

Мельник Ю. В.

здобувач

Науково-дослідного інституту публічного права

ДО ХАРАКТЕРИСТИКИ СУЧАСНОЇ СИСТЕМИ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО СТАТУСУ СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

TO THE CHARACTERISTICS OF THE MODERN SYSTEM OF NORMATIVE-LEGAL REGULATION OF THE ADMINISTRATIVE-LEGAL STATUS OF THE SUBJECTS OF TAX LEGAL RELATIONS

У статті, на основі аналізу норм чинного законодавства України, надано характеристику правовому регулюванню адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин. Обґрунтовано, що розглядати нормативно-правові акти у цій сфері найбільш доцільно в залежності від їх юридичної сили. Наголошено, що численні зміни та перетворення, які на сьогоднішній день тривають у податковій сфері, досить неоднозначно вплинули на якість регулювання відповідною сферою, а як результат і на правовий статус суб'єктів податкових правовідносин.

Ключові слова: податкові правовідносини, правове регулювання, система, суб'єкт правовідносин, нормативно-правовий акт.

The article, based on the analysis of the current legislation of Ukraine, provides a description of the legal regulation of the administrative and legal status of the subjects of tax relations. It is substantiated that it is most expedient to consider normative-legal acts in this sphere depending on their legal force. It is emphasized that the numerous changes and transformations that are currently underway in the tax sphere have had a rather ambiguous impact on the quality of regulation in the relevant sphere, and as a result on the legal status of the subjects of tax relations.

Key words: tax legal relations, legal regulation, system, subject of legal relations, normative legal act.

Постановка проблеми. Ефективне функціонування податкових правовідносин, виходячи із змісту та сутності останніх, є неможливим без належного правового регулювання правового статусу суб'єктів таких правових відносин. Взагалі, система правового регулювання адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин представляє собою сукупність однорідних норм права, які знаходять своє відображення у нормативно-правових актах різної юридичної сили та регулюючих вплив яких спрямований на упорядкування податкових правовідносин взагалі, та адміністративно-правового статусу кожного суб'єкта цих правовідносин зокрема.

Стан дослідження. В останні роки проблема правового регулювання сфери податкових правовідносин неодноразово потрапляла у поле зору різних фахівців. Зокрема, їх приділяли увагу: О.Є. Деменко, С.Г. Зицик, Т.М. Заворотченко, М.І.Мельник, І.В. Лещух, С.С. Мороз, П.В. Пашка, Л.Л. Тарангул, В.А. Татенко, В. І. Теремецький, О.Є. Деменко, Н. С. Хатнюк, О.І. Харитонюк, Н. П. Христинченко, Є.Ю. Шапгала та багато інших. Втім, незважаючи на чималі здобутки, в науковій сфері залишається чимала кількість невирішених проблем, зокрема що стосуються безпосередньо нормативно-правового регулювання адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин.

Саме тому **метою статті** є: надати характеристику сучасній системі нормативно-правового регулювання адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин.

Виклад основного матеріалу. Починаючи наукове дослідження слід вказати, що цілком логічним

буде розглядати нормативно-правові акти, за допомогою яких здійснюється правове регулювання адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин, буде в залежності від їх юридичної сили. У загальному розумінні юридична сила – це властивість офіційного документа, яка надається йому чинним законодавством, компетенцією органу, що його видав, та встановленим порядком оформлення. Юридична сила забезпечується встановленням для кожного виду документів комплексом реквізитів – обов'язкових елементів укладання документів [1].

Так, в першу чергу слід приділити увагу Основному Закону нашої країни – Конституції України, котра є основним регулятором податкових відносин і джерелом податкового права; містить загальні правила, що застосовуються в податкових правовідносинах, і дія її норм має податково-правову спрямованість; її норми мають установчий характер і саме встановлення обов'язку сплачувати податки і збори є підставою виникнення податкових правовідносин [2, с. 178-179]. В контексті представленої проблематики необхідно вказати, що одним із конституційних обов'язків громадян України є обов'язок кожного сплачувати податки й збори в порядку і розмірах, встановлених Законом, а також щорічно подавати до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому Законом (ст. 67 Конституції [3; 4]. По суті, продовжує Л.В. Фокша, вважається, що податковий статус платника має зобов'язальний характер, тобто в ньому має місце пріоритет першочергового основного обов'язку щодо сплати податку 380 Такими самими підходами характеризується

правосуб'єктність юридичних і фізичних осіб, осіб, пов'язаних зі сплатою податків і зборів (банківські установи, податкові представники тощо) [4].

