

**Олексій Литвин**  
Ірпінська міська рада,  
радник міського голови,  
кандидат юридичних наук, доцент,  
lna\_70@mail.ru

## **ДЕЯКІ ОСОБЛИВОСТІ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО СТАТУСУ СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН**

© Литвин О., 2017

У статті досліджено окремі особливості адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин. Визначено поняття “правовідносин” та “суб'єкта податкових правовідносин”.

Розкрито характерні риси податкових правовідносин. Наголошено, що податкові правовідносини мають визначатися через такі категорії, як: об'єкт правовідносин, суб'єкт правовідносин, права й обов'язки суб'єктів правовідносин, підстави виникнення правовідносин.

Для всебічного аналізу особливостей адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин розглянуто податкове законодавство Російської Федерації, Республіки Казахстан, Республіки Молдова та України, проведено їхню порівняльну характеристику.

Визначено, що суб'єктами податкових правовідносин в Україні є платники податків і держава, в особі органів законодавчої влади та спеціалізованих органів виконавчої влади у сфері податків. Проаналізовано їхній адміністративно-правовий статус.

Ключові слова: адміністративно-правовий статус; правовідносини; суб'єкт податкових правовідносин; права; обов'язки; податкове законодавство.

Алексей Литвин

## **НЕКОТОРЫЕ ОСОБЕННОСТИ АДМИНИСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО СТАТУСА СУБЪЕКТОВ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ**

В научной статье исследованы отдельные особенности административно-правового статуса субъектов налоговых правоотношений. Определено понятие “правоотношений” и “субъекта налоговых правоотношений”.

Раскрыты характерные черты налоговых правоотношений. Отмечено, что налоговые правоотношения должны определяться через такие категории, как: объект правоотношений, субъект правоотношений, права и обязанности субъектов правоотношений, основания возникновения правоотношений.

Для всестороннего анализа особенностей административно-правового статуса субъектов налоговых правоотношений рассмотрено налоговое законодательство Российской Федерации, Республики Казахстан, Республики Молдова и Украины, сделано их сравнительную характеристику.

Определено, что субъектами налоговых правоотношений в Украине являются налогоплательщики и государство, в лице органов законодательной власти и

специализированных органов исполнительной власти в сфере налогов. Проанализирован их административно-правовой статус.

**Ключевые слова:** административно-правовой статус; правоотношения; субъект налоговых правоотношений; права; обязанности; налоговое законодательство.

Alex Lytvyn  
Irpen City Council,  
Advisor to the Mayor,  
PhD, Associate Professor

## **SOME OF THE FEATURES OF ADMINISTRATIVE LEGAL STATUS SUBJECTS OF TAX RELATIONS**

**In the scientific article the specific features of administrative and legal status of tax relations. The concept of “legal” and “legal tax entity”.**

**Reveals the characteristics of tax relations. Emphasized that the tax relationship are defined by categories such as object relationship, the subject of relationships, rights and duties of relationships, the base of relations.**

**For a comprehensive analysis of the characteristics of administrative and legal status of tax relations are considered tax legislation of the Russian Federation, Kazakhstan, Moldova and Ukraine held their comparative characteristics.**

**Determined that the subjects of tax relations in Ukraine are taxpayers and the state, represented by legislative bodies and specialized agencies of executive power in the field of taxation. The analysis of administrative and legal status.**

**Key words: administrative and legal status; legal; tax legal entity; the rights; duties; tax legislation.**

**Постановка проблеми.** Сьогодні податкова система держави відіграє важливу роль у процесі її розвитку та функціонування, адже податки є одним із найбільш усталених джерел наповнення публічних грошових фондів. Окрім того, ринкові трансформації національної економіки, які відбуваються у ситуації глибокого політичного протистояння, без чіткої економічної доктрини розвитку держави, генерують порушення стабільності всієї податкової системи.

