

*Сидорук Р. А.,  
аспірант кафедри адміністративного та фінансового права  
Національного університету «Одеська юридична академія»*

## ПОНЯТТЯ ТА ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

**Анотація.** У статті аналізуються різні підходи до визначення поняття податкових правовідносин, досліджується їх правова природа як особливого виду фінансових правовідносин. Автором надається власне визначення податкових правовідносин. Висвітлюються особливості податкових правовідносин. Зазначено, що вони мають риси, притаманні загалом правовідносинам, фінансовим правовідносинам та свої індивідуальні.

**Ключові слова:** правовідносини, фінансові правовідносини, податкові правовідносини, фінансове право, податкове право.

**Постановка проблеми.** Значення податків у вирішенні соціально-економічних проблем суспільства важко переоцінити. Наявність кодифікованого акту не дає підстави говорити, про впорядкованість правовідносин у сфері оподаткування. Найбільш ефективним засобом впливу права на суспільні відносини є реалізація норми права у правовідносинах. Категорія «податкові правовідносини» є ключовою в науці податкового права, що є частиною фінансово-правової науки. Динамічний розвиток податкового права породжує необхідність детального аналізу правової природи податкових правовідносин як особливого виду суспільних відносин.

**Аналіз останніх досліджень та виокремлення невирішених проблем.** Серед науковців не існує єдиного підходу щодо визначення поняття податкові правовідносини та їх особливостей. Окремі аспекти даного питання розглядали такі українські вчені, як Д.А. Бекерська, Л.К. Воронова, М.П.Кучеряєво, С.В. Пархоменко-Цирочианц, М.О. Перепелиця, О.В. Щербанюк та інші.

Предметні дослідження щодо сутності податкових правовідносин присвячені праці таких російських вчених, як А.В. Бризгаліна, Д.В. Вінницького, М.В. Карасьової, І.І. Кучерова, Ю.А. Крохіної, С.Г. Пепеляєва, Н.І. Хімичевої, В.А. Яговкіної та інших.

**Мета статті** полягає в аналізі різних підходів до визначення податкових правовідносин, з'ясуванні їх суті та особливостей, надання власних визначень.

**Викладення основного матеріалу.** У теорії права правовідносини займають центральне місце. Саме у правовідносинах відбувається реалізація норм права та простежується цінність права як основного соціального регулятора. Існують різні підходи щодо визначення правовідносин. В радянський період переважала точка зору, відповідно до якої під правовідносинами слід розуміти суспільні відносини, врегульовані нормами права [1, с. 51]. Оскільки учасники правовідносини мають взаємні права та обов'язки, то модель поведінки є необхідним елементом будь-яких правовідносин і саме з урахування цього

необхідно визначати правові відносини. Так, більшість науковців погоджуються з визначенням, що правовідносини - це врегульовані нормами права суспільні відносини, учасники яких наділені відповідними суб'єктивними правами та обов'язками [2, с. 82; 3, с. 515; 4, с. 300].

Правовідносинам характерні наступні специфічні риси: 1) вони виникають, припиняються чи змінюються тільки на основі правових норм, які безпосередньо породжують (визивають до життя) правовідносини і реалізуються через них; 2) суб'єкти правових відносин взаємно пов'язані між собою юридичними правами та обов'язками, які в правовій науці прийнято називати суб'єктивними; 3) правовідносини носять вольовий характер; 4) правовідносини, як і право, на базі якого вони виникають, охороняються державою; 5) правовідносини відрізняються індивідуалізованістю суб'єктів, суворого визначеності їх взаємної поведінки, персоніфікацією прав та обов'язків [3, с. 511-513].

Перш ніж охарактеризувати податкові правовідносини, необхідно окреслити сферу регулювання фінансового права, оскільки останнє включає в себе податкове право. Так, фінансове право є публічною галуззю права, тобто його предметом є сфера публічних інтересів (фінансова діяльність держави та органів місцевого самоврядування). Публічний інтерес – це визнаний державою і забезпечений правом інтерес соціальної спільноти, задоволення якого слугує умовою і гарантією її існування і розвитку [5, 56]. С.І. Гловайський стверджував, що політична економія займається дослідженням законів приватного господарства, тоді як фінансова наука вивчає господарські явища суспільних утворень. Тому, на його думку, політичну економію слід вважати наукою про приватне господарство, а науку фінансового права – наукою про публічне господарство [6, 1].

