

**ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ ТА НАУКИ УКРАЇНИ**

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ГИЧКА ЮРІЙ МИКОЛАЙОВИЧ

УДК 342.9

ДИСЕРТАЦІЯ

**ВІДНОСИНИ МІЖ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ ТА СУБ'ЄКТАМИ
ПУБЛІЧНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ЯК ОБ'ЄКТ
АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ**

Подається на здобуття наукового ступеня **доктора філософії**

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ Ю. М. Гичка

Науковий керівник – **Губанова Тамара Олексіївна**,
доктор юридичних наук, професор,
заслужений юрист України

АНОТАЦІЯ

Гичка Ю.М. Відносини між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування як об'єкт адміністративно-правового регулювання. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття освітньо-наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право». Запорізький національний університет, Запоріжжя, 2023.

У дисертації здійснено комплексне системне дослідження правовідносин, що виникають між платниками податків та органами публічного адміністрування в галузі оподаткування та їх адміністративно-правове регулювання.

Визначено, що публічне адміністрування є оновленою формою державного управління, що характеризується як вольовий, владний, заснований на законі та здійснюваний для організації виконання закону вплив держави в особі її органів та посадових осіб, а часом і в особі інших, недержавних суб'єктів (публічних адміністрацій) на суспільні відносини з метою приведення їх у впорядкований стан, за якого кожний учасник суспільних відносин, врегульованих нормами права, реалізуючи власні права і свободи, не завдає шкоди правам і свободам інших учасників і не створює загрози завдання такої шкоди. Держава через публічне адміністрування також усуває перешкоди на шляху виконання учасниками правовідносин їх юридичних обов'язків та здійснює організаційно-правове забезпечення виконання обов'язків учасниками правовідносин.

Публічне адміністрування є необхідним, об'єктивно-зумовленим видом державно-владної діяльності, оскільки його виконавчо-розпорядчий, правозастосовчий характер забезпечує практичну реалізацію статичних приписів норм права в практиці динаміки конкретних правовідносин. Встановлено, що адміністрування податків є управлінською діяльністю органів державної виконавчої влади, які уповноважені реалізовувати

державну політику в галузі оподаткування, що пов'язана з організацією процесу оподаткування, ґрунтується на законі та спрямовується на організацію виконання закону з питань оподаткування. Воно є нормативно регламентованою організаційно-розпорядчою діяльністю спеціально уповноважених органів публічної влади у сфері управління процесами оподаткування з метою забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин. Стверджується, що адміністрування податків має всі риси публічного адміністрування і є галузевим напрямком публічного адміністрування в сфері оподаткування.

Доводиться, що основне призначення адміністрування податків - створити передбачені нормами чинного податкового законодавства умови для належного виконання платниками податкового обов'язку з одночасним поєднанням забезпечення реалізації публічного інтересу із утвердженням і забезпеченням прав і свобод людини.

Визначено, що владні відносини із встановлення, введення та стягнення податків та зборів, а також відносини, що виникають у процесі податкового контролю та притягнення осіб до штрафної (фінансової) відповідальності за здійснення податкового правопорушення, потребують відповідного одностороннього владного нормативно-визначеного впливу із перевагою імперативних елементів. На противагу - відносини із забезпечення виконання платниками податкового обов'язку, через їх переважно публічно-сервісну сутність, враховуючи властиві адмініструванню податків загальні ознаки публічного адміністрування з його людиноорієнтовними і державно-службовими засадами, - мають більший ступінь регулятивної ефективності за умови побудови рівнопартнерських засад у відносинах платників із органами адміністрування податків.

Підтримується позиція, що правовідносини виникають не з приводу суми грошових коштів у вигляді податку або збору, а з приводу тих дій, які мають вчинити обидві сторони правовідношення, щоб податковий обов'язок було виконано належним чином, а суми грошових коштів, які повинні

надійти за визначеною чинним законодавством адресою, були отримані бюджетом відповідного рівня.

Обґрунтовано “поведінковий” підхід до розуміння об’єкта податкових правовідносин - встановлення, введення та стягнення, контроль, притягнення до відповідальності - це поведінка “владного” учасника податкових правовідносин; належне виконання податкового обов’язку та можливе оскарження рішень та дій владного учасника - це поведінка “підвладної” сторони податкових правовідносин. Обидві сторони податкових правовідносин рівною мірою є управленими та зобов’язаними один відносно одного, тому що участю в податкових правовідносинах реалізують спільний публічний інтерес і переслідують спільну мету - наповнення державного та місцевих бюджетів відповідними прибутками з метою подальшого фінансування видатків на здійснення соціально-корисної діяльності держави.

Доводиться, що діяльність публічно-адміністративного, виконавчо-розпорядчого характеру органів та посадових осіб податкового адміністрування, яка спрямовується на створення нормативних і організаційних умов для належного виконання платниками дій щодо обчислення і сплати податку - це справляння податків. До її складу не включаються відносини із встановлення податків, їх зміни і скасування - це суверенне право держави реалізується законодавчим органом.

У більшості відносин, що виникають між платниками податків та інших платежів фіскального характеру і відповідними органами адміністрування податків останні реалізують свою компетенцію як органи управління, праоохорони і правозабезпечення (як публічні адміністрації із відповідними публічними зобов’язаннями) і в цій частині підпадають під регулятивний вплив норм адміністративного права, а забезпечити динаміку організаційно-владної складової правовідносин, пов’язаних із справлянням та стягненням податків покликаний механізм адміністративно-правового регулювання - норми адміністративного права, акти правозастосування, адміністративні правовідносини, адміністративна відповідальність.

Органи публічного адміністрування, уповноважені реалізовувати державну політику в сфері оподаткування, через участь у відносинах з приводу оподаткування, реалізують виключно публічний інтерес - забезпечення реалізації державної політики в галузі оподаткування і формування дохідної частини державного та місцевих бюджетів і відповідають всім характеристикам колективних суб'єктів права. Інтерес, який реалізується платниками податків у випадку їх прямої або опосередкованої (через представників) участі в податкових правовідносинах є дуалістичним: з одного боку, їх діяльність із обчислення та сплати податку прямо спрямована на утворення централізованих грошових коштів для фінансування в подальшому публічних видатків - інтерес в цій діяльності має і держава, і суспільство, і територіальні громади (коли йдеться про місцеві податки, їх встановлення, обчислення та сплату) і кінцевий споживач публічного адміністрування, законодавчої діяльності, правосуддя, правоохорони тощо, тобто кожна особа в межах кордонів держави, чії права і свободи забезпечуються до реалізації, захищаються і охороняються державою, відновлюються в разі порушення. Приватний інтерес в податкових правовідносинах - полягає в забезпеченості з боку держави можливості безперешкодного виконання податкового обов'язку і в легалізації за рахунок цього тих матеріальних благ, які, будучи предметом оподаткування народжують певний правовий зв'язок з платником, трансформуються в об'єкт оподаткування, з наявністю якого у платника держава пов'язує виникнення податкового обов'язку. Приватний інтерес в відносинах платника податків з органами, що здійснюють їх адміністрування, полягає в можливості отримання та "очікуванні" належних зустрічних, кореспондуючих його обов'язку із обчислення і сплати податку, юридично-значущих організаційно-правових дій з боку органів адміністрування, за рахунок яких забезпечується безперешкодне виконання податкового обов'язку. Втім, оскільки такі очікування стосуються не одного, конкретно-визначеного платника, а в сукупності всієї "зобов'язаної" сторони

податкових правовідносин, то такий приватний інтерес, першочергово належачи поодинокі кожному, в подальшому трансформувались на загаль, набуває ознак публічності, зокрема суб'єктивного публічного права.

Роль органів податкового адміністрування в податкових правовідносинах полягає в забезпеченні через механізм правозастосування функціонування податкової системи держави, організаційно-правовому забезпеченні виконання податкового обов'язку платника податку із можливістю застосування заходів державного примусу з боку контролюючих органів, а також у створенні належних організаційних умов реалізації платниками податків їх суб'єктивних прав. Комплекс правообов'язків публічної адміністрації, як елемента її правового статусу, відбивають поняття “компетенція” та “повноваження”, якими оперує законодавство. Компетенція - закріплена в нормативних актах сукупність взаємозалежних та взаємообумовлюючих функціональних інструментів, необхідних для реалізації публічною адміністрацією свого призначення в правовідносинах. Умова залишається незмінною - незважаючи на те, право це, чи обов'язок, певна дія управлінського характеру має бути виконана у будь-якому випадку, тому що сукупність таких дій - це реалізація функцій та завдань держави управлінського характеру у визначеній сфері суспільних відносин.

До структури податково-правового статусу органу адміністрування податків варто включити лише мету і компетенцію, яку змістовно наповнюють предмети відання, як юридично визначені сфери та об'єкти впливу, а також владні повноваження, як гарантована законом міра прийняття рішень та реалізації дій.

В сфері оподаткування варто використовувати об'єктивно сталу категорію “суб'єктивне публічне право”, яке являє собою гарантовану законом міру можливої (дозволеної) поведінки особи, яка реалізується в межах конкретних правовідносин, з метою реалізації законних інтересів та забезпечена відповідними обов'язками інших суб'єктів та гарантіями держави. В цьому випадку законний інтерес через публічне зобов'язування

владного суб'єкта трансформується в суб'єктивне публічне право, що включає до свого складу право суб'єкта на власні дії, управління вимагати відповідної поведінки від зобов'язаних суб'єктів, право на отримання публічних послуг, право на охорону, захист та відновлення прав і свобод.

Ключові слова: адміністративні послуги, адміністративні процедури, адміністративно-правове регулювання, адміністрування податків, відносини між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування, інструменти публічного адміністрування, компетенція, концепція людиноцентризму, механізм адміністративно-правового регулювання, об'єкт адміністративно-правового регулювання, платники податків, податкове регулювання, податок, правовий статус суб'єктів, публічна адміністрація, публічне адміністрування, публічні послуги, справляння податків, стягнення податків, суб'єкти публічного адміністрування.

ABSTRACT

Hychka Yu.M. Relations between taxpayers and subjects of public administration as an object of administrative and legal regulation. – Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

The dissertation on competition of a scientific degree of the doctor of philosophy on a specialty 081 “Law”. – Zaporizhzhia National University, Zaporizhzhia, 2023.

In the dissertation, a comprehensive systematic study of legal relations arising between taxpayers and public administration bodies in the field of taxation and their administrative and legal regulation is carried out.

It was determined that public administration is an updated form of state management, characterized as strong-willed, powerful, based on the law and carried out to organize the implementation of the law, the influence of the state in the person of its bodies and officials, and sometimes also in the person of other, non-state subjects (public administrations) on social relations with the aim of

bringing them to an orderly state, under which each participant of social relations regulated by legal norms, exercising his own rights and freedoms, does not harm the rights and freedoms of other participants and does not create a threat of causing such harm. Through public administration, the state also removes obstacles to the performance of legal obligations by participants in legal relations and provides organizational and legal support for the performance of obligations by participants in legal relations.

Public administration is a necessary, objectively determined type of state-authority activity, since its executive-administrative, law-enforcing character ensures the practical implementation of static prescriptions of legal norms in the practice of the dynamics of specific legal relations.

It has been established that tax administration is a managerial activity of state executive bodies, which are authorized to implement state policy in the field of taxation, which is related to the organization of the taxation process, is based on the law and is directed to the organization of the implementation of the law on taxation. It is a normatively regulated organizational and administrative activity of specially authorized public authorities in the field of management of taxation processes with the aim of ensuring compliance with the requirements of tax legislation by participants in tax relations. It is claimed that tax administration has all the features of public administration and is a branch of public administration in the field of taxation.

It is proven that the main purpose of tax administration is to create the conditions provided for by the norms of the current tax legislation for the proper fulfillment of tax obligations by taxpayers with a simultaneous combination of ensuring the realization of the public interest with the affirmation and provision of human rights and freedoms.

It was determined that the power relations for the establishment, introduction and collection of taxes and fees, as well as the relations arising in the process of tax control and bringing persons to penal (financial) responsibility for committing a tax offense, require a corresponding unilateral power normative-

determined influence with the advantage of imperative elements. On the other hand, relations with ensuring the fulfillment of tax obligations by taxpayers, due to their predominantly public-service essence, taking into account the general characteristics of public administration inherent in tax administration with its people-oriented and public service principles, have a greater degree of regulatory effectiveness, provided that equal partnership principles are built in relations of payers with tax administration bodies.

The position is supported that the legal relationship arises not because of the amount of money in the form of a tax or fee, but because of the actions that both parties to the legal relationship must take in order for the tax obligation to be properly fulfilled, and the amount of money that must come for address determined by current legislation, were received by the budget of the corresponding level.

A well-founded «behavioral» approach to understanding the object of tax relations - establishment, introduction and collection, control, prosecution - is the behavior of a «powerful» participant in tax relations; proper fulfillment of the tax obligation and possible appeal of the decisions and actions of the powerful participant is the behavior of the «subordinate» side of tax relations. Both sides of the tax legal relationship are equally managed and obligated to each other, because by participating in the tax legal relationship, they realize a common public interest and pursue a common goal - filling the state and local budgets with appropriate profits for the purpose of further financing expenses for the implementation of socially beneficial activities of the state .

It is proven that the activity of public-administrative, executive-administrative nature of tax administration bodies and officials, which is aimed at creating normative and organizational conditions for the proper performance by payers of actions related to the calculation and payment of tax, is tax administration. It does not include relations with the establishment of taxes, their changes and cancellation - this sovereign right of the state is implemented by the legislative body.

In most of the relations that arise between taxpayers and other payments of a fiscal nature and the relevant bodies of tax administration, the latter exercise their competence as bodies of management, law enforcement and law enforcement (as public administrations with corresponding public obligations) and in this part are subject to the regulatory influence of norms administrative law, and to ensure the dynamics of the organizational and power component of legal relations related to the administration and collection of taxes, the mechanism of administrative and legal regulation is called - norms of administrative law, acts of law enforcement, administrative legal relations, administrative responsibility.

Public administration bodies authorized to implement state policy in the field of taxation, through participation in relations regarding taxation, realize exclusively public interest - ensuring the implementation of state policy in the field of taxation and the formation of the revenue part of state and local budgets and meet all the characteristics of collective legal subjects. The interest realized by taxpayers in the case of their direct or indirect (through representatives) participation in tax legal relations is dualistic: on the one hand, their activity in calculating and paying tax is directly aimed at the formation of centralized funds for the financing of public expenditures in the future - the interest in this activity has both the state, society, and territorial communities (when it comes to local taxes, their establishment, calculation and payment) and the final consumer of public administration, legislative activity, justice, law enforcement, etc., i.e. every person within the borders of the state, whose rights and freedoms are ensured for implementation, protected and protected by the state, restored in case of violation. Private interest in tax legal relations - consists in the provision by the state of the possibility of unhindered fulfillment of the tax obligation and in the legalization due to this of those material goods, which, being the subject of taxation, give rise to a certain legal relationship with the payer, are transformed into an object of taxation, with the presence of which the payer has the state links the emergence of a tax liability. The taxpayer's private interest in relations with the bodies that carry out their administration consists in the possibility of receiving and «expecting»

appropriate countermeasures, corresponding to his obligation to calculate and pay tax, legally significant organizational and legal actions on the part of the administration bodies, at the expense of which ensure unimpeded fulfillment of the tax obligation. However, since such expectations do not apply to one, specifically defined payer, but to the totality of the entire «obliged» side of the tax legal relationship, then such a private interest, primarily belonging to each person individually, later transformed into a general one, acquires signs of publicity, in particular sub- objective public law. The role of tax administration bodies in tax legal relations is to ensure, through the law enforcement mechanism, the functioning of the state's tax system, organizational and legal enforcement of the tax payer's tax obligations with the possibility of applying state coercion measures by the controlling authorities, as well as to create appropriate organizational conditions for implementation by tax payers their subjective rights.

The complex of legal obligations of the public administration, as an element of its legal status, reflects the concepts of «competence» and «powers» which are used by the legislation. Competence is a set of interdependent and mutually determining functional tools, fixed in regulatory acts, necessary for public administration to realize its purpose in legal relations. The condition remains unchanged - regardless of whether it is a right or an obligation, a certain administrative action must be performed in any case, because the set of such actions is the implementation of the functions and tasks of the state of an administrative nature in a certain sphere of social relations.

The structure of the tax-legal status of the tax administration body should include only the purpose and competence, which are meaningfully filled by subjects of knowledge, as legally defined spheres and objects of influence, as well as authority, as a measure of decision-making and implementation of actions guaranteed by law.

In the field of taxation, it is worth using the objectively stable category «subjective public law», which is a legally guaranteed measure of the possible (permitted) behavior of a person, which is implemented within the limits of

specific legal relations, with the aim of realizing legitimate interests and is provided with the corresponding obligations of others subjects and state guarantees. In this case, the legal interest due to the public obligation of a powerful subject is transformed into a subjective public right, which includes the subject's right to his own actions, management to demand appropriate behavior from obliged subjects, the right to receive public services, the right to protection, protection and restoration of rights and freedoms.

Key words: administrative procedures, administrative services, administrative-legal regulation, competence, legal status of subjects, mechanism of administrative-legal regulation, object of administrative-legal regulation, public administration, public administration, public services, relations between taxpayers and subjects of public administration, subjects of public administration, tax administration, tax administration, tax collection, tax regulation, tax, taxpayers, the concept of human-centeredness, tools of public administration.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Гичка Ю.М. Вплив категорії «інтерес» на податкове і адміністративно-правове регулювання відносин із обчислення, сплати та справляння податків. *Baltic Journal of Legal and Social Sciences*. 2022. № 1. С. 15–22. DOI: <https://doi.org/10.30525/2592-8813-2022-1-2>.

2. Гичка Ю.М. Адміністративно-правова оцінка можливості застосування переваг публічного адміністрування до податкових правовідносин. *Право та державне управління*. 2022. № 4. С. 64–71. DOI: <https://doi.org/10.32840/pdu.2022.4.9>.

3. Гичка Ю.М. Адміністративно-правова складова владних повноважень контролюючих органів в податковому зобов'язанні. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2022. № 5. С. 86–90. DOI: <https://doi.org/10.32782/39221358>.

4. Гичка Ю.М. Адміністративно-правовий погляд на участь державних органів в податкових правовідносинах. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2022. № 4. С. 53–58. DOI: <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2022.4.10>.

5. Гичка Ю.М. Публічне адміністрування та адміністрування податків і зборів в контексті концепції «людиноцентризму»: адміністративно-правова доктринальна оцінка і співвідношення понять. *Актуальні питання та проблеми правового регулювання суспільних відносин* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Дніпро, 4–5 березня 2022 р. Дніпро: ГО «Правовий світ», 2022. С. 29–36.

6. Гичка Ю.М. Щодо можливості побудови правовідносин із обчислення та сплати податків на засадах рівності їх учасників: адміністративно-правові аспекти. *Сутність та значення впливу законодавства на розвиток суспільних відносин* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції. м. Одеса, 11–12 березня 2022 р. Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2022. С. 7–11.

ЗМІСТ

ВСТУП	16
 РОЗДІЛ 1. ДЕМОКРАТИЗАЦІЯ ЗАСАД ВІДНОСИН МІЖ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ І СУБ'ЄКТАМИ ПУБЛІЧНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ.....	24
1.1 Адміністрування податків як галузевий напрямок публічного адміністрування: сутність і структура діяльності.....	24
1.2 Відносини між платниками податків і публічними адміністраціями: адміністративно-правова характеристика змісту і сутності.....	39
1.3 Роль адміністративно-правового регулювання у впорядкуванні відносин між платниками податків і публічними адміністраціями.....	56
Висновки до розділу 1.....	73
 РОЗДІЛ 2. ПОДАТКОВІ ПРАВОВІДНОСИНИ ЯК ДВОСТОРОННЄ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ.....	80
2.1 Правова сутність податку та її вплив на характер відносин між платником та суб'єктами публічного адміністрування.....	80
2.2 Відносини між платниками податків і суб'єктами публічного адміністрування як двостороннє податкове зобов'язання.....	97
2.3 Оновлений зміст класифікації податкових правовідносин з огляду на характер відносин між платниками податків і органами публічного адміністрування.....	114
Висновки до розділу 2.....	132
 РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО СТАТУСУ УЧАСНИКІВ ВІДНОСИН З ОБЧИСЛЕННЯ, СПЛАТИ, СПРАВЛЯННЯ ТА СТЯГНЕННЯ ПОДАТКІВ.....	139

	15
3.1 Сутність та призначення діяльності суб'єктів публічного адміністрування у податкових правовідносинах.....	139
3.2 Особливості правового статусу суб'єктів публічного адміністрування в податкових правовідносинах.....	155
3.3 Зміст та елементи правового статусу платника податків як суб'єкта податкових і адміністративно-правових відносин.....	169
Висновки до розділу 3.....	184
ВИСНОВКИ.....	191
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	199
ДОДАТОК.....	222

ВСТУП

Актуальність теми. Конституція України 1996 року, зробивши суттєвий крок-наближення до засад демократичної, правової, соціальної держави, започаткувала на вищому законодавчому рівні процес становлення нового типу взаємин між людиною і державою, в яких головним обов'язком держави є утвердження і забезпечення прав і свобод людини, а вони, своєю чергою, визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Характерною є відсутність в тексті як Основного закону, так і всіх, які прийняті на її основі та на її виконання, нормативно-правових актів, будь-яких вказівок на виключення з цієї загальної конституційної настанови. Це приводить до розуміння, що будь-яка діяльність держави, у всіх сферах, має орієнтуватися на цю основоположну засаду. Втім, нажаль, сфера оподаткування та відносин платників із органами, уповноваженими реалізовувати в ній державну політику та здійснювати адміністрування податків, все ще розглядається як така, де одна сторона правовідносин є виключно управленою, а інша - зобов'язаною. При цьому зобов'язаною є сторона платника.

При цьому, не береться в розрахунок така важлива складова діяльності держави як забезпечення, реалізація прав і свобод громадян в публічно-правовій сфері, що пов'язана із оподаткуванням. Ця група правовідносин за своєю суттю залишається адміністративно-правовою. І саме ця адміністративно-правова природа забезпечення, реалізації прав і свобод громадян в публічно-правовій сфері, що пов'язана із оподаткуванням, не береться до уваги у наукових працях представників податкового права. Втім, адміністративне право виступає важливим інструментом забезпечення реалізації прав і свобод людини та громадянина. До того ж ці права та свободи особи повинні визначати зміст і спрямованість діяльності держави, в тому числі, і податкових органів. Діяльність державної податкової служби України була розпочата у період становлення ринкових відносин в державі. На протязі досить стислого періоду було, по-перше, сформовано

централізовану ієрархічну систему підрозділів, які займалися справлянням податків, по-друге, наділено їх контрольними та репресивними повноваженнями по відношенню до добросовісних і недобросовісних платників податків. Поступово існуюча структура податкових органів та компетенційні засади їх функціонування вичерпали власний потенціал розвитку, власне як і відповідність своїй назві “контролюючі” органи та органи “стягнення”.

В умовах становлення нової системи державно-владного впливу на суспільні відносини - публічного адміністрування, годі й вести мову про переваги контролю та “репресій” в діяльності публічних адміністрацій - їх конституційним призначенням є створення таких умов, за яких кожному учаснику правовідносин державою гарантується можливість реалізовувати права і свободи у повний та вичерпний спосіб, а щодо юридичних обов’язків забезпечується безперешкодне їх виконання. Відповідно, перші кроки на шляху демократизації та соціалізації державно-владної діяльності в галузі оподаткування зроблені через впровадження інституту адміністрування податків. Але цей перший крок не здобув, нажаль, протягом тривалого часу свого існування належного розуміння і втілення в практику відповідно до стандартів публічного адміністрування. В ньому контроль та діяльність із стягнення податків все іще посідають переважне місце. Очікування полягають в іншому - розуміючи, що адміністрування податків - це галузевий напрямок публічного адміністрування із всіма, притаманними останньому характерними рисами, серед яких і людиноцентризм, і рівнопартнерські засади взаємодії в правовідносинах, і публічно-сервісне спрямування, вибудові підлягає новий тип взаємин держави і платників податків, де справляння податків буде посідати першочергове значення порівняно із контролем та стягненням. Будучи адміністративно-правовими, такими, що впливають із публічних зобов’язань, ці відносини відповідно становлять предмет впливу норм адміністративного права, що може належним чином сприяти налагодженню ефективного механізму співпраці платників податків

із органами, що уповноважені реалізовувати державну політику в галузі оподаткування та здійснювати податкове адміністрування.

У науковому просторі вітчизняної юридичної науки певним чином питання відносин на осі “людина-держава” і відповідно “платник податків - контролюючі органи” висвітлені в роботах В.Б.Аверянова, Ю.П.Битяка, О.О.Бандурки, О.О.Бригінець, П.Є.Бутко, Л.К. Воронової, Н.В. Воротіної, О.О. Головашевич, І.Б. Заверухи, Ю.О. Костенка, М.П. Кучерявенка, І.Є. Криницького, Р.С.Мельника, О.М. Мінаєвої, О.І.Миколенка, А.А. Нечай, А.М. Новицького, Н.Ю. Онищука, М.О. Перепелиці, В.І.Теремецького, В.М. Федосова, А.О. Храброва та ін. Разом з тим, не дивлячись на те, що наукові праці зазначених науковців є надійним підґрунтями дослідження відносин в публічному і податковому адмініструванні, проте в контексті становлення нового типу взаємин платників із публічними адміністраціями і адміністративно-правового забезпечення цього процесу, вони є досить дискусійними і такими, що потребують подальшого аналізу й удосконалення.

Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Напрямок дисертаційного дослідження обумовлений Концепцією створення електронного сервісу “Електронний кабінет платника податків”, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 5 грудня 2012 р. № 1007-р; Концепцією розвитку системи електронних послуг в Україні, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 16 листопада 2016 р. № 918-р; Стратегією реформування державного управління України на 2022-2025 роки, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 21 липня 2021 р. № 831-р.

Мета роботи. Метою дослідження є розкриття специфіки адміністративно-правового регулювання відносин платників податків з органами публічного адміністрування через аналіз публічно-сервісних повноважень податкових органів та характеристику адміністративно-правового статусу платника податку.

Досягнення зазначеної мети стимулює розв'язання таких **завдань дослідження:**

- охарактеризувати адміністрування податків як галузевий напрямок публічного адміністрування;
- розкрити змісту і сутності адміністративних правовідносин, що виникають між платниками податків і публічними адміністраціями;
- визначити роль адміністративно-правового регулювання у впорядкуванні відносин між платниками податків і публічними адміністраціями;
- розкрити правову сутність податку та визначити її вплив на характер відносин між платником та суб'єктами публічного адміністрування;
- охарактеризувати відносини між платниками податків і суб'єктами публічного адміністрування як двостороннє податкове зобов'язання;
- визначити зміст класифікації податкових правовідносин з огляду на характер відносин між платниками податків і органами публічного адміністрування;
- розкрити сутність та призначення діяльності суб'єктів публічного адміністрування у податкових правовідносинах;
- охарактеризувати особливості правового статусу суб'єктів публічного адміністрування в податкових правовідносинах;
- визначити зміст та елементи правового статусу платника податків як суб'єкта податкових і адміністративно-правових відносин.

Об'єктом дослідження виступають суспільні відносини, які виникають між платниками податків та органами публічного адміністрування і є об'єктом адміністративно-правового регулювання.

Предметом дослідження є адміністративно-правове забезпечення відносин, що виникають між платниками податків та органами публічного адміністрування.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є як загальнонаукові, так і спеціальні методи наукового пізнання. *Діалектичний*

метод (1.1, 3.2, 3.3) використаний для визначення сутності адміністративно-правового статусу платників податків, органів, уповноважених на здійснення адміністрування податків, дозволив поглибити понятійно-категоріальний апарат, зокрема визначити поняття “колективний суб’єкт права”, “суб’єктивне публічне право”, “компетенція органів податкового адміністрування”. *Системно-структурний метод* (3.1, 3.2, 3.3, 2.1) використаний для визначення структури податкових органів і визначення елементів структури адміністративно-правового статусу платників податків і діяльності органів, що здійснюють адміністрування податків. *Логіко-догматичний метод* (1.1, 1.3, 3.3) допоміг встановити відповідність правових приписів адміністративного і податкового права загальним законам і правилам формальної логіки. За допомогою *герменевтичного методу* (2.1, 2.2, 2.3) з’ясовано тлумачення нормативних положень щодо проблем реалізації адміністративно-правового статусу платників податків. *Методи аналізу та синтезу* (1.2, 1.3, 2.1, 2.2, 3.1) використані для з’ясування змісту понять, що є базовими для розкриття теми дисертації – “платник податку”, “публічно-сервісна діяльність податкових органів”, “адміністративно-правовий статус” і ін. *Методи індукції та дедукції* (3.1, 3.2) стали пізнавальною основою для з’ясування особливостей реалізації прав і обов’язків платників податків як індивідуальних суб’єктів адміністративного права, а *структурно-функціональний метод* (1.3, 3.3) - для визначення основних напрямків діяльності податкових органів в сучасних умовах державотворення. Використання *моделювання та прогнозування* (2.2, 2.3, 3.3) дозволило виявити ймовірні шляхи реформування податкових органів в Україні та шляхи вдосконалення національного законодавства щодо адміністративно-правового статусу платників податків.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що за своєю проблематикою і змістом дисертація є однією з перших в Україні праць, в якій розкрито основи адміністративно-правового забезпечення відносин платників податків з органами, що здійснюють адміністрування податків з

приводу справляння та стягнення податків. Особистий внесок дисертанта в наукове розроблення положень щодо відносин між платниками податків і публічними адміністраціями полягає в обґрунтуванні пропозицій та рекомендацій, що містять елементи наукової новизни й мають теоретичне та практичне застосування, зокрема:

вперше:

- адміністрування податків піддано аналізу з точки зору його співвідношення з державним управлінням, публічним адмініструванням, правозастосуванням і виконавчо-розпорядчою діяльністю;

- доведено можливість та необхідність застосування демократичних, публічно-сервісних переваг публічного адміністрування до діяльності із адміністрування податків та інших платежів фіскального характеру;

- встановлено можливість використання здобутків наукових розробок в теорії зобов'язань до податково-правових відносин і визначено їх двосторонньо-зобов'язальний характер;

- доведено існування в правовому статусі платника податків суб'єктивного публічного права;

- запропоновано виділяти окремою групою відносин в податковому праві - відносини із публічних зобов'язань;

удосконалено:

- поняття та зміст категорії “адміністрування податків” з огляду на перевагу “справляння” над “стягненням” податків та інших обов'язкових платежів фіскального характеру;

- розуміння регулятивних, охоронних податкових правовідносин, зміст відносин із справляння та стягнення податків;

- усвідомлення впливу публічно-правової природи податку на характер відносин між платниками податків та органами, що здійснюють податкове адміністрування;

– засади розуміння органів, що здійснюють податкове адміністрування, як колективних суб’єктів права з особливим правовим статусом;

дістали подальшого розвитку:

– поняття “адміністрування податків”, “справляння податків”, “податкове зобов’язання”, “податковий обов’язок”, “суб’єктивне публічне право”;

– ознаки адміністрування податків як галузевого напрямку публічного адміністрування;

– ознаки податкових правовідносин, як двосторонніх зобов’язань;

– розуміння публічно-сервісної ролі податкових органів у відносинах із справляння та стягнення податків;

– характеристика правового статусу платника податків, як управленої сторони податкових правовідносин.

Практичне значення дослідження. Результати дослідження можуть бути використані: у правотворчій діяльності (для вдосконалення положень національного адміністративного законодавства); у науково-дослідній роботі (для подальших наукових досліджень правового статусу платників податків і діяльності органів публічного адміністрування); у навчальному процесі (для викладання дисциплін “Податкове право”, “Адміністративне право” і ін.); у правозастосовній сфері (в діяльності органів публічної адміністрації, діяльність яких безпосередньо стосується платників податків).

Апробація результатів дисертації. Основні положення та висновки дисертаційної роботи були оприлюднені на 2 наукових конференціях, а саме: “Актуальні питання та проблеми правового регулювання суспільних відносин” (м. Дніпро, 2022 р.); “Сутність та значення впливу законодавства на розвиток суспільних відносин” (м. Одеса, 2022 р.).

Публікації. Основні положення та результати дисертації викладено у 4 наукових статтях, з яких 1 стаття опублікована в зарубіжному виданні та 3 статті – у періодичних виданнях України, що визнані як фахові з

юридичних дисциплін, а також у 2 тезах доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура дисертації. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, що включають дев'ять підрозділів, висновків (до кожного підрозділу і до дисертації загалом) та списку використаних джерел. Загальний обсяг дисертаційної роботи становить 223 сторінок (з них основного тексту – 183 сторінки). Список використаних джерел налічує 234 найменувань.

РОЗДІЛ 1.

ДЕМОКРАТИЗАЦІЯ ЗАСАД ВІДНОСИН МІЖ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ І СУБ'ЄКТАМИ ПУБЛІЧНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

1.1 Адміністрування податків як галузевий напрямок публічного адміністрування: сутність і структура діяльності

Як вбачається, податок за своєю сутністю є платежем певною мірою антогоністичним, адже передбачає вилучення частини власності платника в примусовому порядку на певні потреби, які, через його ж, податку, безоплатний характер, є уявними та не реальними в момент сплати податку - на взаєм платник, в момент сплати податку не отримує від держави ніяких зворотних зустрічних дій, не вправі вимагати їх вчинення, а держава не зобов'язана вчиняти за сплату податку зустрічних дій на користь платника. Втім обов'язок держави щодо забезпечення реалізації прав і свобод людини, їх охорона, захист та відновлення, виконання якого забезпечується в тому числі з джерел, сформованих за рахунок сплачених податків, є благом набагато вищого ґатунку, ніж миттєва вигода на момент сплати податку. Цей алгоритм, нажаль, через різні чинники не усвідомлюється переважною більшістю платників. До того ж варто розуміти, що стягнення податків відбувається не за правопорушення (в такому випадку це питання не поставало б загалом), а за його, платника, правомірну участь в правовідносинах іншої галузевої належності (трудові, цивільні, господарські, адміністративні тощо). Тому й виникає певне несприйняття податку як певного блага, невірне усвідомлення його призначення і, звичайно, небажання його обчислювати та сплачувати. Йдеться про відсутність в переважній більшості випадків добровільних засад обчислення та сплати податків і належного виконання тим самим податкового обв'язку.

Як з цього приводу зазначає М.В. Кармінська-Белоброва: "...небажання сплачувати податки є цілком природним, оскільки будь-який суб'єкт господарювання прагне захистити своє майно, в тому числі й від держави. І

це прагнення практично не залежить від ступеня законослухняності: негативні емоції виникають незалежно від волі і бажання” [83, с. 271].

Такий стан справ вимагає від держави, що монопольно здійснює діяльність із встановлення та стягнення податків, як одного із джерел формування фінансової основи для подальших витрат на публічні потреби, реалізації владного елемента і примусу, в тому числі, для налагодження дієвого механізму формування дохідної частини бюджетів за рахунок податків, зборів та інших платежів фіскального характеру.

Отже, без владної діяльності з боку держави, без примусового покладання на платника обов’язку обчислити та сплатити податок, належне функціонування механізмів оподаткування вбачається не можливим. Втім, зважаючи на роль та призначення податків в державі та суспільстві, на їх правову та економічну сутність, через демократизацію системи управління суспільними відносинами така владна діяльність має певні характерні ознаки та завдання, реалізація яких дозволяє, чи принаймні, повинна дозволити налагодити дієвий механізм співпраці платників із органами держави, як опікуються справлянням та стягненням податків, в питаннях обчислення, сплати та забезпечення надходження податків за визначеною законодавством адресою.

Останніми роками у вітчизняних доктринальних дослідженнях панує теза про переваги публічного адміністрування, як системи організуючого владного впливу на суспільні відносини над застарілою державно-управлінською концепцією. Згодом ці переваги будуть побіжно, з оглядом на предмет дослідження, розглянуті. Наскрізним зараз є питання, чи є об’єктивні підстави визнати діяльність із встановлення податків, їх справляння та стягнення, із забезпечення їх надходження за визначеною законодавством адресою, різновидом, чи ланцюгом в загальному процесі публічного адміністрування, і, виходячи з цього, застосувати всі переваги публічного адміністрування, як сучасної, прогресивної, демократичної та результативної системи організації владного впливу на суспільні відносини

до відносин між платниками податків і державними органами з приводу оподаткування і виконання податкового обов'язку.

Передусім, звернувшись до доктринальних напрацювань в питаннях визначення діяльності, яка стосується організації процедури обчислення та сплати податків, їх справляння та стягнення, зауважимо, що її, спираючись на різні обґрунтування (буде розглянуто нижче) визначають за допомогою щонайменше чотирьох дефініцій - “адміністрування податків”, “податкове адміністрування”, “податковий менеджмент” та “управління оподаткуванням”.

Незважаючи на законодавче закріплення поняття адміністрування податків в Податковому кодексі, як сукупності “... рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом”, в науковому середовищі не вщухає полеміка щодо його доктринального розуміння і сутнісного навантаження.

На початку дискусії наведемо думку А.Б. Христофорова, який визначає існування так званої “управлінської” концепції в оподаткуванні. Зокрема автором зазначається: “Аналіз наукової як юридичної, так і економічної літератури дає змогу виділити різні напрями, на підставі яких формується поняття останнього. Перший напрям наукового дослідження побудовано на основі визначення податкового адміністрування, як складника державного управління, його основної функції, форми, методу або діяльності уповноважених органів...” [210, с. 102]. Продовжуючи дослідження, А.Б. Христофоров демонструє існування спроби визначити податкове адміністрування через інститут податкового контролю і доходить висновку, що “...податкове адміністрування - це виконавчо-розпорядча діяльність органів державного управління в податковій сфері; є складником

управляючого блоку механізму правореалізації в сфері податкових правовідносин” [210, с. 103]. Повною мірою попередньо поділяємо наведену точку зору в частині розуміння податкового адміністрування, як виконавчо-розпорядчої діяльності, адже сама сутність дій та заходів, що здійснюються уповноваженими на справляння та стягнення податків свідчить про їх “правоуправлінський” характер - за допомогою інструментів публічного адміністрування запускати в дію конкретну норму податкового права стосовно конкретного платника. Здається, управлінську концепцію податкового адміністрування поділяє і В.М. Мельник, який зокрема вказує “...адміністрування податків - це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, що пов’язана з організацією процесу оподаткування, ґрунтується на державних законодавчих та нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила” [131, с. 4–5]. Знову ж таки беззаперечно наголошується на податковому адмініструванні, як на діяльності органів виконавчої влади.

К.П. Проскура, вказуючи на економіко-правову природу податкового адміністрування визначає його як “...нормативно регламентовану організаційно-розпорядчу діяльність повноважних державних органів у сфері управління процесами оподаткування з метою забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин” [166, с. 54]. Повною мірою поділяючи таку точку зору, можна ствердно наголосити, що саме управлінська концепція податкового адміністрування є продуктивною, адже, як зазначено в роботі К.П. Проскури: “... управління податковими відносинами – це не лише адміністративні рішення адміністративних органів відносно платників. Це насамперед створення особливого середовища, у якому платники виявляють бажання сплачувати податки добровільно (без примусу)” [166, с. 53]. Реалізації впровадження новітнього розуміння відносин між платником і державою і їх структурування відповідно до людиноцентричних засад сприяє саме управлінське розуміння податкового адміністрування, а не його прирівнювання до функції податкового контролю,

як це пропонують часом в наукових джерелах, зокрема Ю.О. Дубовик та О.К. Любчик, зазначаючи: “...адміністрування податків можна визначити як комплекс взаємопов’язаних дій фіскальних органів, спрямованих на організацію податкового процесу та здійснення контролю над дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати до бюджету податків, зборів та інших обов’язкових платежів” [69, с. 72].

Не заперечуючи важливості контрольно-наглядової складової в податковому адмініструванні, все ж наголосимо на її похідному, допоміжному характері в змістовному навантаженні досліджуваної діяльності.

Дещо в інший спосіб, проте, не відступаючи від розуміння податкового адміністрування, як управлінського процесу, А. Крисоватий і Т. Томнюк тлумачать адміністрування податків як “...сукупність взаємопов’язаних управлінських процедур, операцій та функцій прикладного характеру, які виконують органи виконавчої влади в безперервному циклічному процесі реалізації податкової політики держави з метою забезпечення мобілізації податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових коштів держави та органів місцевого самоврядування” [104, с. 42]. Їх позиція певною мірою співпадає з тлумаченням податкового адміністрування О. Іванішиної та Ю. Панури, які розуміють його як “...сукупність дій та рішень публічних владних структур, за допомогою яких, дотримуючись правових норм, фінансові ресурси платників стягуються до централізованих фінансових фондів (центрального або місцевих бюджетів) через механізм оподаткування внаслідок ухвалення та реалізації виважених і адекватних рішень компетентних державних органів (законодавчо-представницьких, виконавчих, судових)” [75, с. 161].

Як переконливо свідчить Т.М. Кравцова: “...прихильників теорії, що адміністрування податків – це управління, на сьогодні набагато більше, ніж

тих, що схилиються до позиції, не пов'язаної з управлінням. До того ж, існує ряд вчених, які висловили позицію, що наука і практика тільки в майбутньому має визначитися з цим поняттям і його змістом (якщо це поняття взагалі приживеться як у теорії, так і на практиці оподаткування та податкового права)” [98, с. 64].

Втім, як на противагу цьому твердженню зазначає в своєму дослідженні А.В. Боксгорн: “...існує безліч підходів до розуміння його сутності. У якості прикладів можна навести наступні підходи, відповідно до яких під податковим адмініструванням розуміється:

- процедура реалізації прав та обов’язків суб’єктів оподаткування щодо погашення податкових зобов’язань;

- управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, що пов’язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах і використовує соціально зумовлені правила;

- система заходів і прийомів, обумовлена нормами чинного законодавства, яка забезпечує мобілізацію надходжень до бюджетів всіх рівнів і державних цільових фондів;

- правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків;

- правовідносини у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів щодо організації оподаткування, обліку платників, аналізу, прогнозування й обліку надходжень від податків, зборів (обов’язкових платежів), проведення масово-роз’яснювальної та контрольно-перевірочної роботи, погашення податкового боргу, які здійснюються відповідно до законодавчих і нормативно-правових актів;

- механізм, що включає систему способів та організаційно-правових заходів відчуження уповноваженими державними органами податків і зборів;

– процес взаємодії між учасниками податкових правовідносин, що виникають у ході виконання обов’язків перед бюджетами різних рівнів бюджетної системи, у рамках діяльності податкових органів, які виконують функції щодо збору податків та контролю за їх сплатою;

– сукупність методів, прийомів та засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи влади та управління (у т. ч. податкова адміністрація всіх рівнів) забезпечують функціонування податкового механізму та координують податкові дії при суттєвих змінах в економіці та політиці; – це основна функція управління, яка включає в себе планування, організацію, керівництво, облік і контроль [31, с. 83-84].

Як бачимо, навіть в цьому переліку більша питома вага належить позиціям, які тим чи іншим чином пов’язують податкове адміністрування із управлінською діяльністю чи з правовідносинами, які в процесі її здійснення виникають та динамізують.

С. Позняков наводить своє бачення адміністрування податків: “...під адмініструванням податків, зборів, обов’язкових платежів варто розуміти як управлінську діяльність публічно-правового характеру, що здійснюється податковими органами, іншими органами державної влади в межах їх компетенції та суб’єктів господарювання, щодо формування державних доходів із метою реалізації функцій податків, яка включає здійснювання ними попереджувально-контрольних, адміністративно-примусових, адміністративно-корпоративних, антикризових та інших функцій зі сплати податків, зборів, обов’язкових платежів у порядку, передбаченому законодавством із питань оподаткування” [164, с. 98]. Такої ж управлінської концепції визначення податкового адміністрування дотримується і В. Онищенко, в працях якого податкове адміністрування розглядається як “...система управління державою податковими відносинами” [146, с. 3].

Як зазначалося вище, щодо досліджуваного виду державно-владної діяльності в сфері оподаткування застосовується також визначення “податковий менеджмент”.

Як пропонують розуміти О. Горох, О. Скоромна та В. Міщенко: “...податковий менеджмент являє собою процес управління податковою системою з метою реалізації податкової політики держави. Податковий менеджмент є різновидом управлінської діяльності держави, шляхом якого вона впливає на процес оподаткування, а його компоненти – елементами механізму реалізації податкової політики” [57, с. 78].

Зазначаючи, що “... у теоретичній інтерпретації податковий менеджмент характеризується, як частина загальної системи управління ринковою економікою і є складовою загального менеджменту в цілому. В основу податкового менеджменту закладено загальні принципи та фундаментальні положення управління економікою, системного підходу й аналізу”, П.К. Бечко доходить висновку, що: “...податковий менеджмент в системі податкового адміністрування забезпечує облік платників, надходження податків та зборів у бюджети всіх рівнів, контроль за дотриманням податкового законодавства. Важливим чинником податкового менеджменту в системі податкового адміністрування мають планування та податкове регулювання, здатних забезпечити всі вимоги щодо дотримання Податкового кодексу України всіма платниками податків і зборів” [28, с. 81, с. 83]. Як бачимо, суттєвих відмінних рис податкового менеджменту від податкового адміністрування ці концепції не місять, роблячи наголос на перевагах методів менеджменту в управлінні оподаткуванням.

М. Ігнатишин своєю чергою, робить суттєве зауваження, яке пропонуємо взяти до уваги, зокрема, “...об’єктом впливу в податковій сфері є відносини, що виникають між платниками та державою з приводу сплати до бюджету податків, зборів та інших обов’язкових платежів. Результатом такого впливу має бути, з одного боку, формування централізованого фонду держави, а з другого, – створення сприятливих умов для розвитку господарської діяльності, регулювання соціально-економічного життя суспільства” [76, с. 35].

Така позиція, на відміну від до прикладу О. М. Воронкової, яка розглядає податковий менеджмент, як “...адміністративно-розпорядчу діяльність державних органів виконавчої влади щодо організації процесу оподаткування” [45, с. 25-26] та Я. В. Литвиненко, яка вважає, що “...податковий менеджмент є системою принципів і методів розробки та реалізації управлінських рішень, пов’язаних з вибором податкової системи, розрахунком податкових платежів, постійним контролем за їх здійсненням” [84, с. 48], звертає увагу, що метою податкового менеджменту є не тільки контроль, як адміністративне повноваження, а переважно - при формуванні централізованого фонду держави створення водночас сприятливих умов для розвитку господарської діяльності, регулювання соціально-економічного життя суспільства. Вказівка на певні рівнопартнерські засади при формуванні дохідної частини бюджетів за рахунок податків міститься, здається і в інших наукових розробках, зокрема, М. В. Карп стверджує, що “...державний податковий менеджмент – це процес управління шляхом використання методів взаємодії податкового механізму на податкову систему з метою реалізації податкової політики” [84, с. 48].

О.М. Воронкова, наводячи лад в доктринальних категоріях, що використовуються для позначення владного впливу на податкові правовідносини, вказує, зокрема: “...податковий менеджмент, податкове адміністрування, податкове регулювання - поняття не тотожні. Податкове адміністрування і податкове регулювання є формами реалізації податкового менеджменту, який, будучи сукупністю прийомів і методів цілеспрямованого керуючого впливу держави на процес оподаткування з метою забезпечення реалізації завдань податкової політики, є структурним елементом податкової системи і управлінською домінантою податкової політики” [45, с. 28].

Що стосується управління оподаткуванням, то воно переважно визначається, на думку А.І. Крисоватого, як: “...система органів управління (законодавчих і виконавчих органів); в число їх обов’язків входить процедурне забезпечення проходження податкової концепції на наступний

плановий період, її розгляд, обговорення та затвердження у встановленому порядку, а також як “...сукупність норм і правил, які регламентують дії у сфері оподаткування, а також визначають міру відповідальності за порушення податкового законодавства...” [102, с. 18-20].

Спираючись на твердження А.І. Крисоватого, що “...реалізацію податкової політики в частині управління оподаткування нині пов’язують, принаймні, з трьома термінами, які часто вживають як слова-синоніми. Це - “управління оподаткуванням”, “податковий менеджмент” і “податкове адміністрування...” [103, с. 214], а також К.П. Проскури “...при характеристиці організаційно-адміністративного процесу управління оподаткуванням використовувати саме поняття “адміністрування”, таким чином роблячи акцент на діяльності органів, наділених певними адміністративними (владними) повноваженнями...” [167, с. 13], і додатково орієнтуючись на мету даного дослідження і її предмет, теоретичний спір щодо співвідношення визначених понять залишимо поза дослідницькою увагою, зосередившись на питаннях можливості застосування переваг публічного адміністрування до засад організації і здійснення адміністрування податків.

