

## АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН: ДО ПИТАННЯ СУТНОСТІ ТА ЗМІСТУ

### ADMINISTRATIVE AND LEGAL MECHANISM FOR ENSURING TAX LEGAL RELATIONS: ON THE ISSUE OF SUBSTANCE AND CONTENT

Лекарь С.І., д.ю.н., професор, заслужений економіст України,  
професор кафедри фіскального адміністрування  
*Державний податковий університет*

У статті проаналізовано адміністративно-правовий механізм забезпечення податкових правовідносин в контексті з'ясування їх сутності та змісту, що в свою чергу дозволило автору обґрунтувати відповідні науково-теоретичні та практичні висновки.

Доводиться позиція про те, що загальноправове розуміння поняття «податкові правовідносини» є досить широко дослідженим і загальноновживаним, у той час як адміністративно-правовий механізм забезпечення відповідних правових взаємин, дослідниками не аналізувався достатньо ґрунтовно. Окремо фундується позиція про те, що адміністративно-правовий механізм забезпечення будь-яких правовідносин в Україні відіграє ключову роль не лише в установленні вірного порядку взаємовідносин у соціумі, а також забезпечує порядок втілення в життя тих чи інших регламентованих законодавством України положень.

Автором окремо наводиться теоретико-правова характеристика змісту та сутності механізму адміністративно-правового забезпечення, котрий покликаний втілювати в життя існуючі теоретико-правові конструкції, визначати порядок реалізації тих чи інших адміністративно-правових норм і забезпечувати дію закону в просторі, часі та на місцевості.

Додатково обґрунтовано позицію про те, що податкові правовідносини, як елемент системи відносин у суспільстві, регулюються колом специфічних правових актів, у той час адміністративно-правовий механізм їх забезпечення має загальноправовий характер і поширює свою дію в більш широкому контексті.

Звертається увага на те, що перспектива подальших наукових пошуків полягає в необхідності з'ясування суб'єктів-учасників відповідних адміністративно-податкових правовідносин, що в свою чергу володіють певним правовим статусом і мають права, обов'язки та повноваження.

**Ключові слова:** механізм, правовий захист, відповідальність, податкове право, податки, адміністративний механізм, адміністративно-правове забезпечення.

The article analyzes the administrative-legal mechanism for ensuring tax legal relations in the context of clarifying their essence and content, which in turn allowed the author to substantiate the relevant scientific, theoretical and practical conclusions.

The position is argued that the general legal understanding of the concept of «tax legal relations» is quite widely researched and commonly used, while the administrative-legal mechanism for ensuring the relevant legal relations was not analyzed thoroughly enough by researchers. The position that the administrative-legal mechanism for ensuring any legal relations in Ukraine plays a key role not only in establishing the correct order of mutual relations in society, but also ensures the implementation of certain provisions regulated by the legislation of Ukraine is separately founded.

The author separately provides a theoretical-legal characterization of the content and essence of the mechanism of administrative-legal support, which is designed to implement existing theoretical-legal constructions, determine the order of implementation of certain administrative-legal norms and ensure the effect of the law in space, time and locality.

The position that tax legal relations, as an element of the system of relations in society, is regulated by specific legal acts, while the administrative-legal mechanism for their provision is of a general legal nature and extends its effect in a wider context, is additionally substantiated.

Attention is drawn to the fact that the perspective of further scientific research consists in the need to find out the subjects-participants of the relevant administrative and tax legal relations, which in turn have a certain legal status and have rights, obligations and powers.

**Key words:** mechanism, legal protection, responsibility, tax law, taxes, administrative mechanism, administrative and legal support.

**Актуальність тематики.** Податкові правовідносини є одними з найбільш важливих у суспільстві, оскільки дана конструкція забезпечує стабільність функціонування бюджетних правовідносин, утворює обставини та умови для невпинного розвитку економіко-правових відносин, що в свою чергою є гарантією втілення в життя законодавчих положень.

Водночас, слід звернути увагу, що адміністративно-правові законодавчі конструкції, котрі забезпечують дію механізму податкових правовідносин не є доскональними, оскільки окремі їх елементи та правові конструкції діють протилежно стандартам верховенства права, а ті, що спрямовані на забезпечення податкових правовідносин, функціонування й стали комунікацію відповідних суб'єктів не достатньою мірою забезпечують відповідний сегмент.

