

## АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ЮРИДИЧНОЇ НАУКИ

УДК 342.951:336.22 (477)

DOI <https://doi.org/10.32840/1813-338X-2019-4-38>

**Я. В. Янушевич**

кандидат економічних наук

### ПОДАТКОВІ ПРАВОВІДНОСИНИ: ПОНЯТТЯ ТА ОЗНАКИ

*У статті висвітлено сутність та ключові ознаки податкових правовідносин. З'ясовано, що особливість податкових правовідносин полягає у специфіці їх змісту, який пов'язано зі сферою оподаткування та зі сплатою податків, зборів та інших обов'язкових платежів до державного і місцевих бюджетів.*

*Встановлено, що у зв'язку з різноманітністю визначень поняття «податкові правовідносини», доцільно розкривати його зміст через сукупність ознак, яких притаманно податковим правовідносинам: 1) є різновидом фінансових відносин, що регулюють процес формування, розподілу і використання фондів грошових коштів; 2) виникають між юридично нерівними між собою суб'єктами; 3) забезпечують публічний інтерес усіх членів суспільства; 4) характеризуються майновим (грошовим) аспектом.*

*Запропоновано підхід, відповідно до якого податкові правовідносини виникають, змінюються або припиняються за наявності таких підстав: а) нормативної, тобто законодавчого закріплення податкового обов'язку; б) фактичної, що передбачає безпосередню реалізацію належної поведінки особи у сфері оподаткування; в) процесуальної, яка має місце у випадку порушення податкового законодавства та накладення адміністративного стягнення.*

*Визначено, що структура податкових правовідносин складається із таких елементів, як: суб'єкт, об'єкт та зміст. Звернено увагу на те, що суб'єкт податкового права перетворюється на реального учасника податкових правовідносин за наявності в нього спеціальної юридичної властивості – податкової правосуб'єктності, яка поєднує податкову правоздатність, податкову дієздатність та податкову деліктоздатність. Акцентовану увагу на тому, що набуття суб'єктами податкових правовідносин елементів податкової правосуб'єктності здійснюється не одночасно, що обумовлюється, насамперед, їх правовим статусом.*

*Виокремлено систему суб'єктів податкових правовідносин, що включає: а) державу в особі органів, яких наділено повноваженнями у сфері оподаткування; б) контролюючі податкові та митні органи; в) фізичних та юридичних осіб як платників податків; г) інших суб'єктів податкових правовідносин, що забезпечують виконання податкового обов'язку.*

**Ключові слова:** підстави виникнення податкових правовідносин, податкові правовідносини, система, суб'єкти податкових правовідносин, сфера оподаткування.

**Актуальність дослідження.** У сучасний період розвиток податкових правовідносин характеризується значною динамічністю та суперечливістю процесів, що пояснюється численними соціальними, економічними та політичними факторами. Незворотність євроінтеграційного та євроатлантичного вектору України сприяла встановленню курсу на трансформацію суспільного життя, що полягає у реформуванні положень чинного податкового законодавства, удосконаленні функціонування

податкових правовідносин, а також у появі ефективних механізмів їх правового регулювання.

Підвищена увага до правової природи та змісту податкових правовідносин пояснюється збільшенням ролі податків та зборів у формуванні державного та місцевих бюджетів, завдяки чому забезпечується існування держави та всього державного механізму, визначається рівень життя населення, а також здійснюється розвиток економічної сфери України. Між тим,

з'ясування особливостей розвитку податкових правовідносин, їх системоутворюючих елементів, а також підстав їх виникнення, зміни та припинення дозволяє здійснювати належне регулювання сфери оподаткування, а також оцінити доцільність та ефективність впровадження реформ податкової системи в Україні. Вказане свідчить, що дослідження сутності та ключових ознак податкових правовідносин та їх розгляд є актуальним з огляду на те, що податкові правовідносини мають суттєве значення для розвитку податкової системи України.

