

УДК 336.02

В.І. ТЕРЕМЕЦЬКИЙ, канд. юрид. наук,
Харківський національний університет внутріш-
ніх справ

КЛАСИФІКАЦІЯ СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

Ключові слова: податкові правовідносини,
суб'єкт, учасник, контролюючий орган, платник
податку, податковий агент, банк, збирач податку

На сьогодні політичне, економічне, соціально становище України вимагає нових кардинальних змін для розбудови правової держави. Тому Україна розпочала реформи в різних галузях суспільного життя. Особливо це стосується й податкової системи, яка є основою економічної системи будь-якої держави.

Одним із результатів реформування стало прийняття довгоочікуваного Податкового кодексу України (далі – ПК України), що не тільки вирішив багато застарілих проблем, але й порушив низку нових, наприклад, посилення протистояння представників владної та зобов'язаної сторони у податкових правовідносинах. Відомо, що за рахунок податкових надходжень формується переважна більшість коштів Державного бюджету України та місцевих бюджетів, але класифікація суб'єктів податкових правовідносин в Україні, зокрема тих, які мають безпосереднє відношення до формування бюджетів, до нині відображається тільки на рівні правових дисциплін.

Окремі дослідження в заданому напрямку в Україні вже здійснювалися, але проблема суб'єктного складу учасників податкових правовідносин та визначення їх правового статусу після кодифікації вітчизняного податкового законодавства набувають нової актуальності.

Суттєвий вплив на з'ясування проблем, що стосувались аналізу суб'єктного складу учасників податкових правовідносин, мали дослідження О.М. Бандурки, Я.О. Берназюк, А.В. Бризгаліна, Д.В. Вінницького, М.П. Кучерявенка,

О.Ф. Мазурик, О.П. Орлюк, М.О. Перепелиці та інших вчених.

Нові роботи у цій сфері мають бути присвячені дослідженню повного суб'єктного складу учасників податкових правовідносин у відповідності із реаліями сьогодення, що сприятиме подальшим теоретичним розробкам та впровадженню отриманих результатів у законотворчу діяльність. Метою даної статті є:

– визначення кола суб'єктів податкових відносин;

– аналіз та уточнення правового статусу встановлених законодавцем суб'єктів податкових відносин та визначення функцій які вони виконують у податковому процесі;

– на підставі отриманих результатів побудова деталізованої класифікації суб'єктів податкових правовідносин.

Отримані в статті результати є новими в галузі дослідження.

Робота щодо окреслення кола суб'єктів податкових правовідносин ускладнюється тим, що законодавцем не закріплено визначення «суб'єкт податкових правовідносин». Відсутня єдина думка з цього питання й у вчених. Також певні суперечки точаться навколо ототожнення понять суб'єкт права й суб'єкт правовідносин. Питання про суб'єктів права й суб'єктів правовідносин розглядалося в загальній теорії права і теорії адміністративного права в працях С.С. Алексєєва, Р.Й. Халфіної, Ц.А. Ямпольської [1–3]. Так, Ц.А. Ямпольська, ототожнюючи поняття суб'єкта права й суб'єкта правовідношення, звертає увагу на те, що суб'єктами права є носії прав і обов'язків, що беруть участь у правовідношенні чи можуть брати в ньому участь [1, с.112]. М.О. Перепелиця, вважає, що суб'єкт права – це особа, потенційно здатна бути учасником правовідносин, а суб'єкт правовідношення – особа, що реально бере участь у правовідношенні [11, с.11]. Натомість, С.С. Алексєєв зазначає, що суб'єкт права – це особа, що володіє правосуб'єктністю, тобто особа, потенційно (узагалі) здатна бути учасником правовідносин. А суб'єкт правовідношення – це реальний учасник даних правових відно-

син [4, с. 140]. Однак, найбільш аргументованою можна вважати позицію Р. Й. Халфіної, яка аналізуючи поняття суб'єкта права та суб'єкта правовідношення, виділяє у правовідношенні більш вузьке поняття – учасник права і підкреслює, що займаючись дослідженням правовідношення як єдності форми і змісту, ми знаходимося тільки в сфері дійсності, в області реалізації права. Тому в даному випадку нас повинні цікавити не всі потенційні можливості осіб, а їхні особливі властивості і якості, що визначають можливість участі в правовідношенні. Отже поняття учасника права вужче, ніж поняття суб'єкта права [2, с.115]. Ми підтримуємо вищенаведене положення.