Водночас, належить зауважити, що як питанню функціонування окремих аспектів механізму податкових правовідносин, а також адміністративно-правових інструментів його забезпечення приділяли увагу низка вчених і дослідників, котрі присвячували цьому свої наукові праці. Неодноразово торкались відповідних проблемних питань за вказаною тематикою такі вчені як: В. Білоус, В. Будкін, І. Бураковський, І. Грицяк, Л. Губерський, А. Довгерт, Г. Дмитренко, В. Забігайло, О. Задорожній, А. Заєць, В. Опришко, В. Шамрай, Ю. Шемшученко та інші. Проте, важливість стабільності та ефективності податкових пра-

вовідносин в Українській правовій системі, а також ризики та небезпеки, що логічно пов'язуються з законодавчими прогалинами зумовлюють необхідність здійснення додаткових наукових пошуків у вказаній сфері та спроби формування напрямів імовірного їх розв'язання та вирішення.

**Метою статті** є теоретико-правова характеристика окремих аспектів функціонування адміністративно-правового механізму податкових правовідносин в Україні. Це в свою чергу зумовлює необхідність розв'язання таких дослідницьких завдань, як: 1. Надання характеристики понятійно-категоріальному апарату дослідження, в частині розуміння термінів «податкові правовідносини», «адміністративно-правовий механізм» та інших; 2. Окреслення сутності та змісту адміністративно-правового механізму загалом і відповідного механізму податкових правовідносин, зокрема; 3. Винесення на обговорення низки теоретико-правових і практичних пропозицій щодо вдосконалення функціонування адміністративно-правового механізму податкових правовідносин в Україні.

**Об'єктом** статті виступають суспільні відносини, в сфері функціонування адміністративно-правового механізму податкових правовідносин в Україні.

**Предметом** дослідження є поняття та сутність адміністративно-правового механізму забезпечення податкових правовідносин.

**Виклад основного матеріалу статті.** Адміністративно-правове регулювання відповідних правовідносин забезпечуються як нормативно-правовими актами локального масштабу так і законодавчим полем і безпосередньо Конституцією України. Низка вчених і дослідників звертали увагу на те, що всі соціальні відносини пронизані правом.

О.І. Безпалова зазначає, що практично, будь-які суспільні відносини, що виникають у сучасному суспільстві, підпадають під правовий вплив з боку держави. Метою здійснення такого впливу, безумовно, є не прагнення держави в особі відповідних органів влади чинити тиск на процес виникнення і розвитку суспільних відносин, а спроби направити їх у рамках закону, своєчасно запобігти, виявити і припинити можливі спроби порушити (як умисно, так і ненавмисно) вимоги законодавства. Держава здійснює правовий вплив на суспільні відносини, які виникають і розвиваються в різних сферах життєдіяльності, за допомогою сукупності правил, закріплених у нормах відповідних правових актів [1]. Відповідно, логічним буде вказати на те, що коли держава має безпосередній вплив, у тому числі на податкові правовідносини між відповідними суб'єктами, крім податкового та фінансового права, мають місце елементи адміністративного й адміністративно-процесуального правовідношення, що в свою чергу й на нашу думку, складають організаційну конструкцію механізму втілення в життя відповідних нормативних приписів.

Ю.М. Тодика зазначає, що використання в юридичній літературі категорії «механізм» пов'язане з усвідомленням того, що недостатньо мати матеріальні норми, розвинути систему законодавства, необхідні ще чіткі механізми їх впровадження в життя, що повною мірою стосується і адміністративно-правової сфери [2]. Не можна не погодитись із таким тлумаченням, особливо в тій обстановці та ситуації, коли податкові правовідносини, переважною мірою регламентуються в законодавстві завдяки інструментам матеріального права, в той час як процедурності та безпосередньої дії в часі та просторі їм надають, в тому числі норми адміністративного права.

К.І. Валігура вважає, що механізм правового регулювання є певною теоретико-методологічною категорією, яка дозволяє виявити місце, «субординацію», функції, правові засоби, які застосовуються в процесі правового регулювання на різних стадіях, і надає можливість уявити у взаємозв'язку всі правові засоби, на основі яких відбувається правове регулювання [3, с. 21]. Відповідно, загальний контекст поняття правового регулювання відображає динамічну сутність правовідносин, дозволяє врегулювати їх за допомогою окремих законодавчих і нормативно-правових інструментів.

