

## АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО ТА ПОДАТКОВЕ ПРАВО В КОНТЕКСТІ РЕГУЛЮВАННЯ ПУБЛІЧНО-СЕРВІСНИХ ПРАВОВІДНОСИН

### ADMINISTRATIVE LAW AND TAX LAW IN THE CONTEXT OF REGULATION OF PUBLIC SERVICE LEGAL RELATIONS

Миколенко О.І., д.ю.н., професор,  
завідувач кафедри адміністративного та господарського права,  
Одеський національний університет імені І.І. Мечникова  
ORCID ID: 0000-0002-9755-9454

Манжула А.А., д.ю.н., професор,  
професор кафедри права та правоохоронної діяльності,  
Центральноукраїнський державний університет імені Володимира Винниченка  
ORCID ID: 0000-0003-4662-9376

У статті на підставі аналізу джерел права та наукових джерел аналізуються адміністративне і податкове право в контексті регулювання ними публічно-сервісних правовідносин. Констатується, що сучасне адміністративне право України, не втративши своєї властивості щодо забезпечення ефективної діяльності суб'єктів публічного адміністрування, орієнтоване на забезпечення прав і свобод особи в публічно-правових відносинах. Такі права і свободи реалізуються через чисельні публічно-правові процедури (серед яких особливе місце посідають адміністративні процедури), публічно-сервісні відносини (наприклад, надання адміністративних послуг) та публічно-партнерські відносини (наприклад, у сфері релігії). Аналіз адміністративного та податкового права в контексті регулювання публічно-сервісних правовідносин обумовлений і тим, що платники податків, з одного боку, є учасниками податкових правовідносин, що безпосередньо закріплено в Податковому кодексі України, з іншого, є учасниками адміністративних правовідносин, які виникають між суб'єктами публічного адміністрування та приватними особами з питань надання адміністративних послуг. З'ясовано, що сучасний предмет адміністративного права виглядає наступним чином: а) управлінські відносини; б) правоохоронні відносини; в) публічно-сервісні відносини. Доведено, що ініціаторами публічно-сервісних відносин є приватні особи, що звертаються до суб'єктів публічного адміністрування за наданням відповідних публічних послуг. Зроблено висновок, що податкове право не включає в предмет свого правового регулювання публічно-сервісні відносини, адже вони позбавлені такої ознаки як «підпорядкованість». До того ж, податкове право ґрунтується на забезпеченні конституційного обов'язку щодо сплати податків і зборів, а тому зміст його предмету наповнюють в основному відносини щодо контрольної та юрисдикційної діяльності в цій сфері. Встановлено, що відносини, які виникають між платником податків та суб'єктом публічного адміністрування щодо надання публічних послуг, відносяться до сфери адміністративно-правового регулювання. Зроблено висновок, що адміністративне право еволюціонувало за останні тридцять років в галузь національного права, пріоритетом якої є забезпечення реалізації та захисту прав і свобод людини та громадянина в публічно-правовій сфері. Податкове ж право продовжує на засадах «державоцентризму» регулювати суспільні відносини, які виникають між платниками податків та податковими органами з приводу забезпечення реалізації конституційного обов'язку щодо сплати податків і зборів.

**Ключові слова:** платники податків, публічне адміністрування, суб'єкти публічного адміністрування, відносини між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування, адміністративне право, податкове право, предмет адміністративно-правового регулювання, предмет податкового регулювання, публічно-сервісні відносини.

Administrative law and tax law in the context of regulation of public service legal relations. The article, based on the analysis of legal sources and scientific sources, analyzes administrative and tax law in the context of their regulation of public service legal relations. It is stated that the modern administrative law of Ukraine, without losing its properties of ensuring the effective activity of public administration subjects, is focused on ensuring the rights and freedoms of individuals in public-legal relations. Such rights and freedoms are realized through numerous public-legal procedures (among which administrative procedures occupy a special place), public-service relations (for example, the provision of administrative services) and public-partnership relations (for example, in the field of religion). The analysis of administrative and tax law in the context of the regulation of public service legal relations is due to the fact that taxpayers, on the one hand, are participants in tax legal relations, which is directly enshrined in the Tax Code of Ukraine, on the other hand, they are participants in administrative legal relations that arise between sub-entities of public administration and private individuals on the provision of administrative services. It was found that the modern subject of administrative law is as follows: a) management relations; b) law enforcement relations; c) public service relations. It has been proven that the initiators of public service relations are private individuals who apply to public administration entities for the provision of relevant public services. It was concluded that tax law does not include public-service relations in the subject of its legal regulation, because they are devoid of such a feature as "subordination". In addition, tax law is based on ensuring the constitutional obligation to pay taxes and fees, and therefore the content of its subject is mainly filled with relations regarding control and jurisdictional activities in this area. It was established that the relations that arise between the taxpayer and the subject of public administration regarding the provision of public services belong to the sphere of administrative and legal regulation. It is concluded that administrative law has evolved over the past thirty years into a branch of national law, the priority of which is to ensure the implementation and protection of human and citizen rights and freedoms in the public legal sphere. Tax law, on the basis of "state centrism", continues to regulate social relations that arise between taxpayers and tax authorities regarding the implementation of the constitutional obligation to pay taxes and fees.

