

МІЖРЕГІОНАЛЬНА
АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ



ISSN 2522-4603

НАУКОВІ ПРАЦІ МАУП

Серія
ЮРИДИЧНІ НАУКИ

<https://doi.org/10.32689-2522-4603>

Випуск 2 (56)
2018

Засновано 2001 року
Видання виходить 4 рази на рік

Київ
ДП “Видавничий дім “Персонал”
2018

УДК 330-339; 321.7; 159.9
ББК 65.9(4УКР)29-2я43

Об'єднана редакційна рада видання Наукові праці МАУП

М. Н. Курко, д-р юрид. наук, проф. — Голова ради

Заступники Голови

Є. О. Романенко, д-р наук з держ. упр., проф.

М. Ф. Гончаренко, канд. екон. наук, доц.

А. М. Кислий, д-р юрид. наук, проф.

О. І. Дацій, д-р екон. наук, проф.

І. П. Бідзюра, д-р політ. наук, проф.

Редакційна колегія серії Юридичні науки

Кислий Анатолій Михайлович, д-р юрид. наук, проф., директор Навчально-наукового інституту права Міжрегіональної Академії управління персоналом — **Головний редактор.**

Ануфрієв Микола Іванович, д-р юрид. наук, проф., проф. кафедри адміністративного, фінансового та банківського права Міжрегіональної Академії управління персоналом.

Вечорек Лешик, д-р хабілітований наук правничих, директор Інституту судових експертиз ім. проф. доктора Яна Зегна в Кракові Міністерства справедливості Польщі (Польща).

Дорохіна Юлія Анатоліївна, д-р юрид. наук, доц., проф. кафедри управління безпекою, правоохоронної та антикорупційної діяльності Міжрегіональної Академії управління персоналом.

Заросило Володимир Олексійович, д-р юрид. наук, проф., зав. кафедри управління безпекою, правоохоронної та антикорупційної діяльності Міжрегіональної Академії управління персоналом.

Кайдашев Роман Петрович, д-р юрид. наук, проф., проф. кафедри адміністративного, фінансового та банківського права Міжрегіональної Академії управління персоналом.

Литвиненко Віктор Іванович, д-р юрид. наук, проф., зав. кафедри міжнародного права та порівняльного правознавства Міжрегіональної Академії управління персоналом.

Муравйов Кирило Володимирович, д-р юрид. наук, доц., зав. кафедри адміністративного, фінансового та банківського права Міжрегіональної Академії управління персоналом.

Тімашов Віктор Олександрович, д-р юрид. наук, доц., Київський національний торговельно-економічний університет, кафедра адміністративного, фінансового та інформаційного права.

Фатхутдінов Василь Гайнулович, д-р юрид. наук, доц., проф. кафедри управління безпекою, правоохоронної та антикорупційної діяльності Навчально-наукового інституту права імені Володимира Великого Міжрегіональної Академії управління персоналом, м. Київ.

Федоренко Владислав Леонідович, д-р юрид. наук, проф., директор Науково-дослідного центру судової експертизи з питань інтелектуальної власності Міністерства юстиції України.

Яскенія Єжи, д-р хабілітований наук правничих, професор звичайний, декан відділення права, адміністрування та управління Університету Яна Кохановського в Кельце (Польща).

Випуск рекомендовано до друку Вченою радою Міжрегіональної Академії управління персоналом (протокол № 10 від 31 жовтня 2018 р.)

Видання індексується Google Scholar

Наукові праці МАУП. — Серія : Юридичні науки. — 2018. — Вип. 2 (56). — Київ : МАУП, ДП “Вид. дім “Персонал”, 2018. — 122 с.: іл. — Бібліогр. у кінці ст. — Виходить 4 рази на рік.

У збірнику наукових праць публікуються статті науковців, які досліджують актуальні проблеми розвитку права. Для науковців, викладачів, студентів, а також усіх, кого цікавить розвиток науки в Україні.

Збірник “Наукові праці МАУП” (серія: Юридичні науки) за наказом Міністерства освіти і науки України від 24.10.2017 р. № 1413 включено до Переліку фахових видань як фахове видання з юридичних наук.