У теорії податкового права також існують схожі позиції щодо питання про поняття суб'єктів податкового права і суб'єктів податкового правовідношення. Так, Н.І. Хімичева вважає, що суб'єктами податкового права є особи, які володіють правосуб'єктністю і потенційно здатні бути учасниками податкових правовідносин, а суб'єктами податкових правовідносин є реальні учасники конкретних податкових правовідносин. Подібної думки додержується й М.П. Кучерявенко, який зазначає, що суб'єктом податкового права може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав і обов'язків [5, с.70]. Цю точку зору підтримує й О.П. Орлюк [6, с.254]. Отже, суб'єктом податкового правовідношення є суб'єкт податкового права, який реалізує свою правосуб'єктність. А у зв'язку з тим, що важко собі уявити суб'єкта який набув податкових прав але не реалізує їх (звичайно, не беручи до уваги протиправну поведінку такого суб'єкта) можна стверджувати що суб'єкт права та суб'єкт правовідносин, з практичного боку, однорідні категорії.

Д.В. Вінницький виділяє чотири групи суб'єктів податкового права: 1) фізичні особи; 2) організації; 3) державні органи та органи місцевого самоврядування; 4) держава та муніципальні утворення [7, с.31], але такий

підхід також не відображає індивідуальні особливості даної категорії у зв'язку із відсутністю конкретизації.

Зазвичай виділяють три групи суб'єктів податкових правовідносин: державу (в особі представницьких органів, що приймають нормативно-правові акти у сфері оподаткування), податкові органи та платників податків [8, с.16; 6, с.254; 9, с.30].

Я.О. Берназюк поділяє суб'єктів податкових правовідносин на чотири групи: державні органи та недержавні організації, наділені владними повноваженнями в сфері податкових правовідносин, платники податків, податкові агенти та особи, що сприяють сплаті податків, зборів (обов'язкових платежів) [10, с.149]. На жаль автор не наводить приклади недержавних організацій (або їх типи), які, на його думку, можуть бути суб'єктами податкових правовідносин. На нашу думку, до таких органів можна віднести комерційні банки, але виділяти їх у окрему групу суб'єктів податкових правовідносин недоцільно.

Більш конкретизованим щодо питання про сукупність видів суб'єктів податкового права (правовідносин) є підхід А.В. Бризгаліна. Він виділяє такі види суб'єктів податкового права: 1) державні органи: органи державної податкової служби, митні та фінансові органи, органи казначейства, органи податкової міліції; 2) платники податків – фізичні та юридичні особи (філії та представництва юридичних осіб); 3) особи, які сприяють сплаті податків, зборів, – зобов'язані особи, від дій яких залежить належне виконання обов'язків і реалізація прав уповноважених органів, або особи, які володіють інформацією про платника податків, що необхідна для обчислення податків [3, с.131].

М.О. Перепелиця має власну думку щодо розподілу видів суб'єктів податкових правовідносин й виділяє: державу; податкові органи; платників податків; державні органи, пов'язані зі сплатою податків і зборів; суб'єктів, які сприяють сплаті податків [11, с.18]. В.М. Сулим вважає даний перелік суб'єктів податкових правовідносин непов-

ним й пропонує доповнити такими суб'єктами, як органи місцевого самоврядування, що вправі встановлювати місцеві податки та збори, види та межі яких чітко визначені чинним законодавством [12, с.140].