Загальновідомо, що вітчизняна система оподаткування сьогодні є недосконалою, її характерними рисами на цьому етапі податкової реформи є наявність безлічі проблем, які постають на шляху її динамічного розвитку. Зрозуміло, що податкова система України перебуває на стадії реформування, відбуваються численні динамічні зміни податкового законодавства та реорганізація фіскальних органів, що призводить до необхідності вдосконалити адміністративно-правовий статус суб'єктів податкових правовідносин.

**Аналіз дослідження проблеми.** Слід відзначити, що окремі аспекти правового регулювання статусу суб'єктів податкових правовідносин у своїх працях досліджували: М. Д. Білик, Д. А. Бекерська, Л. К. Воронов, О. Н. Горбунова, М. В. Гридчина, П. Т. Гега, В. І. Гурєєв, М. Д. Загряцков, І. А. Золотько, М. В. Карасева, Ю. М. Козлов, О. М. Козирін, О. І. Кочетков, М. П. Кучерявенко, Г. Л. Мар'яїн, О. П. Орлюк, П. С. Пацурківський, Н. Ю. Пришва, В. І. Теремецький та інші.

**Мета статті** – визначити особливості адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин через розгляд поняття суб'єкта правовідносин та аналіз сутності зазначених відносин.

**Виклад основного матеріалу.** Будь-яка система (зокрема й податкова) є складним утворенням, що складається з певної сукупності елементів, які взаємодіють один з одним.

Безперечно, основним елементом такої структури є система суб'єктів, на яких покладаються певні права та обов'язки під час реалізації податкових правовідносин. У загальнофілософському розумінні поняття “суб'єкта” розкривається так:

- носій субстанціальних властивостей і характеристик, що визначають якісні особливості об'єкта;

- наділена волею та свідомістю людина, яка активно діє та пізнає;

- носій предметно-практичної діяльності та пізнання – джерело активності, спрямованої на об'єкт;

- індивід як носій яких-небудь властивостей [1, с. 688; 2, с. 456].

У сфері права під суб'єктом визнається кожен, хто здатен мати права, незалежно від того, користується він ними в дійсності чи ні [3, с. 127].

На думку О. Ф. Скакун, поняття “суб'єкти права” є тотожним поняттю “суб'єкти правовідносин”, під якими слід розуміти індивідуальні чи колективні особи, які використовують свою правосуб'єктність у конкретних правовідносинах, виступаючи реалізаторами суб'єктивних юридичних прав і обов'язків, повноважень і юридичної відповідальності [4, с. 355]. Водночас, ми частково погоджуємося із зазначеною думкою і підтримуємо М. І. Матузова, який визначив певні відмінності між категоріями “суб'єкти права” та “суб'єкти правовідносин”, зокрема: конкретний громадянин як постійний суб'єкт права не може бути одночасно учасником усіх правовідносин; новонароджені, малолітні діти, душевно хворі особи, будучи суб'єктами права, не є суб'єктами більшості правовідносин; правовідносини – не єдина форма реалізації права [5, с. 482].

Отже, у правознавстві, як і у філософії, суб'єкт – це джерело активності та носій певних ознак і властивостей, що визначаються нормами права.

Щодо правовідносин зазначених суб'єктів, то досі не існує єдиної думки з приводу визначення їх поняття та змісту, розуміння елементів їхньої структури тощо. Крім того, в конструюванні загальних понять у теорії правовідносин досі немає чітких уявлень про те, які властивості є загальними для всіх правових зв'язків, а які притаманні лише тому чи іншому типу або виду правовідносин [6, с. 101]. Одним із таких видів є податкові правовідносини, які внаслідок прийняття Податкового кодексу України отримали новий стимул для розвитку. Цей кодифікований акт встановив правовий режим суб'єктів податкових правовідносин, що вплинуло на їхню структуру, зокрема змінився зміст їхніх прав та обов'язків.

Податкові правовідносини виникають на підставі норм податкового права та являють собою індивідуалізований зв'язок між сторонами, який характеризується кореспондуючими юридичними обов'язками і суб'єктивними правами, що реалізуються для задоволення потреб та інтересів держави, суспільства й особистості в податковій сфері.