ББК 65.9(4УКР)29-2я43+67.9(4УКР)я43

© Міжрегіональна Академія управління персоналом (МАУП), 2018

© ДП “Видавничий дім “Персонал”, 2018

ЗМІСТ

Автори випуску	4
Заросило В. О. <i>Авіаційна безпека — окремі напрями підвищення її стану відповідно до нових вимог</i>	6
Капля О. М. <i>Теоретичні проблеми реалізації засад (принципів) кримінального процесу при здійсненні кримінального провадження</i>	11
Пархоменко-Куцевіл О. І. <i>Наукові підходи до формування понятійно-категоріального апарату визначення “корупція”</i>	17
Гевко В. В. <i>Формування внутрішнього переконання судді на засадах незалежності та безсторонності</i>	24
Дікарєв О. І. <i>Utopians’ narratives of habitués and stratagems in “geocultural turn”</i>	33
Лепех Ю. С. <i>Правотворчість Верховної Ради України: поняття та особливості</i>	47
Лісовська Ю. П. <i>Юридична логіка публічного адміністрування в антикорупційному забезпеченні кіберкапіталу України</i>	54
Хатнюк Н. С. <i>Суб’єктний склад учасників податкових правовідносин: правовий статус та класифікація</i>	62
Щокін Р. Г. <i>Цілі та завдання державної політики у сфері освіти</i>	72
Куртакова Г. О., Найченко А. М. <i>Проблеми використання електронних засобів доказування у господарському процесі</i> ...	79
Гайдай С. Г. <i>Інформація прокуратури: питання правової природи, класифікації та реалізації повноважень по роботі із інформацією</i>	86
Євчук Т. В. <i>Діяльність патрульної служби Національної поліції України та її нормативне забезпечення у сфері забезпечення публічного порядку та публічної безпеки</i>	95
Заверуха В. Г. <i>Поняття “законотворчість” як складова частина теоретичного підґрунтя нормотворчої діяльності</i>	100
Побіянська Н. Б. <i>Форма господарського договору як гарантія його дійсності</i>	104
Шевченко В. С. <i>Державна мова як засада конституційного ладу</i>	111

АВТОРИ ВИПУСКУ

THIS ISSUE'S AUTHORS

- **Гайдай Сергій Григорович** — здобувач, МАУП, м. Київ. <https://orcid.org/0000-0002-4962-7088> — 86
- **Гевко Віктор Васильович** — канд. юрид. наук, доц., заст. директора, Навчально-науковий ін-т права ім. Володимира Великого, МАУП, м. Київ. <https://orcid.org/0000-0003-2497-7062> — 24
- **Дікарев Олександр Іванович** — канд. політ. наук, доц., проф. кафедри політології, соціології та соціальної роботи, Навчально-науковий ін-т міжнародних відносин та соціальних наук, МАУП, м. Київ. <https://orcid.org/0000-0002-1895-0878> — 33
- **Євчук Тетяна Володимирівна** — здобувач каф. адміністративного, фінансового та банківського права, Навчально-науковий ін-т права ім. Володимира Великого, МАУП, м. Київ. <https://orcid.org/0000-0001-7952-6491> — 95
- **Заверуха Володимир Георгійович** — аспірант, МАУП, м. Київ. <https://orcid.org/0000-0002-0796-932X> — 100
- **Заросило Володимир Олексійович** — д-р юрид. наук, проф., зав. каф. управління безпекою, правоохоронної та антикорупційної діяльності, Навчально-науковий ін-т права ім. Володимира Великого, МАУП, м. Київ. <https://orcid.org/0000-0001-6935-5449> — 6
- **Капля Олександр Миколайович** — д-р юрид. наук, старший наук. співробітник, проф. каф. правових дисциплін, Одеський ін-т, МАУП. <https://orcsd.org/0000-0001-8629-0771> — 11
- **Куртакова Ганна Олександрівна** — д-р філос. в галузі права, доц. каф. господарського, трудового права та цивільно-правових дисциплін, Навчально-науковий ін-т права, МАУП, м. Київ. <https://orcid.org/0000-0002-9475-6911> — 79
- **Gaidai Serhii H.** — applicant, IAPM, Kyiv. <https://orcid.org/0000-0002-4962-7088> — 86
- **Gevko Victor V.** — Candidate of Legal Sciences, Associate Prof., Deputy Director, Educational and Scientific Institute of Law named after Volodymyr the Great, IAPM, Kyiv. <https://orcid.org/0000-0003-2497-7062> — 24
- **Dikaryev Olexander I.** — candidate of political sciences, associate professor, professor of chair of political science, sociology and social work, Educational and Scientific Institute of International Relations and Social Sciences, IAPM, Kyiv. <https://orcid.org/0000-0002-1895-0878> — 33
- **Yevchuk Tetiana V.** — scientific degree seekers, the Department of Administrative, Financial and Banking Law, Educational and Scientific Institute of Law named after Volodymyr the Great, IAPManagement, Kyiv. <https://orcid.org/0000-0001-7952-6491> — 95
- **Zaveruhha Volodymyr G.** — graduate student, IAPM, Kyiv. <https://orcid.org/0000-0002-0796-932X> — 100
- **Zarosylo Volodymyr O.** — doctor of law, professor, head of the Department of Security Management, Law Enforcement And Anti-Corruption Activities, Educational and Scientific Institute of Law, IAPM, Kyiv. <https://orcid.org/0000-0001-6935-5449> — 6
- **Kaplya Oleksandr M.** — Doctor of Law, Senior Researcher, Professor of the Department of Legal Disciplines, Odessa Institute, IAPM, Kyiv. <https://orcsd.org/0000-0001-8629-0771> — 11
- **Kurtakova Hanna O.** — Doctor of Philosophy in Law, Associate Professor of the Department of Economic, Labor Law and Civil Law Disciplines, Educational and Scientific Institute of Law, IAPM, Kyiv. <https://orcid.org/0000-0002-9475-6911> — 79

