

**До проблеми визначення поняття та видів юридичних елементів
адміністративно-правового механізму забезпечення прав суб'єктів
підприємницької діяльності у сфері оподаткування**

Чорна А. М.

*доктор юридичних наук, доцент,
професор кафедри правового забезпечення господарської діяльності
Харківський національний університет внутрішніх справ
пр. Льва Ландау, 27, Харків, Україна
orcid.org/0000-0003-0519-7300
pmk.pzgd@gmail.com*

Пінчук П. А.

*кандидат юридичних наук,
заступник начальника управління декларування
ПАТ «Укртатнафта»
вул. Свіштовська, 3, Кременчук, Полтавська область, Україна
orcid.org/0000-0002-2221-7521
pmk.pzgd@gmail.com*

Ключові слова:

поняття, види, юридичні елементи, адміністративно-правовий механізм, забезпечення прав, суб'єкт підприємницької діяльності, сфера оподаткування.

Актуальність статті полягає в тому, що, вступаючи в правовідносини, пов'язані зі здійсненням підприємницької діяльності, відповідні особи наділяються правовим статусом їх суб'єктів з одночасним виникненням прав у цій сфері суспільного життя. Зокрема, такі суб'єкти наділяються комплексом прав у сфері оподаткування. Права суб'єктів підприємницької діяльності, зокрема у сфері оподаткування, потребують не лише їх декларативного закріплення, хоч і навіть на рівні Основного Закону України, а й вимагають впровадження правових механізмів їх захисту. Як один із провідних таких механізмів, з огляду на особливості нормативно-правового регулювання окресленої сфери правовідносин, варто розглядати адміністративно-правовий механізм забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування. У статті узагальнюються наукові погляди вчених із приводу розуміння поняття та видів юридичних елементів адміністративно-правового механізму забезпечення прав різних суб'єктів. Встановлено, що механізм забезпечення прав в окремо взятій сфері суспільного життя має такі види юридичних елементів: а) правові засоби, на основі яких створюються умови задля реалізації та захисту прав суб'єктів відповідних правовідносин і які своєю чергою можна розглядати як підсистеми такого механізму (або ж як окремі механізми, що разом з іншими юридичними елементами створюють більш складну систему); б) норми права, які встановлюють правила поведінки в межах відповідних правовідносин; в) уповноважені суб'єкти, які покликані реалізовувати приписи норм права, використовувати всі необхідні правові засоби задля забезпечення нормального функціонування відповідної інституції. З'ясовано, що елементи адміністративно-правового механізму забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування утворюють сукупність правових засобів, що створюють надійні умови для захисту прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування. При цьому остання складова частина досліджуваної системи, виступаючи окремим видом юридичних елементів адміністративно-правового

механізму забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування, складається з її підсистем або ж механізмів забезпечення прав таких суб'єктів за певними напрямками: 1) механізм організаційно-правового забезпечення; 2) механізм матеріально-технічного забезпечення; 3) механізм інформаційно-аналітичного забезпечення.

To the problem of definition of the concept and types of legal elements of the administrative and legal mechanism of ensuring the rights of subjects in the field of taxation

Chorna A. M.

*Doctor of Law, Associate Professor,
Professor at the Department of Legal Support of Economic Activity
Kharkiv National University of Internal Affairs
Lva Landau ave., 27, Kharkiv, Ukraine
orcid.org/0000-0003-0519-7300
pmk.pzgd@gmail.com*

Pinchuk P. A.

*Doctor of Law,
Deputy Head of the Declaration Department
PJSC "Ukratnafta"
Svishtovska str., 3, Kremenchuk, Poltava region, Ukraine
orcid.org/0000-0002-2221-7521
pmk.pzgd@gmail.com*

Key words:

concepts, types, legal elements, administrative-legal mechanism, provision of rights, business entity, taxation.

