

УДК 342.951:336.22 (477)
DOI <https://doi.org/10.32840/pdu.2020.1-1.42>

Я. В. Янушевич
кандидат економічних наук

СФЕРА ОПОДАТКУВАННЯ ЯК ОБ'ЄКТ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

У статті досліджено сутність сфери оподаткування як об'єкта адміністративно-правового регулювання. Встановлено, що розвиток системи оподаткування залежить, з одного боку, від урахування міжнародних стандартів, а з іншого боку – від стану суспільних відносин. З'ясовано, що поняття «система оподаткування» не має нормативного закріплення, у зв'язку із чим його зміст необхідно розкрити у ст. 291 Податкового кодексу України.

Визначено, що адміністративно-правове регулювання у сфері оподаткування спрямовано на забезпечення своєчасності сплати коштів у формі податків та інших загальнообов'язкових платежів до бюджетів та інших централізованих фондів, з метою забезпечення прав, свобод та законних інтересів фізичних, юридичних осіб та сталого порядку функціонування громадянського суспільства та держави.

Встановлено, що ознаками адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування є такі: а) є наслідком впливу держави на суспільні відносини, які виникають під час справляння податків, зборів та інших загальнообов'язкових платежів; б) реалізується за допомогою спеціальних адміністративно-правових засобів (форм), сукупність яких складає механізм адміністративно-правового регулювання сферою оподаткування; в) здійснюється з метою упорядкування публічних податкових відносин шляхом чіткого визначення процедури сплати податків.

Охарактеризовано структуру механізму адміністративно-правового регулювання сферою оподаткування, яка включає: а) норми податкового права, що регламентують суспільні відносини, яких пов'язано зі справлянням загальнодержавних та місцевих податків, зборів та інших обов'язкових платежів; б) податкові правовідносини як різновид суспільних відносин, що виникають, змінюються та припиняються під час справляння загальнодержавних та місцевих податків, зборів та інших обов'язкових платежів; в) акти реалізації податково-правових норм. Зазначено, що зміст адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування повинен відповідати принципів рівності платника податків перед законом та податковим органом.

Акцентовано увагу на тому, що акти реалізації податково-правових норм одночасно є правовими формами адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування (індивідуальні (адміністративні) акти, адміністративні договори).

Ключові слова: система оподаткування, адміністративно-правове регулювання, податкові правовідносини, сфера оподаткування, інструменти публічного адміністрування.

Актуальність теми дослідження.

Як свідчить аналіз вітчизняної та зарубіжної літератури, стан сфери оподаткування є прямо пропорційним до того, яке місце буде займати держава на світовій арені і, головне, чи буде вона економічно високорозвиненою та фінансово незалежною. Вказане, зокрема, пояснюється тим, що: а) наявність системи оподаткування є однією із ознак держави; б) завдяки стягненню податків та інших загаль-

нообов'язкових платежів забезпечується існування держави та всього державного механізму; в) податки у механізмі публічного адміністрування відіграють забезпечувальну роль, адже від них залежить стан економіки держави.

Сфера суспільних відносин, яких пов'язано з оподаткуванням, виступає об'єктом адміністративно-правового регулювання, що потребує поглибленого теоретичного дослідження. Вказане обґрунтовується докорінними змінами, які відбуваються у всіх сферах суспільного життя і, насам-

перед, численними реформами податкового законодавства та наявними фактами зловживання його положеннями, що актуалізує обрану тему дослідження.

Стан наукового дослідження. Окремі аспекти адміністративно-правового регулювання сфери оподаткування досліджувалися такими вченими як: О.М. Бандурка, Ф.Ф. Бутинця, Л.В. Гурєєва, К.Ю. Іванова, М.П. Кучерявенко, В.С. Костюченко, В.А. Панасюк, В.І. Теремецький, Д.А. Бекерська, Л.К. Воронова, П.Т. Гега, О.М. Данілов, В.І. Кашин, С.Б. Пархоменко, В.Ю. Попович, А.М. Соколовська та інші. Однак на сучасному етапі реформування проблематика адміністративно-правового регулювання сфери оподаткування потребує відповідних якісно-нових досліджень.

Метою статті є з'ясування сутнісних ознак та виявлення особливостей сфери оподаткування як об'єкта адміністративно-правового регулювання.

