



- наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «теорія управління ; адміністративне право і процес ; фінансове право» / Я.М. Квітка – К., 2002. – 16 с.
5. Криминологія : учебник для учебных заведений МВД Украины / под ред. В.Г. Лихолоба и В.Т. Филонова. К. : Наукова думка, 1997. – 490 с.
6. Миньковский Г.М. Криминология / Г.М. Миньковский. – М., 1976. – 369 с.
7. Меркулова Ю.В. Запобігання делінквентній поведінці підлітків: психологічний аспект. / Ю.В. Меркулова. – Одеса : ОЮІ ХНУВС, 2007. – 136 с.
8. Лекарь А.Г. Профилактика преступлений. / А.Г. Лекарь. – М., 1972. – 102 с.
9. Сучасні стратегії міліції щодо профілактики правопорушень серед неповнолітніх : навч. посіб. / Л.І. Мороз, Р.Г. Коваль, Н.М. Прокопенко [та ін.]; за наук. ред. Л.І. Мороз. – К. : Вид. ПАЛІВОДА А. В., 2008. – 220 с.
10. Еропкин М.И. Административно-правовая охрана общественного порядка / М.И. Еропкин, Л.Л. Попов. – Л. : Лениздат, 1973. – 328 с.
11. Колпаков В.К. Адміністративне право України : підручник / В.К. Колпаков. – К. : Юрінком Інтер, 2001. – 194 с.
12. Битяк Ю.П. Адміністративне право України: підручник / Ю.П. Битяк. – Харків : Право, 2001. – 152 с.
13. Иванов Ю.Ф. Криминологія: навч. посіб. / Ю.Ф. Иванов, О.М. Джужа. – К. : Вид. ПАЛІВОДА А.В., 2006. – 264 с.

УДК 347.73:336.22

Р. Сидорук,

аспірант кафедри адміністративного та фінансового права
Національного університету «Одеська юридична академія»

ПОНЯТТЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

Визначення суб'єктного складу податкових правовідносин має не лише теоретичне, але і практичне значення, оскільки дозволяє виділити коло осіб, які підпадають під сферу дії податкового законодавства. Суб'єкти податкових правовідносин повинні мати властивості суб'єкта податкового права, оскільки це свідчить про наявність потенційної можливості бути учасником правовідносин. Тому важливо розібратися з класифікацією та видами відповідних суб'єктів та із співвідношенням понять «суб'єкт податкового права» та «суб'єкт податкових правовідносин».

Серед науковців не існує єдиного підходу щодо класифікації суб'єктів податкового права. Окремі аспекти цього питання розглядали такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як В.А. Бризгалін, Д.В. Вінницький, І.Н. Ільюшихін, М.В. Карасьова, Ю.А. Крохіна, М.П. Кучерявенко, С.В. Пархоменко-Цироциянц, М.О. Перепелиця, О.В. Соловйов, Н.І. Хімичева, В.А. Яговкіна.

Мета статті полягає у визначенні та розмежуванні понять «суб'єкт податкового права» та «суб'єкт податкових правовідносин», аналізі підходів щодо

класифікації суб'єктів податкових правовідносин.

У теорії права розділяють суб'єкта права та суб'єкта правовідносин. У податковому праві можливо виділити суб'єктів податкового права, суб'єктів (учасників) податкових правовідносин та суб'єкта податку.

Існує декілька точок зору щодо співвідношення понять «суб'єкт права» та «суб'єкт податкових правовідносин». Так, Ц.А. Ямпольська ототожнювала поняття суб'єкта права та суб'єкта правовідносин, звертає увагу на те, що суб'єктами права є носії прав і обов'язків, які беруть участь у правовідносинах чи можуть брати у них участь [1, с. 112].

Учасників права виділяє Р.О. Халфіна, обґрунтовуючи положення про те, що у сфері реалізації права нас повинні цікавити не всі потенційні можливості осіб, а тільки ті особливості, які визначають можливість їхньої участі у правовідносинах. Саме тому поняття «учасник права» вужче, ніж поняття «суб'єкт права» [2, с. 115–116]. Дослідниця звертає увагу на те, що у певних правовідносинах ми повинні звертати ува-

гу на індивідуальні ознаки тих чи інших учасників, їх права, обов'язки, але у цьому випадку учасник права прирівнюється до суб'єкта правовідносин.