Досліджуючи публічне та приватне в праві, Ю.А. Тихомиров підкреслював, що для публічного права важливе значення мають методи правового регулювання [5, 46]. Основним методом фінансового права є імперативний, який полягає в тому, що сторони позбавлені права оперативної самостійності, тобто діють у суворій послідовності відповідно до владних приписів фінансово-правових норм. М.П. Кучеряєво зазначає, що за методом правового регулювання податкове право мало чим відрізняється від традиційного методу фінансового права, в основі якого лежить метод владних приписів. Метод податкового права є фінансово-правовим і передбачає використання імперативних норм, йдеться про безумовний характер імперативності [7, 23]. Зокрема, сторони у податкових правовідносинах реалізують ті права та обов'язки, що передбачені законодавством. Крім того, в однієї сторони, як правило, переважають обов'язки, в іншій – права. Імпера-

тивний метод свідчить про юридичну нерівність суб'єктів у податкових правовідносинах.

Що стосується визначення фінансових правовідносин, які в себе включають податкові, то Ю.А. Крохіна визначає фінансові правовідносини як економіко-правові суспільні відносини, врегульовані нормами фінансового права, які мають владно-майновий характер і виражають публічні інтереси [8, 109].

Л.К. Воронова, зазначає, що фінансові правовідносини – це врегульовані нормами фінансового права суспільні відносини, учасники яких виступають як носії юридичних прав і обов'язків, реалізують приписи цих норм по формуванню, розподілу і використанню державних фондів коштів та централізованих і децентралізованих фондів муніципальних органів [9, 75]. Це визначення є найбільш повним, оскільки визначає сутність фінансових правовідносин, їх специфіку як одного з виду правових відносин та сферу правового впливу норм фінансового права.

Найбільш поширеною є точка зору, відповідно до якої в спеціальній літературі виділяють наступні риси фінансових правовідносин: вони виникають із фінансової діяльності держави; мають майновий характер; одним із суб'єктів завжди виступає держава; характеризуються публічним характером [9, 72-73; 10, 66-68; 11, 59]. Крім того, Є.А. Ровинський зазначає, що природа фінансових правовідносин визначається тим, що вони є владно-майновими відносинами, в яких відносини влади невіддільні від майнових відносин [11, 133-139]. Саме ця особливість дає змогу відмежувати їх від адміністративних та цивільних правовідносин.

Щодо визначення податкових правовідносин в літературі існує багато різних підходів. Це питання залишається одним з найбільш дискусійних. Так, Д.В. Вінницький розглядає податкові правовідносини як суспільні відносини щодо розподілу тягара публічних видатків серед членів суспільства, засновані на принципах рівності, загальності, економічної обґрунтованості (співрозмірності), що мають організаційно-майновий характер, здатні існувати лише в правовій формі, складаються між суб'єктами, що наділені владними повноваженнями (публічними суб'єктами), та суб'єктами, що не наділені такими повноваженнями (приватними суб'єктами) [12, 141].

М.В. Карасьова визначає податкові правовідносини як суспільні відносини, що виникають на основі норм податкового права [13, 191].

А.В. Бризгалін вважає, що податкові правовідносини можна визначити як врегульовані нормами податкового права суспільні відносини, що виникають з приводу встановлення, введення і справляння податків [14, 130]. Це визначення є лаконічним та охоплює основну сферу впливу норм податкового права, проте не охоплює інші види податкових правовідносин.

І.І. Кучеров визначає податкові правовідносини як різновид фінансово-правових відносин, врегульованих нормами податкового права, а також виділяє основні податкові правовідносини та похідні від них. До основних податкових правовідносин він відносить відносини по встановленню і справлянню податків і зборів. До похідних податкових правовідносин відносить: відносини по введенню податків і зборів; відносини, що виникають в процесі здійснення податкового контролю; відносини, що

виникають в процесі оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб; відносини, що виникають в процесі притягнення до відповідальності за скоєння податкових правопорушень [15, 87]. Автор намагається розділити податкові правовідносини на дві групи, виходячи із відносин, які регулюються законодавством про податки та збори (відповідно до ст. 2 ПК РФ).

Бекерська Д.А. підкреслювала, що податкові відносини є суспільними відносинами, які врегульовані нормами права щодо встановлення і стягнення податків з юридичних та фізичних осіб [16, 20].

Оніщик Ю.В. вказує, що податкові правовідносини є владно-майновими суспільними відносинами, які виникають, змінюються та припиняються на підставі закону, а учасники цих відносин мають юридичні права і обов'язки, які пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджетів та фондів [17, 6]. З прийняттям Податкового кодексу, податки та збори були розмежовані та набули нового змісту. Зокрема податки та збори справляються лише до відповідних бюджетів (до Державного чи місцевих), тобто соціальні та інші обов'язкові платежі (державне мито, наприклад) були виведені за межі податкової системи України.

