

---

**І. САМСІН,**

*голова Вищої кваліфікаційної комісії суддів  
України, суддя Верховного Суду України,  
кандидат юридичних наук*



УДК 347.43

## **Підгалузєва природа податково-правових відносин та їх ознаки**

У статті розглядається історія становлення та розвитку податкових відносин. Автор аналізує різні підходи вчених до вивчення цього питання, розкриває особливості податкових правовідносин і визначає їх взаємозв'язок із суспільними відносинами, які є предметом фінансового права. Також у статті пропонується авторське визначення податкових відносин.

**Ключові слова:** правова природа відносин, фінансові правовідносини, інститути фінансового права, ознаки податково-правових відносин.

Наукове дослідження податкових правовідносин має тривалу історію. Податкова система – не тільки неодмінний атрибут будь-якої держави, а й її виключна сфера впливу, про що іще на початку ХХ ст. зазначав Ф. С. Нітті: «Право на справляння податку необхідне для державної діяльності і належить тільки державі, яка може передавати його адміністративним органам або іншим юридичним особам» [1, с. 240]. З огляду на це вивчення питань, пов'язаних з регулюванням відносин оподаткування, є необхідною умовою

державного розвитку. Таким чином, можна констатувати, що початок дослідження правового регулювання суспільних відносин, пов'язаних зі сплатою податків і зборів, фактично збігається з початком правових досліджень взагалі [3, с. 125]. Згадування про обов'язкові платежі, які справляються з населення для утримання органів державної влади, знаходяться у багатьох джерелах права Старадавнього світу [4, с. 7–8].

Разом з тим податкове право як наука почало виокремлюватися у другій половині ХІХ ст. У працях фахівців того

часу питання оподаткування розглядалися як частина дослідження правового регулювання фінансової системи держави, її доходів і не становили окремого предмета вивчення [1; 2; 3].

У радянський період, з огляду на адміністративно-командний принцип управління економікою та відносно сталість податкової системи держави, до складу якої входила Україна, нагальної потреби в розвитку податкового права не було. Разом з тим правове регулювання оподаткування в цей час розглядалося в основному як частина радянського фінансового права, яке набуло розвитку в другій половині ХХ ст. Серед визначних праць учених того часу в цій сфері можна виділити дослідження Л. К. Воронової, Ю. А. Ровинського, Н. І. Хімічевої, С. Д. Ципкіна [5; 6; 7; 8; 9; 10].

Протягом останніх років зростання популярності податкового права на території України було обумовлене змінами, що відбувалися в її державному устрої в цей час. Із моменту набуття Україною незалежності й до сьогодні відбувалося становлення національної податкової системи, яку й зараз навряд чи можна вважати остаточно сформованою. За цей час проблеми правового регулювання оподаткування, в тому числі податкових правовідносин, неодноразово досліджують фахівці з фінансового й податкового права України, серед яких необхідно виділити праці Л. К. Воронової, О. О. Дмитрик, І. Є. Криницького, М. П. Кучерявенка, П. С. Пацурківського, Є. А. Усенко, А. О. Храброва [16; 11; 12; 13–15; 26; 17; 18].

Крім цього, значний внесок у розвиток наукових уявлень про податкові правовідносини зробили останнім часом

і фахівці з Білорусі, Казахстану, Російської Федерації, а також інших пострадянських держав, які за своїм державним устроєм взагалі та податковими системами зокрема подібні до України. Серед досліджень учених із цих країн варто, на наш погляд, виділити праці Д. В. Вінницького, О. В. Дьоміна, С. В. Пепеляєва, Г. В. Петрової, Є. В. Порохова, В. О. Яговкіної [19; 20; 21; 22; 23].