The relevance of the article is that entering into legal relations related to the implementation of entrepreneurial activities, the relevant persons are endowed with the legal status of their subjects with the simultaneous emergence of rights in this area of public life. In particular, such entities are endowed with a set of rights in the field of taxation. The rights of business entities, including in the field of taxation, require not only their declarative consolidation, albeit at the level of the Basic Law of Ukraine, but also require the introduction of legal mechanisms for their protection. As one of the leading of such mechanisms, given the peculiarities of the legal regulation of the outlined area of legal relations, should be considered the administrative and legal mechanism for ensuring the rights of business entities in the field of taxation. The article summarizes the scientific views of scientists on the understanding of the concept and types of legal elements of the administrative and legal mechanism for ensuring the rights of various entities. It is established that the mechanism of ensuring rights in a particular sphere of public life has the following types of legal elements such as: a) legal means, which create conditions for the implementation and protection of the rights of the relevant legal relations and which, in turn, can be considered subsystems of such a mechanism (or as separate mechanisms, which together with other legal elements create a more complex system); b) rules of law that establish rules of conduct within the relevant legal relationship; c) authorized entities that are called to implement the requirements of the law, to use all necessary legal means to ensure the proper functioning of the institution. It was found that the elements of the administrative and legal mechanism for ensuring the rights of business entities in the field of taxation form a set of legal means that create reliable conditions for the protection of the rights of business entities in the field of taxation. The last component of the studied system, acting as

a separate type of legal elements of the administrative and legal mechanism for ensuring the rights of business entities in the field of taxation, consists of its subsystems or mechanisms for ensuring the rights of such entities in certain areas: 1) organizational and legal mechanism software; 2) logistics mechanism; 3) the mechanism of information and analytical support.

Постановка проблеми. Конституція України проголосила, що кожен має право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом. Вступаючи в правовідносини, пов'язані зі здійсненням підприємницької діяльності, відповідні особи наділяються правовим статусом їх суб'єктів з одночасним виникненням прав у цій сфері суспільного життя. Зокрема, такі суб'єкти наділяються комплексом прав у сфері оподаткування. Права суб'єктів підприємницької діяльності, зокрема у сфері оподаткування, потребують не лише їх декларативного закріплення, хоч і навіть на рівні Основного Закону України, а й вимагають впровадження правових механізмів їх захисту. Як один із провідних таких механізмів, з огляду на особливості нормативно-правового регулювання окресленої сфери правовідносин, варто розглянути адміністративно-правовий механізм забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування. При цьому, як цілком слушно зауважує С.С. Алексєєв, створення та відпрацювання механізму адміністративно-правового регулювання тієї чи іншої сфери соціальних відносин є однією з основних проблем вітчизняної юридичної науки [1, с. 112].

Стан дослідження. Варто зазначити, що учені-правознавці у своїх працях вже приділяли увагу з'ясуванню сутності, визначенню складових елементів, диференціації типових ознак як адміністративно-правового механізму загалом, так і у різних сферах публічного права зокрема. У цьому напрямі було проаналізовано праці таких учених-правознавців, як В.Б. Авер'янов, О.М. Бандурка, В.Л. Грохольський, М.В. Макарейко, Е.А. Котельнікова, А.Т. Козюк, І. А. Семенцова, М.Б. Смоленський, І.П. Голосніченко, Ю.А. Тихомиров, М.М. Тищенко, С.В. Ківалов, О.І. Остапенко й інших. Проте аналіз наукової літератури у вказаному напрямі лише засвідчує факт відсутності теоретичних положень і методичних рекомендацій щодо поняття та видів юридичних елементів адміністративно-правового механізму забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності саме у сфері застосування системи оподаткування.

Мета статті – визначити поняття та види юридичних елементів адміністративно-правового механізму забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування

Виклад основного матеріалу. Виокремленню складових елементів адміністративно-правового

механізму забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування має передувати аналіз підходів вчених до структури такого механізму. Так, наприклад, Т.А. Француз-Яковець розкриває зміст механізму правового забезпечення як систему засобів спрямованих на захист і реалізацію базових правових норм та інститутів, які проголошені на рівні конституційних законів і мають на меті визначення місця та ролі людини з точки зору гарантування її прав у системі суспільних відносин. Поряд із цим автор виділяє такі елементи механізму правового забезпечення: а) механізм захисту; б) механізм регулювання; в) механізм реалізації конституційно-правового статусу [2, с. 127–128]. Зазначені види юридичних елементів цього правового механізму можуть бути використанні й у контексті досліджуваного питання. При цьому в розкритті змісту зазначеного правового механізму автор, на нашу думку, вдало використав конструкцію «правові засоби». Тобто при самому визначенні поняття не вдавався до деталей, а навів перелік таких засобів окремо. Це дало змогу зробити визначення більш компактним, внаслідок цього зрозумілим.