Виклад основного змісту. Насамперед, необхідно зазначити, що сфера оподаткування є однією із підсистем публічного адміністрування [13, с. 133], у межах якої держава реалізує функцію зі справляння податків для вчасного наповнення дохідної частини державного бюджету. За таких умов податок є інструментом забезпечення взаємодії держави та суспільства, виконання фіскальної, регулюючої, стимулюючої, інформаційної функції, значення та змістове наповнення якого трансформуються під впливом зміни сучасних соціально-економічних реалій [4, с. 15, с. 18].

У той же час, у положеннях чинного податкового законодавства визначення поняття «система оподаткування» є відсутнім, однак аналіз положень ст. 291 Податкового кодексу України дає змогу зробити висновок, що система оподаткування є певним механізмом справляння загальнодержавних та місцевих податків і зборів та інших обов'язкових платежів [7].

Необхідно акцентувати увагу на твердженні О.Р. Баріна, який слушно зауважує, що поняття «податкова система» та «система оподаткування» не є тотожними. Відповідно, податкова система являє собою сукупність податків, зборів, інших платежів, яких законодавчо закріплено у конкретній державі, а система

оподаткування є сукупністю принципів, форм і методів встановлення податків, зборів та інших платежів, їх зміни або скасування, особливостей сплати, контролю та відповідальності за порушення податкового законодавства [4, с. 15–18].

Видається, для цілей дослідження необхідним є звернення уваги на поняття «сфера оподаткування», зміст якого розкривається через положення ст. 4.1 Податкового кодексу України. Так, загалом, сфера оподаткування є сферою життя суспільства, якої пов'язано зі сплатою зборів, податків та інших обов'язкових платежів до державного та місцевих бюджетів.

Що стосується адміністративно-правового регулювання сфери оподаткування, то слід передусім вказати, що загальноприйнятим є його трактування як різновиду соціального регулювання, який полягає в упорядкуванні суспільних відносин за допомогою норм права. За визначенням О.В. Дьяченка, адміністративно-правове регулювання – це механізм імперативно-нормативного упорядкування та організації діяльності суб'єктів та об'єктів управління і формування сталого порядку функціонування [2, с. 158]. У той же час, авторами колективної монографії «Адміністративне право України в сучасних умовах (виклики початку XXI століття)» за загальною редакцією В.В. Галунька, адміністративно-правове регулювання визначено як цілеспрямований вплив норм адміністративного права на суспільні відносини за допомогою адміністративно-правових заходів з метою забезпечення прав, свобод і публічних законних інтересів фізичних та юридичних осіб, нормального функціонування громадянського суспільства та держави [1, с. 89]. Натомість І.Б. Тацішин стверджує, що адміністративно-правове регулювання є цілеспрямованим, організуючим і регулятивним впливом держави через систему органів та посадових осіб на процеси, які відбуваються в суспільстві [10, с. 39].

Отже, погляди науковців стосовно змісту поняття «адміністративно-правове регулювання» різняться. Видається, адміністративно-правове регулювання є виразом впливу норм адміністративного права на суспільні відносини з метою забезпе-

чення публічного інтересу. Специфікуючи сказане поняття до предмету нашого дослідження, приходимо до висновку, що адміністративно-правове регулювання у сфері оподаткування є цілеспрямованим впливом норм адміністративного та фінансового права на суспільні відносини у сфері оподаткування, зміст якого полягає у забезпеченні своєчасності сплати коштів у формі податків та інших загальнообов'язкових платежів до бюджетів та інших централізованих фондів з метою забезпечення публічного інтересу та сталого порядку функціонування громадянського суспільства та держави [12, с. 52].

Разом із тим, так як в залежності від суспільних відносин, що є об'єктом впливу адміністративно-правових норм, різняться зміст останніх, відповідно, до специфічних ознак адміністративно-правового регулювання сфери оподаткування можна віднести такі: а) відображає вплив держави на суспільні відносини, які виникають під час справляння податків, зборів та інших обов'язкових платежів; б) здійснюється за допомогою спеціальних адміністративно-правових засобів (форм), сукупність яких складає механізм адміністративно-правового регулювання сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів; в) його спрямовано на упорядкування публічно-владних відносин у сфері оподаткування через: застосування конкретно визначених процедур сплати податків; використання конкретних інструментів публічного адміністрування; встановлення відповідальності за порушення норм податкового законодавства; г) наслідком упорядкування є встановлення прав та обов'язків учасників податкових правовідносин.

