

## ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ СУБ'ЄКТНОГО СКЛАДУ ПРАВОВІДНОСИН З АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

### THE PECULIARITIES OF DETERMINATION OF THE SUBJECT COMPOSITION OF LEGAL RELATIONS IN VALUE-ADDED TAX ADMINISTRATION

Греца С.М.,

*кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри конституційного права та  
порівняльного правознавства юридичного факультету  
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»*

Стаття присвячена встановленню особливостей визначення суб'єктного складу правовідносин з адміністрування податку на додану вартість. Автор розкриває поняття, особливості й ознаки податкових правовідносин як складової частини фінансово-правових відносин. Визначено коло суб'єктів податкових правовідносин, проаналізовано позиції вчених щодо обґрунтованості включення окремих учасників до складу суб'єктів податкових правовідносин. Наголошено на особливостях суб'єктного складу правовідносин з адміністрування податку на додану вартість.

**Ключові слова:** податкові правовідносини, суб'єкти правовідносин, адміністрування податку, податок на додану вартість, правовий статус.

Статья посвящена определению особенностей субъектного состава правоотношений по администрированию налога на добавленную стоимость. Автор раскрывает понятие, особенности и признаки налоговых правоотношений как составной части финансово-правовых отношений. Определен круг субъектов налоговых правоотношений, проанализированы позиции ученых относительно обоснованности включения отдельных участников в состав субъектов налоговых правоотношений. Отмечены особенности субъектного состава правоотношений по администрированию налога на добавленную стоимость.

**Ключевые слова:** налоговые правоотношения, субъекты правоотношений, администрирование налога, налог на добавленную стоимость, правовой статус.

The article is devoted to the peculiarities of determination of the subject composition of legal relations in value-added tax administration. The author analyzes the concept, the peculiarities and characteristics of tax legal relationship as a constituent part of financial legal relations. The article identifies the subjects of tax relations and studies the views of the researchers on including certain participants in the list of subjects of tax relations. Special emphasis is placed on the peculiarities of the subject composition of legal relations in value-added tax administration.

**Key words:** tax relations, subjects of legal relations, tax administration, value-added tax, legal status.

**Постановка проблеми.** У системі правовідносин, що існують у державі, визначне місце посідають податкові правовідносини, які виникають у сфері правового регулювання суспільних відносин зі сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Податкові правовідносини, які входять у систему фінансових правовідносин, характеризуються притаманними фінансовим правовідносинам особливостями, а саме відсутністю рівності сторін, різним обсягом прав і обов'язків платників податків та органів державної фіскальної служби. В юридичній науці точаться дискусії щодо визначення кола суб'єктів податкових правовідносин, однак загалом більшість учених щодо цього дійшли згоди. Однак, безумовно, визначення суб'єктного складу учасників правовідносин з адміністрування податків, зокрема податку на додану вартість, має свої особливості. Правильне визначення кола суб'єктів цих правовідносин дасть можливість з'ясувати їхній зміст.

**Стан дослідження.** Питанню визначення суб'єктного складу податкових правовідносин приділяють увагу такі вчені, як: Д.В. Винницький. Я.В. Греца, М.П. Кучерявенко, О.П. Орлюк, П.С. Пацурківський та ін. Незважаючи на те, що питанням структури і змісту правовідносин взагалі і податкових правовідносин зокрема в науковій юридичній науці приди-

лено багато уваги, проблема структури конкретних правовідносин, що пов'язані з адмініструванням податку на додану вартість як комплексу передбачених законом заходів, спрямованих на забезпечення виконання податкового обов'язку, розкрито далеко не повністю.

**Метою статті** є визначення суб'єктного складу учасників правовідносин з адміністрування податку на додану вартість.

**Виклад основного матеріалу.** Відомо, що податкові правовідносини – це різновид фінансових правовідносин. Тому, як і всі фінансові правовідносини, вони виникають у процесі перерозподілу національного доходу і мають грошовий характер. Податкові правовідносини – це суспільні відносини, які виникають відповідно до норм податкового законодавства і юридичних фактів, учасники яких наділені суб'єктивними правами, мають юридичні обов'язки і пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджетів і фондів [1, с. 22]. Особливості податкових правовідносин найповніше характеризуються їхньою специфікою, яка полягає насамперед у цільовій системності (система податкових правовідносин підпорядкована певній меті – установленню податків і зборів), формальній визначеності (за допомогою норм регулюють чітко визначені зв'язки, що вста-

новлюються між суб'єктами податкових правовідносин), забезпеченні державним примусом [2, с. 249].

