

## ПОДАТКОВІ ВІДНОСИНИ ЯК ОБ'ЄКТ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ: УЗАГАЛЬНЕННЯ МЕТОДОЛОГІЧНИХ ОСНОВ ТА НОВАЦІЇ ПОДАЛЬШОГО РОЗВИТКУ

Філіпович І. О.,  
аспірант Навчально-наукового інституту права  
Університету державної фіскальної служби України

Стаття присвячена питанню визначення податкових правовідносин як об'єкта правового регулювання. Автор розкриває їх правову природу з огляду на загальні знання з теорії права про правовідносини, деталізуючи особливості, зумовлені галузевою приналежністю. У роботі вказано, що сучасні податкові правовідносини відбивають стан економічного розвитку та соціально-історичні особливості української держави, мають відповідати умовам ринкової економіки та євроінтеграційному вектору. У цьому контексті пропонується податкові правовідносини розуміти як особливий різновид суспільних відносин, що виникає з метою забезпечення законних публічних та приватних інтересів їх учасників через регламентоване нормою права коло суб'єктивних прав та обов'язків у сфері оподаткування. До системи ознак податкових правовідносин належать такі: вони є суспільними відносинами; виникають, припиняються або змінюються на основі принципів та норм права, а також у зв'язку з юридичним фактом (фактом реальної дійсності); суб'єкти правовідносин пов'язані між собою правами та обов'язками щодо сплати податків, зборів; мають майновий, публічний характер, чітку визначеність.

Стаття посвячена вопросу определения налоговых правоотношений как объекта правового регулирования. Автор раскрывает их правовую природу, исходя из общих знаний по теории права о правоотношениях и детализируя особенности, обусловленные отраслевой принадлежностью. В работе указывается, что современные налоговые правоотношения отражают состояние экономического развития и социально-исторические особенности украинского государства, должны соответствовать условиям рыночной экономики и евроинтеграционного вектора. В данном контексте предлагается налоговые правоотношения понимать как особый вид общественных отношений, который возникает с целью обеспечения законных публичных и частных интересов их участников через регламентирование нормой права круга субъективных прав и обязанностей в сфере налогообложения. В систему признаков налоговых правоотношений следует включать такие: они являются общественными отношениями; возникают, прекращаются или изменяются на основе принципов и норм права, а также в связи с юридическим фактом (фактом реальной действительности); субъекты правоотношений связаны между собой правами и обязанностями по уплате налогов, сборов; имеют имущественный, распределительный, публичный характер, четкую определенность.

The article is devoted to the issue of the definition of tax relations as an object of legal regulation. Based on general knowledge of the theory of law, the author reveals the legal nature of the respective relations and details of the characteristics due to branch affiliation. It is stated that current tax relations reflect the conditions of economic development and socio-historical features of the Ukrainian state. Additionally, they have to be in line with the conditions of the market economy and the Eurointegration vector of development. In this context, the author suggests that the tax relationship should be interpreted as a special kind of social relations that arises in order to ensure the legitimate public and private interests of their participants through the normative range of subjective rights and duties in the field of taxation. The system of characteristics of tax relations includes: (1) their nature as social relationship; (2) arise, cease or change on the basis of principles and norms of law, as well as in connection with the legal fact (fact of reality); (3) the subjects of legal relations are connected with each other rights and duties in relation to payment of taxes or duties; (4) the relations have property and public character; (5) clear certainty of prescriptions.

**Ключові слова:** податковий платіж, податкові правовідносини, правове регулювання.

---

**Постановка проблеми.** Правове регулювання податкових відносин є різновидом соціального регулювання, що виникає на одному з етапів людського розвитку. Теза, що податки є рушійною силою історії цивілізацій, набуває дедалі більшого визнання. «Податки – це потужний інструмент впливу на людей, більш потужний, ніж це можуть собі уявити правителі та уряди. Розлючені платники податків

здатні стати смертельною загрозою для влади, яка вводить нестерпні податки. Реакція платників податків зрозуміла: перша попереджувальна фаза супротиву – масове ухилення від оподаткування та спроби сховатися так, щоб взагалі нічого не сплачувати; у наступній фазі спалахують бунти, а з третьої фази на сцену виходить насилля. Будь-який уряд може бути приреченим на занепад, якщо надто тиснути на платників податків», – вказано у вступі до праці Ч. Адамса «Вплив податків на становлення цивілізації» [1, с. 20]. Тому державі надзвичайно важливо обрати спектр належних юридичних засобів та способів із метою впорядкування поведінки учасників відносин у цій сфері, щоб «податки працювали на благо, а не на зло».