- **Лепех Юлія Степанівна** — канд. юрид. наук, доц. каф. права, Львівський ін-т МАУП. <https://orcid.org/0000-0003-4530-4924> — 47
- **Лісовська Юлія Петрівна** — канд. юрид. наук, доц. каф. адміністративного, фінансового та банківського права, Навчально-науковий ін-т права ім. князя Володимира Великого, МАУП, м. Київ. <https://orcid.org/0000-0001-9278-4487> — 54
- **Найченко Альона Михайлівна** — аспірант каф. господарського, трудового права та цивільно-правових дисциплін, Навчально-науковий ін-т права, МАУП, м. Київ. <https://orcid.org/0000-0003-3312-9479> — 79
- **Пархоменко-Куцевіл Оксана Ігорівна** — д-р наук з держ. управління, зав. каф. публічного управління, МАУП, м. Київ. <https://orcid.org/0000-0002-0758-346X> — 17
- **Побіянська Неллі Борисівна** — аспірантка, каф. господарського, трудового права та цивільно-правових дисциплін, Навчально-науковий Ін-т права ім. князя Володимира Великого, МАУП, м. Київ. <https://orcid.org/0000-0001-5872-9281> — 104
- **Хатнюк Наталія Сергіївна** — канд. юрид. наук, доц., проф. каф. господарського, трудового права та цивільно-правових дисциплін, Навчально-науковий Ін-т права ім. князя Володимира Великого, МАУП, м. Київ. <https://orcid.org/0000-0003-3064-7510> — 62
- **Шевченко Вячеслав Станіславович** — аспірант, МАУП, м. Київ, в. о. директора комунального вищого навч. закладу “Бердичівський медичний коледж” Житомирської обл. ради. <https://orcid.org/0000-0003-3706-3489> — 111
- **Щокін Ростислав Георгійович** — канд. юрид. наук, доц., проф. кафедри адміністративного, фінансового та банківського права, Навчально-науковий ін-т права ім. князя Володимира Великого, МАУП, м. Київ. <https://orcid.org/0000-0002-0836-8315> — 72
- **Lepeh Julia S.** — Ph.D., Associate Professor of the Department of Law, Lviv Institute of the IAPM. <https://orcid.org/0000-0003-4530-4924> — 47
- **Lisovska Yuliya P.** — Ph.D. in Law, Associate Professor of the Department of Administrative, Financial and Banking Law, Educational and Scientific Institute of Law after Prince Volodymyr the Great, IAPM, Kyiv. <https://orcid.org/0000-0001-9278-4487> — 54
- **Naychenko Alena Mikhailovna** — aspirates of the Department of Economic, Labor Law and Civil Law Disciplines, Educational and Scientific Institute of Law, IAPM, Kyiv. <https://orcid.org/0000-0003-3312-9479> — 79
- **Parkhomenko-Kutsevil Oksana I.** — Doctor of Sciences in Public Administration, Head of the Department of Public Administration of the IAPM. <https://orcid.org/0000-0002-0758-346X> — 17
- **Pobiansky Nelly B.** — postgraduate student, department of economic, labor law and civil law disciplines, Educational and Scientific Institute of Law named after Prince Volodymyr the Great, IAPM, Kyiv. <https://orcid.org/0000-0001-5872-9281> — 104
- **Khatnyuk Natalia S.** — Candidate of Legal Sciences, Associate Professor, Professor of the Department of Economic, Labor Law and Civil Law, Educational and Scientific Institute of Law named after Prince Volodymyr the Great, IAPM, Kyiv. <https://orcid.org/0000-0003-3064-7510> — 62
- **Shevchenko Viacheslav S.** — postgraduate student, IAPM, Kyiv, acting Director of the Communist Higher Educational Institution “Berdychiv Medical College” of the Zhytomyr Regional Council. <https://orcid.org/0000-0003-3706-3489> — 111
- **Shchokin Rostislav G.** — Candidate of Legal Sciences, Associate Professor, Professor of the Department of Administrative, Financial and Banking Law, Educational and Scientific Institute of Law after Prince Volodymyr the Great, IAPM, Kyiv. <https://orcid.org/0000-0002-0836-8315> — 72

Н. С. ХАТНЮК

<https://orcid.org/0000-0003-3064-7510>

Міжрегіональна Академія управління персоналом, м. Київ

СУБ'ЄКТНИЙ СКЛАД УЧАСНИКІВ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН: ПРАВОВИЙ СТАТУС ТА КЛАСИФІКАЦІЯ

Наукові праці МАУП. Серія Юридичні науки, 2018, вип. 56(2), с. 62–71

<https://doi.org/10.32689-2522-4603-2018-02-62-71>

Проведене дослідження правового статусу та спроби класифікації суб'єктів податкових правовідносин дало змогу, по-перше, глибше дослідити теоретичні та правові аспекти реалізації податкових правовідносин на сучасному етапі, та, по-друге, визначити основні ознаки і критерії класифікації суб'єктів із позиції досягнення балансу публічних та приватних інтересів.

Соціально-економічні реалії сьогодення, потреба у забезпеченні та виконанні завдань і функцій держави поставили законодавця перед необхідністю ефективного юридичного упорядкування правовідносин у сфері оподаткування.