Найбільш вдало співвідношення категорій «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин» визначено С.С. Алексєєвим, який відмічає наступне: «суб'єкт права – це особа, яка володіє правосуб'єктністю, тобто особа, потенційно (взагалі) здатна бути учасником правовідносин. А суб'єкт правовідносин – це реальний учасник цих правових відносин [3, с. 140]». О.Ф. Скакун зазначає, щоб стати суб'єктом (учасником правовідносин), потрібно бути суб'єктом права, тобто мати правосуб'єктність. Відмінність суб'єктів права від учасників правовідносин полягає в: 1) суб'єкти права є потенційними учасниками правовідносин; 2) суб'єкти права можуть втілити (реалізувати) свої права й поза правовідносинами; 3) суб'єкти права (діти, душевнохворі) можуть володіти лише правоздатністю, а для учасників правовідносин необхідна дієздатність. Від їх імені у правовідносинах виступають законні представники (батьки, опікуни, піклувальники), щоб набути права та виконати обов'язки [4, с. 62].

Підтримуємо точки зору С.С. Алексєєва та О.Ф. Скакун і вважаємо, що поняття «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин» не можуть ототожнюватись, оскільки суб'єкт права – це особа, яка має потенційну можливість бути учасником правовідносин, а суб'єкт правовідносин – реальний учасник відповідних правовідносин.

Питання про співвідношення суб'єктів фінансового права та суб'єктів фінансових правовідносин мають важливе значення під час розмежування суб'єктів податкового права та суб'єктів податкових правовідносин, оскільки податкове право є підгалуззю фінансового права. К.С. Бельський підкреслює, що суб'єкти фінансового права потенційно здатні бути учасниками фінансових правовідносин, а суб'єкти фінансових правовідносин – це реальні учасники конкретних фінансових правовідносин [5, с. 62]. Подібної точки зору дотримується Ю.А. Крохіна, яка вказує, що поняття «суб'єкт фінансового права» і «суб'єкт (учасник) фінансових правовідносин» мають різний юридичний зміст. Суб'єктом фінансового права є особа, яка має потенційну можливість бути учасником фінансових правовідносин. Суб'єктом фінансових правовідносин є індивідуально визначений реальний учасник конкретних правовідносин [6, с. 113–114].

Більш детально зупинимось на розмежуванні понять «суб'єкт податкового права» та

«суб'єкт податкових правовідносин». Так, Ю.А. Крохіна зазначає, що суб'єктом податкових правовідносин є індивідуально-визначений учасник конкретних правовідносин. Вступаючи у конкретні правовідносини, суб'єкт податкового права набуває нових властивостей, стаючи суб'єктом (учасником) фінансових правовідносин, але не втрачає при цьому якостей, якими він володіє до вступу в них. Значить, поняття «суб'єкт податкового права» за своїм обсягом більше, ніж поняття «суб'єкт (учасник) податкових правовідносин». Суб'єкт податкового права стає учасником податкових правовідносин шляхом втілення приписів податково-правових норм в життя, тобто шляхом правової реалізації [7, с. 111]. Слід зазначити, що суб'єктами податкового права є особи, потенційно здатні брати участь у податкових правовідносинах, які є носіями юридичних обов'язків та прав, передбачених законодавством України. Визнання держави, фізичних та юридичних суб'єктів податкового права відбувається через поширення на таких суб'єктів податкового законодавства. Але наявність нормативної підстави є недостатньою для того, щоб ці відносини виникли. Необхідні певні життєві обставини (юридичні факти), пов'язані з виникненням, зміною та припиненням податкових правовідносин, і, як наслідок, суб'єкт податкового права набуває додаткового статусу – суб'єкта податкових правовідносин.

С.В. Пархоменко-Цироцианц визначає, що поняття «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин» співвідносяться між собою як ціле і частина, де цілим виступає «суб'єкт права», а частиною – «суб'єкт правовідносин». Права та обов'язки, що належать суб'єктам права, реалізуються ними в податкових правовідносинах, коли вони стають суб'єктами податкових правовідносин [8, с. 163].

Таким чином, суб'єкт податкового права – це особа, на яку поширюється дія норм податкового права та яка потенційно здатна бути учасником податкових правовідносин; а суб'єкт податкових правовідносин – це реальний учасник цих правовідносин, який реалізує свої податкові обов'язки та права, тобто реалізує свою правосуб'єктність. Представлені поняття співвідносяться як загальне і часткове та є взаємозалежними, оскільки суб'єкт податкових правовідносин завжди буде суб'єктом податкового права. Так, наприклад, контролюючий орган, який є суб'єктом податкового права, вступаючи у конкретні правовідносини (наприклад, здійснюючи облік платника податків), стає суб'єктом податкових правовідносин.



Проте суб'єкти податкового права не завжди будуть суб'єктами податкових правовідносин (малолітні діти, недієздатні особи, які мають об'єкт оподаткування).

