

*Мамалуй О. О.,  
кандидат юридичних наук, суддя  
Верховного Суду*

## ДО ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «ПОДАТКОВІ ВІДНОСИНИ»

**Анотація.** Наукова робота присвячена дослідженню податкових відносин як виду правових відносин з огляду на різноманітність підходів до визначення таких відносин. Встановлено, що визначення поняття «податкові відносини» різняться від загальних дефініцій до поширювально-сформульованих залежно від ознак, покладених в основу визначення. Поняття «податкові відносини» розглянуто в контексті співвідношення фінансових відносин і податкових відносин як цілого до частини, адже податкові відносини є різновидом фінансових. Автором досліджено такі групи податкових відносин: основні, тобто такі, що пов'язані з встановленням і справлянням податків і зборів, та відносини похідного характеру. За наслідками аналізу визначень податкових відносин запропоновано власне визначення податкових відносин як суспільних відносин, які виникають, змінюються та припиняються на основі приписів податкового законодавства, мають публічний характер та ґрунтуються на засадах імперативності, а реалізація таких відносин може мати місце в рамках: відносин із виконання податкового обов'язку (відносини з обліку, сплати та звітності); відносин із податкового контролю (відносини з перевірки та інформаційно-аналітичного забезпечення); відносин деліктного характеру (відносини забезпечувального характеру, з вирішення податкових спорів, із притягнення до юридичної відповідальності порушників податкового законодавства). Проаналізовано і систематизовано загальні ознаки правових відносин і ознаки, притаманні податковим правовідносинам як особливому виду фінансових правовідносин. Зокрема такими специфічними рисами є реалізація податкових відносин в окремій сфері фінансової діяльності; регламентованість виключно нормами податкового права; категорична форма вираження правових положень податкового права; владно-майновий характер та специфічний суб'єктний склад. Визначено, що ознакою податкових відносин є можливість їх виникнення як за ініціативи владного суб'єкта (контролюючого органу), так й за ініціативи зобов'язаного учасника податкових відносин (платника податків).

**Ключові слова:** податкові відносини, фінансові відносини, ознаки податкових відносин.

**Постановка проблеми.** Будь-які галузеві відносини характеризують певними специфічними, властивими тільки їм рисами. Такого роду стан справ обумовлюється особливостями предмета правового регулювання конкретної галузі, суб'єктно-об'єктним складом таких відносин тощо. При цьому встановити специфіку конкретного виду суспільних відносин, регламентованих правом, можливо тільки у випадку їх глибокого та системного дослідження. Поверхнєве ознайомлення із відносинами певної галузі права може дати тільки приблизне уявлення про іманентні риси таких відносин. Не є в даному випадку виключенням і податкові відносини, які в силу специ-

фіки їх детермінації в національній системі права потребують привнесення визначеності у їх доктринальному визначенні.

**Метою статті є** розгляд деяких питань поняття «податкові відносини».

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Потрібно, в першу чергу, надати визначення поняттям «правові відносини» та «податкові відносини». Так, загальноприйнятним є підхід, у відповідності з яким правові відносини слід розглядати як регламентовані, за посередництвом нормативних приписів, суспільні відносини, суб'єкти яких наділені суб'єктивними правами та юридичними обов'язками [1, с. 82], [2, с. 515], [3, с. 300]. Що ж стосується податкових відносин, то підходи до їх означення також варіюються від лаконічних визначень до поширювально-сформульованих дефініцій. Ю.А. Ровінський визначає податкові відносини як правову форму закріплення фінансових відносин, які являють собою своєрідний вид економічних за своїм змістом відносин [4, с. 134]. Дане визначення є доволі загальним та не вказує на специфіку податкових відносин. Певною мірою відповідна дефініція «податкових відносин» ототожнює податкові відносини та фінансові відносини, що є недопустимим.

Так, безумовно, фінансові відносини та податкові відносини співвідносяться як ціле та його частина. Однак це не дає можливості ототожнювати змістовно невідповідні поняття. С.Д. Ципкін говорить, що податкові відносини – це суспільні відносини, які мають місце при сплаті податків та зборів фізичними та юридичними особами, в якій учасники таких відносин наділені законодавчо визначеними правами та обов'язками [5, с. 28]. Зрозумілим є формулювання відповідної дефініції в контексті середини ХХ ст. У наш час дане поняття можна актуалізувати (в аспекті національних правових реалій), доповнивши його таким специфічним суб'єктом податкових відносин, як фізична особа-підприємець.