Отже, враховуючи вище перераховані трактування податкових правовідносин, можна визначити їх наступним чином: податкові правовідносини – це владно-майнові суспільні відносини, врегульовані нормами податкового права, приписи яких виражені в категоричній формі, а учасники цих відносин мають кореспондуючі права та обов'язки, пов'язані зі справлянням податків і зборів та охоронювані силою державного примусу.

Щодо ознак податкових правовідносин, то не виникає сумнівів, що вони мають всі риси притаманні фінансовим правовідносинам: виникають у процесі фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування; однією зі сторін завжди виступає держава; характеризуються публічним характером; є майновими. Проте податкові правовідносини мають свої характерні особливості, що дають змогу відрізнити їх від інших видів фінансових правовідносин (бюджетних, валютних тощо).

По-перше, вони виникають у специфічній сфері фінансової діяльності, а саме на стадії формування централізованих фондів грошових коштів. У цьому саме простежується фіскальна функція податків, тобто основне їх призначення – поповнення казни. Це, у свою чергу, забезпечує державу необхідними коштами для виконання її завдань. Крім того, Яговкіна В.А. підкреслює, що не слід повністю заперечувати розподільчий характер податкових правовідносин, оскільки податки як економічна категорія представляють собою спосіб перерозподілу національного доходу, проте розподільчий характер податкових правовідносин вторинний. Найбільш яскраво ця ознака проявляється в інших видах фінансових правовідносин, які виникають, наприклад, при розподілі коштів із бюджету [18, 19].

По-друге, податкові правовідносини, врегульовані нормами податкового права, тобто вони виникають, змінюються або припиняються лише на основі правових норм, які знаходять своє вираження в нормах податкового законодавства. Податкові правовідносини, маючи економічну природу, можуть існувати лише в правовій формі. Відсутність регламентації державою тих чи інших податкових правовідносин свідчить про прогалини в праві, які

необхідно усувати. Крім того, держава, закріплюючи права та обов'язки сторін, забезпечує реалізацію норм податкового права силою державного примусу.

По-третє, приписи норм податкового права виражені в категоричній формі. Оскільки норми податкового права мають переважно імперативний характер, їх не можуть змінювати учасники податкових правовідносин. Саме державі належить виключне право відмінити та вносити зміни до норм права. Крім того, у податкових правовідносинах сторони позбавлені права оперативної самостійності, вибір варіанта поведінки чітко регламентований законом.

По-четверте, податкові правовідносини є владно-майновими, тобто в них органічно поєднується аспект владності і майновий характер. Держава, реалізуючи публічний інтерес, наділяє свої органи владними повноваженнями, пов'язаними із надходженням коштів до казни, здійснює контроль за своєчасністю сплати податків та зборів і має можливість в примусовому порядку стягнути відповідні платежі. Владний характер також означає формалізацію відносин, які регулюються, їх побудова в рамках певних процедур, обмеження ініціативи підвладних суб'єктів, суворо урегульованість діяльності уповноважених державою органів нормативними актами [18, 30].

Майновий характер податкових правовідносин необхідно відрізнити від майнового характеру цивільно-правових відносин. Крім різної сфери правового регулювання, вони відрізняються положенням суб'єктів, різним об'єктом та змістом. Суб'єкти податкових правовідносин є юридично нерівними, відсутня автономія волі учасників, що не характерно для цивільного права. Об'єктом цивільних правовідносин може бути будь-яке майно, в той же час податкові правовідносини виникають з приводу грошей (податок – це певний платіж до відповідного бюджету). Податок – це обмеження конституційного права власності в конституційно-правовому значенні, а не конкретного суб'єктивного права власності на певне майно [19, 35]. Тобто закріплення в Конституції (ст. 67) обов'язку сплачувати податки та збори вже дає підстави говорити про майновий характер цих правовідносин.

По-п'яте, податкові правовідносини характеризуються специфічним суб'єктним складом. Оскільки ці правовідносини як різновид фінансових є публічними, то обов'язковою стороною у них виступає держава в особі контролюючих органів. Іншою стороною податкових правовідносин є платник податку. У вказаних правовідносинах беруть участь і інші особи: податкові агенти, банки, нотаріуси, представники тощо.

**Висновки.** Таким чином, питання, пов'язані із з'ясуванням суті податкових правовідносин в юридичній науці є дискусійними та неоднозначними. Зокрема, немає єдиного підходу щодо визначення поняття податкових правовідносин. Дана проблема зумовлена особливим місцем податкових правовідносин у системі суспільних відносин та особливостями взаємозв'язку з іншими видами правових відносин. Враховуючи вищевказані позиції різних вчених, на нашу думку, можна запропонувати наступне визначення: податкові правовідносини - це владно-майнові суспільні відносини, врегульовані нормами податкового права, приписи яких виражені в категоричній формі, а учасники цих відносин мають кореспондуючі права та

обов'язки, пов'язані зі справлянням податків та зборів та охоронювані силою державного примусу.