За час існування науки податкового права досить активно обговорюється питання місця податкового права й податкових правовідносин у фінансовому праві й фінансових правовідносинах, а також місця цих явищ у системі права взагалі. При цьому остаточної визначеності з означених питань не досягли вчені ні з України, ні з близького зарубіжжя. На сьогодні спектр думок фахівців щодо місця податкового й фінансового права в системі права поширюється від ствердження повної незалежності самостійної галузі податкового права від права фінансового до невизнання фінансового права самостійною галуззю національного права взагалі. На нашу думку, для того, щоб зробити власні ґрунтовні висновки стосовно місця податкових правовідносин у системі фінансових правовідносин, необхідно дослідити, що саме ми розуміємо під фінансовими правовідносинами, яке місце вони посідають у системі права.

Визначенню поняття «фінансові правовідносини» приділяла увага значна кількість фахівців з фінансового права, серед яких можна виділити праці Л. К. Воронової, М. А. Гурвіча, М. В. Карасьової, П. С. Пацурківського, Ю. А. Ровинського, Н. І. Хімічевої, С. Д. Ципкіна [24, с. 26–32; 25; 26, с. 161–225; 7; 27,

с. 33–37; 28, с. 36–52; 29, с. 42–54; 30, с. 28–49].

Ю. А. Ровинський, зокрема, наголошував, що фінансові правовідносини виступають одним із видів правовідносин і характеризуються загальними ознаками і рисами, притаманними всім правовідносинам у суспільстві, а відрізняються своїми специфічними особливостями [7, с. 133]. Навряд чи можна заперечувати таку позицію.

Поняття «правовідношення» є однією із найскладніших та найглибших правових абстракцій, що характеризує правову форму суспільного життя в цілому [31, с. 15]. Воно традиційно розглядається в юридичній науці як особливе ідеологічне відношення, що виникає в результаті впливу правової норми на поведінку людей [32, с. 5; 33, с. 20] або як суспільне відношення, урегульоване нормою права [34, с. 349–350; 35, с. 23]. Не вдаючись до масштабної теоретико-правової дискусії з цього предмета, зазначимо, що нам імпонує друга позиція, адже саме в аналізі цього аспекту полягає завдання нашого дослідження. Утім найбільш повно та універсально, на нашу думку, розкриває поняття правовідносин С. С. Алексєєв: «під правовідношенням розуміють такий, що виникає на підставі норм права, індивідуалізований суспільний зв'язок між особами, який характеризується наявністю суб'єктивних юридичних прав та обов'язків та підтримується (гарантується) примусовою силою держави» [36, с. 82].

Виходячи із зазначеного, можна зробити висновок, що фінансовим правовідносинам, які і будь-яким іншим правовідносинам, властиві такі ознаки [11, с. 14]:

1. Фінансові правовідносини виникають на основі норм права. Наявність норм права, які регламентують поведінку учасників будь-яких правовідносин, у тому числі й фінансових, відрізняє правовідносини від інших суспільних відносин. Значення фінансових відносин для держави і суспільства обумовлює їх регулювання нормами права.

2. Фінансові правовідносини характеризуються наявністю у сторін суб'єктивних юридичних прав і обов'язків. Однією з обов'язкових характеристик правовідносин є їх зміст, який полягає в сукупності прав і обов'язків суб'єктів цих відносин. Саме шляхом установлення суб'єктивних прав і юридичних обов'язків для учасників відносин у сфері руху публічних грошових коштів здійснюється правове регулювання їх поведінки.

3. Фінансові правовідносини являють собою суспільний зв'язок конкретних осіб. Норми фінансового права встановлюють права та обов'язки у сфері руху публічних грошових коштів «взагалі», для невизначеного кола осіб. Правовідносини, у свою чергу, є чітко індивідуалізованими. Це завжди відносини як мінімум двох осіб, які чітко визначені та мають взаємні права та обов'язки, встановлені нормами фінансового права.

4. Здійснення суб'єктивних прав та юридичних обов'язків у сфері фінансів забезпечується можливістю державного примусу. Як у будь-яких інших правовідносинах, здійснення суб'єктивних прав та виконання юридичних обов'язків гарантоване системою державного примусу. У випадку невиконання суб'єктами тих чи інших приписів

фінансового права держава має виключне право на застосування примусових заходів, спрямованих на покарання винної особи, спонукання її до правомірної поведінки та відновлення порушеного права держави та інших осіб.