Сучасний стан економічного розвитку та соціально-історичні особливості української держави зумовлюють комплексне, загальнотеоретичне та водночас спеціально-юридичне дослідження суті та особливостей системи податкових правовідносин, які відповідатимуть умовам ринкової економіки та євроінтеграційному вектору. Крім того, вимога переосмислення податкових правовідносин продиктована наявністю низки проблем у сфері податково-правового регулювання, пов'язаних як зі значним податковим тиском, складним механізмом нарахування та сплати податків, так і «хвилею» агресивного податкового планування та порушеннями податкового законодавства.

Розвиток теоретико-методологічних засад осмислення категорії податкових правовідносин неодмінно пов'язаний із дослідженнями Д.О. Гетманцева, Д.В. Вінницького, Л.К. Воронової, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенка, О.П. Орлюк, І.О. Пасічної, П.С. Пацурківського, С.Г. Пепеляєва, Н.Ю. Пришви, В.І. Теремецького, С.Д. Ципкіна та ін. Формування цілісної концепції щодо правового регулювання податкових відносин вимагає комплексного аналізу напрацювань вітчизняних та зарубіжних вчених у цій сфері, а також врахування динаміки економічного, політичного та правового розвитку держави.

**Мета статті** – розкрити зміст категорії «податкові правовідносини» на основі методологічних підходів вітчизняних та зарубіжних вчених, дослідити сутнісні характеристики податкових правовідносин, а також з'ясувати сучасні тенденції їх розвитку.

**Виклад основного матеріалу.** Правовідносинами є вид суспільних відносин, що виникають на основі права, учасники яких є носіями суб'єктивних прав та юридичних обов'язків. Правове регулювання податкових відносин (як нормативне, так і індивідуальне) характеризується певними особливостями через низку обставин, що викладені нижче.

Із загальнотеоретичних положень, що сформувався в теорії права, можна виокремити такі основні ознаки правовідносин, які будуть характерними і для податкових правовідносин: виступають юридичним вираженням (формою) окремого виду суспільних відносин; виникають, припиняються або змінюються на основі принципів та норм права; суб'єкти правовідносин мають взаємні права та обов'язки.

На думку О.Ф. Скакун, правовідносини, як урегульовані нормами права суспільні відносини, проявляються в конкретному зв'язку між правомочним та зобов'язуючим суб'єктом, що є носієм суб'єктивних юридичних прав, обов'язків, повноважень та відповідальності [2, с. 374–375]. Як бачимо, серед основних ознак правовідносин у контексті суб'єктів є конкретний зв'язок між правомочним та зобов'язуючим суб'єктом. Цілком доречним вважаємо уточнення, зроблене О.В. Джафаровою, яка вважає, що правовідносини є визначеним правовими нормами взаємозв'язком із приводу реалізації суб'єктивних прав та виконання обов'язків [3, с. 208]. Основним аргументом на користь наведеного статусу є те, що саме статус правомочного та зобов'язуючого суб'єкта визначається наявністю відповідних прав та обов'язків. Своєю чергою, С.Г. Пепеляєв зазначає, що, враховуючи те, що податкові правовідносини є зобов'язальними, термін «податкові правовідносини» можна замінити на термін «податкові зобов'язання» [4, с. 138]. Сутністю такого зобов'язання, визначеного на законодавчому рівні, є сплата податку.