**Key words:** taxpayers, public administration, subjects of public administration, relations between taxpayers and subjects of public administration, administrative law, tax law, subject of administrative and legal regulation, subject of tax regulation, public service relations.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Публічно-сервісні відносини стали предметом дослідження юридичної науки відносно недавно. Пов'язано це було із реформуванням адміністративного права і, як наслідок, реформуванням публічного права в Україні. Не дивлячись на те, що обов'язковим учасником адміністративно-правових відносин завжди є суб'єкт

наділений публічно-владними повноваженнями, адміністративне право перестало за своєю суттю бути виключно галуззю права, яка забезпечує ефективність реалізації державно-владних повноважень по відношенню до об'єктів державного управління. Такий підхід був притаманний тоталітарному режиму в Радянському Союзі, коли пересічний громадянин розглядався з позиції об'єкту управління, до якого важливо було знайти відповідні форми і методи

управління, щоб він був законослухняним та виконував приписи держави. Партнерських відносин, а тим паче публічно-сервісних відносин, радянське адміністративне право не припускало.

Отже, не втративши своєї властивості щодо забезпечення ефективної діяльності суб'єктів публічного адміністрування, сучасне адміністративне право України орієнтоване на забезпечення прав і свобод особи в публічно-правових відносинах. Такі права і свободи реалізуються через чисельні публічно-правові процедури (серед яких особливе місце посідають адміністративні процедури), публічно-сервісні відносини (наприклад, надання адміністративних послуг) та публічно-партнерські відносини (наприклад, у сфері релігії).

Платники податків, з одного боку, є учасниками податкових правовідносин, що безпосередньо закріплено в Податковому кодексі України [1], з іншого, є учасниками адміністративних правовідносин, які виникають між суб'єктами публічного адміністрування та приватними особами з питань надання адміністративних послуг. У зв'язку з цим, актуальним є аналіз адміністративного та податкового права в контексті регулювання публічно-сервісних правовідносин.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор.** Публічно-сервісні відносини в предметі галузей публічного права досліджувались в працях таких вчених, як: Л.Р. Біла-Тіунова, Ю.А. Ведерніков, З.С. Гладун, С.Т. Гончарук, С.В. Ківалов, О.О. Санжара, В.К. Шкарупа та ін. Втім, лише останні десять років в науковій літературі публічно-сервісні (право забезпечувальні) відносини почали, по-перше, виділяти в предметі адміністративного права, по-друге, визначати їхні особливості в порівнянні із управлінськими та правоохоронними адміністративними правовідносинами.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** На підставі аналізу джерел права та наукових джерел здійснити аналіз адміністративного та податкового права в контексті регулювання ними публічно-сервісних правовідносин.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Перетворення адміністративного права з управлінської галузі права в галузь публічного права, що базується на європейських засадах та слідує європейським традиціям, почалося ще з 2000 року, коли була розроблена Концепція реформування адміністративного права [2]. Власне тоді було звернуто увагу на те, що адміністративне право зі старою ідеологією не зможе в майбутньому ефективно забезпечувати як діяльність органів публічного адміністрування, так і відносини, що виникають між органами публічного адміністрування та приватними особами. Виникла необхідність розробки нової ідеології адміністративного права, яка б відповідала потребам українського суспільства. При цьому, не потрібно було придумувати щось принципово нове для людства. В європейських країнах вже давно така ідеологія панувала та полягала вона в тому, що в діяльності органів публічного адміністрування пріоритет завжди повинен надаватися забезпеченню реалізації прав і свобод людини та громадянина, а також їх захисту.

Наприклад, О.О. Санжара один із перших науковців, який детально проаналізував тенденції розвитку публічно-сервісних відносин в адміністративному праві України [3]. Посилаючись на його висновки спробуємо розглянути та охарактеризувати відносини між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування як публічно-сервісні відносини.

Наприклад, О.О. Санжара стверджує, що трансформація уявлень про предмет адміністративного права відбувалась повільно. Спочатку науковці категорично заявляли, що предметом адміністративного права є тільки відносини, які складаються у сфері державного управ-

ління (період з 1991 по 2000 роки). Потім з'явилися праці, в яких звернули увагу на те, що адміністративне право регулює не тільки «управлінські» відносини. Наприклад, відносини щодо притягнення особи до адміністративної відповідальності входять до предмету адміністративного права, але не є «управлінськими». Окрім адміністративно-деліктних відносин вчені все частіше почали говорити про виникнення особливої групи суспільних відносин, яку регулює адміністративне право, але яка за своєю суттю не відноситься до «управлінських» відносин (наприклад, відносини щодо надання публічних послуг). Таким чином, предмет адміністративного права поступово ускладнювався, що викликало чисельні дискусії в наукових джерелах стосовно градації таких відносин по групам.