Податковим правовідносинам властиві як всі загальні ознаки правовідносин, так і специфічні ознаки фінансових правовідносин, та індивідуальні особливості:

- вони виникають у специфічній сфері фінансової діяльності;
- податкові правовідносини, врегульовані нормами податкового права, що знаходять своє вираження в нормах податкового законодавства;
- приписи норм податкового права виражені в категоричній формі;
- податкові правовідносини є владно-майновими, тобто в них органічно поєднується аспект владності і майновий характер;
- податкові правовідносини характеризуються специфічним суб'єктним складом.

В умовах розвитку економічних, політичних відносин податкові правовідносини зазнають змін, тому стоїть питання у належному врегулюванні відповідних відносин. Направленість податкового законодавства на гармонізацію із законодавством ЄС передбачає внесення відповідних змін, спрямованих на усунення існуючих прогалин в праві, уникнення зловживань правом з боку публічних суб'єктів та забезпечення гарантованих Конституцією України прав і свобод людини і громадянина.

#### *Література:*

1. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении / Р. О. Халфина. – М. : Юридическая литература, 1974. – 345 с.
2. Алексеев С. С. Общая теория права: В 2-х т. Т. 2. / С. С. Алексеев. – М. : «Юридическая литература», 1981. – 360 с.
3. Теория государства и права : курс лекций / Под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристъ, 2000. – 776 с.
4. Крестовська Н. М. Теорія держави і права: Елементарний курс / Н. М. Крестовська, Л. Г. Матвеева. – Х. : ТОВ «Одіссей», 2007. – 432 с.
5. Тихомиров Ю. А. Публичное право : учебник / Ю. А. Тихомиров. – М. : БЕК, 1995. – 484 с.
6. Иловайский С. И. Учебник финансового права / С. И. Иловайский. – О., 1895. – 334 с.
7. Кучерявенко Н. П. Налоговое право : учебник / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2001. – 584 с.
8. Крохина Ю. А. Финансовое право России : учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. / Ю. А. Крохина. – М. : Норма, 2008. – С. 109.
9. Воронова Л. К. Финансовое право Украины : підручник / Л. К. Воронова. – К. : Прецедент: Моя книга, 2006. – 448 с.
10. Финансовое право : учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристъ, 2004. – 749 с.
11. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е. А. Ровинский. – М. : Изд-во юрид. лит., 1960. – 193 с.
12. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. – СПб. : Юрид. центр Пресс, 2003. – 397 с.
13. Налоговое право России : учеб. для вузов / Г. А. Тосунян, Ю. А. Крохина, Н. С. Бондарь и др. ; отв. ред. Ю. А. Крохина ; Рос. правовая академия. – М. : Норма, 2003. – XIV, 641 с.
14. Налоги и налоговое право : учебное пособие / Под ред. А. В. Брызгалова. – М. : «Аналитика-Пресс», 1998. – 386 с.
15. Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций / И. И. Кучеров. – М. : Учебно-консультационный центр «ЮрИнформ», 2001. – 191 с.
16. Бекерская Д. А. Налоговое право и налоговое законодательство Украины : учеб. пособ. / Бекерская Д. А. – Юрид. лит.-ра, 2000. – 220 с. – С. 20.

17. Оніщик Ю. В. Правовий статус організації – платника податку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Оніщик Юрій Віталійович ; Національний ун-т держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2008. – 21 с.
18. Яговкина В. А. Налоговое правоотношение (Теоретико-правовой аспект) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / В. А. Яговкина. – Москва, 2003. – 184 с.
19. Винницкий Д. В. Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис. / Д. В. Винницкий. – М. : НОРМА, 2002. – 144 с.

**Сидорук Р. А. Понятие и особенности налоговых правоотношений**

**Аннотация.** В статье анализируются различные подходы к определению понятия налоговых правоотношений, исследуется их правовая природа как особого вида финансовых правоотношений. Автором дается собственное определение налоговых правоотношений. Освещаются особенности налоговых правоотношений. Указывается, что они имеют черты характерны в целом

правоотношениям, финансовым правоотношениям и свои индивидуальные.

**Ключевые слова:** правоотношения, финансовые правоотношения, налоговые правоотношения, финансовое право, налоговое право.

**Sydoruk R. The concept and features of tax legal relationship**

**Summary.** In the article analyzes the various approaches to the definition of tax legal relationship, study their legal nature as a special type of financial relationships. The author gives his own definition of tax legal relationship. Indicates the features of tax legal relationship. Shows that they have features characteristic of the whole legal relationships, financial relationships and their individual.

**Key words:** legal relationship, financial relationship, tax legal relationship, financial law , tax law.