

УДК 347.73

Марія Бліхар,

докт. юрид. наук,

доцент кафедри конституційного та міжнародного права

Інституту права та психології

Національного університету «Львівська політехніка»

ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВО-ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРАВОВІДНОСИН

У статті розкрито особливості оподаткування у сфері інвестиційної діяльності, з'ясовано специфіку податково-інвестиційних правовідносин. Узагальнено теоретичні засади податково-правової регламентації інвестиційної діяльності, на їх основі розроблено практичні пропозиції щодо вдосконалення податкового регулювання, пов'язаного з інвестуванням.

Ключові слова: інвестиційні відносини, інвестування, податково-інвестиційні правовідносини, фінансово-правове регулювання.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Серед важелів державної підтримки інвестиційної діяльності особливе місце займає податково-правова політика. Відповідно, вивчення й узагальнення теоретичних засад податково-правової регламентації інвестиційної діяльності, розроблення на їх основі практичних пропозицій щодо вдосконалення податкового регулювання цієї специфічної діяльності належить до основних завдань сучасної фінансово-правової науки.

Стан опрацювання. Зазначу, що, попри очевидну для нашої країни актуальність тематики впливу податково-правового регулювання на інвестиційну сферу, ця проблематика практично так і не вирішена на рівні наукових досліджень останніх десятиліть. Зазвичай поза увагою дослідників залишається податково-інвестиційне правове регулювання, головною особливістю якого є специфічна роль держави в цьому процесі, адже саме вона водночас виступає і як суб'єкт (що перетворює правила поведінки на імперативні правові приписи), і як власник грошових коштів (які надходять у результаті закріплених такими розпорядженнями дій учасників інвестиційних відносин), і як гарант інвестицій.

Мета статті – виявити та розкрити особливості та специфіку податково-інвестиційних правовідносин.

Виклад основного матеріалу дослідження. У податковому законодавстві донині немає визначення податкових правовідносин. При цьому у ст. 1 ПКУ встановлено, що він регулює відносини, які виникають у сфері дії податків і зборів в Україні, зокрема, визначає

їх вичерпний перелік та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їхні права й обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження й обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [7]. На відміну від вітчизняного законодавства, у ст. 1 Податкового кодексу Республіки Білорусь подано визначення податкових правовідносин як владних відносин зі встановлення, введення, змінення, зупинення дії податків та зборів, а також відносин, які виникають у процесі виконання податкового зобов'язання, здійснення податкового контролю, оскарження рішень податкових органів, дій або бездіяльності їх посадових осіб. Також білоруський законотворець встановлює права й обов'язки платників податків, податкових органів та інших учасників відносин, що регулюються податковим законодавством [8]. За всієї колізійності вітчизняного податкового законодавства і конфліктності відповідного правового регулювання жодне визначення, тим паче такої важливої категорії, не буде зайвим. Вважаю, що необхідно внести зміни у вітчизняний податковий закон (ПКУ) шляхом доповнення його дефініцією податкових правовідносин.

Щодо визначення окресленого поняття, то можна стверджувати, що наука фінансового права виробила більш-менш усталений підхід до його розуміння. Слушну думку з цього приводу висловлює М. Кучерявенко, називаючи податкові правовідносини відносинами, що виникають згідно з податковими нормами (регулюють установлення, зміну і скасування податкових платежів) та з юридичних фактів, учасники яких наділені суб'єктивними правами і мають юридичні обов'язки, пов'язані

зі сплатою податків та зборів у бюджети [3, с. 86]. О. Орлюк як такі розглядає відносини, що виникають на підставі податкових норм, які встановлюють, змінюють чи скасовують податкові платежі, та у зв'язку з юридичними фактами, учасники яких наділені суб'єктивними правами та мають юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджетів і цільових фондів та поданням податкової звітності [1, с. 251]. Аналіз спеціалізованої літератури дає підстави говорити про те, що наведені вище підходи щодо розуміння податкових правовідносин загалом прийняті науковою спільнотою. Тож дефініції, які пропонують М. Кучерявенко та О. Орлюк, вважаю прийнятними і такими, що достатньою мірою відображають суттєві та якісні ознаки податкових правових відносин як правового явища, особливо з огляду на їхній зв'язок з юридичними фактами.