Зокрема, З.С. Гладун у 2004 році до предмету адміністративного права відносив: а) зовнішньо-управлінські відносини, що виникають в діяльності суб'єктів публічного адміністрування (сюди ми відносимо і публічно-владну діяльність органів місцевого самоврядування, яку З.С. Гладун з якихось особистих причин виділив окремо); б) внутрішньо-організаційні відносини, що складаються в середині суб'єктів публічного адміністрування між різними рівнями управління, посадовими і службовими особами; в) відносини щодо застосування заходів адміністративного примусу [4, с. 13-14].

Як бачимо, в 2004 році у навчально-методичній літературі певні зрушення щодо формулювання предмету адміністративного права вже були, але серед видів суспільних відносин, які регулює адміністративне право, як і раніше, були відсутні публічно-сервісні відносини.

Втім, в науковій літературі того ж періоду вже були представлені більш прогресивні думки. Наприклад, С.В. Курінний, який запропонував своє бачення співвідношення об'єкту та предмету адміністративного права, погодився з тим, що предмет адміністративного права потребує переосмислення та вдосконалення з огляду на процеси, які відбуваються у суспільстві. Особливо вчений підкреслив необхідність виділення в окрему групу суспільних відносин, які пов'язані із забезпеченням органами публічного адміністрування реалізації і захисту прав та свобод громадян, а також із наданням публічних послуг [5, с. 98].

Загалом С.В. Курінний запропонував суспільні відносини, що регулює адміністративне право поділити на два види – зовнішні та внутрішні. До внутрішніх відносин вчений відніс так звані внутрішньо-організаційні відносини, які складаються в системі органів виконавчої влади та в середині органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Серед зовнішніх відносин, які на думку С.В. Курінного, є достатньо неоднорідними, вчений запропонував обов'язково виділяти групу правозабезпечувальних відносин [5, с. 84], а серед правозабезпечувальних відносин – специфічну групу владно-партнерських відносин, які, на його думку, є не вертикальними, а горизонтальними регулятивними відносинами адміністративного права [5, с.73].

Цікаві думки висловлює О. Муза: «Саме через права, свободи та інтереси людини має відбуватися формалізація та правове регулювання управлінської діяльності органів публічної адміністрації. Такі доктринальні положення призвели до появи категорії «адміністративного сервісного права», що кардинально змінює видову структуру управлінського процесу, замінюючи такі адміністративні провадження як реєстраційні, ліцензійні та дозвільні на єдиний категоріальний об'єкт – управлінські послуги» [6, с. 65-70].

З одного боку, О. Муза використовує сучасну термінологію адміністративного права – «публічна адміністрація», «адміністративне сервісне право», а з іншого, намагається пояснити сучасні адміністративно-правові явища за допомогою застарілого категоріального апарату, який використовувався в адміністративному праві ще в 90-х

роках минулого століття (наприклад, «управлінська діяльність», «управлінський процес», «управлінські послуги»).

Достовірність висновків будь-якої науково-дослідної роботи забезпечується, по-перше, правильною обраною дослідником методологією, по-друге, правильним використанням категоріального апарату. Отримати сьогодні достовірні результати не можна, якщо дослідження опирається на терміни, що втратили методологічне значення для відповідної науки. Тому, погоджуємося із О. Музою в тому, що є сенс говорити про адміністративне сервісне право як правовий інститут, і не погоджуємося з хаотичним і несерйозним використанням ним категоріального апарату адміністративного права.

О.О. Санжара виділяє наступні ознаки адміністративних публічно-сервісних відносин:

1) вони виникають між суб'єктом публічного адміністрування та приватними особами з приводу надання публічних послуг (надання правового статусу, реєстрація, видача ліцензії чи сертифікату, тощо);

2) характеризують зовнішню публічно-владну діяльність суб'єктів публічного адміністрування;

3) ініціаторами таких правовідносин є приватні особи, що звертаються до суб'єктів публічного адміністрування;

4) результатом таких відносин є отримання приватною особою публічної послуги з боку суб'єкта публічного адміністрування [3, с. 62-62].

Таким чином можна констатувати наступне.

По-перше, генеза розвитку публічно-сервісних відносин в предметі адміністративного права відбувалась за наступним алгоритмом: «повне ігнорування публічно-сервісних відносин в предметі адміністративного права» - «часткове визнання існування інших неуправлінських відносин в предметі адміністративного права» - «виділення правозабезпечувальних відносин як особливої групи в предметі адміністративного права» - «остаточне визнання публічно-сервісних відносин в якості предмету адміністративно-правового регулювання».