Також вищенаведений автор наводить власний розподіл видів суб'єктів податкових правовідносин: 1. Держава в особі органів, які встановлюють податки та збори, порядок та розміри їх сплати. 2. Органи місцевого самоврядування (сільські, селищні та міські ради, а також обласні ради), які вправі встановлювати місцеві податки та збори в межах відповідної територіальної одиниці у порядку та розмірах, визначених законом. 3. Податкові органи. 4. Платники податків. 5. Державні органи, пов'язані зі сплатою податків і зборів. 6. Суб'єкти, які сприяють сплаті податків [13, с.31-32]. Незважаючи на значну кількість наведених суб'єктів цей перелік також не може вважатися повним та правильним. По-перше, через те що автор не наводить деталізацію видових об'єктів класифікації. Тому спробуємо взявши вищенаведену класифікацію за основу, здобутки інших вчених та власні дослідження у зазначеній сфері побудувати структуру податкових відносин.

Усі суб'єкти податкових правовідносин мають відповідати наступним критеріям:

- бути реальним учасником податкових правовідносин;
- діяльність суб'єкта має знаходитись у сфері регулювання норм податкового права;
- нести податкові права і обов'язки та реалізувати їх.

Першим суб'єктом в системі суб'єктів податкових правовідносин є держава в особі Верховної Ради України, яка згідно із Конституцією України [14] має виключне право встановлювати податки та збори (ст. 92). Наступним суб'єктом у переліку суб'єктів податкових правовідносин є органи місцевого самоврядування, які в межах повноважень, визначених ПК України, самостійно вирішують питання щодо встановлення на своїй території певних зборів та обрання розміру ставок їх справляння.

Далі логічно було б виокремити податкові органи, але тут ми стикаємося із певною проблемою, яка полягає у тому, що законодавець не визнає такої синтаксичної конструкції.

Раніше таке визначення зустрічалось у Законі України «Про систему оподаткування» [15], що втратив силу після набуття чинності ПК України, але й там не надавалося пояснення щодо того які саме органи законодавець відносить до податкових. У Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» (що зараз також втратив чинність) пояснювалось, що податковий орган – це орган державної податкової служби України [16]. Зараз відповідне словосполучення у статтях законів, що при систематизації законодавства увійшли до ПК України, замінено на «контролюючі органи» й дано їх виключний перелік. Ними є органи державної податкової служби та митні органи (ст.41 ПКУ).

Нами даний підхід вважається помилковим у зв'язку із не чим не обґрунтованою зміною концепції та статусу, які простежуються зараз у загальній назви даних органів. Тобто зараз, судячи із назви, головною метою контролюючих органів постає контроль, що йде у розріз із тими демократичними прагненнями які намагається досягти наша держава, відходячи від стягнення податків до їх добровільного справляння. Але зміна назви жодним чином не відобразилась на покладених на ці органи державою спеціальні функції й завдання. Обсяг та сфера реалізації прав контролюючих органів підтверджує їх статус як суб'єктів податкових правовідносин.

Вичерпний перелік платників податків законодавець навів у ст.15 ПК України. Аналіз цього переліку не виявив неузгодженостей, як не визвав заперечень й той факт, що ці особи дійсно є суб'єктами податкових правовідносин.

Класична наука податкового права під суб'єктами, які сприяють сплаті податків і зборів, розуміє зобов'язаних осіб, від дій яких залежить належне виконання обов'язків і реалізація прав уповноважених органів і платни-

ків податків, а також осіб, які володіють інформацією про платника податків, що необхідна для обчислення податків [3, с.131].