Указані ознаки здебільшого знаходять своє відображення у визначеннях фінансових правовідносин, які наводять представники вітчизняної науки фінансового права. Так, на думку Ю. А. Ровинського, фінансовими правовідносинами є вид суспільних відносин – фінансових, урегульованих фінансово-правовою нормою [7, с. 133]. На нашу думку, цьому визначенню, незважаючи на його правильність у цілому, бракує повноти. Як зазначено вище, будь-які правовідносини – це врегульовані нормами права суспільні відносини. Разом з тим визначення фінансових правовідносин, на наш погляд, повинно містити характеристики, притаманні саме правовідносинам у сфері фінансів. Крім цього, здається, що це визначення дещо тавтологічне, адже воно вказує на «фінансові відносини, урегульовані фінансово-правовими нормами».

Більш вдалим ми вважаємо визначення фінансових правовідносин, яке наводить Н. І. Хімічева: «фінансові правовідносини – це врегульовані нормами фінансового права суспільні відносини, учасники яких виступають як носії юридичних прав і обов'язків та реалізують такі, що містяться в цих нормах, приписи з виникнення, розподілу й використання державних і муніципальних грошових фондів і доходів» [9, с. 66].

Крім цього, важливими є акценти вчених на окремих ознаках фінансових правовідносин, які, не будучи включе-

ними у відповідні визначення, тим не менш є важливими характеристиками правовідносин у сфері фінансів та допомагають усвідомити їх сутність і значення. Так, С. Д. Ципкін зазначав, що фінансові правовідносини «завжди відображають певні економічні відносини. Останні спочатку проходять крізь суспільну свідомість, а вже потім їх ідеальна форма та відображений зміст закріплюються у правових відносинах» [37, с. 19].

Важливу ознаку фінансових правовідносин виділяє також Ю. А. Ровинський, зазначаючи, що фінансові правовідносини є юридичною формою вираження й закріплення фінансових відносин, які, у свою чергу, є формою визначення економічних відносин [7, с. 134; 23, с. 9]. Т. С. Єрмакова підкреслює правовий характер фінансових відносин, що від самого початку відрізняє їх від інших економічних відносин. При цьому вона вирізняє також інші ознаки фінансових правовідносин. Зокрема, авторка вказує, що до загальних ознак фінансових правовідносин належить пов'язаність їх виникнення, зміни та припинення безпосередньо з нормативними актами, оскільки суб'єкти фінансового права самі собою не вправі установлювати або припиняти правовідносини, оскільки це функція держави, яка не пов'язує ці відносини з волевиявленням сторін [38, с. 10].

О. Ю. Грачова та Е. Д. Соколова, аналізуючи суспільні відносини, які є предметом фінансового права, вказують на їх головну особливість – те, що вони виникають у процесі фінансової діяльності держави і органів місцевого самоврядування. Звідси, зазначають учені,

й інша їх риса – вони являють собою різновид майнових відносин, оскільки виникають із приводу ресурсів, грошових коштів [39, с. 20]. На нашу думку, в цьому положенні містяться два важливих акценти. По-перше, неодмінною характеристикою фінансових правовідносин є їх майновий характер, оскільки у фінансово-правовому регулюванні предметом виступають відносини, переважно пов'язані з рухом грошей. По-друге, вчені зосереджують увагу на фінансовій діяльності не тільки держави, а й органів місцевого самоврядування. Не слід забувати, що публічними фінансовими ресурсами є не тільки ті, управління якими здійснюється на державному рівні, а й муніципальні фонди коштів.

У цілому ми погоджуємося з наведеними позиціями. На наш погляд, можна взяти за основу визначення Н. І. Хімічевої [9, с. 66] та з урахуванням висловленого вище найбільш чітко охарактеризувати фінансові правовідносини як урегульовані нормами фінансового права суспільні майнові відносини у сфері виникнення, розподілу й використання публічних грошових коштів (грошових фондів і доходів держави та територіальних громад).