Крім цього, варто наголосити, що відносини, які регулюють певні повинності (у нашому випадку – податковий обов'язок), характеризуються наявністю специфічного зв'язку уповноваженої і зобов'язаної особи. Основою такого зв'язку, на думку Г. Фоміної, «є публічно-правова природа, що опосередковує приналежність осіб до єдиного суспільного союзу, визначає взаємовідносини всіх носіїв податкового обов'язку, що знаходяться на території держави» [9, с. 349]. У такий спосіб особа, яка перебуває у відносинах, породжуваних її належністю до держави чи знаходженням на території держави, стає суб'єктом публічно-правових відносин, що регулюють оподаткування. Власне, з акцентом на такий ракурс розглядає податкові правовідносини В. Теремецький, у розумінні якого податкові правовідносини – це «індивідуалізований зв'язок між сторонами, який характеризується кореспондуючими юридичними обов'язками і суб'єктивними правами, що реалізуються для задоволення потреб та інтересів держави, суспільства й особистості в податковій сфері» [6, с. 176]. У цьому контексті вважаємо, що саме юридичні факти забезпечують своєрідний перехід від абстрактного нормативного регулювання суспільних відносин до індивідуального правового впливу (від загального до конкретного). Найлаконічніше визначення податкових правовідносин надає М. Горобинський: це «суспільно-економічні відносини, врегульовані нормами права» [10]. Проте, на мій суб'єктивний погляд, таке визначення є надто широким стосовно розуміння аналізованих правовідносин і ніяк не розкриває їхнього змісту, адже відсутня прив'язка до сфери регулювання (до оподаткування). Узагальнюючи вищенаведене, можемо говорити, що

податкові правовідносини є різновидом фінансових правовідносин, тому їх не можливо розглядати окремо, ізольовано від інших споріднених правовідносин, адже їм властиві спільні ознаки: 1) виникають на підставі фінансово-правових норм; 2) мають владно-майновий характер, який за своїм змістом виражає публічні інтереси.

У контексті окресленої проблематики мусимо констатувати різноманітність підходів науковців до виявлення особливостей податкових правовідносин. Частина дослідників концентрує увагу на специфічних характеристиках фінансово-правових відносин, цілком слушно наголошуючи на тому, що податкові правовідносини, будучи видовими щодо фінансових, відображають усі їхні особливості [9, с. 350]. Інші науковці вважають за необхідне розглядати особливості податкових правовідносин більш розширено: ті, які властиві більшості правовідносин, але в податково-правовому регулюванні виявляються з урахуванням деяких особливостей; і такі, що характерні лише для податкових правовідносин [3, с. 87]. Нам більше імпонує другий підхід. Отже, податкові відносини характеризуються такими специфічними ознаками та особливостями: 1) це суспільні відносини, які можуть існувати тільки в правовій формі, що зумовлено їхньою природою, вони виникають, змінюються та припиняються безпосередньо на підставі спеціального податкового законодавчого акта. Тож встановлення і стягнення податкових платежів можливе лише через «сприяння» ПКУ; 2) це відносини публічно-правові, адже вони виникають і розвиваються у сфері податкової діяльності держави. Оскільки змістом податкових правовідносин є належне й безумовне виконання платником податків і зборів обов'язків перед державою для задоволення її публічних інтересів, то можна сказати, що в цих правовідносинах домінує публічний інтерес держави в надходженні податкових платежів до публічних фінансових фондів; 3) вони займають особливе місце в системі правовідносин, оскільки регулюють формування коштів, без яких неможливе існування держави, фінансування її завдань та функцій, отже, забезпечують фінансове підґрунтя цілісності, збалансованості розвитку суспільства загалом, його фінансової безпеки (економічного суверенітету); 4) за своїм змістом ці відносини походять від економічних, оскільки становлять зміст фінансової діяльності держави, тобто мають вартісну форму; 5) вони мають грошовий характер, тому що об'єктом правового регулювання, як правило, виступають гроші у вигляді податкових надходжень; 6) вони є акумулюючими. У цьому контексті погоджуємося з М. Куче-