Беручи до уваги твердження А. Файоля: “Адмініструвати – значить передбачати, організовувати, розпоряджатися, керувати і контролювати...” та висновки А. Тітова: “Однією із головних складових надійної системи збору та перерозподілу податків є податкове адміністрування. Для проведення ефективної фінансово-економічної політики державі необхідно мати систему податкового адміністрування, механізм якої надійно би забезпечував податкові надходження до бюджетів усіх рівнів та державні позабюджетні фонди”, на які звертає увагу в своїй монографії К.П. Проскура, можна сміливо віддати перевагу саме управлінській концепції визначення податкового адміністрування, розглядаючи його попередньо, як один із напрямків в загальному процесі державного управління, виконавчо-

розпорядчої діяльності системи спеціально уповноважених органів та їх посадових осіб [167].

Здавалося б висновок зроблений, втім, розуміння управлінської природи податкового адміністрування не висвітлює всієї глибини існуючої проблеми налагодження взаємодії платників податків з органами - представниками держави з питань оподаткування у справі формування фінансової основи держави для здійснення в подальшому видатків на публічні потреби.

Відповідь на запитання, яким чином будуються рівнопартнерські відносини у вказаній сфері частково міститься у теорії публічного адміністрування, яка протягом останнього часу є на порядку денному, як така, що має замінити зламану та таку, що не відповідає конституційно встановленим засадам України, як соціальної, правової, демократичної держави, систему державного управління.

Через невідповідність системи державного управління справі становлення людини, її прав і свобод, як найвищої соціальної цінності, твердження про ідентичність податкового адміністрування і управління, що здійснюється державними органами, виглядає таким, що потребує уточнення і додаткового обґрунтування.

Так, Н.В. Філіпова, "...практичний, організуючий і регулюючий вплив держави (через систему своїх структур) на суспільну і приватну життєдіяльність людей із метою її упорядкування, збереження або перетворення, що спирається на її владну силу" характеризує за допомогою дефініції "державне управління" [197, с. 33]. Здавалося б нічого хибного дане визначення не містить. Втім наголоси на демократичних соціально-орієнтованих важелях не містяться. Рівною мірою і визначення державного управління, запропоноване Ю.П. Битяком, як "...самостійного виду державної діяльності, яка має організуючий, виконавчо-розпорядчий, підзаконний характер, особливої групи державних органів (посадовців) відносно практичної реалізації функцій і завдань держави в процесі

повсякденного і безпосереднього керівництва економічним, соціально-культурним і адміністративно-політичним будівництвом [29, с. 13]” орієнтує на вірне розуміння цього різновиду державно-владної діяльності. Державне управління, як “...діяльність держави (органів державної влади), спрямовану на створення умов для як найповнішої реалізації функцій держави, основних прав і свобод громадян, узгодження різноманітних груп інтересів у суспільстві та між державою і суспільством, забезпечення суспільного розвитку відповідними ресурсами [71, с. 150] визначається в Енциклопедичному словнику з державного управління. Ще можна навести безліч визначень категорії “державне управління”, з яких не випливає жодного негативного забарвлення здійснюваної державно-владної діяльності. Втім ми розуміємо, що процеси демократизації управління, практична реалізація конституційних принципів верховенства права, людиноцентризму, взаємної відповідальності особи і держави в практику організації діяльності держави, де права і свободи людини визначають зміст і спрямованість діяльності держави, зумовлюють внесення певних змін до сутності державного управління. За словами О.І. Миколенка, нажаль, “...в багатьох випадках категорія “державне управління” була у всіх сферах, у всіх значеннях і з усіма недоліками автоматично замінена категорією “публічне адміністрування” [134, с. 106] і ми маємо достеменно усвідомлювати, що дерегуляція і приватизація не скасовують дій держави щодо правового регулювання і впливу процеси в суспільстві, а лише змінюють їхні форми. Значить відмінні риси варто відшукувати не в загальних декларативних свідченнях про більш ефективний характер публічного адміністрування, а в тих формах та методах, в інструментах, за допомогою яких такий державно-владний вплив здійснюється.

Вихідною точкою в даному випадку вважаємо визначення публічного адміністрування, надане в Глосарії ООН, де серед іншого воно визначається, як “...управління і реалізація всього комплексу державних заходів, які пов’язані з виконанням законів, постанов і рішень уряду і управління, а

також пов'язаних з наданням публічних послуг [50]. Перше, чого не містить визначення державного управління, і що властиве публічному адмініструванню - це зв'язок такої здійснюваної державними органами діяльності з наданням публічних послуг. Цілком виправданим вважаємо розуміння діяльності системи державних органів і їх посадових осіб із створення належних умов для реалізації людиною її прав і свобод, їх охорону, захист та відновлення в разі порушення публічною послугою. В даному випадку не ототожнюємо адміністративну послугу з публічною, вважаючи публічну більш широкою та змістовною.

Ю.О. Оболенський пропонує розуміти публічне адміністрування, як “...регламентовану законами та іншими нормативно-правовими актами діяльність суб’єктів публічного адміністрування, спрямовану на здійснення законів та інших нормативно-правових актів шляхом прийняття адміністративних рішень, надання встановлених законами адміністративних послуг...” [145, с. 14].

Цікавим та беззаперечним це визначення є через поєднання державно-управлінського аспекту у вигляді адміністративних рішень (розуміємо владні, односторонні та імперативні, без яких процес управління вбачається неможливим взагалі) і публічно-адміністративного - у вигляді надання адміністративних послуг споживачам. Така ж позиція відстежується і в праці І.Я. Вдовичина, Л.Я. Угрин, Г.В. Шипунова, де публічне адміністрування подається як “...вид організаційно-розпорядчої діяльності, спрямованої на підготовку та впровадження державних рішень, управління персоналом, надання послуг населенню...” [143, с. 234].

Зміст понять “публічне адміністрування” та “публічна адміністрація”, як правило, розкривають через перерахування суб’єктів, які такий вид діяльності здійснюють чи які відносяться до певної групи суб’єктів права. Зокрема, в наукових джерелах публічну адміністрацію визначають, по-перше, як сукупність суб’єктів (це можуть бути органи, установи та інші організації), які здійснюють адміністративні функції, по-друге, як

адміністративну діяльність, що здійснюється відповідною адміністрацією в інтересах населення країни, по-третє, як сферу управління публічним сектором (так званий предмет відання відповідної публічної адміністрації) [1, с. 1-14].

Щоправда, іноді такі визначення публічного адміністрування та публічної адміністрації є громіздкими. Наприклад, Т.М. Кравцова і А.В. Солонар підкреслюють, що публічне адміністрування - це "...певним чином побудована система органів державної виконавчої влади та виконавчих органів місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації та інші суб'єкти, наділені адміністративно-управлінськими функціями" [99, с. 523]. Автори намагаються в цьому визначенні перерахувати всіх потенційних суб'єктів публічного адміністрування, тоді як їхнє перерахування не є важливим для розкриття поняття "публічне адміністрування", і можна було б обмежитись фразою "система суб'єктів, які реалізують адміністративно-управлінські функції".

Більшість же вчених, що аналізують зміст поняття "публічне адміністрування", підкреслюють, що публічне адміністрування здійснюється не тільки державними, а й недержавними суб'єктами публічної влади, серед яких ключовими залишаються органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування [122, с. 18; 216, с. 7].

Як бачимо у визначеннях публічного адміністрування тим чи іншим чином міститься посилання на здійснення такої діяльності органами виконавчої влади, часом - недержавними структурами, але неодмінно з наявними публічно-владними повноваженнями. Своєю чергою заперечимо можливість здійснення публічного адміністрування недержавними структурами, адже воно за своєю сутністю є виконавчо-розпорядчою діяльністю - органи та посадові особи публічного адміністрування на основі та на виконання законів шляхом використання "владного розпорядництва" втілюють державні обов'язкові приписи, метою яких є належне впорядкування суспільних відносин. Ця діяльність впливає із публічної

влади. Звідси - підкорення владним приписам, розуміння авторитету влади, професіоналізм рішень, що приймаються та виконуються. Участь недержавним структур, на наше переконання, в публічному адмініструванні повинна обмежуватися консультативно-дорадчими функціями. Такий висновок підтверджується Т.О. Карабін, яка, зокрема, вказує: "...правильне її (публічної адміністрації) розуміння розкривається тільки в так званому організаційно-структурному аспекті як сукупність органів і посадових осіб, що реалізують публічну владу шляхом виконавчо-розпорядчої діяльності" [80, с. 164-165].

Оскільки контролюючі органи, які втілюють завдання та функції держави в питаннях оподаткування є державними, то дискусія про наявність в системі публічних адміністрацій не державних утворень на порядку денному не стоїть.

Отже, публічне адміністрування є організаційним, владним, заснованим на законі та здійснюваним на його виконання впливом держави в особі її органів та посадових осіб (а за умови виконання делегованих державою повноважень - і певних не державних утворень) на суспільні відносини з метою їх приведення в певний, відповідно до чинного законодавства, впорядкований стан. Цей владний вплив здійснюється за допомогою широкого спектру інструментів публічного адміністрування (відповідних форм та методів), у яких органічно поєднані засади примусу, переконання та публічного сервісу.

Щодо адміністрування податків, то, виходячи із розуміння цієї діяльності, як нормативно регламентованої організаційно-розпорядчої діяльності спеціально уповноважених органів публічної влади у сфері управління процесами оподаткування з метою забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин, можна наполегливо стверджувати, що адміністрування податків є публічним адмініструванням в сфері управління процесами оподаткування.

1.2 Відносини між платниками податків і публічними адміністраціями: адміністративно-правова характеристика змісту і сутності

На підставі дослідження, що було проведене в підрозділі 1.1 роботи, встановлена можливість трактування адміністрування податків та інших обов'язкових платежів фіскального характеру, як напрямку або ж складової загального процесу публічного адміністрування, як впорядковуючого впливу публічно-владних суб'єктів (публічних адміністрацій) на певні групи суспільних відносин (в нашому випадку - відносини щодо реалізації державної політики в галузі оподаткування). Втім, визнання адміністрування податків складовою публічного адміністрування, хоча і надає певні можливості для впровадження прозорих, демократичних, людиноорієнтованих і публічно-сервісних засад до процедур податкового адміністрування, але не відповідає на питання повною мірою, до яких власне відносин таке впровадження є доцільним, можливим і рекомендованим. Адже зрозуміло, що ані податковий контроль, ані юрисдикційна діяльність публічних адміністрацій в галузі оподаткування, рівно як і їх участь на основі імперативних приписів Податкового кодексу в обчисленні сум податкових зобов'язань відповідного платника, як і діяльність щодо встановлення податків, не можуть гуртуватися на іншому режимі, ніж імперативний, владно-примусовий. Але питання пом'якшення такого правового режиму не знімається з порядку денного, адже саме таке пом'якшення, як було встановлено протягом попереднього дослідження, має сприяти налагодженню рівнопартнерських засад в процедурах обчислення та сплати податків, вірного усвідомлення свого податкового обов'язку платниками і розуміння ними відсутності перешкод на шляху належного виконання податкового обов'язку, яке забезпечується позитивною, публічно-сервісною діяльністю відповідних контролюючих органів в галузі оподаткування.

В. Чайка цитує тезу одного із науковців (В.А. Паригіна), яка є для нашого дослідження важливою: "...не випадково в більшості робіт з

фінансового та податкового права в тій або іншій формі вказується, що в основі юридичного режиму податкового права (як і фінансового й адміністративного права) ґрунтовано принцип “все що не дозволено, заборонено”, традиційно притаманний адміністративному і фінансовому (публічному) праву” [212, с. 108]. В свою чергу наголосимо, що адміністративне право, нормами якого регламентується весь процес і всі процедури публічного адміністрування, дає можливість застосовувати публічно-сервісні засади у владні відносини, певною мірою вирівнюючи правовий статус обох сторін суспільних відносин - владну та підвладну. А от стосовно податкового права, яке, як галузь законодавства використовує норми інших суміжних (зокрема адміністративного та фінансового) галузей права, то воно дещо змінює закладений в ці норми першочергово регулюючий потенціал у власних регулятивних потребах. Зокрема, як свідчить Г.В. Россіхіна, “...податкове право, дуже тісно взаємодіючи з іншими правовими галузями, запозичує в них ті чи інші положення і спеціальні терміни. Спірні питання, як правило, виникають у тих випадках, коли податкове право, оперуючи вже сформульованими поняттями з інших галузей, надає їм у сфері оподаткування іншого змісту, тим самим звужуючи або розширюючи їх логічний обсяг” [173, с. 139-147]. Здається це положення повною мірою стосується нормативного регулювання юрисдикційної, контрольно-наглядової і публічно-сервісної діяльності органів, відповідальних за реалізацію державної політики в сфері оподаткування.

Наступне дослідження власне і має на меті виявити в масиві правовідносин з приводу оподаткування ту їх частину, до якої можливо застосовувати публічно-сервісні засади, не завдаючи шкоди процесу динаміки суспільних відносин, що складаються з приводу формування централізованих фондів грошових коштів держави. Податкове право, галузева належність якого наразі залишається спірною та дискусійною, рівною мірою власними нормами повинне забезпечити по-перше, реалізацію публічного інтересу в формуванні централізованих фондів грошових коштів

для подальшого фінансування публічних видатків, по-друге - створити відповідні організаційні та нормативні умови для забезпечення належного виконання платниками податків податкового обов'язку і для усунення будь-яких перешкод в процедурі обчислення та сплати податків та інших платежів фіскального характеру.

Також В. Чайка, з посиланням на праці В.А. Паригіної, з цього приводу зазначає, що "...глибинною відмінністю податкового права від інших галузей, що тяжіють за галузевим методом до адміністративного і державного права, в будь-якій демократичній державі є його знаходження на вістрі публічних і приватних інтересів" [212, с. 108]. Таке позиціонування податкового права вимагає пошуку оптимальної моделі нормативного регулювання процесів встановлення податків, їх обчислення та сплати, організаційного і нормативного супроводу цих процесів, рівно як і процедури забезпечення надходження податкових платежів за визначеною чинним законодавством адресою.

Отже, передусім варто навести тезу М.П. Кучерявенко стосовно того, що "...податкове право перебуває на стику з адміністративним правом або навіть входить до нього як самостійний інститут" [113, с. 105]. Л.В. Вакарюк критикує позицію, згідно якої податкове право розглядається як частина адміністративного права, та наводить висловлювання окремих адміністративістів, які, на його думку, є спірними та суперечливими, а саме: "...така підгалузь права, як податкове право, яке у свою чергу є підгалуззю фінансового права, окреслила свої межі в рамках адміністративного права" [34, с. 206]. Відповідна галузева належність, як і характер тих відносин, що регулюються нормами податкового права, зокрема, як свідчить І.І. Бабін: "...владні відносини із встановлення, введення та справляння податків та зборів, а також відносини, що виникають у процесі податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб та притягнення до відповідальності за здійснення податкового правопорушення" [15, с. 27], чинять відповідний вплив на режим правового

регулювання, зокрема на сукупність прийомів та способів, за допомогою яких норми права впорядковують відповідні суспільні відносини.

М.П. Кучерявенко стосовно імперативного методу податкового права зазначає наступне: “...податкове право, природно, застосовує цей же метод при впливі на податкові відносини, допускаючи певну специфіку і особливості його реалізації в рамках єдиної родової фінансово-правової конструкції. Імперативний метод регулювання включає специфічні для даної галузі юридичні засоби дії, які уточнюються на рівні окремих інститутів. Вибір цієї специфіки, особливостей деталізації законодавцем визначається характером суспільних відносин, що підлягають правовій регламентації” [109, с. 495-496]. Можна припустити, що певна специфіка, про яку йдеться у працях М.П. Кучерявенка, полягає в тому, що рівень імперативності в податковому праві найвищий - навіть на етапі виникнення податкових правовідносин відсутній елемент запиту волі учасників на вступ до цих правовідносин - контролюючі органи є обов’язковим учасником таких відносин через своє призначення та мету діяльності, а платники - через участь в інших (трудових, цивільно-правових, господарсько-правових, банківських, валютних тощо) правовідносинах.

Наразі, В. Чайка, погоджуючись із думками А.В. Дьоміна, стверджує, що “...податково-правові норми у більшості випадків мають імперативний характер, тобто є категоричним приписами, що жорстко фіксують рамки дозволеної і належної поведінки суб’єктів податкового права. При цьому учасники податково-правових відносин не можуть самостійно, на свій розсуд змінювати (доповнювати, конкретизувати) приписи податково-правових норм, якщо така можливість прямо не передбачена їм законом. Диспозитивні елементи, що надають учасникам право самостійно регулювати окремі аспекти своїх юридичних взаємодій, зведені тут до мінімуму” [212, с. 108]. Окремі науковці радянського періоду акцентували увагу на тому, що “...диспозитивність у праві означає свободу здійснювати власний розсуд у

ситуаціях, урегульованих нормою права. Проте свободи тут рівно стільки, скільки забажає законодавець – носій імперативної волі” [221, с. 299-300].

Здавалося б тоді режим регулювання відносин в сфері оподаткування за допомогою імперативного методу виглядає як їх впорядкування за допомогою владних приписів. Проте, В.А. Паригіна, яку цитує І.О. Філіпович, зазначає: “...з доктринальної точки зору така схема регулювання для податкового права не є характерною. Обов’язок зі сплати податку має дві фундаментальні передумови: по-перше, закріплення підстав його виникнення та детальної моделі його виконання у законі (акті представницького органу влади); по-друге, наявність економічної основи (об’єкта оподаткування), з якою податкове законодавство пов’язує виникнення вказаного обов’язку. Органи державної влади, що беруть участь у податкових правовідносинах, не лише не здатні адміністративним (розпорядженням) актом спричинити податковий обов’язок у потенційних платників податків, вони, за деякими виключеннями, не наділені навіть повноваженнями на те, щоб припинити або змінити його зміст після того, як згаданий обов’язок вже виник” [199, с. 116-117]. Підтримуючи цю позицію повною мірою наголосимо, що відповідно до положень Конституції України і Податкового кодексу України, система оподаткування, податки і збори встановлюються виключно законами України, а зміна положень Податкового кодексу може здійснюватися виключно шляхом внесення змін до нього. Наочно бачимо усунення контролюючих органів (публічних адміністрацій в галузі оподаткування), чия діяльність за призначенням має бути виконавчо-розпорядчою, від повноважень щодо встановлення податкового обов’язку і зміни його обсягу. Це - виключна компетенція органу законодавства.

Звичайно, характер тих прийомів, способів та засобів, за допомогою яких норми податкового права регулюють відносини в галузі оподаткування і пов’язані із ними, значною мірою залежить від сутності самих відносин, їх призначення та суб’єктного складу.

Отже, стосовно визначення податкових правовідносин в літературі не вщухає конструктивна полеміка - від лаконічних до розгорнутих визначень цієї категорії. Попередньо зауважимо, що всі вони в дослідницьких цілях є корисними, втім будуть використані лише ті з них, які прямо дають змогу визначатися із проблемами об'єкта дослідження.

І.О. Філіпович наводить великий перелік визначень, що, по-перше, представлені в спеціальній літературі, по-друге, розкривають зміст податкових правовідносин. Зокрема, одне із таких визначень звучить наступним чином: "...податкові правовідносини - це юридичний взаємозв'язок між учасниками процесу щодо встановлення, введення і стягнення податків і зборів у процесі здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб і притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень, основним змістом якого є суб'єктивні юридичні права і суб'єктивні юридичні обов'язки учасників, що містяться у податкових нормах, і який виникає на основі фактів, передбачених цими нормами" [199, с. 116].

Свої думки щодо визначення податкових правовідносин висловлює О.П. Орлюк. Схематично визначення податкових правовідносин побудовано як перерахування ознак, які притаманні даному виду правовідносин. По-перше, звертається увага, що податкові правовідносини це відносини, які виникають на підставі норм податкового права (наприклад, адміністративні правовідносини іноді можуть виникати на підставі норм конституційного права). По-друге, акцентується увага, що податкові правовідносини це відносини, учасники яких наділені правами та обов'язками, що пов'язані зі сплатою податків та інших обов'язкових платежів до бюджетів і фондів, а також пов'язані із поданням податкової звітності [149, с. 248]. В цілому ж визначення є достатньо заплутаними і, на нашу думку, штучно ускладненими. Наприклад, вислови "податково-правові норми, які встановлюють, змінюють чи скасовують податкові платежі" [149, с. 248] чи "юридичні факти, учасники яких наділені суб'єктивними правами та несуть

юридичні обов'язки" [149, с. 248]. По-перше, встановлювати, змінювати та відмінити податки можуть виключно норми податкового права, а тому не потрібно використовувати у визначенні тавтологічні конструкції. По-друге, немає в теорії права "учасників юридичних фактів", а є учасники правовідносин, а тому не бачимо потреби у визначенні податкових правовідносин робити акцент на юридичні факти, що їх породжують.

На переконання І.О. Пасічної, податкові відносини слід визначати як: "...правовий зв'язок між суб'єктами податкового права, що виникає в процесі реалізації детермінованих публічними інтересами їх прав та обов'язків з приводу обчислення й сплати податків і зборів, обліку платників податків і зборів, подання податкової звітності, здійснення податкового контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства, а також оскарження рішень і дій (бездіяльності) контролюючих органів та їх посадових осіб" [154, с. 42]. Н. Хатнюк приєднується до визначення податкових правовідносин, згідно з яким вони "становлять собою суспільне відношення, яке існує виключно в правовій формі, має владно-публічний характер і виникає між суб'єктами, наділеними правами й обов'язками, пов'язаними з установленням, введенням та справлянням податків і зборів, здійсненням податкового контролю, оскарженням актів податкових органів і дій чи бездіяльності їх посадових осіб та притягненням до відповідальності за порушення законодавства про податки і збори" [206, с. 168]. На думку вченої, ці правовідносини "не є способом перетворення наявного суспільного відношення, як це відбувається здебільшого, але умовою його існування в силу значення даного відношення для держави, яка юридично закріплює поведінку його учасників і забезпечує реалізацію норми права силою державного примусу" [206, с. 167].

Г.М. Білецька, М.В. Кармаліта та М.О. Куц податкові правовідносини визначають як "...суспільно-економічні відносини, урегульовані нормами права, які прозоро визначають свій економічний зміст, форми економічних механізмів податків і зборів, які регулюються правом. Але, підкреслюють

автори, податкові правовідносини опосередковують й інші види суспільних відносин. Через оподаткування здійснюється перерозподіл доходів між різними верствами населення та формування фондів для реалізації соціальних програм” [48, с. 10].

В наукових розробках також міститься визначення податкових правовідносин, як: “...різновиду владно-майнових відносин, що виникають відповідно до норм податкового права (які регулюють встановлення, зміну й відміну обов’язкових платежів податкового характеру) і згідно з юридичними фактами, учасники яких мають суб’єктивні права й обов’язки, пов’язані з реалізацією податкового обов’язку [109, с. 250]; а також як: “...відносин між державними контролюючими органами та особами (фізичними і юридичними) з приводу обов’язкових платежів до бюджетів усіх рівнів” [142, с. 13].

Як бачимо, жодне з визначень, наведених в літературі, не може бути піддане конструктивній критиці, адже тим чи іншим чином всі вони вказують на характерні риси та особливості податкових правовідносин, як владних, імперативних, спрямованих на формування централізованих грошових фондів за рахунок обчислення та сплати податків та інших обов’язкових платежів фіскального характеру. Звернення до тексту Податкового кодексу дає змогу наочно переконатися, що нормами податкового права регулюються відносини із встановлення податків (їх введення рішеннями органів місцевого самоврядування в частині, яка це дозволяє та зобов’язує), із їх обчислення та сплати, справляння та стягнення, контрольно-наглядової діяльності контролюючих органів, із притягнення винних в порушенні податкового законодавства до фінансової (штрафної) відповідальності, із оскарження рішень і дій податкових органів. Бачимо, що не всі ці відносини безпосередньо стосуються однонаправленого руху коштів від платника до держави у вигляді податків та зборів - частина з них має організаційний характер, що вимагає диференціації об’єкта податкових правовідносин.

О. Мельник наводить цікаві міркування, що були висловлені стосовно об'єкта правовідношення, зокрема: "...проблема об'єкта правовідношення, за загальним правилом, найбільш складна та спірна в теорії правовідношення, давно привертає до себе увагу вчених-юристів" [132], тож попри всі наукові намагання, до сьогодні дослідникам так і не вдалось виробити спільного та беззаперечного розуміння цього поняття.

К.А. Моргунова, аналізуючи публікації В.К. Бабаєва, який пропонував своє бачення об'єкту правовідносин, пише: "...під ними слід розуміти те, на що впливає, (на що спрямоване) правовідношення" [138, с. 78], а О.Г. Мельник стосовно подібних думок С.С. Алексеєва, підкреслює, що об'єкт правовідносин це "реальне благо, на використання чи охорону якого спрямовані суб'єктивне право та юридичний обов'язок. При цьому, ...об'єктами правовідносин можуть бути різні предмети, які мають цінність для суб'єкта права" [132, с. 8].

В юридичній літературі поширеною є і позиція, згідно з якою "...об'єктами матеріальних правовідносин визнаються: матеріальні цінності (речі, предмети), нематеріальні особисті цінності, поведінка, дії суб'єктів, різні послуги, їх результати, продукти духовної творчості, цінні папери, офіційні документи" [37, с. 718]. О.А. Баранов наводить думки відомого в цивілістиці науковця – О.С. Іоффе, який визначав об'єкт правовідносин, як "... поведінку зобов'язаної особи" [22, с. 58], і це визначення нам вбачається таким, яке відбиває сутність досліджуваного явища найповніше, незважаючи на його лаконічність. Справді, при детальному розгляді будь-якого правовідношення можна помітити, що кінцева сутність того, з приводу чого будь-яке правовідношення виникає, змінюється або припиняється є власне поведінка зобов'язаної особи, будь то приватно-правова сфера чи сфера публічного права. Згодом спробуємо продемонструвати це на прикладі податкових правовідносин.

В. Ковбасюк погоджується із висловленою в наукових джерелах тезою, що:

по-перше, під об'єктом правовідносин слід розуміти “те, на що впливають правовідносини, а саме фактичну поведінку їх учасників” [88, с. 85];

по-друге, “завдання юриспруденції полягає у вивченні дій учасників правовідносин, а не речей та інших благ, заради яких вони вступають у правовідносини” [88, с. 85].;

по-третє, що “для юриста важливо встановити характер цих дій, їх відповідність юридичним правам та обов'язкам суб'єктів. Якщо така відповідність є наявною, то одночасно досягається і мета, яку ставили перед собою учасники правовідносин, і мета правового регулювання суспільних відносин” [88, с. 85].

С.Б. Булеца погоджується із А.П. Дудіним в тому, що об'єкт правовідношення це “...предмет, на який спрямована діяльність суб'єктів правовідношення, здійснювана ними в процесі реалізації своїх юридичних прав і обов'язків” [33, с. 68].

Також С.Б. Булеца наводить приклади представлених в науковій літературі визначень об'єктів права, серед яких і таке: “... це суспільні відносини, які регулюються системою норм, а об'єкт правовідношення – це різні блага, які прагнуть отримати правомочні суб'єкти (стан, якого вони прагнуть досягти, поведінка, якої вони чекають від зобов'язаних суб'єктів і ін.)” [33, с. 21]. Бачимо тут підтвердження думки О.С. Іоффе та намагання визначити об'єкт правовідносин, пов'язавши його із поведінкою зобов'язаної особи.

Нарешті А.Г. Комзюк, Р.С. Мельник та В.М. Бевзенко, розуміючи під об'єктом усе те, з приводу чого виникли правовідносини, тобто – поведінка людей, результати дій та бездіяльності, матеріальні цінності, речі, нематеріальні блага, об'єднують ці дві теорії, зазначаючи, що: “...об'єктом правовідносин є те, з приводу чого вони виникають, на що направлені” [10, с. 72]. Це позиція так би мовити класична, в якій відтворені здобутки досліджень категорії “об'єкт правовідносин” і втілені дві беззаперечні

складові - і поведінка, і предмети матеріального світу, з приводу чого можуть виникати, змінюватися чи припинятися правовідносини. Втім, своєю чергою наголосимо, що серед наукових підходів до визначення об'єкта правовідносин переважає все ж позиція, за якою правовідносини виникають з приводу поведінки їх учасників, навіть якщо безпосереднім предметом інтересу в даному правовідношенні виступають конкретні матеріальні цінності.

На наше переконання, об'єкт правовідносин - це все те, за приводу чого вони виникають, змінюються або припиняються і стосовно чого їх учасники наділяються взаємними суб'єктивними правами та юридичними обов'язками. Кінцевим розумінням - це буде власне поведінка учасників, які в правовідношенні є зобов'язаними один відносно одного. Втім в теорії податкового права об'єкт податкових правовідносин визначається так само неоднозначно, як і в теорії права сама ця теоретична категорія. Так, зокрема, науковій літературі зазначається: "...об'єктом регулювання у податкових правовідносинах є грошові кошти платників, що надходять у доходи бюджетів. У вузькому значенні це грошові кошти, 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" [184, с. 12]. Це, мабуть власне та позиція, яку можна заперечити, вказавши на норми Податкового кодексу, якими врегульовані, до прикладу, загальні питання встановлення податків, порядок встановлення місцевих податків та зборів, адміністрування податків, листування з платником податків (податкове повідомлення-рішення і податкова вимога). На наше переконання в даному випадку йдеться, що правовідносини виникають не з приводу суми грошових коштів у вигляді податку або збору, а з приводу тих дій, які мають вчинити обидві сторони правовідношення, щоб податковий обов'язок було виконано належним чином і суми, які повинні надійти за визначеною законодавством адресою, були отримані бюджетом відповідного рівня. В подальшому, розглядаючи питання

співвідношення об'єкта і предмета правовідношення, М.П. Кучерявенко зазначає: "...об'єкт податкового правовідношення, крім цього матеріального змісту, буде обов'язково включати відповідне процесуальне його забезпечення, яке гарантуватиме надходження податкових платежів до державного бюджету [109, с. 292-294]. Це відповідає нашому баченню об'єкта податкових правовідносин як такої, яка вимагається нормами права поведінки зобов'язаних осіб, і таку позицію повною мірою поділяємо.

Окремої уваги потребує точка зору С.М. Попової, В.Д. Понікарова, О.М. Бандурки, згідно якої об'єктом регулювання податкових правовідносин виступають "...матеріальні блага фізичних і юридичних осіб, з яких в установленому законом порядку стягуються податки, тобто грошові кошти платників, які надходять до бюджетів. У вузькому розумінні об'єктами податкових правовідносин є доходи (прибутки), вартість визначених товарів, окремі види діяльності платників податків, операції з цінними паперами, користування природними ресурсами, майно юридичних та фізичних осіб, передача майна, додана вартість продукції, робіт і послуг та інші об'єкти. Отже, об'єктом податкових правовідносин є все те, з приводу чого між суб'єктами податкових правовідносин формується певний правовий зв'язок" [19, с. 30]. Не заперечуючи, що об'єктом податкових правовідносин є все те, з приводу чого між їх суб'єктами формується правовий зв'язок, спробуємо заперечити дану точку зору, вказавши, що в даному випадку припущене ототожнення, хоча і не повне, об'єкта оподаткування і об'єкта податкових правовідносин, від чого вище застерігалось з посиланням на роботи М.П. Кучерявенка.

Слід підтримати позицію, згідно з якою сутність та призначення податкових правовідносин, їх специфіка проявляються, в тому числі, у владно-майнових та імперативних відносинах. Зважаючи на те, як О.П. Орлюк визначає податкові правовідносини, зокрема: "...це суспільні відносини, що виникають на підставі податково-правових 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, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і публічних цільових фондів та поданням податкової звітності. Ці відносини виникають лише після оформлення їх у відповідну правову форму" [149, с. 248], можна наочно побачити, що вони (податкові правовідносини) виникають, змінюються та припиняються з приводу не просто грошових сум, в яких визначаються податки та збори, а щодо певних дій - встановлення, зміни чи скасування податкових платежів, з юридичними фактами - знову ж таки події та дії, через здійснення яких рух цих грошових коштів від платника до держави опосередковується, що достеменно доводить перевагу розуміння об'єкта податкових правовідносин, як певної поведінки їх учасників над розумінням його, як певного матеріального блага.

Повертаючись до визначення, яке пропонувала І.О. Філіпович, а саме визначення податкових правовідносин як юридичного взаємозв'язку "між учасниками процесу щодо встановлення, введення і стягнення податків і зборів у процесі здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб і притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень, основним змістом якого є суб'єктивні юридичні права і суб'єктивні юридичні обов'язки учасників, що містяться у податкових нормах, і який виникає на основі фактів, передбачених цими нормами" [199, с. 116], хочемо наголосити, що в даному випадку висвітлена владна сутність податкових правовідносин, яка дозволяє ствердно зазначити про так званий "поведінковий" підхід до розуміння об'єкта податкових правовідносин:

- встановлення, введення та стягнення, контроль, притягнення до відповідальності;

- це поведінка владного учасника податкових правовідносин, належне виконання податкового обов'язку та можливе оскарження рішень та дій владного учасника;

- це поведінка підвладної сторони податкових правовідносин.

На користь розуміння об'єкта податкових правовідносин, як певної поведінки їх учасників (нагадаємо, вони обидва є певним чином і управленими і зобов'язаними) свідчить позиція І.О. Пасічної: "...податкові відносини слід визначати таким чином: це правовий зв'язок між суб'єктами податкового права, що виникає в процесі реалізації детермінованих публічними інтересами їх прав та обов'язків з приводу обчислення й сплати податків і зборів, обліку платників податків і зборів, подання податкової звітності, здійснення податкового контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства, а також оскарження рішень і дій (бездіяльності) контролюючих органів та їх посадових осіб" [154, с. 38].

Також в літературі часом пропонується "...виокремлювати загальний, видовий і простий об'єкти податкових правовідносин" [200, с. 281]. Загальним об'єктом податкових правовідносин є обов'язкові платежі (тобто грошові кошти, що сплачуються у вигляді податків і зборів). До видових об'єктів, зазвичай, відносять те, з приводу чого виникають такі відносини (наприклад, договір податкової поруки, заставлені активи платника податків, тощо). На думку І. Пасічної, до простих об'єктів податкових правовідносин відносяться результати дій суб'єктів податкових правовідносин, що мають матеріальний і нематеріальний характер, зокрема, конкретна сума податку, податковий запит, товарно-касові книги, тощо) [152, с. 10]. При цьому акцентується увага на тому, що загальний об'єкт податкових правовідносин не складається із видових об'єктів, а видовий об'єкт – із простих об'єктів. Кожен вид об'єктів податкових правовідносин є "новою якістю", яка не є простим дублюванням більш менших за змістом об'єктів [152, с. 10].

Свій внесок в підтвердження обґрунтування нашої позиції вносить також І. Бабін, який об'єктом податкових правовідносин пропонує вважати "...результат спільної дії платників податків і уповноважених державою

(територіальною громадою) органів, який полягає у своєчасній і повній сплаті суми податку” [200, с. 55].

О.І. Філіпович, звертаючись до праць відомого цивіліста О. Іоффе, стверджує: “...об’єкту правовідносин має бути властива здатність реагувати на правовий вплив, а оскільки лише людська поведінка здатна до цього, тоді людську поведінку і варто визнати об’єктом прав і обов’язків” [200, с. 281]. Отже, єдиним визнаним об’єктом правовідносин вважається поведінка суб’єкта чи суб’єктів, а саме учасників правовідносин, податково-правових в тому числі.

Наступною складовою розуміння специфіки податкових правовідносин є їх визначення, як владно-майнових. На такому їх характері зауважують всі без виключення дослідники. Дійсно, податковий обов’язок, як свідчать спеціальні наукові дослідження, “...у вузькому сенсі закріплений у ст. 67 Конституції України, що вже свідчить про владний характер та пріоритетність таких відносин для держави. Поряд із цим одним із суб’єктів податкових правовідносин завжди виступає держава (в особі органів державної влади та органів місцевого самоврядування). Як вбачається, наведене свідчить про владний характер зазначених правовідносин” [222, с. 135]. Публічно-правове значення податків, як джерела формування грошових фондів для подальшого фінансування публічних видатків, зумовлює необхідність відповідного імперативного регулювання порядку виконання податкового обов’язку платниками і участі в цих процесах відповідних органів публічного адміністрування. Єдине правильне розуміння такої участі має ґрунтуватися на їх не виключно контрольній участі, а більшою мірою на сервісній участі, адже саме від неї кінцево залежить характер виконуваного податкового обов’язку платниками. Словом, як вони, органи адміністрування, забезпечать порядок виконання податкового обов’язку своєю сприяльною діяльністю, рівно так він і буде належно виконаний.

Як пояснюють Г.В. Бех, О.О. Дмитрик та Д.А. Кобильник, “...владно-майновий характер податкових правовідносин визначає юридичне положення

суб'єктів у конкретних податкових правовідносинах. Контролюючий орган виступає від імені держави та наділений певними повноваженнями, тоді як інший суб'єкт виконує свій юридичний обов'язок за встановленими для нього правилами поведінки (ведення обліку доходів та витрат, сплата податку, надання звітності" [162, с. 23]. Стосовно цієї позиції знову ж таки наголосимо, що владний характер податкових правовідносин зовсім не означає їх контрольно-наглядний, карний характер, де одні учасники реалізують виключно право вимагати, а інші - обов'язок виконувати. Обидві сторони податкових правовідносин рівною мірою є управленими та зобов'язаними один відносно одного, тому що участю в податкових правовідносинах реалізують спільний публічний інтерес і переслідують спільну мету - наповнення державного та місцевих бюджетів відповідними прибутками з метою подальшого фінансування соціально-корисної діяльності держави.

М.П. Кучерявенко, на пояснення владного характеру податкових правовідносин зазначає: "...оскільки податкові правовідносини пов'язані з владою і з неї випливають, вони виступають формою реалізації імперативної норми, і саме тому однією зі сторін податкових правовідносин виступає суб'єкт, що має право видавати владні приписи (держава або уповноважений орган); ...ознака реалізації публічного інтересу в податковому праві зумовлює імперативний характер податкових відносин і, як наслідок, неодмінну участь у них держави та/або органу державної влади" [110, с. 93]. Наголосимо, що владність полягає не стільки в можливості видавати обов'язкові до виконання приписи імперативного характеру, скільки, використовуючи публічно-владні повноваження, адекватно реагувати на управлінські проблеми, вирішувати їх, виходячи часом із дискреційних повноважень (на власний (адміністративний) розсуд), обираючи необхідний для вирішення управлінської проблеми інструментарій публічного адміністрування. Власність в податкових правовідносинах має виходити саме з такого розуміння.

О.І. Харитонova зазначає: "...податковим правовідносинам як різновиду публічних властиві характерні риси останніх. По-перше, у публічних правовідносинах суб'єкт ухвалення обов'язкових рішень не пов'язаний згодою сторони, якій вони адресовані, тому зазвичай вони виникають усупереч бажанню іншої сторони. По-друге, суб'єкти публічного права жорстко пов'язані законами. У публічних правовідносинах діє принцип «можна тільки те, що дозволено», установлюється вичерпний перелік повноважень. По-третє, для публічних правовідносин характерним є позитивне зобов'язання, що передбачає покладання на суб'єктів публічного права обов'язку діяти в певному напрямі для досягнення певної мети. По-четверте, публічні правовідносини часто регулюються нормами-заборами, які окреслюють сферу неправомірної поведінки, застерігаючи суб'єктів від неї" [205, с. 39-40]. Всі ці риси, притаманні публічно-правовим відносинам, характерні рівною мірою і податковим, як зазначено вище.

Втім, зауважимо, що владно-майновий характер податкових правовідносин тим більшою мірою має містити певні особливості, порівняно із просто публічно-правовою сферою, оскільки в них присутній цей майновий аспект. І законодавча політика в цій царині має враховувати, що владні приписи імперативного характеру стосуються не правопорушників, а правосвідомих осіб, які своєю соціально-корисною діяльністю примножують не лише власний добробут, а й публічні фонди. І вилучення частини власності здійснюється не за правопорушення, а за правомірну участь їх в правовідносинах іншої галузевої належності (трудові, банківські, цивільно-правові, господарсько-правові тощо). Тому і участь органів, які уповноважені реалізовувати державну політику в галузі оподаткування, в податкових правовідносинах в частині реалізації владної їх складової, варто переоцінити і наповнити більшою мірою сервісною складовою, мета якої - створити надійне підґрунтя для належного виконання платниками податкового обов'язку і мінімізувати об'єм юрисдикційної діяльності, пов'язаної з неналежним його виконанням. Адміністративно-правове регулювання, яке

прийнято розуміти, 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” [8, с. 89] цієї частини податкових правовідносин діє змогу це втілити в життя.

1.3 Роль адміністративно-правового регулювання у впорядкуванні відносин між платниками податків і публічними адміністраціями

В процесі встановлення та введення (йдеться про місцеві податки та збори) податків, їх обчислення та сплати, адміністрування та забезпечення надходження за визначеною законодавством адресою, контролю та нагляду за дотриманням податкового законодавства, оскарженні рішень та дій контролюючих органів та в процесі застосування заходів фінансової (штрафної) відповідальності за порушення податкового законодавства виникають, як було встановлено вище, різного сутнісного навантаження та неоднакової правової природи суспільні відносини, що зумовлено їх комплексним владно-майновим характером. Такі суспільні відносини беззаперечно потребують належного правового регулювання. Під належним в даному випадку розуміємо створення за допомогою норм права відповідних нормативних і заснованих на нормативних організаційних умов для повного та такого, що відповідає вимогам законодавства, виконання платниками їх податкового обов’язку. На законодавство, що регулює процедури встановлення податків, їх обчислення та сплату, адміністрування і забезпечення надходження до бюджету відповідного рівня, покладається основний тягар - створити такі умови, які, за сприяння публічно-адміністративної діяльності відповідних публічних адміністрацій, забезпечать усунення будь-яких перешкод в процесі виконання платниками податкового обов’язку. Втім, наскільки б досконалим не було законодавство, належною та такою, що відповідає всім конституційним принципам,

повинна бути виконавчо-розпорядча діяльність публічних адміністрацій, через практичну реалізацію якої норми такого законодавства втілюються в конкретних правовідносинах із конкретно визначеними учасниками щодо конкретно-визначеного об'єкта. І в даному випадку, на відміну від суспільних відносин, які предметно повною мірою охоплюються нормами податкового законодавства, управлінські, правоохоронні і публічно-сервісні відносини, що виникають чи принаймні мають в своїй сукупності виникати в процесі взаємодії платників податків з відповідними органами, що реалізують державну політику в галузі оподаткування, є сферою регулювання іншої публічно-правової галузі - адміністративного права, відчують певні вади в предметному застосуванні саме в межах відносин щодо обчислення, сплати, адміністрування податків та застосування заходів відповідальності, передбачених Податковим кодексом.

Такий стан справ потребує певної уваги як до відносин, які стосуються питань оподаткування, але, будучи сферою публічного адміністрування, прямо або опосередковано становлять сферу адміністративно-правового регулювання із власною специфікою, демократичними принципами та людиноорієнтовними засадами, так і до самого адміністративно-правового їх регулювання, як надійного підґрунтя їх впорядкованості та відповідності всім конституційним засадам.

Розпочнемо з того, що "...врегульовану податково-процесуальними нормами права діяльність публічних органів влади у сфері оподаткування, яка спрямована на встановлення юридичної основи формування податкових грошових надходжень, забезпечення відповідної поведінки правозобов'язаних суб'єктів податково-правових відносин з приводу виконання ними свого податкового обов'язку, а також вирішення податкових спорів" [169, с. 16], окремі науковці пропонують розуміти, як податковий процес. Н.С. Пудрик, в розвиток уявлень про процесуальні норми в межах податкового права зазначає: "...податкове право являє собою систему нормативних приписів, які мають своїм телеологічним завданням

упорядкування не лише статичних за своєю природою відносин (матеріальних відносин), а й здійснення регламентуючого впливу на динамічні (процесуальні) відносини в межах сфери оподаткування” [169, с. 18].

Ю.В. Боднарук, звертаючись до процедурних питань в податковому праві, пропонує розуміння податкового процесу як: “...врегульованого фінансово-правовими нормами порядку діяльності учасників податкових правовідносин (платників податків, податкових агентів і держави в особі уповноважених органів) та інших осіб, спрямованого на ефективну реалізацію податково-зобов’язальних і податково-деліктних правових відносин; ...змістовною характеристикою податкового процесу є його функціональна спрямованість на впорядкування процесу реалізації основних (регулятивних й охоронних) для податкового права відносин” [30, с. 7].

В спеціальних наукових дослідженнях пропонується в процесуальній частині податкового права виділяти “провадження щодо ведення обліку платників податків”, “провадження на стадії добровільного виконання податкового зобов’язання”, “провадження на стадії примусового виконання податкового зобов’язання”, “провадження на стадії притягнення платника податків до податкової відповідальності” і “наскрізні провадження” [30, с. 8-9]. Повністю поділяючи таку точку зору, конкретизуємо, що коли йдеться про “податкову відповідальність”, то доцільнішим був би вжиток термінології на кшталт “юридична відповідальність, передбачена Податковим кодексом” або “фінансова (штрафна) відповідальність”, що більшою мірою відповідає законодавчо встановленій на сьогодні законодавчій конструкції. Це - по-перше. По-друге, звернемо увагу на те, що в провадженнях бере участь відповідний орган публічного адміністрування, який цим провадженням сприяє організації належного виконання платником його податкового обов’язку, як це відбувається на стадії обліку та добровільного виконання, або належним чином реагує на недоліки у виконанні податкового обов’язку з тим, аби привести поведінку зобов’язаної

особи - платника у відповідність з вимогами податкового законодавства і стягнути з нього ті суми, які за вимогами законодавства належить сплатити - у випадках примусового виконання податкового обов'язку і притягнення платника до фінансової (штрафної) відповідальності. У всіх цих випадках діяльність відповідних органів виглядає, як виконавчо-розпорядча з усіма ознаками публічного адміністрування, серед яких особливо наголосимо на реалізації цими органами публічної влади і діяльності через використання належних інструментів публічного адміністрування і користування дискреційними повноваженнями (адміністративний розсуд).

М.П. Кучерявенко, в свою чергу, наголошує на розумінні податкового процесу, як то: "...комплексної системи взаємозалежних форм діяльності органів публічної влади, юридичних та фізичних осіб з приводу реалізації податкових процедур регулювання суспільних відносин відповідно до податково-правових норм, які виражаються в реалізації учасниками податкових процедур своїх прав та обов'язків, які спрямовані на реалізацію відповідного інтересу у сфері оподаткування, що закріплюється за посередництвом спеціалізованих нормативно-правових актів, які відображають виконання податкового обов'язку правозобов'язаними суб'єктами податкових правовідносин, виконання якого, у свою чергу, регулюється податково-процесуальними приписами та забезпечується шляхом застосування специфічних способів оподаткування [112, с. 159]. Поділяючи загалом таке розуміння процесуальних відносин в податковому праві, наголосимо вкотре на важливості такої складової податкового процесу, як діяльність органів публічної влади з приводу реалізації податкових процедур для наступного забезпечення реалізації публічних інтересів. І якщо податково-правова складова цього процесу в Податковому кодексі знайшла свого відбитку повною мірою, то адміністративно-правовий елемент має певні вади, про які йтиметься в подальшому дослідженні. Але не варто нехтувати цією складовою вже на даному етапі дослідження, адже застосування інструментарію публічного адміністрування, належне

використання форм та методів впливу публічними адміністраціями в податкових правовідносинах є гарантією забезпечення належного виконання платниками податкового обов'язку. У будь-якому випадку маємо справу з загальним визначенням цього процесу, як оподаткування. Так, зокрема, пропонує його розуміти О.А. Магопець, оподаткування - це: "...встановлений в законодавчому порядку процес справляння податків (зборів), що ґрунтується на організаційно-економічних взаємовідносинах, взаємозв'язках та взаємодії між його суб'єктами (учасниками- державою, платниками податків, податковими агентами, суспільством) та об'єктами (податками, зборами), під час провадження якого здійснюється перерозподіл валового внутрішнього продукту з метою створення фінансового базису життєдіяльності держави" [119, с. 117]. Серед переваг такого розуміння виділимо вказівку на взаємодію та взаємозв'язок учасників - держави, платників та інших учасників, а також на їх спільну мету - через участь в податковому процесі (процесі оподаткування) спільними зусиллями створити фінансову основу забезпечення життєдіяльності держави. В такому розумінні можна наголошувати на необхідності через податкове та адміністративне законодавство впроваджувати в ці взаємозв'язки в межах правовідносин рівнопартнерських засад.

Крім такого визначення оподаткування як процесу, наукові розробки містять ряд передбачень, яким чином можна розуміти оподаткування. Втім всі вони орієнтують на розуміння цього поняття, як певного діяльнісного процесу із різними складовими щодо податків та зборів. Так, зокрема А.О. Магопець наводить декілька визначень оподаткування, які є цікавими для розкриття теми нашого дослідження:

- "...процес обчислення і сплати до бюджету та позабюджетних фондів податків і зборів, передбачених законодавством відповідної країни, а також контроль за своєчасністю і правильністю їх сплати" [119, с. 112];

- "...порядок справляння та сплати податків" [119, с. 112];

- “встановлення та справляння, включаючи визначення видів податків, їх елементів відповідно до розробленої податкової політики...” [119, с. 112].