Слід зазначити, що податкове право традиційно розглядається представниками фінансово-правової науки як невід'ємна частина фінансового права. Так, І. В. Рукавішнікова вказує, що се-

ред інститутів фінансового права можна умовно виділити три види: інститути, які поряд із фінансово-правовим регулюванням зазнають впливу інших галузей права; інститути, віднесення яких до фінансово-правових викликає спори серед учених, та традиційні інститути фінансового права, знаходження яких у фінансовому праві є науково обґрунтованим і визнається більшістю знавців фінансів. При цьому до традиційних інститутів, що складають основу фінансового права, вчена відносить: бюджетне право, інститут формування державних доходів, податкове право (за винятком правовідносин, що виникають у сфері правопорушень), інститут державних видатків тощо [40, с. 34].

Виходячи з цього, варто зробити висновок, що податкові правовідносини є невід'ємною частиною фінансових правовідносин, так само як і податкове право є частиною фінансового. Таким чином, з огляду на наведений вище аналіз позицій учених та з урахуванням власних висновків щодо податкових правовідносин пропонуємо визначити останні як урегульовані нормами податкового права суспільні відносини, які мають владно-публічний характер і виникають між суб'єктами (платниками податків та державою в особі уповноважених органів), наділеними правами й обов'язками у сфері справляння податків і зборів та здійснення податкового контролю.

### Список використаної літератури

1. Нитти Ф. С. Основные начала финансовой науки : пер. с итал. / Ф. С. Нитти ; под ред. и с доп. А. Свирщевского. – М. : М. и С. Сабашниковы, 1904. – 624 с.
2. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И. И. Янжул. – М. : Статут, 2002. – 555 с.
3. Тургенев Н. И. «Опыт теории налогов» / Н. И. Тургенев // У истоков финансового права. – М. : Статут, 1998. – 432 с. (Сер. Золотые страницы российского финансового права).