ривенком, який виокремлює таку особливість податкових правовідносин: вони спрямовані «на регулювання першої стадії кругообігу публічних грошових фондів – мобілізації, формування прибуткових частин бюджетів» [3, с. 87], тому надалі рух коштів, які надійшли зі сплати податків на бюджетні рахунки, вже регулюється не податково-правовими нормами, а нормами бюджетного законодавства; 7) вони виникають між суб'єктами податкового права, одним з яких завжди виступає держава в особі уповноважених органів. При цьому податкові правовідносини передбачають обов'язкову участь відповідного державного органу – Державної фіскальної служби України, яка є центральним органом виконавчої влади, діяльність якої спрямовується й координується КМУ і яка реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної служби тощо [11]; 8) високий рівень їх конфліктності (у цьому плані погоджуємося з міркуваннями В. Свириденка [12] про те, що податкові правовідносини характеризуються високим ступенем ризику виникнення спірних (конфліктних) ситуацій); 9) отже, впливає ще одна особливість податкових правовідносин – спеціальний спосіб вирішення конфліктів, що виникають між сторонами. Зокрема, право на оскарження рішень контролюючого органу закріплено в п. 1.7 ст. 14 ПКУ як оскарження платником податку податкового повідомлення-рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого іншого рішення контролюючого органу, що здійснюється в порядку і строки, які встановлені ПКУ, за процедурами адміністративного оскарження або в судовому порядку. Своєю чергою, у п. 2 ст. 56 ПКУ зазначено, що у разі, коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, яке суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених ПКУ або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня зі скаргою про перегляд цього рішення. Враховуючи положення ст. 14 і ст. 56 ПКУ, вважаємо, що під поняттям оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку варто розуміти оскарження платником податку рішення контролюючого органу, що реалізується шляхом подання скарги про перегляд цього рішення до контролюючого органу вищого рівня. Задля конкретизації чинного податкового закону та уникнення двозначності трактувань його положень вважаємо за доцільне законодавчо визначити (в ПКУ) поняття «оскарження рі-

шень контролюючих органів в адміністративному порядку».

Окрім аналізу специфічних ознак та особливостей, важливим у дослідженні податкових правовідносин є визначення їхньої структури. Адже, як цілком слушно зазначає В. Теремецький, «структура податкових правовідносин має значення для правильної кваліфікації та встановлення правової норми, яка повинна застосовуватися для врегулювання податкових правовідносин у тій чи іншій сфері» [6, с. 175]. Тож коротко висвітлимо цей аспект, тим більше, що у правовій науці досі не вироблено єдиної позиції щодо елементного складу податкових правовідносин. Узагальнюючи наведені в правовій літературі погляди науковців, можемо констатувати, що стосовно елементів структури податкових правовідносин є два основні підходи: 1) обов'язкова наявність у їхньому складі трьох елементів – об'єкта, суб'єкта та змісту; 2) наявність чотирьох елементів – об'єкт, суб'єкти, зміст (права й обов'язки суб'єктів), юридичні факти (як підстава їх виникнення). Вважаємо правильнішим перший («класичний») підхід, адже суб'єктивні права та юридичні обов'язки традиційно вважаються елементами змісту податкових правовідносин і виражаються у відповідних варіантах зовнішньої поведінки суб'єктів. Не варто ігнорувати в цій площині і юридичні факти, інша справа – чи входять вони до складу правовідносин.

Як цілком слушно зазначає М. Кучерявенко, зрозуміти особливості податкових правовідносин допомагає їх класифікація за різними підставами. Беручи за критерій участь у реалізації функцій права, науковець поділяє податкові правовідносини на: 1) загальнорегулятивні (спрямовані на закріплення кола суб'єктів податкового права, їх загального юридичного статусу); 2) конкретно-регулятивні (спрямовані на закріплення конкретної поведінки суб'єктів); 3) комплексні (виникають на стику загальнорегулятивних і конкретно-регулятивних відносин); 4) охоронні (спрямовані на реалізацію заходів державно-примусового характеру) [3, с. 90]. Отже, враховуючи особливості оподаткування у сфері інвестиційної діяльності, до специфіки податково-інвестиційних правовідносин можна зарахувати: а) їхню сферу (інвестиційну діяльність) – діяльність суб'єктів господарської діяльності, держави чи органу місцевого самоврядування, інших суб'єктів щодо інвестування; б) характер цієї діяльності – це комплексна діяльність, яка складається з різноманітних дій, виконуваних на різних стадіях інвестиційного процесу; в) вони «реагують» на

інвестиції як майнові цінності, що становлять внесок інвестора, та на інвестування як сукупність операцій, пов'язаних із рухом капіталів.

Охарактеризую податково-інвестиційні правовідносини, виходячи з наведеного вище.