В даних визначеннях беззаперечно сприймається вказівка на розуміння оподаткування, як певного набору дій, які взаємопов’язані та взаємоузгоджені, підкорені єдиній меті - обчислити і сплатити податок, втім через відсутність вказівки на роль контролюючих органів в цих процесах, вважаються такими, що містять певні вади. Справді, чи є можливість у платника податку щонайменше правильно зрозуміти податок, тим більшою мірою його належним чином обчислити і сплатити без активних впорядковуючих дій позитивного юридичного змісту виконавчо-розпорядчих органів, мабуть питання риторичне. Тому ми маємо вірно зрозуміти складові такого процесу. І, як зазначає Т.В. Шуліченко: “...податки можна використовувати як фінансовий інструмент та економічний стимул, забезпечувати ефективне функціонування економічного механізму в цілому за допомогою “механізму оподаткування” [227, с. 67].

Вважаємо, що саме механізм оподаткування, якщо останнє розуміти, як було встановлено, як певний процес, може дати відповідь на питання, сукупність яких та чийх дій його становить. Попередньо припустимо, що оподаткування, як процес має містити такі складові: по-перше, будь-який податок повинен бути встановлений. Під категорією встановлений вважаємо не стільки просто його законодавче закріплення у відповідному нормативно-правовому акті через законодавчу процедуру, скільки надання йому в такий спосіб легітимізації, але з додержанням вимог чинного законодавства щодо встановлення податку і тих визначальних елементів (правовий механізм податку), наявність яких в законодавчому акті робить податок зрозумілим платникові, дає йому можливість обчислити податок належним чином і в належний спосіб його сплатити, а державі - адмініструвати його і вимагати сплати (навіть у примусовий спосіб стягувати). По-друге, це діяльність платника податку щодо податкового звітування, обчислення і сплати податку. По-третє - це справляння податків, контроль за дотриманням вимог

податкового законодавства в процесі обчислення і сплати та стягнення податків у випадках невиконання чи не належного виконання платниками податкового обов'язку. Як додаткові, але не визначальні в даному механізмі можуть бути присутніми елементи адміністративного чи судового оскарження рішень та дій контролюючих органів. При цьому, процес обчислення та сплати у часі збігається з процесом справляння податків, адже саме ця позитивна юридично значуща діяльність органів податкового адміністрування спрямована на створення необхідних умов для забезпечення належного виконання платником податкового обов'язку.

Стосовно висловленої думки, можна також погодитися з результатами дослідження В.Г. Дем'янишина, який зазначає: "...у складі податкового механізму залежно від завдань, набору інструментів, наявності суб'єктів і способу дій можна виділити дві підсистеми: механізм справляння податків платниками та механізм контролю і забезпечення сплати податків" [62, с. 2-3].

З протилежною точкою зору, за якою: "...до складових податкового механізму відносяться елементи оподаткування, які умовно поділяються на дві групи:

а) основні — головні характери стики податку, без яких неможливо уявити відповідний податковий механізм:

- суб'єкт оподаткування або платник податку;
- об'єкт оподаткування;
- податкова ставка;

б) додаткові — необхідні характеристики, що розкривають специфіку податкового механізму та його використання:

- податкові пільги;
- джерело сплати або податкова база;
- податкова квота;
- бюджет чи фонд, куди надходять податкові платежі;

- терміни і періодичність пере рахування податку тощо” [108, с. 87-88], не можна беззаперечно погодитися, адже така позиція змішує оподаткування, як процес, у розумінні сукупності послідовних, взаємопов’язаних юридично значущих дій платників і органів податкового адміністрування щодо виконання платниками податкового обов’язку з правовим механізмом податку, що уявляється, як сукупність обов’язкових та часом факультативних елементів, наявність яких в законі про відповідний податок надає йому статусу встановленого, у платника виникає обов’язок і можливість обчислити та сплатити податок, а у держави в особі органів податкового адміністрування вимагати обчислення та сплати, справляти та стягувати у примусовий спосіб цей податок.

Не потрібно втім змішувати поняття “справляння податків” з їх обчисленням та сплатою. За визначеннями Податкового кодексу за платником податку не закріплюється процедура “справляння” податку. Він його обчислює та сплачує. Справляння - це діяльність публічно-адміністративного характеру органів та посадових осіб податкового адміністрування, яка спрямовується на створення нормативних і організаційних умов для належного виконання платниками дій щодо обчислення і сплати податку. При такому розумінні наполягаємо, що “справляння” - це саме публічно-сервісна діяльність публічної адміністрації із створення необхідних умов для безперешкодного виконання платниками податкового обов’язку, а “стягнення” - контрольна і юрисдикційна складові адміністрування податків.

М. Весельський визначає справляння податків як “...сукупність дій державних органів і платників податків, спрямованих на внесення встановленого законом податку, збору (обов’язкового платежу) до бюджету, до державного цільового фонду. Справляння податків полягає у встановленому порядку і відповідному механізмі внесення до бюджету чи до державного цільового фонду певної суми платежу. Поняття “справляння податків” передбачає активну діяльність податкових органів, але роль

платника при цьому не є пасивною. Однією з засад, принципів побудови механізму справляння податків є самостійне обчислення і сплата належним сум податку, що є його органічною і невід’ємною частиною. В той же час вся організація справляння податків в країні взагалі, і конкретні дії щодо окремо взятого платника, зокрема, є діяльністю державних органів, яка є частиною фінансової діяльності держави у сфері оподаткування. Зміст справляння податків включає механізм і порядок здійснення цієї діяльності [38, с. 55]. Цей науковий висновок повністю підтверджує наше розуміння категорії “справляння” податків, як спрощену дефініцію публічного адміністрування в галузі оподаткування.

Виходячи із тексту пункту 1.1 статті 1 Податкового кодексу України, зокрема щодо того, що кодекс регулює відносини, які виникають в сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов’язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства, а також із твердження авторів науково-практичного коментаря Податкового кодексу: “...оподаткування включає не лише вичерпний перелік податків та зборів, а й процесуальне забезпечення їх появи (введення, зміни, скасування), та справляння” [141, с. 41], наочно пересвідчуємося, що справляння податків розмежовується із законодавчою діяльністю щодо встановлення податків, їх зміни чи скасування, але збігається з діяльністю платника щодо самостійного визначення сум податкового або грошового зобов’язання (ст. 54 Податкового кодексу) і з діяльністю контролюючих органів щодо забезпечення належного виконання платниками податкового обв’язку.

Отже, підсумовуючи, та беручи до уваги твердження, висловлені в спеціальних наукових дослідженнях, зокрема: “...відносини щодо справляння податків проявляються у процесі податкового провадження, тобто при обчисленні і сплаті конкретних видів податкових платежів. При цьому до цієї

групи зараховуються і відносини з приводу податкового контролю з боку відповідних державних органів, в тому числі відносини, пов'язані з відповідальністю за вчинення податкових деліктів (злочинів і правопорушень)” [128, с. 139], зазначимо, що пропозиція полягає в розумінні оподаткування, як процесу - сукупності взаємопов'язаних взаємоузгоджених та врегульованих нормами чинного законодавства дій платників податків та органів і посадових осіб податкового адміністрування, спрямованих на формування централізованих фондів публічних грошових коштів. Структурно оподаткування містить сукупність складових, які охоплюються терміном “механізм оподаткування”, який серед іншого складається із активних впорядкованих дій платників і податкових органів. При такому розумінні до процесу оподаткування входять дії платника - обчислення і сплата податку, податкове звітування, дії органів податкового адміністрування - справляння, контрольна діяльність та стягнення податків. Справляння є виконавчо-розпорядчою діяльністю, спрямованою на створення нормативних і організаційних умов для забезпечення належного виконання платниками податкового обов'язку, а стягнення - результат контрольної діяльності, метою якого є забезпечення примусового виконання платником податкового обов'язку.

Щодо стягнення податків, як одного з напрямків публічно-примусової діяльності органів публічного адміністрування, зокрема його юридичної природи та сутності, суттєвих розбіжностей в науці податкового, рівно як і адміністративного права, не виникає. А от нормативно-правове регулювання процесу справляння податків, як одного з напрямків публічного адміністрування потребує прискіпливої уваги, адже саме вдосконалення цих процедур, приведення їх у відповідність з конституційними засадами є передумовою формування “...відповідної податкової правосвідомості, за якої сплата податків розглядається як певний почесний обов'язок” [90, с. 87]. Від себе додаємо - не просто почесний обов'язок, а такий безперешкодне виконання якого забезпечене належним чином державою.

С.М. Греца і Я.В. Греца погоджуються з думкою, яка неодноразово висловлювалась в наукових джерелах, що під терміном “регулювати” слід розуміти: “...встановлювати межі, масштаб поведінки людей, вносити в суспільні відносини стабільність, систему, порядок і тим самим спрямовувати їх в певному напрямку...” [58, с. 256]. В свою чергу динаміку права, його силу та енергію, що спрямована на досягнення правового результату та вирішення життєвих ситуацій, відображає поняття “правове регулювання”.

“Правове регулювання” – зазначає Н.М. Оніщенко, – “це спеціальна дія права, що відрізняється за формою і за змістом, яка здійснюється через суб’єктивні права і обов’язки суб’єктів права, що виступають суб’єктами конкретних правовідносин. В цьому випадку, мова іде не про простий вплив права (вплив на почуття, думки), а строго визначені приписи можливої і необхідної поведінки” [147]. Надалі авторка висловлює чи не найвагомішу з точки зору нашого дослідження тезу: “...відсутність примусу в процесі правового регулювання є однією з відмінних рис дії права в демократичному правовому суспільстві, в якому механізм правового регулювання діє в основному без необхідності постійного примусу, зберігаючи його лише як можливість” [147]. В законодавстві демократичної країни, до рівня якої тяжіє Україна, примус дійсно зберігається, без нього публічно-правова сфера навряд чи може бути впорядкована належним чином, проте не в провідній ролі, а як допоміжний засіб, засіб реагування на правопорушення. Це ж стосується і податкового законодавства в частині справляння податків - метою діяльності публічно-адміністративного характеру в цій частині має стати не реалізація права вимоги виконання податкового обов’язку, а виконання зустрічного обов’язку держави щодо платника у вигляді створення та забезпечення відповідних умов для безперешкодного обчислення податку і його сплати.

За переконаннями А.М. Куліш: “...правове регулювання – це здійснюваний в інтересах суспільства за допомогою норм права, вплив на

поведінку учасників суспільних відносин з метою встановлення й упорядкування останніх” [105, с. 62]. П.В. Онопенко своєю чергою наполягає на тому, що “...правове регулювання включає в себе не будь-яку владну діяльність уповноважених на те органів і посадових осіб, а лише ту, що має на меті спрямувати в чітко визначене русло поведінку учасників суспільних відносин, упорядкованих за допомогою норми права й базованих на ній індивідуальних актів” [148, с. 121]. З цими позиціями навряд чи потрібно сперечатися, оскільки вони орієнтують на розуміння процесу правового регулювання, як певного владного, за допомогою норм права різного ієрархічного рівня впливу держави на суспільні відносини, які такого впливу потребують, з метою їх впорядкування в інтересах держави і кожної особи.

В науковій літературі під правовим регулюванням часто розуміється телеологічному сенсі – “...цілеспрямований текстуальний (інформаційно-ціннісний) правовий вплив на суб’єктів правової комунікації, що викликає у відповідь певну їх поведінку, адекватну тексту, що впливає” [35, с. 18], а у функціональному сенсі – “...орієнтацію поведінки суб’єктів правової комунікації на її нормативні умови” [35, с. 18]. Також звертається увага на те, що “...правове регулювання здійснюється насамперед через різні правові тексти, як первинні (текстуальні джерела права), так і через тексти правової культури (правової ідеології, правової політики тощо)” [42, с. 36].

В працях М. Козюбри термін “правове регулювання” означає “...впорядкування поведінки учасників суспільних відносин за допомогою спеціальних юридичних засобів і способів” [74, с. 95], серед яких, як ми розуміємо - норми права різного ієрархічного рівня, а також методи адміністрування - примус і переконання.

І вся ця сукупність юридичних засобів, взята в єдності, за допомогою яких забезпечується правовий вплив на суспільні відносини - це механізм правового регулювання. Таким чином, за міркуваннями С.С. Алексєєва, “...поняття механізму охоплює дві сторони правового регулювання. По-перше, це забезпечення за допомогою сукупності правових засобів правового

впливу на суспільні відносини і, отже, забезпечення ефективності правового впливу. По-друге, це внутрішня будова механізму, його окремі елементи (частини), взяті у співвідношенні” [204, с. 8].

Маємо в цьому сенсі зазначити, що, як свідчать спеціальні наукові розробки, “...сучасна юридична наука характеризується наявністю двох підходів до визначення формальних елементів механізму правового регулювання. Перший – широкий, що визначається множинністю елементів, зокрема норм права, юридичних фактів, правовідносин, тлумачення норм права, реалізацією норм права, законністю; правовою культурою і правосвідомістю, правомірною та протиправною поведінкою, юридичною відповідальністю. Другий – вузький, що включає лише деякі з вищезазначених елементів, наприклад норми права, індивідуальні акти, правовідносини, правореалізацію та законність” [47, с. 212]. На наше переконання, названий “широкий” підхід до розуміння механізму правового регулювання деякою мірою дає підстави помилково його ідентифікувати, як правовий вплив, а це - поняття не тотожні. О.Ф. Скакун наполягає: “...етимологічно ці дві категорії частково співпадають, але їх змістове навантаження різне” [185, с. 529-530]. Правовий вплив тим і відрізняється від правового регулювання, що є більшою мірою всеохоплюючим, включає до свого складу ті елементи, які названі складовими широкого розуміння механізму правового регулювання. “Правове регулювання”, - зазначає І.М. Погрібний, “...здійснюється за допомогою особливого, притаманного тільки праву механізму, і тільки за допомогою правових засобів, на відміну від правового впливу, до структури якого, окрім власне самого механізму правового регулювання, входить правотворчий процес, а також інші елементи...” [161, с. 8]. М.С. Кельман та О.Г. Мурашин визначаючи механізм правового регулювання як єдину систему правових засобів, вказують, що за його “...допомогою здійснюється результативне правове впорядкування суспільних відносин та подолання перепон, які стоять на шляху задоволення інтересів суб’єктів права” [85, с. 372].

О.Ф. Скакун виокремлює в механізмі правового регулювання наступні складові: 1) принципи права, норми права, нетипові правові розпорядження (спеціалізовані норми права), об'єктивовані в нормативно-правових актах; 2) правовідносини, суб'єктивні юридичні права і обов'язки в їх індивідуалізації (конкретизації); 3) акти безпосередньої реалізації прав і обов'язків; 4) акти застосування норм права [185, с. 500]. Цілком поділяючи таку точку зору, зауважимо, що механізм правового регулювання, як його “звужено” і вірно розуміють в першоджерелах, не змішується з механізмом правового впливу, а стосується переважно нормативно-правового впорядкування суспільних відносин та забезпечує динамікою сукупності своїх складових елементів усунення перешкод для повної реалізації людиною її прав і свобод через участь в конкретних правовідносинах. В такому розумінні він постає як динамічно впроваджувана в практику суспільних відносин єдність норм права різного ієрархічного рівня - від конституційних до локальних, правовідносини, що виникають та динамізують на основі цих правових приписів, акти безпосередньої реалізації прав і обов'язків учасників правовідносин, а також акти застосування норм права.

Щодо адміністративно-правового регулювання тієї сукупності суспільних відносин, які такого регулювання потребують, то можна зазначити, що воно має спільні риси з загальним поняттям правового регулювання, співпадає з ним, проте, будучи галузевим різновидом загального процесу, має характерні ознаки, визначені такою галузевою належністю та її специфікою.

О.В. Надьон принагідно зауважує наступне: “...своєрідність адміністративно-правового регулювання визначається не лише у особливостях адміністративних норм, а у тому, що адміністративне право дає можливість розкрити форми та методи діяльності органів державної влади” [140, с. 18-19]. Цікавою ця позиція видається, зважаючи на вказівку, що форми та методи (*інструменти публічного адміністрування* - виділено нами)

також знаходять відбиток або чинять вплив в механізмі адміністративно-правового регулювання.

А.В. Шарнін визнає адміністративно-правове регулювання “...різновидом правового регулювання, який є сукупністю адміністративно-правових норм та інших адміністративно-правових засобів, що впорядковують суспільні відносини...” [223, с. 227]. “Адміністративно-правове регулювання...”, - продовжує автор, “...може бути нормативним (регулювання, що здійснюється нормами адміністративного права) та індивідуальним (регулювання, що здійснюється індивідуальними адміністративно-правовими засобами). Отже, адміністративно-правове регулювання... здійснюється насамперед за допомогою адміністративно-правових норм” [223, с. 227-228]. Знову ж таки визначено специфіку, яка насправді притаманна адміністративно-правовому регулюванню, на відміну від приватно-правових і навіть де-яких публічно-правових галузей - регулювання за допомогою індивідуальних нормативних приписів; навіть якщо такі приписи з’являються в інших, не адміністративному, галузях права (банківське, податкове, трудове тощо), то регулювання, що за їх допомогою здійснюється, набуває ознак адміністративно-правового. Саме про це, здається веде мову О.В. Надьон (цитовано вище), коли вказує на форми та методи, як специфіку адміністративно-правового регулювання. В.І. Теремецький пропонує розуміти, що адміністративно-правове регулювання “...являє собою цілеспрямований вплив правових норм, прийнятих державою, і постає в якості відповідних адміністративних засобів забезпечення прав та законних інтересів фізичних, юридичних осіб та держави у суспільних відносинах з метою підпорядкування їх юридично встановленому правопорядку, а також охорони та розвитку в інтересах суспільства і держави...” [194, с. 51]. Варто погодитися, що з даного визначення випливає основне навантаження процесу адміністративно-правового регулювання, яке здійснюється за допомогою адміністративно-правових засобів, впорядкованих нормами адміністративного права, - це забезпечення прав і

законних інтересів фізичних, юридичних осіб і держави в суспільних відносинах. Вказівка на мету вбачається не зайвою, а визначальною. Це підтверджує і О.І. Шкуропацький в своїх дослідженнях, вказуючи: “...будь-яке визначення явища, особливо такого, що має дієвий характер (тобто характер процесу або дії), має містити в своєму складі завдання або функції, що їх покликане виконувати явище, визначення якому надається...” [225, с. 105].

Це так би мовити, теоретичний здобуток у визначенні адміністративно-правового регулювання. Проте, як зазначає І.П. Голосніченко: “...спеціальною конструкцією, здатною переводити приписи законодавця у відповідну поведінку суб’єктів правовідносин” є “механізм правового регулювання” [51, с. 120] - розуміємо адміністративно-правового регулювання (включно). Надалі І.П. Голосніченко пропонує включати до механізму адміністративно-правового регулювання “...норми адміністративного права, адміністративно-правові відносини, акти тлумачення норм адміністративного права та акти реалізації адміністративно-правових норм і відносин” [52, с. 20-21]. Аналогічного погляду дотримується Х.П. Ярмачі, за визначенням якого “...структурними елементами механізму адміністративно-правового регулювання є норми адміністративного права, адміністративно-правові відносини, акти тлумачення норм адміністративного права й акти реалізації адміністративно-правових норм” [234, с. 49]. Не заперечуючи таких позицій загалом, зазначимо, що В.К. Колпаков, О.В. Кузьменко, І.Д. Пастух, В.Д. Сущенко вважають, що “...механізм адміністративно-правового регулювання – це сукупність адміністративно-правових засобів, за допомогою яких здійснюється вплив на відносини, що виникають у процесі реалізації адміністративних зобов’язань публічної адміністрації [107, с. 643], звертаючи увагу на адміністративно-правові засоби, застосування яких приводить в дію весь механізм адміністративно-правового регулювання.

За слушною пропозицією В.В. Галунька, В.І. Курила, С.О. Короеда, “...система елементів механізму адміністративно-правового регулювання складається з таких елементів: норми адміністративного права та їх зовнішнє вираження, джерела адміністративного права, принципи адміністративного права, тлумачення норм адміністративного права, адміністративно-правові відносини, адміністративно-правовий статус суб’єктів адміністративного права, індивідуальні акти суб’єктів публічної адміністрації, форми діяльності суб’єктів адміністративного права, методи адміністративного права, адміністративно-правові режими, адміністративні процедури, ефективність адміністративно правового регулювання” [6, с. 210]. Втім, хотілося б заперечити проти включення до складу механізму адміністративно-правового регулювання тих елементів, які, на наше переконання, через їх похідну, вторинну роль у впорядкуванні суспільних відносин, обтяжують доктринальне визначення самого механізму і дають підстави ототожнити його з механізмом адміністративно-правового впливу, а на хибність такого розуміння було вказано вище. Таким чином, не входять до складу механізму адміністративно-правового регулювання джерела адміністративного права, тлумачення норм адміністративного права, ефективність адміністративно-правового регулювання. На включенні до механізму адміністративно-правового регулювання таких елементів, як: індивідуальні акти суб’єктів публічної адміністрації, форми діяльності суб’єктів адміністративного права, методи адміністративного права, адміністративно-правові режими, адміністративні процедури, наполягаємо, поділяючи точку зору О.О. Бандурки: “...механізм адміністративно-правового регулювання не є механічним поєднанням окремих елементів. Це – динамічна категорія. Дія механізму правового регулювання становить тривалий процес, який поділяється на певні стадії, етапи” [20, с 26-27] та О.І. Шкуропацького: “...механізм – це не тільки сукупність елементів, а й послідовність їх дії, що утворюють процеси впорядкування відповідних правових відносин задля ефективної, повної та всебічної реалізації людиною своїх прав та свобод у

відповідній сфері” [226, с. 111]. Саме вказані елементи дають уявлення про механізм адміністративно-правового регулювання в його динаміці.

Висновки до розділу 1

Протягом дослідження з’ясовано, що публічне адміністрування є організаційним, владним, заснованим на законі та здійснюваним на його виконання впливом держави в особі системи її органів та посадових осіб (а за умови виконання делегованих державою повноважень - і певних не державних утворень) на суспільні відносини з метою їх приведення в певний, відповідний чинному законодавству, впорядкований стан. Цей владний вплив здійснюється за допомогою широкого спектру інструментів публічного адміністрування (відповідних форм та методів, часом адміністративного розсуду), у яких органічно поєднані засади примусу, переконання та публічного сервісу. Публічне адміністрування має на меті створення організаційно-правових умов, необхідних для належної реалізації людиною її прав і свобод, а також усунення перешкод на шляху виконання покладених на неї юридичних обов’язків.

Публічне адміністрування має правозастосовчий, виконавчо-розпорядчий характер - шляхом підзаконного нормотворення права і обов’язки учасників конкретних правовідносин в сфері публічного адміністрування деталізуються і забезпечуються до практичної реалізації, організується передбачений нормами права процес реалізації прав і свобод конкретними особами (фізичними та юридичними) через участь в правовідносинах.

Публічне адміністрування в широкому розумінні варто розглядати, як один із напрямів діяльності держави, яке спрямоване: а) на створення умов для якісної та ефективної діяльності органів всіх гілок державної влади; б) на забезпечення реалізації, охорону і захист основних прав та свобод людини і громадянина; в) на узгодження інтересів, по-перше, між державою і

суспільством, по-друге, між різними соціальними групами у суспільстві; г) на забезпечення розвитку суспільства та держави.

Діяльність спеціально уповноважених державних органів щодо реалізації державної політики в галузі оподаткування стосується справляння та стягнення податків - створення необхідних, визначених податковим законодавством умов, для забезпечення належного виконання платниками податкового обов'язку, а також примусового забезпечення повного та належного його виконання з метою задоволення публічного інтересу у вигляді формування дохідної частини державного та місцевих бюджетів, цільових фондів за рахунок надходжень від сплати податків та інших обов'язкових платежів фіскального характеру. Така діяльність, як і загалом публічне адміністрування, має правозастосовчий і виконавчо-розпорядчий характер; містить в собі всі ознаки публічного адміністрування з галузевими особливостями.

Підтримується “управлінська” концепція розуміння адміністрування податків, за якою “адміністрування податків” — це управлінська за своєю сутністю із відповідними суб'єкт-об'єктними зв'язками діяльність спеціально уповноважених органів державної виконавчої влади, заснована на законі та спрямована на організацію його виконання, пов'язана з організацією процесу оподаткування, має на меті організаційно-правове забезпечення реалізації державної політики в галузі оподаткування і належного виконання платниками податкового обов'язку.

Не заперечуючи важливості примусової і контрольно-наглядової складової в податковому адмініструванні, наголошується на їх похідному, допоміжному характері в змістовному навантаженні досліджуваної діяльності. Основне призначення адміністрування податків - створити передбачені нормами чинного податкового законодавства умови для належного виконання платниками податкового обов'язку з одночасним поєднанням забезпечення реалізації публічного інтересу із утвердженням і забезпеченням прав і свобод людини.

Адміністрування податків, як нормативно регламентована організаційно-розпорядча діяльність спеціально уповноважених органів публічної влади у сфері управління процесами оподаткування з метою забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин, є напрямком, галузевою складовою загального процесу публічного адміністрування, що здійснюється в сфері реалізації державної політики в сфері оподаткування.

Зважаючи на роль та призначення податку в державі і державно-організованому суспільстві, його публічно-правову сутність, визначено, що такі напрямки адміністрування податків, як податковий контроль, юрисдикційна діяльність публічних адміністрацій в галузі оподаткування, рівно як і їх участь на основі імперативних приписів Податкового кодексу в обчисленні сум податкових зобов'язань відповідного платника, як і діяльність щодо встановлення податків, не можуть гуртуватися на іншому режимі, ніж імперативний, владно-примусовий.

На режим правового регулювання, зокрема на сукупність прийомів та способів, за допомогою яких норми права впорядковують відповідні суспільні відносини в галузі оподаткування, визначальний вплив чинять галузева належність і характер тих відносин, що регулюються нормами податкового права, зокрема, владні відносини із встановлення, введення та стягнення податків та зборів, а також відносини, що виникають у процесі податкового контролю та притягнення осіб до штрафної (фінансової) відповідальності за здійснення податкового правопорушення, потребують відповідного одностороннього владного нормативно-визначеного впливу із перевагою імперативних елементів. На противагу - відносини із забезпечення виконання платниками податкового обов'язку, через їх переважно публічно-сервісну сутність, враховуючи властиві адмініструванню податків загальні ознаки публічного адміністрування з його людиноорієнтовними і державно-службовими засадами, - мають більший ступінь регулятивної ефективності за умови побудови рівнопартнерських засад у відносинах платників із органами

адміністрування податків.

Нормами податкового права регулюються відносини із встановлення податків (їх введення рішеннями органів місцевого самоврядування в частині, яка це дозволяє та зобов'язує), із їх обчислення та сплати, справляння та стягнення, контрольно-наглядової діяльності контролюючих органів, із притягнення винних в порушенні податкового законодавства до фінансової (штрафної) відповідальності, із оскарження рішень і дій податкових органів - відповідно переважна більшість податкових правовідносин стосується не стільки слати конкретних сум податкового зобов'язання, скільки взаємних зустрічних дій платників і органів адміністрування податків, які таку сплату опосередковують. Тому підтримується позиція, що правовідносини виникають не з приводу суми грошових коштів у вигляді податку або збору, а з приводу тих дій, які мають вчинити обидві сторони правовідношення, щоб податковий обов'язок було виконано належним чином, а суми грошових коштів, які повинні надійти за визначеною чинним законодавством адресою, були отримані бюджетом відповідного рівня.

Обґрунтовано “поведінковий” підхід до розуміння об'єкта податкових правовідносин - встановлення, введення та стягнення, контроль, притягнення до відповідальності - це поведінка “владного” учасника податкових правовідносин; належне виконання податкового обов'язку та можливе оскарження рішень та дій владного учасника - це поведінка “підвладної” сторони податкових правовідносин. При такому розумінні варто зважати, що поведінка учасників податкових правовідносин детермінована публічним інтересом, але, будучи предметом державно-владного впливу, має орієнтуватися на загальний конституційний припис - головний обов'язок держави полягає в утвердженні і забезпеченні прав і свобод людини, які визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Владний характер податкових правовідносин не означає їх контрольно-наглядовий, карний характер, де одні учасники реалізують виключно право вимагати, а інші -

обов'язок виконувати. Обидві сторони податкових правовідносин рівною мірою є управленими та зобов'язаними один відносно одного, тому що участю в податкових правовідносинах реалізують спільний публічний інтерес і переслідують спільну мету - наповнення державного та місцевих бюджетів відповідними прибутками з метою подальшого фінансування видатків на здійснення соціально-корисної діяльності держави. Діяльність органів публічного адміністрування у сфері оподаткування (органів, уповноважених на адміністрування податків), яка спрямована на встановлення юридичної основи формування податкових грошових надходжень, забезпечення відповідної поведінки зобов'язаних суб'єктів податково-правових відносин з приводу виконання ними свого податкового обов'язку, створення передбачених нормами податкового законодавства умов, необхідних для належного виконання податкового обов'язку запропоновано визначати як податковий процес.

Процес встановлення, справляння податків (зборів), їх стягнення, що ґрунтується на організаційно-правових взаємовідносинах, взаємозв'язках та взаємодії між його суб'єктами (учасниками - державою, платниками податків, податковими агентами, суспільством) та об'єктами (податками, зборами), під час провадження якого здійснюється формування фінансової основи забезпечення життєдіяльності держави термінологічно збігається з поняттям оподаткування.

Оподаткування, як процес містить такі складові: по-перше, будь-який податок повинен бути встановлений. Під категорією встановлений вважаємо не стільки просто його законодавче закріплення у відповідному нормативно-правовому акті через законодавчу процедуру, скільки надання йому в такий спосіб легітимізації, але з додержанням вимог чинного законодавства щодо встановлення податку і тих визначальних елементів (правовий механізм податку), наявність яких в законодавчому акті робить податок зрозумілим платникові, дає йому можливість обчислити податок належним чином і в належний спосіб його сплатити, а державі - адмініструвати його і вимагати

сплати (навіть у примусовий спосіб стягувати). По-друге, це діяльність платника податку щодо податкового звітування, обчислення і сплати податку. По-третє - це справляння податків, контроль за дотриманням вимог податкового законодавства в процесі обчислення і сплати та стягнення податків у випадках невиконання чи не належного виконання платниками податкового обов'язку. Як додаткові, але не визначальні в даному механізмі можуть бути присутніми елементи адміністративного чи судового оскарження рішень та дій контролюючих органів. При цьому, процес обчислення та сплати у часі збігається з процесом справляння податків, адже саме ця позитивна юридично значуща діяльність органів податкового адміністрування спрямована на створення необхідних умов для забезпечення належного виконання платником податкового обов'язку.

Справляння податків - це діяльність публічно-адміністративного, виконавчо-розпорядчого характеру органів та посадових осіб податкового адміністрування, яка спрямовується на створення нормативних і організаційних умов для належного виконання платниками дій щодо обчислення і сплати податку. При такому розумінні “справляння” - це публічно-сервісна діяльність публічної адміністрації із створення необхідних умов для безперешкодного виконання платниками податкового обов'язку, а “стягнення” - контрольна і юрисдикційна складові адміністрування податків.

Справляння податків розмежовується із законодавчою діяльністю щодо встановлення податків, їх зміни чи скасування, але збігається з діяльністю платника щодо самостійного визначення сум податкового або грошового зобов'язання (ст.54 Податкового кодексу) і з діяльністю контролюючих органів щодо забезпечення належного виконання платниками податкового обов'язку.

Оподаткування, як процес, це сукупність взаємопов'язаних взаємоузгоджених та врегульованих нормами чинного законодавства дій платників податків та органів і посадових осіб податкового адміністрування, спрямованих на формування централізованих фондів публічних грошових

коштів, структурно містить сукупність складових, які охоплюються терміном “механізм оподаткування”, який серед іншого складається із активних впорядкованих дій платників і податкових органів. При такому розумінні до процесу оподаткування входять дії платника - обчислення і сплата податку, податкове звітування, дії органів податкового адміністрування - справляння, контрольна діяльність та стягнення податків. Справляння є виконавчо-розпорядчою діяльністю, спрямованою на створення нормативних і організаційних умов для забезпечення належного виконання платниками податкового обов’язку, а стягнення - результат контрольної діяльності, метою якого є забезпечення примусового виконання платником податкового обов’язку.

У більшості відносин, що виникають між платниками податків та інших платежів фіскального характеру і відповідними органами адміністрування податків останні реалізують свою компетенцію як органи управління, праоохорони і правозабезпечення (як публічні адміністрації із відповідними публічними зобов’язаннями) і в цій частині підпадають під регулятивний вплив норм адміністративного права.

Механізм адміністративно-правового регулювання – це сукупність адміністративно-правових засобів, за допомогою яких здійснюється владний організуючий вплив на відносини, що виникають у процесі реалізації адміністративних зобов’язань публічної адміністрації, відповідно механізм адміністративно-правового регулювання оподаткування (встановлення, справляння і стягнення податків та інших обов’язкових платежів фіскального характеру) - включає норми адміністративного права, адміністративно-правові відносини і акти реалізації адміністративно-правових норм. Цей механізм покликаний нормативно забезпечити динаміку організаційно-владної складової правовідносин, пов’язаних із справлянням та стягненням податків.

РОЗДІЛ 2.

ПОДАТКОВІ ПРАВОВІДНОСИНИ ЯК ДВОСТОРОННЄ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

2.1 Правова сутність податку та її вплив на характер відносин між платником та суб'єктами публічного адміністрування

Як вдалося попередньо встановити, в процесі взаємодії платників податків з відповідними органами, уповноваженими здійснювати публічно-адміністративну діяльність в сфері оподаткування, виникають та динамізують суспільні відносини досить широкого спектру сутнісного навантаження - від встановлення податків, через їх обчислення і сплату водночас з адмініструванням - справлянням та стягненням, - до притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства тих осіб, які не виконали або виконали неналежним чином податковий обов'язок і в деяких випадках, до можливого оскарження рішень та дій органів податкового адміністрування. Зважаючи на досить суперечливу правову природу цих відносин - вони одночасно є публічними, організаційними, майновими, владними, імперативними, часом з певним ступенем диспозитивності, їх правове регулювання потребує уточнення та налагодження, адже ті відносини, регулювання яких не припускає можливості діяти на власний розсуд, потребують належного імперативного впорядкування і навпаки - ті, які можна врегулювати на основі методу диспозитивності, можуть відчувати законодавчий дозвіл на певну свободу та рівність сторін. Головне в такому регулюванні - його ефективність і забезпечення реалізації сторонами тих потреб та інтересів, заради досягнення яких сторони в ці відносини вступають.

Складна публічно-правова водночас із майновим навантаженням природа податку зумовлює особливість тих відносин, які виникають в процесі його встановлення, справляння та стягнення, обчислення та сплати, і відповідно особливості їх (відносин) правового регулювання.

В даному випадку доречним вважаємо розпочати з тези, яку висловлює І.І. Бабін, зокрема: “...у податку представлені засадничі публічні та приватні начала суспільного розвитку, його статика і динаміка, дискретність і неперервність, уявлення про суспільну справедливість та їх найрізноманітніші втілення” [16, с. 69]. Одразу привертає увагу, що автор доречно наголошує на існуванні в податку (*маємо розуміти - і в його правовому регулюванні*) публічно-правових і приватно-правових засад.

На економічну, а разом з тим, публічно-правову природу податку неодноразово звертається в наукових джерелах. Зокрема, А.А. Шульга звертає увагу на те, що “податок - це єдино законна (установлена законом) форма відчуження власності фізичних і юридичних осіб на засадах обов’язковості, індивідуальної безплатності, безповоротності, забезпечена державним примусом, але не носить характеру покарання або контрибуції, з метою забезпечення платоспроможності суб’єктів публічної влади” [228, с. 271]. Звідси випливає обов’язковий характер, такий що не передбачає зустрічних взаємних дій на користь платника з боку держави в момент сплати податку, забезпечення його стягнення державним примусом, стосується вилучення власності, не пов’язаного з фактом скоєння платником правопорушення - наочна публічна природа податку майновий характер вилучення.

На безеквівалентний характер і публічно-фінансове спрямування податків вказують С.В. Юдіна і О.В. Золотарьова, зазначаючи: “...податки є імперативними грошовими відносинами, у процесі яких створюється бюджетний фонд, без надання суб’єктові податку якого-небудь еквівалента” [92, с. 35].

А.А. Шульга погоджується із твердженням, що податок є “найважливішою вартісною економічною категорією, яка являє собою грошові відносини, за допомогою яких держава безоплатно вилучає частину національного доходу для фінансового забезпечення реалізації своїх функцій” [228, с. 270]. Вбачається також такою, яка не викликає заперечень,

точка зору, за якою податок - це: "...примусовий збір, що справляється державою з окремої особи для покриття видатків, спричинених загальнодержавними потребами безвідносно до вигід платника такого податку" [230, с. 67]. Яким би чином дослідники не будували власні наукові розробки, в їх визначеннях категорії "податок" тим чи іншим чином присутня вказівка на майновий характер такого вилучення, бо воно стосується частини власності платника податку, а також на те, що таке вилучення здійснюється державою в односторонньому порядку, базуючись на повноваженнях публічної влади і на те, що за рахунок податків формується основа майбутнього фінансування публічних видатків. З цього приводу в наукових джерелах присутні висловлювання на кшталт: "...податки є обов'язковими платежами юридичних і фізичних осіб, що запроваджуються для утримання державних структур та фінансового забезпечення виконання останніми функцій держави; ...суспільне призначення податків полягає у забезпеченні витрат держави" [94, с. 133-134].

В.К. Хлівний доречно свідчить, що "...за фінансовою формою прояву податки - це обов'язкові, безеквівалентні, неповоротні, нецільові, регулярні платежі юридичних та фізичних осіб державі, призначені для фінансового забезпечення реалізації її функцій. З позицій держави — це головний спосіб формування її доходів та інструмент реалізації соціально-економічної політики" [208, с. 29]. Податки в такому розумінні видаються, як форма фінансового еквіваленту, за допомогою якого оцінюється і фінансується вся соціально-корисна діяльність держави - законодавче впорядкування суспільних відносин, виконавчо-розпорядча діяльність (державне управління), правоохоронна діяльність, правосуддя, пенітенціарна діяльність тощо. До того ж за рахунок податків в такому розумінні держава отримує змогу здійснювати видатки на організацію і провадження тих видів соціально-корисної діяльності, опікування якими входить до її функціоналу на кожному конкретному етапі її розвитку - освіта, наука, соціальне забезпечення, культурний розвиток; а також тих видів діяльності, які, через

всеохоплюючий масштаб власноруч громадянами не можуть бути проваджені - боротьба з наслідками стихійних лих, епідемій, інших природних катаклізмів; або ж боротьба з інфекційними хворобами (СНІД, туберкульоз, коронавірус тощо). Тому податки постають, як одна із обов'язкових ознак держави, адже саме їх існування прямо впливає на можливість функціонування апарату державного управління, який владно за допомогою норм права впливає впорядковуючим чином на суспільні відносини, через що, серед іншого, виявляється сутність та призначення держави в її аксіологічному вимірі. В цьому контексті принагідно буде виглядати зауваження, висловлене Лоренцом фон Штейном іще в середині ХІХ ст., який вважав, що ідея держави полягає у "...відновленні рівності та свободи, у піднятті рівня життя бідних та обездолених класів до рівня багатих і сильних, де держава має сприяти соціальному і суспільному прогресом усіх його членів, тому що розвиток одного є умовою і наслідком розвитку іншого" [159].

В.Д. Бакуменко цитує висловлювання Е. Геллнера, який пропонує розглядати державу як "...спеціалізовану і концентровану силу підтримки порядку, інститут або низку інститутів, основним завданням яких (незалежно від всіх інших завдань) є охорона порядку... держава існує там, де спеціалізовані органи підтримання порядку, як, наприклад, поліція і суд, відокремилися від інших сфер суспільного життя, вони і є державою" [18, с. 10]. В продовження цієї думки, зазначимо, що В.Б. Авер'янов пропонував розуміти, що "...держава тому і є державою й цим відрізняється від інших суспільних структур, що тільки в ній зосереджена і нею реалізується у суспільстві державна влада" [5, с. 40]. О.Ф. Скакун зазначає: "...держава існує не тільки заради громадян, але через них і в них, а її сутність полягає в існуванні за правом, через право і заради права. Сутність держави – це спосіб буття, становлення, мета та засоби, державна правосвідомість [185, с. 73]. Ю.П. Лобода в науковому дослідженні визначає, що "...соціальна сутність держави – це її специфічна властивість, яка полягає у здатності держави

забезпечувати у процесі свого функціонування і розвитку задоволення основних потреб усього суспільства, а також створювати умови для можливого за наявних конкретно-історичних обставин задоволення потреб та інтересів окремих індивідів та їхніх спільнот (національних, соціально-економічних, демографічних, релігійних тощо). ...будь-яка держава, як правило, забезпечує у своїй діяльності оптимальне – за даних конкретно-історичних умов – поєднання загальносоціальних інтересів та особливих інтересів окремих соціальних спільнот, груп чи осіб; критерієм такої оптимальності якраз і є збереження цілісності та загальної безпеки суспільства як єдиного соціального організму, котрий зберігає здатність до соціального прогресу – до самозбереження, самовідтворення, саморозвитку” [117, с. 12-13].

Можемо, таким чином сміливо стверджувати, що сутність держави, як організатора певного порядку, коли кожній особі в її межах спеціальною юридично значущою діяльністю органів та посадових осіб забезпечується безперешкодна можливість реалізовувати весь комплекс природних і похідних, затверджених державою, прав і свобод, може бути реалізована лише за умови існування надійного фінансового підґрунтя такої діяльності. А одним із визначальних джерел такої фінансової основи і надходження грошових коштів до бюджету у вигляді податків, зборів та інших платежів фіскального характеру.

Тому певним чином, з огляду на його публічно-правову складову, податок, як плата за послуги з боку держави, вважається вірно визначеним. Наприклад, В.М. Опарін стверджує, що податок це “...обов’язкові, нееквівалентні, неповоротні, нецільові, регулярні платежі юридичних та фізичних осіб державі, призначені для фінансового забезпечення реалізації її функцій”, а А.А. Соколов – “...збір, який вилучається державною владою для покриття витрат чи досягнення цілей економічної політики” [229].

Стосовно публічно-правової природи податку заперечень не виникає, його значення для фінансування державних видатків наочна. Суперечливість

його полягає в тому, що платник мусить на основі застосування до нього примусу, не пов'язаного з протиправною поведінкою, частину своєї власності передати безоплатно до іншого власника.

О.О. Соколов стосовно цієї проблеми зазначив наступне: "...під податком потрібно зрозуміти примусовий збір, що стягується державною владою з окремих господарюючих осіб або господарств для покриття вироблених нею витрат або для досягнення завдань економічної політики без надання платникам його спеціального еквівалента" [208, с. 29]. Звідси випливає, що "...з позицій платників податків - це, з одного боку, форма перерозподілу їхніх доходів на загальні потреби, а з іншого - матеріальний збиток, який породжує несприйняття податків платниками. Таким чином, в самих підходах до визначення сутності податків виявляється конфлікт інтересів суб'єктів податкових правовідносин - обов'язковість як примус чи необхідність сплачувати" [208, с. 29-30]. Про антагоністичну сутність податку йшлося вище - справді, платникові податків навряд чи властивий такий рівень правосвідомості, що він уявляє податки як велике благо, навіть якщо і розуміє, що від сплати податків залежить рівень фінансування державної діяльності і, як наслідок - рівень забезпечення реалізації прав і свобод кожним учасником правовідносин.

О.І. Липка, хоч і застосовує дещо спірну термінологію, не розмежовуючи безумовність та безоплатність, як ознаки податку, втім влучно зазначає: "безумовність пов'язана з неможливістю платника висувати умови державі, яка встановлює та зобов'язує сплачувати податки. Платник не може поставити перед державою питання про виконання останньою для платника певних дій чи надання послуг. Податок платиться незалежно від того, чи отримає платник якісь блага для себе (як частини соціуму) і чи "відчує" він на собі витрату державою (органом місцевого самоврядування) сплачених ним податків" [116, с. 72]. В даному випадку, на наше переконання, йдеться про індивідуально безоплатний характер податку, який спричиняє конфлікт інтересів - публічного і приватного в правовідносинах із обчислення та

сплати податків. На підтвердження такого припущення, В.Ю. Деулін підкреслює: “...пряма вигода (зацікавленість) платити податки відсутня, а платник, сплативши податок, не набуває додаткових суб’єктивних прав, не може вимагати від держави зустрічного задоволення” [64, с. 27].

Звідси випливає необхідність пошуку оптимальної моделі регулювання відносин публічно-приватно-правового характеру, аби уникнути конфлікту інтересів - загальнодержавного і приватного - чи принаймні його мінімізувати, забезпечивши можливість виконати податковий обов’язок у найбезпечніший спосіб, уникаючи зайвих управлінських процедур, не створюючи загрози завдання шкоди публічному інтересу у формуванні фінансової основи існування держави. Як зазначає С.П. Погребняк з відповідними посиланнями: “...питання про поділ права на приватне і публічне має більш ніж двохтисячолітню історію. Спочатку цей поділ виник як спосіб вивчення права. Видатний римський юрист Ульпіан писав, що право вивчається у двох аспектах: публічному і приватному. Публічне право (*jus publicum*) - це те, що належить до користі римської держави, приватне (*jus privatum*) - те, що [належить] до користі окремих осіб” [160, с. 4], “...починаючи з часів Давнього Риму класичним критерієм розмежування публічного і приватного права був інтерес, що забезпечується нормами права...” [160, с. 6].

Як принагідно вказує Н.В. Драганова, “...класичною у праві визнається теорія інтересів, за якою різниця між приватним та публічним правом проявляється насамперед у публічних та приватних інтересах у правовідносинах – публічне право захищає загальні, державницькі, суспільні інтереси, загальносуспільні блага, які важливі не для однієї окремої людини, а для громади, суспільства, країни, у цілому. Натомість з погляду приватного права істотними є лише приватні, індивідуальні інтереси окремо взятої людини (осіб), відповідно приватне право і захищає інтереси цієї людини (осіб)” [61, с. 12].

Стосовно податкових правовідносин, зрозумілим вбачається факт, що органи публічного адміністрування, уповноважені реалізовувати державну політику в сфері оподаткування, через участь в них реалізують виключно публічний інтерес, сутність якого згодом буде висвітлена в дослідницьких потребах. Дуалістичним виглядає той інтерес, який реалізується платниками податків у випадку їх прямої або опосередкованої (через представників) участі в податкових правовідносинах - з одного боку, їх діяльність із обчислення та сплати податку прямо спрямована на утворення централізованих грошових коштів для фінансування в подальшому публічних видатків - значить інтерес в цій діяльності має і держава, і суспільство, і територіальні громади (коли йдеться про місцеві податки, їх встановлення, обчислення та сплату) і кінцевий споживач публічного адміністрування, законодавчої діяльності, правосуддя, правоохорони тощо, тобто кожна особа в межах кордонів держави, чиї права і свободи забезпечуються до реалізації, захищаються і охороняються державою, відновлюються в разі порушення. З іншого боку, можна з додатковими поясненнями вести мову про приватний інтерес в податкових правовідносинах - він полягає, як на перший погляд видається, в забезпеченості з боку держави можливості безперешкодного виконання податкового обов'язку і в легалізації за рахунок цього тих матеріальних благ, які, будучи предметом оподаткування народжують певний правовий зв'язок з платником, трансформуються в об'єкт оподаткування, з наявністю якого у платника держава пов'язує виникнення податкового обов'язку.

Досить доречним в даному сенсі вбачається теза науковця - С.І. Дез, який вказує: "... взаємозв'язок приватних і публічних інтересів при державному регулюванні господарської діяльності зумовлює необхідність узгодження інтересів всіх суб'єктів, в основу якого повинен бути покладений основний принцип: держава в особі правотворчих органів повинна прагнути того, щоб дотримання інтересів суспільства та держави (публічних інтересів) було вигідно кожному носію приватного інтересу" [23, с. 9]. Цю тезу, як

кальку, можемо застосувати в дослідженні співвідношення адміністративно-правового і податкового регулювання процедур виконання платниками податкового обов'язку і забезпечення такого виконання публічно-адміністративною діяльністю публічних адміністрацій.

Зазвичай в юридичній доктрині панує поділ права на публічне і приватне, виходячи з трьох критеріальних теорій - предмету правового регулювання, методу і теорії інтересу, остання з яких була започаткована іще за часів наукової активності римських юристів. Так, зокрема, як зазначає О.І. Чепис, "...за концепцією Ульпіана публічне право звернене на стан Римської держави в цілому, приватне ж стосується майнової вигоди окремих осіб" [215, с. 261]. Здавалося б питання вичерпане - все, в чому потреби держави та суспільства - це публічний інтерес, в чому потреби кожної конкретної особи - приватний. Проте, як свідчить О.І. Миколенко, такі "...традиційні визначення публічного інтересу як загального інтересу суспільства, визнаного державою, а приватного інтересу як інтересу окремої особи, який визнається і захищається державою, вважаємо сьогодні методологічно застарілими і такими, що потребують нових науково обґрунтованих підходів" [135, с. 102].