Актуальність питання щодо теоретико-правового дослідження сутності, правових характеристик та класифікації суб'єктів податкових правовідносин пов'язана з практичними проблемами розвитку як загальної теорії податкового права, так і з удосконаленням теорії правових відносин; це обумовлено, з одного боку, відсутністю цілісного уявлення про суб'єкта права на загальнотеоретичному рівні, з іншого — стрімким розвитком податкових правовідносин.

Методологічну основу можливості дослідження проблем суб'єктного складу учасників податкових правовідносин з позиції досягнення суспільно корисного результату на основі партнерства та взаємодії становлять наукові дослідження таких науковців-правників, як О. Р. Барін, К. Г. Волинка, В. Г. Дем'янишин, О. Б. Києнко, І. М. Пасічна, Н. Ю. Пришва, Л. О. Самілик, С. Л. Сергєєв, Р. А. Сидорук та ін.

Дослідимо правовий статус та спроби класифікації суб'єктів податкових правовідносин, у тому числі, теоретичні та правові аспекти реалізації податкових правовідносин, визначимо основні ознаки і критерії класифікації суб'єктів з позиції досягнення балансу публічних та приватних інтересів.

Характеризуючи учасників податкових правовідносин, необхідно розрізняти близькі за назвою, але не синонімічні за юридичною наповненістю дефініції “суб’єкт права”, “суб’єкт прав”, “суб’єкт правових відносин” та “учасник правових відносин”.

Право охоплює усю сукупність загальнообов’язкових норм та правил поведінки, наділяючи своїх суб’єктів такими юридичними категоріями, як правоздатність і дієздатність. І. М. Сопілко наголошує, що сьогодні в теорії права існують дві загальні тенденції щодо розуміння суб’єктів права: у першому випадку науковці не розділяють понять суб’єкт права та суб’єкт правовідношення; в другому — виокремлюють ці дві категорії [14, 66]. Так, О. В. Талдикін констатує, що важко погодитися з ототожненням “суб’єкт права” і “суб’єкт правовідносин” [17, 56]. М. О. Перепелиця також відокремлює ці два поняття, зазначаючи, що суб’єкт права — це особа, яка має здатність бути учасником правовідносин, а суб’єкт правовідносин — особа, що реалізує цю здатність [8, 7–8].

К. Г. Волинка зазначає, щоб бути суб’єктом права, організація або індивіди повинні володіти правосуб’єктністю. Лише за наявності правосуб’єктності суб’єкт може бути учасником правовідносин [2, 158]. Л. О. Самілик, Л. П. Корбут акцентують увагу на тому, що правосуб’єктність і суб’єкт права — два взаємозалежні поняття: елементи правосуб’єктності (правоздатність, дієздатність) є якостями особи, визнаної суб’єктом права [12, 90]. Як вважають А. А. Письменицький і Д. В. Слинько, правосуб’єктність формується із трьох складових: правоздатність, дієздатність, деліктоздатність [9, 188].

Д. І. Стародуб стверджує, що суб’єкт права відрізняється від суб’єкта правовідносин фактом реалізації моделі поведінки, що регулюється нормами права [15, 90]. На думку С. О. Сергєєва, суб’єкт має самостійне значення у структурі правових відносин. Його не можна і не слід визначати через ті права та обов’язки, якими наділяє його норма у конкретних правовідносинах, а через ті ознаки, що індивідуалізують суб’єкта у правовому відношенні [16, 186].

Підсумовуючи наукові підходи у теорії податкового права щодо поділу учасників податкових правовідносин, варто виділити дві групи: *активних* — безпосередніх учасників податкових правовідносин (суб’єктів податкових правовідносин, наділених відповідною компетенцією та спеціальними правами й обов’язками) та *пасивних* — опосередкованих учасників податкових правовідносин, які не є суб’єктами податкових правовідносин, не наділені податковим законодавством відповідною компетенцією та спеціальними правами й обов’язками.

На думку І. О. Пасічної, залежно від правового статусу можна класифікувати суб’єктів податкових правовідносин на: *основних* (особи, участь яких у податкових правовідносинах є обов’язковою) та *неосновних* (особи, що сприяють реалізації прав і обов’язків основних суб’єктів). До першої групи належить держава в особі уповноважених органів, які забезпечують реалізацію податкової політики; платники податків і зборів. До неосновних суб’єктів

можна зарахувати банки, органи, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, експертів, перекладачів, представників та ін. [7, 9].

В. І. Теремецький пропонує поділяти суб'єктів податкових правовідносин залежно від належності до публічної сфери: 1) публічні суб'єкти податкових правовідносин — це органи державного управління у 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 професіональні учасники на ринку податково-правових послуг (представники платників податків, що діють на платній основі, за винятком представництва за трудовими відносинами та податкових агентів) [18, 184].

Як вважає О. Б. Києнко, важливого значення набуває виділення суб'єкта податкового права і суб'єкта податкових правовідносин серед великої кількості інших суб'єктів фінансового права. Так, суб'єкти податкового права й суб'єкти податкових правовідносин мають комплекс юридичних загальних та спеціальних прав і обов'язків, пов'язаних саме зі сплатою податків і зборів у бюджеті й різні позабюджетні цільові фонди [6, 34].

