

## **ДО ПИТАННЯ ЩОДО РОЗМЕЖУВАННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ І ПРОЦЕСУАЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН**

Теоретичне дослідження комплексу питань, пов'язаних з податково-процесуальними правовідносинами є нагальною потребою сьогодення, сприятиме розвитку підгалузі податкового права, вирішенню наявних колізій право-творення та правозастосування, удосконаленню всього податково-процесуального правового механізму. Водночас слід зауважити, що існують певні труднощі у вирішенні означеної нами проблеми. Так, попередньо зауважимо, що ані вітчизняна юридична наука, ані законодавець не виробили навіть формулювання правової категорії “податково-процесуальні правовідносини”. Як правило, вчені обмежуються констатацією самого факту існування таких правовідносин, іноді виокремлюючи й характеризуючи окремі їх різновиди.

Необхідно зазначити, що стосовно розмежування податкових процесуальних та матеріальних правовідносин сьогодні в юридичній літературі існує три позиції, дві з яких є діаметрально протилежними. З одного боку, деякі фахівці-фінансисти всі податкові правовідносини відносять до найбільш чисельної групи, а саме до матеріальних правовідносин. Так, на думку І.М. Іллюшихіна, податкові правовідносини не можуть мати характерних ознак процесуальних правовідносин, які виділяються в теорії процесуальних галузей права. Однак при цьому він все ж стверджує, що ця обставина не свідчить про відсутність у податковому законодавстві процесуальних норм, які безпосередньо визначають порядок реалізації прав, обов'язків та відповідальності суб'єктів [1, с. 127-128]. Такий підхід містить суттєві суперечності. На нашу думку, сама податково-правова реальність не дозволила автору категорично заперечити існування процесуальних норм в чинному податковому законодавстві, чітко виключити наявність податково-процесуальних правовідносин. До речі, теза автора про характеристику групи податкових матеріальних правовідносин як найчисленніших, за відсутності додаткової аргументації, виглядає дещо сумнівною.

Водночас у науці податкового права висловлена й протилежна точка зору. При цьому притаманна їй категоричність (те ж саме властиво, до речі, і для попередньої позиції) дозволяє нам характеризувати їх як “полярні”. Так, згідно з поглядами її прихильників, оподаткування слід вважати процесуальним відношенням. До послідовників цієї позиції можна віднести В.А. Паригіну [2, с. 125]. Навряд чи необґрунтоване ігнорування наявних податкових матеріальних правовідносин додає наведеному підходу позитиву. Заперечення існування цілого масиву цих правовідносин

всупереч сталій позиції переважної більшості вчених-фінансистів потребує виваженої та беззаперечної аргументації. Проте вона відсутня. У зв'язку з цим зауважимо, що ми підтримуємо третій підхід, а саме – факт існування податкових матеріальних та процесуальних правовідносин сумнівів у нас не викликає. На наш погляд, саме завдяки їх збалансованості й забезпечується ефективне комплексне податково-правове регулювання.

Об'єктивне з'ясування співвідношення матеріальних і процесуальних податкових правовідносин визначальним чином залежить від виокремлення властивої їм специфіки. Що ж до безпосереднього з'ясування особливих ознак податково-процесуальних правовідносин, необхідно зауважити, що на їх формування впливають певні додаткові фактори (справа стосується різноманітних проявів накладення процесуальної складової). Саме завдяки поєднанню галузево-інституційного та векторно-субординаційного аспектів, тісної взаємодії відповідних компонентів й утворюється унікальна специфіка, притаманна податково-процесуальним правовідносинам. При цьому важливо врахувати наступні два аспекти.

З однієї сторони, особливість податково-процесуальних правових відносин проявляється у всіх елементах їх структури (без винятку). Це стосується суб'єктного складу, кола учасників податкового процесу (вирізняється як за своєю кількістю, видовою різноманітністю, так і правовим положенням. Зокрема, широке застосування трансляції владної компетенції призводить до появи “квазівладних” суб'єктів, наприклад, податкових агентів), об'єкта правовідносин (ним виступає поведінка, дії осіб, що реалізують особистий або публічний процесуальний інтерес), його змісту (суб'єктивні процесуальні права та обов'язки), а також пов'язаного елемента – юридичного факту (ним, як правило, виступає складний юридичний факт або особливий фактичний склад).

З другого боку, слід звернути увагу на ту обставину, що за кількома факторами особливості податково-процесуальних правовідносин формуються саме залежно від рівня насиченості (ступеня напруженості) тієї чи іншої правової якості, її “масштабності”, наприклад: а) рухливість є підвищеною (на відміну від відносно повільних матеріальних правовідносин, динамізм наочний, видимий неозброєним оком); б) комплексний (владно-грошовий) характер схиляється до владності, а грошова спрямованість пропорційно мінімізується. У податково-процесуальних правовідносинах матеріальне наповнення значно зменшене, майновість, певною мірою, відносна, дистанційована. Водночас, незважаючи на певну замаскованість, їх фондворесурсна пов'язаність залишається, хай і замаскованою, проте обов'язковою рисою; в) темпоральний фактор характеризується спресованістю та стислістю, порівняною швидкістю здійснення процесуальних дій. Податкові матеріальні правовідносини, звичайно, пролонговані в часі, процесуальні – часто виступають як одномоментні.

## Література

1. Ильюшихин, И. Н. Понятие и признаки налогового правоотношения [Текст] / И. Н. Ильюшихин // Правоведение. – 2000. – № 2. – С. 127–145.
2. Парыгина, В. А. Российское налоговое право. Проблемы теории практики [Текст] : учебное пособие / В. А. Парыгина. – М. : Статус-Кво 97. 2005. – 336 с.

Криницький, І.Є. До питання щодо розмежування матеріальних і процесуальних правовідносин [Текст] / І.Є. Криницький // Актуальні проблеми правового регулювання фінансово-кредитних відносин в умовах кризи: практика правозастосування і шляхи її вдосконалення: зб. тез доповідей за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції (4-5 червня 2010 р., м. Суми). - Суми: УАБС НБУ, 2010. - С. 222-225.