1. Зміст загальнорегулятивних відносин у сфері інвестиційної діяльності визначається нормами, що встановлюють принципи оподаткування й повноваження окремих суб'єктів податкових правовідносин. Отже, ці правовідносини утворюють основний масив і регулюють інвестування шляхом встановлення суб'єктивних юридичних прав та обов'язків усіх учасників фінансово-інвестиційної діяльності. Загальнорегулятивні правові норми у сфері інвестицій встановлюють: а) правові умови започаткування інвестиційної діяльності; б) правовий режим інвестиційної діяльності; в) гарантії прав та законних інтересів інвесторів (гарантії захисту інвестицій); г) правові умови припинення інвестиційної діяльності. Своєю чергою, процесуальна форма застосування податково-правових норм у сфері інвестиційної діяльності виражається в регламентованій законом сукупності необхідних вимог, що висуваються до учасників податково-інвестиційних відносин (дотримання порядку виконання обов'язків юридичними і фізичними особами щодо сплати податків та зборів, податкової звітності, а також притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства) і спрямовані на оптимізацію досягнення конкретного матеріально-правового результату – своєчасної та повної сплати податків і зборів.

2. Конкретно-регулятивні правовідносини виступають як форма реалізації загальнорегулятивних податкових правовідносин у сфері інвестиційної діяльності. Як слушно зазначає М. Кучерявенко, у цій ситуації загальні права й обов'язки проектується на діяльність конкретних суб'єктів. Якщо загальнорегулятивні податкові правовідносини виокремлюють із системи правовідносин ті, що пов'язані зі сплатою податків, то конкретні правовідносини це уточнюють за різними напрямками (за видами податків, за платниками) [3, с. 90]. Отже, конкретно-регулятивні відносини закріплюють конкретну поведінку суб'єктів фінансово-інвестиційної діяльності, зміст їхніх прав та обов'язків. Наприклад, податкові органи для виконання поставлених перед ними завдань мають відповідні обов'язки й права (повноваження), але вони не можуть дозволити собі реалізовувати закріплені за ними податковим законодавством повноваження на власний розсуд. Отже, реалізацією податково-право-

вих норм в інвестиційній діяльності можна вважати процес втілення конкретних юридичних приписів в особистій поведінці суб'єктів податкового права, практичній діяльності цих суб'єктів щодо здійснення суб'єктивних прав і виконання обов'язків, а також дотримання заборон (наприклад, ст. 9 ЗУ «Про режим іноземного інвестування» забороняє державним органам реквізувати іноземні інвестиції, за винятком зазначених у законах випадків). Іншими словами, це втілення у вчинках учасників інвестиційної діяльності таких вимог, які в конкретній формі виражені в нормах податкового законодавства (зокрема, права й обов'язки суб'єктів податкових правовідносин визначені у ст. 16, 17, 19–21 ПКУ).

3. Комплексні податкові правовідносини перебувають на своєрідному перетині конкретних і загальнорегулятивних податкових правовідносин. Вони досить вузько персоніфіковані, передбачаючи конкретного платника (що відрізняє їх від загальних), але однією з їхніх ознак є складний зміст, що відрізняє їх від простих. На думку М. Кучерявенка, можна порушувати питання і про об'єднання податкових норм та норм інших галузей права в межах комплексних правовідносин. Наприклад, механізм формування і витрачання пенсійного фонду перебуває на стику податкових і трудових відносин (оскільки цей збір входить до переліку обов'язкових податків і зборів, об'єднаних податковою системою) [3, с. 90]. Треба тільки мати на увазі, що автор виходив із чинного на той момент законодавства. Наведена позиція щонайменше розбіжна з ПКУ, хоча є логічною, зважаючи на дату публікації. Зараз відповідний платіж (хоча і не введений до податкової системи України) надходить до публічного фінансового фонду, тому залишається у сфері фінансово-правового регулювання. Отже, комплексні інвестиційні правовідносини, які виникають, як правило, на підставі норм кількох галузей права, мають тривалий, стабільний характер і складний зміст, який виражається в різноманітних взаємних правах та обов'язках [4, с. 41; 5, с. 74].