У податкових правовідносинах наявність владних та зобов'язаних суб'єктів пов'язана з дією імперативного методу правового регулювання та предметом галузі податкового права, яка регулює правовідносини, пов'язані з процесом мобілізації грошових коштів у вигляді податків і зборів до публічних грошових фондів.

Таким чином, владні суб'єкти податкових правових відносин наділені владними повноваженнями при здійсненні податкової діяльності та керуються винятково публічним інтересом. До групи владних суб'єктів податкового права належать держава, державні органи загальної та спеціальної компетенції та органи місцевого самоврядування, адже останнім Податковим кодексом України надані певні повноваження у сфері оподаткування. Наприклад, органи місцевого самоврядування самостійно приймають та вводять в дію ставки єдиного податку на своїй території тощо.

Як вважає Н. Ю. Пришва, податкова правосуб'єктність будь-якого суб'єкта податкового права завжди є спеціальною, тобто вона передбачає здатність особи бути учасником лише чітко визначеного кола правовідносин у рамках податкового права, у зв'язку з чим кожен із суб'єктів наділений обмеженою сукупністю податкових прав і обов'язків, виходячи з їх абстрактного переліку, передбаченого чинним законодавством [11, 109].

Отже, щоб стати суб'єктом податкових правовідносин, учасник повинен володіти податковою правосуб'єктністю, яка складається з податкової правоздатності і податкової дієздатності. Тобто завдяки наявності правосуб'єктності суб'єкт права потенційно може бути учасником податкових правовідносин.

Потрібно зауважити, що на сьогодні формування наукового поняття “правосуб'єктність” є незавершеним, оскільки відсутні чіткі розмежування обставин, що впливають на правоздатність і дієздатність. Продовжуються наукові дискусії щодо моменту виникнення правоздатності платника податків —

в момент державної реєстрації чи взяття на облік у фіскальних органах тощо.

Водночас, на нашу думку, суб'єктами права можуть бути юридичні чи фізичні особи, яким властива правосуб'єктність, що надає можливість бути учасниками правових відносин. Водночас суб'єкт права має певний рівень абстрактності й уособлює собою певного володільця спеціальних юридичних прав і обов'язків.

Зміст та обсяг податкової правосуб'єктності не є однаковим для всіх суб'єктів податкових правовідносин. Кожен суб'єкт податкових правовідносин має свою відповідну правосуб'єктність.

На думку О. Р. Баріна, зміст податкової правосуб'єктності виражається не лише у правах та обов'язках суб'єктів правовідносин, а також ще й у: порядку їх реалізації такими суб'єктами; обов'язку нести відповідальність за свої неправомірні дії під час такої реалізації, тобто податкова правосуб'єктність складається із правоздатності, дієздатності та деліктоздатності [1, 139].

Податкова правоздатність — це закріплена в Податковому кодексі України і забезпечена державою можливість суб'єкта мати юридичні права і юридичні обов'язки з приводу сплати податків і зборів, тобто володіти ними. Так, відносно фізичних осіб податкова правоздатність триває від народження до смерті. Щодо юридичних осіб або фізичних осіб-підприємців вона виникає з моменту їх державної реєстрації і закінчується ліквідацією чи реорганізацією.

Водночас податкова дієздатність — це закріплена в Податковому кодексі України і забезпечена державою здатність суб'єкта самостійними діями набувати юридичні права і виконувати юридичні обов'язки з приводу сплати податків.

Податкова деліктоздатність — здатність суб'єкта нести юридичну відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкових обов'язків.

Пропонується виділити наступні ознаки податкової правосуб'єктності: податкова правосуб'єктність є самостійною категорією науки податкового права; притаманна учасникам податкових правових відносин; відображає особливості податково-правового регулювання; її носіями є певне коло суб'єктів; податковій правосуб'єктності властиві специфічні підстави виникнення та припинення; володіє своїм юридичним змістом.

Податкові повноваження держави доволі широкі, оскільки податки і збори формують бюджети всіх рівнів, завдяки яким держава здійснює видатки на забезпечення потреб суспільства. Сюди слід віднести право на формування податкової системи як сукупності загальнодержавних та місцевих податків і зборів, основоположні засади її побудови, порядок встановлення основних та додаткових елементів податків, прав та обов'язків осіб, що приймають участь у фіскальних правовідносинах.

Держава, будучи суб'єктом податкових правовідносин, виступає в особі певного державного органу, що має владні повноваження у податковій сфері. Так, до державних органів загальної компетенції належить Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Президент України.

Необхідно врахувати, що Верховна Рада України згідно зі ст. 85 Конституції України наділена повноваженнями прийняття законів, у тому числі в сфері оподаткування, “Кабінет Міністрів України наділений владними повноваженнями у сфері безпосередньої практичної реалізації податкової політики України, складання та виконання Державного бюджету України і звіту про його виконання”, “Президент України бере участь у податкових правовідносинах шляхом підписання законів, видання указів і розпоряджень у податковій сфері”.