Податковим правовідносинам властиві загальні характерні риси, притаманні й будь-яким іншим правовим відносинам. О. В. Щербанюк визначає податкові правовідносини як різновид фінансових правовідносин [7, с. 147, 148]. На думку В. О. Яговкіної, серед загальних ознак податкових правовідносин можна виділити такі: що виникають у сфері фінансової діяльності держави; є публічними; мають владно-майновий характер; відображають об'єктивно існуючі економічні відносини, зумовлюючи єдність економічного змісту і правової форми податкових відносин. До специфічних ознак податкових правовідносин дослідниця зараховує такі: вони виникають в особливій сфері фінансової діяльності держави; існують тільки в правовій формі, на відміну від інших фінансових правовідносин; податкові правовідносини пов'язані з виконанням обов'язків щодо сплати податків і зборів, з реалізацією прав і обов'язків податкових органів держави; їм властивий організаційний характер; для податкових правовідносин характерним є специфічний суб'єктний склад, який полягає в тому, що держава може вступати в ці відносини безпосередньо або опосередковано через уповноважені нею податкові та інші органи та організації (наприклад, через банки, як збирачів податків, податкового агента або організації, які

сприяють здійсненню податкового контролю); об'єктом податкових правовідносин є податок чи збір; зміст правовідносин включає в себе права і обов'язки учасників податкових правовідносин [8, с. 11]. Більш загальною з цього приводу вбачається думка М. П. Кучерявенка, який виокремлює склад податкових правовідносин через обов'язкову наявність трьох елементів: 1) об'єкта податкових правовідносин; 2) суб'єкта податкових правовідносин; 3) змісту податкових правовідносин [9, с. 265].

На нашу думку, податкові правовідносини мають визначатися через такі категорії: об'єкт правовідносин, суб'єкт правовідносин, права й обов'язки суб'єктів правовідносин, підстави виникнення правовідносин.

Отже, для податкових правовідносин характерні такі особливості: вони виникають у процесі діяльності держави щодо встановлення і стягнення податків та інших обов'язкових платежів; мають цільову системність, тобто система податкових правовідносин підпорядкована певній меті – встановленню і стягненню податків; такі відносини формально визначені, тобто податкові правовідносини регулюють чітко визначені зв'язки, що складаються між певними суб'єктами; забезпечені державним примусом: у разі порушення податкового законодавства виникає відповідна реакція державного охоронного механізму.

Як ми бачимо, суб'єкт податкових правовідносин є їх основною складовою. В. Б. Марченко та М. Ф. Легкова визначають суб'єкта податкових правовідносин як реального учасника податкових правовідносин. Підставою виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин є юридичні факти [10, с. 43]. З цією думкою науковців можна погодитися лише частково, оскільки юридичні факти є причиною виникнення, зміни, припинення податкових правовідносин і вони, на нашу думку, є окремою юридичною категорією.

За твердженням П. Т. Геги та Л. М. Долі суб'єктами податкових правовідносин вважають будь-яку особу, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав і обов'язків [11, с. 14]. Податкове право, регулюючи відносини у податковій сфері, визначає коло учасників цих відносин, надаючи їм права та наділяючи обов'язками.

Для всебічного аналізу особливостей адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин розглянемо податкове законодавство деяких пострадянських країн та України.

Згідно з Податковим кодексом Російської Федерації [12] учасниками податкових правовідносин є організації і фізичні особи, які є платниками податків або платниками зборів; організації і фізичні особи, що визнаються кодексом податковими агентами; податкові органи (федеральний орган виконавчої влади, уповноважений по контролю і нагляду в сфері податків і зборів, і його територіальні органи); митні органи (федеральний орган виконавчої влади, уповноважений в галузі митної справи, підлеглі йому митні органи Російської Федерації).