За класифікацією М. О. Перепелиці, особи, які сприяють сплаті податків, зборів (обов'язкових платежів), поділяються на три види, а саме, банки, податкові агенти та інші особи, які сприяють сплаті податків і зборів [11, с.26–27]. Повністю погоджуючись із наведеною класифікацією, вважаємо за доцільне доповнити її ще таким колом суб'єктів як «державні органи, що надають інформацію про платника податків, необхідну для нарахування податків і зборів». Важлива роль цих органів полягає у поданні до контролюючих органів інформації щодо кількості платників податків, розміру їх податкової бази, наявності пільг тощо. Сюди відносяться всі органи (окрім банків і фінансових установ) що видають відповідні свідоцтва (ліцензії, дозволи, квитки тощо) й ведуть спеціальний облік таких платників податків, та/або вирішують питання щодо надання пільг: органи що проводять державну реєстрацію транспортних засобів; територіальні органи виконавчої влади з питань охорони навколишнього природного середовища; територіальні органи центрального органу виконавчої влади у сфері використання ядерної енергії, забезпечення додержання вимог ядерної та радіаційної безпеки; територіальні заклади державної санітарно-епідеміологічної служби; центральний орган виконавчої влади з питань економіки і торгівлі; центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної економічної політики; органи державного геологічного контролю; органи державного гірничого нагляду; органи державної реєстрації прав на нерухоме майно; виконавчі органи сільських, селищних, міських рад; комісія з питань діяльності підприємств та організацій громадських організацій інвалідів; центральні органи виконавчої влади з питань земельних ресурсів; центральний орган з регулювання у сфері телекомунікацій, користування радіочастотним ресурсом та надання послуг поштового зв'язку; органи, що видають дозволи на спе-

ціальне водокористування; органи водного господарства; органи що видають спеціальні дозволи на спеціальне використання лісових ресурсів; центральний орган виконавчої влади з питань лісового господарства. Даний перелік складений нами згідно ПК України і є вичерпним.

Найвагомішу позицію серед осіб, від дій яких залежить належне виконання обов'язків і реалізація прав платників податків займають банки. На них державою покладено обов'язок по перерахуванню обов'язкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів, здійснення певних контрольних функцій у сфері податкових правовідносин тощо.

Я.О. Берназюк називає п'ять основних обставин, які, на його думку, дозволяють виділити банки в окрему групу суб'єктів податкових правовідносин: банківські установи наділені винятковою правоздатністю, механізм оподаткування банків суттєво відрізняється від оподаткування інших платників податків, законодавство покладає на банківські установи виконання ряду специфічних публічно-правових обов'язків, спрямованих на забезпечення ефективного функціонування всієї податкової системи, банки порівняно з іншими платниками податків наділені додатковими правами в сфері дії податкового законодавства, діяльність банків як суб'єктів податкових правовідносин детально врегульована спеціальними нормативними актами Державної податкової адміністрації України та Національного банку України [10, с.55].

Законодавством на банківські установи покладено виконання низки специфічних публічно-правових обов'язків, спрямованих на забезпечення ефективного функціонування всієї податкової системи. Банки відкривають поточні та інші рахунки платникам податків лише за наявності документів, виданих органами державної податкової служби, що підтверджують взяття їх на облік у таких органах (ч.1 ст.69 ПК України). Банки зобов'язані надіслати повідомлення про відкриття або закриття рахунка платника податків протягом трьох робочих днів з дня відкриття/закриття рахунка

(включаючи день відкриття/закриття) (ч.2 ст. 69 ПК України). Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування податку до бюджету (п.2. ч.1. ст.168 ПК України). Також законодавцем встановлено що фізичні особи – платники податків повинні сплачувати податки і збори, встановлені ПК України, через установи банків та поштові відділення (ч.5. ст.57 ПК України).

З цього приводу вдало висловився Я.О. Берназюк, що «намагання держави максимально обмежити податкову сферу від протиправних посягань, привело до ситуації, коли крім державних органів до системи суб'єктів податкового контролю включені інші особи, які сприяють податковому контролю. В даному випадку найбільш ефективним виявилось використання банківських установ» [10, с.150]. Ми повністю приєднуємося до вищенаведеної позиції.