Податковим правовідносинам як різновиду публічних властивих 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 [3, с. 39–40]. Однак характерною особливістю податкових правовідносин є те, що вони завжди виникають у процесі фінансової діяльності держави і мають не тільки владний, а й майновий характер. Як зазначає Д.В. Вінницький, зміст майнових відносин, що регулюються податковим правом, з одного боку, полягає в законному обмеженні права власності суб'єктів приватного права (фізичних та юридичних осіб), а з іншого – це відносини з формування публічної власності [4, с. 135]. Платники податків не має права на свій розсуд розпоряджатися частиною майна, що у вигляді певної грошової суми підлягає внесению до бюджету. У цьому обов'язку втілений публічний інтерес усіх членів суспільства, що визначає й законодавчу форму закріплення податку, обов'язок його сплати, примусу під час забезпечення виконання цього обов'язку, однобічний характер податкових обов'язків [5, с. 83].

Правове регулювання податкових відносин характеризується специфічними ознаками, до них належать такі:

- наявність власного предмета регулювання, який становлять відносини зі встановленням, запровадженням і стягнення податків і зборів, що виникають у процесі податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб і притягнення до відповідальності за податкові правопорушення;
- спеціально-юридичний вплив податкового права, пов'язаний із використанням специфічних засобів, покликаних регламентувати і розвивати податкові відносини;
- конкретизація кола і правового статусу суб'єктів, які беруть участь у податкових відносинах;
- визначення кола об'єктів, які потребують податково-правового впливу, у результаті чого вони набувають статусу об'єктів оподаткування;
- спрямованість на досягнення особливих юридичних цілей;
- встановлення єдино можливої форми існування податкових відносин, а саме форми подат-

кового правовідношення, що розкриває зв'язки суб'єктів за допомогою визначення уповноваженого та зобов'язаного суб'єктів [6, с. 161].

Ще однією характерною особливістю податкових правовідносин є те, що їх учасником завжди стає держава в особі відповідних уповноважених органів.

О.П. Орлюк зазначає, що суб'єктом податкових правовідносин може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права, яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав та обов'язків [2, с. 50]. Ми погоджуємося з думкою, що поняття суб'єкта податкових правовідносин варто визначити з урахуванням участі держави, органів місцевого самоврядування в податкових правовідносинах як самостійних суб'єктів. З огляду на участь держави в податкових правовідносинах, до суб'єктів податкових правовідносин варто включити такі: державу, територіальні громади, державні органи й органи місцевого самоврядування, а також особи, поведінка яких регулюється нормами податкового права, які можуть виступати учасниками податкових правовідносин, носіями суб'єктивних прав та обов'язків [7, с. 19].

Суб'єктами податкових правовідносин є такі:

- 1) держава в особі уповноважених органів державної влади, які забезпечують установлення, зміну і скасування податків, зборів (обов'язкових платежів) та контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати податків і зборів (обов'язкові платежі);
- 2) органи місцевого самоврядування;
- 3) платники податків;
- 4) податкові агенти;
- 5) представники платників податків [1, с. 24].

Держава має особливий статус, яким не наділений жоден з учасників податкових правовідносин. Держава, будучи однією зі сторін у податкових правовідносинах, водночас є суб'єктом, який здійснює правове регулювання цих правовідносин через видання нормативних актів [8, с. 167].

Аналізуючи коло суб'єктів податкових правовідносин щодо адміністрування податку на додану вартість (далі – ПДВ), варто визнати, що не всі із вказаних вище суб'єктів беруть участь у правовідносинах щодо адміністрування ПДВ. Безумовно, не беруть участі в адмініструванні податку на додану вартість органи місцевого самоврядування, адже ПДВ є загальнодержавним податком, цілком надходить до державного бюджету, тому місцеві ради не є суб'єктами відповідних правовідносин.