М.В. Карасьова детермінує податкові відносини як суспільні відносини, виникнення яких обумовлюється встановленням, запровадженням та стягненням загальнообов'язкових платежів податкового характеру [6, с. 336]. У даній дефініції основний акцент зроблено на основні, свого роду «мета-відносини», а саме відносини з приводу встановлення та сплати податків та зборів, при цьому не взято до уваги «периферійні» відносини в аспекті податкового контролю, вирішення податкових спорів тощо.

М.П. Кучерявенко визначає податкові відносини як відносини, які виникають на основі податково-правових норм і юридичних фактів; що ж стосується учасників таких відносин, то вони наділені правами та обов'язками, які мають відношення до сплати загальнообов'язкових платежів податкового характеру до відповідних бюджетів [7, с. 31]. Дане визначення

вирізняється комплексним підходом до визначення основ виникнення податкових відносин:

- а) норми права;
- б) юридичних фактів.

В.О. Яговкіна говорить, що податкові відносини – це суспільні відносини, які можуть існувати виключно в юридично-обрамленій формі, характеризуються як відносини владного та публічного характеру і виникають між суб'єктами, правовий статус яких складається з прав та обов'язків, які пов'язані з встановленням, запровадженням та справлянням загальнообов'язкових платежів податкового характеру, провадженням заходів з податкового контролю, оскарженням рішень контролюючого органу, дій чи бездіяльності посадових осіб контролюючого органу, притягнення до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства [8, с. 10].

Вищезначена дефініція вирізняється системністю та послідовністю викладу. При цьому її можна доповнити компонентом, пов'язаним із податковою звітністю. Д.В. Вінницький відмічає, що під податковими відносинами потрібно розуміти відносини, які пов'язані з розподілом публічних видатків поміж членами соціуму, які фундується на принципах загальності, рівності та економічної обґрунтованості, є за своїм характером організаційно-майновими, можуть існувати виключно в юридично-визначеній формі та виникають між уповноваженим (контролюючий орган) та зобов'язаним (платник податків) учасником податкових відносин [9, с. 141].

Незважаючи на поширювальний характер формулювань даного визначення, до нього можна висунути декілька зауважень. По-перше, податкові відносини ґрунтуються на значно більшій кількості галузевих принципів (не тільки принцип загальності, рівності та економічної обґрунтованості). По-друге, не всі податкові відносини є відносинами саме організаційно-майнового характеру. Власне майновий характер мають відносини з податкового обліку та сплати податків і зборів; окремі аспекти відносин із притягнення до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства також можуть мати майновий характер. У той же час, абсолютизувати майновий аспект як іманентну рису всіх без виключення податкових відносин не є послідовним. Змістовно лаконічне визначення поняття «податкові відносини» було запропоновано А.В. Бризгалінім.

Так, науковець відмічає, що податкові відносини – це відносини, які регламентуються за посередництвом норм податкового права та виникають щодо встановлення, запровадження та сплати загальнообов'язкових платежів податкового характеру [10, с. 130]. Лаконічність даного визначення зумовлює розставлення акцентів виключно на одній стороні податкових відносин – встановленні та сплаті податків, при цьому упускаючи всю варіативність інших проявів суспільних відносин у сфері оподаткування. І.І. Кучеров говорить, що під податковими відносинами потрібно розуміти різновид фінансових відносин, які регламентуються приписами податкового права, та групує податкові відносини на:

- а) основні відносини (відносини із встановлення та справляння податків і зборів);
- б) відносини похідного характеру (відносини із податкового контролю, відносини, які мають місце в рамках процедур із притягнення до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства тощо) [11, с. 87].

Такого роду поділ податкових відносин на основні та похідні можна вважати доцільним тільки у випадку означення умовності такої класифікації. Це, в першу чергу, пов'язано з тим, що нібито «неосновні» податкові відносини часто набувають неабиякої значимості в рамках суспільних реалій, а тому їх другорядний статус навряд може вважатися доречним. Д.А. Бекерська детермінує податкові відносини як суспільні відносини, що регламентуються нормативними положеннями з приводу встановлення та стягнення загальнообов'язкових платежів податкового характеру з фізичних та юридичних осіб [12, с. 20].

