

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/392220>

**Данієлян С. А.,**  
кандидат юридичних наук,  
докторант кафедри фінансового права  
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

## **СИСТЕМА ОРГАНІВ, УПОВНОВАЖЕНИХ НА РЕАЛІЗАЦІЮ ПРОЦЕДУР ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ**

### **SYSTEM OF AUTHORITIES AUTHORIZED TO IMPLEMENT TAX CONTROL PROCEDURES IN UKRAINE**

У статті ґрунтовно досліджено систему органів, уповноважених на реалізацію процедур податкового контролю в Україні. Автор слушно зазначає, що контролюючі органи є поняттям об'єднуючим, оскільки йдеться не тільки про власне податкові органи, а й про митні органи в частині їхніх повноважень щодо контролю за належністю справляння податків, які пов'язані з ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України чи територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів із митної території України чи території вільної митної зони. Важливим є те, що відсутність інституційної єдності зумовлює необхідність оперувати загальним поняттям «контролюючі органи», адже коли йдеться про сплату податків і зборів, то ми не можемо обмежитися виключно податковими органами. Автор окреслює коло учасників податкових відносин загалом. Зазвичай до учасників податкових відносин фахівці відносять дві основні сторони: зобов'язану (платника податків) та владну (контролюючий орган). Зауважено, що станом на сьогодні в науці представлена низка доктринальних підходів до типізації учасників податкових відносин. Констатовано, що під час визначення суб'єктного складу податкових відносин доцільно не занадто захоплюватися теоретичними узагальненнями, а наводити коло суб'єктів з огляду на засади практикоорієнтованої деталізації. У статті проаналізовано низку різних підходів до типізації учасників податкових відносин. У межах відносин із виконання податкового обов'язку прийнято детермінувати платника податків як правозобов'язаного учасника таких відносин, тоді як контролюючий орган розглядається як владний суб'єкт. Автор стверджує, що такі характеристики в жодному разі не означають, що платник податків як учасник податкових відносин має виключно обов'язки, а контролюючий орган – виключно права. Коло учасників податкових відносин є надзвичайно широким. Слушно зауважено, що основними суб'єктами таких відносин є платник податків та контролюючий орган.

**Ключові слова:** *платник податку, контролюючий орган, процедура податкового контролю, учасники податкових відносин, владний суб'єкт.*

The article thoroughly examines the system of bodies authorized to implement tax control procedures in Ukraine. The author rightly points out that the controlling bodies are a unifying concept, as they are not only the tax authorities themselves, but also the customs authorities in terms of their powers to control the proper collection of taxes related to the import (forwarding) of goods to customs the territory of Ukraine or the territory of a free customs zone or the export (forwarding) of goods from the customs territory of Ukraine or the territory of a free customs zone. It is important that the lack of institutional unity necessitates the operation of the general concept of “supervisory authorities”, because when it comes to the payment of taxes and fees, we can not be limited to tax authorities. The author outlines the range of participants in tax relations in general. Experts usually consider two main parties to be participants in tax relations: obligated (taxpayer) and government (controlling body). It is noted that as of today a number of doctrinal approaches to the typification of participants in tax relations are presented in science. It is stated that when determining the subject composition of tax relations, it is advisable not to be too fond of theoretical generalizations, but to provide a range of subjects taking into account the principles of practice-oriented detail. The article analyzes a number of different approaches to the typification of participants in tax relations. Within the framework of a tax liability relationship, it is customary to determine the taxpayer as a legally obligated party to such a relationship, while the supervisory authority is considered to be an authority. The author argues that such characteristics do not in any way mean that the taxpayer as a party to the tax relationship has only responsibilities and the controlling authority has only rights. The range of participants in tax relations is extremely wide. It is rightly noted that the main subjects of such relations are the taxpayer and the controlling body.

**Key words:** *taxpayer, controlling body, tax control procedure, participants of tax relations, government entity.*

Контрольні повноваження не варто розглядати як певну абстракцію. Такі повноваження реалізуються спеціально уповноваженими на це суб'єктами. Суб'єкти, які провадять процедури контролю в тій чи іншій сфері суспільного життя, наділяються спеціальним інструментарієм, застосування якого й забезпечує досягнення та реалізацію конкретних контрольних цілей і завдань. Спеціалізація органів, що здійснюють контрольні повноваження, – це запорука належного функціонування системи контрольних механізмів. Не є винятком і сфера оподаткування, яка також відрізняється власною системою органів, що провадять контрольну діяльність за належністю виконання зобов'язаними учасниками податкових відносин покладених на них обов'язків.

