

## ФИНАНСОВОЕ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО

УДК 347.73

### СУТНІСТЬ, СТРУКТУРА ТА ЗМІСТ ПРАВОВІДНОСИН З ПРИВОДУ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ

Олександр КОВАЛЬ,

кандидат юридичних наук, доцент кафедри конституційного, міжнародного та адміністративного права  
Класичного приватного університету

#### SUMMARY

The article investigates the nature, structure and content relationships on the administration of taxes in Ukraine. Established that relationship on the administration of taxes is a kind of tax relations, and hence they are endowed with common features. Defined range of subjects and objects such relationships, reveal their contents. The study of specific features implemented scientific definition of legal administration of taxes and fees.

**Key words:** taxes, duties, administration, public administration, relationship management, regulatory authorities, taxpayers, tax control.

#### АНОТАЦІЯ

Стаття присвячена дослідженню сутності, структури та змісту правовідносин з приводу адміністрування податків та зборів в Україні. Встановлено, що правовідносини з приводу адміністрування податків та зборів є різновидом податкових правовідносин, а отже, і наділені їх загальними рисами. Визначено коло суб'єктів та об'єкти таких правовідносин, розкрито їх зміст. На підставі дослідження специфічних ознак здійснено наукове визначення правовідносин адміністрування податків та зборів.

**Ключові слова:** податки, збори, адміністрування, публічне адміністрування, відносини адміністрування, контролюючі органи, платники податків, податковий контроль.

**Постановка проблеми.** На сьогоднішній день одним із пріоритетних напрямів реформування України є запровадження податкової реформи, яка полягає у суттєвій зміні податкової системи України, зменшенні кількості податків та зборів з метою оптимізації їх справляння та підвищення їх ефективності. Важливу роль у досягненні оптимізації податкової системи відіграє підвищення ефективності механізму адміністрування податків та зборів. 28 грудня 2014 року був прийнятий Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», яким запроваджені зміни не лише системи до окремих елементів податків та зборів, а й порядку здійснення процедури їх адміністрування [1; 2].

Слід зазначити, що здійснюючи реформування механізму адміністрування податків та зборів, необхідно опиратися на ґрунтовні комплексні наукові дослідження інституту податкового адміністрування. Важливого значення набуває встановлення сутності та змісту правовідносин, що виникають в процесі адміністрування податків та зборів, визначення їх суб'єктів та об'єктів.

**Стан дослідження проблеми.** Питання адміністрування податків та зборів як в теоретичному, так і практичному аспекті були предметом досліджень ряду вітчизняних та зарубіжних фахівців у сфері фінансового та адміністративного права: Л.Я. Абрамчик, А.Г. Іванов, М.П. Кучерявенко, О.В. Покатасва, Т.О. Проценко, А.О. Селіванова, М.Ф. Харламова. Питання ж податкових правовідносин досліджувалися фахівцями у галузі фінансового права, а саме: А.В. Бризгалінін, М.П. Кучерявенко, О.П. Орлюк, О. В. Покатаєво, М.О. Перепелицею, В.І. Теремецьким, В.М. Свириденко та ін.

Разом з цим на сьогоднішній день відсутні спеціальні дослідження, які стосувалися б правовідносин з адміністрування податків та зборів. Зазначені правовідносини, виходячи зі стану наукової розробленості цього питання, можна розглядати лише через призму податкових правовідносин. При цьому без комплексного дослідження правовідносин з адміністрування податків та зборів, розкриття їх сутності та змісту, неможливо розробити вдалі підходи до реформування інституту адміністрування податків та зборів. Враховуючи це, на нашу думку, дослідження правовідносин з адміністрування податків та зборів має нагальну потребу.

**Метою статті** є дослідження сутності, структури та змісту правовідносин з приводу адміністрування податків та зборів в Україні, встановлення їх взаємозв'язку з податковими правовідносинами. До того ж правовідносини з адміністрування податків та зборів потребують наукового визначення, яке можна здійснити лише на підставі дослідження їх специфічних ознак.