Підсумовуючи аналіз можна стверджувати, що банки складають невід'ємну частину податкової системи України й статус «осіб, які сприяють сплаті податків» слід закріпити за ними по праву.

Важливе місце серед осіб які сприяють сплаті податків займають також податкові агенти. Згідно ч.1 ст.18 ПК України податковим агентом визнається особа, на яку Податковим кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Загального переліку податкових агентів законодавець не наводить, але окремі вчені досліддили, що «податковий агент як юридична особа – це підприємства, установи, організації, на яких, відповідно до законодавства, покладено обов'язок утримувати суми податків і зборів з платників податків і зборів та перераховувати їх до бюджету; податковий агент як фізична особа – це суб'єкт підприємницької діяльності, який здійснює виплату доходів, і на якого, згідно з законодавством, покладено

обов'язок утримувати суми податків і зборів з платників податків і зборів» [11, с.30].

Проблема визначення правового статусу податкового агента й відповідно виділення його у окрему групу суб'єктів податкових правовідносин ускладнюється тим, що законодавець не виділяє додаткових обов'язків податкового агента, які саме й відрізняють його від платників податку, як це, наприклад, зроблено у ч.2 ст.15 Податкового кодексу Республіки Казахстан [17] або ч.3. ст.24 Податкового кодексу РФ [18].

ПК України податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені законодавством для платника податку, але їх головним обов'язком, на нашу думку, є обчислення, утримання податків з доходів, що нараховуються платнику, та перерахування їх до бюджету. Обчислення, утримання та перерахування податків за рахунок платника податків зусиллями податкового агента у джерела виплати доходів являє собою один із передбачених законом способів виконання податкового зобов'язання платника податку без його фактичної участі.

Виконання податковим агентом своїх зобов'язань перед державою по обчисленню, утриманню та перерахуванню податків носить суто публічно-правовий характер, й платник податку не має права перешкоджати податковому агенту у виконанні ним своїх зобов'язань. При цьому податковий агент не є й представником платника податку. Він не уповноважується платником податку чи законом діяти від імені платника податку у його інтересах. Його метою є реалізація власного інтересу, який полягає у належному виконанню покладених на нього законом обов'язків, бо у випадку їх невиконання чи/або неналежного виконання його буде притягнуто до відповідальності аж до примусового стягнення недоїмки за рахунок власних коштів податкового агента.

Як вказує О.Ф. Мазурик, «через обов'язки податкові агенти регулюють подвійне призначення свого правового статусу: як збирача

податків та як суб'єкта, що здійснює контроль за виконанням податкового обов'язку зобов'язаних осіб» [19, с.4]. На думку науковця, «правовий статус податкового агента характеризується декількома особливостями, які принципово відрізняють його від платника податків. По-перше, якщо набуття прав і обов'язків платника податків має самостійний, безумовний характер, то податковий агент може бути наділений правами й обов'язками у сфері оподаткування при обов'язковій умові – наявності платника податків. У цьому випадку його статус характеризується певною залежністю як від виду платника податків, так і від виду податку, за яким він має реалізовувати агентські функції. По-друге, права й обов'язки у податкового агента можуть виникнути тільки при сплаті платником податків періодичних платежів і пов'язуються переважно з податками, а не зі зборами. По-третє, якщо для платника податків реалізація податкового обов'язку передбачає облік, сплату й звітність, то для податкового агента – обчислення, утримання й перерахування сум податкового обов'язку платника податків» [19, с.15]. Вважаємо, що позиція О.Ф. Мазурик у цьому питанні заслуговує на підтримку. Таким чином, хоча законодавець окремо виділяє податкового агента серед платників податків тільки у якості окремого суб'єкта податкового правопорушення (ст.109 ПК України), фактичних відмінностей у правовому статусі достатньо для виділення податкового агента у якості окремого суб'єкта податкових правовідносин.