Аналізуючи суб'єктний склад податкових правовідносин, деякі вчені окремо виділяють учасників податкових правовідносин. Так, В.А. Яговкіна визначає, що суб'єктами податкових правовідносин можуть бути лише платники податків і держава, а податкові агенти, збирачі податків та інші – це учасники податкових правовідносин, але не їх суб'єкти [9, с. 96].

Російський вчений І.Н. Ільюшихін зазначає, що податкові правовідносини, будучи відносними, можуть виникати лише між державою і платником податків. Вони не виникають, наприклад, між державою і податковим агентом, отже, податкові агенти не належать до числа суб'єктів податкових правовідносин, а є саме їхніми учасниками; на них покладені виключно технічні функції «обчислення, утримання і перерахування до бюджету податків», і при цьому не відбувається заміни фігури суб'єкта. Термін «учасники податкових правовідносин» більш змістовний, ніж термін «суб'єкти податкових правовідносин», і органічно включає в себе останній [10, с. 133]. Подібну позицію займає і М.В. Карасьова, яка стверджує, що через податкового агента в багатьох податкових зобов'язань здійснюються обов'язки суб'єктів правовідносин [11, с. 251]. Важко погодитись із позиціями вчених, оскільки поняття «учасник податкових правовідносин» є тотожним поняттю «суб'єкт податкових правовідносин». Це твердження ми проаналізували і в теорії права, і в науці фінансового права, тому введення проміжного поняття «учасник правовідносин» між поняттями «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин» є недоцільним та призводить до неоднозначності понятійно-категоріального апарату, в тому числі і податкового права. Вважаємо, що не вірно зводити податкові правовідносини до двосуб'єктного складу (контролюючий орган – платник податків), оскільки це не дасть змогу реалізувати права та обов'язки іншим суб'єктам податкового права, на яких поширюється дія податкового законодавства. Більшість податкових правовідносин є багатосторонніми, особливістю яких є участь у них трьох чи більше суб'єктів і наявність у кожного з них прав і обов'язків. У таких правовідносинах кожному суб'єктивному праву однієї сторони відповідає юридичний обов'язок іншої.

Що стосується «суб'єкта податку», то в науковій літературі не виникає заперечень, що це поняття співпадає з поняттям «плат-

ник податку». Категорію «суб'єкт податку», як правило, вживають в контексті під час характеристики елементів податку.

Далі більш детально зупинимось на класифікації суб'єктів податкових правовідносин. Деякі вчені здійснюють класифікацію суб'єктів податкового права. Розглянемо позиції, які існують в науковій літературі. М.Ю. Орлов під суб'єктами податкового права розуміє «юридичних або фізичних осіб (а також некорпоровані об'єднання), які можуть бути учасниками відносин, що регулюються податковим правом» [12, с. 121]. Однак відповідна класифікація не враховує владну сторону податкових правовідносин (державу та її органи), а фізичні та юридичні особи охоплюються одним поняттям «платники податків».

У фінансового-правовій науці зустрічається поділ суб'єктів податкового права на публічних та приватних. В основу цього поділу Д.В. Вінницький взяв такий критерій, як наявність (чи відсутність) публічної влади у суб'єкта права [13, с. 80]. До публічних суб'єктів податкового права автор відносить державні (муніципальні) органи, суспільно-територіальні утворення. Фізичні особи та організації визначаються як приватні суб'єкти. Однак не зрозуміле в цій системі місце представників податків, податкових агентів, банків тощо.

В.А. Соловйов підставою розмежування публічних та приватних суб'єктів податкових правовідносин вважає інтерес (публічний чи приватний). До публічних суб'єктів податкових правовідносин належать: Російська Федерація, суб'єкти РФ і муніципальні утворення. До приватних суб'єктів вчений відносить фізичних осіб, організації, податкових агентів, податкових консультантів, збирачів податків [14, с. 12].

У теорії податкового права суб'єктів податкових правовідносин поділяють на владних та зобов'язаних. Саме в податкових правовідносинах можна вмістити всю багатоманітність суб'єктів податкових правовідносин, виділивши групу суб'єктів, що включають та представляють державу, (владну сторону податкових правовідносин), і групу суб'єктів, які реалізують податковий обов'язок (зобов'язану сторону податкових правовідносин) [15, с. 314].