**Виклад основного матеріалу.** Правовідносини з адміністрування податків та зборів відносяться до різновиду правовідносин, а отже, наділені всіма властивостями останніх. Правовідносини є одним із ключових правових інститутів, завдяки якому реалізуються правові норми. Правовідносини виникають з приводу правових норм, на їх виконання або в результаті невиконання.

У широкому розумінні, в теорії держави та права, правовідносинами називають суспільні відносини, змістом яких є суб'єктивні права та юридичні обов'язки осіб, що охороняються державою [3, с. 333].

На думку О.Ф. Скакуна, правовідносини – це врегульовані нормами права вольові суспільні відносини, що

виражаються в конкретному зв'язку між правомочними і зобов'язаними суб'єктами – носіями суб'єктивних юридичних прав, обов'язків, повноважень і відповідальності – і забезпечуються державою [4].

Виходячи з вищенаведених визначень, можна стверджувати, що правовідносини є різновидами суспільних відносин, які реалізуються лише при наявності усіх їх елементів. Правовідносини відрізняються від інших видів суспільних відносин їх правовою забарвленістю та юридичною значущістю їх наслідків.

Однією з ключових характеристик правовідносин є їх структура, яка є їх внутрішньою побудовою та поєднує в собі суб'єкти, об'єкти та зміст правовідносин. Отже, усі правовідносини виникають між певними суб'єктами стосовно певних об'єктів та мають зміст, який виражається у сукупності прав та обов'язків, якими наділені суб'єкти.

Відносини з приводу адміністрування податків та зборів мають всі ознаки правовідносин. При цьому слід зазначити, що ці відносини не є самостійним видом правовідносин. За своєю правовою природою вони відносяться до податкових правовідносин, які мають ряд різновидів.

На сьогодні податковим законодавством не надається визначення податкових правовідносин. При цьому у ст. 1 Податкового кодексу України (далі – ПК України) встановлено, що ним регулюються відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [1].

Коло відносин, які є предметом регулювання ПК України, потребує конкретизації. На наш погляд, більш вдалий підхід застосований у ПК Республіки Білорусь. Зокрема у ст. 1 Кодексу визначено відносини, які регулюються ним: владні відносини зі встановлення, введення, змінення, зупинення дії податків та зборів, а також відносини, які виникають в процесі виконання податкового зобов'язання, здійснення податкового контролю, оскарження рішень податкових органів, дій або бездіяльності їх посадових осіб, встановлює права та обов'язки платників податків, податкових органів та інших учасників відносин, що регулюються податковим законодавством [5].

Слід зазначити, що у сучасній науці фінансового права сформований узагальнений підхід до визначення податкових правовідносин. Так, О.П. Орлюк зазначає, що податкові правовідносини являють собою відносини, що виникають на підставі податкових норм, які встановлюють, змінюють чи скасовують податкові платежі, та у зв'язку з юридичними фактами, учасники яких наділені суб'єктивними правами та несуть юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджетів і цільових фондів та поданням податкової звітності [6].

У підручнику з податкового права за редакцією М.П. Кучерявенка податкові правовідносини визначаються подібно до попереднього визначення, тобто як відносини, що виникають на підставі податкових норм і юридичних фактів, учасники яких наділені суб'єктивними правами і наділені обов'язками, пов'язаними зі сплатою податків і зборів у бюджеті і фонди [7, с. 11].

Виходячи з вищенаведеного, на нашу думку, можна виокремити наступні ознаки податкових правовідносин:

- підставою виникнення є податково-правові норми;
- мають публічний або державно-владний характер;
- представляють собою зв'язок між елементами їх структурою;
- мають майновий характер;
- спрямовані на забезпечення реалізації податкової політики держави;
- кінцевою метою мають забезпечення повної і своєчасної сплати податкових зобов'язань;
- виникають між суб'єктами податкового права, одним з яких завжди є держава в особі уповноважених контролюючих органів;
- виникають, змінюються і припиняються у сфері фінансової діяльності держави;
- виникають з приводу грошових коштів, які сплачуються в якості податкових зобов'язань;
- наділені однобічним спрямуванням грошових потоків;
- реалізуються завдяки наділенням їх суб'єктів податковим законодавством кола прав та обов'язків.