**Ступінь розробленості проблеми.** Не дивлячись на те, що питання правової природи та змісту податкових правовідносин є надзвичайно важливим та актуальним, вказаній проблематиці у науковій літературі не приділено належної уваги. Більш того, у контексті встановлення курсу на трансформацію суспільного життя та зважаючи на активне реформування положень чинного податкового законодавства, удосконалення функціонування податкових правовідносин, а також появу ефективних механізмів їх правового регулювання.

Разом із тим, основою проведеного дослідження стали напрацювання щодо окремих аспектів розвитку податкових правовідносин, зокрема, це праці таких вчених-правознавців та практиків як: Є.О. Алісов, М.І. Ануфрієв, О.О. Бандурка, В.Т. Білоус, Д.В. Вінницький, Л.К. Воронова, Л.М. Касьяненко, Ю.О. Крохіна, М.П. Кучерявенко, А.М. Новицький, Г.В. Петрова, В.І. Теремецький та багатьох інших. Однак на сучасному етапі реформування, незважаючи на значну кількість наукових праць, проблема правової природи та змісту податкових правовідносин потребує відповідних якісно-нових досліджень.

**Мета дослідження.** Метою дослідження є з'ясування поняття, сутнісних ознак та специфічних особливостей податкових правовідносин.

**Виклад основного матеріалу.** Для дослідження правової природи та ознак податкових правовідносин необхідно розкрити їх загально-теоретичні аспекти, що дасть змогу визначити особливості податкових правовідносин. Так, у теорії права правовідносини або правові відносини визначено як вид суспільних відносин, яких врегульовано нормами права. Відповідно, основними ознаками правовідносин, у тому числі й податкових, є те, що вони: а) виступають юридичним вираженням окремого виду суспільних відносин; б) виникають, припиняються або змінюються на основі принципів та норм права;

в) суб'єкти правовідносин мають між собою взаємні права та обов'язки.

Правовідносини, на думку О.Ф. Скакун, характеризуються конкретним зв'язком між правомочним та зобов'язуючим суб'єктом, що є носієм суб'єктивних прав, юридичних обов'язків, повноважень та відповідальності [9, с. 374]. При цьому, підтримуючи таку думку і враховуючи зобов'язальний характер податкових правовідносин, С.Г. Пепеляєв вважає за доцільне замінити термін «податкові правовідносини» на «податкові зобов'язання» [6, с. 138]. Видається, з такою позицією дослідника можна погодитися частково, беручи до уваги податковий обов'язок громадян, пов'язаний зі сплатою податків, зборів та інших обов'язкових платежів до державного і місцевих бюджетів, а також до публічних цільових фондів, якого передбачено положеннями ст. 67 Конституції України [2], який у широкому розумінні, крім сплати податків і зборів, включає також обов'язок ведення податкового обліку та обов'язок щодо податкової звітності. Разом із тим, за такого підходу не враховано відносини між податковим органом та його територіальними підрозділами, що несуть не зобов'язальний характер, а характер взаємодії.

Загалом, поняття «податкові правовідносини» є теоретичним та не має загальноприйнятого визначення. Так, на думку Д.В. Вінницького, податкові правовідносини є суспільними відносинами щодо розподілу публічних видатків серед членів суспільства, яких засновано на принципах рівності, загальності, економічної обґрунтованості, що мають організаційно-майновий характер, здатні існувати лише в правовій формі, складаються між суб'єктами, яких наділено владними повноваженнями (публічними суб'єктами), та суб'єктами, яких не наділено такими повноваженнями (приватними суб'єктами) [1, с. 141]. М.П. Кучерявенко у монографії «Податкові процедури: правова природа і класифікація» розглядає податкові правовідносини як особливий зв'язок між особами, при якому платник податку реалізує свою соціальну роль, від виконання якої залежить рівень задоволення публічного, у тому числі державного, інтересу [3, с. 77]. Авторами навчально-методичного посібника з податкового права Т.А. Латковською, О.С. Койчевою та М.І. Сідором визначено, що податкові правовідносини являють собою врегульовані фінансово-правовими нормами суспільні відносини, що виникають у зв'язку зі стягненням податків і зборів на території держави [4].