Реалізація контрольних процедур у сфері оподаткування покладається на спеціально визначених суб'єктів, якими є визначені у ст. 41 Податкового кодексу України контролюючі органи. Контролюючі органи є поняттям об'єднуючим, оскільки йдеться не тільки про власне податкові органи, а й про митні органи в частині їхніх повноважень із контролю за належністю справляння податків, які пов'язані з ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України чи територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів із митної території України чи території вільної митної зони [1].

Відсутність інституційної єдності зумовлює необхідність оперувати загальним поняттям «контролюючі органи», адже коли йдеться про сплату податків і зборів, то ми не можемо обмежитися виключно податковими органами. Проте не можна сказати, що митні органи за обсягом своїх повноважень у сфері оподаткування та значимістю в частині забезпечення належного розвитку податкових відносин є однопорядковими з платниками податків суб'єктами. Саме податкові органи реалізують більшість контрольних заходів, пов'язаних зі сферою оподаткування. При цьому необхідно усвідомлювати, що сфера оподаткування в аспекті свого суб'єктного складу не обмежується виключно контролюючими органами. Суб'єктний склад податкових відносин є набагато ширшим. Перш ніж перейти до безпосереднього дослідження контролюючих органів як учасників контрольних процедур у сфері оподаткування, варто спочатку окресли-

ти коло учасників податкових відносин загалом.

Зазвичай до учасників податкових відносин фахівці відносять дві основні сторони: зобов'язану (платника податків) та владну (контролюючий орган). Водночас зазначені суб'єкти не можуть визначатися як єдині учасники податкових відносин. Так, безумовно, платник податків і контролюючий орган є основними учасниками податкових відносин, проте ними все не обмежується. У податкових відносинах можна виокремити низку інших суб'єктів.

Варто зауважити, що станом на сьогодні в науці представлена низка доктринальних підходів до типізації учасників податкових відносин. Так, М.М. Чинчин класифікує учасників податкових відносин на чотири окремі групи:

- 1) владні суб'єкти податкового правовідношення;
- 2) правозобов'язані учасники, під якими варто розуміти платників податків;
- 3) особи, які не мають якої-небудь економічної зацікавленості в таких відносинах та які фактично реалізують окремі процедурні функції;
- 4) особи – юрисдикційні органи, а саме органи судової влади [2, с. 61].

До цієї позиції є декілька принципових зауважень. По-перше, авторові було би доцільно конкретизувати, кого саме він розуміє під владною стороною податкових відносин. З одного боку, таке узагальнення дає можливість не формулювати вичерпний перелік суб'єктів, а отже, мінімізує шанси на допущення теоретичної неточності. З іншого ж боку, застосування таких узагальнень не дає змогу сформулювати чітке розуміння позиції М.М. Чинчина щодо визначення кола владних суб'єктів на стороні контролюючого органу. Тобто йдеться про необхідність конкретизації кола суб'єктів, які, на його переконання, повинні представляти владну сторону. Конкретики автор уникає також тоді, коли перелічує суб'єктів, яких відносить до третьої групи. Не зрозуміло, про яких суб'єктів із посередницьким функціоналом йдеться. Напевно, у цьому випадку йдеться саме про податкових агентів. Вважаємо, що науковцevi варто було конкретизувати власну позицію із цього питання.

По-друге, виглядає дивним віднесення до юрисдикційних органів виключно судів, які розглядають податкові спори. Було би цілком доцільно віднести до юрисдикційних

органів також суб'єктів, що уповноважені на розгляд податкових спорів у досудовому порядку. Таким чином, як специфічний юрисдикційний орган можна виокремити вищий контролюючий орган, який уповноважений податковим законодавством на вирішення податкових спорів в адміністративному порядку. Безумовно, такий вищий орган також належить до контролюючих органів. Однак у межах відповідних юрисдикційних процедур він набуває специфічних рис арбітра, на якого й покладається юрисдикційна функція щодо забезпечення належного порядку вирішення податкового спору.

Отже, необхідно резюмувати, що під час визначення суб'єктного складу податкових відносин доцільно не занадто захоплюватися теоретичними узагальненнями, а наводити коло суб'єктів з огляду на засади практикоорієнтованої деталізації.