Цікавою, на нашу думку, є позиція В.М. Свириденка, який зазначає, що в теорії податкового права, крім традиційних підходів у регулюванні податкових правовідносин, доцільно використовувати прогресивні правові теорії про формування нових податково-правових інститутів. До таких нових теорій, на думку автора, слід віднести конфліктологію податкових правовідносин, співвідношення публічних та приватних інтересів, аналіз спірних ситуацій у податковому праві [7, с. 537].

Дійсно, податкові правовідносини характеризуються високим ступенем ризику виникнення спірних (конфліктних) ситуацій. Отже, до вищенаведених ознак податкових правовідносин можна додати також високий ступінь їх конфліктності. Податкові спори є напрочуд розповсюдженим явищем, яке зумовлює необхідність вироблення ефективних підходів до їх врегулювання та задоволення інтересів усіх сторін. Практика вирішення податкових спорів дозволяє констатувати низьку ефективність адміністративного оскарження рішень контролюючих органів в Україні. При цьому, окрім вдосконалення механізму адміністративного оскарження, однією з перспективних тенденцій вирішення податкових спорів є застосування податкової mediaції, яка широко застосовується у багатьох країнах світу.

Окрім ознак, важливим у дослідженні податкових правовідносин є визначення їх структури. Структура податкових правовідносин має значення для правильної кваліфікації та встановлення правової норми, яка повинна застосовуватися для врегулювання податкових правовідносин у тій чи іншій сфері [8, с. 175].

Суб'єкти правовідносин за своєю сутністю є їх учасниками. Суб'єктами правовідносин можуть виступати не тільки фізичні або юридичні особи, а й органи держави, місцевого самоврядування, держави, народи та інші індивідуальні або колективні суб'єкти. Слід зазначити, що суб'єкти є обов'язковим елементом структури правовідносин. Аналізуючи структуру податкових правовідносин, можна виокремити широке коло їх суб'єктів (учасників). Разом з тим у науці податкового права існують різні підходи до визначення суб'єктів податкових правовідносин.

Так, на думку А.В. Бризгаліна, до суб'єктів податкових правовідносин відносяться державні органи, платники податків та особи, які сприяють сплаті податків та зборів [9, с. 131]. М.О. Перепелиця поділяє суб'єктів податкових

правовідносин на: державу, податкові органи, платників податків, державні органи, пов'язані зі сплатою податків, та суб'єкти, які сприяють сплаті податків [10, с. 18].

Можна погодитися з позицією В.І. Теремецького, який відзначає, що держава є обов'язковим суб'єктом податкових правовідносин та вступає в ці правовідносини безпосередньо або опосередковано через уповноважені органи [8, с. 179]. На думку вченого, суб'єктив податкових правовідносин можна поділити на наступні види: держава в особі законодавчого органу, який встановлює податки і збори та порядок їх адміністрування (Верховна Рада України); органи місцевого самоврядування, які визначають ставки місцевих податків; державні контролюючі органи у сфері оподаткування; платники податків; особи, які сприяють сплаті податків (банки, податкові агенти, державні органи, які надають інформацію про платника податків та об'єкт оподаткування) [11, с. 747].

На нашу думку, за суб'єктивним складом можна виділити наступні рівні податкових правовідносин:

- ті, що виникають між державою та органами місцевого самоврядування щодо розподілу податкових надходжень;
- ті, що виникають між центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику (ДФС), і його територіальними органами;
- ті, що виникають між контролюючими органами і платниками податків (суб'єктами) з приводу визначення об'єктів оподаткування, обчислення і сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів;
- ті, що виникають між контролюючими органами та особами, які сприяють сплаті податків та зборів (податкові агенти, банківські установи, нотаріуси, державні органи, які надають інформацію щодо суб'єкта та об'єкта оподаткування та ін.).