До органів спеціальної компетенції у сфері оподаткування належать Міністерство фінансів України, Державна фіскальна служба України, Державна казначейська служба України.

Як зазначено у Положенні про Державну фіскальну службу України (далі — Положення), її “діяльність спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування (далі — єдиний внесок), державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску” [10].

Завдання Державної фіскальної служби України передбачені ст. 4 Положення. До основних належить здійснення контролю за дотриманням податкового та митного законодавства, законодавства щодо трансфертного ціноутворення, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску.

Державна казначейська служба України забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів на основі ведення єдиного казначейського рахунка, відкритого у Національному банку, та ін.

Таким чином, до зобов’язаних суб’єктів податкових правових відносин належать платники податків — юридичні та фізичні особи. Стаття 67 Конституції України зобов’язує кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, визначених законом [5]. Ця конституційно-правова норма виступає першоджерелом безумовного виконання податкового обов’язку платниками податків, складовою якого є декларування податкових зобов’язань. Більш детальні положення оподаткування визначаються Податковим кодексом України, прийняття якого в 2010 році впорядкувало окремі податкові правові норми, які були розрізнені у великій кількості нормативно-правових актів.

Загалом усі світові моделі економіки використовують оподаткування як дієвий інструмент формування публічних грошових фондів. Наприклад, неоконсервативні податкові теорії у 1980-х роках сприяли зниженню податкового навантаження суб’єктів малого підприємництва країн з ліберальною економікою (США, Великобританія, Ірландія тощо). Водночас низькі державні витрати хоча й не потребували значних доходів бюджетів усіх рівнів, але автоматично призводили до зниження рівня соціальної захищеності громадян. Соціально-ринковий тип економіки, характерний для континентальних країн Європи (Франції, Німеччини, Італії, Швеції), орієнтований на значні податкові надходження та сприяє активізації регулюючої ролі держа-

ви. Як зазначає В. Г. Дем'янишин, із самого початку в Україні при формуванні податкової системи та податкового механізму була покладена ліберальна теорія моделі реформування економіки [4, 23].

Згідно з вимогами п. 3 ст. 55 Господарського кодексу України, “суб’єкти господарювання залежно від кількості працюючих та доходів від будь-якої діяльності за рік можуть належати до суб’єктів малого підприємництва, у тому числі до суб’єктів мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва” [3]. При цьому суб’єкти мікропідприємництва — це “фізичні особи — підприємці та юридичні особи, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України”. До суб’єктів малого підприємництва належать фізичні особи — підприємці та юридичні особи, в яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України. Ці критерії використовуються при встановленні термінів перевірок платників податків, визначених Податковим кодексом України.

Світовий досвід оподаткування сформував певні підходи до класифікації методів оподаткування. Так, прогресивне оподаткування суб’єктів малого підприємництва застосовується більшістю розвинених країн світу. Його сутність полягає в тому, що податкова ставка збільшується залежно від збільшення суми оподатковуваного доходу. Прикладом може слугувати оподаткування податком на прибуток та податком на додану вартість в таких країнах, як: США, Великобританія, Японія тощо. Метою прогресивної шкали оподаткування є недопущення перерозподілу підприємницького прибутку в особистий дохід платника податків. Так, у розвинених країнах податковий контроль здійснюють через збір інформації про витрати та спосіб життя платників податків, а західна фінансова наука взагалі пропонує податок на доходи фізичних осіб замінити податком на загальну суму їх витрат.

Водночас пряме оподаткування безпосередньо впливає на результати фінансово-господарської діяльності суб’єктів підприємництва, покликане регулювати економічний розвиток як окремих підприємств і галузей народного господарства, так і національної системи господарювання загалом. Основними бюджетоформуючими прямими податками для суб’єктів підприємництва — платників податків є: податок на прибуток підприємств та податок на доходи фізичних осіб.

Опосередковане оподаткування становить непрямий метод втручання держави в економіку та забезпечує формування найбільшої частки доходів Державного бюджету України. В Україні існує два непрямі податки: податок на додану вартість та акцизний податок. Так, систему оподаткування податком на додану вартість уперше було запропоновано у Німеччині в 1919 році. Нововведення викликало багато дискусій, але на сучасному етапі

практично всі країни Європейського Союзу використовують цей податок як дієвий інструмент формування публічних грошових фондів.

Крім того, способи оподаткування, які обираються платниками податків самостійно з урахуванням податкових правових норм, передбачають загальну (повну) та спрощену системи оподаткування, обліку та звітності. Водночас спрощена система оподаткування, обліку та звітності, як особливий механізм справляння податків і зборів, передбачає спеціальне коло платників, яке поділяється на чотири групи, та специфічний об'єкт оподаткування — виручку платника податків. Таким чином, суб'єкти малого підприємництва — платники податків, знаходяться не в рівних умовах з представниками великого бізнесу, адже завдяки зростанню ціни на матеріали та сировину виручка буде збільшуватись, а прибуток зменшуватись. Саме тому в країнах Європейського Союзу практично не застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, що в світлі євроінтеграційних прагнень зумовлює необхідність сформувати в Україні перехідну модель оподаткування суб'єктів малого підприємництва.