Дане визначення характеризується лаконічністю викладу, що призводить до упущення цілої низки іманентних рис такого поняття, як «податкові відносини». Ю.В. Оніщик розглядає податкові відносини як відносини владно-майнового характеру, що виникають, змінюються і припиняються на основі приписів податкового закону, а суб'єкти таких відносин наділені правами та обов'язками, які мають відношення до сплати податків та зборів до відповідних бюджетів [13, с. 6]. До даного терміну є декілька зауваг. По-перше, як уже відмічалось, податкові відносини не завжди пов'язані із відносинами майнового характеру. По-друге, права та обов'язки учасників податкових відносин не завжди пов'язані зі сплатою загальнообов'язкових платежів податкового характеру (податків та зборів).

Перед тим, як перейти до рис, які специфікують саме податкові відносини, потрібно окреслити загальні ознаки правових відносин. До загальних рис правових відносин належать:

- 1) виникнення, зміна та припинення на основні нормативних приписів;
- 2) пов'язання між собою учасників таких відносин відповідними правами та обов'язками;
- 3) вольовий характер таких відносин;
- 4) державна охорона таких відносин;
- 5) індивідуалізацію суб'єктів таких відносин;
- 6) сувору визначеність алгоритму поведінки учасників таких відносин;
- 7) персоніфікація правового статусу учасників відповідних відносин [14, с. 511–513].

Загалом погоджуючись із вищезазначеними ознаками правових відносин, хотілося б зауважити, що не всі правові відносини зазнають сувору нормативну регламентацію. Безумовно, твердження про сувору регламентованість відносин імперативних галузей права буле в повній мірі вірним. У той же час, такого не скажеш про відносини, які мають місце у диспозитивних галузях права. З приводу останньої зауваги можна довго дискутувати щодо нормативного дозволу на свободу конструювання відносин, але ж свобода вибору поведінки вже нівелює сувору зарегаментованість відносин.

Податкові відносини як специфічний різновид суспільних відносин вирізняються низкою рис. Серед різних правників склалися різні підходи з приводу визначення кола рис, які характеризують податкові відносини. Так, І. В. Ясько виокремлює наступні риси податкових відносин:

- а) податкові відносини – це відносини імперативного, владного характеру;
- б) податкові відносини – це суспільні відносини, обов'язковим учасником яких є контролюючий орган;
- в) податкові відносини – це відносини організаційно-майнового характеру;

г) податкові відносини – це суспільні відносини, які існують виключно у правовій формі;

г) податкові відносини – це відносини, які можуть виникати як за ініціативи владного суб'єкта (контролюючого органу), так і за ініціативи зобов'язаного учасника податкових відносин (платника податків) [15, с. 143-144].

У свою чергу, Р.А. Сидорук говорить про те, що податковим відносинам притаманні загальні риси, які характеризують будь-який різновид суспільних відносин. У той же час, науковець виділяє низку специфічних рис, які характеризують саме податкові відносини:

а) отримують свою реалізацію в окремій сфері фінансової діяльності;

б) регламентуються виключно нормами податкового права;

в) категорична форма вираження правових положень податкового права;

г) відносини, які мають владно-майновий характер;

г) мають специфічний суб'єктний склад [16, с. 148].

**Висновки.** Проаналізувавши всі вищезазначені дефініції, можна синтезувати авторське визначення досліджуваного поняття: **Податкові відносини** – це суспільні відносини, які виникають, змінюються та припиняються на основі приписів податкового законодавства, мають публічний характер та фундаментуються на засадах імперативності, а реалізація таких відносин може мати місце в рамках:

а) відносин із виконання податкового обов'язку (відносини з обліку, сплати та звітності);

б) відносин із податкового контролю (відносини з перевірки та інформаційно-аналітичного забезпечення);

в) відносин деліктного характеру (відносини забезпечувального характеру, з вирішення податкових спорів, із притягнення до юридичної відповідальності порушників податкового законодавства).