Правовідносини з приводу адміністрування податків та зборів мають специфічний суб'єктивний склад. На думку А.О. Селіванова, поняття адміністрування податків акцентує увагу на наявності у структурі податкових правовідносин державного суб'єкта, зокрема спеціальна уповноваженого органу виконавчої влади у сфері оподаткування [12, с. 34].

На нашу думку, адміністрування податків і зборів може здійснюватися лише спеціально уповноваженими контролюючими органами держави. Виходячи зі змісту поняття адміністрування, воно передбачає здійснення управлінської діяльності, а управлінська діяльність може здійснюватися лише уповноваженими органами виконавчої влади.

Адміністрування податків та зборів, відповідно до положень податкового законодавства України, здійснюється контролюючими органами. У ст. 41 ПК України, зокрема, визначено, що контролюючими органами є органи доходів і зборів: центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску (далі – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику), його територіальні органи [1].

Контролюючі органи є обов'язковим і ключовим суб'єктом правовідносин адміністрування податків

та зборів. Більше того, саме контролюючі органи визначають вектор розвитку цих правовідносин в межах норм чинного податкового законодавства. Як суб'єкт, який наділений владними повноваженнями, контролюючий орган відрізняється пріоритетним положенням у правовідносинах адміністрування податків та зборів. Відповідно, за суб'єктивним складом ці правовідносини відрізняються нерівністю сторін.

Ще одним суб'єктом, який, як правило, вступає у відносини адміністрування податків та зборів, є платники податків. Визначення платників податків міститься у ст. 15 ПК України, відповідно до якої платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів згідно з Кодексом [1].

Платники податків є в загальному рахунку зобов'язаною стороною в податкових правовідносинах, оскільки саме на них покладений податковий обов'язок. Крім цього, платники податків знаходяться у підпорядкованому становищі до контролюючих органів. У разі невиконання чи неналежного виконання норм податкового законодавства платники податків можуть стати суб'єктом відносин фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства, які належать до підвиду правовідносин адміністрування податків та зборів. Накладення ж фінансових санкцій покладено саме на контролюючі органи.

У правовідносини з приводу адміністрування податків та зборів зазначені суб'єкти вступають як платники конкретних видів податків та зборів, які визначаються або у реєстраційних документах фізичної особи-підприємця, юридичної особи, або на інших підставах.

Слід зазначити, що від імені платників податків у податкові правовідносини та правовідносини адміністрування податків і зборів можуть вступати також їх представники. У свою чергу представник платника податків користується тими самими правами, що встановлені податковим законодавством для платників податків (п. 19.3, ст. 19 ПК України) [1].

Крім цього, до суб'єктів правовідносин адміністрування податків та зборів можна віднести і осіб, які сприяють сплаті податків та зборів. До цих суб'єктів відносяться податкові агенти, банківські установи, державні органи та інші суб'єкти, на які покладено обов'язок сповіщати або надавати інформацію про платників податків та об'єкти оподаткування.

Отже, особливістю правовідносин адміністрування податків та зборів є те, що серед їх суб'єктів або учасників завжди виступає державний орган, на який покладено реалізацію публічних інтересів у сфері оподаткування. При цьому суб'єктив цих правовідносин можна поділити на публічних та приватних.

Наступним елементом структури податкових правовідносин є їх об'єкт. Об'єктом регулювання в податкових правовідносинах виступають кошти платників, що надходять у доходи бюджетів. У вузькому значенні – це гроші, з приводу яких між суб'єктами податкових правовідносин формується правовий зв'язок. При цьому об'єкт податкових правовідносин та об'єкт оподаткування не є тотожними поняттями [6, с. 12].