Аналізуючи різноманітні підходи до визначення поняття «податкові правовідносини», видається доцільним розкрити його зміст через сукупність ознак, яких притаманно податковим правовідносинам, серед яких:

1) вони є різновидом фінансових відносин, тому що регулюють процес формування, розподілу (перерозподілу) та використання публічних фондів грошових коштів;

2) виникають між юридично нерівними між собою суб'єктами – платниками податків, з одного боку, та владним суб'єктом – державою, з іншого;

3) забезпечують публічний інтерес усіх членів суспільства, що визначається законодавчою формою закріплення податку, обов'язком його сплати і застосуванням примусу при забезпеченні такого обов'язку;

4) характеризуються майновим (грошовим) аспектом, адже об'єктом правового регулювання є гроші у вигляді податкових надходжень.

Ще однією ознакою податкових правовідносин є імперативність, але у сучасному контексті розвитку податкового законодавства варто звернути увагу на інституалізацію елементів диспозитивності, що формують сучасний підхід регулювання сферою оподаткування та мають прояв у впровадженні договірної форми регулювання податкових правовідносин, що дає змогу обирати ефективні способи взаємодії між платниками податків та податковими органами.

Таким чином, податкові правовідносини – це врегульований нормами права правовий зв'язок, що виникає між платниками податків та владним суб'єктом у вигляді податкового органу чи між податковим органом та його територіальними підрозділами у сфері фінансової діяльності держави з приводу сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів до державного і місцевих бюджетів, а також до публічних цільових фондів, і має публічний владно-майновий характер.

Що стосується особливостей податкових правовідносин, то В.І. Теремецьким запропоновано до них віднести: соціальну значимість відносин, що виникають між певними особами (юридичними та фізичними); 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, податки мають стягуватися протягом всієї історії суспільно-економічного життя [11, с. 122].

Разом із тим, застосування системного підходу та критичний аналіз наукового доробку вчених, які займалися розробкою окремих аспектів податкових правовідносин, дає змогу зробити висновок про те, що до основних ознак податкових правовідносин належать такі: 1) виникають у сфері податкової діяльності держави як форма реалізації фінансово-правових норм; 2) мають грошову оцінку та фінансову визначеність; 3) є різновидом публічно-правових відносин, адже мають на меті забезпечення публічного інтересу; 4) належать до владних правовідносин, адже обов'язковим суб'єктом в таких правовідносинах завжди є держава в особі податкового органу.

Слід вказати, що податкові правовідносини, як і інші правовідносини, виникають, змінюються та припиняються на основі юридичних фактів. При цьому, О.О. Мамалуй, проаналізувавши різноманітні підходи до визначення поняття «юридичні факти», конкретизує, що юридичний факт – це визначена гіпотезою норми права обставина об'єктивної дійсності (одинична обставина) або ж комплекс обставин (юридичний склад), з наявністю яких у праві передбачаються виникнення, зміна або ж припинення правових відносин, у рамках яких відповідні суб'єкти права реалізують належні їм права та обов'язки [5, с. 125]. Таким чином, юридичні факти є певними обставинами, що виступають підставами виникнення, припинення або іншої трансформації податкових правовідносин.

Разом із тим, юридичні факти, що опосередковують наявність та динаміку податкових правовідносин, можливо класифікувати за такими критеріями:

1) за вольовою ознакою: а) дії (наприклад, сплата платником податків загальнообов'язкових платежів); б) події (наприклад, закінчення трирічного строку, який дає можливість контролюючому органу призначити проведення планової перевірки);

2) залежно від специфіки прояву: а) позитивні (наприклад, реєстрація особи як платника податків); б) негативні (наприклад, відсутність певної суми грошового обороту дозволяє платнику податків перебувати на спрощеній системі оподаткування);

3) залежно від сукупності обставин, що можуть призвести до правового наслідку: а) юридичні факти (наприклад, настання конкретної дати зумовлює необхідність сплати податку); б) юридичні склади (наприклад, проведення виїзної перевірки здійснюється за наявності наказу про призначення перевірки, направлення на проведення перевірки та службового посвідчення посадових осіб контролюючого органу).