Р.С. Мельник та В.М. Бевзенко, відходячи від традиційного уявлення про сутність приватного і публічного інтересу вказують наступне: "...приватні інтереси – це ті, що задовольняються власними, винятково інтелектуальними діями і операціями (наприклад, внутрішнє, необ'єктивне сповідання певної віри), а також ті, що задовольняються власними фізичними діями, але такими, що не оприлюднюються (наприклад, ведення "інтимного щоденника"). При цьому, як продовжують вчені, такі інтереси не піддаються державно-юридичному регулюванню. На противагу приватним інтересам публічні інтереси поєднують лише ті інтереси, які однаковою мірою є важливими для кожного члена суспільства (наприклад, інтерес "дихати чистим повітрям)" [133, с. 36]. З такого досить доречного висновку випливає, що в податкових правовідносинах платник податку не реалізує приватні потреби та інтереси ані в момент обчислення та сплати податку, ані при

користуванні тими благами, які випливають із діяльності держави у всіх сферах та галузях, якими держава опікується шляхом забезпечення реалізації прав і свобод людини (проте реалізація приватного інтересу в правовідносинах іншої галузевої належності не є предметом даного дослідження, тому висновок суперечливий і лише попередній).

У теорії права публічний інтерес визначається також як “...спільні інтереси, що їх можна розглядати як узагальнення особистих, групових інтересів, без задоволення та реалізації яких неможливо, з одного боку, реалізувати приватні інтереси осіб, а з другого – неможливо забезпечити цілісність, стабільність та нормальний розвиток організацій, держав, націй, соціальних прошарків та суспільств у цілому” [55, с. 39].

С.Т. Гончарук пропонує таке розуміння: “...публічний інтерес – це інтерес соціальної спільності, що визнаний, задоволений державою. Визнання публічності інтересу здійснюється шляхом його правового (юридичного) забезпечення (фіксації в нормах і встановленні механізму реалізації)” [56, с. 32-33].

Досить прогресивним та таким, що відбиває сутність проблеми, виглядає визначення публічного інтересу через вказівку на його пов’язаність із приватним і забезпечення державно-правовими механізмами: “...публічним інтересом виступатиме будь-який приватний інтерес, під час реалізації якого, будуть задіяні певні права та свободи, щодо забезпечення яких держава має зобов’язання” [172, с. 118].

Фінансово-правова наука свідчить, що за змістом та сутністю фінансові правовідносини є публічними: “...а тому дії їх учасників насамперед спрямовуються на задоволення публічних інтересів – державних, суспільних, територіальних. Відповідно, учасники фінансових правовідносин (незалежно від організаційно-правової форми, виду діяльності, форми власності, правового статусу в цілому) так чи інакше беруть участь (безпосередньо чи опосередковано) у формуванні, розподілі або використанні публічних коштів. Шляхом сплати юридичними та фізичними особами обов’язкових

платежів до бюджетів не лише забезпечується виконання державою, органами місцевого самоврядування завдань і функцій та реалізація повноважень у сфері формування фінансових ресурсів, їх розподілу та використання через відповідні публічні фонди, а також створюються загальні блага для задоволення спільних публічних та особистих (приватних) потреб юридичних та фізичних осіб. Саме таким чином значною мірою задовольняються узагальнені особисті групові інтереси щодо освіти, охорони здоров'я, надання соціальної допомоги тощо. А тому фінансові ресурси постають вже як механізм соціального партнерства, за допомогою яких досягається баланс інтересів, формується колективна воля спільноти; як фактор координації кожного індивідуального чи корпоративного інтересу, тобто інтересу приватного, із загальнонаціональною ситуацією, а відтак – і інтересом публічним суспільним” [66, с. 91-92]. В даному випадку привертає увагу і може бути підтримано твердження, що фінансові ресурси є результатом соціального партнерства - на початку дослідження ми на цьому наполягали, вказуючи, що податок, рівно як і процедура його обчислення та сплати мають набути позитивного ставлення з боку платників податків, через певну діяльність держави, що ґрунтується на методі переконання і через усунення такою ж діяльністю будь-яких перешкод на шляху виконання платником податкового обов’язку. Платник податку передусім має розуміти, що за рахунок встановлення та стягнення податку держава не просто реалізує своє право вимоги, а сприяє створенню загальних благ для задоволення спільних публічних та особистих (приватних) потреб юридичних та фізичних осіб. Переконання в даному випадку полягає більшою мірою не в трансформації ставлення платника до самого податку - він як був примусовою формою стягнення частини власності платника на користь держави, так такою формою і залишиться, - а от подальший режим доступу до тих юридичних дій, які держава надає платникові податків у разі його потреби в забезпеченні реалізації прав і свобод, усунення перешкод в користуванні проголошеними правами і свободами чітко демонструє

результат індивідуальної безеквівалентності (безоплатності) податку як такого. Крім того, в податковому правовідношенні, яке не можна розглядати, як таке, в якому одна сторона є управленою, а інша зобов'язаною, платник може мати інтерес (поки назвемо його власним) і полягає він в тому, що податок передусім має бути зрозумілим платникові. Це значить, що законодавчі конструкції повинні бути побудованими таким чином, щоб платник, якщо податкове законодавство покладає процедуру визначення сум грошового зобов'язання на нього, міг самотійно, без звернення до представників, обчислити та сплатити належний податок належним чином. Нажаль, сучасне податкове законодавство об'єктивно таким бути не може. Тому є різні пояснення - законодавча техніка, мова юридичного закону, рівень освіченості в правових питаннях тощо. Вихід з такого положення полягає в здійсненні належного публічного адміністрування (більше навіть в частині публічно-сервісної діяльності) органами, які, на наш погляд, будучи за своєю природою публічними адміністраціями, невірно іменуються "контролюючими".

Р.О. Гаврилюк досить вірно зауважує в цьому напрямку: "...державна в цілому та окремо взяті її функціональні органи згідно з антропосоціокультурною природою володіють стосовно людини тільки обов'язками та наданою їм компетенцією" [46, с. 479]. Тому саме в здійсненні належного організаційно-правового супроводу процедури обчислення та сплати податку, в усуненні перешкод організаційно-правового характеру, що є обов'язком держави, вираженим в компетенції відповідних органів, полягає, якщо не "інтерес", то принаймні зацікавленість платника податку. Втім, якщо розуміти, що "інтерес" - це "... прагнення суб'єкта користуватися певним благом, яке здатне задовольнити його потреби" [220, с. 146], а також усвідомлення, що "...інтерес – це відносини між суб'єктами, які забезпечують задоволення потреби" [220, с. 146], то можна зробити висновок, що належне організаційно-правове забезпечення процедури обчислення та сплати податку є інтересом платника в податкових

правовідносинах. Такий інтерес, виходячи з вище проведеного дослідження, має переважно публічно-правову природу, адже це не зацікавленість кожної конкретної особи, що обчислює та сплачує податок, це - потреба всієї “зобов’язаної” сторони податкових правовідносин.

Як відомо, з часів Давнього Риму класичним критерієм поділу права на приватне і публічне, рівно як і похідний від такого поділу відповідний режим впорядкування суспільних відносин, був інтерес, реалізація якого забезпечується нормами права. Проте, “...чіткого кордону між публічним і приватним правом немає і бути не може; вони мислимі лише як два полюси, до яких більшою чи меншою мірою тяжіють норми тієї чи іншої галузі права” [160, с. 8].

Про поділ права на приватне і публічне йдеться з огляду на те, що податок, як владно-майнова за своєю сутністю категорія, справляє вирішальний вплив на належність інтересу, що підлягає задоволенню через процедури його обчислення та сплати, і на характер відносин, що виникають при цьому між уповноваженими та зобов’язаними суб’єктами. Від характеру відносин, публічно-правових чи приватно-правових, певним чином залежить можливість впровадження диспозитивних засад правового регулювання цих відносин і встановлення рівності сторін, як певного визначального для ефективності їх правового регулювання, засадничого положення.

Слушною з приводу висловленого вбачається позиція О.В. Маковської, згідно з якою: “...відносини, що опосередковують приватну і публічну діяльність, відрізняються одне від одного за природою, методами їхнього врегулювання. Однак головне, що їх відрізняє, – мета, для досягнення якої здійснюється публічна чи приватна діяльність, інтерес, якого прагнуть досягнути учасники відповідних відносин” [121, с. 39]. І хоча можна звернути увагу на неприпустимість змішування інтересу і мети - це різні правові конструкції, все ж щодо податкових правовідносин і адміністрування податків, можемо стверджувати, що мета у платника податку і у органів публічного адміністрування в галузі оподаткування - спільна - сформувати за

рахунок взаємної участі в податкових правовідносинах фінансову основу для здійснення державно-владної діяльності на користь прав і свобод людини (це для публічних адміністрацій, як представників публічної влади) і для можливого отримання публічних послуг з боку держави на користь прав і свобод людини (це для споживачів державно-управлінської діяльності - кожного платника податку). Наприкінці цього логічного ланцюга задоволення певних потреб отримує сам платник податку, адже держава в особі її органів і посадових осіб всією своєю діяльністю покликана утверджувати і забезпечувати права і свободи людини, які визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Розуміємо, що діяльність, спрямовану на реалізацію державою свого призначення, вона (держава) буде мати можливість здійснювати за умови існування у неї певного фінансового ресурсу, який формується в тому числі, чи навіть переважно за рахунок обчислення і сплати, справляння та стягнення податків.

М.П. Кучерявенко принагідно пропонує збагнути: “...стабільність податкової функції держави пояснюється не тільки давністю походження. Саме через її реалізацію забезпечується можливість існування держави, фінансова гарантованість виконання державою свого призначення. У той же час податкові механізми, що застосовуються, дуже чутливо реагують на стан, тенденції у розвитку економіки, суспільства у цілому, і досягнення максимального ефекту у застосуванні податків і зборів є можливим при мобільному коригуванні як їх елементів, так і податкової системи у цілому” [109, с. 374].

Особливість правового регулювання відносин і власне сам характер правовідносин, які складаються між платником і уповноваженими органами стосовно оподаткування прямо впливає із публічно-правової природи податку, його призначення і сутності, як владно-майнової категорії. З одного боку, держава, прагнучи сформувати надійне фінансове підґрунтя для здійснення владної діяльності стосовно прав і свобод людини, імперативно (в інший спосіб це не уявляється можливим здійснити) встановлює

конституційний безумовний обов'язок, який стосується кожного сплачувати податки, здійснює їх адміністрування і стягнення. З іншого боку, в умовах трансформації системи державного управління в Україні, її поступового переходу до рівня публічного адміністрування із застосуванням менеджерських підходів до організації управлінської праці, із наближенням рівня прийняття управлінських рішень до їх споживача, із використанням переваг публічно-сервісних повноважень публічних адміністрацій, завдання держави в сфері оподаткування полягає у формуванні таких податкових механізмів, застосування яких переконає платників на належне виконання податкового обов'язку не через побоювання санкцій юридичного характеру, а через прагнення створити спільно з органами адміністрування в галузі оподаткування фінансову основу діяльності держави, яка в умовах сьогодення виступає надійним та ефективним гарантом прав і свобод людини в усіх сферах її соціальної активності. На рівні органів, які досі ще хибно називаються “контролюючими”, це поступово втілюється в їх адміністративно-правовому статусі через інститут адміністративного розсуду, який знаходить певного відбитку в чинному законодавстві. Стосовно платника - система знаходиться в стані становлення і потребує подальшого вдосконалення, адже для її повного формування необхідним вважаємо набуття податковими правовідносинами статусу податково-правових зобов'язань, де обидві їх сторони будуть мати кореспондуючі права і обов'язки стосовно процедури обчислення і сплати податку. Також на цьому рівні завдання держави через відповідну законодавчу діяльність, як стосовно податків як таких, так і стосовно державно-владної діяльності із їх адміністрування, створити такі умови, аби податок не виглядав невиконуваним тягарем, а відігравав роль звичайного юридичного обов'язку без будь-яких перешкод в процедурі його виконання. Адже ми розуміємо, що закон з найбільшим ступенем ефективності виконується адресатом правових приписів в тому випадку, коли цей адресат усвідомлює, що належне виконання вимог закону знаходиться в сфері його інтересів і чим більшою

мірою він виконує законодавчі приписи, тим більшим є ступінь забезпеченості його прав і свобод.

Як зазначає Д.С. Сахно: “...в основі ефективної реалізації публічного інтересу в оподаткуванні має бути закладення до правових механізмів податків того розміру податкового тиску, що є прийнятним і справедливим для платників податків з урахуванням об’єктивного стану національної економіки” [180, с. 90]. Це також наочно свідчить про необхідність приведення податкового законодавства в частині регулювання взаємин людини і держави до рівня відповідності його інтересам людини.

Щодо впливу категорії “інтерес” на характер відносин із оподаткування та їх правове регулювання, М.В. Кармаліта зазначає: “...інтерес залежно від міри опосередкування трансформується в законний інтерес і суб’єктивне право платника податків; пропонує законний інтерес платника податків розуміти як не включені законодавцем до тексту норми ПК України, але об’єктивно існуючі очікування й обґрунтовані сподівання платника податків із приводу всіх можливих аспектів публічних відносин з контролюючими органами як-то: підставність заходів податкового контролю; обґрунтованість застосування заходів податкового примусу; правдивість і достовірність результатів контролю; дотримання процедур контролю та ін.” [81, с. 223]. Йдеться передусім про те, що у відносинах із обчислення і сплати, справляння і стягнення податку провідну роль відіграє все ж владна діяльність уповноважених органів держави, адже вони через публічно-сервісну діяльність і використання механізмів примусу покликані забезпечити належне виконання платниками податкового обов’язку. Інтерес платника в даному випадку полягає в можливості отримати публічну послугу у вигляді відповідного нормативного і організаційного супроводу належного виконання податкового обов’язку, який усуне будь-які перешкоди в цій процедурі. Ведучи мову про особливості правового регулювання відносин у фінансово-правовій сфері, Т.В. Мазур наводить цікаву думку М.А. Хвалєвої, стверджує, що “публічне право діє на суспільні відносини через загальний

канал – через правовідносини, а повноваження, яке закріплюється за державним органом чи точніше за посадовою особою державного органу, – характеризується як правообов’язок. Наприклад, право встановлювати та стягувати податки є і обов’язком держави. Право притягувати правопорушника до відповідальності одночасно є обов’язком з охорони правопорядку” [120, с. 77]. На підставі аналізу цієї думки, Т.В. Мазур робить наступний висновок: “Те, що ми вважаємо диспозитивом у публічному праві (встановлені нормою права права суб’єкта владних повноважень), насправді є особливим проявом імперативу (встановлений правом обов’язок суб’єкта владних повноважень, який впливає з його права чи кореспондується праву)” [120, с. 77].

Беручи до уваги вислів, наведений Є.В. Лакушевою: “...право є публічним не в силу того, що ним зобов’язується та уповноважується держава, а в силу характеру заінтересованості держави у дотриманні цього права. Якщо у непорушені цього права або в його здійсненні заінтересована держава у кожному окремому випадку, оскільки навіть одиничне порушення або нездійснення цього права становлять зло для самої держави як цілого, а не тільки для певної особи, – то перед нами публічне право” [115, с. 365] та застосувавши його до предмета нашого дослідження, визначимо, що в правовідносинах щодо справляння та стягнення податків адміністративно-правова складова посідає чи не найвизначальніше місце через їх (правовідносин) публічно-правовий характер. Вся діяльність держави, від встановлення податку, через його адміністрування, справляння та стягнення, до застосування заходів відповідальності (в тому числі і адміністративної) здійснюється з дотриманням законодавчо визначених процедур адміністративно-правового характеру. Податкове законодавство, як певна сукупність норм права, що знаходиться в стані свого галузевого становлення, значною частиною містить або ж використовує потенціал адміністративного права, як провідної галузі публічно-правового регулювання суспільних відносин і, в першу чергу, це зумовлюється публічно-правовою природою

податку, його сутністю як фіскального платежу та аксіологічним виміром в низці ознак держави. Саме його сутність, як публічно-правової категорії, водночас із майновою сутністю прямо впливає на характер взаємовідносин на осі “держава-платник податку”, їх (сторін правовідносин) правовий статус, характер взаємних прав та обов’язків, які своєю чергою, в умовах трансформації системи державного управління, тяжіють до використання переваг розуміння податкових правовідносин, як певного роду взаємних зобов’язань.

2.2 Відносини між платниками податків і суб’єктами публічного адміністрування як двостороннє податкове зобов’язання

Особливості відносин між платниками податків і органами, що здійснюють адміністрування податків, організаційно-правовий супровід їх справляння та стягнення, значною мірою зумовлені публічно-майновою сутністю податку, а також специфікою спрямованості діяльності державних органів, які покликані забезпечити через публічно-адміністративну діяльність їх (податків) належне обчислення та сплату. Забезпечення в такому випадку, як з’ясовано вище, не може полягати лише у викривленій, контрольній ролі державних органів стосовно поведінки платника в податкових правовідносинах - не применшуючи примусової складової в регулюванні даного виду правовідносин, все ж доходимо розуміння, що публічно-сервісна складова в них повинна посідати чи не найвизначальніше місце.

При висуванні такої тези, виходимо із вірогідної можливості застосування здобутків юридичної науки в питаннях зобов’язальних відносин до взаємин сторін в податкових правовідносин.

Так, можна навести вислів С.Г. Пепеляєва, за яким: “...враховуючи те, що податкові правовідносини є зобов’язальними, термін “податкові правовідносини” можна замінити на термін “податкові зобов’язання” [199, с. 115]. Ця теза дає підстави розмірковувати над можливістю уявлення податкових правовідносин, як двостороннього зобов’язання, де кожний із

учасників відносин для досягнення спільної для них обох мети, має кореспондуючі права і обов'язки стосовно іншого учасника відносин. Такий підхід, на наше переконання, сприятиме можливості вдосконалити податкове законодавство в частині становлення нового типу відносин щодо обчислення і сплати податків, їх справляння та стягнення, де викривлена роль держави виключно як контролера поведінки платників податків буде приведена у відповідність з конституційними стандартами до гаранта прав і свобод людини.

На підтвердження запропонованої нами можливості скористатися результатами наукових досліджень з питань зобов'язального права, І.О. Пасічна висловлює наступну тезу: "...серед різноманіття податкових правовідносин особливе місце займають податкові зобов'язальні правовідносини, які забезпечують виконання основного податкового обов'язку. Ці правовідносини регулюють порядок застосування способів забезпечення виконання обов'язку платника податків зі сплати податків і зборів до бюджетів і цільових фондів" [153, с. 240]. В цілому вважаючи таку тезу прийнятною та вихідною, лише скорегуємо, що на наше переконання, всі податкові правовідносини носять зобов'язальний характер (в подальшому спробуємо це довести), і засоби забезпечення належного виконання платником податкового обов'язку застосовуються в будь-яких податкових правовідносинах - без цих засобів платник не має можливості виконати податковий обов'язок належним чином.

Передусім з метою з'ясування можливості розгляду податкових правовідносин, як певного двостороннього зобов'язання, варто визначитися з питанням про їх об'єкт, адже саме він, на наше переконання, визначає характер правового зв'язку між особами, які нормами чинного законодавства наділяються взаємними правами і обов'язками щодо нього.

Варто зазначити, що в теорії права стосовно визначення об'єкта правовідносин, нажаль, єдиної та беззаперечної думки, попри всі зусилля науковців, наразі не склалося.

Як стверджує О.Г. Мельник, “...на сьогодні всі позиції щодо визначення самого поняття “об’єкт правовідносин” відносяться до однієї з двох теорій: плюралістичної або моністичної. Прихильники першої з них обстоюють думку, що єдина категорія об’єктів відсутня, тобто об’єктами є як речі (інші матеріальні блага), так і нематеріальні цінності та поведінка людей” [132, с. 7], а “прихильники концепції єдиного об’єкту правовідносин виходять із наступної посилки: об’єктом правовідносин є те, на що спрямовані суб’єктивні права й обов’язки учасників даних правовідносин, на що вони впливають. Але суб’єктивні права і юридичні обов’язки, як підкреслюють прихильники даної концепції, можуть впливати тільки на певні явища, тобто винятково на поведінку, дії людини як суб’єкту правовідносин, тому що тільки поведінка людини здатна реагувати на вплив ззовні” [65, с. 528] - продовжує думку Л.В. Діденко.

В наукових джерелах, предметом розгляду яких є об’єкт правовідносин міститься потужний потенціал для формування уявлення про нього, його сутність та значення в структурі правовідносин. Втім, через відсутність єдності в поглядах вчених стосовно цих питань, кінцевий висновок також не може бути однозначним та беззаперечним. Втім, спираючись на докази, наведені науковцями, можемо виробити уявлення про об’єкт податкових правовідносин з певним ступенем впевненості у вірності власної позиції.

Розглянемо певні відмінні одну від одної концептуальні позиції.

В науковій літературі пропонується об’єкт правовідносин визначати наступним чином: “...— це реальне благо, на використання чи охорону якого спрямовані суб’єктивне право та юридичний обов’язок...об’єктами правовідносин можуть бути різні предмети, які мають цінність для суб’єкта права” [132, с. 7-8]. Зважаючи на поважність такої позиції все ж спробуємо наголосити, що об’єктом правовідносин є більшою мірою не сам предмет матеріального світу, а певний юридичний зв’язок особи з цим предметом на кшталт права власності, права користування, права вимоги певних дій стосовно предмета тощо, тому що норма права навряд чи може врегулювати

стан предмета - регулюється поведінка людини стосовно предмета. До того ж існує безліч правовідносин, які динамізують не відносно предмета, а певного блага - здоров'я та життя, наприклад, у правовідносинах, які врегульовані нормами права правил дорожнього руху.

Тому більш прийнятною виглядає концепція О.С. Іоффе:

- яку детально презентує в своїй науковій праці Л.В. Діденко: "...ні речі, ні так звані особисті нематеріальні блага не здатні до такого реагування; отже, ні речі, ні особисті нематеріальні блага не є об'єктами прав. Оскільки лише одна діяльність людини, людська поведінка, виражена в діях або в утриманні від дій, здатна до реагування на правовий вплив, оскільки існує єдиний об'єкт правочину й обов'язку, а відповідно, і об'єкт правовідносин – людська поведінка, діяльність або вчинки людей" [65, с. 528];

- яку висвітлює С.Б. Булеца: "...об'єктом правовідношення є те, на що спрямоване правовідношення, або на що впливає правовідношення. При цьому поведінка зобов'язаної особи, якої має право вимагати правомочна особа, і є об'єктом правовідношення" [33, с. 21].

Часом, не вдаючись до конкретизації, окремі науковці зазначають: "...під об'єктом правовідносин необхідно розуміти те, на що спрямовані та з приводу чого реалізуються суб'єктивні права та юридичні обов'язки суб'єктів" [65, с. 526-529]. Таке розуміння є найвигіднішим, тому що не зобов'язує додержуватись ані моністичної, ані плюралістичної концепції в цілому. Нас таке визначення не задовольняє, адже завдання чітке - зрозуміти стосовно чого виникає правовий зв'язок між платником і "контролюючим" органом і звідси визначити характер такого правового зв'язку, що своєю чергою впливає на розподіл прав і обов'язків сторін правовідносин.

Яскравим прикладом плюралістичного підходу до розуміння об'єкта правовідносин є така позиція: "...під об'єктами правовідносин розуміють різні матеріальні та духовні блага, а також самі дії чи їх результати, на які спрямована реалізація суб'єктивних прав та юридичних обов'язків учасників" [132, с. 5-10]. Як бачимо, об'єкт правовідносин можуть становити

і речі, і майно, і майнові і особисті немайнові права.... а також дії і результати дій. В податкових правовідносинах така концепція виявилася в розумінні у якості об'єкта правовідносин і грошових коштів, які однонаправлено рухаються від платника до держави у вигляді податків та інших платежів фіскального характеру, і всі дії платника і контролюючих органів, що опосередковують цей рух. Стосовно дій, що мають юридичні наслідки у складі об'єкта податкових правовідносин, заперечень поки немає, а от грошові кошти, як об'єкт податкових правовідносин, як різновиду фінансово-правових і адміністративно-правових викликають певний сумнів. Адже норми податкового права не впливають на статус майна платника податків, вони зобов'язують його обчислити і сплатити належний податок за умови існування у платника об'єкта оподаткування. Тобто впливають на поведінку платника стосовно частини його майна, рівною мірою як і “контролюючі” органи в правовідносинах управлені вимагати не частини майна платника, а здійснення певних дій, спрямованих на опосередкування руху частини коштів від одного власника (платника) до іншого (держави чи муніципальні утворення) і у випадку невиконання платником тих дій, які вправі вимагати управлені органи, вони частину з них здійснюють власноруч за вимогами ст. 54 Податкового кодексу. Нам в допомогу при обґрунтуванні такої позиції при нагоді стане концепція, яка і сьогодні має своїх прибічників. Згідно цієї концепції категорією “об'єкт права” “... охоплюються не тільки різні блага, що їх прагнуть отримати уповноважені суб'єкти, а й стани, яких вони прагнуть досягти, і поведінка, якої вони очікують від зобов'язаних суб'єктів” [136, с. 127]. Н.О. Рунова наводить одне із визначень об'єкта правовідносин, по-перше, з яким погоджується, по-друге, яке представлене в спеціальній літературі, і, по-третє, яке характеризує об'єкта правовідносин як “...фактичну поведінку їхніх учасників” [174, с. 178]. Далі Н.О. Рунова продовжує: “Речі ж, предмети матеріального світу, вивчають філософія, соціологія, економічна наука, виробнича практика.

Теорія права вирізняє лише юридичну властивість речей, які перебувають у сфері інтересів суб'єктів правовідносин” [174, с. 178].

Н.О. Рунова пропонує розуміти об'єкт правовідносин на його протиставленні предмету правовідносин. Таким чином: “...предмет правовідносин - ...це той матеріальний носій, що на зміну його властивостей, його вилучення, здобуття, використання, передання тощо може спрямовуватися поведінка суб'єктів. Використовуючи дієслово “може”, ми підкреслюємо можливість існування безпредметних правовідносин, коли суб'єкти взаємодіють лише задля змін поведінки (об'єкт правовідносин), що є обов'язковим елементом складу” [174, с. 177].

Таким чином, можна зробити висновок, що, оскільки приписи норм права (а в теорії права ми їх і розуміємо, як правила поведінки, а поведінка може регулюватися тільки людська) стосуються поведінки людини у взаєминах одна з одною, з колективом людей, суспільством загалом чи державою, то об'єктом правовідносин стосовно оподаткування є певна бажана державою поведінка їх учасників, яка опосередковує рух коштів від платка податків та інших платежів фіскального характеру до держави. Навіть побіжний погляд на зміст податкового законодавства дає уявлення про те, що відносини із встановлення податків, їх адміністрування, справляння та стягнення, із застосування санкцій фінансового (штрафного) характеру прямо не стосуються грошових коштів, а спрямовані на корегування поведінки сторін правовідносин у напрямку, який вимагається державою для досягнення мети у вигляді формування дохідної частини державного чи місцевих бюджетів за рахунок податків. Навіть відносини із обчислення та сплати податку, які є найбільш наближеними до грошових коштів, все одно стосуються не самих коштів чи їх правового статусу, а відповідної поведінки управлених і зобов'язаних осіб стосовно них.

В такому розумінні вбачається спірною позиція, згідно з якою об'єктом регулювання податкових правовідносин “...виступають матеріальні блага фізичних і юридичних осіб, з яких в установленому законом порядку

стягуються податки, тобто грошові кошти платників, які надходять до бюджетів. У вузькому розумінні об'єктами податкових правовідносин є доходи (прибутки), вартість визначених товарів, окремі види діяльності платників податків, операції з цінними паперами, користування природними ресурсами, майно юридичних та фізичних осіб, передача майна, додана вартість продукції, робіт і послуг та інші об'єкти. Отже, об'єктом податкових правовідносин є все те, з приводу чого між суб'єктами податкових правовідносин формується певний правовий зв'язок" [19, с. 30]. Така позиція вбачається суперечливою, адже те, з чим норми податкового права пов'язують необхідність обчислення і сплати податку - це об'єкт оподаткування, а не об'єкт правовідносин. За певних, визначених податковим законодавством, обставин наявний об'єкт оподаткування не обов'язково тягне необхідність обчислення та сплати податку, а, отже, й динаміку самих податкових правовідносин.

З тих самих міркувань, що норми права спрямовують свій регулюючий вплив не на майно, а на поведінку людини стосовно нього, не можемо вважати беззаперечною і позицію, згідно з якою: "...об'єктом податкового правовідношення є те, з приводу чого виникає це правовідношення, – обов'язковий безоплатний платіж (внесок), розмір якого визначається відповідно до правил встановлених податковим законодавством" [126, с. 306]. Єдине, що тут можемо додати, що у випадку розуміння категорій "платіж", "внесок", як певного набору процедурних дій із їх обчислення і сплати, така позиція вважатиметься прийнятною в повному обсязі.

На противагу зазначеним підходам, можна навести і інші думки, які представлені в наукових джерелах і з якими ми повністю погоджуємось. Втім, позиція, що нами підтримується достатньо жорстко критикується. Наприклад, К.В. Муравйов критикує подібну позицію Д.В. Вінницького, який, в свою чергу стверджував: "...податкові відносини – це відносини власності у сфері розподілу тягара публічних витрат (перерозподілу матеріальних благ). У межах цих відносин реалізується передбачене

системою податково-правових норм право привласнення матеріальних благ певними публічно-територіальними утвореннями” [139, с. 170-171]. Усвідомлюємо, що “привласнення” не відбувається просто шляхом вказівки норми права на зміну власника, а потребує здійснення певних, визначених податковим законодавством юридично значущих дій, спрямованих на зміну власника грошових коштів.

Отже, суб’єкти податкових правовідносин вступають у певний, визначений нормами права двосторонній зв’язок, наділяються взаємними правами та обов’язками стосовно певної поведінки один відносно одного для досягнення спільної для них мети - за рахунок обчислення та сплати, справляння та стягнення податків і інших платежів фіскального характеру сформувати централізовані фонди грошових коштів.

Податкове правовідношення зазвичай хибно тлумачиться як такий правовий зв’язок, в якому одна сторона - держава є управленою, інша - платник - зобов’язаною. Нажаль майже не враховується той факт, що без виконання податковими “контролюючими” органами організаційно-правового супроводу процедури обчислення та сплати податку належне виконання податкового обов’язку не вбачається можливим загалом. Останнім часом, щоправда, на публічно-сервісну складову діяльності “контролюючих” органів зверталася увага (наприклад, Д.В. Крилов “Публічно-сервісна діяльність як основний напрямок державної податкової політики: адміністративно-правовий аспект” [101]). Наша мета полягає у встановленні засад розуміння податкових правовідносин, як двосторонніх зобов’язальних, аби відійти від викривленого розуміння держави в особі її органів та посадових осіб, як суто управленої сторони податкових правовідносин і довести, що виконання нею обов’язку щодо створення належних умов для виконання платниками податкового обов’язку є передумовою налагодження ефективного та внутрішньо несуперечливого механізму оподаткування.

Звертаючись до питання зобов’язань та їх правового регулювання, передусім наведемо думку, що презентує в своїй праці К.П. Сінявський, що

зобов'язання це “закріплене законом суспільне відношення з переміщення майна та інших результатів праці, в силу якого одна особа (кредитор) має право вимагати від іншої особи (боржника) вчинити певні дії чи утриматись від вчинення певних дій” [183, с. 27]. Це визначення, як ніяке інше, демонструє підтримуваний нами в роботі підхід, що податкові правовідносини, які, як буде зроблена спроба довести в подальшому, мають суто зобов'язувальний характер, причому це зобов'язання має виключно зустрічний характер.

Як йдеться в сучасних дослідженнях, зокрема Н.П. Михайлишина: “...поняття зобов'язання пройшло в історії тривалу та складну еволюцію. Його витoki лежать в деліктах. Пізніше, як самостійне джерело зобов'язань з'явився договір...” [137, с. 130]. Його доповнює В.М. Слома, і вказує зокрема таке: “...найбільш відомою є так звана деліктна теорія, суть якої можна було б описати приблизно так: поняття зобов'язання у його сучасному вигляді виросло із поняття делікту..” [186, с. 123]. Втім, коріння зобов'язань знаходимо не тільки в давніх деліктах, і, як свідчить С.А. Агафонов, зобов'язання (*obligatio*) визначається наступним чином: “...1) Зобов'язання являє собою правові кайдани, в силу яких ми примушуємось що-небудь виконати згідно з законами нашої держави; 2) Сутність зобов'язання є не в тому, щоб зробити нашою яку-небудь тілесну річ або який-небудь сервітут, а в тому, щоб зв'язати перед нами іншого і він нам що-небудь дав, зробив або надав” [3, с. 69]. І перша, рівною мірою, як і друга складова цього розуміння *obligatio* дає можливість зрозуміти так би мовити зв'язувальну сутність зобов'язання, в якому сторони, що беруть участь в такого рода суспільних відносинах, через посередництво норм права зв'язуються необхідністю вчинити певні дії, щось виконати чи від чогось утриматися.

Вкрай принагідним, незважаючи на поважний вік, вбачається розуміння зобов'язання, яке належить Юстиніану і міститься в Інституціях: “...правовий зв'язок в силу якого ми з необхідністю повинні виконати відому дію відповідно до законів нашої держави” [59, с. 38]. Як бачимо наочно,

зобов'язання рівною мірою стосується не тільки і не стільки статусу майна, а більшою мірою відповідних дій пов'язаних осіб стосовно цього майна. В підтвердження такого розуміння, К.П. Сінявський наголошує: "...об'єкт зобов'язання необхідно розуміти ширше – не лише як відношення з переміщення майна та інших результатів праці, а й усі інші відносини, які виникають з приводу обов'язку вчинити певні дії, які можуть бути не пов'язані з певними матеріальними благами чи результатами праці" [183, с. 27]. Дійсно в правовідносинах на їх сучасному етапі розвитку навряд чи можна безпомилково виділяти лише майновий характер зобов'язань. В сфері публічного адміністрування, яка не пов'язана з матеріальними благами (реалізація прав і свобод людини в сфері державного управління) публічні адміністрації виконують безліч зобов'язань організаційно-правового, управлінського характеру, тим самим створюючи необхідні умови людині для належної реалізації нею належних їй прав, свобод та законних інтересів.

Ж.В. Завальна з цього приводу пише: "...не викликає заперечень наявність та немайнова природа управлінських відносин. Немайнові відносини також існують і в інших публічних галузях права. Дії, які можуть вимагатись для здійснення та становити сутність поведінки зобов'язаної особи, можуть мати немайновий характер. Прикладом немайнових дій є управлінські та організаційні дії (діяльність). Тому говорити тільки про майновий зміст дій як предмета зобов'язання некоректно. Так само некоректним є твердження про те, що відносини із немайновими діями в предметі (об'єкті) відносин є не зобов'язаннями і не можуть бути зобов'язаннями, якщо ці відносини виникають не в цивільно-правовій сфері (обігу)" [224, с. 149]. Повною мірою поділяємо таку позицію і не сприймаємо наголос на те, що в публічній сфері сьогодні відносини сприймаються як такі, суб'єкти яких не мають і не можуть мати навіть формальної рівності. Йдеться про "...неможливість урівняння суб'єктів публічної сфери, таким чином про апріорну неможливість мати зобов'язальні зв'язки суб'єктів, у тому числі (чи передусім) владних, із іншими суб'єктами – навіть не

підпорядкованими їм” [183, с. 148]. На протиставлення такому розумінню наведемо вже не нову тезу Д.А. Шемеліна стосовно засад диспозитивності в адміністративному праві: “...три пріоритетних напрямки розвитку диспозитивного методу в адміністративному праві: 1) введення в практику довгоочікуваного інституту адміністративних договорів; 2) розширення сфери дії адміністративного розсуду; 3) підвищення ролі адміністративного права як засобу захисту прав особи також у відносинах з органами державної влади та місцевого самоврядування, передусім, шляхом запровадження інституту ефективного адміністративного оскарження, як засобу оперативного захисту прав і свобод громадян, як у відносинах з органами державної влади, так і у приватно-правових відносинах” [224, с. 455-456]. Як бачимо, на сьогодні всі проголошені колись напрямки вже знайшли відображення в чинному адміністративному законодавстві та належним чином впроваджуються в управлінську практику. До того ж концепція публічного адміністрування, яка є пріоритетною в справі побудови нової системи державно-владного впливу на суспільні відносини, тим і вирізняється серед інших концепцій, що має в своєму підґрунті принцип людиноцетризму, який ставить державу і її діяльність на “службу” людині, справі забезпечення реалізації її прав і свобод. Через договірні відносини в сфері державного управління/публічного адміністрування, через надання адміністративних послуг, через адміністративне судочинство в сферу публічного права поступово втілюються засади рівності держави, як надавача публічних послуг і людини, як їх споживача. Про факт рівності сторін в “горизонтальних” публічно-правових відносинах пише також В.К. Колпаков: “...горизонтальними правовідносинами визнаються ті, в яких сторони юридично рівноправні. У них відсутні юридично-владні веління однієї сторони, обов’язкові для другої сторони. Горизонтальні відносини характерні для адміністративних договорів. У їх сфері вони виникають у результаті прийняття нормативного акту, який містить вимогу щодо виконання

державного завдання декількома суб'єктами шляхом укладення між собою відповідного договору” [91, с. 104].

Отже, і рівність сторін, і диспозитивність може бути притаманною відносинам в публічно-правовій сфері. Більше того, те, що повинна виконувати публічна адміністрація на користь людини у справі створення належних умов для реалізації людиною її прав, свобод та законних інтересів - це не що інше, ніж зобов'язання, яке покладається на публічні адміністрації чинним вітчизняним законодавством. За твердженням В.К. Колпакова, “...системоутворюючим для предмета адміністративного права чинником є категорія відносини “адміністративних зобов'язань”. Сутність цих відносин обумовлена змістом норм Конституції України щодо відповідальності держави перед людиною, визнання головним обов'язком держави утвердження і забезпечення прав і свобод людини, верховенства права, обмеження повноважень і дій публічної адміністрації Конституцією та законами України. З них випливає, що публічна адміністрація при утворенні приймає на себе зобов'язання щодо задоволення інтересів суспільства і громадян. Серед них є зобов'язання публічного характеру, виконання яких потребує використання публічною адміністрацією владних повноважень. У ході їх реалізації виникають відносини, які отримали назву “відносини адміністративних зобов'язань” [91, с. 102]. Принцип рівності, зазначав В.Б. Авер'янов, “....виражається, зокрема, у тому, що так само, як суб'єкт владних повноважень має право вимагати від приватної особи виконання певних обов'язків (тобто належної поведінки), так і приватна особа має таке саме право щодо суб'єкта владних повноважень (вимагати належного здійснення своїх повноважень). Тож нова доктрина публічного права має ґрунтуватися на теоретичній презумпції того, що публічне право має більше встановлювати обмеження для держави (точніше, для всієї публічної влади) і менше – для людей” [2, с. 10].

Відповідним проміжним висновком є усвідомлення існування зобов'язань в публічно-правових галузях, і, водночас припущення

можливості, оскільки правовідносини мають зобов'язальний характер, вирівнювання сторін у взаємних правах і обов'язках. Зобов'язання в цих випадках, навіть якщо воно стосується зміни статусу майна та є майновим за своєю сутністю, все одно складається з управління сторін вимагати одна від одної вчинення певних дій або утримання від них рівно як і виконання взаємних обов'язків на шляху до спільної для них обох мети. В публічному управлінні навіть сторона, яка зазвичай визнавалася управленою на відміну від зобов'язаної - органи публічної влади - виконує певне зобов'язання, покладене на неї Конституцією та чинним адміністративним законодавством. Таке зобов'язання полягає в тому, що утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави.

Повертаючись до розуміння зобов'язань, Т.С. Ківалова свідчить: "...враховуючи викладену характеристику зобов'язань у римському праві, можна вважати, що їм були властиві такі риси: 1) предметом зобов'язання завжди є дія, що має юридичне значення і правові наслідки; 2) їх учасники, як правило, вчиняють активні дії (яким, втім, могло кореспондувати утримання від дій іншої сторони); 3) наявний конкретний правовий зв'язок: кредитор — боржник; 4) відносини сторін є динамічними, тобто спрямовані на зміну існуючого стану речей; б) захист прав та інтересів уповноваженої особи має персональний характер, що відображається, зокрема, у тому, що позов про захист своїх прав та інтересів кредитор може подати лише до точно визначеної особи — боржника за цим зобов'язанням" [87, с. 23]. Якщо застосувати ці риси до податкових правовідносин, то наочно побачимо їх тотожність з характерними рисами зобов'язань, а, отже, їх (податкових правовідносин) зобов'язальний характер. Об'єктом податкових правовідносин є взаємні дії платників і відповідних контролюючих органів, які вони, на основі приписів норм податкового законодавства мають вчинити обов'язково для виконання б платник - свого податкового обов'язку; органи - реалізації функцій і завдань держави в галузі оподаткування; це - дії активні - платник обчислює і сплачує податок, органи справляють, стягують,

адмініструють, контролюють, притягають до відповідальності; правовий зв'язок полягає в тому, що норми податкового законодавства зобов'язують сторони вчинити певні дії одна відносно одної з одночасним управлінням їх обох на певні дії - тобто вони є водночас і кредиторами і боржниками відносно один одного; захист прав платника відбувається через оскарження дій певної посадової особи органу податкового адміністрування в адміністративному чи судовому порядку, рівно як і захист прав держави щодо отримання суми податкового надходження захищається фінансовою (штрафною), адміністративною і кримінальною відповідальністю такого платника.

На питання, чи може бути рівність сторін в податкових правовідносинах, і, відповідно двосторонність зобов'язання, певним чином намагається відповісти Ян Берназюк. Вчений зазначає наступне: "...принцип рівності у відносинах між платником податку та державою тлумачиться Верховним Судом у контексті необхідності надання рівних прав обом сторонам податкових правовідносин. Цей принцип прямо не закріплений у ПК України, однак визначається адміністративними судами як один із важливих принципів, оскільки відповідно до вимог ч. 2 ст. 2 КАС України суди мають перевіряти, чи прийняте оскаржуване рішення (вчинена дія) суб'єктом владних повноважень, зокрема з дотриманням принципів рівності, справедливості та розумного балансу" [25, с. 66].

Цілком зрозуміло, що в податкових правовідносинах, який би їх концепт ми не взяли до уваги першочергово - чи застарілий, де платник сприймається виключно, як зобов'язана сторона, чи новітній, де платник певним чином виглядає, як в тому числі і управлена сторона, на боці платника зобов'язання виглядає, як необхідність, визначена нормами податкового законодавства, належним чином звітувати про майно та доходи, обчислити податок та сплатити його. Що стосується новітнього концепту, який базується на засадах людиноцентризму, то як і раніше управлена сторона - публічні адміністрації в галузі оподаткування, є водночас відносно

і держави, і платника зобов'язаною стороною, як про це йшлося вище. На існування такого правового зв'язку зобов'язального характеру вказує А.Р Чанишева, зокрема: "...пропозиція про введення до наукового і нормативного обігу терміну «зобов'язальні відносини» є доцільною з огляду на існування явища, що позначається цим терміном, на багаті взаємні зв'язки, що існують між більш дрібними явищами, що складають зазначені відносини" [213, с. 43].

Н.Ю. Голубєвою висловлена думка, що обидві сторони можуть бути боржниками і кредиторами в одному зобов'язанні: "...зобов'язання як динамічне цивільне правовідношення, що опосередковує переміщення матеріальних і нематеріальних благ у цивільному обороті, в якому боржник зобов'язаний учинити на користь кредитора певну дію (дії) майнового або немайнового характеру чи утриматися від певної дії (дій), а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку (обов'язків), або обидві сторони щодо одна одної кредиторами (відносно прав) і боржниками (відносно обов'язків) [54, с. 7].

З великим переконанням можемо стверджувати, що податково-зобов'язальні відносини також містять двостороннє зобов'язання: платника - стосовно держави і держави в особі її уповноважених на податкове адміністрування органів - стосовно платника. Є.О. Харитонов зазначає, що "...оскільки правовий зв'язок, коли одна сторона має права, а інша - обов'язки, на практиці виявляються рідко і, як правило, сторони взаємопов'язані правами та обов'язками, то можна запропонувати таке визначення: цивільно-правове зобов'язання - це цивільне правовідношення, учасники якого мають права та/або обов'язки, спрямовані на опосередкування динаміки цивільних відносин: передачу майна, виконання роботи, надання послуг, сплату грошей тощо" [203, с. 394]. Н.Ю. Голубєва погоджуючись з думкою про те, що "...зобов'язальні відносини в більшості випадків містять два або декілька дій, з яких одні є обов'язком однієї сторони, а інші - обов'язком іншої сторони, називає їх складними зобов'язальними правовідносинами, що складаються з двох взаємозв'язаних

нерозривних зобов'язань” [53, с. 22], також надає нам можливість стверджувати про існування двосторонніх взаємопов'язаних зобов'язань, в тому числі, як ми встановили, і в податково-правовій сфері.

Таким чином, враховуючи вищевикладене, цілком закономірно можемо розуміти податкові правовідносини, як зобов'язальні, що мають складний характер, до структури яких входить низка взаємопов'язаних зобов'язань. На боці платника - звітування про майно та доходи, обчислення та сплата податку, на боці держави - забезпечення прав і свобод платників податків і створення відповідних, передбачених чинним податковим законодавством умов для належного виконання податкового обов'язку.

Дещо із спірною термінологією, втім сутнісно вірно А.О. Хабаров визначає “податковий обов'язок” (в нашому розумінні це податкове зобов'язання). Під податковим обов'язком названий автор пропонує розуміти “...передбачений спеціальними законами як обов'язок суб'єктів податкових правовідносин із реалізації компетенції уповноваженими державою особами, так і обов'язок платників податків з: обліку (податкової реєстрації), сплати та звітності... податковий обов'язок більшою мірою стосується саме платників податків і зборів (зобов'язаних осіб), ніж уповноважених осіб, тобто податкових агентів” [209, с. 17]

Погоджуючись із зазначеною позицією, вкотре зауважимо, що обов'язок платника податку через складність податкового законодавства, через відсутність у переважної більшості платників податків знань, необхідних для його розуміння і відповідного нормам податкового законодавства, розрахунку тощо, може бути виконаний належним чином лише у випадку здійснення на користь платника активних впорядкованих дій виконавчо-розпорядчого характеру (публічно-сервісного включно), що мають на меті організаційно-правовий супровід процедури обчислення та сплати податку.

Враховуючи вищевикладене, не можна погодитися з тезою, згідно якої: “...з огляду на специфіку податково-правових відносин, заснованих на

владному підпорядкуванні цей баланс значно зміщений у бік обов'язків платника. Відповідно, під змістом правовідносин податкового зобов'язання ми пропонуємо розуміти сукупність обов'язків платників та інших зобов'язаних суб'єктів зі сплати податків і зборів та пов'язаних із ними обов'язків, наприклад, із податкового обліку а також відповідних прав контролюючих суб'єктів" [177, с. 494]. Не дозволяють на сьогодні конституційно встановлені засади організації діяльності держави, яку б сферу суспільних відносин ми не розглядали, перетворювати людину на елемент підкорення, зміщувати акценти, навіть якщо це стосується виконання юридичних обов'язків, вбік виключно примусу. Більш того, якщо йдеться про податковий обов'язок платника в податковому зобов'язанні, то його об'єм є значно вужчим за комплекс тих обов'язків, які держава в особі органів, уповноважених реалізовувати державну політику в галузі оподаткування, повинна виконати на користь платника і загалом на реалізацію в цих відносинах публічного інтересу.

В.Л. Андрущенко принагідно наголошує: "...фіскально-адміністративні методи на сучасному етапі розвитку економіки України мають поступатися за значимістю морально-етичним факторам в оподаткуванні: довірі до податкових органів, самовідповідальності, самодисципліні громадян і бізнесу, запозиченню й адаптації раціональних нововведень зарубіжного досвіду [12, с. 12]. Першочерговим кроком такої реформації є створення сприятливих умов для платників податків щодо безумовного виконання ними податкового обов'язку та, відповідно, сплати податкових зобов'язань своєчасно і в повному обсязі. Виключно в цьому полягає сутність необхідних трансформацій податкового законодавства - в усвідомленні єдності інтересу платника податку і держави в особі її органів і посадових осіб, єдності їх мети і відповідно коригуванні їх поведінки відносно один одного з огляду на спільне досягнення цієї мети. І платник в цьому зобов'язанні повинен, додержуючись приписів податкового законодавства, виконати покладений на нього податковий обов'язок, і "контролюючі" органи, від чиєї діяльності

залежить результат податкових правовідносин, повинні, виконуючи всі приписи податкового і адміністративного законодавства, забезпечити організаційно-правовий супровід виконання платником податкового обов'язку, в тому числі не тільки через примус, а й переважно публічно-сервісною діяльністю.