Оскільки механізм справляння податків і зборів складається з багатьох стадій і становить складний процес, актуальним є залучення особливих суб'єктів податкових правовідносин. Так, Р. А. Сидорук відносить до осіб, що сприяють сплаті податків і зборів, податкових агентів, банки та інших суб'єктів, пов'язаних зі сплатою податків [13, 152].

Банківські установи відіграють особливу роль як учасник податкових правовідносин, оскільки податкове законодавство покладає на них обов'язки профілактики податкових правопорушень. Наприклад, без надання платіжних доручень до банківської установи на перерахування податку на доходи фізичних осіб та військового збору, єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нарахованих у зв'язку з виплатою заробітної плати найманим працівника, роботодавець не може провести розрахунки з робітниками по заробітній платі.

При виникненні податкових спорів з метою оптимізації вирішення спірних правовідносин, суб'єктний склад податкових правовідносин може доповнюватись судовими органами.

До прийняття Податкового кодексу України у перелік суб'єктів податкових правовідносин включалися лише органи державної влади, місцевого самоврядування та платники податків. Кодифікація податкового законодавства значно розширила коло суб'єктів податкових правовідносин шляхом запровадження нових особливих суб'єктів податкових правовідносин, до яких відносять: податкових агентів та посадових осіб фіскальних органів, які наділені особливим правовим статусом.

Необхідно визначити, які особи мають належати до податкових агентів як суб'єкти податкових правовідносин: 1) податковим агентом може бути фізична або юридична особа, а також постійне представництво іноземної юридичної особи, яке не має статусу юридичної особи; 2) індивідуалізація податкового агента здійснюється через підпис посадової особи, яка підписує податковий розрахунок за формою 1-ДФ та печаткою юридичної особи;

3) податковий агент має правовий інтерес у відносинах, суб'єктом яких він є; 4) правосуб'єктність податкового агента складається з таких елементів, як правоздатність, дієздатність та деліктоздатність [19, 7].

Права та обов'язки податкового агента як суб'єкта податкових правовідносин є відмінними від прав та обов'язків платника податків. Так, визначальним та характерним обов'язком податкового агента, який загалом впливає на специфіку його правового статусу, є обов'язок з нарахування, утримання та перерахування до бюджету від імені та за рахунок платника податків суми податку.

Таким чином, суб'єктний склад податкових правовідносин може доповнюватися за рахунок особливих учасників, ознаки яких доповнюють загальне поняття суб'єкта податкових правовідносин.

Отже, проведений аналіз загальнотеоретичних підходів до визначення правового статусу суб'єкта податкових правовідносин та підстав його класифікації, дозволив зробити висновок про відсутність чіткої позиції щодо дефініції поняття правового статусу суб'єкта податкових правовідносин та поділу на види. Таким чином, запропоновано дефініцію поняття правового статусу суб'єкта податкових правовідносин, під яким розуміється визначене нормами становище суб'єкта податкових правовідносин як суб'єкта податкового права, яке характеризує межі та вияви його правосуб'єктності у сфері оподаткування, що знаходить своє вираження у здатності суб'єкта податкових правовідносин бути носієм прав та обов'язків, здійснювати їх у сфері оподаткування, а також нести відповідальність за власні дії чи бездіяльність у цій сфері.

Шляхом визначення ознак суб'єктів фінансового права можна виділити характерні ознаки суб'єктів податкового права: 1) характеризуються як особи; 2) наділені правосуб'єктністю; 3) яким притаманна відособленість, необхідною складовою якої є індивідуалізація; 4) правовий інтерес.

Запропоновано виділити наступні характеристики правового статусу суб'єкта податкових правовідносин як суб'єкта податкового права: 1) загальні та специфічні права й обов'язки; 2) принципи діяльності суб'єкта; 3) законний інтерес; 4) гарантії діяльності суб'єкта — правотворчі, правозастосовні, правороз'яснювальні та правореалізаційні; 5) юридична відповідальність.

Узагальнюючи всі передбачені податковим законодавством права та обов'язки, умовно права суб'єктів податкових правовідносин можна поділити на: 1) інформаційні; 2) зі сплати податків, податкового обліку та звітності; 3) які виникають у процесі проведення перевірок контролюючими органами; 4) захисні; 5) охоронні або захисні. Обов'язки суб'єктів податкових правовідносин умовно можна поділити на обов'язки: 1) зі сплати податків, які включають в себе обов'язки щодо нарахування, утримання та сплати податків від імені й за рахунок платника податків; 2) щодо податкового обліку, ведення та подання податкової звітності; 3) інформаційні; 4) які виникають щодо посадових осіб фіскальних органів, зокрема, під час проведення останніми податкових перевірок. Весь цей перелік не є вичерпним і може підлягати удосконаленню та розширенню.

Водночас проведене нами дослідження дає підстави стверджувати, що учасників податкових правовідносин, яким властива податкова правосуб'єктність, можна умовно поділити на: основних (владних та зобов'язаних) та особливих. Завдяки їх взаємодії досягається баланс приватних та публічних інтересів, формуючи своєчасно та у повному обсязі бюджети всіх рівнів.