В контексті дослідження правового регулювання адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин варто вказати, що податкові органи в процесі адміністрування податків мають здійснювати свою діяльність на основі ст. 3 Конституції України, відповідно до якої людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю. Права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави. Важливими в процесі виконавчо-розпорядчої діяльності податкових органів є положення ст. 19 Конституції України, в якій закріплено, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Зазначене положення є вимогою законності, яка поширюється і на діяльність податкових органів [5, с. 154].

Наступний великий масив нормативно-правових джерел складають міжнародні нормативно-правові акти. Відповідно до ст. 9 Конституції України чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України [3, ст. 141]. У цьому випадку вони розглядаються вже як внутрішній складовий елемент національного податкового законодавства, поряд з актами Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України. Таким чином, коли держава з певних причин виділяє норму міжнародного договору, то вона забезпечує її гарантіями до виконання так само, як і свої національні нормативно-правові акти. Інакше кажучи, держава виступає як суб'єкт примусу, і норма міжнародного договору стає елементом національного законодавства [6, с. 520].

На сьогодні нараховується і діє велике число найрізноманітніших за формою і змістом податкових угод і конвенцій. Загальна мета укладання податкових угод, в широкому контексті, полягає в сприянні транскордонній торгівлі та інвестиціям завдяки усуненню податкових перешкод для їх транскордонних потоків [7; 8, с. 73]. Ця загальна мета доповнюється кількома більш конкретними, оперативними цілями, серед яких: усунення міжнародного подвійного оподаткування; запобігання ухиленню від оподаткування; розподіл податкових прав між договірними державами; запобігання податковій дискримінації. Всеосяжні податкові конвенції слугують всім зазначеним цілям і таким чином сприяють міжнародному інвестуванню та торгівлі. Вони сприяють ясності і стандартизації податкової ситуації в кожній країні-учасниці конвенції для платників податків, що займаються комерційною, промисловою або фінансовою діяльністю в іншій країні-учасниці конвенції,

за допомогою прийняття всіма країнами-учасниками єдиних рішень в ідентичних випадках подвійного оподаткування [9; 8, с. 73-74]. Міжнародні податкові угоди слугують нормативною базою для співробітництва між державами з питань обміну податковою інформацією. Вони таким чином створюють правовий фундамент для співробітництва між податковими органами для боротьби з ухиленням від сплати податків, офшорними зонами, розмивання податкової бази. Положення щодо співробітництва з обміну інформацією включені практично в усі дво- або багатосторонні міжнародні податкові угоди, або ж є предметом спеціальних угод [8, с. 86].

Таким чином, Конституція України та міжнародні нормативно-правові акти – це основа, базис, правового регулювання як податкової сфери взагалі так і адміністративно-правового статусу всіх суб'єктів податкових правовідносин, зокрема. Втім, слід підкреслити, що вони визначають лише загальні аспекти правового регулювання у відповідній сфері, а більш детально всі інші питання прописують на рівні інших нормативно-правових актів.

Саме тому, наступними за юридичною силою є кодифіковані нормативно-правові акти, які зокрема представлені кодексами. Так, в першу чергу, на нашу думку, слід вказати Податковий Кодекс України, який регулює 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 й обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [10]. В цілому вказаний кодекс визначає принципи побудови системи оподаткування в Україні, види податків, зборів та інших обов'язкових платежів, напрями їх зарахування й використання, перелік платників податків та об'єктів оподаткування [11], права та обов'язки платників податків і контролюючого органу, строки сплати податків, податковий обов'язок, відповідальність за порушення податкового законодавства та інше. Окрім того, важливо вказати, що Податковим кодексом України визначаються функції та правові основи діяльності податкових органів. У цьому акті поєднуються матеріальні й процесуальні сторони регулювання податкової системи, всі аспекти справляння податків та зборів [12, с. 8]. Таким чином, ПКУ – це основний нормативно-правовий акт у податковій галузі, який визначає основні моменти правового статусу ключових суб'єктів податкових правовідносин.