2.3 Оновлений зміст класифікації податкових правовідносин з огляду на характер відносин між платниками податків і органами публічного адміністрування

Протягом попереднього дослідження було встановлено, що в процесі встановлення податків, зборів та інших платежів фіскального характеру, їх обчислення та сплати, звітування про доходи та майно, адміністрування цих платежів, їх справляння та стягнення, в процесі притягнення до відповідальності осіб, які не виконали чи виконали не належним чином обов'язок щодо сплати податку чи іншого фіскального платежу фіскального характеру, рівно як і при оскарженні рішень та дій органів, що здійснюють податкове адміністрування, виникає низка правовідносин, які є різними за своєю сутністю, призначенням та часом, навіть галузевою належністю. Навести лад в системі цих відносин з подальшим вдосконаленням їх правового регулювання, на наше переконання, може сприяти класифікація, як науковий метод пізнання. До того ж, як зазначає Н.С. Хатнюк, "...за допомогою з'ясування змісту та характеру податкових правовідносин визначаються межі державного втручання у ці правовідносини, основні способи та механізми впливу на них та встановлюється порядок взаємодії й співпраці між учасниками податкових правовідносин. А з іншої сторони, за допомогою аналізу правотворчої та правозастосовної діяльності відбувається розуміння недоліків, прогалин та недосконалостей податкового законодавства..." [207, с. 55].

В українському тлумачному словнику зазначається, термін «класифікація» "...(походить від лат. classis – розряд, клас і facio – роблю,

розкладаю) – це система розподілу предметів, явищ або понять на класи, групи тощо за спільними ознаками, властивостями” [118, с. 56].

Як принагідно зазначається в наукових джерелах, “...класифікація – один з самих розповсюджених прийомів юридичної техніки, що використовують вчені-юристи з метою встановлення істини при дослідженні правових явищ, рішення тих чи інших наукових завдань” [4, с. 19]. Наше наукове задання полягає у виділенні в системі відносин, що виникають з приводу та у зв’язку із оподаткуванням тієї частини, яка може відчувати на собі такий регулятивний вплив норм права, який притаманний сфері публічного адміністрування із публічно-сервісним прямуюванням і заснований на конституційній формулі, за якою обов’язок держави полягає в утвердженні і забезпеченні прав і свобод людини.

До того ж в Новій філософській енциклопедії зазначено:”...з точки зору філософії класифікація розглядається як загальнонаукове і методологічне поняття, що означає таку форму систематизації знання, коли вся сфера досліджуваних об’єктів представлена у вигляді системи класів або груп, за якими ці об’єкти розподілені на підставі їх збігів за певними властивостями. Класифікація покликана вирішувати дві основні функції: представляти в зручному для огляду і розпізнавання вигляді всю сферу, яка нею охоплюється, а також містити в собі максимально повну інформацію по своїх об’єктах” [118, с. 56].

Максимально повну інформацію щодо відносин, які виникають в процесі організації і здійснення оподаткування, можемо отримати, здійснивши класифікацію цих відносин, що, як зазначається в наукових розробках дасть можливість: “...відбити такі типові об’єктивні ознаки, на основі яких можна групувати об’єкти, що класифікуються, визначити їх місце в множині. Але в класифікації передусім повинна підкреслюватися функція розподілу усієї безлічі об’єктів, що класифікуються, по схожості і відмінності на окремі класи залежно від вибраного критерію” [4, с. 21].

На початку дослідження видових особливостей правовідносин, що виникають в процесі та з приводу оподаткування, слід зазначити, що питання класифікації правовідносин вже неодноразово були і є предметом дослідження на рівні науки теорії держави і права. На перший погляд, коли йдеться про поділ на види універсальної правової категорії - правовідносин, яка є невід'ємною частиною загальноправового понятійного апарату, згадані класифікації мали б стосуватися і всіх галузевих різновидів правовідносин, у тому числі й правовідносин у галузі податкового права. Але класифікації правових відносин на рівні теорії держави і права, які проводяться за різноманітними підставами, хоча багато в чому і є універсальними, але мають неоднакове значення для поділу правовідносин в галузі оподаткування.

Незважаючи на те, що класифікаційні критерії правовідносин на рівні теорії держави і права є певним чином загальновизнаними і усталеними, навіть можемо говорити про певний рівень їх уніфікації, тим не менше, у багатьох дослідників певні складові мають особливості, які можуть справити суттєвий вплив на засади галузевих класифікацій правовідносин.

Система класифікаційних критеріїв для поділу правових відносин, яка була запропонована М.В. Цвіком та О.В. Петришиним може бути розглянута, як класична, як така, яка відбиває всі основні класифікаційні критерії, припустимі наукою "Теорія держави та права". Так правові відносини запропоновано класифікувати за такими критеріями: "...1) за специфікою механізму реалізації суб'єктивних прав: а) відносні відносини; б) абсолютні відносини; 2) за предметом нормативного регулювання: а) конституційні відносини; б) адміністративні відносини; в) трудові відносини; г) фінансові відносини тощо; 3) за функціональною спрямованістю: а) регулятивні відносини; б) охоронні відносини; 4) за специфікою норм, на основі яких виникають відносини: а) матеріально-правові відносини; б) процесуально-правові відносини; 5) за темпоральним критерієм: а) довгострокові відносини; б) короткострокові відносини" [73, с. 337-338].

Додатково до вище запропонованих, К.Г. Волинка пропонує серед іншого такі критерії класифікації: “...за функціональним спрямуванням: а) регулятивні відносини; б) охоронні відносини; за характером волевиявлення учасників таких відносин: а) договірні відносини; б) відносини управлінського характеру”[44], а О.О. Мамалуй - такі критерії і відповідно види: “...залежно від характеру взаємозв’язків між суб’єктами: а) загальні відносини; б) конкретні відносини; за характером покладених на учасників таких відносин обов’язків: а) активні відносини; б) пасивні відносини” [124, с. 130-131].

Слід віддати належне, що всі автори наукових досліджень виокремлюють в системі правовідносин такі їх два різновиди, як регулятивні та охоронні, при цьому критерієм класифікації називаючи подібні правові категорії. Як зазначає О.О. Крижевська, “...поділ правовідносин на регулятивні та охоронні розглядається у теорії права як один з найважливіших поділів правовідносин на види та проводиться за спеціально-юридичними функціями права” [100, с. 185], а О.М. Куракін, погоджуючись із представниками теорії права, цей критерій пов’язує із “...двома напрямками впливу права на суспільне життя - регулятивному та охоронному” [106, с. 12].

Поділ правовідносин на регулятивні та охоронні є здобутком загальноправового понятійного напрямку досліджень. Виділення регулятивних правовідносин є похідним кроком від розуміння регулятивної функції права. Для таких правовідносин загальнохарактерним є наділення учасників правовідносин взаємними суб’єктивними правами і юридичними обов’язками. Як свідчить Д.В. Радько: “...регулятивна функція характеризує лише певну сторону правового регулювання, а саме – регламентуючу. Регулятивний вплив – це складова частина правового регулювання. Він пов’язаний з координуванням суспільних відносин, встановленням позитивних правил поведінки, добровільним і свідомим виконанням цих правил” [171, с. 848]. Це твердження не варто заперечувати. Адже

регулятивна функція права зазвичай уявляється, як напрям правового впливу щодо встановлення правил поведінки суб'єктів правовідносин. С.А. Дроботов пропонує розуміти регулятивну функцію права, як “...цілеспрямований правовий вплив, завдяки якому окреслюються чіткі правила поведінки різних суб'єктів права при однозначному закріпленні меж державного втручання у сферу особистих прав і свобод громадян, встановлюються юридичні права та взаємні обов'язки учасників суспільних правовідносин з метою забезпечення верховенства права, пріоритету прав і свобод людини і громадянина, забезпечення загальносуспільних потреб та інтересів” [68, с. 51-52]. У такому випадку, правовідносини, які виникають на основі таких нормативних приписів, які наділяють їх учасників активними правами та обов'язками стосовно об'єкта правовідносин, є регулятивними, а тому повною мірою поділяємо думку Д.В. Радько, щодо: “...через такі правовідносини діють регулятивні норми права, в яких проявляються особливості права як універсального засобу впливу на певні суспільні відносини, процеси та явища” [171, с. 850]. В свою чергу В.К. Колпаков, досліджуючи види адміністративних правовідносин, зауважує: “...до регулятивних правовідносин належать ті, що пов'язані з реалізацією, умовно кажучи, «позитивної» функції адміністративного права. Це надання адміністративних послуг, організація роботи апарату управління, керівництво нижчими структурами, задоволення запитів громадян тощо” [91, с. 104]. Як було зазначено раніше, податкове право тісно пов'язане із адміністративним, навіть певним чином походить із нього. Тому тезу В.К. Колпакова приймаємо за вихідну та базову в розумінні тієї частини податкових правовідносин, в яких за вимогами податкового законодавства беруть участь платник і відповідний орган, уповноважений здійснювати адміністрування податків, як один із напрямків, як було доведено раніше, публічного адміністрування із публічно-сервісною орієнтацією даного виду державно-владної діяльності. Стосовно безпосередньо податкового права із його специфікою, М.П. Кучерявенко, не заперечуючи можливість поділу

податкових правовідносин за їх функціональним призначенням на регулятивні та охоронні, тим не менше конкретизує такий поділ відповідно до специфіки податково-правового регулювання. Так, зокрема, стосовно регулятивних відносин, цей поділ доповнюється наступним: “... - загально регулятивні, тобто спрямовані на визначення принципів оподаткування та закріплення кола суб’єктів податкового права, їх загального юридичного статусу; - конкретно-регулятивні, тобто спрямовані на закріплення конкретної поведінки; - комплексні, які виникають на стику загально регулятивних і конкретно-регулятивних відносин” [198, с. 136].

О.Г. Марушева вважає, що: “...загально-регулятивні спрямовані на закріплення кола суб’єктів податкового права, їх загального юридичного статусу. Зміст загально-регулятивних відносин визначається нормами, що встановлюють принципи податків і повноваження окремих суб’єктів податкових правовідносин. Загальні регулятивні правовідносини утворюють основну масу правовідносин у суспільстві і регулюють суспільні відносини шляхом установлення суб’єктивних юридичних прав і обов’язків. Розвиток регулюючих відносин, своєчасна їх поява, безперешкодне і належне здійснення є свідченням повного і реального використання права. Загально-регулятивні правовідносини виконують в основному функцію закріплення кола суб’єктів права і їхнього статусу; 2) конкретно-регулятивні (спрямовані на закріплення конкретної поведінки суб’єктів). Якщо загально-регулятивні податкові правовідносини виділяють із системи правовідносин ті, що пов’язані зі сплатою податків, то конкретні правовідносини це уточнюють за різними напрямками (за видами податків, за платниками). Конкретно-регулятивні правовідносини виступають як форма реалізації загально-регулятивних податкових правовідносин. У цій ситуації загальні права й обов’язки проектується на діяльність конкретних суб’єктів. Конкретно-регулятивні відносини закріплюють конкретну поведінку суб’єктів, зміст їхніх прав і обов’язків; 3) комплексні (що виникають на стику загальнорегулятивних і конкретно-регулятивних відносин). Комплексні

податкові правовідносини перебувають на своєрідному стику конкретних і загально-регулятивних податкових правовідносин. Вони досить вузько персоніфіковані, передбачаючи конкретного платника (що відрізняє їх від загальних), але однією з їхніх ознак є складний зміст, що відрізняє їх від простих” [126, с. 12-13]. Саме цю позицію вважаємо найобґрунтованішою, особливо зважаючи на структуру та зміст чинного податкового законодавства, в якому рівною мірою представлені і норми загально-регулятивного спрямування, і конкретно-регулятивного. Єдине, на чому можна зупинитися для пояснення, це те, що виникнення та динаміка комплексних регулятивних податкових правовідносин є результатом діяльності виконавчо-розпорядчого характеру, результатом якої є прийняття та реалізація управлінського рішення індивідуального характеру на кшталт письмового повідомлення-рішення або податкової вимоги (це якщо говорити про примусовий бік діяльності органів податкового адміністрування), а також надання податкової консультації (коли йдеться про публічно-сервісну складову такого виду діяльності).

Хотілося б заперечити з огляду на результати попереднього дослідження позицію, згідно з якою “...більшість податкових правовідносин є активними, оскільки виконання податкового обов’язку є основним завданням їх виникнення. Платники податків і зборів як зобов’язані особи повинні виконувати положення зобов’язуючих норм податкового права, а контролюючі органи як уповноважені особи мають право вимоги, що у свою чергу встановлюється відповідними нормами. Активними податковими правовідносинами є відносини зі сплати податків і зборів, їх обчислення й перерахування коштів у вигляді податків, обліку платників податків тощо” [207, с. 65]. На пояснення зауважимо, що в даному випадку йдеться про можливість поділу регулятивних податкових правовідносин на так звані “активні” і “пасивні”, де активні передбачають необхідність однієї сторони виконати юридичний обов’язок, а також законодавчо встановленого права вимоги певної поведінки у іншої сторони на відміну від пасивних, де одна сторона є управленою, а інша -

зобов'язаною утриматися від певних дій. Загалом попередньо було встановлено двосторонній зобов'язальний зв'язок в податкових правовідносинах, який зумовлений серед іншого нездатністю платника належним чином виконати податковий обов'язок без відповідної, передбаченої нормами податкового та частково адміністративного законодавства, публічно-сервісної діяльності органів податкового адміністрування. А тому в податкових правовідносинах регулятивного спрямування розподіл прав та обов'язків є рівним, за якого кожному праву однієї сторони кореспондує обов'язок іншої сторони, і часом, навіть більше - обов'язку однієї сторони повинен кореспондувати обов'язок іншої. Це зумовлене специфікою податково-правового зв'язку платника і держави, в якому платник виконує податковий обов'язок, а держава - обов'язок із створення умов для безперешкодного належного виконання платником такого обов'язку. При такому варто розуміти, що податковий обов'язок платника виходить виключно з Конституції і чинного податкового законодавства, а обов'язки органів податкового адміністрування - з Конституції, податкового та адміністративного законодавства. Тому, що діяльність із податкового адміністрування за своєю сутністю є публічно-адміністративною, а її засади і порядок здійснення першочергово знаходиться в зоні регулятивного впливу норм адміністративного права.

Другим видом правовідносин, класифікованих за ознакою їх функціонального призначення, є охоронні (часом вони визначаються, як правоохоронні).

Оскільки право загалом розуміється, як: "... система нормативних встановлень, сформованих або санкціонованих державою, що обумовлені природою людини та суспільства, виражають баланс інтересів соціальних прошарків та груп населення, що визначає міру свободи громадян та інших суб'єктів соціальних зв'язків, регулює суспільні відносини в напрямку здолання соціальної напруги, на досягненні рівноваги та благополуччя, котрі забезпечуються потенційною примусовою силою державного примусу" [176,

с. 60], то в самому його визначенні вже міститься властиве йому посилання на регулятивну та охоронну функцію, які описуються не як випадкові або зовнішні його характеристики, а саме як вираження його сутності, змісту та призначення. Звертаємо увагу на співіснування в глибинній сутності права регулятивної та охоронної функцій, тому що саме з розуміння охоронної функції права випливає прямо й розуміння охоронних правовідносин, які виділяються, як окремий та самостійний їх вид в системі правовідносин, як на загальнотеоретичному, так і галузевому рівнях. “Право...” – про що стверджують вітчизняні наукові джерела – “...це загальнообов’язкове, формально визначене правило поведінки, що встановлюється чи санкціонується державою з метою регулювання найважливіших для суспільства відносин, шляхом визначення точного змісту прав та обов’язків суб’єктів і можливістю застосування відповідальності за їх невиконання або порушення” [192, с. 271-272]. Ця дефініція, завдяки вказівці на наявність в структурі права точного змісту прав і обов’язків, ще більшою мірою наближає до розуміння сутності регулятивних і охоронних правовідносин, через які, власне, сутність права і виявляється практично.

На загальнотеоретичному рівні охоронні правовідносини визначаються не повністю ідентично та однозначно, але завжди вони пов’язуються із протиправною поведінкою учасників, можливістю застосування державного примусу і притягненням до юридичної відповідальності. Так, О.Ф. Скакун визначає їх наступним чином: “...Охоронні правовідносини – це правовідносини, що виникають із фактів неправомірної поведінки суб’єкта, тобто такої поведінки, яка вимагає певної реакції держави” [185, с. 366], а в літературі, що поєднує науково-практичні знання, їх зміст бачиться в “...застосуванні до правопорушника засобів державного примусу...” [191]. Ю.П. Битяк поєднує в змісті охоронних адміністративних правовідносин примус і відповідальність, зокрема зазначаючи, що вони: “...регулюють правоохоронну діяльність шляхом встановлення правових заборон та застосування адміністративного примусу, адміністративної відповідальності

та інших заходів адміністративного впливу [7, с. 48]. Більшість дослідників визначеної правової проблематики однастайні в своєму розумінні, що охоронні правовідносини виникають із скоєння правопорушення або ж із загрози його скоєння. Тобто вони пов'язані із примусом, можливістю його застосування при невиконанні чи неналежному виконанні приписів норм права, із реакцією держави на правопорушення, а також із застосуванням заходів юридичної відповідальності. Є.О. Харитонов, зокрема, наголошує, що: "...моментом виникнення такого виду правовідносин є цивільне правопорушення, яке викликає необхідність захисту інтересів учасників цивільного обігу цивілістичними засобами" [211, с. 51]. Ця теза підтверджується однастайно всіма науковцями та практиками. Наприклад, в цивільному судочинстві теж наголошується на тому, що охоронні правовідносини "...виникають із порушень правових норм, суб'єктивних прав і заподіяння шкоди потерпілому та є цивільно-правовою формою усунення наслідків правопорушення та поновлення нормального правового й економічного або особистого становища" [39]. Серед всього розмаїття розумінь охоронних правовідносин саме ця позиція містить посилення не просто на застосування примусу і відповідальності за порушення правових приписів і відповідну неправомірну поведінку учасника правовідносин, а на такий функціонал динаміки цих правовідносин, який пов'язаний із поновленням нормального правового становища суспільних відносин. На цьому наголошуємо, що застосування фінансової (штрафної) відповідальності в податковому праві передусім має на меті не покарання платника за невиконання чи неналежне виконання податкового обов'язку, а більшою мірою отримання державою тих коштів, на які вона розраховує, здійснюючи оподаткування.

Оскільки ми поступово перейшли до податкового права і відносин, що його нормами регулюються, то звернімося до здобутків податково-правової науки з питань класифікації правовідносин на регулятивні та охоронні.

Як зазначається в наукових розробках, “...в контексті податкових правовідносин концептуальне положення теорії охоронних правовідносин полягає в тому, що захист порушених суб’єктивних прав та законних інтересів, а також реалізація заходів юридичної відповідальності відбуваються в рамках нових, не існуючих до порушення права, охоронних правовідносин” [217, с. 7]. Йдучи за логікою розуміння охоронних правовідносин, як наслідку розвитку регулятивних (як загально-регулятивних, так і комплексних і конкретно-регулятивних) відносин, доходимо висновку, що вони виникають та динамізують в результаті порушення режиму, який міститься в регулятивних відносинах, і є певною реакцією держави на неправомірну поведінку їх учасників.

М.П. Кучерявенко вказує що “...процес переходу регулятивних податкових правовідносин в охоронні пов’язується зі зміною поведінки учасників, із трансформацією правомірної поведінки в неправомірну [114, с. 78]. Подібне стверджує І.О Філіпович, який пише: “...охоронні податкові правовідносини породжуються охоронними правовими нормами, передбачають здійснення заходів юридичної відповідальності та використання засобів державного примусу. Реалізуючи охоронну функцію права, охоронні податкові правовідносини мають додатковий характер... Звідси випливає, що основною метою охоронних податкових правовідносин є охорона приписів податкових норм. Вони виникають в умовах порушення прав і невиконання обов’язків як реакція держави на правопорушення” [126, с. 137]. Єдине, що не пояснюється в даному визначенні, це те, що регулятивні податкові правовідносини захищаються іще й охоронним потенціалом адміністративного та кримінального права, а, отже, якщо в поведінці платника податків містяться ознаки складу адміністративного правопорушення чи кримінального злочину, то охоронні правовідносини, звичайно, виникають, проте мають вже не податкову галузеву належність, а відповідно адміністративно- чи кримінально-правову. Втім, їх охоронну сутність не заперечуємо будь-якого випадку.

Саме в такому аспекті хотілося б внести уточнення у визначення, що міститься в наукових джерелах: “...охоронні відносини в податковому праві здебільшого пов’язані із забезпечувальними заходами, із процедурами притягнення порушника податкового законодавства до юридичної відповідальності” [124, с. 132] в частині розуміння саме галузевої диференціації заходів юридичної відповідальності, які можуть бути застосовані державою, як реакція на протиправну поведінку в галузі оподаткування. Отже, охоронні правовідносини в податковому праві пов’язані із забезпечувальними заходами, із процедурами притягнення порушника податкового законодавства до фінансової (штрафної) відповідальності, адже, як вказано вище, якщо діяння платника містить ознаки складу адміністративного проступку чи кримінального злочину, то охоронні правовідносини не мають характер податково-правових, адже регулюються нормами інших галузей - адміністративного чи кримінального відповідно права.

Враховуючи вищевикладене, а також міркування Д.В. Радько, “...головні завдання, які постають перед охоронними адміністративно-правовими нормами, – це припинення правопорушення, застосування до правопорушника покарання, передбаченого законом, та відновлення порушених прав і свобод...” [171, с. 232], наголосимо також на призначенні охоронних податкових правовідносин не стільки, як примусово-карних, скільки правовідновлювальних, таких, динаміка яких має на меті приведення стану їх учасників у відповідність з правовими приписами.

Податкові правовідносини поділяються за іншими критеріями: за характером податкових норм, на основі яких вони виникають, змінюються або припиняються на “...1) матеріальні податкові правовідносини, які виникають на основі матеріальних норм податкового права та закріплюють права й обов’язки суб’єктів податкових правовідносин; 2) процесуальні податкові правовідносини, що виникають на підставі процесуальних норм податкового права у процесі реалізації суб’єктивних прав і обов’язків...” [198,

с. 137]. Ю.А. Крохіна цей критерій класифікації називає “в залежності від службової ролі в механізмі податково-правового регулювання” і вказує зокрема: “...в залежності від службової ролі податкових правовідносин в механізмі податково-правового регулювання всі вони поділяються на матеріальні та процесуальні...” [207, с. 62]. Проти поділу податкових правовідносин на матеріальні і процесуальні не заперечують і інші дослідники, зокрема вказуючи: “...матеріальні відносини стосуються змістовного аспекту реалізації прав та обов’язків як зобов’язаного (платник податків), так і уповноваженого (контролюючий орган) учасника податкових відносин. Що ж стосується процесуальних податкових відносин, то вони стосуються алгоритму реалізації відповідних прав та обов’язків. При цьому ізолювано матеріальні та процесуальні відносини не існують. Умовно протягом розвитку процесуальних відносин відбувається перманентна реалізація матеріальних відносин...” [124, с. 132]. Не заперечуючи в цілому сутність такої класифікації, наголосимо на необхідності усвідомлення, що такий поділ має певний ступінь умовності, адже саме собою існування матеріального податкового правовідношення поза процесом реалізації прав і виконання обов’язків їх учасниками є не можливим. Будь-яке податкове правовідношення представляє собою реалізацію певних процедур за участю платників і органів, що уповноважені реалізовувати державну політику в галузі оподаткування, чи іншого суб’єктного складу, на кшталт абсолютних чи відносних правовідносин, але це вже інший критерій класифікації та інші підгрупи податкових правовідносин. Навіть якщо йдеться про законодавчу регламентацію загальних засад встановлення податків, передбачених ст. 7 Податкового кодексу, то повністю матеріальна норма може бути реалізована практично виключно через процедуру виникнення, зміни чи припинення динамічних правовідносин, в наведеному прикладі - під час законодавчої процедури щодо прийняття закону про встановлення податку або його зміну.

Вкрай слушною та беззаперечною вбачається пропозиція класифікувати правовідносини у сфері оподаткування на відносні й

абсолютні податкові правовідносини [163, с. 8]. “Відносними податковими (двосторонньо індивідуалізованими) є правовідносини, що максимально деталізують суб’єктний склад, у якому чітко визначено як уповноважених, так і зобов’язаних учасників відносин. Абсолютними податковими (односторонньо індивідуалізованими) виступають правовідносини, у яких чітко і детально визначена тільки одна сторона, що виступає носієм суб’єктивного права, тоді як зобов’язаними є всі інші особи, котрі є учасниками правовідносин, за відсутності особливої деталізації” [198, с. 136]. На пояснення нашої позиції зазначимо, що враховуючи сутність діяльності держави у загальному державно-правовому середовищі, де її обов’язок презюмується повсякчас і полягає у забезпеченні та утвердженні прав і свобод людини, в тих відносинах, де відповідні уповноважені державою органи адміністрування на перший погляд є управленими, все одно всією своєю діяльністю вони водночас є і зобов’язаними. Цей факт варто враховувати під час виділення в чистому вигляді абсолютних податкових правовідносин. В останніх ця складова правообов’язку як найяскравіше відстежується.

Як на допомогу зазначає Н.С. Хатнюк, “...абсолютні податкові правовідносини індивідуалізовані тільки по одній стороні – тій, у якої є право вимоги. Решта суб’єктів зобов’язані не порушувати її право і виконувати покладені обов’язки. В абсолютних податкових правовідносинах такою уповноваженою особою є держава або муніципальне утворення” [207, с. 63]. Не заперечуючи проти існування такої групи податкових правовідносин, наполегливо наголошуємо на тому, що на боці держави, як неодмінного учасника податкових правовідносин, право вимоги в чистому вигляді не існує - це зумовлене специфікою адміністративно-правового статусу органів, що уповноважені на адміністрування податків, їх справляння та стягнення, як колективних суб’єктів адміністративного права. Саме в їх адміністративно-правовому статусі яскраво відстежується розуміння компетенційного регулювання правообов’язків.

Щодо відносних податкових правовідносин, то в них зазвичай за приписами норм податкового законодавства управленому суб'єкту протистоїть конкретний суб'єкт з відомим набором юридичних обов'язків. До таких відносин можна віднести: відносини зі сплати в бюджет чи державний позабюджетний фонд конкретно визначених податків; відносини з постановки на податковий облік; відносини із повернення з бюджету надмірно сплаченого податку; відносини щодо здійснення податкової перевірки; відносини із надання відстрочки по сплаті податку і ін.

Отже, критеріїв класифікації податкових правовідносин - великий перелік. Всі вони є загальновизнаними як на загальнотеоретичному рівні, такі на рівні дослідження галузевих особливостей. Втім, ті критерії, які використані на сьогодні, не повною мірою задовольняють стан проблематики розуміння сучасного розвитку податкових правовідносин, а тим більшою мірою - перспектив їх вдосконалення з врахуванням концепції людиноцентризму і конституційно встановлених засад організації державно-владної діяльності.

Як на наше переконання, врахування саме здобутків та засад адміністративно-правового регулювання податкових правовідносин, може сприяти перетворенням, яких очікує галузь податкового права (законодавства) для налагодження ефективного та внутрішньо несуперечливого механізму оподаткування, в якому процес оподаткування виглядатиме не як протиставлення права вимоги і обов'язку сплачувати податки, а як взаємодія платників і держави у процесі формування централізованих фондів грошових коштів.

З цього приводу наведемо позицію В.Б. Марченко, згідно якої: "...сфера справляння податків є цілісною частиною державного механізму, адміністративно-правове регулювання якої слід розглядати як цілісний комплекс адміністративно-правових засобів, метою якого є правове забезпечення наповнення відповідно до встановлених планових показників доходної частини бюджетів та державних цільових фондів за рахунок

частини власних коштів осіб, визначених як платники податків, у порядку та у спосіб, що встановлюються законами про оподаткування” [127, с. 17]. Заради справедливості можемо наголосити, що на початку даного дослідження діяльність щодо справляння та стягнення податків, їх адміністрування була піддана аналізу саме з позиції її розуміння, як частини загального процесу публічного адміністрування з відповідним адміністративно-правовим регулюванням. Отже, можемо спробувати дослідити види правовідносин щодо обчислення та сплати, справляння та стягнення податків з позиції розуміння їх адміністративно-правової частини.

З цього приводу В.К. Колпаков вводить до наукового обігу новий вид правовідносин - “відносини адміністративних зобов’язань”, включаючи до їх складу: “...а) відносини публічного управління; б) відносини адміністративних послуг; в) відносини відповідальності публічної адміністрації за неправомірні дії або бездіяльність; г) відносини відповідальності за порушення встановленого порядку і правил” [91, с. 102]. Зважаючи на публічно-адміністративний характер діяльності органів, уповноважених на здійснення адміністрування податків та інших обов’язкових платежів фіскального характеру, така позиція вбачається не просто прийнятною, а необхідною для розуміння сутності податкових правовідносин за участю так званих “контролюючих” органів. Якщо йти за запропонованою логікою і розуміти, що “...управління – це діяльність суб’єкта, що виявляється в цілеспрямованому впливі на об’єкт з метою приведення його в бажаний для суб’єкта стан”, а “...адміністративна послуга – результат здійснення владних повноважень уповноваженим суб’єктом, що відповідно до закону забезпечує юридичне оформлення умов реалізації фізичними, юридичними або іншими колективними особами прав, свобод і законних інтересів за їх заявою (видача дозволів (ліцензій), сертифікатів, посвідчень, проведення реєстрації тощо)” [91, с. 103], то можна наочно пересвідчитися, що і відносини з публічного управління, і з надання

адміністративних послуг рівною мірою виникають під час здійснення владної діяльності органів податкового адміністрування.

Тезу щодо реалізації публічного управління в галузі оподаткування підтверджує зокрема В.І. Удяк, який пише: “...реалізуючи управлінські функції в усіх без винятку сферах життєдіяльності суспільства, проводить окремо щодо кожної з них конкретний напрям державної політики, який розробляється приймається та реалізується компетентними державними органами з метою виконання завдань, які стоять перед державою. У зв’язку з цим можемо стверджувати, що податкова політика, є одним із конкретних напрямів державної, яка проводиться органами держави, наділеними спеціальною компетенцією у одній із сфер суспільного життя – сфері оподаткування” [196, с. 115]. Саме реалізація органами, які уповноважені здійснювати адміністрування податків, діяльності публічно-управлінського спрямування дає змогу оскаржити їх іменування як “контролюючих”, адже контроль - це лише одна із складових публічного адміністрування, до того ж похідна від її (діяльності) основного призначення - забезпечувати умови для належної реалізації людиною належних їй прав і свобод, захист і охорону останніх. Оскільки публічне адміністрування, навіть в тій частині, яка має публічно-сервісне спрямування, характеризується виконавчо-розпорядчим характером діяльності, то воно присутнє в будь-яких відносинах, врегульованих за допомогою норм права. Норми права, через свою статичність потребують такої діяльності, аби механізм їх практичної реалізації через конкретні правовідносини був так би мовити “запущеним”. Не є виключенням і норми податкового законодавства, які, маючи статичний характер, починають діяти в практиці розвитку правовідносин через активну участь відповідних уповноважених органів публічного управління, чия діяльність спрямована на забезпечення практичної реалізації приписів норм податкового законодавства в конкретних правовідносинах щодо конкретних платежів і учасників.

Доводячи існування публічно-сервісної складової податкової політики Д.В. Крилов наголошує на наступному: “...механізм здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики становить собою цілісну систему ...інституційно-функціональних складових, які представлені адміністративно-правовими засобами, інструментами та принципами, що в сукупності забезпечують реалізацію сервісної складової державної податкової політики...” [101, с. 300]. В цілому підтримуючи цю позицію, наголосимо, що публічно-сервісна складова публічного адміністрування не вичерпується наданням послуг публічного характеру - вона значно ширша і полягає, за міркуваннями В.Б. Авер'янова, які ми повною мірою поділяємо в “..діяльності відповідних державних і недержавних органів щодо забезпечення під час їхніх відносин із населенням, конкретними фізичними та юридичними особами умов, за яких останні здатні ефективно реалізовувати і захищати свої права, свободи та законні інтереси” [63, с. 269]. Надання адміністративних (публічних) послуг в такому розумінні є складовою (зазначимо - неєдиною та нетотожною) публічно-сервісної діяльності поряд із розглядом і вирішенням індивідуальних звернень осіб стосовно реалізації їх прав і свобод, здійсненням позасудового розгляду адміністративно-правових спорів в порядку адміністративного розгляду скарг приватних осіб, прийняттям індивідуальних зобов'язуючих управлінських рішень тощо. Але, незважаючи на доволі розлогий коментар, підтримання існування податкових правовідносин із надання публічних послуг є беззаперечним.

Якщо йти за логікою класифікації адміністративних правовідносин, яку запропонував В.К. Колпаков, а ми вважаємо цю позицію цілком слушною, то в податковому праві можна також виділити правовідносини відповідальності суб'єктів суспільства (індивідуальних і колективних) за порушення встановленого публічною адміністрацією (контролюючими органами в даному, податково-правовому випадку) порядку і відносини відповідальності публічної адміністрації за неправомірні дії або

бездіяльність, які виникають у результаті оскарження її рішень. Наявність і одних, і інших в податковому праві є беззаперечною, адже впливає прямо із тексту Податкового кодексу. Але чи є ці відносини податково-правовими в чистому вигляді - це питання для обговорення, адже вони виходять із публічно-управлінського змісту діяльності держави загалом з врахуванням податково-правових галузевих особливостей. Але режим впливу і зміст діяльності все одно залишається незмінно публічно-управлінським. І, як свідчить Р.В. Ігонін, "...проаналізувавши управлінські відносини, які регулюються різними публічно-правовими галузями, ми можемо дійти висновку, що хоч де-юре вони регулюються нормами фінансового, інформаційного, кримінально-процесуального права тощо, однак де-факто вони володіють ознаками управлінських відносин, які є типовою складовою предмета адміністративного права...управлінські відносини є ідентичними до тих, які складають предмет адміністративного права, а регулюються нормами іншої галузі, де-факто є включенням адміністративно-правової матерії до відповідних галузей права" [77, с. 263]. Така позиція вбачається слушною та доведеною. Державно-управлінська діяльність в галузі оподаткування, рівно як і всі відносини, пов'язані із її здійсненням, жодним чином сутнісно не відрізняється від загальної публічно-адміністративної діяльності, вона не є окремим видом публічного адміністрування, а є його складовою, із ефективності здійснення якої разом з іншими галузевими напрямками складається загальний стан ефективності публічного адміністрування, як владного впливу держави на суспільні відносини через виконавчо-розпорядчу діяльність.

Висновки до розділу 2

Складна публічно-правова у поєднанні із майновим навантаженням природа податку зумовлює особливість тих відносин, які виникають в процесі його встановлення, справляння та стягнення, обчислення та сплати, і відповідно особливості їх (відносин) правового регулювання.

Податок - це єдина, встановлена законом правомірна форма відчуження власності фізичних і юридичних осіб на засадах обов'язковості, індивідуальної безеквівалентності, безповоротності, забезпечена державним примусом, що не носить характеру покарання з метою забезпечення платоспроможності суб'єктів публічної влади. Наочними вбачаються його обов'язковий характер, такий що не передбачає зустрічних взаємних дій на користь платника з боку держави в момент сплати податку, забезпечення його стягнення державним примусом, стосується вилучення власності, не пов'язаного з фактом скоєння платником правопорушення - наочна публічна природа податку і майновий характер вилучення.

Податки постають, як одна із обов'язкових ознак держави, адже саме їх існування прямо впливає на можливість функціонування апарату державного управління, який владно, за допомогою норм права впливає впорядковуючим чином на суспільні відносини, через що виявляється сутність та призначення держави в її аксіологічному вимірі, як гаранта і провідника прав і свобод людини.

Органи публічного адміністрування, уповноважені реалізовувати державну політику в сфері оподаткування, через участь у відносинах з приводу оподаткування, реалізують виключно публічний інтерес - забезпечення реалізації державної політики в галузі оподаткування і формування дохідної частини державного та місцевих бюджетів. Дуалістичним є той інтерес, який реалізується платниками податків у випадку їх прямої або опосередкованої (через представників) участі в податкових правовідносинах - з одного боку, їх діяльність із обчислення та сплати податку прямо спрямована на утворення централізованих грошових коштів для фінансування в подальшому публічних видатків - інтерес в цій діяльності має і держава, і суспільство, і територіальні громади (коли йдеться про місцеві податки, їх встановлення, обчислення та сплату) і кінцевий споживач публічного адміністрування, законодавчої діяльності, правосуддя, правоохорони тощо, тобто кожна особа в межах кордонів держави, чий

права і свободи забезпечуються до реалізації, захищаються і охороняються державою, відновлюються в разі порушення. Приватний інтерес в податкових правовідносинах - полягає в забезпеченості з боку держави можливості безперешкодного виконання податкового обов'язку і в легалізації за рахунок цього тих матеріальних благ, які, будучи предметом оподаткування народжують певний правовий зв'язок з платником, трансформуються в об'єкт оподаткування, з наявністю якого у платника держава пов'язує виникнення податкового обов'язку. Приватний інтерес в відносинах платника податків з органами, що здійснюють їх адміністрування, полягає в можливості отримання та "очікуванні" належних зустрічних, кореспондуючих його обов'язку із обчислення і сплати податку, юридично-значущих організаційно-правових дій з боку органів адміністрування, за рахунок яких забезпечується безперешкодне виконання податкового обов'язку. Втім, оскільки такі очікування стосуються не одного, конкретно-визначеного платника, а в сукупності всієї "зобов'язаної" сторони податкових правовідносин, то такий приватний інтерес, першочергово належачи поодинокі кожному, в подальшому трансформувались на загаль, набуває ознак публічності, зокрема суб'єктивного публічного права.

В правовідносинах щодо встановлення, справляння та стягнення податків адміністративно-правова складова посідає чи не найвизначальніше місце через їх (правовідносин) публічно-правовий характер. Вся діяльність держави, від встановлення податку, через його адміністрування, справляння та стягнення, до застосування заходів відповідальності (в тому числі і адміністративної) здійснюється з дотриманням законодавчо визначених процедур адміністративно-правового характеру. Податкове законодавство, як певна сукупність норм права, що знаходиться в стані свого галузевого становлення, значною частиною містить або ж використовує потенціал адміністративного права, як провідної галузі публічно-правового регулювання суспільних відносин і, в першу чергу, це зумовлюється публічно-правовою природою податку, його сутністю як фіскального

платежу та аксіологічним виміром в низці ознак держави. Саме його сутність, як публічно-правової категорії, в поєднанні із майновою сутністю прямо впливає на характер взаємовідносин на осі “держава-платник податку”, їх (сторін правовідносин) правовий статус, характер взаємних прав та обов’язків, які своєю чергою, в умовах трансформації системи державного управління, тяжіють до використання переваг розуміння податкових правовідносин, як певного роду взаємних зобов’язань.

Об’єктом правовідносин стосовно оподаткування є певна бажана державою поведінка їх учасників, яка опосередковує рух коштів від платка податків та інших платежів фіскального характеру до держави. Відносини із встановлення податків, їх адміністрування, справляння та стягнення, із застосування санкцій фінансового (штрафного) характеру прямо не стосуються грошових коштів, а спрямовані на корегування поведінки сторін правовідносин у напрямку, який вимагається державою через приписи податкового законодавства для досягнення мети у вигляді формування дохідної частини державного чи місцевих бюджетів за рахунок податків.

Суб’єкти податкових правовідносин вступають у певний, визначений нормами права двосторонній зв’язок, наділяються взаємними правами та обов’язками стосовно певної поведінки один відносно одного для досягнення спільної для їх взаємодії мети - за рахунок обчислення та сплати, справляння та стягнення податків і інших платежів фіскального характеру сформувати централізовані фонди грошових коштів.

В сфері публічного адміністрування, яка не пов’язана з матеріальними благами (реалізація прав і свобод людини в сфері державного управління) публічні адміністрації виконують безліч зобов’язань організаційно-правового, управлінського характеру, тим самим створюючи необхідні умови людині для належної реалізації нею належних їй прав, свобод та законних інтересів і народжуючи новий тип управлінських відносин - із публічних зобов’язань.

Сукупність дій, що їх повинна виконувати публічна адміністрація на користь людини у справі створення належних умов для реалізації людиною її прав, свобод та законних інтересів - це публічне зобов'язання, яке покладається на публічні адміністрації чинним вітчизняним законодавством.

В правовідносинах із встановлення, обчислення і сплати, справляння і стягнення податків зобов'язальний зміст полягає в наступному - платник зобов'язується нормами чинного законодавства за їх додержання обчислити і сплатити податок в порядку, у розмірах та терміни, визначені чинним податковим законодавством, водночас є управлінням стосовно отримання з боку органів адміністрування податків всього комплексу публічно-сервісних послуг, передбачених чинним податковим законодавством, які усувають перешкоди у виконанні податкового обов'язку і сприяють його належному виконанню. Своєю чергою, органи, уповноважені здійснювати адміністрування податків, мають право вимагати належного виконання платником податкового обов'язку, здійснювати контрольну діяльність щодо процедур обчислення і сплати податків і є зобов'язаними забезпечити можливість безперешкодного виконання платниками податкового обов'язку у поєднанні з реалізацією державної політики в галузі оподаткування.

Специфіка двосторонніх податкових зобов'язань полягає в тому, що податковому обов'язку платника кореспондує публічне зобов'язання органів адміністрування податків.

Податкові правовідносини можна класифікувати на види залежно від загальновизнаних на теоретичному рівні критеріїв, але із врахуванням галузевої специфіки - в податкових правовідносинах регулятивного спрямування розподіл прав та обов'язків є рівним, за якого кожному праву однієї сторони кореспондує обов'язок іншої сторони, і часом, навіть більше - обов'язку однієї сторони повинен кореспондувати обов'язок іншої. Це зумовлене специфікою податково-правового зв'язку платника і держави, в якому платник виконує податковий обов'язок, а держава - обов'язок із

створення умов для безперешкодного належного виконання платником такого обов'язку.

Охоронні правовідносини в податковому праві є трансформованим наслідком невідповідного приписам податково-правових норм розвитку регулятивних правовідносин і пов'язані із забезпечувальними заходами, із процедурами притягнення порушника податкового законодавства до фінансової (штрафної) відповідальності. Якщо діяння платника містить ознаки складу адміністративного проступку чи кримінального злочину, то охоронні правовідносини не мають характер податково-правових, адже регулюються нормами інших галузей - адміністративного чи кримінального відповідно права.

Поділ податкових правовідносин на матеріальні та процесуальні має певний ступінь умовності, адже саме собою існування матеріального податкового правовідношення поза процесом реалізації прав і виконання обов'язків їх учасниками є не можливим. Будь-яке податкове правовідношення представляє собою реалізацію певних процедур за участю платників і органів, що уповноважені реалізовувати державну політику в галузі оподаткування, чи іншого суб'єктного складу, на кшталт абсолютних чи відносних правовідносин.

Державно-управлінська діяльність в галузі оподаткування, рівно як і всі відносини, пов'язані із її здійсненням, жодним чином сутнісно не відрізняється від загальної публічно-адміністративної діяльності, вона не є окремим видом публічного адміністрування, а є його складовою, галузевим напрямком, із ефективності здійснення якої разом з іншими галузевими напрямками складається загальний стан ефективності публічного адміністрування, як владного впливу держави на суспільні відносини через виконавчо-розпорядчу діяльність. Тому в системі відносин щодо оподаткування виділяється окрема група - "відносини публічних зобов'язань", включаючи до їх складу відносини публічного управління; відносини публічних послуг; відносини відповідальності публічної

адміністрації за неправомірні дії або бездіяльність; відносини відповідальності за порушення встановленого порядку і правил платниками. Такі відносини визначаються владним, виконавчо-розпорядчим правозастосовчим характером. Виникають та розвиваються між платниками податків та органами, уповноваженими на адміністрування податків. В них публічні адміністрації на виконання покладених на них мети і завдань діяльності, в межах власної компетенції реалізують державну політику в галузі оподаткування, створюють належні умови для безперешкодного виконання платниками податкового обов'язку, реалізують контрольні повноваження і здійснюють юрисдикційну діяльність з питань оподаткування. Платники виступають споживачами публічно - управлінських рішень, реалізація яких забезпечує відповідність обчислення і сплати податків вимогам чинного законодавства.

РОЗДІЛ 3.

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО СТАТУСУ УЧАСНИКІВ ВІДНОСИН З ОБЧИСЛЕННЯ, СПЛАТИ, СПРАВЛЯННЯ ТА СТЯГНЕННЯ ПОДАТКІВ

3.1 Сутність та призначення діяльності суб'єктів публічного адміністрування у податкових правовідносинах

Як і інші суспільні відносини, які мають суттєве значення для людини, суспільства і держави, відносини щодо оподаткування, звичайно, врегульовані за допомогою норм права різної, як було попередньо встановлено, галузевої належності і ієрархічного рівня. Чи досягнута цим мета впорядкування таких суспільних відносин? Очевидно, що ні. Адже саме прийняття норми права це перша так би мовити “цеглина” в структурі діяльності, метою здійснення якої є приведення певних суспільних відносин, які потребують державно-владного втручання, у бажаний державою і суспільством та жаданий кожною людиною впорядкований стан. Під таким впорядкованим станом розуміємо гарантований державно-владним втручанням характер суспільних відносин, врегульованих нормами права, при якому кожний їх учасник, вступаючи до них, отримує забезпечену державою можливість реалізувати всі належні права і свободи як найповнішою мірою, не завдаючи і не створюючи загрози завдання шкоди потребам та інтересам інших учасників цих і суміжних суспільних відносин. Іще одна складова такого впорядкованого стану полягає в необхідності створення через владну втручальну діяльність держави поряд з примусовою діяльністю належних умов для виконання зобов'язаними учасниками суспільних відносин їх юридичних обов'язків. При цьому створення умов для належного та безперешкодного виконання обов'язків посідає першочергове місце в системі “втручання” в суспільні відносини, а примус є вторинним. Це, на наш погляд, повною мірою відбиває людиноцентристську концепцію організації державно-владної діяльності.

Щодо податкового права також наголошуємо на тому, що впорядкування суспільних відносин, які виникають в процесі встановлення податків, їх обчислення та сплати, адміністрування, справляння та стягнення не відбувається просто шляхом закріплення міри можливої та необхідної поведінки учасників цих правовідносин. Не завершується процес їх впорядкування і через додатково здійснювану контрольну діяльність відповідних органів, уповноважених на адміністрування податків та забезпечення їх надходження за визначеною податковим і бюджетним законодавством адресою.

Як з цього приводу доречно зауважує Є.Л. Стрельцов, “...право не регулює суспільні відносини. Воно створює “тільки” умови для правової регламентації суспільних відносин або правову базу для прийняти відповідних, встановлених державою правових заходів...право “нічого” не регулює, за великим рахунком воно “ніяк не впливає” на суспільні відносини, воно тільки породжує правові умови для управління такими відносинами, створює правову базу для державного управління суспільними процесами” [189, с. 12-13, 15]. Враховуючи сутність державного управління/публічного адміністрування, його призначення в державно-організованому суспільстві, повною мірою поділяємо таку точку зору. На додачу Є.Л. Стрельцов пропонує розуміти, що “...не викликає заперечень думка про те, що процес впливу на суспільні відносини здійснює саме держава, тому точніше в таких випадках казати не про “просте” регулювання суспільних відносин, а про державно-правове управління суспільними відносинами, яке здійснюється за допомогою всього комплексу юридичних засобів. В скороченому вигляді це можливо визначати не як “державно-правове управління” [189, с. 11]. Зважаючи на те, що жодна норма податкового законодавства сама собою не втілюється в життя (йдеться про правореалізацію шляхом додержання і виконання), а потребує для практичної реалізації в правовідносинах так званого “виконавчо-розпорядчого” елемента, то зауваження Є.Л. Стрельцова про правове управління є досить слушним та беззаперечним. Роль такого

“правового управління” саме в тому і вбачається, щоб за допомогою підзаконного нормотворення відповідних публічних адміністрацій, шляхом прийняття загальних та індивідуальних управлінських рішень перетворити статичну норму податкового законодавства, як публічної галузі, на конкретні права і обов’язки конкретних учасників конкретних податкових правовідносин стосовно конкретно визначеного їх об’єкта.

За розумінням В.Б. Авер’янова: “...у виконанні управлінської організаційної діяльності, спрямованої на виконання правових актів, ухвалених або безпосередньо народом, або його представницькими органами...” [40, с. 18-19] полягає покликання органів виконавчої гілки влади. Метою такої “управлінської організаційної” діяльності вбачаємо забезпечення правореалізації у вигляді застосування права, яке: “...являє собою індивідуально-правову діяльність, яка спрямована на вирішення юридичних справ і в результаті якої в матерію правової системи включаються нові елементи – індивідуальні приписи, відбувається піднормативне регулювання суспільних відносин” [13, с. 13].