Що стосується об'єкта правовідносин з приводу адміністрування податків та зборів, то, на наш погляд, до нього можна віднести податки та збори, визначені у ст. 9–10 ПК України. Зазначені правовідносини виникають з приводу певних податків та зборів з метою забезпечення їх своєчасної та повної сплати. До того ж, окрім контролюючих органів, у ці правовідносини вступають здебільшого платники конкретного виду податків або зборів.

Система прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин утворює їх юридичний зміст. Реальна ж поведінка учасників правовідносин традиційно визнається фактичним змістом правовідносин.

Права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин передбачені ст. 16, 17, 19, 20, 21 ПК України.

Аналіз норм податкового законодавства дозволяє зробити висновок, що у правовому статусі платників податків істотно переважають обов'язки, перелік прав таких осіб є значно вужчим [13, с. 281].

Дійсно, зміст податкових правовідносин формується під впливом характеру цих правовідносин, які за своєю сутністю є публічними та нерівними. Зміст правовідносин з приводу адміністрування податків та зборів в загальному рахунку збігається зі змістом податкових правовідносин, адже їх суб'єкти наділені загальними правами і обов'язками, визначеними у ПК України.

**Висновки.** Отже, за своєю сутністю правовідносини з приводу адміністрування податків та зборів відносяться до податкових правовідносин та наділені усіма їх властивостями. Зазначені правовідносини мають публічний, майновий характер, відрізняються нерівністю їх учасників та високим ступенем конфліктності. Правовідносини з приводу адміністрування податків і зборів реалізуються лише при наявності усіх елементів їх структури, до яких входять суб'єкти, об'єкти та зміст.

На підставі аналізу специфічних ознак та структури правовідносини з приводу адміністрування податків та зборів можна визначити як різновид податкових правовідносин, які мають публічний та майновий характер, виникають на підставі норм податкового законодавства та юридичних фактів між їх суб'єктами (учасниками), які наділені комплексом нормативно встановлених прав та обов'язків, спрямованих на забезпечення своєчасної та

повної сплати податків та зборів до відповідних бюджетів завдяки реалізації комплексу організаційних, контрольних та фіскальних заходів.

#### Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // *Голос України*. – 2010. – Ст. 229–230 (4979–4980).
2. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19/paran2#n2>.
3. Загальна теорія держави і права / За заг. ред. М.В. Цвіка. – Х. : Право, 2002. – 432 с.
4. Скакун О.Ф. Теорія держави і права : [підручник] / Пер. з рос. – Х. : Консум, 2001. – 656 с.
5. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 г. № 166-3 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://etalonline.by/?type=text&regnum=Нк0200166#load\\_text\\_none\\_1\\_](http://etalonline.by/?type=text&regnum=Нк0200166#load_text_none_1_).
5. Орлюк О.П. Фінансове право : академічний курс / О.П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 808 с.
6. Податкове право України : [навчальний посібник] / За заг. ред. М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2010. – 256 с.
7. Свириденко В.М. Про конфлікти у сфері оподаткування : теоретико-правовий аспект / В.М. Свириденко // *Актуальні проблеми держави і права*. – 2011. – № 57. – С. 534–543.
8. Теремецький В.І. Загальна характеристика елементів структури податкових правовідносин / В.І. Теремецький // *Вісник вищої ради юстиції*. – 2012. – № 1(9). – С. 175–188.
9. *Налоги и налоговое право : [учебное пособие]* / Под общей ред. А.В. Брызгалова. – М. : Атлантика-Пресс, 1997. – 532 с.
10. Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук / М.О. Перепелиця. – Х. : Б. в., 2001. – 181 с.
11. Теремецький В.І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин / В.І. Теремецький // *Форум права*. – 2011. – № 4. – С. 741–748.
12. Селіванов А. Адміністрування податків : нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. Селіванов // *Право України*. – 2002. – № 2. – С. 34–38.
13. Києнко О.Б. Зобов'язані суб'єкти податкових правовідносин / О.Б. Києнко // *Форум права*. – 2013. – № 3. – С. 280–283.