4. Злобин Н. Н. Налог как правовая категория : монография / Н. Н. Злобин. – М. : РПА МЮ РФ, 2003. – 170 с.
5. Воронова Л. К. Радянське фінансове право / Л. К. Воронова. – К. : Вища школа, 1973. – 203 с.
6. Советское финансовое право : учебник / отв. ред. Воронова Л. К., Химичева Н. И. – М. : Юрид. лит., 1987. – 464 с.
7. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е. А. Ровинский. – М. : Госюриздат, 1963. – 193 с.
8. Советское финансовое право / отв. ред. Е. А. Ровинский. – М. : Госюриздат, 1961. – 350 с.
9. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. – 3-е изд. – М. : Юристь, 2004. – 749 с.
10. Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР / С. Д. Цыпкин. – М. : Госюриздат, 1955. – 76 с.
11. Дмитрик О. О. Зміст та класифікація фінансових правовідносин : дис. ... канд. юрид. наук / О. О. Дмитрик. – Х., 2003. – 187 с.
12. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : [монографія] / І. Є. Криницький. – Х. : Право, 2009. – 320 с.
13. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2 : Введение в теорию налогового права / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2004. – 600 с.
14. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 3 : Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас ; Право, 2005. – 600 с.
15. Кучерявенко Н. П. Налоговый процесс : [учеб. пособие] / Н. П. Кучерявенко. – К. : Правова єдність, 2010. – 390 с.
16. Фінансове право України : навч. посіб. / за ред. Л. К. Воронової. – К. : Прав. єдність, 2009. – 395 с.
17. Усенко Є. А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : монографія / Є. А. Усенко. – Х. : Право, 2011. – 182 с.
18. Храбров А. О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук / А. О. Храбров. – Х., 2004. – 198 с.
19. Демин А. В. Нормы налогового права : монография / А. В. Демин. – Красноярск : Сиб. федер. ун-т, 2010. – 410 с.
20. Пепеляев С. Г. Налоговое право : учеб. пособие / С. Г. Пепеляев. – М. : ФБК-Пресс, 2000. – 601 с.
21. Петрова Г. В. Налоговые отношения: теория и практика налогового регулирования / Г. В. Петрова. – М. : Олита, 2003 – 360 с.
22. Порохов Е. В. Теория налоговых обязательств : учеб. пособие / Е. В. Порохов. – Алматы : Жети Жаргы, 2001 – 168 с.
23. Яговкина В. А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект) / В. А. Яговкина. – М. : Граница, 2004. – 104 с.
24. Гурвич М. А. Советское финансовое право : учебник / М. А. Гурвич. – М. : Юрид. лит., 1954. – 354 с.
25. Карасева М. В. Финансовое правоотношение / М. В. Карасева. – М. : Норма, 2001. – 288 с.
26. Пацурківський П. С. Проблеми теорії фінансового права / П. С. Пацурківський. – Чернівці : Чернівецьк. ун-т, 1998. – 276 с.
27. Советское финансовое право : учебник / Л. К. Воронова, И. В. Мартьянов. – Киев : Вища шк., 1983. – 240 с.
28. Советское финансовое право : учебник / отв. ред. Г. С. Гуревич. – М. : Юрид. лит., 1985. – 272 с.
29. Цыпкин С. Д. Финансово-правовые нормы и отношения / С. Д. Цыпкин // Советское финансовое право : учебник. – М. : Юрид. лит., 1982. – 424 с.
30. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. – М. : БЕК, 1996. – 749 с.
31. Васильев А. М. Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права / А. М. Васильев. – М. : Юрид. лит., 1976. – 264 с.
32. Кечекьян С. Ф. Правоотношения в социалистическом обществе / С. Ф. Кечекьян. – М. : Изд-во АН СССР, 1958. – 187 с.
33. Толстой Ю. К. К теории правоотношения / Ю. К. Толстой. – Л. : Изд-во ЛГУ, 1959. – 88 с.
34. Теория государства и права : учебник / под ред. С. С. Алексеева. – М. : Юрид. лит., 1985. – 480 с.
35. Халфина Р. О. Обще учение о правоотношении / Р. О. Халфина. – М. : Юрид. лит., 1974. – 348 с.
36. Алексеев С. С. Общая теория права : в 2 т. / С. С. Алексеев. – М. : Юрид. лит., 1982. – Т. 2. – 360 с.

37. Советское финансовое право : учебник / под ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкина. – М. : Юрид. лит., 1982. – 424 с.
38. Ермакова Т. С. Финансовое правоотношение (теоретические проблемы) : учеб. пособие / Т. С. Ермакова. – Л. : Изд-во ЛГУ, 1985. – 33 с.
39. Грачева Е. Ю. Финансовое право : учеб. пособие / Е. Ю. Грачева, Э. Д. Соколова. – М. : Юриспруденция, 2000. – 304.
40. Рукавишников И. В. Метод финансового права / отв. ред. Н. И. Химичева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристь, 2006. – 285 с.

*Стаття надійшла до редколегії 01.04.2013.*

### **Самсин И. Подотраслевая природа налогово-правовых отношений и их признаки**

В статье рассматривается история становления и развития налоговых отношений. Автор анализирует различные подходы ученых к изучению данного вопроса, раскрывает особенности налоговых правоотношений и определяет их взаимосвязь с общественными отношениями, являющимися предметом финансового права. Также в статье предлагается авторское определение налоговых отношений.

**Ключевые слова:** правовая природа отношений; финансовые правоотношения; институты финансового права; признаки налогово-правовых отношений.

### **Samsin I. Sub-sectoral nature of tax – legal relations and their attributes**

The article discusses the history and development of tax relations. The author analyzes the different approaches of scientists to study the issue, reveals features of tax relations and determine their relationship to the social relations that are the subject of financial law. Also in the article the author's definition of tax relations.

**Keywords:** legal nature of relations, financial legal relations, financial institutions law, signs tax – legal relations.