І.П. Голосніченко притримується позиції про те, що в загальному розумінні механізм адміністративно-правового регулювання – це сукупність адміністративно-правових засобів, за допомогою яких здійснюється вплив на відносини, що виникають у процесі реалізації державної виконавчої влади [4]. Відповідно, вважаючи, що податкові правовідносини безпосередньо ініціюються та контролюються державою, слід підсумувати про те, що механізм їх втілення в життя має елементи адміністративного контексту та змісту, що й виконує обов'язок втілювача їх у життя й інтеграцію до кола соціальних відносин між указаними суб'єктами.

І.О. Іерусалімова аналізуючи механізм адміністративно-правового забезпечення, підкреслює, що адміністративно-правове забезпечення передбачає, насамперед, регулювання за допомогою норм адміністративного права суспільних відносин, що виникають у процесі реалізації прав і свобод людини та громадянина, вплив на них з допомогою передбачених у законодавстві елементів [5]. Таким чином, категорія адміністративно-правового механізму

виходить значно ширше за розуміння поняття й сутності певного виду правовідносин, оскільки завдяки адміністративно-правовому механізму можуть бути втілені в життя, у тому числі окремі елементи кримінального та цивільного законодавств.

Звертаючи ж увагу до специфічних (спеціальних) тлумачень поняття й категорії податково-правового регулювання та фінансово-правового регулювання слід звернути увагу на позицію М.П. Кучерявенко, основою якої є те, що за методом правового регулювання податкове право мало чим відрізняється від традиційного методу фінансового права, в основі якого лежить метод владних приписів. Метод податкового права є фінансово-правовим і передбачає використання імперативних норм, йдеться про безумовний характер імперативності [6, с. 23]. Водночас, дія адміністративно-правового механізму в даному контексті полягає в потребі надання будь-яким правовідносинам певної нормативної форми, формалізації їх у взаєминах між конкретними суб'єктами.

І.Л. Самсін аргументує, що дійсно, інші суспільні відносини, на відміну від податкових, можуть і не зазнавати настільки чіткої регламентації з боку держави або не регулюватися правом узагалі [7]. Водночас, нами не підтримується така позиція, оскільки будь-які правовідносини, що виникають, припиняються в суспільстві мають бути чітко регламентовані законодавством України. Основним Законом передбачається, що органи державної влади та їх посадові особи зобов'язані діяти виключно в межах і у спосіб передбачені законодавством України.

Водночас, розкриваючи сутність поняття податкових правовідносин із метою визначення ролі та місця адміністративно-правового механізму їх реалізації, слід звернути увагу на позицію Р.А. Сидорука котрий вважає, що щодо ознак податкових правовідносин, не виникає сумнівів, що вони мають всі риси притаманні фінансовим правовідносинам: виникають у процесі фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування; однією зі сторін завжди виступає держава; характеризуються публічним характером; є майновими. Проте податкові правовідносини мають свої характерні особливості, що дають змогу відрізнити їх від інших видів фінансових правовідносин (бюджетних, валютних тощо) [8]. Доповнюючи цю позицію, слід звернути увагу на те, що відповідні правовідносини крім зазначеного, втілюються в життя в адміністративно-правовий спосіб, що зумовлює необхідність створення умов для ефективного функціонування відповідного адміністративно-правового механізму.

Ю.В. Оніщик вказує, що податкові правовідносини є владно-майновими суспільними відносинами, які виникають, змінюються та припиняються на підставі закону, а учасники цих відносин мають юридичні права і обов'язки, які пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджетів та фондів [9, с. 6]. А відповідно, адміністративно-правовий механізм забезпечення відповідних правовідносин також має свої структурні елементи, котрі впливають на зазначений процес із урахуванням широти й змістовності прав, обов'язків і окремих структурних елементів указаної конструкції.