Аналізуючи Податковий кодекс Республіки Казахстан [13], можна встановити, що в загальних положеннях кодексу не надано чіткого переліку суб'єктів податкових правовідносин. У другій главі Податкового кодексу Республіки Казахстан наведено перелік прав та обов'язків платників податку та податкових агентів, у третій главі цього кодексу визначені суб'єктивні права та обов'язки податкових та митних органів. До суб'єктів податкових правовідносин казахське законодавство відносить: платників податків, податкових агентів, державні органи в галузі оподаткування, митні органи.

За Податковим кодексом Республіки Молдова [14] учасниками податкових відносин у Молдові є платники податків (платник податків, суб'єкт оподаткування – особа, яка згідно з податковим законодавством зобов'язана обчислювати і/або сплачувати до бюджету будь-який податок (мити), збір, відповідні пеню та штраф; особа, яка згідно з податковим законодавством зобов'язана утримувати або стягувати з іншої особи та сплачувати до бюджету зазначені платежі),

податкові органи та інші учасники податкових відносин. Податковий кодекс Молдови встановлює юридичні права та обов'язки для учасників податкових правовідносин. Слід зазначити, що в Податковому кодексі Молдови не визначено систему суб'єктів та об'єктів податкових правовідносин, що негативно може позначитися на встановленні правового статусу суб'єктів та визначенні об'єктів податкових відносин.

У Податковому кодексі України [15] визначені суб'єкти податкових відносин та врегульовані їх права та обов'язки. Згідно з Кодексом суб'єктами податкових правовідносин є платники податків і держава, в особі органів законодавчої влади та спеціалізованих органів виконавчої влади у сфері податків. Держава є особливим суб'єктом податкових правовідносин і, як носій суверенітету і учасник податкових правовідносин, посідає у правовідносинах особливе місце. Державний суверенітет полягає, зокрема, у тім, що держава встановлює податки і наділяє місцеві органи правом встановлювати податки. У зв'язку з цією діяльністю держава є безпосереднім учасником податкових правовідносин.

Наступним суб'єктом податкових правовідносин є платник податків. Традиційно платниками податків виступають фізичні та юридичні особи, перелік яких визначено цивільним законодавством. Разом з тим, є категорії платників податків, що передбачені винятково податковим законодавством. До них належать консолідована група платників податків, юридичні та фізичні особи, які діють у складі групи, що не має статусу юридичної особи.

Платники податків є зобов'язаними суб'єктами. На правовий статус платників податків впливає метод фінансово-правового регулювання. Державне управління в сфері формування доходної частини бюджету об'єктивно зумовлено необхідністю підпорядкування суб'єктів, за рахунок коштів яких і формується ця частина бюджету. Саме тому правове регулювання відносин у сфері податкової діяльності держави спрямовано на односторонні владні розпорядження державних органів щодо безумовно зобов'язаних суб'єктів. У зв'язку з цим у правовому статусі платників податків пріоритетним є комплекс податкових обов'язків щодо податкових прав, які є похідними від обов'язків. Платники податків – це суб'єкти, які сплачують податки за рахунок своїх коштів. Хто безпосередньо сплачує податок – другорядне питання: це може бути особисто платник податків, його представник або податковий агент.

Отже, у рамках податкових відносин визначені вище суб'єкти можуть виконувати різні функції і бути платниками податків, податковими агентами, податковими представниками і податковими посередниками, тому чинне законодавство дозволяє виділити чотири групи суб'єктів податкового права:

- 1) державні органи, які встановлюють та регулюють механізм оподаткування;
- 2) платники податків – фізичні особи, організації (зокрема філії і представництва юридичних осіб), інші категорії платників, на яких законом покладено обов'язок сплачувати податки;
- 3) особи, що сприяють сплаті податків, – зобов'язані особи, від дій яких залежить належне виконання обов'язків та реалізації прав уповноважених органів, а також особи, що володіють інформацією про платника, необхідної для числення податків (нотаріуси, кредитні установи, податкові агенти тощо);
- 4) податкові представники – особи, що виступають в податкових правовідносинах від імені платника податку.