Про податкові правовідносини як особливий зв'язок між особами говорить М.П. Кучерявенко в монографії «Податкові процедури: правова природа і класифікація» [5, с. 77]. У суспільних відносинах індивіди та їх об'єднання, вступаючи у різні соціальні зв'язки, виконують ті або інші соціальні функції. Сплата обов'язкових податкових платежів є прикладом здійснення такої функції. Платникові податку при цьому належить відповідна соціальна роль, виконання якої впливає на рівень задоволення державного або ж публічного інтересу.

На думку О.П. Орлюк, податкові правовідносини – це суспільні відносини, що виникають на підставі податково-правових норм, які встановлюють, змінюють чи скасовують податкові платежі, та у зв'язку з юридичними фактами, учасники яких наділені суб'єктивними правами та несуть юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і публічних цільових фондів та поданням податкової звітності. Ці відносини виникають лише після оформлення їх у відповідну правову форму [6, с. 248].

Податкові правовідносини є складовою частиною системи фінансових правовідносин (податкове право є підгалуззю фінансового права, що регулює основи дохідної частини бюджетів), тому мають серед особливих ознак ті, що є характерними для суспільних відносин із приводу формування, розподілу (перерозподілу) і використання коштів публічних грошових фондів [7, с. 62]:

1) виникають і розвиваються у сфері фінансової діяльності держави та місцевих органів влади на стадії формування державних та місцевих доходів. Зрозуміло, що не йдеться про єдине джерело наповнення бюджетів, хоча воно є основним. Відповідно, сфера виникнення і розвитку податкових правовідносин опосередковує не всю фінансову діяльність держави і місцевих органів влади, а тільки її частину;

2) однією зі сторін завжди є держава / уповноважений нею орган чи місцевий орган влади, яким притаманне право видавати владні приписи. Виникнення правовідносин неможливе без формалізованої волі держави, тобто за відсутності відповідної податково-правової норми. Ідея про існування податкових правовідносин тільки в правовій формі була висунута ще за радянських часів С.Д. Ципкіним [8, с. 28];

3) є юридичною формою вираження і закріплення певних економічних відносин. Податкові правовідносини є різновидом економічних відносин у вартісній, тобто грошовій формі;

4) мають грошовий характер, оскільки кінцевою метою фінансових відносин завжди є рух коштів;

5) мають майновий характер. Як майнові блага, у податкових правовідносинах виступають грошові кошти (фінансові ресурси), що надходять від різних суб'єктів до бюджетів у вигляді податків та зборів.

Важливою ознакою правовідносин є і те, що вони підтримуються та охороняються державою, забезпечуються засобами державного впливу. Це відбувається завдяки тому, що забезпечення державою виконання вимог юридичних норм тягне за собою охорону відносин, що виникають на їх основі. Виконання податкового обов'язку забезпечене. Спонукають до його виконання, зокрема, санкції, передбачені законодавством.

Висвітлюючи результати дисертаційного дослідження, В.І. Теремецький схиляється до думки, що податкові відносини – це суспільні відносини, врегульовані не лише нормами податкового права або нормами фінансового права [9, с. 117], оскільки, по-перше, низка податкових відносин взагалі не потребує правової регламентації (у процесі здійснення організаційної, підготовчої, інформаційної, аналітичної, масово-роз'яснювальної та іншої діяльності державних органів), по-друге, податкові відносини регулюються податковим законодавством України, яке включає комплекс (систему, сукупність) норм різних галузей права.

У контексті визначення предметного кола правового регулювання відносин у сфері оподаткування заслугоує на увагу думка Д.В. Вінницького, що податкові відносини є суспільними відносинами щодо розподілу тягаря публічних витрат серед членів суспільства. «Справедливий розподіл тягаря публічних витрат серед громадян та їх об'єднань – основне завдання податкового права, необхідність виконання його вимагає особливих засобів правового впливу», – вказує дослідник [10, с. 104]. Ця особливість податкових правовідносин характеризує їх із позиції цілей їх виникнення та розвитку, а тому притаманна усім без виключень різновидам цих відносин. Із наведеного випливає, що, з економічної точки зору, податкові правовідносини мають розподільчий характер, оскільки опосередковують рух вартості на стадії її перерозподілу.