Останньою ланкою системи суб'єктів податкових правовідносин є інші особи, які сприяють сплаті податків і зборів. На думку деяких науковців [8, с.67], до суб'єктів, що сприяють сплаті податків і зборів, належать: банки і фінансово-кредитні установи; податкові агенти; збирачі податків і зборів.

Роль банків та податкових агентів у сприянні сплаті податків та зборів вже розглядалася нами вище тому перейдемо до збирачів податків і зборів.

Збирачі податків і зборів (далі – збирачі податків) – це особи, що здійснюють приймання

таких коштів від платників податків (зборів), контролюють їхню сплату і перераховують до бюджету на основі податково-правових або інших норм. Такими діями збирачі податків сприяють податковим органам, бо виступають суб'єктами, що здійснюють «первинний» контроль за повнотою і своєчасністю сплати обов'язкових платежів. На відміну від податкових агентів, збирачі податків не виплачують доходи платникам податків і не мають повноважень з утримання податків. Збирачі податків здійснюють приймання коштів у платників податків з волевиявлення останніх, як правило, платник податків вносить той чи інший обов'язковий платіж за здійснення в його інтересах юридично значущих дій [8, с.67].

Як вважають окремі дослідники, «відмінність збирача податків від податкового агента полягає в наступному:

- на податкового агента покладено обов'язок обчислювати, утримувати і перераховувати податок в бюджет, а збирач податків, крім того, повинен вимагати внесення сум податку. Часто це можуть бути одні і ті ж особи;

- збирачі податків здійснюють приймання коштів в рахунок сплати податків і зборів у платників податків за їх волевиявленням. Податкові агенти здійснюють утримання податків у платників податків незалежно від їх волевиявлення;

- на відміну від податкових агентів збирачі податків не є джерелом виплати доходів платникам податків і не мають повноважень по утриманню податків. Однак їх функції з приймання платежів доповнюються функціями по здійсненню контролю за сплатою податків і зборів платникам;

- на відміну від податкових агентів, по відношенню до платників податків збирачі податків є нейтральними, відсутня кореспонденція прав і обов'язків платників податків і збирачів податків, які не зобов'язані і не мають права вимагати від платників податків виконання їх обов'язків» [20, с.115–116]. Ми погоджуємось із наведеними положеннями.

У податковому законодавстві України не закріплено такої категорії, як «збирачі подат-

ків», а отже й їх прав та обов'язків. Тому враховуючи вищенаведене можна виділити два основні обов'язки збирачів податків:

- приймання, у встановлених законодавством випадках, обов'язкових платежів та здійснення контролю за повнотою і своєчасністю їхньої сплати;

- надання інформації в термін, визначений законодавством, у контролюючі органи.

Підсумовуючи все вищенаведене можна побудувати деталізовану систему суб'єктів податкових правовідносин. На нашу думку, вона має такий вигляд:

1. Держава в особі органу законодавчої влади, який встановлює податки та збори, порядок їх адміністрування (Верховна Рада України).

2. Органи місцевого самоврядування, які в межах повноважень, визначених Податковим Кодексом України, самостійно вирішують питання щодо встановлення на своїй території певних зборів та обрання розміру ставок їх справляння:

- Верховна Рада Автономної Республіки Крим;

- сільські ради;
- селищні ради;
- міські ради.

3. Державні контролюючі органи у галузі податків:

- органи державної податкової служби;
- митні органи.

4. Платники податків, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПК України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з ПК України:

- фізичні особи (резиденти і нерезиденти України);

- юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи.

5. Особи, які сприяють сплаті податків і зборів:

- банки;
- податкові агенти;

- державні органи, що надають інформацію про платника податків, необхідну для нарахування податків і зборів;

- збирачі податків та зборів.

На нашу думку, перспективним напрямком подальших досліджень в цій сфері стане визначення переліку збирачів податків та закріплення категорії «збирачі податку» й правового статусу цих специфічних суб'єктів податкових правовідносин у ПК України. Вважаємо за доцільне у подальшій роботі акцентувати увагу на дослідженні порушених питань.