Ми погоджуємося з думкою В. І. Теремецького, який пропонує поділяти суб'єктів податкових правовідносин залежно від приналежності до публічної сфери:

1. Публічні суб'єкти податкових правовідносин – це органи державного управління в галузі податкових правовідносин.

2. Приватні суб'єкти податкових правовідносин, які поділяються на: а) прямі приватні суб'єкти – це платники податків. Тобто суб'єкти, які повинні виконати публічний обов'язок; б) непрямі приватні суб'єкти – це професійні учасники на ринку податково-правових послуг

(представники платників податків, що діють на платній основі, за винятком представництва за трудовими відносинами та податкових агентів) [16, с. 185].

**Висновки.** Отже, можна зробити висновок, що суб'єкти податкового права володіють правосуб'єктністю – передбачена нормами податкового права здатність бути учасниками правовідносин, пов'язаних зі встановленням, зміною, скасуванням податкових платежів, і мати суб'єктивні права та обов'язки. Для можливості участі в податкових відносинах суб'єкти податкового права наділені правоздатністю і дієздатністю, які в сукупності фактично являють собою податкову правосуб'єктність.

Особливістю податкових правовідносин є те, що в їхній структурі обов'язково наявний публічний суб'єкт, який реалізує державну політику у сфері справляння податків і зборів.

Аналіз Податкового кодексу України дає можливість стверджувати, що зміст податкових правовідносин формують суб'єктивні права та обов'язки, які виникають у сфері встановлення податків і зборів у державі, порядок їх стягнення. Водночас, треба констатувати, що одним із недоліків Кодексу є відсутність окремої норми, яка містить чіткий перелік суб'єктів податкових правовідносин. Юридичним змістом податкових правовідносин є права та обов'язки його учасників.

### СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. *Новейший философский словарь / сост. А. А. Грицанов.* – Мн.: Изд. В. М. Скакун, 1998. – 896 с.
2. *Философский словарь / под ред. И. Т. Фролова.* 7-е изд. М.: “Республика”, 2001. – 720 с.
3. *Трубецкой Е. Н. Энциклопедия права.* – СПб.: Юрид. ин-т, 1998. – 183 с.
4. *Скакун О. Ф. Теория держави і права: підручник / пер. з рос.* – Харків: Консум, 2001. – 656 с.
5. *Теория государства и права. Курс лекций / под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько.* – Москва: Юрист, 1997. – 672 с.
6. *Алексеев С. С. Общая теория права / С. С. Алексеев.* – Т. 2. – М.: Юридическая литература, 1982. – 359 с.
7. *Щербанюк О. В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин / О. В. Щербанюк.* – Чернівці: Рута, 2000. – 280 с.
8. *Яговкина В. А. Налоговое правоотношение : теоретико-правовой аспект: автореф. дис. канд. юрид. наук : 12.00.14 “Административное право, финансовое право, информационное право” / Яговкина Вита Александровна.* – М., 2003. – 21 с.
9. *Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Т. II : Введение в теорию налогового права / Н. П. Кучерявенко.* – Х.: Легас, 2004. – 600 с.
10. *Марченко В. Б. Податкове право: навч.-метод, посіб. для самост. вивч. дисц. / В. Б. Марченко, М. Ф. Легкова.* – К.: КНЕУ, 2004. – 225 с.
11. *Гега П. Т. / Основы податкового права: навч. посіб. / П. Т. Гега, Л. М. Доля.* – 3-тє вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2003. – 302 с.
12. *Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс].* – Режим доступу: <http://www.nalkodeks.ru>.
13. *О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) : Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. № 99-IV ЗРК [Электронный ресурс].* – Режим доступу: <http://www.salyk.kz/ru/taxcode/pages/default.aspx>.
14. *Налоговый Кодекс Республики Молдова от 24.04.1997 г. № 1163-XIII [Электронный ресурс].* – Режим доступу: <http://www.fisc.md/ru/lege/fiscrm>.
15. *Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Электронный ресурс].* – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page?text=%F1%EF%F0%EE%F9%E5%ED%E0>.
16. *Теремецький В. І. Загальна характеристика елементів структури податкових правовідносин / В. І. Теремецький.* – “Вісник Вищої ради юстиції” – № 1(9) – 2012. – 187 с.