Підхід В.В. Казакова пропонує розуміти під поняттям «податкові правовідносини» юридичний взаємозв'язок між учасниками процесу щодо встановлення, введення і стягнення податків і зборів у процесі здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб і притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень, основним змістом якого є суб'єктивні юридичні права і суб'єктивні юридичні обов'язки учасників, що містяться у податкових нормах, і який виникає на основі фактів, передбачених цими нормами [11, с. 3–6]. Як бачимо, прослідковується послідовність у наведених визначеннях щодо трактування податкових правовідносин О.Ф. Скакун та О.В. Джафарової, Д.В. Вінницького та В.В. Казакова.

Як стверджують Л.М. Касьяненко та П.С. Пацурківський, фінансові відносини проявляються у формах, визначених державою, оскільки пов'язані з існуванням самої держави [12, с. 270; 13, с. 36].

Серед ознак податкових правовідносин слід виокремити публічність, оскільки вони є формою реалізації публічних інтересів. Податкове правовідношення виникає на основі норми податкового права, яка є засобом реалізації інтересів усього суспільства.

Застосування імперативного методу правового регулювання відносин у сфері оподаткування має наслідком таку їх властивість, як владність. Суть владності, як відомо з теорії права, проявляється в тому, що вирішення будь-якого питання (наприклад, видання акта) та виникнення на цій основі правовідносин «відбувається за волею однієї сторони». Однак, як вказує у дослідженні В.А. Паригіна, з доктринальної точки зору така схема регулювання для податкового права не є характерною. «Обов'язок зі сплати податку має дві фундаментальні передумови: по-перше, закріплення підстав його виникнення та детальної моделі його виконання у законі (акті представницького органу влади); по-друге, наявність економічної основи (об'єкта оподаткування), з якою податкове законодавство пов'язує виникнення вказаного обов'язку. Органи державної влади, що беруть участь у податкових

правовідносинах, не лише не здатні адміністративним (розпорядженням) актом спричинити податковий обов'язок у потенційних платників податків, що вони, за деякими виключеннями, не наділені навіть повноваженнями на те, щоб припинити або змінити його зміст після того, як згаданий обов'язок вже виник», – із посиланнями на праці Д.В. Вінницького стверджує дослідниця [14, с. 20]. Обмеження форм прояву автономії волі суб'єктів податкового права не означає підкорення волі одних суб'єктів податкового права владним волевиявленням інших, що, зокрема, притаманне адміністративному та бюджетному праву. Навпаки, ця характерна риса передбачає загальне підкорення волі усіх без виключення податково-правових суб'єктів моделі правовідносин, вираженій у податковому законі.

У випадку податкових правовідносин диспозитивність також може бути характерною рисою їх частини. Як приклад можна навести змогу платника податків представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника, обирати самостійно, якщо інше не встановлено Податковим кодексом України, метод ведення обліку доходів і витрат, користуватися податковими пільгами за наявності нормативно визначених підстав, самостійно обирати спосіб взаємодії з контролюючим органом в електронній формі через електронний кабінет, якщо інше не встановлено у податковому законі, самостійно обрати спрощену систему оподаткування на визначених умовах, звернутися до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, із заявою про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях (великий платник податків) тощо. Видається за необхідне згадати і презумпцію правомірності рішень платника податку, що діє, якщо норма права припускає неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є змога прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу (п. 4.1.4 ст. 4 Податкового кодексу України).

Хоча питання щодо договірного регулювання податкових відносин нині користується популярністю серед дослідників, одностайності серед позицій вчених не спостерігається. В одних роботах вказано на те, що податковому праву договірні норми не притаманні, тому диспозитивність тут має інший вияв [15, с. 108], а в інших – відносини у цій сфері характеризуються, насамперед, імперативними методами фінансово-правового регулювання, але не диспозитивними, і жодної узгодженості й домовленості між державою та платником податків щодо сплати податків не може бути, адже платник рано чи пізно сплатить цей платіж, причому із нарахуванням відповідної пені [16, с. 207].