Поряд із Податковим Кодексом необхідно вказати Митний Кодекс України. Митний кодекс України [13] та інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом, податком на додану вартість та акцизним податком операцій з переміщення товарів через митний кордон України (закони з питань митної справи) [14, с. 12]. Цілий

ряд статей цього Кодексу акцентує увагу на існуванні такої межі та використанні митного законодавства до відносин оподаткування. Цьому є дві підстави: а) включення до сукупності податків та зборів мита – спеціального обов'язкового платежу, який входить до податкової системи України, справляється при перетинанні митного кордону України та регулюється митним законодавством; б) справляння податку на додану вартість та акцизного податку при перетині митного кордону України, яке регулюється, в тому числі, і митним законодавством. У цих відносинах податкове законодавство регулює справляння таких платежів на межі фінансового та адміністративного законодавств [15].

Окрему і важливу групу нормативно-правових актів складають звичайні закони України. Звичайні закони – це такі, що становлять поточне законодавство. Приймаються у звичайному порядку – простою більшістю голосів. Серед звичайних законів останнім часом виділяють базові, системоутворюючі, регуляторні. До базових законів можна віднести закони, які встановлюють певний рівень, обсяг або межі регулювання відносин, що потребують нових концептуальних засад впорядкування [16, с. 28]. Зокрема варто вказати закони які визначають порядок створення відповідних суб'єктів та появу статусу платника податків, що утворює їх обов'язків до сплати податків, прав не сплачувати податки, утворення об'єктів оподаткування тощо, серед таких законів є: Закон України «Про банки та банківську діяльність» [17]; Закон України Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань [18] (наприклад, з аналізу п. 191.1.7 п. 191.1 ст. 191 ПК України, реєстрацію платників податків віднесено до функцій контролюючих органів. Крім того, у ч. 2 ст. 13 до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» закріплюється, що технічний адміністратор Єдиного державного реєстру в день проведення реєстраційної дії забезпечує передачу до інформаційних систем: до органів статистики та фіскальних органів); Закон України «Про ліцензування видів господарської діяльності» (наприклад, щоб вищий навчальний заклад освіти міг здійснювати освітню діяльність, необхідно відповідно до п. 6 ч. 1 ст. 7 Закону України «Про ліцензування видів господарської діяльності» отримати спеціальне право, тобто ліцензію, на такий вид діяльності [19] бо тільки тоді у зареєстрованій юридичній особі – вищого навчального закладу виникає право не бути платником ПДВ і не реєструватися таким платником, оскільки відповідно до ПК України надання послуг із здобуття вищої освіти звільнені від оподаткування податком на додану вартість (197.1.2. України) [20, с. 144].

І останню групу правових актів, які складають основу правового регулювання адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин представлена підзаконними нормативно-правовими актами.

До переліку нормативно-правових актів, які регламентують податкові відносини та безпосередньо формують правове підґрунтя податкових правових відносин, слід віднести:

1. Укази Президента України, зокрема «Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон» від 28.04.2016 р. № 180/2016;

2. Постанови Верховної Ради України, зокрема «Про вдосконалення діяльності органів доходів і зборів» від 28.02.2014 р. № 838–VII та ін.;

3. Постанови Кабінету Міністрів України, зокрема «Про Державну фіскальну службу України» від 21.05.2014 р. № 236, «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» від 16.10.2014 р. № 569, а також такі, що визначають механізми з реалізації прав/обов'язків суб'єктів податкових відносин, наприклад: Постанова «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» від 11 грудня 2019 року № 1165, тощо;

4. Накази Міністерства фінансів України, зокрема «Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи» від 02.10.2015 року № 859, «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств» від 20.10.2015 року № 897, «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» від 28.01.2016 р. № 21, «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів» від 09.12.2011 р. № 1588, тощо.