#### *Література:*

1. Алексеев С.С. Общая теория права : в 2-х т. Москва : Юридическая литература, 1981. Т. 2. 82 с.
2. Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А. В. Малько. Москва : Юристъ, 2000. 515 с.
3. Крестовська Н. М. Теорія держави і права: елементарний курс. Харків : ТОВ «Одіссей», 2007. 300с.
4. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. Москва : Госюриздат, 1960. 134 с.
5. Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. Москва : Госюриздат, 1955. 28 с.
6. Финансовое право Российской Федерации: учебник для студ. высших учебных заведений / П.Н. Бирюков, А.В. Брызгалин, Е.Ю. Грачева и др.; отв. ред. М.В. Карасева. Москва : Юристъ, 2004. 336 с.
7. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. Харьков : Пегас, 2004. Т. 2. 31 с.
8. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение: Теоретико-правовой аспект: автореф. дис. канд. юрид. наук : 12.00.14. Москва, 2003. 10 с.
9. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. Санкт-Петербург : Юрид. центр Пресс, 2003. 141 с.

10. Налоги и налоговое право : учебное пособие / под. ред. А.В. Брызгалова. Москва : Аналитика-Пресс, 1998. 130с.
11. Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. Москва : Учебно-консультационный центр «ЮрИнФОРП», 2001. 87 с.
12. Бекерская Д.А. Налоговое право и налоговое законодательство Украины : учеб. пособ. Одесса : Юридическая литература, 2000. 20 с.
13. Оніщук Ю. В. Правовий статус організації – платника податку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2008. 6с.
14. Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А. В. Малько. Москва : Юристъ, 2000. С. 511–513.
15. Ясько І.В. Поняття, структура та особливості податкових правовідносин. URL: [https://www.google.ru/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&ved=2ahUKewikqcvAjIrmAhVuAhAIHcUVD6EQFjAEegQIBBAC&url=http%3A%2F%2Fwww.irbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Ffirbis\\_nbuv%2Fcgiiirbis\\_64.exe%3FC21COM%3D2%26121DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD%3D1%26Image\\_file\\_name%3DPDF%2FMs\\_2014\\_Spets.vip\\_26.pdf&usq=AOvVaw28Glmr8CuZlkoHTTrD4kMd](https://www.google.ru/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&ved=2ahUKewikqcvAjIrmAhVuAhAIHcUVD6EQFjAEegQIBBAC&url=http%3A%2F%2Fwww.irbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Ffirbis_nbuv%2Fcgiiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26121DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF%2FMs_2014_Spets.vip_26.pdf&usq=AOvVaw28Glmr8CuZlkoHTTrD4kMd).
16. Сидорук Р.А. Поняття та особливості податкових правовідносин. URL: <http://vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc6-2-1/38.pdf>.

#### **Mamalui O. To the issue of the definition of the concept of “tax relations”**

**Summary.** The scientific work is devoted to the study of tax relations as a type of legal relations in view of the diversity of approaches to the definition of such relations. It has been established that the definitions of the concept of “tax relations” differs from the general definitions to the dissemination-formulated ones, depending on the characteristics of underlying the definition. The concept of «tax relations» has been considered in the context of the ratio of financial relations and tax relations as a whole, because tax relations are a type of financial relations. The author investigates the following groups of tax relations: basic, that are related to the establishment and collection of taxes and fees, and relationships of a derivative nature. According to the results of the analysis of the definitions of tax relations, we propose our own definition of tax relations as social relations that arise, change and terminate on the basis of tax law regulations, are public by nature and are based on imperative principles, and the implementation of such relations may take place within: responsibilities (accounting, payment and reporting relationships); tax control relationships (audit and IT relations); relations of tortious nature (relations of a provisional nature, on the resolution of tax disputes, on the prosecution of violators of tax legislation). The general features of legal relations and features inherent in tax legal relations as a special type of financial legal relations have been analyzed and systematized. In particular, such specific features are the implementation of tax relations in a particular area of financial activity; regulated exclusively by the rules of tax law; categorical form of expression of legal provisions of tax law; domineering and specific subject composition. It has been determined that a sign of tax relations is the possibility of their occurrence both at the initiative of a powerful entity (controlling body) and at the initiative of the obliged party of tax relations (taxpayer)

**Key words:** tax relations, financial relations, features of tax relations.