### REFERENCES

1. *A. A. Hrytsanov Noveyshyy fylosofskyy slovar'* [The newest philosophical dictionary]. Minsk, 1998., 896 p.
2. *Y. T. Frolova Fylosofskyy slovar'* [Philosophical dictionary], 2001, 720 p.
3. *Trubetskoy E. N. Entsiklopedyya prava* [Encyclopedia of law], 1998, 183 p.
4. *Skakun O. F. Teoriya*

*derzhavy i prava* [Theory of state and law], Kharkov, Konsum Publ., 2001, 656 p. 5. N. Y. Matuzova y A. V. *Mal'ko Teoryya hosudarstva y prava. Kurs lektsyy* [Theory of state and law. A course of lectures], Moscow, Lawyer Publ., 1997, 672 p. 6. Alekseev S. S. *Obshchaya teoryya prava* [General theory of law], Moscow, Legal literature, 1982, 359 p. 7. Shcherbanyuk O. V. *Hromadyanyn yak sub'yekt podatkovykh pravovidnosyn* [The citizen as a subject of tax legal relations]. Chernivtsi, Ruta Publ., 2000, 280 p. 8. Yahovkyna V.A. *Nalohovoe pravootnoshenye : Teoretyko-pravovoy aspekt. Kand. Diss.* [Tax relations : Theoretical and legal aspect. Kand. Diss.], Moscow, 2003, 21 p. 9. Kucheryavenko N.P. *Kurs nalohovoho prava. V 6 t. T. II : Vvedenye v teoryyu nalohovoho prava* [The course tax law. In 6 t. T. II : introduction to the theory of tax law]. Harkiv, Legas Publ., 2004, 600 p. 10. Marchenko V. B. *Podatkove pravo : navch.-metod. posib. dlya samost. vuvch. dysts.* [Tax law : textbook.-a method, posob. for learning. vivc. discitis.]. Kyiv, KNEU Publ., 2004, 225 p. 11. Heha P. T. *Osnovy podatkovoho prava : navch. posib.* [The basics of tax law : textbook. manual]. Kiev, Knowledge Publ., 2003, 302 p. 12. *Nalohovyy kodeks Rossyyskoy Federatsyy. Chast' pervaya* [The tax code of the Russian Federation. Part one]. Availadle at: <http://www.nalkodeks.ru>. 13. *O nalohakh y druhykh obyazatel'nykh platezhakh v byudzheth (Nalohovyy kodeks) : Kodeks Respublyky Kazakhstan ot 10 dekabrya 2008 h. No99-IV ZRK* [On taxes and other obligatory payments to the budget (Tax code) : the Code of the Republic of Kazakhstan dated 10 December 2008 No. 99-IV ZRK]. Availadle at: <http://www.salyk.kz/ru/taxcode/pages/default.aspx>. 14. *Nalohovyy Kodeks Respublyky Moldova ot 24.04.1997 h. No 1163-XIII* [Tax code of the Republic of Moldova, dated 24.04.1997, No. 1163-XIII]. Availadle at: <http://www.fisc.md/ru/lege/fiscrm>. 15. *Podatkovyy kodeks Ukrayiny vid 2 hrudnya 2010 r. № 2755-VI XIII* [Podatkovy code of Ukraine od 2 grudnia 2010 № 2755-VI]. Availadle at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page?text=%F1%EF%F0%EE%F9%E5%ED%E0>. 16. Teremets'ky V. I. *Zahal'na kharakterystyka elementiv struktury podatkovykh pravovidnosyn* [General characteristics of the structure elements of tax relations]. "The Bulletin of the Supreme Council of justice" No. 1(9), 2012, 187 p.

*Дата надходження: 03.01.2017 р.*