У світлі податкових реформ, як зазначає Н.С. Хатнюк, можна говорити також про «догвірну форму визначення прав і законних інтересів платника податків» як правову підставу виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин та як спосіб захисту прав платників податків шляхом закріплення відповідних заходів впливу, спрямованих на усунення порушення прав і законних інтересів [12, с. 30].

Вбачається, податкові правовідносини виникають, змінюються або припиняються за наявності таких підстав: а) нормативної (законодавче закріплення обов'язку сплати податків, права проведення перевірок контролюючими органами тощо); б) фактичної (безпосередня сплата податків та зборів або реєстрація особи як платника податків); в) процесуальної (під час порушення податкового законодавства, наприклад, накладення штрафу за прострочення сплати податку). Слід зазначити, що перші дві підстави є загальними (обов'язковими), натомість остання є факультативною, але може набувати статусу головної за конкретних умов. Так, під час сплати податків та інших загальнообов'язкових платежів, податкові правовідносини виникають за наявності двох підстав: нормативної – законодавчого закріплення відповідного податкового обов'язку та фактичної, тобто фактичної сплати особою податків та зборів до податкового органу.

Щодо стосується структури податкових правовідносин, то доцільно виокремити такі підходи до її характеристики: 1) до будь-якого виду правовідносин застосовується така структура: суб'єкт правовідносин (учасники, яких наділено суб'єктивними правами та обов'язками); об'єкт (предмет, благо, з приводу якого складаються правовідносини); зміст (суб'єктивні права, обов'язки, яких виражено у поведінці суб'єктів, тобто зовнішній формі правовідносин); 2) структура правовідносин включає: суб'єкт; об'єкт; зміст правовідносин та юридичний факт; 3) структура правовідносин включає суб'єкт та зміст; 4) структура правовідносин складається лише з одного елемента – суб'єкта [10].

Водночас, щодо податкових правовідносин доцільним видається використання підходу, відповідно до якого структуру податкових правовідносин формують такі елементи, як суб'єкт, об'єкт та зміст.

При цьому, характеризуючи суб'єктів податкових правовідносин, уявляється доречним провести розмежування понять «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин». Так, якщо суб'єкт права – це особа, що не є учасником правовідносин, але за наявності певних умов може ним стати, то суб'єкт правовідносин є учасником конкретних правовідносин. Таким чином, специфікуючи сказане до предмету дослідження, можна дійти висновку, що суб'єктом податкового права є особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка за конкретних умов стає учасником податкових правовідносин, натомість суб'єкт податкових правовідносин – це особа, яка реалізувала своє право на участь у податкових правовідносинах.

Однак для того, щоб суб'єкт податкового права став реальним учасником податковим правовідносин, необхідно, щоб було виконано умову наявності в нього спеціальної юридичної властивості – податкової правосуб'єктності. Відзначимо, що податкова правосуб'єктність складається із основних взаємопов'язаних між собою компонентів, якими є: а) податкова правоздатність, що являє собою здатність особи бути носієм податкових прав та обов'язків; б) податкова дієздатність, що є здатністю особи своїми діями набувати та реалізовувати податкові права та обов'язки; в) податкова деліктоздатність, яка полягає у здатності особи нести відповідальність за порушення податкового законодавства.

Варто акцентувати увагу на тому, що елементи податкової правосуб'єктності для різних учасників податкових правовідносин виникають нерівномірно. Так, для фізичної особи–платника податків податкова правоздатність виникає з народження, податкова дієздатність – з моменту, коли особа набуває здатності отримувати майно або доходи, які є об'єктами оподаткування. Що стосується юридичних осіб, то всі елементи податкової правосуб'єктності набуваються таким суб'єктом одночасно з моменту його реєстрації в якості платника податків та постановки на облік у податковому органі.

Варто акцентувати увагу і на тому, що загальноприйнятим є віднесення до системи суб'єктів податкових правовідносин трьох груп учасників: 1) держава в особі органів влади, що встановлюють

та регулюють сферу оподаткування; 2) податкові органи; 3) платники податків [7, с. 17].