Головними недоліками наявної системи податкових відносин в Україні є такі: неузгодженість і суперечність окремих норм податкового законодавства та його нестабільність, недооцінка ролі податку на майно, значний розмір санкцій, існування авансових платежів (особливо в умовах економічної кризи), відсутність чіткої і системної політики надання пільг та їх розміру, недосконалість існуючих механізмів адміністрування податків та інших обов'язкових платежів тощо. Тому для побудови ефективних податкових відносин з метою вирішення нагальних завдань держави, крім окремих функціональних інструментів, потрібні розробка і побудова дієвої системи податкових відносин, що працює на перспективу. Така система

масвраховувати три показники: потреби суспільства, можливості держави і можливості наявної бази оподаткування [10, с. 36–37]. Відповідно, на нашу думку, левову частку окреслених дослідниками проблем здатні врегулювати відповідні інструменти адміністративно-правового механізму забезпечення податкових правовідносин.

**Висновки.** У статті проаналізовано адміністративно-правовий механізм забезпечення податкових правовідносин в контексті з'ясування їх сутності та змісту, що в свою чергу дозволило автору обґрунтувати відповідні науково-теоретичні та практичні висновки.

Доводиться позиція про те, що загально-правове розуміння поняття «податкові правовідносини» є досить широко дослідженим і загальноповживаним, у той час як адміністративно-правовий механізм забезпечення відповідних правових взаємин, дослідниками не аналізувався достатньо ґрунтовно. Окремо фундується позиція про те, що адміністративно-правовий механізм забезпечення будь-яких правовідносин в Україні відіграє ключову роль не лише в установленні вірного порядку взаємовідносин у соціумі, а також забезпечує порядок втілення в життя

тих чи інших регламентованих законодавством України положень.

Автором окремо наводиться теоретико-правова характеристика змісту та сутності механізму адміністративно-правового забезпечення, котрий покликаний втілювати в життя існуючі теоретико-правові конструкції, визначати порядок реалізації тих чи інших адміністративно-правових норм і забезпечувати дію закону в просторі, часі та на місцевості.

Додатково обґрунтовано позицію про те, що податкові правовідносини, як елемент системи відносин у суспільстві, регулюються колом специфічних правових актів, у той час адміністративно-правовий механізм їх забезпечення має загально-правовий характер і поширює свою дію в більш широкому контексті.

Звертається увага на те, що перспектива подальших наукових пошуків полягає в необхідності з'ясування суб'єктів-учасників відповідних адміністративно-податкових правовідносин, що в свою чергу володіють певним правовим статусом і мають права, обов'язки та повноваження.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Адміністративно-правовий механізм реалізації правоохоронної функції держави : монографія. Харків : Харк. нац. ун-т внутр. справ, 2014. 544 с.
2. Тодика Ю. М. Конституція України: проблеми теорії і практики: монографія. Харків : Факт, 2000. 608 с.
3. Валігура К. Механізм правового регулювання: методологічний аспект. *Visegrad journal on human rights*. 2016. № 2/1. С. 17–22.
4. Голосніченко І. П. Адміністративне право України (основні категорії і поняття). Загальна та особлива частина : посібник. Ірпінь : Укр. фін.-екон. ін-т ДПА України, 1998. 108 с.
5. Ієрусалімова І. О. Механізм адміністративно-правового забезпечення прав і свобод людини та громадянина : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2006. 205 с.
6. Кучерявенко Н. П. Податкове право України. Академічний курс : підручник. Київ : Правова єдність, 2008. 699 с.
7. Самсін І. Л. Податкові правовідносини як різновид фінансово-правових. *Фінансове право*. 2013. № 2 (24). С. 21–23. URL: [http://old.univer.km.ua/statti/29\\_Samsin\\_i.L.\\_Podatkovi\\_pravovidnosin\\_yak\\_riznovid\\_finansovo-pravovikh.pdf](http://old.univer.km.ua/statti/29_Samsin_i.L._Podatkovi_pravovidnosin_yak_riznovid_finansovo-pravovikh.pdf)
8. Сидорук Р. А. Поняття та особливості податкових правовідносин. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія : Юриспруденція. 2013. № 6–2, т. 1. С. 146–149. URL: <http://www.vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc6-2-1/juspradenc6-2-1.pdf#page=146>
9. Оніщик Ю. В. Правовий статус організації – платника податку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2008. 21 с.
10. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні : монографія. Харків : Діса плюс, 2012. 648 с.