4. Охоронні податкові правовідносини у сфері інвестиційної діяльності виникають за умови порушення прав і невиконання обов'язків, якщо учасники правовідносин мають потребу у правових способах захисту з боку держави. Однією зі сторін таких правовідносин виступає компетентний суб'єкт, що є носієм владних повноважень і наділений державою повноваженнями примусу. Іншою стороною є особа або орган, до якого застосовуються способи державного примусу і який зобов'язаний їх зазнавати. При цьому

право застосовувати способи державного примусу деталізовано санкцією правової норми [3, с. 90]. Охоронні податкові правовідносини формуються в процесі правового регулювання, опосередковують охоронну функцію податкового права і мають похідний характер. Вони забезпечують реалізацію міри державно-примусового впливу стосовно осіб, які порушили юридичні обов'язки зі сплати податків, з обліку та звітності у сфері оподаткування. У межах охоронних податкових правовідносин здійснюється захист порушених прав і застосовуються заходи юридичної відповідальності.

На основі аналізу спеціалізованої навчальної літератури та науково-дослідницьких праць останніх років виокремлю такі основні вектори реалізації специфіки податково-інвестиційних правовідносин: 1) державна податкова підтримка інвестицій; 2) податкове стимулювання та заохочення інвестицій; 3) податкове звільнення у сфері інвестування.

Висновки

Особливості оподаткування у сфері інвестиційної діяльності, специфіку податково-інвестиційних правовідносин можна визначити через: 1) їхній особливий сектор «відповідальності» (інвестиційна діяльність) – це діяльність суб'єктів господарювання, держави чи органу місцевого самоврядування щодо інвестування; 2) характер цієї діяльності – це комплексна діяльність, яка складається з різноманітних дій, виконуваних на конкретних стадіях та етапах інвестування; 3) їхній об'єкт «впливу» – інвестиції як майнові цінності й інші активи (внесок інвестора) та інвестування як сукупність операцій, пов'язаних із рухом капіталів.

Список використаних джерел:

1. Орлюк О. П. Фінансове право. Академічний курс : підруч. К. : Юрінком Інтер, 2010. 808 с.

2. Вишемирський М. І. Податкові пільги за податковим законодавством України : дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2015. 205 с.

3. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підруч. Х. : Право, 2013. 536 с.

4. Бліхар М. М. Правове регулювання інвестиційної діяльності в податкових правовідносинах. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки». 2016. № 6. С. 38–41.

5. Бліхар М. М. Визначення поняття податкового регулювання інвестиційної діяльності. Правове регулювання суспільних відносин: актуальні проблеми та вимоги сьогодення : матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 22–23 лип. 2016 р.). Запоріжжя : Істина, 2016. С. 75–78.

6. Теремецький В. І. Загальна характеристика елементів структури податкових правовідносин. Вісник Вищої ради юстиції. 2012. № 1 (9). С. 175–188.

7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (в ред. від 15.08.2018). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

8. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 № 166-3. URL: http://www.nalog.gov.by/~ru/TAX_CODE_RU/view/nalogovyj-koдекс-respubliki-belarus-obschaja-chast-19-dekabrja-2002-g-n-166-z-12910.

9. Фоміна Г. В. Деякі питання суб'єктного складу податкових правовідносин. Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. 2013. Вип. 1. С. 349–354.

10. Горобинський М. О. Реформування податкових правовідносин в Україні на сучасному етапі. Демократичне врядування. 2010. № 5 (2). URL: http://www.nbu.gov.ua/e-journals/DeVr/2010_5/fail/Gorobyn.pdf.

11. Про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів від 21.05.2014 № 236 (в ред. від 27.08.2016). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-п>.

12. Свириденко В. М. Про конфлікти у сфері оподаткування : теоретико-правовий аспект. Актуальні проблеми держави і права. 2011. № 57. С. 534–543.

В статтє раскрыты особенности налогообложения в сфере инвестиционной деятельности, выяснена специфика налогово-инвестиционных правоотношений. Обобщены теоретические основы налогово-правовой регламентации инвестиционной деятельности, на их основе разработаны практические предложения по совершенствованию налогового регулирования, связанного с инвестированием.

Ключевые слова: инвестиционные отношения, инвестирование, налогово-инвестиционные правоотношения, финансово-правовое регулирование.

The article reveals the features of taxation in the field of investment activity, clarifies the specifics of tax and investment legal relations. The theoretical basis of the tax and legal regulation of investment activity is generalized, on the basis of which practical suggestions are made regarding the improvement of tax regulation related to investment.

Key words: investment relations, investment, tax-investment legal relations, financial and legal regulation.