З більшою мірою конкретики в цьому питанні висловила Н.І. Хімичева, яка запропонувала розрізняти в податкових відносинах таких суб'єктів:

- 1) платника податків;
- 2) податковий орган;

3) банківські органи, які в таких відносинах є своєрідними посередниками з перерахування коштів до відповідних бюджетів [3, с. 37–38].

Наведену позицію підтримує й М.П. Кучерявенко, який робить основний акцент на платнику податків та контролюючому органі як основних суб'єктах податкових відносин [4, с. 223].

Запропоновані науковцями суб'єктні склади орієнтовані переважно на визначення основних суб'єктів податкових відносин. При цьому не можна цілком погодитися з тим, що саме банки потрібно виділяти як суб'єкта, який виконує посередницькі функції, як такого, що заслуговує на увагу.

Свою систему суб'єктів податкових відносин запропонував О.В. Литвин, який виокремив чотири групи суб'єктів податкових відносин, зокрема:

1) органи державної влади, які забезпечують встановлення та реалізацію механізмів оподаткування;

2) організації (зокрема, представництва та філії юридичних осіб) і фізичні особи, на яких положеннями чинного законодавства покладено обов'язок сплачувати податки та збори;

3) суб'єкти, які виконують функції, що спрямовані на сприяння послідовному виконанню платником податків належних йому прав та обов'язків (кредитно-фінансові установи, нотаріуси, податкові агенти тощо);

4) представники платника податків, які діють у податкових відносинах від імені та в інтересах платника податків [5, с. 288].

У цьому випадку також необхідно звернути увагу на те, що автор наводить досить узагальнені формулювання під час окреслення кола суб'єктів податкових відносин. Особливо визначальним є те, що автор називає майже всі (не тільки окремі) категорії суб'єктів податкових відносин максимально узагальнено. Такий підхід не сприяє правовій визначеності.

На основних учасниках податкових відносин зосереджує свою увагу Р.А. Сидорук, який визначає таких суб'єктів крізь призму кореспондування їхніх прав та обов'язків. Відповідно, науковець говорить про таких суб'єктів податкових відносин:

- а) контролюючі органи, які він класифікує на податкові органи та митні органи;
- б) платників податків.

При цьому в кореспондуванні прав та обов'язків відповідних суб'єктів учений робить акцент на тому, що владним суб'єктом є контролюючий орган, тоді як правозобов'язаним – платник податків [6, с. 131].

Як уже зазначалося, надмірне узагальнення підходів не можна назвати послідовним, однак саме в цьому випадку автор не ставив собі за мету вичерпно окреслити суб'єктний склад податкових відносин. При цьому позитивним є підхід автора, згідно з яким він визначає кореспонденцію прав та обов'язків відповідних основних суб'єктів податкових відносин.

Цікавим можна визнати підхід до окреслення суб'єктного складу податкових відносин, що був запропонований В.І. Теремецьким. Так, науковець структурує відповідних суб'єктів на декілька рівнів:

1) публічні учасники – суб'єкти публічного управління, які наділені відповідними владними повноваженнями у сфері оподаткування;

2) приватні учасники – суб'єкти, які класифікуються на такі види:

а) прямих суб'єктів (платники податків, на яких безпосередньо покладається обов'язок зі сплати податків і зборів);

б) непрямих суб'єктів (особи, які надають професійні послуги, що спрямовані на реалізацію прав та обов'язків платників податків (представники платників податків); не входять податкові агенти) [7, с. 185-186].

На нашу думку, під час окреслення кола публічних суб'єктів В.І. Теремецький застосовував занадто узагальнений підхід, проте, характеризуючи приватну сторону, здійснив належне структурування суб'єктів на дві окремі підгрупи. Незважаючи на всю системність категоризації приватних суб'єктів податкових відносин, ми не можемо назвати сформульований науковцем суб'єктний склад вичерпним.

Варто зауважити, що в межах податкових відносин можна виокремити низку суб'єктів. Роль таких учасників податкових відносин може суттєво різнитися, однак усі вони тією чи іншою мірою причетні до сфери оподаткування. Проте ми не вважаємо за доцільне визначати суб'єктів податкових відносин єдиним списком. Таку детермінацію найкраще робити шляхом їх групування.