Окремі автори стверджують, що суб'єктами адміністрування податків є платники податків, зокрема ті, на яких покладено обов'язок утримувати податки (так звані податкові агенти); органи контролю; органи стягнення; судові органи [9, с. 126]. Такий склад податкових правовідносин, на наш погляд, не може застосовуватися до ПДВ. По-перше, до складу суб'єктів адміністрування ПДВ не належать податкові агенти. Відповідно до п. 18.1 ст. 18 Податкового кодексу України, податковим агентом визнається

особа, на яку цим Кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків [10]. Механізм адміністрування ПДВ покладає обов'язок з обчислення і сплати ПДВ до бюджету безпосередньо на платника податків і не передбачає участі в цих правовідносинах податкових агентів. По-друге, ми не погоджуємося з думкою Т.В. Калінеску про те, що до складу суб'єктів податкових правовідносин можна віднести судові органи. Згаданий автор, зокрема, зазначає, що до суб'єктів адміністрування податків також необхідно віднести судові органи, які розглядають суперечки між платниками й органами контролю [9, с. 11]. Проте в ст. 124 Конституції України встановлено виключну компетенцію судів на здійснення правосуддя. Безумовно, здійснення правосуддя й адміністрування податків – це різні за змістом та завданнями види діяльності уповноважених суб'єктів. Суди виконують функцію з розгляду судових спорів, не беруть ні прямої, ні опосередкованої участі в адмініструванні податків, оскільки це виходить за межі їхньої компетенції. Розгляд податкових спорів водночас не змінює правового статусу судових органів та змісту їхньої діяльності, не є складовою частиною адміністрування податків. За належного виконання суб'єктами податкових правовідносин своїх прав та обов'язків судовий спір зазвичай не виникає, його поява є наслідком неправомірної поведінки одного із суб'єктів.

Інші автори зазначають, що в правовідносинах, пов'язаних зі сплатою непрямих податків, беруть участь три суб'єкти: платник податку, споживач товару (робіт, послуг), що сплачує непрямий податок у ціні їх придбання, а також держава – в особі уповноважених нею органів, що здійснюють контроль за сплатою непрямих податків [1, с. 130].

Погоджуємося з таким суб'єктним складом загальних правовідносин, пов'язаних зі сплатою непрямих податків взагалі і ПДВ зокрема, проте зауважимо, що не можна стверджувати, що споживачі товарів (робіт, послуг) беруть якусь участь саме в процесі адміністрування ПДВ. Споживачі в процесі придбання товарів чи послуг і оплати їхньої вартості не впливають ні на ведення податкового обліку, ні на обчислення суми податків юридичним платником, подання ним податкової звітності, здійснення контрольних заходів податковими органами щодо перевірки правильності обчислення та сплати податку, здійснення будь-яких інших заходів, які належать до адміністрування ПДВ.

**Висновки.** Отже, ми дійшли висновку, що суб'єктний склад правовідносин з адміністрування податку на додану вартість має свої характерні особливості, не ідентичний суб'єктному складу суб'єктів адміністрування інших податків і зборів чи загальних правовідносин зі сплати непрямих податків. Він є дещо вузьким. До суб'єктів правовідносин з адміністрування ПДВ належить держава в особі уповноважених нею державних органів влади, передусім Державної фіскальної служби України. Цей суб'єкт відіграє вирішальну роль у процесі адміністрування ПДВ як управлінської діяльності, спрямованої на забезпечення виконання податкового обов'язку зі сплати ПДВ до бюджету. Крім того, у цих правовідносинах беруть участь платники податків, які зобов'язані виконувати низку обов'язків, без яких адміністрування ПДВ здійснюватися не може: вести податковий облік, обчислювати суму податку, скласти та подавати податкову звітність, здійснювати реєстрацію податкових накладних, забезпечувати сплату податку до бюджету. Водночас ні податкові агенти, ні споживачі товарів (робіт, послуг), ні судові органи не є суб'єктами правовідносин з адміністрування ПДВ.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податкове право: навч. посіб. / Я.В. Греца, В.І. Ярема, Ю.М. Бисага, М.В. Сідак. К.: Знання, 2012. 389 с.
2. Орлюк О.П. Фінансове право. К.: Юріком-Інтер, 2003. 528 с.
3. Харитонова О.І. Адміністративно-правові відносини (проблеми теорії). Одеса: Юридична література, 2004. 328 с.
4. Винницький Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Юрид. центр «Пресс», 2003. 397 с.
5. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: підручник. К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.
6. Смирникова Ю.Л. Сущность механизма правового регулирования налоговых отношений. *Налоговое право России: учебник для вузов* / отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2003. С. 161–162.
7. Греца Я.В., Бисага Ю.М. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Ужгород: Ліра, 2007. 208 с.
8. Пацурківський П.С. Проблеми теорії фінансового права. Чернівці: Вид-во ЧДУ, 1998. 227 с.
9. Адміністрування податків: навч. посіб. / Т.В. Калінеску, В.О. Корецька-Гармаш, В.В. Демидович. К.: Центр учбової літератури, 2013. 290 с.
10. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI. *Голос України*. 2010. № № 229–230.