В такому розумінні застосування правових норм має такі ознаки: “...це управлінська за своєю природою діяльність держави і посадових осіб у винесенні індивідуально-конкретних приписів; здійснюється спеціальними суб’єктами (судом, прокурором, нотаріусом тощо); здійснюється в «чужому інтересі»; здійснюється через визначену послідовність стадій...” [13, с. 13]. Така позиція може бути підтримана лише за умови певного уточнення - суд, прокурор і нотаріус - не зовсім яскраво демонструючи управлінську складову процесу правозастосування приклади. Тут має йтися саме про органи публічного адміністрування і їх посадові особи, а сама така діяльність повинна бути охарактеризована як виконавчо-розпорядча чи “правове управління”.

Як принагідно зауважується в літературі, “...особливою формою реалізації є застосування норм права, що загальноприйнято визначається у правовій науці як здійснювана в процедурно-процесуальному порядку

владноорганізуюча діяльність компетентних державних органів та посадових осіб, спрямована на вирішення конкретних справ шляхом видання індивідуальних правових приписів, тобто ухвалення на основі норм права владного рішення в конкретній справі. Основне соціальне призначення застосування правових норм полягає у створенні умов та забезпеченні здійснення інших форм реалізації норм права. Саме від якості та ефективності діяльності у застосуванні норм права в багатьох випадках залежить реальне втілення правових приписів у правовій дійсності, свідомовольових діях людей” [43, с. 25]. У стосунку до реалізації норм податкового права, цей висновок є яскравим та наочним, адже ми неодноразово в процесі дослідження наголошували на ролі органів адміністрування у створенні умов, необхідних для належного виконання платниками податкового обов’язку, без чого виконання норми податкового права значно ускладнюється.

Розглядувана категорія визначається науковцями майже одностайно: “...правозастосування - це управлінська, державно владна, організуюча діяльність компетентних суб’єктів права, метою якої є реалізація правових норм шляхом прийняття індивідуально конкретизованих приписів” [158, с. 61], “...застосування норм права (правозастосовна діяльність) - це здійснювана в спеціально визначених законом формах державно-владна організаційна діяльність компетентних суб’єктів із видання індивідуально-конкретних правових приписів” [72, с. 68].

Як зауважує Н.П. Костюк, “...природа правозастосування виявляється по-перше, у тому, що за допомогою правозастосування здійснюється державно-владний організуючий вплив на поведінку людей та відбувається втілення приписів правових норм у життя. По-друге, наслідком правозастосування, як і будь-якої іншої управлінської діяльності, є прийняття рішення, тобто видання акта правозастосування як засобу впливу на відповідну ситуацію...виконання актів правозастосування є обов’язковою умовою правомірності поведінки у правовідносинах... [95, с. 86]. Таким

чином, як впливає із зазначеного, правозастосування, яке здійснюється органами виконавчої влади є ні чим іншим, ніж державним управлінням/публічним адмініструванням у розумінні його як “правового управління” чи виконавчо-розпорядчої діяльності. Висловлений висновок також підтверджується здобутками наукового дослідження Н.П. Костюк, в якому серед іншого наголошується, що: “...основними ознаками застосування правових норм є те, що застосування норм права органами виконавчої влади виступає необхідною передумовою реалізації правових норм, його соціальним призначенням є організація певних суспільних відносин; наявність особливого суб’єкта застосування норм права - органу виконавчої влади; державно-владний характер; набуває юридично-значущого характеру тому, що відносини, котрі виникають, мають вигляд взаємних прав і юридичних обов’язків певних суб’єктів; такі відносини встановлюються шляхом винесення індивідуальних формально-обов’язкових рішень; застосування норм права відбувається тільки на підставі юридичних норм і в порядку, передбаченому юридичними нормами....здійснюється у певних процесуальних формах; виступає формою управлінської діяльності; є організаційно-правовою діяльністю держави, яка часто пов’язана із втручанням у сферу прав та інтересів громадян і інших учасників управлінських відносин” [95, с. 211]. З великою мірою впевненості можемо наголосити, що всі перелічені ознаки правозастосування, як специфічного виду діяльності органів виконавчої влади, що має державно-управлінське спрямування, властиві тій діяльності, яка реалізується державою через органи, уповноважені на адміністрування податків (нагадаємо, що раніше йшлося, що єдиним виключенням серед цих відносин є група стосовно встановлення загальнодержавних і місцевих податків та зборів) стосовно справляння та стягнення податків, забезпечення їх надходження за визначеною чинним законодавством адресою, а також стосовно притягнення осіб, які не виконують чи виконують не належним чином податковий обов’язок до юридичної відповідальності.

Відповідно до норм Податкового кодексу України суб'єктами податкових правовідносин є платники податків і держава, в особі органів законодавчої влади та органів виконавчої влади у сфері податків. Саме виділення компетенції Верховної Ради України і органів місцевого самоврядування стосовно встановлення і скасування податків виводить із змісту правозастосовчої діяльності законодавчу процедуру, тим самим залишаючи всі інші види діяльності держави стосовно оподаткування в змісті адміністрування публічного, виконавчо-розпорядчого спрямування. Держава є особливим суб'єктом податкових правовідносин і, як носій суверенітету і учасник податкових правовідносин законодавчого і виконавчо-розпорядчого змісту, посідає у правовідносинах особливе місце. Таким чином доходимо розуміння, що держава, як обов'язковий учасник податкових правовідносин, відіграє свою суверенну роль в оподаткуванні через законодавчу діяльність - встановлення і скасування податків (частково в цій діяльності в межах компетенції, визначеної чинним податковим і муніципальним законодавством, беруть участь представницькі органи місцевого самоврядування), а також через правозастосування, чи, як було встановлено вище, через публічне адміністрування - примусового і публічно-сервісного спрямування, яке має на меті забезпечити практичну реалізацію статичних норм податкового і частково адміністративного законодавства в конкретних правовідносинах із конкретно визначеними учасниками стосовно конкретно визначеного об'єкта. Як з цього приводу доречно зауважує П.М. Рабінович, "...за допомогою правозастосування відбувається реалізація нормативно-правових актів і здійснюється практичне керівництво суспільством. Правозастосування сприяє розвитку конкретних суспільних відносин у відповідності з об'єктивними закономірностями, усуває перепони, які зустрічаються на шляху дії законів і тим самим дозволяє здійснювати управління свідомою діяльністю людей" [170, с. 235-236]. Якщо ми звернемося до визначення категорії "державне управління", то остаточною відбитком всіх, які існують наукових тенденцій його розуміння буде подання

його як владного, організуючого, цілевпорядкованого впливу держави в особі її органів і посадових осіб (а часом і в особі органів місцевого самоврядування) на суспільство загалом і ті суспільні відносини, які врегульовані за допомогою норм права з метою надання їм такого впорядкованого стану, коли всі права і свободи людини реалізуються повною мірою і безперешкодно не завдаючи шкоди пересічним потребам та інтересам інших учасників суспільних відносин. Водночас і виконання обов'язків здійснюється безперешкодно, чому сприяє така ж організуюча владна діяльність держави і її органів та інших публічних адміністраторів. Ключовим в цьому розумінні вбачаємо положення, що державне управління є там і тоді, коли суспільні відносини вже врегульовані за допомогою норм права. І от саме для практичної реалізації цих норм (для їх правозастосування) публічне адміністрування здійснюється. Враховуючи вищевикладене, а також позицію В.О. Котюк: "...застосування правових норм (правозастосовча діяльність) - це одна із форм реалізації права, яка має державно-владний організуючий характер компетентних державних органів і уповноважених державою інших суб'єктів суспільних відносин і направлена на зміну, припинення або виникнення правовідносин шляхом видання індивідуальних актів застосування правових норм в певних формах, а також направлена на конкретизацію правового регулювання і охорону соціальних цінностей" [97, с. 122], то сміливо можемо стверджувати, що державне управління реалізується названими органами шляхом правозастосування. Державне управління в такому сенсі і має виконавчо-розпорядчий, правозастосовчий характер.

Таким чином, дослідивши більш детально процес правозастосування в галузі податкового права, можемо розкрити роль та призначення відповідних державних органів в податкових правовідносинах, і за можливості - довести необхідність трансформації їх компетенції відповідно до засад людиноцентризму, незважаючи на беззаперечну публічно-правову та обов'язкову природу податку.

Передусім зазначимо, що про адміністрування податків йдеться в статті 14.1.1¹, де його визначено, як сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом. Відповідно маємо посилання на суб'єкта здійснення, якими статтею 41 названі центральні органи виконавчої влади, що реалізують відповідно державну податкову і державну митну політику з їх територіальними органами. Вони ж є контролюючими органами і органами стягнення.

Як відомо, система правових актів, рішень та окремих дій компетентних органів та вповноважених осіб є елементами механізму правозастосування, адже унаслідок їх прийняття чи вчинення перетворюються в реальне життя організаційна та правозабезпечувальна функції, а саме правозастосування.

А. Перепелюк, розкриваючи структуру механізму правозастосування, погоджується із висловленими в джерелах права висловлюваннями:

- "...норма права не тільки конкретизується, а й "оживає", діє, тобто реалізується" [157, с. 277] саме в механізмі правозастосування;
- "це здійснюється шляхом роздвоєння єдиного (норма права) на «протилежності» (суб'єктивне право та юридичні обов'язки)" [157, с. 277].

Як стверджує Н. Атаманова, "...шляхом застосування норм права держава у власній діяльності реалізує такі дві головні функції: організовує процес виконання правових норм та охороняє й захищає права всіх учасників суспільних відносин від порушень і посягань на них" [14, с. 167], а "...процес застосування норм права виступає ланкою, яка пов'язує державу та право, дозволяючи їм існувати і гармонійно розвиватись" [14, с. 167]. Виходить, правозастосування, як і саме державне управління, яке через

правозастосування здійснюється, уявляється як певний процес, послідовно здійснювані процедури та стадії, що підпорядковані єдиній меті - практична реалізація норми права в конкретних правовідносинах через відповідні права і обов'язки сторін. Виходячи з цього, визначаючи форми здійснення правозастосовної діяльності, маємо враховувати той факт, що кожен державний уповноважений суб'єкт її здійснення має свої специфічні завдання, компетенцію і відповідно шляхи її реалізації. При визначенні форм правозастосовної діяльності осіб, які наділені правом приймати правозастосовні рішення, необхідно враховувати всю сукупність форм, які можуть використовувати суб'єкти правозастосування в процесі своєї діяльності, включаючи розсуд (так звані "дискреційні" повноваження).

Відповідно В. Цимбалюк пропонує виділяти організаційно-розпорядчу (оперативно-виконавчу), правоохоронну форму правозастосовної діяльності і правосуддя. Зокрема він наголошує: "...організаційно-розпорядча (оперативно-виконавча) форма правозастосовної діяльності поширена в діяльності виконавчо-розпорядчих органів держави і спрямована на вдосконалення структури державного апарату, координує діяльність різних ланцюгів апарату управління та сприяє розв'язанню конкретних питань господарського та соціально-культурного розвитку. При цій формі здійснення правозастосовної діяльності забезпечується виконання приписів норм права, які мають позитивний уповноважуючий характер, а за допомогою індивідуального правозастосовного рішення здійснюється позитивне (конструктивне) індивідуальне регулювання суспільних відносин" [70, с. 60]. В цілому не заперечуючи проти виділення такої форми правозастосовної діяльності, наголосимо, що на наш погляд сюди можна запропонувати включати всю виконавчо-розпорядчу діяльність органів публічного адміністрування щодо створення належних умов для реалізації людиною через відповідні правовідносини належних їй прав, свобод та законних інтересів. Саме через таку форму реалізується публічно-сервісна складова діяльності публічних адміністрацій. Вкотре наголосимо, що

публічно-сервісна складова не обмежується лише наданням публічних послуг - вона значно ширша і включає до свого складу всі напрямки діяльності публічних адміністрацій, через які власне реалізується конституційний припис щодо обов'язку держави із утвердження і забезпечення прав і свобод людини. Закон, як нормативно-правовий акт вищої юридичної сили є відбитком державної волі стосовно порядку правовідносин і мірилом інтересів всіх учасників тих відносин, які врегульовані за його допомогою. Практичне втілення стосовно конкретних учасників положення закону набувають через виконавчо-розпорядче провадження, коли уповноважені органи і їх посадові особи здійснюють комплекс активних, впорядкованих за метою, юридично-значущих дій, спрямованих на конкретизацію прав і обов'язків, їх проекцію на конкретних учасників щодо конкретних благ та інтересів. Цей бік діяльності віднесено до організаційно-розпорядчої форми правозастосовчої діяльності органів виконавчої влади.

Щодо правоохоронної форми правозастосування, то тут наявний зв'язок із розумінням правоохоронних правовідносин і охоронної функції права - крім того, що правозастосування, як форма правореалізації, спрямовується на створення належних умов для реалізації людиною прав і обов'язків в правовідносинах, завданням такої діяльності має бути іще і охорона та захист цих благ від протиправних на них посягань через неправомірну поведінку учасників суспільних відносин. Тому позиція, за якою мета правоохоронної правозастосовчої діяльності - це "...охорона прав та свобод людини і громадянина, контроль за відповідністю діяльності суб'єктів права юридичним приписам, за правомірністю здійснюваних дій, а в разі виявлення правопорушень – вжиття заходів державного примусу до правопорушників, забезпечення призначеного покарання чи стягнення" [70, с. 60] вбачається цілком слушною та беззаперечною. Варто зауважити, що науковці, не змінюючи сутність названих форм, тим не менше, використовують різний термінологічний інструментар для їх позначення.

Так, зокрема О.М. Юхимюк погоджуючись із тими вченими, що виділяють дві форми правозастосування - регулятивну та правоохоронну, вважає, що "...призначення правоохоронної діяльності полягає в контролі за правомірністю поведінки суб'єктів права, у з'ясуванні обставин правопорушення та особи правопорушника, а також в накладенні санкцій на правопорушника" [232], а "...юрисдикційна правозастосовча діяльність здійснюється при необхідності відновити порушене право, а також при застосуванні примусу до учасників суспільних відносин" [232].

Як бачимо, форми правозастосовчої діяльності тим чи іншим чином, незважаючи на різний категоріальний інструментарій, який використовується для їх визначення, сутнісно не суттєво відрізняються одна від одної, і в єдності дій, спрямованих на створення належних умов для реалізації людиною прав і свобод через безперешкодну участь в суспільних відносинах і їх (прав і свобод) одночасний захист, охорона і відновлення в разі порушення, становлять комплекс заходів правозастосовчого характеру, спрямованих на досягнення єдиної мети - через практичне застосування положень законів в конкретних правовідносинах - утвердження і забезпечення прав людини.

Переходячи до безпосередньо податкових правовідносин і процесу правозастосування норм податкового права, наголосимо, що найвдалішим чином зміст податкових правовідносин в їх двосторонньо-зобов'язальному можна розкрити наступним чином: "...головним змістом податкових правовідносин є обов'язок платника податків внести в бюджетну систему або позабюджетний державний (місцевий) фонд грошову суму відповідно до встановлених ставок і в передбачені терміни, а обов'язок компетентних органів – забезпечити сплату податків" [201]. Особливий наголос зробимо на обов'язку компетентних органів - забезпечити сплату податку, не вимагати через своє управління його сплати, а саме обов'язок щодо забезпечення сплати. Навіть більшою мірою не "забезпечити сплату податку", а виконати свій податковий обов'язок, оскільки таке виконання за певних, передбачених

нормами чинного податкового законодавства, може вважатися здійсненим і без фактичної передачі коштів від платника до держави у вигляді податку чи збору.

Оскільки податкові правовідносини є різновидом фінансово-правових відносин, то з повною впевненістю в правильності цієї позиції можемо навести точку зору Д. Гетманцева: "...державу у фінансових правовідносинах виконує подвійну роль, що дозволяє їй за допомогою імперативного методу здійснювати вплив як на підпорядкованих суб'єктів, так і на власне себе. Тим самим у податкових правовідносинах держава як владний суб'єкт може виступати й зобов'язаною стороною" [49, с. 134]. Для того, щоб продемонструвати приклад, коли держава за допомогою імперативного примусового методу впливає "власне на себе", достатньо пригадати імперативну норму ст. 7 Податкового кодексу, якою регламентовано загальні засади встановлення податку, де наведено вичерпний перелік елементів правового механізму податку. Без присутності цих елементів в законі про податок останній не може вважатися встановленим, платник не повинен його обчислювати та сплачувати, держава не вправі вимагати його сплати. Ця вимога встановлена законодавчим органом держави, який володіє виключним правом нормотворення щодо встановлення, зміни та скасування податків і адресована вона також органу, який єдино уповноважений через законодавчу процедуру встановлювати, змінювати або скасовувати податки. Також позиція Д. Гетманцева підтверджує зобов'язаність держави в особі її органів і посадових осіб в податкових правовідносинах на відміну від інших позицій, які помилково розглядають її виключно, як управлену сторону податкових правовідносин.

Коли йдеться про зобов'язаність держави в особі її органів і посадових осіб забезпечити належне виконання податкового обов'язку платником, то варто не припуститися помилки і не розглядати цю вимогу вузько. Податковим кодексом України в поточній редакції передбачено такі способи забезпечення виконання податкового обов'язку: податкова застава; податкова

порука; пеня; адміністративний арешт активів платника податків. Але варто зауважити, що цей механізм забезпечення виконання податкового обов'язку спрямований винятково на забезпечення державно-владною імперативною примусовою діяльністю сплату податку чи збору, а ми вже встановили, що податковий обов'язок - це поняття значно ширше, ніж просто сплата податку. Тому й говорячи про зобов'язаність держави забезпечити виконання податкового обов'язку, маємо на увазі створення необхідних умов і усунення перешкод для належного виконання платником всього комплексу дій, спрямованих на виконання конституційного припису стосовно необхідності звітувати про майно та доходи і сплати податків. Доречно зауважити, що в такому розумінні сутність забезпечувальної діяльності держави полягає не стільки в примусовому стягненні, як в створенні належних умов для добровільної сплати податків та зборів платниками.

Відповідно до ст. 36 Податкового кодексу податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим кодексом України та законами з питань митної справи. Але розуміємо, що, виходячи із тексту ст. 16 Податкового кодексу, сплата податкових платежів щільно пов'язана з виконанням інших обов'язків, регламентованих податковим законодавством - ведення податкового обліку, складання податкової звітності, без виконання яких першочерговий обов'язок на переконання законодавця належним чином неможливо. Тому й покладається на платника комплекс супутніх основному податковому обов'язку зобов'язань: вести у встановленому порядку облік доходів і витрат; складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів; забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом законодавчо встановлених строків тощо. В підтвердження висловленої позиції М.П. Кучерявенко наголошує: "...податковий обов'язок у широкому розумінні включає: 1) обов'язок із ведення податкового обліку; 2) обов'язок зі сплати податків і зборів; 3)

обов'язок з податкової звітності” [111, с. 124], але й “...у системі гарантій, що забезпечують надходження податків і зборів до бюджетів, виняткове місце приділяється уповноваженій стороні — державі як власнику податкових надходжень, що забезпечує підстави належного і безумовного виконання певних дій зобов'язаною стороною — платником податків” [111, с. 127] і стосуються ці системи гарантій, нажаль, виключно “...додатковими гарантіями податкових органів, що примушують платника податків до виконання податкового обов'язку повною мірою і в установлений строк” [111, с. 127]. Таку позицію М.П. Кучерявенка навряд чи можливо заперечити, враховуючи сучасний стан розвитку податкового законодавства, за якого органи, що повинні опікуватися належним виконанням податкового обов'язку, все ще мають статус управленої сторони і називаються “контролюючими” органами і “органами стягнення”. Враховуючи вищезазначене, вкрай слушною вбачається концепція розуміння категорії “податковий обов'язок”, запропонована О.А. Хабаровим, зокрема: “...податковий обов'язок, будучи категорією, яка виражає зміст податкового регулювання, містить два видових прояви: 1) податковий обов'язок органу, який являє собою владного суб'єкта, що полягає у здійсненні покладених на нього державою функцій у сфері оподаткування; 2) податковий обов'язок платників податків і зборів, що традиційно розглядається як обов'язок із податкового обліку, сплати та звітності” [11, с. 302].

На сьогодні доведеним та, на наш погляд, беззаперечним є твердження наступного змісту: “...управлінська діяльність із координації податкової системи в державі...” і “...діяльність із забезпечення функціонування податкової системи держави, спрямована на організаційно-правове забезпечення виконання податкового обов'язку платника податку із можливістю застосування заходів державного примусу з боку контролюючих органів, а також створення належних організаційних умов реалізації платниками податків їх суб'єктивних прав” [26, с. 15-16] розглядається як відповідно податкове адміністрування в широкому і вузькому розумінні.

Така теза, на наше переконання, як найяскравіше демонструє роль органів податкового адміністрування в податкових правовідносинах, орієнтуючи нас на розуміння виконавчо-розпорядчого змісту їх діяльності (правового управління), коли йдеться про створення належних організаційних умов і відповідне організаційно-правове забезпечення), призначення такої діяльності на створення умов, необхідних для належного виконання платником податкового обов'язку в широкому розумінні, тобто на забезпечення виконання такого комплексу дій зобов'язуючого характеру з боку платника, результатом яких є сплата податку в належні терміни в належних розмірах.

Враховуючи, що "...сучасна парадигма публічного адміністрування полягає в розгляді процесу управління як суб'єкт – суб'єктного відношення, що передбачає взаємодію двох підсистем - тієї, хто управляє, і тієї, ким управляють, аналіз цих підсистем як відкритих систем, кожна із яких здатна адекватно реагувати на імпульси одна одної...." [168, с. 76], адміністрування податків можемо уявити, як напрям державно-управлінської діяльності, яка має виконавчо-розпорядчий характер, полягає в реалізації владних дій спеціально уповноважених органів і їх посадових осіб щодо створення належних умов і усунення перешкод для реалізації платниками податкового обов'язку, забезпеченні виконання податкового обов'язку як через публічно-сервісну, так і примусову юрисдикційну діяльність. Такий висновок підтримується результатами і інших спеціальних наукових досліджень, зокрема А.В. Боксгорн зазначає: "...механізм адміністрування місцевих податків і зборів представляє собою сукупність елементів, які забезпечують процес владного впливу з боку контролюючих органів на підконтрольних суб'єктів з метою поповнення дохідної частини місцевого бюджету за допомогою адміністративних, соціально-психологічних та виховних методів..." [31, с. 90]. Також в наукових розробках неодноразово наголошується на дискусійному характері питання про складові механізму адміністрування податків. Оскільки "...податкове адміністрування має на меті

забезпечення надходження податків та зборів до бюджету у найоптимальніший спосіб, недопущення порушень податкового законодавства, тому відносини із добровільного виконання платником податку податкового обов'язку є об'єктом, на якого спрямовано податкове адміністрування" [27, с. 38] - наголошує А.О. Беспалова, додаючи, що "...податкове адміністрування передбачає можливість застосування примусу, але в обмеженому вигляді" [27, с. 38]. Не заперечуючи таку позицію в цілому, на уточнення зауважмо, що адміністрування податків є галузевим напрямком чи складовою загального публічного адміністрування, як владного впливу держави через виконавчо-розпорядчу, правозастосовчу діяльність на суспільство і суспільні відносини з метою їх впорядкування. І, незважаючи на пріоритет публічно-сервісного спрямування такої діяльності, в її змісті не може бути відсутнім примусовий юрисдикційний компонент, адже завдяки йому реалізується охоронна функція права, захищаються від порушення права та інтереси всіх учасників правовідносин. Через таке тлумачення, контрольну діяльність і діяльність із примусового стягнення податків, рівно як і із застосування штрафної (фінансової) відповідальності варто включати до змісту податкового адміністрування.

Отже, раховуючи викладене і наведені раніше класифікації податкових правовідносин, можемо спробувати включити до елементів такого механізму передусім публічно-сервісні провадження, провадження із виконання адміністративних зобов'язань "контролюючими" органами, юрисдикційні провадження. Відповідно роль держави в особі контролюючих органів і органів стягнення в податкових правовідносинах, враховуючи їх зобов'язальний характер, а також "широке" розуміння податкового обов'язку, в якому окремою складовою виділяється податковий обов'язок органу, який являє собою владного суб'єкта, що полягає у здійсненні покладених на нього державою функцій у сфері оподаткування, полягає в забезпеченні належного виконання платниками податкового обов'язку. Досягається це через податкове адміністрування, яке має виконавчо-

розпорядчий, правозастосовчий характер публічно-сервісного, адміністративно-зобов'язального та юрисдикційного характеру.

3.2 Особливості правового статусу суб'єктів публічного адміністрування в податкових правовідносинах

Зважаючи на сутність та призначення податку, як основного джерела формування фінансової основи діяльності держави, його антагоністичну природу (владні приписи стосуються примусового вилучення частини власності платника на користь держави на безоплатній/індивідуально-безеквівалентній основі без підстав у вигляді протиправної поведінки платника та не як реакція держави на правопорушення), в процесі оподаткування виникає конфлікт приватного і публічного інтересу. Вбачається, що він не може бути подоланий нанівець, але мінімізований може бути, що, своєю чергою, може стати передумовою добровільного належного виконання платниками податків та інших обов'язкових платежів фіскального характеру обов'язку щодо обчислення та сплати податків. Як з цього приводу зазначає О. Сидорович, "...оподаткування є сферою зіткнення і гострого протистояння індивідуальних і суспільних інтересів суб'єктів, як втілення діалектичних закономірностей єдності і боротьби суперечностей. Проте імперативний метод регулювання й узгодження податкових відносин між учасниками процесів оподаткування характеризується підпорядкуванням індивідуальних інтересів суспільним. Завдяки імперативним приписам реалізується система заходів та процедур, що здійснюються з метою досягнення першочергової мети – забезпечення суспільного інтересу, через який є можливим задоволення індивідуальних потреб громадянина в отриманні належних соціальних стандартів, освітніх, медичних послуг, безпеки, охорони правопорядку тощо" [182, с. 162]. В цілому підтримуючи наведені міркування, зазначимо, що йдеться переважно про приватні і публічні інтереси і їх протистояння, а також зауважимо, що імперативні

приписи, на наше переконання, хоча і є надійним підґрунтями належного регулювання суспільних відносин в публічній сфері, втім не завжди сприяють налагодженню механізму правореалізації (виконання, дотримання) зобов'язаною стороною правовідносин. Втім також усвідомлюємо факт, що юридичний обов'язок тим більшою мірою буде виконуватися в належний, той, який вимагається нормами чинного законодавства, спосіб, чим більшою мірою його виконувач переконаний, що належне виконання обов'язку знаходиться у сфері його інтересів. Тому "...основною передумовою протидії конфлікту інтересів є досягнення оптимального співвідношення інтересів із закріпленням ефективних конструкцій взаємодії суб'єктів оподаткування та здійсненням системи заходів щодо належного захисту їх інтересів на усіх без винятку етапах, залежно від форми прояву" [182, с. 162].

Налагодженню відповідного механізму взаємоузгодження публічного та приватного інтересів в оподаткуванні (якщо це взагалі можливо) можуть певною мірою сприяти зміни в правовому статусі учасників податкових правовідносин, які засновані на впровадженні концепції людиноцентризму в його податковому та адміністративно-правовому регулюванні.

В наукових дослідженнях сучасності визначення правового статусу переважно пов'язується із правами та обов'язками особи в правовідносинах. Так, В.Й. Пашинський, Л.П. Медвідь і Б.М. Шамрай пропонують під правовим статусом розуміти "законодавчо встановлені державою і взяті в сукупності права, свободи і обов'язки особи" [155, с. 652]. А.М. Колодій та А.Ю. Олійник в свою чергу визначають такі елементи правового статусу: статусні правові норми і правові відносини; суб'єктивні права, свободи і юридичні обов'язки; громадянство; правові принципи і юридичні гарантії; законні інтереси; правосуб'єктність; юридична відповідальність [89, с. 129]. Загалом можна зазначити, що висновки, щодо розуміння категорії "правовий статус", незважаючи на певні відмінності в застосовуваній термінології, сутнісно не відрізняються від одного визначення до іншого. Це підтверджується також наступними думками: Ю.С. Шемшученко вважає, що

правовий статус – “...це передбачені нормами права положення його суб’єктів, сукупність їх прав та обов’язків” [231, с. 626], О.Ф. Скакун розглядає правовий статус особи як “систему закріплених у нормативно-правових актах і гарантованих державою прав, свобод, обов’язків, відповідальності, відповідно до яких індивід як суб’єкт права (тобто як такий, що має правосуб’єктність) координує свою поведінку в суспільстві” [184, с. 377]. Якщо на загальнотеоретичному рівні правовий статус має такі характерні визначальні ознаки, то й галузевий рівень, в тому числі податково-правовий, має відбивати їх повною мірою. Втім, незважаючи на відсутність проблеми у визначенні категорії “правовий статус” через вказівку на права та обов’язки особи в правовідносинах, певні положення, які стосуються так званої “управленої” сторони податкових правовідносин, потребують окремого розгляду і пояснення. Це зумовлене її особливостями, як представника держави, як органів державного управління (публічного адміністрування) і їх юридичним позиціонуванням, як колективних суб’єктів права із специфікаціями, які з цього випливають.

Як принагідно наводить результати власних досліджень В.М. Висоцький, вказуючи на неоднотайність науковців в питанні структури правового статусу особи, “...на думку П.М. Рабіновича, правовий статус особи – це комплекс її суб’єктивних прав та юридичних обов’язків... Деякі автори, зокрема відомий учений М.В. Вітрук, у структуру правового статусу, окрім прав і обов’язків, включає також законні інтереси особи..., В.Н. Німченко – принципи діяльності..., Д.М. Бахрах – правосуб’єктність..., Ю.М. Тодика – юридичні гарантії... О.Ф. Скакун вважає, що елементом правового статусу особи обов’язково є ще й відповідальність. Загалом погоджуючись з ними, Н.М. Крестовська та Л.Г. Матвєєва вважають, що структурними елементами правового статусу є: 1) правові норми та принципи, що встановлюють цей статус; 2) правосуб’єктність; 3) основні права та обов’язки; 4) законні інтереси; 5) громадянство; 6) юридична відповідальність” [41, с. 4]. Скориставшись цими результатами, наголосимо,

що серед запропонованих складових категорії “правовий статус” є ті, які беззаперечно можемо включати до змісту податково-правового статусу контролюючих органів, а є ті - наприклад, громадянство, які можуть стосуватися лише фізичної особи чи ж то індивідуального суб’єкта, тобто платника податків. З конструюванням податково-правового статусу контролюючих органів (органів стягнення) ситуація виглядає проблематичною, зважаючи на практичну неможливість і навіть часом недоцільність включення до нього такої загальноприйнятої категорії, як “права та обов’язки”. Через усвідомлення правової природи податкових правовідносин, як зобов’язальних, сутності контролюючих органів, як колективних суб’єктів права, їх ролі та призначення в податкових правовідносинах - забезпечити виконання платниками податків їх податкового обов’язку через публічне адміністрування в галузі оподаткування - законодавче регулювання забезпечення їх діяльності виглядає переважно не як окремі права та обов’язки, а здебільшого як правообов’язки.

Оскільки в попередньому дослідженні було встановлено достеменно, що суспільні відносини, пов’язані із оподаткуванням, в яких беруть участь спеціально-уповноважені “контролюючі” органи та “органи стягнення”, через їх виконавчо-розпорядчий характер та зміст регулюються в тому числі і нормами адміністративного права, тим самим додаючи цим відносинам характер адміністративно-правових, то для характеристики їх правового статусу можемо сміливо спиратися на поділ всіх суб’єктів адміністративного права на індивідуальних і колективних, або ж приватних осіб і публічні адміністрації. Саме цьому поділу віддаємо перевагу, спираючись на наступні роздуми.

В.К. Колпаков за результатами власних досліджень визначив комплекс передумов, що свідчать про потенційну можливість особи бути суб’єктом адміністративного права, пов’язавши його з певними соціальними особливостями такого суб’єкта, а “...адміністративно-правові норми

виступають фактором, який на підставі таких обставин, перетворює «претендента» на суб'єкта адміністративного права, визначаючи його місце і роль у сфері державного управління» [233, с. 51]. Серед таких передумов - зовнішня відокремленість, яка характеризується наявністю системоутворюючих ознак; персоніфікація в суспільних відносинах, тобто прояв у вигляді єдиної особи – персони; здатність виражати, здійснювати персоніфіковану волю у зв'язках із публічною владою чи волю публічної влади в процесі адміністративно-правового регулювання суспільних відносин. На цих умовах хотілося б зауважити особливо, враховуючи наголос на здатності виражати і здійснювати або персоніфіковану волю у зв'язках з публічною владою, або волю публічної влади в процесі регулювання суспільних відносин. Ми пов'язуємо ці передумови більшою мірою з категорією “інтерес”.

Враховуючи, яким чином в наукових розробках тлумачиться “інтерес”, зокрема, “...будучи першим виразом людської потреби як об'єктивної необхідності продуктивної діяльності, інтерес не є цією діяльністю. Своїм існуванням інтерес лише заявляє, що в соціальному бутті індивіда під впливом потреби, що в нього виникла, об'єктивно відбулася така зміна, яка орієнтує його на діяльнісне втручання у це буття для створення людських умов задоволення своєї потреби. Отже, інтерес визначається як об'єктивно обумовлена спрямованість життєдіяльності людського індивіда на діяльнісну зміну умов його використання для задоволення потреб, що виникають” [233, с. 216], або ж “...це прагнення суб'єкта користуватися певним соціальним благом і в деяких випадках звертатися за захистом до компетентних органів з метою задоволення інтересів, що не суперечать нормам права, певною мірою гарантуються державою у вигляді юридичного дозволу, що відображається в об'єктивному праві або впливає з його змісту” [144, с. 192-193]. Ми виходимо з того, що учасники адміністративних правовідносин (податкові в цьому повністю ідентичні їм, адже пов'язані із ними і виходять із них) такою участю можуть реалізовувати власні (індивідуальні, приватні) інтереси, а

можуть сприяти задоволенню колективного (публічного) інтересу, тим самим поділяючись на індивідуальних чи колективних суб'єктів права (приватних осіб і публічні адміністрації).

Хотілося б застерегти, що поділ суб'єктів права на індивідуальних і колективних здійснено не за “кількісним” критерієм, а саме за критерієм інтересу, що реалізується через участь в конкретних правовідносинах. Зокрема, як йдеться в науковій літературі, “...так би мовити «кількісна», типологія, класифікує суб'єктів адміністративного права на індивідуальних і колективних. В основу концепції покладено класифікацію суб'єктів права за кількісною ознакою на індивідуальних і комплексних (колективних), уведене в радянську юридичну літературу ще в 1958 р.” [79, с. 70]. Особа, беручи участь в правовідносинах, може уособлювати реалізатора власної потреби та інтересу, а може, як це відбувається у випадку участі в правовідносинах відповідних публічних адміністрацій через своїх посадових осіб, - інтерес певної групи людей - територіальної громади, суспільства загалом, окремих його груп, держави. Ю.А. Дорохіна наводить цікаві думки, що були висловлені ще в 1911 році відомим адміністративістом А.І. Єлістратовим: “...юридичні відносини встановлюються лише між людьми, а тому суб'єктами публічних відносин можуть бути лише посадові особи, наділені підзаконною владою управління” [67, с. 35]. До суб'єктів права поряд з приватними особами він відносив “...об'єднання осіб, які організовані певним чином (земство, місто – громада); об'єднані суспільними інтересами окремих місцевостей (селянські та міщанські громади); об'єднані інтересами окремі групи людей; громади, об'єднані спільною справою (університет)” [67, с. 36]. Особливий наголос хотілося б зробити на вказівці, яка міститься в наукових дослідженнях вже понад сто років, і стосується того, що суб'єктами публічних відносин можуть бути лише посадові особи, наділені підзаконною владою управління. Це твердження тим більше вдається виправданим, що характер публічності відносинам надає не орган чи посадова особа, яка бере в них участь, а той інтерес, який реалізується внаслідок динаміки цих

правовідносин. А участь представника публічної влади в них є похідною від реалізованого інтересу. В межах сучасних досліджень поділ суб'єктів, зокрема адміністративного права, підтримується в адміністративно-правовій навчальній літературі: "...суб'єктів адміністративного права можна також поділити на два види: 1) індивідуальні (громадяни України, іноземці, особи без громадянства, біженці) та 2) колективні (органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування; підприємства, установи, організації незалежно від форм власності; громадські організації, релігійні організації тощо" [86, с. 18].

Зважаючи на висвітлене, не можемо також погодитися повною мірою, що критерієм поділу суб'єктів права на індивідуальні та колективні є не інтерес, а організаційні особливості та соціальні ознаки, адже А.С. Васильєв, при характеристиці спеціальних адміністративно-правових статусів індивідуальних суб'єктів адміністративного права, виділяє "статус членів адміністративних колективів", які представляють собою "...об'єднані яким-небудь інтересом або метою функціонально диференційовані спільноти людей, діючих як єдине ціле у силу установленого адміністративним законодавством порядку взаємовідносин членів колективу з його адміністрацією (органом управління) на основі внутрішньо узгодженого розподілення між ними прав, обов'язків та відповідальності..." [36, с. 122]. Звертаємо увагу на досить вагомий вказівку, що це функціонально-диференційовані спільноти людей, діючі, як єдине ціле, об'єднані яким-небудь інтересом. Коли йдеться про публічні адміністрації, як колективні суб'єкти права, то таким спільним для службовців і посадових осіб публічної адміністрації є публічний інтерес, для реалізації якого в правовідносинах за їх участю ці органи власне створені і функціонують. Ю.М. Фролов визначає з цього приводу наступне: "...найбільш логічним буде виділення поряд з індивідуальними загальної групи колективних суб'єктів права, які слід розглядати як відносно усталені об'єднання людей, що характеризуються певним ступенем єдності волі та цілей, а також внутрішньою організацією. В

межах даної категорії можна виділяти такі групи суб'єктів, як юридичні особи, органи державної влади і місцевого самоврядування та соціальні спільноти" [202, с. 70]. В цьому визначенні колективних суб'єктів права привертає увагу вказівка на єдність волі і цілей, а також на внутрішню організацію, що дає більш повне уявлення про публічні адміністрації, як колективні суб'єкти права, адже і спільний інтерес, і воля і мета діяльності, і певні внутрішня організація - всі ці ознаки публічній адміністрації, як колективному суб'єкту права, притаманні.

Вбачається, що властиві ознаки колективного суб'єкта права, які впливають із особливостей його правового статусу, відбивають специфіку його участі в правовідносинах загалом і галузевого спрямування зокрема. Попередньо зазначимо, що публічна адміністрація створюється не з якоюсь примарною метою - задання її існування і функціонування визначене заздалегідь, ще до моменту набуття нею статусу державного органу. І завдання це полягає в правозастосовчій діяльності через виконавчо-розпорядчі дії для впорядкування суспільних відносин в тих галузях чи сферах суспільної життєдіяльності, яка є підвладною управлінському впливу цього органу публічного адміністрування. Це накладає відбиток на комплекс прав та обов'язків, якими відповідна публічна адміністрація наділяється через чинне законодавство для виконання функцій та завдань держави у відповідній частині суспільних відносин. Оскільки мета діяльності публічної адміністрації у вигляді реалізації функцій і завдань держави будь-якого випадку має бути досягнута, а також розрахунок на те, що вся без виключення діяльність такої публічної адміністрації - це власне те, заради чого вона створена і функціонує, то й поділ змісту правовідносин, в яких вона бере чи братиме участь на права та обов'язки не вбачається доцільним. Враховуючи це, в наукових розробках часто мова йде не про права і обов'язки окремо, а переважно про "правообов'язки", де певні напрямки водночас мають характер і управління публічної адміністрації на певні дії, і її зобов'язанням.

О.А. Паращевіна з цього приводу зазначає наступне: “...формування колективного суб’єкта, як і індивідуального, зумовлене намаганням певного колективу чи суспільства взагалі реалізувати свій інтерес, втілити у життя певні права, або необхідністю виконати окремі обов’язки. Проте на відміну від індивідуального суб’єкта, реалізація прав відбувається через виділення, відокремлення частини правових якостей, властивостей, інших елементів правової особистості людини із подальшим їх об’єднанням в новій формі. Вбачається, що саме цю «форму» наповнюють правовий статус, компетенція та повноваження колективного суб’єкта” [151, с. 653]. Власне на компетенції і повноваженнях, як складових правового статусу колективного суб’єкта права наголошуємо, повною мірою поділяючи зазначену точку зору науковця. На відміну від індивідуального суб’єкта права, який своєю участю в правовідносинах реалізує власні (приватні, індивідуальні) потреби та інтереси і через це наділяється правами і обов’язками в цих правовідносинах стосовно їх об’єкта, колективний суб’єкт права, виходячи із його сутності та призначення, поза реалізацією свого призначення в правовідносинах і існувати не може. Тому його сутність - досягнення мети існування і функціонування через участь в конкретних правовідносинах. Щодо публічної адміністрації - то це водночас і право і обов’язок брати участь в правовідносинах тієї сфери чи галузі, для впорядкування яких вона створена. Щоб не було безладу у визначенні правового статусу такого суб’єкта, юридична наука і законодавство оперують поняттями “компетенція” та “повноваження”, які за змістом і відбивають комплекс правообов’язків публічної адміністрації.

Т.О. Санжарук таким чином пояснює бачення компетенції - “...компетенція виражає адміністративну правосуб’єктність. Своєрідність компетенції полягає в тому, що, по-перше, права та обов’язки, що становлять компетенцію, розподіляються між підрозділами державних органів та посадовими особами; по-друге, в компетенції власні права тісно пов’язані з обов’язками. Юридично-головним в компетенції є власні права державних органів (права на активні юридично значимі дії)” [178, с. 126].

Власне через такий тісний зв'язок прав з обов'язками виявляється, як було вказано вище, специфіка публічної адміністрації, як колективного суб'єкта права, адже державі “байдуже” визначити набір певних дій, як управління чи як зобов'язання - вони мають бути вчинені будь-якого випадку для реалізації функцій і завдань держави у визначеній сфері чи галузі суспільних відносин. А поза таких відносин публічна адміністрація, як колективний суб'єкт права взагалі не може існувати.

За результатами наукових досліджень М. Цурканом сформовано наступний висновок: “...правовий статус суб'єктів публічної адміністрації – це закріплена в нормативних актах сукупність взаємозалежних та взаємообумовлюючих функціональних інструментів (компетенція) і статичних якостей (цільовий, організаційно-структурний компоненти), необхідних для повноцінної участі цих суб'єктів в адміністративно-правових відносинах, для забезпечення досягнення соціального ефекту” [125, с. 51]. З цього впливає розуміння компетенції, як закріпленої в нормативних актах сукупності взаємозалежних та взаємообумовлюючих функціональних інструментів, що, враховуючи визначення інструментів публічного адміністрування є досить прийнятним. Також звернемо увагу на таку складову правового статусу колективного суб'єкта права - публічної адміністрації, як організаційно-структурний компонент, що передбачає функціонування публічної адміністрації, як єдиного цілого, що водночас представлена службовцями та посадовими особами, які, будучи в інших відносинах індивідуальними суб'єктами права, у відносинах, де вони представляють державу, уособлюються і набувають статусу колективного суб'єкта права.

На наше переконання невинновдано широко, втім в певних частинах логічно, висловлюється щодо адміністративно-правового статусу публічної адміністрації Д.В. Мандичев, вказуючи на його складну юридико-теоретичну конструкцію: “...яка включає в себе такі його складові частини: 1) мету утворення та визначення сфери діяльності; 2) принципи і територіальні

масштаби діяльності; 3) внутрішню структуру органу; 4) порядок та спосіб його утворення, реорганізацію і ліквідацію; 5) завдання і функції; 6) обсяг та характер державно-владних повноважень; 7) форми і методи діяльності; 8) порядок вирішення в органі підвідомчих питань; 9) джерела фінансування органу, 10) наявність або відсутність прав юридичної особи; 11) право та обов'язок користуватися державними символами; 12) відповідальність” [125, с. 118].

Слідуючи логічному викладу Т.О. Санжарук, “...кожний державний орган діє від імені держави на основі закону і наділений владними повноваженнями, публікує обов'язкові для виконання правові акти. Таким чином, компетенція розуміється як законно встановлений обсяг публічних справ, що виконуються уповноваженим суб'єктом” [178, с. 127], тим більшою мірою переконуємося, що поділ цих “публічних справ”, які мають бути виконані на шляху реалізації мети діяльності публічної адміністрації, як колективного суб'єкта права, є недоцільним - вони мають характер саме “правообов'язків” і влучно поєднуються категоріями “компетенція” і “повноваження”. Тому логічною та доведеною вбачається трьохкомпонентна структура правового статусу колективного суб'єкта права, запропонована В.Б. Авер'яновим: “...цей статус складається з трьох компонентів: 1) цільового блоку; 2) структурно-організаційного блоку; 3) компетенційного блоку” [5, с. 247].

А.В. Солонар, досліджуючи структуру поняття “повноваження” викладає логічний ланцюг вказаних раніше трьох блоків структури правового статусу колективного суб'єкта права: “...завдання, функції, повноваження та компетенція суб'єкта перебувають між собою у взаємозв'язку... усі державні чи недержавні органи створено з певною метою діяльності; саме в завданнях останніх і відображається ця мета, проте без функцій, завдяки яким реалізуються поставлені перед органом завдання, мета залишається лише на папері... для виконання функцій кожний орган наділяється тими правами й обов'язками, які можна окреслити поняттям повноваження. У свою чергу,

сукупність перерахованих структурних елементів складає собою поняття компетенції [187, с. 255]. Таким чином правовий статус публічної адміністрації можемо подати у єдності та взаємоузгодженому законодавчому закріпленні мети створення і функціонування, компетенційного блоку, до якого входять повноваження, як нормативний стосовно публічної адміністрації особливий вияв прав і обов'язків, а також структурно-організаційний блок. Втім, стосовно останнього, є певні застереження - від структури і змісту діяльності окремих складових органу публічного адміністрування навряд чи суттєво може змінитися правовий статус такого органу. Цей блок - лише уточнення всередині правового статусу. А сутнісно до структури варто включити лише мету і компетенцію, яку змістовно наповнюють предмети відання, як юридично визначені сфери та об'єкти впливу, а також владні повноваження, як гарантована законом міра прийняття рішень та реалізації дій. Вбачається, що саме через ці складові реалізується сутність і призначення певного органу публічного адміністрування. Більш того, він може себе реалізувати виключно через участь в правовідносинах, поза якими він взагалі не існує, як певний державний орган. Це впливає із того, що в цільовому блоці його правового (чи загальноправового, чи галузевого) відображається зазвичай мета, для реалізації якої він створений і функціонує, виконуючи покладені на нього відповідним статутним законодавством повноваження, впливаючи владно та регулятивно на суспільні відносини або питання, що знаходяться в межах його предметів відання - сфер та об'єктів впливу. Навіть побіжний погляд на статутне законодавство будь-якого органу публічного адміністрування виявить специфіку термінології, яку використовує законодавство для визначення того, що управлений і що зобов'язаний відповідний орган публічного адміністрування робити, аби досягти тієї мети, яка перед ним ставиться державою. Законодавчо це виглядає як "керує...", "здійснює управління...", "вирішує...", "унормовує...", "організує...", "координує..." тощо. Така специфіка впливає з того, що ці напрями діяльності в будь-який

спосіб повинні реалізовуватися щодня і щохвилини на шляху реалізації функцій і завдань держави незважаючи на те, чи це управління, чи це - обов'язок. Таким чином спробуємо наголосити, що органи публічного адміністрування, як колективні суб'єкти права (в тому числі і податкового), виявляють свою сутність виключно через конкретні правовідносини, поза якими вони, як публічні адміністрації взагалі не можуть існувати.

Звернемо також хоча б побіжну увагу, що органи, уповноважені державою на адміністрування податків, розкривають свою сутність більшою мірою як суб'єкти правовідносин, ніж суб'єкти права, адже вони повсякчас від моменту свого створення і набуття відповідного статусу державного органу знаходяться в динамічних адміністративно-правових (управлінських (зовнішніх і внутрішньо-організаційних), правоохоронних і публічно-сервісних) і податкових правовідносинах. Враховуючи домінуючу в наукових розробках концепцію, згідно якої: “суб'єкт права — це особа, яка володіє правосуб'єктністю, тобто особа, потенційно (взагалі) здатна бути учасником правовідносин, а суб'єкт правовідносин - це реальний учасник даних правових відносин” [32, с. 170], що органи, які уповноважені державою здійснювати адміністрування податків та державну політику в галузі оподаткування, не просто мають потенційну можливість брати участь в адміністративних і податкових правовідносинах, а зобов'язані всією своєю діяльністю знаходитись “всередині” цих відносин - поза ними, поза конкретною участю в цих правовідносинах не може бути реалізована мета існування та функціонування відповідного органу. В науковій літературі іноді відстоюється позиція щодо ідентичності понять “суб'єкт права” і “суб'єкт правовідносин” [44]. Така позиція стосовно колективних суб'єктів права вбачається цілком прийнятною, враховуючи що суб'єкт права - це зазвичай носій юридичних прав і обов'язків, потенційно можливий учасник правовідносин. А суб'єкт правовідносин - це їх (правовідносин) реальний учасник, який через участь в правовідносинах реалізує надані йому та покладені на нього законодавством права і обов'язки. Враховуючи

відсутність в змісті правового статусу колективних суб'єктів права прав і обов'язків як окремого його елемента, а компонування їх в компетенційному блоці у вигляді повноважень, можна дійти висновку про поєднання в розумінні органів адміністрування двох часто визначальних як різні за об'ємом категорії - суб'єкт права і суб'єкт правовідносин.