Показово, що адміністративно-правове регулювання у сфері оподаткування реалізується шляхом особливого механізму, якого сформовано з сукупності елементів, що забезпечують якісну правову регламентацію податкових правовідносин. Між тим, у залежності від мети наукових досліджень різняться змістовне наповнення механізму адміністративно-правового регулювання. Відтак, до структурних елементів механізму адміністративно-правового регулювання можна відносити: 1) норми

адміністративного права; 2) адміністративно-правові відносини; 3) акти тлумачення норм адміністративного права; 4) акти реалізації адміністративно-правових норм та відносин [5, с. 14]. Доволі часто в юридичній та спеціальній літературі можна зустріти твердження про те, що складові механізму адміністративно-правового регулювання необхідно поділяти на органічні й функціональні. При цьому, до органічних складових відносять норми права, акти реалізації норм права та обов'язків, а також правові відносини. Група ж функціональних складових передбачає юридичні факти (склади), правову свідомість і правову культуру, законність, акти тлумачення норм права, а також акти застосування норм права [9, с. 65].

Водночас О.І. Баїк вказує, що до складу механізму правового регулювання податкової сфери слід віднести елементи, які взаємодоповнюють одне одного, взаємодіють між собою та становлять основу понятійно-категоріального апарату податкового права. Серед них: 1) податкові правовідносини, яким є властивою певна однорідність їх виникнення, зміни чи припинення, а також юридичне закріплення правового статусу суб'єктів цих правовідносин; 2) податково-правові норми, яких спрямовано на регламентацію податкових правовідносин; 3) відповідальність за порушення правових норм, якої закріплено у податковому законодавстві [3, с. 6]. Досить цікавою є думка І.В. Яська, яким вказані елементи іменовано основними засобами правового регулювання інформаційного забезпечення адміністрування податків [14, с. 66].

Вказане дозволяє зважено сприйняти той факт, що зміст механізму адміністративно-правового регулювання сфери оподаткування доцільно відобразити шляхом виокремлення основних та факультативних елементів. До основних віднесемо: а) норми податкового права, якими регламентовано суспільні відносини, що виникають, змінюються та припиняються у вказаній сфері; б) акти реалізації податково-правових норм. До факультативних елементів віднесемо акти тлумачення норм права, законність, правову свідомість, правову культуру.

І в цьому аспекті необхідно зазначити, що основним елементом та інструментом механізму адміністративно-правового регулювання сфери оподаткування є норма податкового права – загальнообов'язкове формально визначене правило поведінки у суспільних відносинах, які виникають під час справляння податків, зборів та інших загальнообов'язкових платежів. Як констатує О.І. Баїк, норма податкового права – це системне утворення загальнообов'язкових правил (приписів) поведінки суб'єктів податкових відносин, що діють у межах дозволених державою, з метою забезпечення і реалізації прав та законних інтересів у податковій сфері [3, с. 11].

Аналіз сталих наукових доробок дозволяє стверджувати, що специфіка податкових норм полягає у такому:

1) регулюють суспільні відносини, яких пов'язано з порядком встановлення, зміни або скасування обов'язкових платежів та порядком їх адміністрування;

2) регламентують права та обов'язки учасників податкових правовідносин та встановлюють відповідальність за порушення податкового законодавства;

3) мають імперативний характер (порядок обчислення і сплати обов'язкових платежів визначаються винятково державою), але з елементами диспозитивності, що характерно для відстрочення або укладання адміністративних договорів);

4) юридичну відповідальність за порушення норм несуть як фізичні, так і юридичні особи (тобто як платники податків, так і органи державної податкової служби);

5) містяться в нормативно-правових актах різної юридичної сили та галузевої приналежності.

Разом із тим, науковці акцентують увагу на тому, що податково-правові норми можливо класифікувати на підставі відмінних критеріїв: а) за змістом шляхом виокремлення матеріальних та процедурних; б) за часом дії шляхом виокремлення постійних, тимчасових та разових; в) за ступенем загальності шляхом виокремлення загальнодержавних, місцевих та локальних тощо. Разом із тим, залежно від особливостей впливу виділяють такі види

податково-правових норм: 1) зобов'язуючі (наприклад, норми, що встановлюють обов'язок із подання податкових декларацій, звітів); 2) забороняючі (наприклад, заборона вносити зміни в принципові елементи податкового механізму без відповідних змін у бюджетному законодавстві); 3) уповноважуючі (дозвільні) (наприклад, право органів місцевого самоврядування встановлювати та регулювати механізми місцевих податків і зборів) [11, с. 107].

