нормативно-правовий акт'³⁹. Тобто, знов-таки, юридичного факту, який є відправним пунктом у динаміці правовідношення не існує. Після всього цього не дивує і авторський підхід до класифікації без будь-якого критерію: '<...> в залежності від підстав виникнення, зміни та припинення податкового правовідношення: – на підставі податкової норми; – на підставі юридичного факту; – на підставі виникнення податкової правосуб'єктності та – на підставі набуття матеріальних активів'⁴⁰. Така класифікація неможлива, бо є лише одна підстава – юридичний факт. Ба більше, в основі всіх інших (на яких наголошує Н. Хатнюк) лежать саме юридичні факти: виникнення податкової правосуб'єктності пов'язується з фактом реєстрації (наприклад, для юридичних осіб), досягненням певного віку тощо (для фізичних осіб), факт набуття матеріальних активів (певний правочин тощо) і т. д.

9. *Формальне ставлення до власного тексту.* Сумні враження та обурення пов'язані не лише з абсолютною відсутністю в авторки хоча б елементарного уявлення про вихідні теоретичні конструкції в праві, а й ставленням до власного тексту, що свідчить або про непорозуміння, чим той чи інший фахівець займався, або про кричущу неповагу, що відображається у ставленні до власного авторського редагування:

а) 'На формування наукової позиції автора вплинули фундаментальні праці фахівців з теорії держави та права, а саме: <...> А. А. П. Сергеев. <...> Питання правового регулювання податкової системи та податкових відносин досліджували, зокрема: Є. О. Алісов, <...> І. Л. Самсіна'⁴¹. По-перше, в чому особливість А. Сергеева, який має не два, як звичайні люди ініціали, а три? По-друге, сферою предметних наукових інтересів Є. Алісова завжди були відносини щодо грошового обігу та регулювання грошової системи. По-третє, наскільки мені відомо, Ігор Леонович Самсін не змінював статі;

б) 'Як справедливо стверджував С. С. Алексеев, виникненню податкових правовідносин не передує фактичний зміст, перед нами – суто правовий зв'язок'⁴² <...>⁴³. Але Сергій Сергійович є визнаним фахівцем із

³⁹ Хатнюк (н 1) 47.

⁴⁰ Там само 73.

⁴¹ Там само 9.

⁴² С. Алексеев, *Проблемы теории и права: курс лекций, т 1: Основные вопросы общей теории социалистического права* (Свердловский юрид ин-т 1972) 137.

⁴³ Хатнюк (н 1) 22.

теорії права і в цій своїй праці на с. 137 ніякої оцінки податкових право-відносин не здійснював;

в) '<...> Є. А. Ровінський звертає увагу на юридичну форму <...>⁴⁴. Можна було б принаймні прізвища та імена класиків радянського фінансового права перевірити – Юхим Абрамович Ровинський!

г) на с. 59–61 дублюється три ідентичних абзаци полеміки із М. Кучерявенком. Навіщо тричі дублювати текст – абсолютно незрозуміло.

г) і нарешті, вишенька на торті, яка відображає наукову порядність авторки монографії: 'На нашу думку, податкові відносини регулюються податковим законодавством України, яке охоплює сукупність нормативних положень різних правових наук. Аналогічної позиції дотримується М. Кучерявенко (39, с. 89 – Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. Харьков: Легас, 2002. Т. 2: Введение в теорию налогового права. 2004. 600 с.) – та В. Теремецький (35, с. 167)⁴⁵. Податкове законодавство не може охоплювати нормативні положення різних правових наук. Воно містить законодавчі норми, до податкового законодавства ніяким чином не можуть потрапляти нормативні положення різних правових наук, бо останні охоплюють не норми права, а наукові доктрини, теорії, погляди науковців. Тому такої позиції я не дотримуюся та в моїх працях вона відсутня.

⁴⁴ Хатнюк (н 1) 25.

⁴⁵ Там само 26.