Враховуючи, що податки - це платежі регулярні, то й адміністрування податків є процесом безперервним, а тому ті суб'єкти податкових правовідносин, яких В.І. Теремецький в своїй класифікації пропонує виділяти, як “публічних”: “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...” [193, с. 185], весь час свого функціонування, на відміну від приватних осіб, виступають як суб'єкти адміністративних і податкових правовідносин, адже поза ними адміністрування податків, як виконавчо-розпорядча правозастосовча діяльність не реалізується.

На думку О.О. Бандурки, “...стратегічною метою податкової політики в сучасній Україні є створення стабільної та ефективної податкової системи, яка б забезпечила достатній обсяг надходжень платежів до бюджетів усіх рівнів, ефективне функціонування економіки держави, справедливий підхід до оподаткування всіх категорій платників податків, а також створення умов для подальшої інтеграції України у світове співтовариство” [21, с. 8].

Враховуючи, що Державна податкова служба в Україні реалізує державну податкову політику, безперервний характер такої діяльності рівно як і участь в податкових і адміністративних правовідносинах в процесі реалізації правозастосовчої виконавчо-розпорядчої функції є беззаперечними. При цьому, в правовому статусі органів, які уповноважені реалізовувати державну політику в галузі оподаткування та здійснювати

адміністрування податків, втілені всі ознаки колективних суб'єктів права (переважно все ж правовідносин) і публічних адміністрацій відповідно. Основою розуміння їх правового статусу є усвідомлення його структури, як такої, яка містить, на відміну від приватних суб'єктів, мету, компетенцію та повноваження. Така специфіка правового статусу зумовлена безперервністю діяльності із адміністрування податків, як регулярних платежів і постійно існуючого податкового обов'язку, необхідністю постійно створювати відповідні організаційно-правові умови для належного виконання податкового обов'язку платниками і підтримувати їх, а також усувати будь-які перешкоди на шляху належного виконання платниками обов'язку із обчислення і сплати податків та інших обов'язкових платежів фіскального характеру, а також відповідного звітування щодо них.

3.3 Зміст та елементи правового статусу платника податків як суб'єкта податкових і адміністративно-правових відносин

Як вбачається, основою оптимізації податкового законодавства в частині формування належного механізму обчислення, сплати, справляння і стягнення податків та інших обов'язкових платежів фіскального характеру має стати переосмислення характеру зв'язків держави в особі її уповноважених на податкове адміністрування органів із платниками та особами, які сприяють обчисленню та сплаті податків та відповідне реагування на оновлення змісту відносин на осі “платник - держава” з боку органу законодавства. Базу для таких змін запроваджено Конституцією України, в тексті якої основа побудови державного апарату і організації його діяльності - це обов'язок із утвердження і забезпечення прав і свобод людини, як найвищої соціальної цінності - концепція людиноцентризму. Зважаючи на сутність та роль податків в державі і суспільстві таку тезу стосовно відносин із оподаткування можна сприймати з великою обережністю, втім, дослідження характеру взаємин платника і держави дає підстави припустити таку можливість.

Як відомо і було доведено попереднім дослідженням, всі правові зв'язки держави, особи та суспільства можуть бути найповніше охарактеризовані через поняття правового статусу. Ця категорія відображає основні сторони відносин особи з державою та суспільством і фіксується стосовно індивідуальних суб'єктів права в юридичній формі у вигляді суб'єктивних прав, свобод і юридичних обов'язків.

Доречно з цього приводу зазначається в результатах наукових досліджень: "...в основі правового статусу лежить фактичний соціальний статус, тобто реальне положення людини в даній системі суспільних відносин. Право лише закріплює це положення, вводить його в законодавчі рамки [24, с. 44]. Можемо припустити, що таке ж положення може бути вживане і стосовно юридичних осіб, адже норми права дійсно вводять в рамки законодавства і фактичний соціальний статус людини, і колективів, сформованих за різними ознаками та метою. Наприклад, І.Я. Рушак наводить в своїй публікації визначення правового статусу, яке є достатньо розповсюдженим в науковому середовищі, це "...багатоаспектна категорія, що, по-перше, має загальний, універсальний характер, включає статуси різних суб'єктів правовідносин: держави, суспільства, особи тощо; по-друге, відображає індивідуальні особливості суб'єктів і реальне положення їх у системі багатоманітних суспільних відносин; по-третє, правовий статус не може бути реалізований без обов'язків, що кореспондуються правам, без юридичної відповідальності в необхідних випадках, без правових гарантій; по-четверте, категорія правовий статус визначає права і обов'язки суб'єктів у системному вигляді, що дає змогу здійснити порівняльний аналіз статусів різних суб'єктів, для відкриття нових шляхів для їх вдосконалення" [175, с. 144]. З такого висновку випливає, що категорія правовий статус рівною мірою може розкрити сутність та специфіку і фізичної (юридичної) особи, як платника податків (приватна сторона податкових правовідносин), і органу публічного адміністрування, який уповноважений державою на реалізацію державної політики в сфері оподаткування і відповідно на адміністрування

податків та інших платежів фіскального характеру. Для усвідомлення сутності і специфіки цих учасників податкових правовідносин, з точки зору їх податково-правового статусу (і в певній частині - адміністративно-правового) варто звернутися до таких складових правового статусу, як взаємні права і обов'язки, взаємна юридична відповідальність і саме в такому вигляді правовий статус буде піддано системному аналізу з метою подальшого вдосконалення механізму співпраці зазначених учасників у справі формування дохідної частини державного і місцевих бюджетів за рахунок обов'язкових платежів фіскального характеру.

Не заперечуючи і підтримуючи позицію науковців О.В. Зайчука та Н.М. Оніщенко: "...правовий статус – це система законодавчо встановлених та гарантованих державою прав, свобод, законних інтересів та обов'язків суб'єкта суспільних відносин..." [192, с. 366], можемо наполягати на включенні до елементів правового статусу особи також категорії "законний інтерес", особливо це яскраво виражене в публічних галузях права, податкового зокрема. Така позиція присутня в багатьох наукових джерелах [150, с. 95].

Таким чином, досліджуючи податково-правовий статус платника податків (рівною мірою це стосується і фізичної, і юридичної особи), встановимо попередньо, що, виходячи із адміністративно-правової концепції поділу учасників правовідносин на приватних осіб і публічні адміністрації (інша класифікація - ідентична за сутністю - індивідуальні та колективні суб'єкти) платники податків представляють приватну сторону податкових правовідносин, чий правовий статус і його специфіка, на наше переконання, виявляються через суб'єктивні права, законні інтереси, юридичні обов'язки і юридичну відповідальність. Саме таке розташування нами підтримується, адже саме права і свободи за Конституцією України, визначають зміст і спрямованість діяльності держави. При цьому, на рівні Основного закону не існує жодних виключень із вказівкою, що такі виключення взагалі можливі. Це значить, що і діяльність держави в сфері оподаткування також повинна

базуватися на цій основоположній zasadі. Тому не можемо погодитись повною мірою з висновком, що "...пріоритет податкового обов'язку перед податковим правом існує тому, що метою існування всього механізму оподаткування, податкового законодавства та функціонування податкових правовідносин виступає формування за допомогою податкових правовідносин доходу держави" [156, с. 18]. Про пріоритет взагалі в цьому випадку говорити не доречно, адже над правом людини, як найвищої соціальної цінності не може існувати більш вагомих цінностей. Нажаль в науці податкового права досі не набула визнання позиція стосовно розгляду платника податку з точки зору забезпечення втілення концепції людиноцентризму в його відносини із органами адміністрування, адже всі передумови для цього вже є - визнання пріоритету прав людини в будь-яких відносинах будь-якої галузевої належності над іншими цінностями, впровадження взаємності юридичної відповідальності особи і держави, публічно-сервісне спрямування діяльності держави і визнання прав і свобод людини як критерію, що зумовлює зміст і спрямованість діяльності держави. Більш того, суб'єктивні права в публічно-правовій сфері мають певні особливості, що зумовлені виконанням публічними адміністраціями публічних зобов'язань і відповідно специфічною є динаміка суспільних відносин, що виникають із таких публічних зобов'язань. Але, попри все це, як зазначається в наукових джерелах, "...більшість дослідників, вивчаючи правовий статус платника податків, зосереджують свою увагу на реалізації ним своїх обов'язків. Основними обов'язками платників податків відповідно до ст. 16 Податкового кодексу є: стати на облік у контролюючих органах; вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків і зборів; подавати до контролюючих органів у передбаченому податковим законодавством порядку декларації, звітність та інші документи, пов'язані із обчисленням і сплатою податків і зборів; сплачувати податки і збори в строки та розмірах, встановлених законодавством та інші" [123, с. 359]. М.П. Кучерявенко, доречно

уточнюючи зміст обов'язків платника податків, встановлює: "...сплата податку являє собою реалізацію основного обов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому розумінні. Однак податковий обов'язок у широкому розумінні включає: 1) обов'язок із ведення податкового обліку; 2) обов'язок зі сплати податків і зборів; 3) обов'язок з податкової звітності" [111, с. 124]. На перший погляд, такі міркування стосовно податкового обов'язку не викликають заперечень і повною мірою відповідають стану податкового законодавства. Але, чи вичерпується таким переліком об'єм необхідних, таких, що вимагаються до обов'язкового здійснення платником з боку держави дій - питання дискусійне.

Якщо звернутися до загальнотеоретичних здобутків юридичної науки, то юридичний обов'язок розглядається неоднозначно, зокрема, як "...об'єктивно необхідна, встановлена законом міра належної поведінки. Першоприрода обов'язків така, що вони покликані бути зворотною стороною суб'єктивного права як стимулюючі засоби" [93, с. 92]. З таким розумінням важко безальтернативно погодитися, адже, як відомо, і це яскраво видно із результатів попереднього дослідження, в податковому праві, зокрема, обов'язок не завжди кореспондує саме праву. До прикладу, платник податку не зможе належним чином виконати свій податковий обов'язок без кореспондуючого йому не праву вимоги сплати податку, а більшою мірою обов'язку органів адміністрування податків забезпечити можливість безперешкодного виконання податкового обов'язку. Тому, звернувшись до загальнотеоретичних досліджень, знаходимо наступні міркування: "...у науковій юридичній літературі склалося декілька підходів до співвідношення прав і обов'язків, зокрема: 1) ... немає прав без обов'язків, немає обов'язків без прав; 2) здійснення будь-якого права не можна обумовлювати виконанням конкретного обов'язку; 3) права людини невід'ємні і не залежать від виконання обов'язків, однак права громадянина пов'язані з виконанням його обов'язків перед державою; 4) реалізація суб'єктивного права забезпечується юридичними обов'язками інших суб'єктів..." [82, с. 50]. З

цього впливає, що одна із позицій, яку наводить у своїй статті Р.А. Сербия і яка визначає юридичний обов'язок як "...визначену законом міру належного, яка виражає обов'язок певної поведінки, що вимагається уповноваженою особою від іншого суб'єкта з метою задоволення її власного інтересу" [181, с. 298], вбачається цілковито аргументованою та слушною. Це твердження є прийнятним ще й тому, що юридичний обов'язок кореспондує не тільки праву вимоги управленої сторони, а й його виконання забезпечує реалізацію інтересу контрагентом за рахунок виконання юридичного обов'язку особою, на яку його покладено законодавством. Не заперечуючи складену роками досліджень конструкцію, що кожному суб'єктивному праву кореспондує відповідний юридичний обов'язок і навпаки - обов'язку - право, зокрема "...юридичні обов'язки - це встановлені та гарантовані державою вимоги до поведінки суб'єктів суспільних, офіційно закріплена міра необхідної діяльності в інтересах сторони, якій належить суб'єктивне право. Якщо права - це мірило можливої поведінки, то обов'язки - мірило необхідної поведінки. Права і обов'язки нерозривно пов'язані і не можуть існувати незалежно один від одного. Така залежність створює моральну взаємодію суб'єктів... [150, с. 96], тим не менше зауважимо, що із становленням публічно-сервісного спрямування діяльності держави і виникненням нового типу відносин адміністративно-правового характеру - відносин із публічних зобов'язань, - в змісті співвідношення прав і обов'язків з'являється реально втілювана в життя конструкція - юридичний обов'язок, якому кореспондує юридичний обов'язок (часом він визначається як правообов'язок). В податковому праві прикладів чимало. Адже виконання податкового обов'язку - це не просто обчислення та сплата податку. Це - обов'язок по податковому обліку (податкової реєстрації), сплаті та звітності, де можливість його виконання зводиться нанівець без виконання на користь платника органами податкового адміністрування відповідних зустрічних дій публічно-сервісного характеру з метою саме створення умов, необхідних для забезпечення належного виконання податкового обов'язку платником.

Як зазначає А.О. Храбров, “...обов’язок по податковій реєстрації – це присвоєння ідентифікаційного номера платнику податків – як фізичній, так і юридичній особі, що виражається в обов’язковій постановці суб’єкта на облік в органах державної податкової служби. Обов’язок по веденню податкового обліку є похідним від реєстраційного обов’язку платника і виражається в наступних обов’язках: а) вести податковий облік доходів і витрат, об’єктів оподаткування, а також відображати в податковому обліку й фінансовій звітності зміни в доходних і видаткових показниках та в об’єктах оподаткування; б) надавати контролюючим органам у встановлених законодавчими актами випадках документи обліку та звітності; в) зберігати документи обліку, що відбивають доходи й витрати, об’єкти оподаткування та їх динаміку протягом строків, визначених законодавством. Обов’язок по сплаті податків і зборів має два аспекти, що полягають: а) у загальному обов’язку платити податки та збори в порядку і строки, передбачені законом; б) в обов’язку правильно, вчасно й у повному обсязі сплачувати суму податків і зборів (податкових зобов’язань) відповідно до вимог чинного законодавства. Обов’язок по податковій звітності виражається: а) в обов’язковому і правильному складанні документів податкової звітності за формою, встановленою законодавством; б) у поданні відомостей і документів відповідним органам у визначений законом строк і збереженні документів податкової звітності протягом строку, встановленого законодавством” [209, с. 16].

І саме в такому вигляді вже чітко відстежується, що юридичний обов’язок в галузі оподаткування - це вид і міра державно доцільної, розумної, корисної, об’єктивно обумовленої поведінки. Якщо це встановлення щодо платника - то це його податковий обов’язок в широкому розумінні, до складу якого включається “тріада” належних дій - ведення податкового обліку, обчислення та сплата податків, здійснення податкової звітності. Якщо стосовно управленої сторони податкових правовідносин - то це публічні зобов’язання і весь їх склад, досліджений вище.

Наступним елементом в змісті податково-правового статусу платника податку є суб'єктивне право - мабуть найсуперечливіша його складова, що зумовлене специфікою сфери реалізації та режиму правового впливу на вимір можливої поведінки, свободи в податкових правовідносинах.

Р.А. Калюжний зазначає, що "...суб'єктивне право традиційно розглядається як вид і міра можливої (або дозволеної) поведінки суб'єкта права, що встановлена юридичними нормами для задоволення його інтересів і забезпечується державою", і водночас визначає, що "...структуру ж суб'єктивного права становлять чотири різновиди можливостей: 1) можливості поведінки у межах свободи, яка встановлена нормою права; 2) можливості користуватися наданим благом з метою реалізації закріплених правом суб'єктивних інтересів; можливості особи вимагати виконання обов'язку іншими суб'єктами права як гарантії дієвості права; 4) можливості звернення до суду за захистом порушеного права як гарантії поновлення порушеного права та покарання винних у порушенні прав суб'єктів" [78, с. 56]. А.В. Стрельников, додержуючись аналогічної позиції, вказує наступне: "... у загальному розумінні суб'єктивне право – це гарантована законом індивідуально-конкретна міра можливої (дозволеної) поведінки особи з метою здійснення особистих інтересів та забезпечена відповідними обов'язками інших суб'єктів та гарантіями держави" [188, с. 241]. Певним чином відмінною від зазначених вбачається інша позиція, яка полягає в наступному: "...суб'єктивне право як відкриту для особистості можливість безперешкодно діяти, коли держава встановлює за собою обов'язок не протидіяти здійсненню громадянами свободи дій" [190]. Стосовно останнього, беремо на себе можливість уточнення – не просто не протидіяти здійсненню громадянами свободи дій, а всебічно, всіма інструментами публічного адміністрування створювати належні умови для безперешкодної реалізації людиною належних їй прав, охороняти їх та захищати від порушення. На додачу, з метою демонстрації одностайності науковців в розумінні категорії "суб'єктивні права", наведемо позицію О.П. Карманюк,

яка з відповідним посиленнями наголошує: “...суб’єктивні права – це спеціальна категорія, що виражає формально закріплені повноваження фізичних і юридичних осіб, які пройшли належну правотворчу процедуру, гарантовані державою, а тому відкривають не потенційні, а реальні (гарантовані) можливості діяти певним чином і добиватися бажаних цілей і благ...; суб’єктивні права – це міра дозволеної поведінки особи, закріплена в юридичних нормах” [82, с. 49]. Як бачимо, всі визначення сутності суб’єктивного права в структурі правового статусу особи, за виключенням позиції Я.М. Магазінера та науковців, які цю позицію поділяють, стосуються законодавчо визначеного виміру можливої та дозволеної поведінки управленого учасника правовідносин.

Засади людиноцентризму, які впроваджуються в державно-управлінську практику на основі приписів Основного закону держави, передбачають орієнтацію на образ успішної людини, яка, будучи ідеалом, здатна реалізовувати себе в суспільних відносинах на рівні найвищих досягнень. Такий орієнтир передбачає можливість надання людині якомога більшої свободи діяльності в межах суспільних відносин, завдяки нормам права перетворюваним на правовідносини. Останнє відбувається шляхом в тому числі наділенні людини широким спектром суб’єктивних прав. Проте, варто розуміти, що не будь-яке право може бути реалізованим поза позитивною юридично значущою діяльністю держави, як гаранта цих прав, як механізму, який створює та підтримує примусовою силою умови, необхідні для безперешкодної реалізації людиною належних їй прав.

Як стверджує А.В. Чуб за результатами власних досліджень, “...Бернхард Віндшайд зосереджував увагу на понятті суб’єктивного права, яке розумів як створений юридичним порядком дозвіл діяти в певний спосіб, наданий державною владою” [218, с. 206]. На розумінні суб’єктивного права у вигляді дозволу діяти в певний спосіб, який створений за допомогою юридичного порядку і наданого державою хотілося б зауважити особливо, тому що, як вбачається реалізація більшості прав людини не здійснюється

власноруч людиною, а потребує активних впорядкованих правозастосовчих дій з боку держави для їх забезпечення, гарантування, охорони та захисту.

Як стверджує Т.О. Мацелик, “...1) право суб’єкта на власні дії; 2) право на вимогу відповідної поведінки від зобов’язаних суб’єктів; 3) право на публічні послуги у тому числі і адміністративні; 4) право на охорону та захист...” [130, с. 70] становлять “суб’єктивне публічне право”. Це - відмінна, порівняно із суб’єктивним приватним правом, категорія. А.В. Стрельников серед ознак, які характеризують суб’єктивне публічне право виокремлює наступне: “...відмінною рисою можна вважати те, що суб’єкти публічної адміністрації та інші уповноважені суб’єкти, вчиняючи дії або приймаючи юридично значимі рішення, для задоволення публічного інтересу фізичної особи виконують свої службові повноваження” [188, с. 242]. І, відповідно, наводить таку дефініцію суб’єктивних публічних прав: “...суб’єктивне публічне право являє собою гарантовану законом індивідуально-конкретну міру можливої (дозволеної) поведінки особи, яка реалізується в межах конкретних правовідносин, з метою здійснення особистих інтересів та забезпечена відповідними обов’язками інших суб’єктів та гарантіями держави” [188, с. 244]. Втім, дане визначення, на наше переконання, відбиває сутність суб’єктивного публічного права не повною мірою. Дана концепція не передбачає, що основною характерною рисою суб’єктивного публічного права є кореспондування суб’єктивному праву особи зустрічного публічного зобов’язання держави, яке реалізується спеціально уповноваженим державними органами - публічними адміністраціями відповідного напрямку. Втім вважаємо це основним в характеристиці досліджуваної категорії. На виконання конституційних приписів, держава призначена утверджувати і забезпечувати права людини, що передбачає необхідність здійснення активних впорядковувальних дій з боку держави, спрямованих на створення умов, необхідних для реалізації людиною належних їй та наданих державою прав і свобод, охорону і захист прав від порушення і відновлення їх в разі порушення. Це своєю чергою приводить до усвідомлення, що в такому

контексті людина (особа) має можливість вимагати від держави, як гаранта її прав і свобод, здійснення певних дій, спрямованих на забезпечення прав і свобод людини. Як з цього приводу йдеться в спеціальних наукових розробках, "... «забезпечення прав» розглядається у двох значеннях: по-перше, як діяльність державних органів, громадських організацій, посадових осіб і громадян щодо здійснення своїх функцій, компетенцій, обов'язків з метою створення оптимальних умов для неухильного виконання правових приписів та правомірної реалізації прав і свобод; по-друге, як підсумок такої діяльності, що виражається у фактичній реалізації правових приписів, прав і свобод громадян" [60, с. 89-90]. Саме виходячи із такого розуміння діяльності держави, яка має виконавчо-розпорядчий, публічно-адміністративний, правозастосовчий характер, є взаємним відносно прав і обов'язків людини, і охоплюється категорією "забезпечення" розуміємо сутність публічних суб'єктивних прав осіб в правовідносинах - право на зустрічні дії забезпечувального характеру - сутність публічних суб'єктивних прав. Цим правом, затвердженим на рівні Основного закону, зумовлений обов'язок держави і органів публічного адміністрування діяти на основі та на виконання закону, як акту вищої юридичної сили, у спосіб, передбачений чинним законодавством, забезпечуючи застосування приписів правових норм щодо конкретних правовідносин, створюючи належні умови для якнайповнішої та безперешкодної реалізації учасниками правовідносин їх прав і свобод, а також виконання ними юридичних обов'язків. Також варто враховувати, що переважна більшість прав людини не може реалізовуватись поза владним втручанням держави в процес реалізації - одні з них потребують створення умов для реалізації, охорони і захисту, інші - просто охорони і захисту, але без втручання держави в особі системи публічного адміністрування процес реалізації прав і свобод вбачається неможливим. Те ж саме стосується і юридичних обов'язків. Переважна їх більшість не може бути виконана належним чином без взаємних зустрічних дій з боку держави на шляху створення умов для виконання. Це ж стосується і податкового

обов'язку. На виконання своєї правозастосовчої функції відповідні органи публічного адміністрування, конкретизуючи та застосовуючи норму права в правовідносинах, видають підзаконні нормативні (адміністративні - загальні та індивідуальні) акти. Отже, обов'язок публічно-владного суб'єкта видати такий законний акт, який відповідає наступним важливим вимогам: якщо констатується трансформація правового становища суб'єктів права; якщо необхідно припинити правопорушення; якщо суб'єктивні права та юридичні обов'язки не можуть виникнути без владних заходів компетентних органів; якщо в разі спору встановлюється обсяг суб'єктивного права та юридичних обов'язків; якщо необхідно захистити або відновити порушені (відмінені) *de facto* (*de jure*) права; якщо існують перешкоди у здійсненні суб'єктивних прав приватних осіб; якщо відповідно до приписів правової норми необхідно реалізувати юридичну санкцію; якщо відсутнє добровільне виконання юридичних обов'язків суб'єктами права.

Таким чином, суб'єктивне публічне право особи можна визначити як право, яким користуються приватні особи у сфері публічного адміністрування - вони є підґрунтям відносин приватних осіб із державою, складовим елементом правового статусу цих осіб і реалізуються в межах публічно-правових відносин.

За слушною пропозицією Р.С. Мельника, суб'єктивне публічне право можемо розуміти, як "...засновану на нормах публічного (адміністративного) права можливість приватної особи вимагати від публічної адміністрації такої поведінки, яка б задовольняла інтереси останньої" [133, с. 116]. Попри певну лаконічність даного визначення, воно повністю відбиває сутність такої міри можливої поведінки особи в публічно-правових відносинах - основне призначення такого права полягає в можливості розраховувати на позитивні, юридично значущі дії владного суб'єкта, спрямовані на забезпечення безперешкодної участі в правовідносинах невідного суб'єкта і у випадках, передбачених чинним законодавством, вимагати таких дій. Р.С. Мельник визначає призначення суб'єктивних публічних прав таким чином: "...через

суб'єктивні права приводяться у дію закріплені у Конституції України гарантії дотримання прав, свобод та законних інтересів приватних осіб. Завдяки їм приватні особи набувають статусу повноцінних та рівноправних учасників правовідносин, отримуючи внаслідок цього можливість за власною ініціативою вступати у відносини із представниками публічної влади та вимагати від них відповідної поведінки (дій, рішень тощо). Без суб'єктивних прав приватні особи були б лише об'єктом державних дій чи рішень" [133, с. 117]. Поділяючи такі висновки повною мірою, хотілося б зауважити, що зустрічних дій з боку публічних адміністрацій, приватні особи в публічно-правових відносинах можуть вимагати не тільки на користь своїх прав і свобод - не менш актуальним є таке право вимоги стосовно створення умов для належного виконання приватними особами покладених на них в публічно-правовій сфері юридичних обов'язків. На державному рівні під час виконання припису стосовно забезпечення прав і свобод людини, має усвідомлюватися, що обов'язком публічно-владної діяльності має бути також усунення будь-яких перешкод у виконанні зобов'язаними суб'єктами юридичних обов'язків. Тільки в такому випадку держава може розраховувати на їх належне виконання, а не на боротьбу із наслідками невиконання чи неналежного виконання. Переважно тут йдеться саме про податковий обов'язок.

Як стверджується за результатами спеціальних наукових досліджень, свого часу Рудольф фон Єринг "... вибудовував розуміння суб'єктивних прав, спираючись на засади теорії інтересу. Згідно з думкою дослідника право як продукт народного життя утворюється внаслідок боротьби між різними елементами цього життя, його метою є встановлення певного порядку співіснування зазначених елементів. Тобто суб'єктивне право – не якась абстрактна ідея, не відображення владної волі, як у концепції Герберера, а інструмент реалізації суспільних інтересів різних соціальних елементів. У цьому світлі суб'єктивне право визначається автором як «юридично захищений інтерес»" [219, с. 106]. В свою чергу, А.В Чуб стверджує, що

Фердинанд Регельсбергер розглядав суб'єктивні публічні права через розуміння суб'єктивних інтересів: “Суб'єктивне право не слугує метою діяльності, а являє собою лише засіб досягнення мети. Іншими словами, суб'єктивне право вміщує повноваження для здійснення дій, що слугують досягненню суб'єктом його мети, за умови наявності волі для задоволення інтересу в досягненні мети” [218, с. 208-209]. Якщо взяти за домінанту розуміння інтересу, як “...об'єктивно зумовлених мотивів діяльності соціальних суб'єктів, які складаються з усвідомлення ними власних потреб та зв'язування умов та засобів їхнього задоволення” [165, с. 146], то зв'язок суб'єктивних публічних прав і інтересів, опосередкованих нормами права полягає саме в тому, що суб'єктивне право загалом і публічне, зокрема, постає, як засіб, за допомогою якого суб'єкт досягає мети соціальної активності - через участь в суспільних (правових) відносинах - задовольнити власний інтерес. Тут чітко відстежується залежність - суб'єктивне право і є юридично захищеним інтересом, він є передумовою та метою суб'єктивного права.

Повною мірою поділяючи позицію, яку відстоює Н.М. Оніщенко: “...правовий статус слід розглядати як систему законодавчо встановлених та гарантованих державою прав, свобод, законних інтересів і обов'язків суб'єкта суспільних відносин” [192, с. 366], наголосимо на можливості застосування такого розуміння до податково-правового статусу платника податків (про неможливість та недоцільність такого вжитку стосовно публічних адміністрацій, як управленої сторони податкових правовідносин, йшлося вище), до якого пропонуємо включати наступні елементи: суб'єктивні права, законні інтереси, обов'язки, юридична відповідальність. Вбачається, що саме ці елементи структури податково-правового статусу платника повністю відбивають специфіку та особливості його, як зобов'язаної (як це традиційно визначається) сторони податкових правовідносин з можливістю усвідомлення наявності адміністративно-правового статусу платника у відносинах з органами, які уповноважені

реалізовувати державну політику в галузі оподаткування та здійснювати адміністрування податків та інших обов'язкових платежів фіскального характеру. Бачимо, що поряд з правами та обов'язками до змісту правового статусу платника пропонуємо включати також законні інтереси.

Переконані в тому, що поняття “законний інтерес” є категорією, яка за змістом є більшою ніж поняття “суб'єктивні права”. Іншими словами, суб'єктивне право – це завжди законний інтерес, який реально забезпечений відповідними (кореспондуючими) обов'язками інших суб'єктів. Якщо ж держава не встановить (передбачить) необхідний перелік гарантій для реалізації суб'єктивного права, то воно так і залишиться законним інтересом. Подібні думки висловлювалися в науковій літературі. Більш того, звертається увага на те, що “...найбільш важливі, істотні з точки зору держави, суспільно значущі інтереси платників податків стають законодавчо визначеними як суб'єктивні права особи” [179, с. 75]. Таку тенденцію розуміння законних інтересів відображає і наступна позиція: “...це юридична можливість суб'єкта права, яка має зовнішню форму вираження, захищається законом та забезпечується ним, спрямована на створення (виникнення) прав та свобод фізичних чи юридичних осіб, не порушує прав та інтересів інших осіб” [144, с. 235]. В наукових джерелах міститься чимала кількість науково цінних та беззаперечних визначень “інтересу”, проте, оскільки дослідницька мета не полягає в розгортанні дискурсу з цього приводу, та використовуючи наведені визначення, можемо передбачити, що законні інтереси платника податків, як юридична можливість платника податків реалізувати певні бажання через участь в правовідносинах при використанні юридичних способів реалізації таких бажань, як ініціація суб'єктивних прав, повинні входити до складу правового статусу платника податків. Серед всіх законних інтересів платника особливу увагу хотілося б звернути на можливість отримання платником податку повного набору послуг з боку уповноважених на податкове адміністрування органів. Це законний, охоронюваний державою інтерес публічного характеру, оскільки його жадає в своїй сукупності вся зобов'язана

сторона податкових правовідносин і від його реалізації кінцево залежить рівень виконання платниками їх юридичного обов'язку щодо обчислення і сплати податків та інших обов'язкових платежів фіскального характеру. На іншому рівні, конкретно-вираженому стосовно індивідуально-визначених за суб'єктами та об'єктом податкових правовідносин такий законний інтерес за логікою дослідження перетворюється на суб'єктивне публічне право конкретного платника.

Висновки до розділу 3

Впорядкування суспільних відносин, які виникають в процесі встановлення податків, їх обчислення та сплати, адміністрування, справляння та стягнення не відбувається просто шляхом закріплення міри можливої та необхідної поведінки учасників цих правовідносин. Не завершується процес їх впорядкування і через додатково здійснювану контрольну діяльність відповідних органів, уповноважених на адміністрування податків та забезпечення їх надходження за визначеною податковим і бюджетним законодавством адресою. Норми податкового права, як матеріальні, так і процесуальні, лише створюють законодавче підґрунтя для належного розвитку податкових і пов'язаних із ними правовідносин. Жодна норма податкового законодавства сама собою не втілюється в життя (йдеться про правореалізацію шляхом додержання і виконання), а потребує для практичної реалізації в правовідносинах так званого “виконавчо-розпорядчого” елемента, процесу правозастосування. Застосування правових норм має такі ознаки: 1) це управлінська за своєю природою діяльність держави і посадових осіб у винесенні індивідуально-конкретних приписів; 2) здійснюється спеціальними суб'єктами (публічними адміністраціями); 3) здійснюється суб'єктом правозастосування на користь споживача; 4) здійснюється через визначену послідовність стадій. Правозастосування, яке здійснюється органами виконавчої влади є державним управлінням/публічним адмініструванням у розумінні його як правового

управління чи виконавчо-розпорядчої діяльності - його призначення полягає в організації через виконавчо-розпорядчу діяльність виконання приписів нормативно-правових в конкретних правовідносинах.

Держава, як обов'язковий учасник податкових правовідносин, відіграє свою суверенну роль в оподаткуванні через законодавчу діяльність - встановлення і скасування податків (частково в цій діяльності в межах компетенції, визначеної чинним податковим і муніципальним законодавством, беруть участь представницькі органи місцевого самоврядування), а також через правозастосування, чи через публічне адміністрування примусового і публічно-сервісного спрямування, яке має на меті забезпечити практичну реалізацію статичних норм податкового і частково адміністративного законодавства в конкретних правовідносинах із конкретно визначеними учасниками стосовно конкретно визначеного об'єкту.

Визнання адміністрування податків сукупністю рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом, дає змогу ідентифікувати його, як правозастосовчу діяльність, адже за його допомогою відбувається практична реалізація нормативно-правових актів і здійснюється практичне керівництво конкретною групою суспільних відносин, в даному випадку тих, які є предметом регулювання податкового законодавства.

Публічно-сервісна складова процесу правозастосування є пріоритетною, вона не обмежується наданням публічних послуг і включає до свого складу всі напрямки діяльності публічних адміністрацій, через які реалізується конституційний припис щодо обов'язку держави із утвердження і забезпечення прав і свобод людини. Закон, як нормативно-правовий акт

вищої юридичної сили є відбитком державної волі стосовно порядку правовідносин і мірилом інтересів всіх учасників тих відносин, які врегульовані за його допомогою. Практичне втілення стосовно конкретних учасників положення закону отримують через виконавчо-розпорядче провадження, коли уповноважені органи і їх посадові особи здійснюють комплекс активних, впорядкованих за метою, юридично-значущих дій, спрямованих на конкретизацію прав і обов'язків, їх проекцію на конкретних учасників щодо конкретних благ та інтересів. Роль органів податкового адміністрування в податкових правовідносинах полягає в забезпеченні через механізм правозастосування функціонування податкової системи держави, організаційно-правовому забезпеченні виконання податкового обов'язку платника податку із можливістю застосування заходів державного примусу з боку контролюючих органів, а також у створенні належних організаційних умов реалізації платниками податків їх суб'єктивних прав. На рівні норм податкового права всі ці процедури впорядковані, але приводяться в дію через податкове адміністрування. Це свідчить про виконавчо-розпорядчий змісту діяльності (правового управління) органів адміністрування податків, коли йдеться про створення належних організаційних умов і відповідне організаційно-правове забезпечення), призначення такої діяльності на створення умов, необхідних для належного виконання платником податкового обов'язку в широкому розумінні, тобто на забезпечення виконання такого комплексу дій зобов'язуючого характеру з боку платника, результатом яких є сплата податку в належні терміни в належних розмірах.

Роль держави в особі контролюючих органів і органів стягнення в податкових правовідносинах, враховуючи їх зобов'язальний характер, а також “широке” розуміння податкового обов'язку, в якому окремою складовою виділяється податковий обов'язок органу, який являє собою владного суб'єкта, що полягає у здійсненні покладених на нього державою функцій у сфері оподаткування, полягає в забезпеченні належного виконання платниками податкового обов'язку. Досягається це через податкове

адміністрування, яке має виконавчо-розпорядчий, правозастосовчий характер публічно-сервісного, адміністративно-зобов'язального та юрисдикційного характеру.

Особливості правового статусу владно-“управленої” сторони податкових правовідносин впливають із її характеристик, як колективного суб'єкта права. Органи адміністрування податків є колективними суб'єктами права, оскільки в будь-яких правовідносинах щодо оподаткування беруть участь виключно з метою реалізації публічного інтересу. Публічна адміністрація створюється не з якоюсь примарною метою - задання її існування і функціонування визначене заздалегідь, ще до моменту набуття нею статусу державного органу. І завдання це полягає в правозастосовчій діяльності через виконавчо-розпорядчі дії для впорядкування суспільних відносин в тих галузях чи сферах суспільної життєдіяльності, яка є підвладною управлінському впливу цього органу публічного адміністрування. Це накладає відбиток на комплекс прав та обов'язків, якими відповідна публічна адміністрація наділяється через чинне законодавство для виконання функцій та завдань держави у відповідній частині суспільних відносин. Оскільки мета діяльності публічної адміністрації у вигляді реалізації функцій і завдань держави будь-якого випадку має бути досягнута, а також розрахунок на те, що вся без виключення діяльність такої публічної адміністрації - це власне те, заради чого вона створена і функціонує, то й поділ змісту правовідносин, в яких вона бере чи братиме участь на права та обов'язки не вбачається доцільним. Враховуючи це, в їх правовому статусі мова йде не про права і обов'язки окремо, а переважно про “правообов'язки”, де певні напрямки водночас мають характер і управління публічної адміністрації на певні дії, і її зобов'язанням.

На відміну від індивідуального суб'єкта права, який своєю участю в правовідносинах реалізує власні (приватні, індивідуальні) потреби та інтереси і через це наділяється правами і обов'язками в цих правовідносинах стосовно їх об'єкта, колективний суб'єкт права, виходячи із його сутності та

призначення, поза реалізацією свого призначення в правовідносинах і існувати не може. Тому його сутність - досягнення мети існування і функціонування через участь в конкретних правовідносинах. Щодо публічної адміністрації - то це водночас і право і обов'язок брати участь в правовідносинах тієї сфери чи галузі, для впорядкування яких вона створена. Комплекс правообов'язків публічної адміністрації, як елемента її правового статусу, відбивають поняття "компетенція" та "повноваження", якими оперує законодавство. Компетенція - закріплена в нормативних актах сукупність взаємозалежних та взаємообумовлюючих функціональних інструментів, необхідних для реалізації публічною адміністрацією свого призначення в правовідносинах. Умова залишається незмінною - незважаючи на те, право це, чи обов'язок, певна дія управлінського характеру має бути виконана у бідь-якому випадку, тому що сукупність таких дій - це реалізація функцій та завдань держави управлінського характеру у визначеній сфері суспільних відносин. До структури податково-правового статусу органу адміністрування податків варто включити лише мету і компетенцію, яку змістовно наповнюють предмети відання, як юридично визначені сфери та об'єкти впливу, а також владні повноваження, як гарантована законом міра прийняття рішень та реалізації дій. Вбачається, що саме через ці складові реалізується сутність і призначення певного органу публічного адміністрування в галузі оподаткування.

Враховуючи зобов'язувальний характер податкових правовідносин та питому вагу, що її посідає діяльність із справляння податків та інших платежів фіскального характеру, запропоновано термінологію "контролюючі" органи та органи "стягнення" вважати застарілою та такою, що не відповідає конституційним приписам про роль держави стосовно прав людини загалом і в податкових правовідносинах - зокрема.

Органи, уповноважені державою на адміністрування податків, розкривають свою сутність більшою мірою як суб'єкти правовідносин, ніж суб'єкти права, адже вони повсякчас від моменту свого створення і набуття

відповідного статусу державного органу знаходяться в динамічних адміністративно-правових (управлінських зовнішніх і внутрішньо-організаційних, правоохоронних і публічно-сервісних) і податкових правовідносинах. Органи, які уповноважені державою здійснювати адміністрування податків та державну політику в галузі оподаткування, не просто мають потенційну можливість брати участь в адміністративних і податкових правовідносинах, а зобов'язані всією своєю діяльністю знаходитись "всередині" цих відносин - поза ними, поза конкретною участю в цих правовідносинах не може бути реалізована мета існування та функціонування відповідного органу. Загальнотеоретична категорія правовий статус" рівною мірою може розкрити сутність та специфіку і фізичної (юридичної) особи, як платника податків (приватна сторона податкових правовідносин), і органу публічного адміністрування, який уповноважений державою на реалізацію державної політики в сфері оподаткування і відповідно на адміністрування податків та інших платежів фіскального характеру.

Платники податків представляють приватну сторону податкових правовідносин, чий правовий статус і його специфіка виявляються через суб'єктивні права, законні інтереси, юридичні обов'язки і юридичну відповідальність. Саме таке розташування підтримується, адже саме права і свободи за Конституцією України, визначають зміст і спрямованість діяльності держави.

Із становленням публічно-сервісного спрямування діяльності держави і виникненням нового типу відносин адміністративно-правового характеру - відносин із публічних зобов'язань, - в змісті співвідношення прав і обов'язків з'являється реально втілювана в життя конструкція - юридичний обов'язок, якому кореспондує юридичний обов'язок (часом він визначається як правообов'язок).

Юридичний обов'язок в галузі оподаткування - це вид і міра державно доцільної, розумної, корисної, об'єктивно обумовленої поведінки. Якщо це

встановлення щодо платника - то це його податковий обов'язок в широкому розумінні, до складу якого включається "тріада" належних дій - ведення податкового обліку, обчислення та сплата податків, здійснення податкової звітності. Якщо стосовно управленої сторони податкових правовідносин - то це публічні зобов'язання.

Не всяке суб'єктивне право може бути реалізованим поза позитивною юридично значущою діяльністю держави, як гаранта цих прав, як механізму, який створює та підтримує примусовою силою умови, необхідні для безперешкодної реалізації людиною належних їй прав. Це народило в сфері оподаткування категорію "суб'єктивне публічне право", яке являє собою гарантовану законом міру можливої (дозволеної) поведінки особи, яка реалізується в межах конкретних правовідносин, з метою реалізації законних інтересів та забезпечена відповідними обов'язками інших суб'єктів та гарантіями держави. В цьому випадку законний інтерес через публічне зобов'язування владного суб'єкта трансформується в суб'єктивне публічне право, що включає до свого складу право суб'єкта на власні дії, управління вимагати відповідної поведінки від зобов'язаних суб'єктів, право на отримання публічних послуг, право на охорону, захист та відновлення прав і свобод.

ВИСНОВКИ

Результати проведеного дослідження дозволили здійснити ряд загальних теоретичних висновків та обґрунтувати науково-практичні рекомендації щодо адміністративно-правової природи відносин між платниками податків і органами публічного адміністрування і їх оптимізації з огляду на впровадження демократичних рівнопартнерських засад.

1. Адмініструванню податків, як спеціальному напрямку діяльності держави з метою реалізації державної політики в галузі оподаткування, властиві всі загальні ознаки публічного адміністрування. “Адміністрування податків” – це управлінська за своєю сутністю із відповідними суб’єкт-об’єктними зв’язками діяльність спеціально уповноважених органів державної виконавчої влади, заснована на законі та спрямована на організацію його виконання, пов’язана з організацією процесу оподаткування, має на меті організаційно-правове забезпечення реалізації державної політики в галузі оподаткування і належного виконання платниками податкового обов’язку. Основне призначення адміністрування податків - практично створити передбачені нормами чинного податкового законодавства умови для належного виконання платниками податкового обов’язку з одночасним поєднанням забезпечення реалізації публічного інтересу із утвердженням і забезпеченням прав і свобод людини.

2. На режим правового регулювання, зокрема на сукупність прийомів та способів, за допомогою яких норми права впорядковують відповідні суспільні відносини в галузі оподаткування, визначальний вплив чинять галузева належність і характер тих відносин, що регулюються нормами податкового права, зокрема, владні відносини із встановлення, введення та стягнення податків та зборів, а також відносини, що виникають у процесі податкового контролю та притягнення осіб до штрафної (фінансової) відповідальності за здійснення податкового правопорушення, потребують відповідного одностороннього владного нормативно-визначеного впливу із

перевагою імперативних елементів. На противагу – відносини із забезпечення виконання платниками податкового обов'язку, через їх переважно публічно-сервісну сутність, враховуючи властиві адмініструванню податків загальні ознаки публічного адміністрування з його людиноорієнтовними і державно-службовими засадами, - мають більший ступінь регулятивної ефективності за умови побудови рівнопартнерських засад у відносинах платників із органами адміністрування податків.

3. “Справляння податків” – це діяльність публічно-адміністративного, виконавчо-розпорядчого характеру органів та посадових осіб податкового адміністрування, яка спрямовується на створення нормативних і організаційних умов для належного виконання платниками дій щодо обчислення і сплати податку. При такому розумінні “справляння” - це публічно-сервісна діяльність публічної адміністрації із створення необхідних умов для безперешкодного виконання платниками податкового обов'язку. Справляння податків розмежовується із законодавчою діяльністю щодо встановлення податків, їх зміни чи скасування, але збігається з діяльністю платника щодо самостійного визначення сум податкового або грошового зобов'язання (ст. 54 Податкового кодексу) і з діяльністю контролюючих органів щодо забезпечення належного виконання платниками податкового обов'язку. На противагу - стягнення податків - це результат контрольної діяльності, метою якого є примусове забезпечення виконання платником податкового обов'язку. В обох напрямках - справляння податків, стягнення податків, органи, що здійснюють адміністрування податків, виступають, як владний суб'єкт (публічна адміністрація), з відповідними повноваженнями в галузі управління оподаткуванням і їх діяльність підпадає під регулятивний вплив норм адміністративного права, призначення яких - нормативно забезпечити динаміку організаційно-владної складової правовідносин, пов'язаних із справлянням та стягненням податків.

4. Податки, як одна із обов'язкових ознак держави, чие існування прямо впливає на можливість функціонування апарату державного

управління, який владно, за допомогою норм права впливає впорядковуючим чином на суспільні відносини, через що виявляється сутність та призначення держави в її аксіологічному вимірі, як гаранта і провідника прав і свобод людини, визначають зміст і характер відносин з приводу їх встановлення, справляння та стягнення. Органи публічного адміністрування, уповноважені реалізовувати державну політику в сфері оподаткування, через участь у відносинах з приводу оподаткування, реалізують виключно публічний інтерес - забезпечення реалізації державної політики в галузі оподаткування і формування дохідної частини державного та місцевих бюджетів. Дуалістичним є той інтерес, який реалізується платниками податків у випадку їх прямої або опосередкованої (через представників) участі в податкових правовідносинах - з одного боку, їх діяльність із обчислення та сплати податку прямо спрямована на утворення централізованих грошових коштів для фінансування в подальшому публічних видатків - інтерес в цій діяльності має і держава, і суспільство, і територіальні громади (коли йдеться про місцеві податки, їх встановлення, обчислення та сплату) і кінцевий споживач публічного адміністрування, законодавчої діяльності, правосуддя, правоохорони тощо, тобто кожна особа в межах кордонів держави, чиї права і свободи забезпечуються до реалізації, захищаються і охороняються державою, відновлюються в разі порушення. Приватний інтерес в податкових правовідносинах - полягає в забезпеченості з боку держави можливості безперешкодного виконання податкового обов'язку і в легалізації за рахунок цього тих матеріальних благ, які, будучи предметом оподаткування народжують певний правовий зв'язок з платником, трансформуються в об'єкт оподаткування, з наявністю якого у платника держава пов'язує виникнення податкового обов'язку. Приватний інтерес в відносинах платника податків з органами, що здійснюють їх адміністрування, полягає в можливості отримання та "очікуванні" належних зустрічних, кореспондуючих його обов'язку із обчислення і сплати податку, юридично-значущих організаційно-правових дій з боку органів адміністрування, за

рахунок яких забезпечується безперешкодне виконання податкового обов'язку. Такі очікування стосуються не одного, конкретно-визначеного платника, а в сукупності всієї “зобов'язаної” сторони податкових правовідносин, відповідно - такий приватний інтерес, першочергово належачи поодинокі кожному, в подальшому трансформувались на загальний, набуває ознак публічності, зокрема суб'єктивного публічного права.

5. Об'єктом правовідносин стосовно оподаткування є певна бажана державою поведінка їх учасників, яка опосередковує рух коштів від платка податків та інших платежів фіскального характеру до держави. Відносини із встановлення податків, їх адміністрування, справляння та стягнення, із застосування санкцій фінансового (штрафного) характеру прямо не стосуються грошових коштів, а спрямовані на корегування поведінки сторін правовідносин у напрямку, який вимагається державою через приписи податкового законодавства для досягнення мети у вигляді формування дохідної частини державного чи місцевих бюджетів за рахунок податків. Суб'єкти податкових правовідносин вступають у певний, визначений нормами права двосторонній зв'язок, наділяються взаємними правами та обов'язками стосовно певної поведінки один відносно одного для досягнення спільної для їх взаємодії мети - за рахунок обчислення та сплати, справляння та стягнення податків і інших платежів фіскального характеру сформувати централізовані фонди грошових коштів.