Ю.А. Крохіна виокремлює три критерії для класифікації суб'єктів податкового права. Так, за способом нормативної визначеності виділено: а) суб'єкти, зафіксовані податковим законодавством; б) суб'єкти, незафіксовані податковим законодавством, в якості суб'єктів податкових правовідносин. За характером фіскального інтересу вони поділяються на приватні та публічні. Третім



критерієм є ступінь майнової зацікавленості у виникненні податкових відносин. Відповідно до цього критерію Ю.А. Крохіна виділяє суб'єкти, які мають безпосередній майновий інтерес в податкових правовідносинах, та суб'єкти, які не мають безпосередньо майнового інтересу в податкових правовідносинах [7, с. 111]. Можна зробити висновок, що до суб'єктів, які мають безпосередній інтерес, вчена відносить державу в особі її органів та платників податків. До осіб, які не мають відповідного інтересу, відносяться експерти, свідки, спеціалісти, поняті, перекладачі, представники тощо.

А.А. Тедеев виділяє два види суб'єктів податкових правовідносин: основні та інші учасники податкових правовідносин [16, с. 132]. До основних автор відносить суб'єктів, які зазначені в ст. 9 ПК РФ: організації, фізичні особи, податкові агенти, податкові та митні органи. Ті, що не зазначені у відповідній статті, відносяться до інших суб'єктів податкових правовідносин. Подібну класифікацію наводить С.Г. Пепеляєв, який до факультативних (інших учасників) відносить: 1) осіб, що забезпечують перерахування і збирання податків (банки; органи, що збирають податки і збори); 2) осіб, що надають професійну допомогу (представники, податкові консультанти); 3) осіб, що надають необхідні дані (нотаріуси, реєстраційні органи, органи ліцензування); 4) осіб, що беруть участь у заходах податкового контролю (судді, нотаріуси, реєстраційні органи, процесуальні особи); 5) правоохоронні органи (органи податкової міліції) [17, с.163]. Однак деякі види суб'єктів неможливо віднести до суб'єктів податкових правовідносин (суддів, правоохоронні органи), оскільки вони є учасниками інших правовідносин, які не підпадають під сферу регулювання податкового права.

В.В. Гриценко відносить до учасників податкових правовідносин платників податків, податкові органи і банки, які приймають і зараховують податкові платежі на рахунки казначейства. Держава є безпосереднім учасником податкових правовідносин, оскільки вона встановлює податки і надає ці права місцевим органам [18, с. 113].

Найбільш детально проаналізував види суб'єктів податкового права О.В. Бризгалін. Він визначає такі види суб'єктів податкового права: 1) державні органи, органи державної податкової служби, митні та фінансові органи, органи казначейства, органи податкової міліції; 2) платники податків – фізичні та юридичні особи (філії та представництва юридичних осіб); 3) особи, які сприяють сплаті податків, – зобов'язані особи, від дій яких залежить належне виконання обов'язків і реалізація прав уповноважених органів, або особи, які володіють інформацією про платника податків, що необхідна для обчислення податків [19, с. 131].

Частково підтримуємо наведену класифікацію, оскільки не всі вказані особи будуть суб'єктами податкового права (податкова міліція, органи казначейства). Що стосується осіб, які сприяють сплаті податків, то вважаємо, що до цієї підсистеми потрібно віднести саме приватних осіб, які не лише сприяють сплаті податків та зборів, але і виконують інші функції (наприклад, сплата податків податковими агентами, повернення банками надміру сплачених податків та зборів), тобто це особи, які сприяють реалізації прав та обов'язків платників податків.

Таким чином, з урахуванням вищевказаних позицій вважаємо за доцільне виділити наступні суб'єкти податкових правовідносин: 1) контролюючі органи; 2) платники податків; 3) особи, які сприяють реалізації прав та обов'язків платників податків. Відповідно, контролюючі органи будуть належати до публічних суб'єктів податкового права, а платники податків та особи, які сприяють реалізації прав та обов'язків платників податків, – до приватних суб'єктів податкового права. Контролюючі органи та платники податків є основними суб'єктами, а особи, які сприяють реалізації прав та обов'язків платників податків – факультативними.

Що стосується держави як суб'єкта податкового права, то вона безпосередньо в правовідносинах участі не бере, а наділяє органи владними повноваженнями, які направлені на забезпечення надходження необхідних ресурсів до казни. Уповноважені органи, маючи владну компетенцію, створені з метою контролю за дотриманням податкового законодавства.

Отже, суб'єкт податкового права – це особа, на яку поширюється дія норм податкового права та яка потенційно здатна бути учасником податкових правовідносин; а суб'єкт податкових правовідносин – це реальний учасник правовідносин, який реалізує свої податкові обов'язки та права, тобто реалізує свою правосуб'єктність. Ці поняття співвідносяться як загальне та часткове та є взаємозалежними, оскільки суб'єкт податкових правовідносин завжди буде суб'єктом податкового права.