Між тим, вагомою видається градація податкових норм залежно від джерел, в яких їх закріплено [3, с. 6]:

1) за загальнообов'язковістю у нормативно-правових актах, які регулюють податкові правовідносини, їх поділяють на: а) загальні (податкові норми, що регулюють податкові правовідносини і становлять переважну більшість усіх норм податкового права України); б) спеціальні (податкові норми, які регулюють окремі податкові правовідносини);

2) за суб'єктом видання: податкові норми, що містяться в нормативно-правових актах органів законодавчої влади; податкові норми, що містяться в актах Президента України; податкові норми, що містяться в нормативно-правових актах органів виконавчої влади; податкові норми, що містяться в актах органів місцевого самоврядування тощо;

3) за юридичною силою: податкові норми, що містяться в законах та податкові норми, що містяться в підзаконних нормативно-правових актах.

Ще одним елементом механізму адміністративно-правового регулювання сфери оподаткування є податкові правовідносини – різновид суспільних відносин, що виникають, змінюються та припиняються під час справляння загальнодержавних і місцевих податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

У контексті наведеного слід вказати, що досить повне визначення поняття «податкові правовідносини» надано І.В. Яськом, який обґрунтовує позицію, що податкові правовідносини – це сукупність правових відносин по: встановленню, введенню податків і зборів; виконанню відповідними особами своїх податкових обов'язків щодо обчислення та сплати податків або збо-

рів; податкового контролю; щодо захисту прав і законних інтересів учасників податкових правовідносин (платників податків, податкових органів, держави та ін.), тобто що виникають в процесі оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб, а так само в процесі податкових спорів; по притягненню до відповідальності за вчинення правопорушень у сфері оподаткування [14, с. 21].

І в цьому аспекті необхідно вказати, що податкові правовідносини виникають, змінюються, припиняються та реалізуються на підставі певного комплексу різних за змістом взаємозалежних юридичних явищ. Підставами для трансформації податкових правовідносин є: 1) нормативні акти, що встановлюють податкові норми та здійснюють правову регламентацію сфери оподаткування; 2) правосуб'єктність особи, що характеризує здатність до участі у податкових правовідносинах (досягнення віку, стан психічного здоров'я); 3) юридичні факти – дії та події, що сприяють виникненню, зміні та припиненню податкових правовідносин [6, с. 18–19].

Окремою складовою механізму адміністративно-правового регулювання сфери оподаткування є акти реалізації податково-правових норм, що можуть передбачати два способи поведінки платника податків – активний (вчинення певних дій) або пасивний (утримання від них). Слід вказати, що акти реалізації податково-правових норм корелюють із правовими формами адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування, що у контексті стану розвитку національного законодавства іменовано «інструментами публічного адміністрування». При цьому, у науковій літературі існує твердження, що до реалізації податково-правових норм слід відносити: видання правових актів нормативного та індивідуального характеру; застосування норм права (видання ненормативних актів публічного адміністрування, актів застосування норм права); здійснення реєстраційних та інших юридично значущих дій [8, с. 123–124]. Сказане дозволяє говорити про те, що до актів реалізації податково-правових норм слід відносити: нормативно-правові акти, індивідуальні (адміністративні) акти

та адміністративні договори. Відмітимо, що прикладом нормативно-правових актів у сфері оподаткування є накази ДФС України; адміністративних актів – результат оскарження платником податків рішення, прийнятого контролюючим органом; адміністративного договору – договір про відстрочення податкового зобов'язання.

Висновок. Підсумовуючи викладене, можна зробити висновок, що сфера оподаткування є специфічним об'єктом адміністративно-правового регулювання та складною підсистемою публічного адміністрування. Разом із тим, адміністративно-правове регулювання сфери оподаткування є цілеспрямованим впливом норм адміністративного права на суспільні відносини у сфері оподаткування, зміст якого полягає у забезпеченні своєчасності сплати коштів у формі податків та інших загальнообов'язкових платежів до бюджетів та інших централізованих фондів з метою забезпечення публічного інтересу та сталого порядку функціонування громадянського суспільства та держави.