6. Сукупність дій, що їх повинна виконувати публічна адміністрація на користь людини у справі створення належних умов для реалізації людиною її прав, свобод та законних інтересів - це публічне зобов'язання, яке покладається на публічні адміністрації чинним вітчизняним законодавством. В правовідносинах із встановлення, обчислення і сплати, справляння і стягнення податків зобов'язальний зміст полягає в наступному - платник зобов'язується нормами чинного законодавства за їх додержання обчислити і сплатити податок в порядку, у розмірах та терміни, визначені чинним податковим законодавством, водночас є управлінням стосовно отримання з

боку органів адміністрування податків всього комплексу публічно-сервісних послуг, передбачених чинним податковим законодавством, які усувають перешкоди у виконанні податкового обов'язку і сприяють його належному виконанню. В свою чергу, органи, які уповноважені здійснювати адміністрування податків, мають право вимагати належного виконання платником податкового обов'язку, здійснювати контрольну діяльність щодо процедур обчислення і сплати податків і є зобов'язаними забезпечити можливість безперешкодного виконання платниками податкового обов'язку у поєднанні з реалізацією державної політики в галузі оподаткування. Специфіка двосторонніх податкових зобов'язань полягає в тому, що податковому обов'язку платника кореспондує публічне зобов'язання органів адміністрування податків.

7. В системі відносин щодо оподаткування виділяється окрема група - "відносини публічних зобов'язань", включаючи до їх складу: відносини публічного управління; відносини публічних послуг; відносини відповідальності публічної адміністрації за неправомірні дії або бездіяльність; відносини відповідальності за порушення встановленого порядку і правил платниками. Такі відносини визначаються владним, виконавчо-розпорядчим правозастосовчим характером. Виникають та розвиваються між платниками податків та органами, уповноваженими на адміністрування податків. В них публічні адміністрації на виконання покладених на них мети і завдань діяльності, в межах власної компетенції реалізують державну політику в галузі оподаткування, створюють належні умови для безперешкодного виконання платниками податкового обов'язку, реалізують контрольні повноваження і здійснюють юрисдикційну діяльність з питань оподаткування. Платники виступають споживачами публічно - управлінських рішень, реалізація яких забезпечує відповідність обчислення і сплати податків вимогам чинного законодавства.

8. Держава, як обов'язковий учасник податкових правовідносин, відіграє свою суверенну роль в оподаткуванні через законодавчу діяльність -

встановлення і скасування податків (частково в цій діяльності в межах компетенції, визначеної чинним податковим і муніципальним законодавством, беруть участь представницькі органи місцевого самоврядування), а також через правозастосування, чи через публічне адміністрування примусового і публічно-сервісного спрямування, яке має на меті забезпечити практичну реалізацію статичних норм податкового і частково адміністративного законодавства в конкретних правовідносинах із конкретно визначеними учасниками стосовно конкретно визначеного об'єкту. Публічно-сервісна складова процесу правозастосування є пріоритетною, вона не обмежується наданням публічних послуг і включає до свого складу всі напрямки діяльності публічних адміністрацій, через які реалізується конституційний припис щодо обов'язку держави із утвердження і забезпечення прав і свобод людини. Закон, як нормативно-правовий акт вищої юридичної сили є відбитком державної волі стосовно порядку правовідносин і мірилом інтересів всіх учасників тих відносин, які врегульовані за його допомогою. Практичне втілення стосовно конкретних учасників положення закону отримують через виконавчо-розпорядче провадження, коли уповноважені органи і їх посадові особи здійснюють комплекс активних, впорядкованих за метою, юридично-значущих дій, спрямованих на конкретизацію прав і обов'язків, їх проєкцію на конкретних учасників щодо конкретних благ та інтересів. Роль органів податкового адміністрування в податкових правовідносинах полягає в забезпеченні через механізм правозастосування функціонування податкової системи держави, організаційно-правовому забезпеченні виконання податкового обов'язку платника податку із можливістю застосування заходів державного примусу з боку контролюючих органів, а також у створенні належних організаційних умов реалізації платниками податків їх суб'єктивних прав. На рівні норм податкового права всі ці процедури впорядковані, але приводяться в дію через податкове адміністрування.

9. Особливості правового статусу “владно-управленої” сторони податкових правовідносин

впливають із її характеристик, як колективного суб'єкта права. Органи адміністрування податків є колективними суб'єктами права, оскільки у будь-яких правовідносинах щодо оподаткування беруть участь виключно з метою реалізації публічного інтересу. Комплекс правообов'язків публічної адміністрації, як елемента її правового статусу, відбивають поняття “компетенція” та “повноваження”, якими оперує законодавство. Компетенція - закріплена в нормативних актах сукупність взаємозалежних та взаємообумовлюючих функціональних інструментів, необхідних для реалізації публічною адміністрацією свого призначення в правовідносинах. Умова залишається незмінною - незважаючи на те, право це, чи обов'язок, певна дія управлінського характеру має бути виконана у будь-якому випадку, тому що сукупність таких дій - це реалізація функцій та завдань держави управлінського характеру у визначеній сфері суспільних відносин. До структури податково-правового статусу органу адміністрування податків варто включити лише мету і компетенцію, яку змістовно наповнюють предмети відання, як юридично визначені сфери та об'єкти впливу, а також владні повноваження, як гарантована законом міра прийняття рішень та реалізації дій. Вбачається, що саме через ці складові реалізується сутність і призначення певного органу публічного адміністрування в галузі оподаткування.

10. Враховуючи зобов'язувальний характер податкових правовідносин та питому вагу, що її посідає діяльність із справляння податків та інших платежів фіскального характеру, запропоновано термінологію “контролюючі” органи та органи “стягнення” вважати застарілою та такою, що не відповідає конституційним приписам про роль держави стосовно прав людини загалом і в податкових правовідносинах - зокрема. Сутність цих органів може відбивати поняття “органи податкового адміністрування”/ “органи адміністрування податків”.

11. Платники податків представляють приватну сторону податкових правовідносин, чий правовий статус і його специфіка виявляються через

суб'єктивні права, законні інтереси, юридичні обов'язки і юридичну відповідальність. Саме таке розташування підтримується, адже саме права і свободи за Конституцією України, визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Не всяке суб'єктивне право може бути реалізованим поза позитивною юридично значущою діяльністю держави, як гаранта цих прав, як механізму, який створює та підтримує примусовою силою умови, необхідні для безперешкодної реалізації людиною належних їй прав. Це народило в сфері оподаткування категорію “суб'єктивне публічне право”, яке являє собою гарантовану законом міру можливої (дозволеної) поведінки особи, яка реалізується в межах конкретних правовідносин, з метою реалізації законних інтересів та забезпечена відповідними обов'язками інших суб'єктів та гарантіями держави. В цьому випадку законний інтерес через публічне зобов'язування владного суб'єкта трансформується в суб'єктивне публічне право, що включає до свого складу право суб'єкта на власні дії, управління вимагати відповідної поведінки від зобов'язаних суб'єктів, право на отримання публічних послуг, право на охорону, захист та відновлення прав і свобод. Це положення рівною мірою стосується і відносин в податково-правовій сфері, де платник податків має право на власні дії, управління вимагати відповідної поведінки від органів адміністрування податків, як суб'єктів публічного зобов'язання, право на отримання послуг публічно-правового характеру, право на захист, охорону і відновлення прав і свобод в сфері оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Авер'янов В., Пухтецька А. Європейський адміністративний простір і принцип верховенства права: монографія. Київ. 2010. 140 с.
2. Авер'янов В.Б. Нова доктрина українського адміністративного права на етапі становлення. *Право України*. 2007. № 35. С.11-16.
3. Агафонов С.А. Римське право: навчально-методичний посібник. Київ 2005. 143 с.
4. Адамова О. С. Поняття правової класифікації. *Часопис цивілістики*. 2015. Вип. 18. С. 19-24.
5. Адміністративне право України: Академічний курс: підручник. У 2 т. / Ред. колегія: В.Б. Аверьянов (голова). Київ: Юридична Думка, 2004. 584 с.
6. Адміністративне право України: навчальний посібник. У 2 т. / В.В. Галуцько, В.І. Курило, С.О. Короед та ін. Херсон: Грінь Д.С., 2015. Т. 1: Загальне адміністративне право. 272 с.
7. Адміністративне право України: підручник [для студ. вищ. навч. закл. юрид. спец.] / Під ред. Ю.П. Битяка. 2-е вид., перероб. і доп. Харків 2003. 576 с.
8. Адміністративне право України в сучасних умовах (виклики початку ХХІ століття): монографія / В.В. Галуцько, В.І. Олефір, М.П. Пихтін, О.О. Онищук і ін.; за заг. ред. В.В. Галуцька. Херсон: Херсонська міська друкарня, 2010. 376 с.
9. Адміністративне право України. Академічний курс: підручник. У 2 т. / редкол.: В.Б. Аверьянов (голова) та ін. Київ: Юрид. думка, 2004. Т. 1: Загальна частина. 584 с.
10. Адміністративний процес України: навчальний посібник / А.Т. Комзюк, В.М. Бевзенко, Р.С. Мельник. Київ. 2007. 531 с.
11. Актуальні питання науки фінансового права: монографія / за ред. проф. М.П. Кучерявенка. Харків. 2010. 464 с.

12. Андрущенко В.Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): монографія. Київ 2013. 384 с.
13. Антошкіна В.К. Тлумачення за особливої форми реалізації правових норм (правозастосування). *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 1. С. 12-15.
14. Атаманова Н. Проблемні питання застосування норм права. *Підприємництво, господарство і право*. 2021. № 2. С. 164-169.
15. Бабін І. Податкове право: навчальний посібник. Чернівці. 2013. 496 с.
16. Бабін І. Функціональний підхід до систематизації елементів юридичної конструкції податку. *Право України*. 2007. № 5. С. 69-73.
17. Бабін І.І. Податкове право України: навчальний посібник. Чернівці. 2012. 504 с.
18. Бакуменко В.Д. Держава як об'єкт управління. *Науковий вісник Академії муніципального управління: Серія «Управління»*. 2013. Випуск 3. С. 8-16.
19. Бандурка О.М., Понікаров В.Д., Попова С.М. Податкове право: навчальний посібник. Київ. 2012. 312 с.
20. Бандурка О.О. Адміністративно-правове регулювання міграційного процесу в Україні: дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.07 - теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право. Національний університет внутрішніх справ. Харків, 2002. 182 с.
21. Бандурка О.О. Управління державною податковою службою в Україні: монографія. Харків. 2005. 504 с.
22. Баранов О.А. Об'єкт правовідносин в інформаційному праві. *Інформація і право*. 2013. № 3 (9). С. 58-64.
23. Бевз С.І. Реалізація публічних інтересів при державному регулюванні господарської діяльності. *Діалектика публічних і приватних інтересів у державному регулюванні економіки: Збірник матеріалів круглого столу (м. Київ, 8 листопада 2013 р.)* / Ред. кол.: В.С. Щербина (голова), Т.В.

Боднар та ін. Київ: НДІ приватного права і підприємництва імені академіка Ф.Г. Бурчака НАПрН України, 2013. С. 7-9.

24. Безусий В.В. Окремі питання правового статусу людини в державі. *Форум права*. 2009. № 2. С. 44-49.

25. Берназюк Ян. Принцип рівності сторін у сучасній доктрині податкового права (на прикладі розгляду публічно-правових спорів). *Право України*. 2020. № 4. С. 57-70.

26. Беспалова А.О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні: автореф. дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.07 - адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Національний університет «Одеська юридична академія». Одеса, 2015. 23 с.

27. Беспалова А.О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні: дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.07 - адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Національний університет «Одеська юридична академія». Одеса, 2015. 233 с.

28. Бечко П.К. Податковий менеджмент у системі податкового адміністрування. *Економіка та держава*. 2021. № 11. С. 79-83.

29. Битяк Ю.П. Напрями розвитку системи державного управління та її правове забезпечення. *Теорія та практика державного управління*. 2014. Вип. 4. С. 10-20.

30. Боднарук Ю.В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 - адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Національний університет «Одеська юридична академія». Одеса, 2008. 19 с.

31. Боксгорн А.В. Теоретичні питання податкового адміністрування та його механізму. *Lex Portus*. 2017. № 3 (5). С. 81-91.

32. Бринчак М.П. Особливості суб'єктів права свободи світогляду та віросповідання за законодавством України. *Вісник кримінологічної асоціації України*. 2019. № 1 (20). С. 169-176.

33. Булеца С.Б. До питання про «об'єкт» при здійсненні медичної діяльності. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія ПРАВО*. 2012. Випуск 19. Том 2. С. 20-23.
34. Вакарюк Л.В. Місце податкового права в системі фінансового права України. *Актуальні проблеми держави і права*. 2011. № 1. С. 204-210.
35. Валігура К. Механізм правового регулювання: методологічний аспект. *Visegrad journal on human rights*. 2016. № 2/1. С. 17-22.
36. Васильєв А.С. Адміністративне право України (загальна частина): навчальний посібник. Харків: Одиссей, 2003. 288 с.
37. Великий енциклопедичний юридичний словник / за заг. ред. акад. НАН України Ю.С. Шемшученка. 2-ге вид., переробл. і доповн. Київ, 2012. 1020 с.
38. Весельський М. Поняття і механізм справляння податків. *Право України*. 1999. № 6. С. 54-57.
39. Види цивільно-правових відносин: публікація від 26.11.2015. Глобинський районний суд Полтавської області. URL: <https://gl.pl.court.gov.ua/sud1604/pres-centr/news/222558/#:~:text=Охоронні%20відносини%20є%20цивільно-правовою,прав%20і%20заподіяння%20шкоди%20потерпілим>.
40. Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред. В.Б. Авер'янова. Київ. 2002. 668 с.
41. Висоцький В.М. Структура конституційно-правового статусу політичних партій. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2015. № 1. С. 3-6.
42. Вільданова І.Ю. Правовий вплив як багатоаспектне правове явище. *Вісник ОНУ ім. І. І. Мечникова. Правознавство*. 2016. Т. 21. Вип. 2 (29). С. 35-40.
43. Власов Ю.Л. Окремі проблеми реалізації норм права у практичній діяльності органів судової влади. *Держава і право. Юрид. і політ. науки: Збірник наукових праць*. 2005. Вип. 29. С. 22-26.

44. Волинка К.Г. Теорія держави і права. 2003. URL: <https://textbooks.net.ua/content/view/2373/31/>.
45. Воронкова О.М. Організаційні засади податкового менеджменту. *Науковий вісник. Економіка, право*. Ірпінь, 2005. № 1 (28). С. 25-29.
46. Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія. Чернівці. 2014. 636 с.
47. Галунько В.В., Курило В.І., Короед С.О. Адміністративне право України: навчальний посібник. Т.1. Загальне адміністративне право / За ред. проф. В.В. Галунька. Херсон: Грінь Д.С., 2015. 272 с.
48. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії: монографія / Г.М. Білецька, М.В. Кармаліта, М.О. Куц та ін. Київ: Алерта, 2012. 222 с.
49. Гетманцев Д.О. Держава як сторона фінансово-правового зобов'язання. *Право України*. 2010. № 8. С. 130-134.
50. Глосарій Програми розвитку ООН. URL: <http://www.unpan.org/Directories/UNPublicAdministrationGlossary>.
51. Голосніченко Д.І. Теорія повноважень: вітчизняний та зарубіжний досвід їх формування: монографія. Київ: Видавець Голосніченко А.М. (Г.А.М.), 2009. 356 с.
52. Голосніченко І.П., Стахурський М.Ф. Адміністративне право України: основні поняття: навчальний посібник. Київ, 2005. 231 с.
53. Голубєва Н.Ю. До питання про складне за змістом зобов'язання. *Часопис цивілістики*. 2016. № 16. С. 19-25.
54. Голубєва Н.Ю. Зобов'язання у цивільному праві України: методологічні засади правового регулювання: автореф. дис. ...д-ра юрид. наук: 12.00.03 - цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право. Національний університет «Одеська юридична академія». Одеса, 2013. 42 с.

55. Гончаренко М.В. Теоретичні підходи до визначення сутності та функцій публічних фінансів. *Pressing problems of public administration*. 2020. № 1 (57). С. 37-43.
56. Гончарук С.Т. Адміністративне право України. Загальна та Особлива частини: навчальний посібник (на допомогу слухачам, що здають державні та поточні іспити з адміністративного права). Київ, 2000. 240 с.
57. Горох О., Скоромна О., Міщенко В. Податковий менеджмент в Україні: проблеми та перспективи розвитку. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2018. Вип. 5. С. 76-81.
58. Греца С.М., Греца Я.В. Механізм правового регулювання забезпечення виконання податкового обов'язку. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. Серія ПРАВО. 2022. Випуск 69. С. 255-259.
59. Гринько С.Д. Поняття та предмет зобов'язань за римським приватним правом. *Університетські наукові записки*. 2010. № 3 (35). С. 38-51.
60. Данільян О.Г. Теоретико-методологічні проблеми захисту прав людини в сучасному суспільстві. *Вісник Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»*. 2013. № 3 (17). С. 84-91.
61. Дараганова Н.В. Головні критерії розмежування права на приватне і публічне. *Електронне наукове видання “Аналітичне правознавство”*. 2022. № 1. С. 10-14.
62. Дем'янишин В.Г. Формування та розвиток податкового механізму в економіці України. *Науковий вісник Національного університету ДПС України*. 2007. № 3 (38). С. 1-7.
63. Державне управління: європейські стандарти, досвід та адміністративне право. Київ, 2007. 288с.
64. Деулін В.Ю. Місцеве оподаткування в Україні в умовах воєнного стану. Кваліфікаційна робота за другим рівнем вищої освіти (магістр). 2022.

<https://krs.chmnu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2822/1/Деулін.pdf>.

65. Діденко Л.В. Об'єкт правовідносин як основа існування об'єкту цивільних процесуальних правовідносин. *Правове життя сучасної України: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. (м. Одеса, 17 трав. 2019 р.)* / відп. ред. Г.О. Ульянова. Одеса. 2019. Т. 2. С. 526-529.

66. Дмитренко Е. Особливості співвідношення публічного і приватного інтересу у фінансовому праві. *Науковий часопис Національної академії прокуратури України*. 2016. № 2. Ч. 1. С. 89-95.

67. Дорохіна Ю.А. Юридична особа як суб'єкт адміністративного права. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2013. № 1 (39). С. 34-39.

68. Дроботов С.А. Регулятивна функція права у правовій державі: поняття і ознаки. *Держава і право*. 2010. Вип. 50. С. 48-53.

69. Дубовик О.Ю., Любчик О.К. Розвиток податкового механізму адміністрування в Україні. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 36(2). С. 71-75.

70. Дума В. Правозастосування та форми його здійснення. *Правова інформатика*. 2006. № 3. С. 59-62.

71. Енциклопедичний словник з державного управління / уклад.: Ю.П. Сурмін, В.Д. Бакуменко, А.М. Михненко та ін.; за ред. Ю.В. Ковбасюка, В.П. Трощинського, Ю.П. Сурміна. Київ, 2010. 820 с.

72. Жильцов О.Л. Правозастосовний розсуд як вид нетипового застосування права. *Юридичний бюлетень*. 2018. Випуск 7. Ч. 1. С. 66-72.

73. Загальна теорія держави і права: підручник [для студентів юридичних вищих навчальних закладів] / М.В. Цвік, О.В. Петришин, Л.В. Авраменко та ін.; За ред. д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України М.В. Цвіка, д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України О.В. Петришина. Харків. 2009. 584 с.

74. Загальна теорія права: підручник / за заг. ред. М. Козюбри. Київ: Ваіте, 2015. 392 с.

75. Іванішина О.С., Панура Ю.В. Економічний зміст податкового адміністрування. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія «Економіка»*. 2018. Вип. 1 (9). С. 159-163.
76. Ігнатишин М. Організаційні аспекти податкового менеджменту на державному та регіональному рівні. *Економіст*. 2003. № 8. С. 35-37.
77. Ігонін Р.В. Управлінські відносини як складова предмета адміністративного права. *Держава і право. Юридичні і політичні науки: збірник наукових праць*. 2010. Вип. 48. С. 258-263.
78. Калюжний Р.А., Шапенко Л.О. Концептуальний зміст суб'єктивного права в умовах правової інтеграції. *Юридичний вісник*. 2019. № 4 (53). С. 54-61.
79. Каменська Н.П. Суб'єкти адміністративного права: аналітичні роздуми до дискусії. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2014. № 5. С. 68-71.
80. Карабін Т.О. Проблеми визначення суб'єктного складу публічної адміністрації. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2015. Випуск 3 (9). С.164-169
81. Кармаліта М.В. Теоретико-методологічні засади формування інтересу в оподаткуванні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 2. С. 222-225.
82. Карманюк О.П. Суб'єктивні права і юридичні обов'язки в контексті утвердження законності в українському суспільстві. *Часопис Київського університету права*. 2012. № 3. С. 48-52.
83. Кармінська-Белоброва М.В. Напрями реформування механізму адміністрування податків. *Теорія та практика державного управління*. 2010. Вип. 3. С. 268-275.
84. Катрук Н.О. Обґрунтування сутності державного податкового менеджменту в контексті становлення наукової думки. *Наука й економіка*. 2010. № 2 (18). С. 47-55.

85. Кельман М.С., Мурашин О.Г. Загальна теорія держави і права: підручник. Київ: Кондор, 2008. 477 с.
86. Ківалов С.В. Адміністративне право України: навчально-методичний. посібник. Одеса. 2002. 311с.
87. Ківалова Т.С. Поняття та система зобов'язань у цивільному праві України. *Актуальні проблеми держави і права*. 2008. Вип. 38. С. 22-27.
88. Ковбасюк В. Характеристика об'єкта правовідносин у сфері адміністративного судочинства. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 3. С. 85-89.
89. Колодій А.М., Олійник А.Ю. Права, свободи і обов'язки громадянина в Україні: підручник. Київ: Правова єдність, 2008. 336с.
90. Коломоець П. Терміни Податкового кодексу України: спадщина минулого та реалії сучасності. *European political and law discourse*. 2019. Volume 6. Issue 5. P. 84-8890.
91. Колпаков В.К. Адміністративно-правові відносини: поняття і види. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2013. №1. С.101-104.
92. Конспект лекцій з дисципліни «Фінанси» для студентів напряму 6.030508 «Фінанси і кредит», 6.030509 «Облік і аудит» / Укл.: Юдіна С.В., Золотарьова О.В. Кам'янське ДДТУ, 2016. 115 с.
93. Коротун О., Світличний О. Поняття та структура адміністративноправового забезпечення охорони прав суб'єктів інтелектуальної власності. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 8. С. 91-95.
94. Корягін В.М. Соціально-економічна природа та функції податків. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2009. Вип.19. С.132-138.
95. Костюк Н.П. Застосування норм права органами виконавчої влади в Україні: питання теорії і практики: дис. ...канд. юрид. наук (доктора філософії): 12.00.01 – теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень. ВНЗ «Університет економіки та права «КРОК». Київ, 2020. 260 с.

96. Костюк Н.П. Проблема ефективності юридичного механізму правозастосування як особливої форми управління. *Держава і право*. 2014. Випуск 34. С. 94-99.
97. Котюк В.О. Теорія права. Курс лекцій: навчальний посібник для юрид. вузів. Київ, 1996. 141 с.
98. Кравцова Т.М. Адміністрування податків як системоутворюючий правовий інструмент оподаткування в Україні. *Приватне та публічне право*. 2017. № 1. С. 64-67.
99. Кравцова Т.М., Солонар А.В. Поняття та принципи діяльності публічної адміністрації. *Форум права*. 2010. № 4. С. 522-525.
100. Крижевська О.О. Нотаріальні процесуальні правовідносини в системі інших правовідносин: проблеми співвідношення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2021. Серія Право. № 66. С. 88-95.
101. Крилов Д.В. Адміністративно-правові засади публічно-сервісної складової державної податкової політики в Україні: теоретико-правові та праксеологічні аспекти: монографія. Херсон. 2019. 380 с.
102. Крисоватий А.І. Податковий менеджмент: навчальний посібник. Терноп. акад. нар. госп-ва. Ін-т фінансів. Тернопіль: Карт-бланш, 2004. 308 с.
103. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні. Тернопіль: Карт-бланш, 2005. 372 с.
104. Крисоватий А.І., Томнюк Т.Л. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації: монографія. Тернопіль: Економічна думка ТНЕУ, 2012. 212 с.
105. Куліш А.М. Організаційно-правове забезпечення статусу працівників податкової міліції України: дис. ... канд. юр. наук : спец. 12.00.07 - теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право. Національний університет внутрішніх справ. Харків, 2003. 177 с.
106. Куракін О.М. Категорія правовідносин в системі нормативного регулювання. *Право і суспільство*. 2013. № 2. С. 8-15.

107. Курс адміністративного права України: підручник / В.К. Колпаков, О.В. Кузьменко, І.Д. Пастух та ін. Київ. 2012. 808 с.
108. Куценко Т.Ф. Бюджетно-податкова політика: навчальний посібник для вивчення дисципліни. Київ, 2003. 256 с.
109. Кучерявенко М.П. Курс податкового права в 6 томах. Том II. Вступ в теорію податкового права. Харків, 2004. 600 с.
110. Кучерявенко М.П. Податкове право: навчальний посібник. Харків. 2013. 536 с.
111. Кучерявенко М.П. Податковий обов'язок: зміст, структура, способи забезпечення. *Вісник Академії правових наук України*. 2001. № 3 (26). С. 122-134.
112. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа та класифікація: монографія. Київ. 2009. 460 с.
113. Кучерявенко М.П. Поняття складного інституту податкового права. *Вісник Академії правових наук України*. 1998. № 4. С. 104-112.
114. Кучерявенко М.П. Співвідношення регулятивних та охоронних правовідносин у процедурному регулюванні оподаткування. *Проблеми законності*. 2010. № 111. С. 75-83.
115. Лакушева Є.В. Приватні інтереси платників податків у податкових правовідносинах. *Форум права*. 2012. № 3. С. 364-369.
116. Липко О. Ю. Правове регулювання механізму податку: зміст та складові: дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.07 - адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Харків, 2013. 207 с.
117. Лобода Ю.П. Цінність держави як її соціальна сутність (теоретико-методологічні аспекти дослідження): автореф. дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.01 - теорія та історія держави і права, історія політичних і правових учень. Національний університет «Одеська юридична академія». Одеса, 2001. 20 с.

118. Лутчин В.І. Поняття, зміст та обсяг класифікації кримінальних правопорушень за кримінальним правом України та Республіки Польща. *Науковий вісник МГУ. Серія Юриспруденція*. 2018. № 35 Том 2. С. 56-58.
119. Магопець О.А. Визначення сутності поняття "оподаткування" в контексті його сприйняття як соціального процесу. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2018. Вип. 33. С. 111-119.
120. Мазур Т.В. Особливості методу публічно-правового регулювання та його прояви у фінансовому праві. *Вісник УжНУ*. 2014. Випуск 24. Том 3. С.76-79.
121. Маковська О.В. Правовий режим публічного права. *National Law Journal: Theory and Practice*. August 2015. С. 37-41.
122. Малиновський В.Я. Стан і перспективи адміністративної реформи в Україні. *Наукові праці Чорноморського державного університету імені Петра Могили. Сер.: Політологія*. 2013. Т. 212. Вип. 200. С. 18-22.
123. Малярчук І.А. Платник податків як суб'єкт податкового права. *Держава і право*. 2012. Вип. 56. С. 356-361.
124. Мамалуй О.О. Класифікація податкових відносин. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. № 4. С. 129-133.
125. Мандичев Д.В. Поняття адміністративно-правового статусу органу виконавчої влади. *Право і суспільство*. 2010. № 5. С. 117-121.
126. Марушева О.Г. Податкове право: навчально-методичний посібник. Харк. держ. ун-т харч. та торгівлі. Харків: ХДУХТ, 2014. 211 с.
127. Марченко В.Б. Адміністративно-правове регулювання у сфері справляння податків: автореф. дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.07 - адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Національний університет державної податкової служби України. Ірпінь, 2009. 24 с.

128. Марченко В.Б. Поняття та зміст відносин щодо справляння податків (обов'язкових платежів). *Часопис Київського університету права*. 2010. № 2. С.138-142.
129. Мацелик Т.О. Класифікація суб'єктів адміністративного права. *Держава і право*. 2011. Вип. 53. С. 267-272.
130. Мацелик Т.О. Суб'єктивне публічне право як юридичний феномен. *Юридичний вісник. Повітряне і космічне право*. 2011. № 3. С. 67-71.
131. Мельник В.М. До питання засад формування теоретичних засад адміністрування податків. *Фінанси України*. 2008. № 9. С. 3-9.
132. Мельник О.Г. Поняття та види об'єктів правових відносин у сфері реалізації судової влади. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2013. № 4. С. 5-10.
133. Мельник Р.С., Бевзенко В.М. Загальне адміністративне право: навчальний посібник / За заг. ред. Р.С. Мельника. Київ, 2014. 376 с.
134. Миколенко О.І. Поняття “державне управління” і “публічне адміністрування” в категоріальному апараті адміністративного права. *Правова держава*. 2018. № 30. С. 101-106.
135. Миколенко О.І. Публічний і приватний інтерес в адміністративному праві. *Правова держава*. 2016. № 24. С. 100-104.
136. Митрофанов І.І. Новий погляд на об'єкт кримінально-правових відносин. *Науковий вісник міжнародного гуманітарного університету*. 2011. № 2. С. 127-132.
137. Михайлишин Н.П. Сутність зобов'язань та їх класифікація: економічний та правовий аспекти. *Економіка: реалії часу*: [електрон. журн.]. 2012. № 2. С. 130-135.
138. Моргунова К.А. Теоретико-правові питання щодо об'єкта лізингу. 2020. С. 76-83. URL: [file:///C:/Users/Александр/Downloads/7851-Текст%20статті-15773-1-10-20200320%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Александр/Downloads/7851-Текст%20статті-15773-1-10-20200320%20(1).pdf)
139. Муравйов К.В. Теоретико-правові основи формування системи податкових відносин в Україні. *Право і суспільство*. 2016. № 2. С. 168-172.

140. Надьон О.В. Адміністративно-правове забезпечення фінансової безпеки банків: поняття та необхідні ознаки. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2016. Вип. 39 (2). С. 17-21.

141. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів; за заг. редак. М.Я Азарова. Київ: Національний університет ДПС України, 2010. 2389 с.

142. Науково-практичний коментар Податкового кодексу України / С.М. Безрутенко, О.І. Клименко, А.С. Овчаренко та ін. Київ, 2011. Т. 1: розділи I-IV. Станом на 01.04.2011 р. 2011. 928 с.

143. Новітня політична лексика (неологізми, okazіоналізми та інші новотвори) / І.Я. Вдовичин, Л.Я. Угрин, Г.В. Шипунов та ін.; за заг. ред. Н.М. Хоми. Львів: «Новий Світ – 2000», 2015. 492 с.

144. Новосад В.Д. Інтерес як правове поняття: загальна характеристика. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права*. 2022. № 34. С. 227-237.

145. Оболенський Ю.О., Борисевич С.О, Коник С.М. Публічне управління: опорний конспект лекцій з навчальної дисципліни. Київ: НАДУ. 2011. 56 с.

146. Онищенко В. Податкове адміністрування. *Економіка: проблеми теорії та практики*. Дніпропетровськ. 2001. С. 3-9.

147. Оніщенко Н.М. Правове регулювання у фокусі сучасних реформ. URL: <http://lawconf.kpi.ua/2016/paper/viewFile/8583/3554>

148. Онопенко П.В. Функції сучасної держави, її сутність, різновиди та тенденції розвитку. *Держава і право: збірник наукових праць*. 2000. Вип. 7. 524 с.

149. Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс: підручник. Київ: Юрінком Інтер. 2010. 808 с.

150. Панчишин А.В. Поняття, ознаки та структура категорії «правовий статус». *Часопис Київського університету права*. 2010. № 2. С. 95-98.

151. Паращевіна О.А. Деякі проблеми класифікації колективних суб'єктів права. *Актуальні проблеми держави і права*. 2011. № 62. С. 651-658.

152. Пасічна І. Податкові правовідносини в Україні: стан та перспективи розвитку: автореф. дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.07 - адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Запорізькій національний університет. Запоріжжя, 2014. 23 с.

153. Пасічна І.О. Класифікація об'єктів податкових зобов'язальних правовідносин. *Актуальні проблеми правового регулювання фінансово-кредитних відносин в умовах кризи: практика правозастосування і шляхи її вдосконалення: збірник тез доповідей за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Суми, 4 - 5 червня 2010 року) / НБУ, Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, ДВНЗ "УАБС НБУ". Суми 2010. С. 239-241.

154. Пасічна І.О. Поняття та сутність податкових правовідносин. *Юридична наука*. 2015. № 3. С. 36-42.

155. Пашинський В.Й., Медвідь Л.П., Шамрай Б.М. Правовий статус та соціальний захист військовослужбовців: поняття і правове регулювання. С. 651-674. URL: <http://baltijapublishing.lv/omp/index.php/bp/catalog/download/342/9400/19630-1?inline=1#:~:text=Правовий%20статус%20являє%20собою%20сукупність,джержавою%2C%20колективом%20та%20іншими%20людьми.>

156. Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.07 - теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право. Національний університет внутрішніх справ. Харків. 2001. 184 с.

157. Перепелюк А. Механізм правозастосування: структура та принципи організації. *Вісник Національної академії правових наук*. 2012. № 3 (70). С. 274-282.

158. Перепелюк А. Природа правозастосування як елемента правової системи. *Держава і право. Юридичні і політичні науки*. 2011. № 53. С. 61-69.
159. Пильгун Н.В. До питання про соціальне призначення держави. URL: <https://core.ac.uk/download/286629030.pdf>
160. Погребняк С.П. Поділ права на публічне і приватне (загальнотеоретичні аспекти). *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2006. Вип. 12. С. 3-17.
161. Погрібний І.М. Проблема співвідношення правового впливу та правового регулювання у теорії права. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2006. Вип. 34. С. 7-11.
162. Податкове право: навчальний посібник / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильник та ін.; за ред. проф. М.П. Кучерявенко. Київ, 2003. 400 с.
163. Податкове право: посібник / І.М. Бондаренко, О.О. Головашевич, М.І. Дамірчиєв та ін.; за ред. О.О. Головашевича. Харків: Право, 2018. 222 с.
164. Позняков С. Співвідношення понять «адміністрування податків та інших обов'язкових платежів» і «адміністрування податкового боргу». *Науковий вісник Національної академії державної податкової служби*. 2004. №3 (25). С. 93-99.
165. Політологічний енциклопедичний словник: навчальний посібник. Київ: Генеза, 1997. 895 с.
166. Проскура К.П. Особливості адміністрування податків в Україні. *Економічний часопис ХХІ*. 2012. № 3-4. С. 53-55.
167. Проскура К.П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації: монографія. Київ: ТОВ «Емкон» 2014. 376 с. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/32608872.pdf>.
168. Публічне управління та адміністрування в умовах інформаційного суспільства: вітчизняний і зарубіжний досвід: монографія / За заг. ред. С. Чернова, В. Воронкової, В. Банаха, О. Сосніна, П. Жукаускаса,

Й. Ввайнхардт, Р. Андрюкайтене; Запоріж. держ. інж. акад. Запоріжжя: ЗДІА, 2016. 606 с.

169. Пудрик Н.С. Процесуальні особливості податково-правового регулювання. *Право та державне управління*. 2016. № 1. С. 16-19.

170. Рабінович П.М. Основи загальної теорії держави і права. Тернопіль. 2002. 320с.

171. Радько Д.В. Регулятивні адміністративно-правові відносини за участю фінансових компаній. *Форум права*. 2011. № 1. С. 848-852.

172. Раїмов Р.І. Особливості публічного інтересу. *Міжнародне та національне законодавство: способи удосконалення: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Дніпро, 30-31 березня 2018)*. Дніпро: Дніпропетровський гуманітарний університет, 2018. С. 116-119.

173. Россіхіна Г.В. Щодо вдосконалення норм податкового законодавства. *Проблеми законності*. 2012. Вип. 119. С. 139-147.

174. Рунова Н.О. Об'єкт правовідносин державної служби. *Публічне право*. 2013. № 3. С. 175-181.

175. Рушак І.Я. Проблеми адміністративно-правового становища органів місцевого самоврядування в Україні. *ПРАВО. Серія 18. Економіка і право*. 2014. Вип. 26. С. 143-147.

176. Самбор М. Право як поняття та підходи до його розуміння. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Юридичні науки*. 2011. № 87. С. 59-63.

177. Самсін І.Л. Податкове зобов'язання: вид і міра поведінки, правовідношення чи інститут права? *Форум права*. 2013. № 2. С. 492-496.

178. Санжарук Т.О. Правовий статус як властивість індивідуального суб'єкта права та компетенція як властивість колективного суб'єкта права. *Актуальні проблеми держави і права*. 2005. № 25. С. 122-128.

179. Сахно Д.С. Законні приватні інтереси у податкових відносинах та їх відмежування від інших інтересів платників податків. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. № 4. Ч. 2. С. 73-76.

180. Сахно Д.С. Публічний інтерес в податкових відносинах та чинники, що загрожують його реалізації. *Право та інноваційне суспільство*. 2017. № 2 (9). С. 87-90.
181. Сербия Р.А. Права й обов'язки благодійної організації як суб'єкта адміністративних правовідносин. *Наукові праці НУ ОЮА*. 2015. С. 294-300.
182. Сидорович О. Вирішення конфлікту інтересів між платниками податків і фіскальними органами: пріоритети реформування. *Світ фінансів*. 2016. №1. С. 160-172.
183. Сінявський К.П. Зобов'язання як теоретико-правова категорія. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Випуск 39. Том 2. С. 25-31.
184. Скакун О.Ф. Теорія держави і права (Енциклопедичний курс): підручник. Харків: Еспада, 2006. 776 с.
185. Скакун О.Ф. Теорія держави і права: підручник; пер. з рос. Харків: Консум. 2001. 656 с. URL: <http://politics.ellib.org.ua/pages-1693.html>
186. Слома В.М. Поняття зобов'язання у цивільному праві. *Юридичний вісник. Повітряне і космічне право*. 2016. № 1. С. 123-128.
187. Солонар А.В. Окремі аспекти розкриття змісту поняття «повноваження». *Порівняльно-аналітичне право*. 2014. № 2. С. 253-256.
188. Стрельников А.В. Змістовно-понятійна характеристика суб'єктивних публічних прав фізичної особи. *Південноукраїнський правовий часопис*. 2020. № 4. С. 240-244.
189. Стрельцов Є.Л. Правове регулювання або правове управління: привід для обговорення. *Вісник Південного регіонального центру Національної академії правових наук України*. 2017. № 10. С. 8-17.
190. Суб'єктивні публічні права. Юридичні науки. 2001. URL: <http://rua.pp.ua/subyektivnyie-publichnyie-prava-38514.html>
191. Теоретичні аспекти державного примусу. Мего-Інфо-Юридичний портал № 1. URL: <http://mego.info/теоретичні-аспекти-державного-примусу>

192. Теорія держави і права. Академічний курс: підручник / О.В. Зайчук, А.П. Заєць, В.С. Журавський та ін.; за ред. О.В. Зайчука, Н.М. Оніщенко. Київ, 2008. 320 с.
193. Теремецький В.І. Загальна характеристика елементів структури податкових правовідносин. *Вісник Вищої ради юстиції*. 2012. № 1 (9). 187 с.
194. Теремецький В.І. Поняття адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування. *Держава та регіони. Серія «Право»*. 2012. № 1 (35). С. 50-54.
195. Теремецький В.І. Проблема визначення об'єкта у структурі податкових правовідносин. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2012. № 1 (56). С. 302-309.
196. Удяк В.І. Сутність податкової політики як правової категорії. Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). 2013. № 2. С. 114-119.
197. Філіпова Н.В. Зміна співвідношення понять «державне управління», «публічне адміністрування», «публічне управління» в системі суспільно-політичної трансформації. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2015. № 6. URL: <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=865>.
198. Філіпович І.О. Класифікація податкових правовідносин у доктрині податкового права України. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія «Юридичні науки»*. 2020. № 2. С. 135-139.
199. Філіпович І.О. Податкові відносини як об'єкт правового регулювання: узагальнення методологічних основ та новації подальшого розвитку. *Вісник НТУУ «КПІ». Політологія. Соціологія. Право: збірник наукових праць*. 2019. № 1 (41). С. 114-119.
200. Філіпович І.О. Об'єкт податкових правовідносин у сучасній доктрині податкового права. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 2. С. 280-282.
201. Фокша Л.В. Податкове право: конспект лекцій. Дніпро: Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ, 2016. URL:

[https://dduvs.in.ua/wp-](https://dduvs.in.ua/wp-content/uploads/files/Structure/library/student/lectures/1121/1.1.pdf)

[content/uploads/files/Structure/library/student/lectures/1121/1.1.pdf](https://dduvs.in.ua/wp-content/uploads/files/Structure/library/student/lectures/1121/1.1.pdf).

202. Фролов Ю.М. Проблеми визначення та класифікації колективних суб'єктів адміністративного права. *Європейські перспективи*. 2012. № 4 (2). С. 67-72.

203. Харитонов Є.О., Старцев О.В. Цивільне право України : підручник. 2-е вид., перероб. і доп. Київ, 2007. 816 с.

204. Харитонов Є.О., Харитонova О.І. Проблеми реалізації концепту «приватне право» в процесі рекодифікації. *Часопис цивілістики*. Вип. 42. С. 5-13. URL:

<http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/11300/15684/Проблеми%20реалізації%20концепту%20«приватне%20право»%20в%20процесі%20рекодифікації.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

205. Харитонova О.І. Адміністративно-правові відносини (проблеми теорії). Одеса: Юрид. Літ. 2004. 328 с.

206. Хатнюк Н. Місце податкових правовідносин у фінансовому праві України. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 1. С. 56-59.

207. Хатнюк Н.С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія / за заг. ред. д.ю.н., професора, заслуженого юриста України В.І. Литвиненка. Київ: «Видавництво Людмила», 2018. 464 с.

208. Хлівний В.К., Степура М.М. Суперечлива сутність податків як джерело ризиків бюджетних втрат. *Інвестиції: практика та досвід*. 2011. №17. С. 28-32.

209. Храбров А.О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку: автореф. дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.07 - теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право. Національна юридична академія України ім. Я. Мудрого. Харків, 2004. 20 с.

210. Христофоров А.Б. Щодо визначення адміністрування податків та зборів. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: Юридичні науки*. 2018. № 3. Том 29 (68). С. 102-108.
211. Цивільне та сімейне право України: підручник / за ред. Є.О. Харитонова, Н.Ю. Голубєвої. Київ, 2009. 968 с.
212. Чайка В. Диспозитивність у податковому праві. *National Law Journal: Theory and Practice*. August. 2016. Вип. 4. С. 107-110.
213. Чанишева А.І. Поняття зобов'язальних відносин і загальна характеристика структури їх змісту. *Часопис цивілістики*. 2016. Вип. 20. С. 43-48.
214. Чемодурова А. Правове регулювання та його ефективність у сучасному світі. *Підприємництво, господарство і право*. 2020. № 4. С. 262-267.
215. Чепис О.І. Значення приватних та публічних інтересів для формування цивільного права. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. Випуск 13. Частина 1. 2010. С. 261-265.
216. Чернов С.І. Текст лекцій з дисципліни «Публічне адміністрування» (для студентів всіх форм навчання за спеціальністю 7.03060101, 8.03060101 «Менеджмент організацій і адміністрування (за видами економічної діяльності)»; Харк. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О.М. Бекетова. Харків, 2014. 97 с.
217. Чорна А.М. Розмежування правовідносин, які виникають з питань забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування. URL: file:///C:/Users/Alexandr/Downloads/_9ootaLRmyvAHQ8iXwdD53HCRvcQtL_d.pdf
218. Чуб А.В. Історико-правова характеристика становлення концепції суб'єктивних публічних прав. *Актуальні проблеми держави і права: збірник наукових праць*. 2020. Вип. 87. С. 205-211.

219. Чуб А.В. Теорії походження суб'єктивних публічних прав приватної особи. *Право і суспільство*. 2020. № 5. С. 105-109.

220. Чубоха Н.Ф. Поняття та зміст інтересу в цивільному праві. *Право і суспільство*. 2019. № 3. С. 145-150.

221. Чубоха Н.Ф. Принцип диспозитивності у цивільному праві України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія ПРАВО. 2013. Випуск 21. Частина II. Том 1. С. 299-302.

222. Шаптала Є.Ю. Податкові відносини як сфера застосування правових стимулів: загальна характеристика. *Сучасні проблеми розвитку права та економіки в інноваційному суспільстві: збірник наукових праць за матеріалами Інтернет-конференції. (26 лютого 2019 р. м. Харків)*. 2019. С. 132-137.

223. Шарнін А.В. Особливості адміністративно-правового регулювання діяльності органів досудового розслідування МВС України. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція»*. 2014. № 12. С. 101-106.

224. Шемелін Д.А. Диспозитивність в адміністративному праві – нові ознаки методу правового регулювання. *Форум права*. 2008. № 1. С. 453-458.

225. Шкуропацький О.І. Поняття адміністративно-правового регулювання соціального захисту офіцерського складу збройних сил України. *Вісник Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна*. 2015. № 20. С. 104-108.

226. Шкуропацький О.І. Поняття та складові механізму адміністративно-правового регулювання соціального захисту військовослужбовців офіцерського складу Збройних Сил України. *Правові засади діяльності правоохоронних органів: збірник наукових доповідей та повідомлень учасників всеукр. наук.-практ. конф. (м. Харків, 20 грудня 2014 р.)*. Харків, 2014. С. 185-188.

227. Шуліченко Т.В. Механізм оподаткування: теоретичні аспекти. *Економіка та держава*. 2010. № 8. С. 67-69.

228. Шульга А.А. Природа податків, функції й принципи оподаткування. 2007. С. 270-274. URL: <file:///C:/Users/Александр/Downloads/priroda-nalogov-funktsii-i-printsipy-nalogooblozheniya.pdf>.
229. Шура Н.О. Сутність, значення та актуальні питання оподаткування в Україні в сучасних умовах господарювання. *Ефективна економіка*. 2016. № 5. URL: Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2016_5_55.
230. Шура Н.О., Буркова Л.А., Семеняка Т.В. Сутність, значення та актуальні питання оподаткування в Україні в сучасних умовах господарювання. *Ефективна економіка*. 2016. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5012>.
231. Юридична енциклопедія: в 6 т. / редкол.: Ю.С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. Київ: «Укр. Енцикл», 1998. Т. 5: П – С. 2002. 736 с.
232. Юхимюк О.М. Форми правозастосовчої діяльності. 2006. URL: https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/2354/1/konf_akt_pytan%202006.pdf.
233. Ющик О.І. Діалектика права. *Право України*. 2013. Кн. 1: Загальне вчення про право (Критичний аналіз загальноприйнятих понять). Ч. I. 456 с.
234. Ярмачі Х.П. Адміністративно-наглядова діяльність міліції в Україні: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07 - адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Харківський національний ун-т внутрішніх справ. Харків, 2006. 438 с.

ДОДАТОК

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА
ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Гичка Ю.М. Вплив категорії «інтерес» на податкове і адміністративно-правове регулювання відносин із обчислення, сплати та справляння податків. *Baltic Journal of Legal and Social Sciences*. 2022. № 1. С. 15–22. DOI: <https://doi.org/10.30525/2592-8813-2022-1-2>.
2. Гичка Ю.М. Адміністративно-правова оцінка можливості застосування переваг публічного адміністрування до податкових правовідносин. *Право та державне управління*. 2022. № 4. С. 64–71. DOI: <https://doi.org/10.32840/pdu.2022.4.9>.
3. Гичка Ю.М. Адміністративно-правова складова владних повноважень контролюючих органів в податковому зобов'язанні. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2022. № 5. С. 86–90. DOI: <https://doi.org/10.32782/39221358>.
4. Гичка Ю.М. Адміністративно-правовий погляд на участь державних органів в податкових правовідносинах. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2022. № 4. С. 53–58. DOI: <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2022.4.10>.
5. Гичка Ю.М. Публічне адміністрування та адміністрування податків і зборів в контексті концепції «людиноцентризму»: адміністративно-правова доктринальна оцінка і співвідношення понять. *Актуальні питання та проблеми правового регулювання суспільних відносин* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Дніпро, 4–5 березня 2022 р. Дніпро: ГО «Правовий світ», 2022. С. 29–36.
6. Гичка Ю.М. Щодо можливості побудови правовідносин із обчислення та сплати податків на засадах рівності їх учасників: адміністративно-правові аспекти. *Сутність та значення впливу*

законодавства на розвиток суспільних відносин : матеріали міжнародної науково-практичної конференції. м. Одеса, 11–12 березня 2022 р. Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2022. С. 7–11.