Висновок. Отже, підбиваючи підсумки представленого дослідження слід відмітити, що на сьогодні система правового регулювання адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин представлена великою кількістю нормативно-правових актів різної юридичної сили, кожен із яких спрямовано на врегулювання того чи іншого аспекту правового статусу, досліджуваних у роботі суб'єктів. Разом із тим, численні зміни та перетворення, які на сьогоднішній день тривають у податковій сфері, досить неоднозначно вплинули на якість регулювання відповідною сферою, а як результат і на правовий статус суб'єктів податкових правовідносин. А тому, ми переконані, що адміністративне законодавство у відповідній сфері та у вказаному напрямку потребує комплексного доопрацювання шляхом систематизації.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Діловодство і архівна справа. Терміни та визначення. М.: Держстандарт Росії, 1998, с. 2.
2. Чайка В. В. Правові форми реалізації державної податкової політики України: дис. ... д-ра юрид. наук. 12. 00. 07. Ірпінь, 2018. 495 с.
3. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
4. Фокша Л. В. Конспект лекцій з дисципліни «Податкове право». Дніпропетровський державний університету внутрішніх справ. Дніпро. 2016. URL: <https://dduvs.in.ua/wp-content/uploads/files/Structure/library/student/lectures/1121/1.1.pdf>.
5. Теремецький В.І., Деменко О.Є. Правове регулювання діяльності податкових органів щодо адміністрування податків. *Європейські перспективи*. 2013. № 7. С. 153-160.
6. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 томах. Т. II: Введение в теорию налогового права. Харків: Легас; Право, 2004. 600 с.
7. Convention on the Law of Treaties, Vienna, 23 May 1969. URL: <https://treaties.un.org/doc/publication/unts/volume%201155/volume-1155-i-18232-english.pdf>.
8. Герасименко Н.М. Механізми управління процесами обміну податковою інформацією в умовах глобалізації. дис. ... на здобуття наукового ступеня кандидата наук з державного управління за спеціальністю 25.00.02: «Механізми державного управління» / Національна академія державного управління при Президентові України. Київ. 2018. 260 с. URL: <http://academy.gov.ua/pages/dop/138/files/52b0bd30-9051-40ef-9240-bd2734c4736f.pdf>
9. Селезень П. О. Міжнародно-правові засоби усунення конкуренції податкових юрисдикцій держав. *Науковий вісник Національного університету ДФС України (економіка, право)*. 2008. № 1(40). С. 292–297.
10. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011, № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
11. Сігарьова Н. Конституційний обов'язок громадян щодо сплати податків: досвід України і зарубіжних держав. *Вісник. Офіційно про податки*. 2012. № 31. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/3014>.
12. Основи інформаційної безпеки автоматизованої інформаційної системи державної податкової служби України : навчальний посібник / В. М. Росоловський, Г. Г. Анкудович, К. О. Катарноза, М. Ю. Шевченко ; за заг. ред. М. Я. Азарова. Ірпінь : Акад. ДПС України, 2003. 466 с.
13. Митний кодекс України: Закон України від 13 березня 2012 року № 4495-VI. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2012. № 44-45, № 46-47, № 48. Ст. 552. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.
14. Бондаренко І. М., Головашевич О. О., Дамірчись М. І. та ін. Податкове право : посіб. для підгот. до іспитів / за ред. О. О. Головашевича. Харків: Право, 2018. 222 с.
15. Вдовічена Л. Податковий кодекс України як елемент системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування. *Вісник Вищої ради юстиції: електронне наукове видання*. 2012. № 4 (12). URL: http://www.vru.gov.ua/content/visnyk/visnik2012_123.pdf
16. Ковальський В. С., Козінцев І. П. Правотворчість: теоретичні та логічні засади. К.: Юрінком Інтер, 2005. 192 с
17. Про банки і банківську діяльність: Закон України від 7 грудня 2000 року № 2121-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 5-6. Ст. 30. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text>.
18. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань: Закон України від 15.05.2003. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 31-32. Ст. 263.
19. Про ліцензування видів господарської діяльності: Закон України від 02.03.2015. *Відомості Верховної Ради*. 2015. № 23. Ст. 158.
20. Барін О.Р. Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи: дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2018. 193 с. URL: <http://dspace.onua.edu.ua/handle/11300/9947>.