Наголосимо, що враховуючи положення Податкового кодексу України, доцільною є конкретизація системи суб'єктів податкових правовідносин таким чином:

1) держава, якою встановлено порядок адміністрування податків та інших обов'язкових платежів. Крім цього, до вказаної групи можна віднести Верховну Раду Автономної Республіки Крим та органи місцевого самоврядування, які в межах своїх повноважень здатні самостійно встановлювати на своїй території податки та збори. Так, ст. 284 Податкового кодексу України передбачено, що Верховна Рада АРК та органи місцевого самоврядування встановлюють ставки плати за землю та пільги щодо земельного податку, що сплачується на відповідній території [8];

2) контролюючі органи, до яких віднесено: податкові органи (щодо дотримання законодавства з питань оподаткування) та митні органи (щодо дотримання законодавства з питань митної справи та оподаткування митом);

3) платники податків, до яких належать фізичні та юридичні особи, як резиденти, так і нерезиденти України;

4) особи, які є непрямими учасниками податкових правовідносин, адже сприяють здійсненню податкового обов'язку, зокрема: представники платників податків, банківські установи та податкові агенти.

Поряд із цим, слушними видаються висновки Н.С. Хатнюк щодо доповнення переліку учасників податкових правовідносин такими суб'єктами, як: податковий консультант, податковий радник, податковий експерт та податковий омбудсмен [12, с. 28].

Ще одним елементом змісту податкових правовідносин є їх об'єкт, тобто те, з приводу чого виникають податкові правовідносин. У вказаному контексті потрібно відрізнити об'єкт податкових відносин від об'єкту оподаткування. Так, зміст поняття «об'єкт податкових правовідносин» відображено у положеннях ст. 6 Податкового кодексу України як загальнодержавні та місцеві податки та збори, що справляються у встановленому порядку та становлять податкову систему України. У свою чергу, під «об'єктом оподаткування» відповідно до положень ст. 22 Податкового кодексу України слід розуміти майно, товари, дохід (прибуток) або його частину, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання това-

рів (робіт, послуг) та інші об'єкти, з наявністю яких у платника податків виникає податковий обов'язок [8]. Таким чином, об'єкт податкових правовідносин та об'єкт оподаткування співвідносяться як форма (податок) та зміст (матеріальне благо, з якого він сплачується).

Що стосується змісту податкових правовідносин, то він розглядається як сукупність суб'єктивних прав та юридичних обов'язків учасників податкових правовідносин. При цьому, розрізняють юридичний зміст, тобто законодавчо закріплені права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин, та фактичний зміст, який характеризується фактичними їх діями [7].

Варто відмітити, що міра можливої та міра належної поведінки суб'єктів податкових правовідносин буде залежати від їх правового статусу та цілей, яких на них покладено державою. Так, повноваження контролюючих органів, яких передбачено положеннями ст.20 та ст. 21 Податкового кодексу України, визначаються тими завданнями, з якими пов'язана мета їх існування, ключовим серед яких є здійснення регулювання та контролю за процесом надходження податків і зборів. Щодо прав та обов'язків платників податків, то їх конкретизовано положеннями ст. 16 та ст. 17 Податкового кодексу України. Натомість імперативний податковий обов'язок витікає зі ст. 67 Конституції України, якою передбачено обов'язок громадян, якого пов'язано зі сплатою податків, зборів та інших обов'язкових платежів до державного і місцевих бюджетів, а також до публічних цільових фондів [2].

Вказане свідчить, що система податкових правовідносин складається із взаємопов'язаних та взаємозалежних між собою елементів, які виражають правову природу та сутнісні особливості податкових правовідносин та надають останнім специфічного характеру.

**Висновки.** Отже, податкові правовідносини є різновидом суспільних відносин, що складаються під час справляння податків, зборів та інших обов'язкових платежів до державного і місцевих бюджетів. При цьому, податкові правовідносини характеризуються низкою ознак: 1) є різновидом фінансових відносин, що регулюють процес формування, розподілу і використання фондів грошових коштів; 2) виникають між юридично нерівними між собою суб'єктами; 3) забезпечують публічний інтерес усіх членів суспільства; 4) характеризуються майновим (грошовим) аспектом.