Спеціальними властивостями, що характеризують податкові правовідносини, можна назвати такі: встановлюють, змінюють чи скасовують податкові платежі; виникають у зв'язку з юридичним фактом (фактом реальної дійсності), що передбачений нормою податкового права та тягне за собою певні юридичні наслідки; учасники цих відносин наділені суб'єктивними правами, несуть юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків, зборів; характеризуються однобічною спрямованістю фінансових ресурсів – від платників податків до бюджетів у формі обов'язкових платежів податкового характеру.

Доктринальні позиції з цього питання не вирізняються повною єдністю та узгодженістю, зокрема, у двотомному підручнику з податкового права М.П. Кучерявенко пропонує основні риси податкових правовідносин: опосередкованість рухом публічних грошових фондів (мобілізація, формування доходних частин бюджетів); забезпечення фінансових засад цілісності, збалансованості розвитку суспільства; винятково грошовий характер; їх організатором і власником податкових надходжень виступає держава; виникнення, зміна і припинення відбувається на підставі норм податкового права; специфічна характеристика суб'єктного складу; чітка, ієрархічна структура елементів у підґрунті правового регулювання сплати і стягнення податків і зборів; безумовна імперативність; цільова системність відносин [17, с. 257–261].

До суттєвих ознак та особливостей податкових правовідносин В.І. Теремецький зараховує:

- соціальну значимість відносин, що виникають між певними особами (юридичними та фізичними);
- особисті взаємини, наприклад між платником податків і керівником податкового органу, які не мають суспільно значущого характеру і не вимагають спеціального правового регулювання нормами податкового права;
- урегульованість податковим законодавством, тобто комплексом (системою, сукупністю) правових норм, урегульованих різними галузями права;
- юридичний зв'язок суб'єктів таких правових відносин за допомогою суб'єктивних прав і юридичних обов'язків;
- владність відносин між суб'єктами податкового права, які виникають із приводу грошових коштів та сплати їх у дохід держави, а також із приводу придбання певних прав або дозволів (щодо зборів);
- чітку визначеність, яка проявляється у неможливості без відповідного закріплення в нормі податкового законодавства вносити будь-які зміни та доповнення;

– суворо визначений склад учасників (сплата податку завжди проводиться адресно);  
– тривалість, що пояснюється як зв'язком з економічними відносинами, так і тим, що, будучи врегульованими нормами права, мають стягуватися протягом всієї історії суспільно-економічного життя [9, с. 121–123].

Крім перерахованих вище характерних рис, кожне окреме правовідношення має власні суттєві ознаки, що накладаються на основні, які повторюються, та наявні у всіх без виключення податкових відносинах. На це вказує А.Т. Ковальчук, говорячи, що мільйони платників податків щодня вступають у податкові відносини з державою. Окремі елементи таких правовідносин мають унікальний, неповторний характер, що зумовлюється особливістю самого платника, у т.ч. рівнем його податкової культури, розміром нарахованих та сплачених платежів, строком сплати, наявністю чи відсутністю заборгованості за попередні звітні періоди, а також іншими факторами індивідуального та досить часто випадкового характеру [18, с. 37].

Але разом із тим у складі та змісті цих правовідносин є спільна основа, що дає змогу виробити загальне поняття, яке б охоплювало специфіку усіх можливих різновидів правовідносин. Модельна норма, вироблена з метою регулювання поведінки їх учасників, має охоплювати розмаїття фактичних податкових правовідносин, в ній індивідуальні характеристики окремих правовідносин розчиняються. Таким чином, кожен вид податкових відносин наділений певною автономією, а усі податкові правовідносини характеризуються галузевою єдністю в межах предмета та методу правового регулювання.

Крім самої правової норми, для виникнення правовідносин ключовим моментом виступає волевиявлення суб'єктів податкового права, спрямоване на реалізацію прав та законних інтересів. Податкові правовідносини є відносинами, що мають чітко визначений склад учасників (так вважає і С.Г. Пепеляєв [4, с. 138]). Обов'язковий платіж здійснюється адресно; податкове зобов'язання – правовідношення активного типу. Платник податків зобов'язаний вчинити дію – сплатити, а контролюючий орган має право вимагати виконання цього обов'язку; податкове зобов'язання є цілеспрямованим. Платник податків здійснює платежі з метою формування ресурсів суб'єктів публічної влади.