Говорячи ж про зміст механізму адміністративно-правового регулювання сфери оподаткування, слід вказати, що він характеризується виокремленням основних та факультативних елементів. До основних належать: а) норми податкового права, якими регламентовано суспільні відносини, що виникають, змінюються та припиняються у вказаній сфері; б) акти реалізації податково-правових норм. До факультативних же елементів відносяться: акти тлумачення норм права, законність, правова свідомість, правова культура.

Список використаної літератури:

1. Адміністративне право України в сучасних умовах (виклики початку XXI століття): монографія / [В.В. Галунько, В.І. Олефір, М.П. Пихтін, О.О. Онищук, Ю.В. Гридасов, М.М. Новіков, У.О. Палієнко, І.А. Дьомін, О.М. Єщук; за заг. ред. В.В. Галунька]. Херсон : Херсонська міська друкарня, 2010. 376 с.
2. Адміністративне право України: підручник / [Ю.П. Битяк, В.М. Гаращук, О.В. Дьяченко та ін.; за ред. Ю.П. Битяка]. Київ : Юрінком Інтер, 2005. 544 с.
3. Баїк О.І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України : авто-

- реф. дис.... д-ра юрид. наук. Львів, 2019. 41 с.
4. Барін О.Р. Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2018. 23 с.
 5. Голосніченко І.П. Адміністративне право України: основні поняття : навчальний посібник. Київ : ГАН, 2005. 232 с.
 6. Податкове право: навч. посібник / За ред проф. М.П. Кучерявенка. Київ, 2003. 342 с.
 7. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
 8. Сімонова І.П. Форми адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2016. № 2. С. 122–125.
 9. Стеценко С.Г. Адміністративне право України. Навчальний посібник. Київ: Атіка, 2007. 624 с.
 10. Тацішин І.Б. Адміністративно-правове забезпечення інформаційних відносин в галузі реклами: дис. ... кан. юрид. наук. Львів, 2009. 198 с.
 11. Теремецький В.І. Механізм адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування: сутність та особливості. *Право та державне управління*. 2012. № 1. С. 104–108.
 12. Теремецький В.І. Поняття адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування. *Держава та регіони. Серія «Право»*. 2012. № 1. С. 50–54.
 13. Чорна А.М. Сутність та значення адміністративно-правового забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування. *Visegard journal on human rights*. 2017. № 1. С. 128–133.
 14. Ясько І.В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2018. 196 с.

Ianushevych Ia. The field of taxation as a matter of administrative and legal regulation

The article investigates the essence of taxation domain as an object of administrative and legal regulation. It has been established that taxation system development depends, on the one hand, on considering of international standards, and on the other hand, on the state of public relations. It was found that there is no normative consolidation of the 'taxation system' concept, in connection with which its content should be disclosed in Art. 291 of the Tax Code of Ukraine.

It has been determined that administrative and legal regulation in the field of taxation is aimed at ensuring that payments in the form of taxes and other mandatory payments to the budgets and other centralized funds are made timely in order to enforce the rights, freedoms and legitimate interests of individuals and legal entities, as well as stable functioning of the civil society and the state.

It has been established that the features of administrative and legal regulation in the field of taxation are as follows: a) are a consequence of the impact of the state on public relations arising during the collection of taxes, fees and other compulsory payments; b) is implemented with the help of special administrative and legal means (forms), the set of which constitutes a mechanism of administrative and legal regulation in the field of taxation; c) is carried out in order to adjust public tax relations clearly defining the procedure for paying taxes.

The structure of administrative and legal regulation mechanism in the field of taxation is described including: a) rules of tax law regulating public relations, which are connected with collection of national and local taxes, fees and other mandatory payments; b) tax relations as a kind of social relations arising, changing and terminating during the collection of national and local taxes, fees and other mandatory payments; c) acts of tax and legal norms realization. It has been noted that the content of administrative and legal regulation in the field of taxation must comply with the principle of taxpayers' equality before the law and the tax authority.

Emphasis has been placed on the fact that the acts of tax and legal norms realization are at the same time legal forms of administrative and legal regulation in the field of taxation (individual (administrative) acts, administrative agreements).

Key words: *taxation system, administrative and legal regulation, tax legal relations, field of taxation, public administration tools.*