У теорії податкового права можна зустріти різні класифікації суб'єктів податкових правовідносин в залежності від того чи іншого критерію: владні та зобов'язані суб'єкти; основні та факультативні; приват-



ні та публічні. Однак відповідні класифікації є умовними, тому доцільніше виділяти коло суб'єктів, які беруть (можуть брати) участь у податкових правовідносинах. До суб'єктів податкових правовідносин належать:

- контролюючі органи;
- платники податків;
- особи, які сприяють реалізації прав та обов'язків платників податків.

Ключові слова: податкові правовідносини, суб'єкт права, суб'єкт правовідносин, суб'єкт податкового права, суб'єкт податкових правовідносин.

В статті надано визначення поняття «суб'єкт податкового права» та «суб'єкт податкових правовідносин», розглянуто їх співвідношення. Автором зазначено, що ці поняття є взаємозалежними та співвідносяться як загальне та часткове. На основі дослідження різних підходів щодо класифікації суб'єктів податкових правовідносин визначено коло осіб, між якими виникають податкові правовідносини.

В статье определены понятия «субъект налогового права» и «субъект налоговых правоотношений», рассмотрено их соотношение. Автор указывает на то, что соответствующие понятия являются взаимосвязанными и соотносятся как общее и частное. На основании исследования различных подходов относительно классификации субъектов налоговых правоотношений определен круг лиц, между которыми возникают налоговые правоотношения.

The article is devoted to the definitions of the concept of “the subject of tax law” and “the subject of tax legal relations”, examined their correlation. The author states that these concepts are interdependent and correlated as general and partial. Based on the study of different approaches to classification of subjects of tax legal relations defined circle of persons among whom tax legal relations arise.

Література

1. Ямпольская Ц.А. Субъекты советского административного права : дисс. ... докт. юрид. наук / Ц.А. Ямпольская. – М., 1958. – 284 с.
2. Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении / Р.О. Халфина. – М. : Юридическая литература, – 1974. – 345 с.
3. Алексеев С.С. Общая теория права : В 2-х т. / С.С. Алексеев. – М. : Юридическая литература, 1981. – Т. 2. – 360 с.

4. Скакун О.Ф. Теория права і держави : Підручник. – 3-тє видання / О.Ф. Скакун. – К. : Алерта, 2012. – 524 с.

5. Финансовое право : учебник / К.С. Бельский и др. ; под ред. С.В. Запольского. – М. : Российская академия правосудия ; Эксмо, 2006. – 640 с.

6. Крохина Ю.А. Финансовое право России : учебник. 3-е изд., перераб. и доп. / Ю.А. Крохина. – М. : Норма, 2008. – 720 с.

7. Крохина Ю.А. Налоговое право : учебник. 3-е изд., перераб. и доп. / Ю.А. Крохина. – М., 2011. – 463 с.

8. Система фінансового права: проблеми теорії і правового регулювання : монографія / [Латковська Т.А., Царьова Л.К., Пархоменко-Цироцяня С.В. та ін.] ; за заг. ред. С.В. Ківалова, Т.А. Латковської. – О. : Фенікс, 2011. – 236 с.

9. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение (Теоретико-правовой аспект) : дис. ...канд. юрид. наук : 12.00.14 / В.А. Яговкина. – М., 2003. – 184 с.

10. Ильюшихин И.Н. Понятие и признаки налогового правоотношения / И.Н. Ильюшихин // Известия вузов. Серия «Правоведение». – 2000. – № 2. – С. 127–145.

11. Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть : Учебник / М.В. Карасева. – М. : Юрист, 2000. – 256 с.

12. Орлов М.Ю. Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права : дисс. ... канд. юрид. наук / М.Ю. Орлов. – М., 1996. – 158 с.

13. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права Российской Федерации : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.12 / Д.В. Винницкий. – Екатеринбург, 1999. – 210 с.

14. Соловьев В.А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений : дисс. ... канд. юрид. наук / В.А. Соловьев. – М. : Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ, 2002. – 194 с.

15. Кучерявенко М.П. Податкове право : підручник / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2013. – 536 с.

16. Тедеев А.А. Налоговое право : экзаменац. ответы для студ. вузов / А.А. Тедеев, В.А. Парыгина. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2003. – 316 с.

17. Налоговое право : учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Юрист, 2005. – 590 с.

18. Гриценко В.В. Гражданин как субъект налогового права в Российской Федерации : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.02 / В.В. Гриценко. – Саратов, 1995. – 267 с.

19. Налоги и налоговое право : Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с.