**Висновки.** Як виявляється, податковим правовідносинам властиві ознаки, широко визнані правовою доктриною. Однак із часом вони набувають нового прояву та потребують переосмислення. Зокрема, оновлені підходи до розуміння публічності та владності, поєднання імперативних та диспозитивних начал у правовому регулюванні, нововведення у податковому праві (у т.ч. у сфері трансфертного ціноутворення), а також трансформація взаємовідносин між платником податків та державою у форматі cooperative compliance свідчать про подальший розвиток податкових правовідносин.

Таким чином, податкові правовідносини є складною та динамічною категорією, вони постійно видозмінюються в результаті еволюції держави, оскільки спрямовані на формування фінансових ресурсів задля забезпечення виконання нею та органами місцевого самоврядування покладених на них функцій. Чіткого формального визначення у законодавстві України податкові правовідносини не мають. Вказуються лише орієнтири сфери, в якій вони виникають, а якщо точніше – відносини, врегульовані нормами Податкового кодексу України, тобто сфера його дії. Такі відносини відображають якісні властивості оподаткування, а також виступають індикатором його ефективності. Цей особливий різновид суспільних відносин виникає з метою забезпечення законних публічних та приватних інтересів їх учасників через регламентоване нормою права коло суб'єктивних прав та обов'язків у сфері оподаткування.

---

## Література:

1. Влияние налогов на становление цивилизации / Ч. Адаме ; пер. с англ. А.А. Столярова и А.А. Резвова. Москва ; Челябинск : Социум, Мысль. 2018. 639 с.
2. Скаун О.Ф. Теория государства и права : учебник. Харків : Консум; Ун-т внутр. дел, 2000. 704 с.
3. Джафарова О.В. Поняття та сутність дозвільних правовідносин: питання сьогодення. *Порівняльно-аналітичне право*. 2013. № 3-1. С. 208–211.
4. Налоговое право. Учебное пособие / Под общ. ред. С.Г. Пепеляева. Москва : ФБК-Пресс, 2000. 601 с.
5. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта; КНТ; ЦУЛ. 2009. 460 с.
6. Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс : підручник. Київ : Юрінком Інтер. 2010. 808 с.
7. Фінансове право : підручник / за заг. ред. О.М. Бандурки та О.П. Гетманець; Ю.М. Жорнокуй, О.В. Кашкарьова, Т.В. Колесник та ін. Харків : Екограф, 2015. 500 с.
8. Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. Москва : Госюриздат, 1955. 76 с.

9. Теремецький В.І. Сутність та ознаки податкових правовідносин в аспекті сучасного податкового права. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2012. № 1. С. 115–126.
10. Белых В.С., Винницкий Д.В. Налоговое право России. Москва : Норма. 2004. 320 с.
11. Казаков В.В. Проблемы понятия и содержания налоговых правоотношений в теории налогового права. *Труды академии управления МВД России*. 2009. № 4. С. 3–7.
12. Касьяненко Л.М. Фінансово-правовий процес : монографія. Ірпінь : Національний університет ДПС України. 2010. 505 с.
13. Пацурківський П.С. Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології. Чернівці : ЧДУ. 1997. 244 с.
14. Парыгина В.А. Налоговые правоотношения. *Бизнес в законе*. 2007. № 2. С. 18–26.
15. Чайка В. Диспозитивність у податковому праві. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2016. № 4 (20). С. 107–110.
16. Литвинов С.В. Особливості визначення податкових правовідносин в Україні. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2013. № 5-6. С. 205–209.
17. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. Т. 2: Харьков : Легас. 2004. 599 с.
18. Ковальчук А.Т. Финансовое право – «ревматизм» старой эпохи или комплексный регулятор публичных отношений? *Государство и право*. 2010. № 1. С. 35–44.