Джерела

1. *Барін О. Р.* Правові основи податкової системи України : сучасний стан, основні елементи, принципи : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. О.: Нац. ун-т "Одес. юрид. акад.", 2018. 197 с.
2. *Волинка К. Г.* Теорія держави і права : навч. посіб. К.: МАУП, 2003. 240 с.
3. Науково-практичний коментар Господарського кодексу України / [кол. авт.: О. А. Беяневич, О. М. Вінник, В. С. Щербина та ін.]; за заг. ред. Г. Л. Знаменського, В. С. Щербини. [2-ге вид., переробл. і допов.]. К.: Юрінком Інтер, 2008. Ст. 55.
4. *Дем'янишин В. Г.* Податковий механізм: теоретична концептуалізація та напрями удосконалення // Модернізація корпоративних фінансів та фінансових ринків: зб. наук. пр. професорсько-викладацького складу кафедри фінансів суб'єктів господарювання і страхування. Вип. 1. Т.: Економічна думка ТНЕУ, 2014. С. 18–27.
5. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.
6. *Києнко О. Б.* Правосуб'єктність платників податків // Фінансове право. 2013. № 3 (25). С. 31–34.
7. *Пасічна І. О.* Податкові правовідносини в Україні: стан та перспективи розвитку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя: Класичний приватний ун-т, 2014. 21 с.
8. *Перепелица М. А.* Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине : монография / [под. ред. Н. П. Кучерявенко]. Х. : Легас, 2003. 116 с.
9. *Письменицький А. А., Слинко Д. В.* Теорія держави і права : навч. посібник. Х.: ХНУ ім. В. Р. Каразіна, 2007. 252 с.
10. Положення про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 року № 236 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. Законодавство України: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-п>
11. *Пришва Н. Ю.* Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів: монографія. К. : ЕксОб, 2003. 279 с.
12. *Самілик Л. О., Корбут Л. П.* Співвідношення понять "суб'єкт права", "особа", "суб'єкт правових відносин", "учасник відносин" // Право і суспільство. 2016. № 1. С. 89–93.
13. *Сидорук Р. А.* Правовий статус осіб, які сприяють сплаті податків та зборів в Україні // Право і суспільство. 2015. № 5. С. 150–157.
14. *Сопілко І. М.* Теоретико-правові підходи до розуміння суб'єктів права окремими галузевими науками // Юрид. вісн. 2008. № 4 (9). С. 66–70.
15. *Стародуб Д. М.* Особливості правового статусу суб'єктів податкового декларування доходів фізичних осіб // Наук. вісн. Нац. ун-ту ДПС України (економіка, право). 2013. № 4 (63). С. 89–94.
16. *Сергеев С. О.* Правовий статус суб'єктів фіскальних правовідносин // Фінансове право. 2007. № 2. С. 185–188.

17. Талдикін О. В. Правосуб'єктність фізичних осіб: окремий аспект / О. В. Талдикін // Наук. вісн. Дніпропетров. держ. ун-ту внутр. справ. 2014. № 2. С. 55–60.
18. Теремецький В. І. Загальна характеристика елементів структури податкових правовідносин // Вісн. вищої ради юстиції. 2012. № 1 (9). С. 175–188.
19. Янішевська К. В. Правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Суми: Сум. держ. ун-т, 2017. С. 7.

Khatnyuk N. S. Subjects of the Members of Tax Relations: Legal Status and Classification.

Research purpose. *The study made it possible to formulate an author's approach to the definition of the legal status of subjects of tax legal relations and the classification of the subjective membership of tax legal relationships. This approach is based on the achievement of a balance between the public and private interests of tax legal entities, the search for ways to improve the dynamics and development of tax legal relations at the present stage.*

Actuality of question in relation to theoretic-legal research of essence, legal descriptions and classification of subjects of tax legal relationships, related to the practical problems of development of both general theory of tax right and with the improvement of theory of legal relations; conditioned, from one side, by absence of integral picture of legal subject on general theoretic level, from other, — by swift development of tax legal relationships.

Raising of problem. *Scientific research of the legal status and attempts to classify the subjects of tax legal relations made it possible, firstly, to more deeply explore the theoretical and legal aspects of the implementation of tax legal relations at the present stage, and, secondly, to identify the main features and criteria for classifying subjects from the point of view achieving a balance of public and private interests.*

Result. *Conducted analysis of the general theoretic going near the decision of legal status of subject of tax legal relationships and grounds of his classification, allowed to draw conclusion about absence of clear position in relation to defiance of concept of legal status of subject of tax legal relationships and dividing into kinds. Thus, we offer defiance of concept of legal status of subject of tax legal relationships, under which understand certain norms position of subject of tax legal relationships as subject of tax right, which characterizes limits and displays of him pravosubject in the field of taxation which appears in ability of subject of tax legal relationships to be the transmitter of rights and duties, to carry out them in the field of taxation, and also to carry responsibility for own actions or inactivity in this sphere.*

<https://doi.org/10.32689-2522-4603-2018-02-62-71>

Надійшла 16 жовтня 2018 р.