По-друге, сучасний предмет адміністративного права виглядає наступним чином: а) управлінські відносини; б) правоохоронні відносини; в) публічно-сервісні відносини.

По-третє, ініціаторами таких відносин є приватні особи, що звертаються до суб'єктів публічного адміністрування за наданням відповідних публічних послуг.

Найбільш повно податкові правовідносини були досліджені в монографії Н.С. Хатнюк «Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення» [7]. Автор запропонувала велику кількість критеріїв класифікації таких правовідносин, наприклад, за змістом правових норм, за характером правовідносин, за суб'єктним складом, за структурою податкових правовідносин, за функціональним призначенням, за характером міжсуб'єктних правових зв'язків, за підставою виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, в залежності від об'єкта правовідносин, в залежності від змісту правовідносин, в залежності від правового зв'язку, в залежності від підстави виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, в залежності від змісту податкових процедур, в залежності від харак-

теру повноважень органів державної влади та місцевого самоврядування, в залежності від обсягу повноважень суб'єктів податкових правовідносин [7, с. 95].

Тобто жодна із запропонованих класифікацій податкових правовідносин не пропонує виділяти відносини правозабезпечувального чи публічно-сервісного характеру. Більш того, Н.С. Хатнюк виділяє наступні ознаки, що характеризують податкові правовідносини:

а) ефективність функціонування системи контролю за повнотою і своєчасністю внесення в бюджет податків та зборів та за правильністю їх нарахування забезпечується правовим механізмом реалізації податкових обов'язків і прав владного та підпорядкованого суб'єкта, а, при необхідності, інших учасників правовідносин [7, с. 408-409]. Тобто звертається увага на підпорядкованість і владність між учасниками податкових відносин, що, як вже відмічалося вище, не завжди проявляється в адміністративних правовідносинах, бо велика кількість сучасних правовідносин є владними, але втратили статус підпорядкованих (наприклад, адміністративно-деліктні та публічно-сервісні відносини);

б) нерівність суб'єктів податкових правовідносин, коли «платники податків протиставляються державі в особі контролюючого органу як зобов'язані суб'єкти» [7, с. 408-409]. Тобто податкові відносини продовжують базуватися на забезпеченні конституційного обов'язку приватної особи, який полягає в тому, що «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [8, ст. 67].

Ці ознаки податкових правовідносин, що запропонувала Н.С. Хатнюк, яскраво демонструють три важливі речі:

– податкове право не включає в предмет свого правового регулювання публічно-сервісні відносини, адже вони позбавлені такої ознаки як «підпорядкованість»;

– податкове право ґрунтується на забезпеченні конституційного обов'язку щодо сплати податків і зборів, а тому зміст його предмету наповнюють в основному відносини щодо контрольної та юрисдикційної діяльності в цій сфері;

– відносини, які виникають між платником податків та суб'єктом публічного адміністрування щодо надання публічних послуг, відносяться до сфери адміністративно-правового регулювання.

**Висновки.** На підставі проведеного дослідження можна зробити наступний висновок.

Адміністративне право еволюціонувало за останні тридцять років в галузь національного права, пріоритетом якої є забезпечення реалізації та захисту прав і свобод людини та громадянина в публічно-правовій сфері. Податкове ж право продовжує на засадах «державоцентризму» регулювати суспільні відносини, які виникають між платниками податків та податковими органами з приводу забезпечення реалізації конституційного обов'язку щодо сплати податків і зборів. Відносини ж, які виникають між платником податків та суб'єктом публічного адміністрування щодо надання публічних послуг, відносяться до сфери адміністративно-правового регулювання.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.
2. Проект Постанови Верховної Ради України «Про Концепцію реформи адміністративного права України» від 11.09.2000. URL: [w1.c1.rada.gov.ua](http://w1.c1.rada.gov.ua)
3. Санжара О.О. Адміністративно-правовий механізм реалізації прав і свобод громадян в сфері місцевого самоврядування: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07; Університет митної справи та фінансів. Дніпро, 2020. 230 с.
4. Гладун З.С. Адміністративне право України: навчальний посібник. Тернопіль: Карт-бланш, 2004. 579 с.
5. Курінний Є.В. Предмет і об'єкт адміністративного права України: характеристика категорій в умовах системного реформування: дис. ... докт. юрид. наук: спец. 12.00.07; Національна академія внутрішніх справ України. Київ, 2004. 428 с.
6. Муза О.В. Проблеми розвитку адміністративного права України: ревізія системи галузі. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2017. № 1. С. 65-70.
7. 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.
8. Конституція України. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.