Так, важливу роль у забезпеченні послідовного розвитку податкових відносин відіграють суб'єкти, які беруть участь у встановленні правил функціонування таких відносин, – суб'єкти податкової нормотворчості. Так, основними суб'єктами, що уповноважені на прийняття нормативних актів у сфері оподаткування, є Верховна Рада України (суб'єкт, уповноважений на прийняття законів, що регламентують сферу оподаткування) та місцеві ради (відповідні органи місцевого самоврядування, а саме сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, які є суб'єктами, що уповноважені на прийняття рішень щодо місцевих податків і зборів). Також до суб'єктів, які уповноважені на реалізацію нормотворчих повноважень у сфері оподаткування, належать суб'єкти підзаконної нормотворчості (наприклад, Міністерство фінансів України та Державна податкова служба України).

Що ж стосується власне відносин податкового адміністрування щодо виконання правозобов'язаним суб'єктом податкових відносин належних йому прав та обов'язків, то тут основними суб'єктами таких відносин є:

- 1) платник податків;
- 2) контролюючий орган.

У межах відносин із виконання податкового обов'язку платника податків прийнято детерминувати як правозобов'язаного учасника таких відносин, тоді як контролюючий орган розглядають як владного суб'єкта. Однак такі характеристики в жодному разі не означають, що платник податків як учасник податкових відносин має виключно обов'язки, а контролюючий орган – виключно права. При цьому йдеться, скоріше, про розставлення акцентів у правовому статусі платника податків та контролюючого органу.

Саме платник податків і контролюючий орган становлять ядро суб'єктного складу податкових відносин. Важливо також зазначити, що податкові агенти є специфічним різновидом правозобов'язаних суб'єктів податкових відносин. Однак повністю відмежовувати їх від платників податків не варто, оскільки в п. 18.1 ст. 18 Податкового кодексу України прямо зазначається, що податкові агенти в цілях оподаткування прирівнюються до платників податків [1]. Ще одним учасником податкових відносин, правовий статус якого пов'язаний із платником податків, є представник платника податків. Відповідного суб'єкта також не варто повністю відмежовувати від платника податків, оскільки він фактично уособлює платника податків, коли реалізує надані йому законом або за довіреністю повноваження та забезпечує реалізацію прав та обов'язків від імені платника податків.

Окрему групу суб'єктів формують юрисдикційні органи, які уповноважені на вирішення податкових спорів. Так, юрисдикційні органи класифікуються залежно від різновиду проваджень, у межах якого й відбувається вирішення податкового спору. В адміністративних провадженнях щодо оскарження рішень контролюючих органів таким вищим органом, який і має вирішувати податковий спір, є Державна податкова служба України.

Так, Державна податкова служба України також є контролюючим органом, однак у межах юрисдикційних проваджень відповідний орган набуває специфічних рис, оскільки виконує не властивий йому контрольно-наглядовий функціонал – є своєрідним арбітром у межах процедур із вирішення податкових спорів. При цьому організація адміністративних процедур із вирішення податкових спорів є далекою від ідеалу та прогресивних зарубіжних підходів. У цьому аспекті доцільно запозичити досвід організації

адміністративних процедур із вирішення податкових спорів, що застосовується у Сполучених Штатах Америки та Нідерландах.

Таким чином, можемо констатувати, що коло учасників податкових відносин є надзвичайно

широким. Групування таких суб'єктів має здійснюватися на основі конкретних критеріїв. Водночас беззаперечним є той факт, що основними суб'єктами таких відносин є платник податків та контролюючий орган.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
2. Чинчин М.М. Правові основи податкового адміністрування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2013. 203 с.
3. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. Москва : БЕК, 1995. 362 с.
4. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. Харьков : Легас, 2004. Т. 2 : Введение в теорию налогового права. 600 с.
5. Литвин О.В. Деякі особливості адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія «Юридичні науки»*. 2017. № 861. С. 284–290. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnulpurn\\_2017\\_861\\_42](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnulpurn_2017_861_42).
6. Сидорук Р.А. Співвідношення понять «суб'єкт податкового права» та «суб'єкт податкових правовідносин». *Правове життя сучасної України* : матеріали Міжнародної наукової конференції професорсько-викладацького та аспірантського складу, м. Одеса, 16–17 травня 2013 р. : у 2 т. / відп. за вип. В.М. Дрьомін ; НУ «ОЮА», Південний регіональний центр НАПрН України. Одеса : Фенікс, 2013. Т. 2. С. 130–132.
7. Теремецький В.І. Загальна характеристика елементів структури податкових правовідносин. *Вісник Вищої ради юстиції*. 2012. № 1(9). С. 175–188.