ЛІТЕРАТУРА

1. Ямпольская Ц. А. Субъекты советского административного права: дис. ... доктора юрид. наук / Ямпольская Ц. А. – М., 1958. – 284 с.

2. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении / Р. О. Халфина. – М. : Юрид. лит., 1974. – 351 с.

3. Налоги и налоговое право : учеб. пособ. / под ред. А. В. Брызгалова. – М. : Атлантика-Пресс, 1997. – 532 с.

4. Алексеев С. С. Общая теория права : в 2-х т. Т. 2 / С. С. Алексеев. – М. : Юрид. лит., 1982. – 360 с.

5. Кучерявенко Н. П. Налоговое право / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Консум, 1998. – 447 с.

6. Орлюк О. П. Финансовое право : навч. посіб. / О. П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.

7. Винницкий Д. В. Субъекты налогового права / Д. В. Винницкий. – М. : НОРМА, 2000. – 192 с.

8. Податкове право: навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильник та ін.; за ред. проф. Н. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.

9. Бандурка О. М. Податкове право : навч. посіб. / О. М. Бандурка, В. Д. Понікаров, С. М. Попова. – К. : Центр учбової л-ри, 2012. – 312 с.

10. Берназюк Я. О. Банки як суб'єкти податкових правовідносин: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Я. О. Берназюк. – Ірпінь, 2004. – 215 с.

11. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / М. О. Перепелиця. – Х., 2001. – 184 с.

12. Сулим В. Податкова дисципліна та її поняття // Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні : зб. матеріалів VII регіон, наук.-практ. конф. (Львів, 13–14 лют. 2002 р.). – Львів, 2002. – 312 с.

13. Сулим В. Суб'єкти податкових правовідносин та їх класифікація / В. Сулим // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 2. – К., – С. 29–32.

14. Конституція України, прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

15. Закон України «Про систему оподаткування» : від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ // ВВР України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

16. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» : від 21.12.2000 р., № 2181-ІІІ // ВВР України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

17. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» : от 10.12.2008 г., № 99-ІV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.salyk.kz/ru/taxcode/Pages/default.aspx>.

18. Налоговый кодекс Российской Федерации Ч. I: Федеральный закон : от 31.07.1998 г., № 146-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://graph.garant.ru:8080/SESSION/PILOT/main.htm>.

19. Мазурик О. Ф. Правовий статус податкового агента : автореф. дис. на соискание уч. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О. Ф. Мазурик. – Запоріжжя, 2010. – 20 с.

20. Легкова М. Ф. Податкове право: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / М. Ф. Легкова, В. Б. Марченко. – К. : КНЕУ, 2004. – 225 с.

Терецький В. І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин / В. І. Терецький // Форум права. – 2011. – № 4. – С. 741–748 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-4/11tvicpp.pdf>

Розглядається система суб'єктів податкових правовідносин. На підставі аналізу вітчизняного законодавства здійснена спроба виявити усіх можливих учасників податкових правовідносин, проаналізувати їх правовий статус та роль яку вони відіграють у податковій системі України. Запропонована авторська класифікація суб'єктів податкових правовідносин.

Терецький В.І. Классификация субъектов налоговых правоотношений

Рассматривается система субъектов налоговых правоотношений. На основании анализа отечественного законодательства предпринята попытка выявить всех возможных участников налоговых правоотношений, проанализировать их правовой статус и роль, которую они играют в налоговой системе Украины. Предложена авторская классификация субъектов налоговых правоотношений.

Teremetsky V.I. Classification of Subjects of Tax Legal Relationship

The system of subjects of tax legal relationship is considered. Ground the assaying of the domestic legislation trying is undertaken to tap all possible participants of tax legal relationship, to analyze their legal status and a role which one they play to the taxation system of Ukraine. Authoring classification of subjects of tax legal relationship is tendered.