Поряд із цим, податкові правовідносини як специфічний різновид правових відносин

виникають, змінюються або припиняються за наявності таких підстав: а) нормативної – законодавчого закріплення податкового обов'язку; б) фактичної – передбачає безпосередню реалізацію належної поведінки особи у сфері оподаткування; в) процесуальної – має місце у випадку порушення податкового законодавства. Між тим, для трансформації суб'єкта податкового права в учасника податкових правовідносин необхідно, щоб було виконано умову – наявність податкової правосуб'єктності, яка поєднує податкову правоздатність, податкову дієздатність та податкову деліктоздатність. Набуття ж суб'єктами податкових правовідносин елементів податкової правосуб'єктності здійснюється не одночасно, що обумовлюється, насамперед, їх правовим статусом.

#### Список використаної літератури:

1. Вінницький Д.В. Податкове право: проблеми теорії та практики: навч. посібн. СПб : Юрид. центр Пресс, 2003. 397 с.
2. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради*. 1996. № 30. Ст. 141.
3. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.
4. Латковська Т.А. Податкове право : навчально-методичний посібник (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання) / Т.А. Латковська, О.С. Койчева, М.І. Сідор. Одеса : Фенікс, 2019. 63 с.
5. Мамалуй О.О. Підстави виникнення, зміни та припинення податкових відносин. *Прикарпатський юридичний вісник*. Т. 2. 2019. № 4. С. 124–128.
6. Налоговое право. Учебное пособие / Под общ. ред. С.Г. Пепеляева. Москва : ФБК-Пресс, 2000. 601 с.
7. Податкове право: Навч. посіб. / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильник та ін.; за ред. проф. М.П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
8. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
9. Скакун О.Ф. Теорія держави і права : посібник. Харків : Консум, 2000. 704 с.
10. Теремецький В.І. Загальна характеристика елементів структури податкових правовідносин. *Вісник Вищої ради юстиції*. 2012. № 1. С. 175–188.
11. 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.
12. Хатнюк Н.С. Система податкових правовідносин: теорія і практика правового регулювання в Україні : автореф. дис. ... докт. юрид. наук. Київ, 2019. 46 с.

#### Ianushevych Ia. V. Tax legal relations: concepts and attributes

*The essence and key features of tax relations have been highlighted in the article. It has been revealed that the peculiarity of tax relations lies in the specificity of their content, which is related to the field of taxation and payment of taxes, fees and other mandatory payments to the state and local budgets.*

*It has been established that due to availability of various definitions, it is advisable to define the meaning of 'tax relations' via a set of features that are inherent in the tax relations: 1) are a variety of financial relations regulating formation, distribution and use of monetary funds; 2) arise between legally unequal entities; 3) ensure public interest of all the society members; 4) are characterized by property (monetary) aspect.*

*An approach has been proposed, according to which tax legal relations arise, change or terminate in the presence of the following grounds: a) regulatory, which means normative consolidation of tax liability; b) actual, which involves the direct implementation of an individual's proper conduct in the field of taxation; c) procedural, which occurs in case tax legislation is violated and administrative penalty imposed.*

*It has been determined that the structure of tax relations consists of such elements as subject, object and content. Attention has been drawn to the fact that a subject of tax law becomes a real participant in tax relations in case he/she has a special legal feature - tax judicial personality, which combines tax legal status, tax capacity and tax delictual dispositive capacity. Emphasis is placed on the fact that the acquisition of elements of tax judicial personality by the subjects of tax legal relations does not happen simultaneously, which results, first of all, from their legal status.*

*The system of subjects of tax legal relations has been singled out, which includes: a) the state represented by the bodies endowed with powers in the sphere of taxation; b) controlling tax and customs authorities; c) natural persons and legal entities as taxpayers; d) other subjects of tax legal relations that ensure the fulfilment of tax liability.*

**Key words:** grounds for tax legal relations arising, tax legal relations, system, subjects of tax legal relations, field of taxation.