Варто погодитися з позицією А.М. Колодія й А.Ю. Олійника, які визначають механізм забезпечення реалізації прав, свобод та обов'язків людини і громадянина як порівняно відокремлену сукупність конституційних елементів, за допомогою яких в умовах додержання законності, з позиції гуманізму та соціальної справедливості кожною людиною і громадянином України здійснюються його конституційні можливості, знешкоджуються ті негативні умови, що можуть завдати шкоди практичному втіленню можливого в повсякденне життя. На їхнє переконання, до елементів такого механізму необхідно зарахувати: а) конституційні норми, що закріплюють суб'єктивні права; б) самі конституційні права та свободи, їх зміст, структуру та гарантії здійснення; в) юридичні обов'язки; г) юридичну діяльність, що є сутністю реалізації конституційного права; законність і правосвідомість людини та громадянина, що забезпечують правильне розуміння ним своїх конституційних прав, свобод та обов'язків і кожного права окремо, шляхів їх реалізації; стадії реалізації кожного конкретного конституційного права [3, с. 219–221]. Зазначені вчені використовують правовий критерій розмежування елементів наведеної вище системи та побудови їхньої інформаційної моделі,

з урахуванням умов для реалізації та захисту прав та законних інтересів громадян. Мова йде про застосування компетентними органами державної влади, органами місцевого самоврядування юридичних засобів гарантування, як-то норми законодавства України в цій сфері, та безпосередньо професійну діяльність суб'єктів публічного адміністрування щодо створення сприятливих умов для вдосконалення адміністративних актів у вказаному напрямі. Однак вважаємо, що в наведеному випадку необхідно акцентувати на ролі таких суб'єктів у механізмі правового забезпечення, а не згадувати про них опосередковано.

Цікавий підхід до формування кола структурних елементів механізму забезпечення прав громадян запропонувала, Л.В. Гудзь, яка під таким механізмом розуміє систему вихідних політико-правових приписів, засобів та умов, що визначають порядок утвердження, створення умов, реалізації, охорони, захисту та відтворення виборчих прав громадян України. Вчена виділила такі основні елементи механізму забезпечення прав громадян України: конституційно-правові принципи та функції, які визначають його найбільш загальні тенденції виникнення, функціонування та розвитку; нормативно-правове регулювання, тобто правова основа, яка складається, насамперед, із норм, принципів та інститутів, які забезпечують фактичне втілення прав громадян України; суб'єкти забезпечення прав громадян України, яких виокремлюють у самостійний інституційний механізм; гарантії прав громадян України [4, с. 54–55].

Серед учених-адміністративістів теж немає єдності у тлумаченні структури механізму правового регулювання. Так, Т.Г. Корж-Ікаєва як механізм адміністративно-правового забезпечення прав і свобод розглядає цілісну систему адміністративно-правових норм і структурно взаємопов'язаних між собою суб'єктів адміністративно-правового забезпечення, які створюють надійні умови для гарантованого здійснення реалізації, охорони, захисту й відновлення порушених прав і свобод неповнолітніх. Учена наголошує на важливій ролі та вагомому місці суб'єктів адміністративно-правового забезпечення в таких підсистемах: 1) механізм реалізації (юридичні факти; суб'єкти: з однієї сторони, фізичні та юридичні особи, а з іншої – органи виконавчої влади, норми права, функціональним призначенням яких є регулювання суспільних відносин); 2) механізм охорони (суб'єкти – органи законодавчої, виконавчої влади та нормативно-правові акти, громадські, молодіжні та дитячі організації, засоби масової інформації); 3) механізм захисту (органи виконавчої влади (міністерства), Президент України, Уповноважений із прав людини, органи судової влади та нормативно-правові акти, Уповнова-

жений Верховної Ради України з прав людини; прокуратура, адвокатура); 4) механізм відновлення (органи виконавчої влади, органи судової влади та нормативно-правові акти, засоби масової інформації) [5, с. 132].

На нашу думку, в наведеній дефініції дуже вдало акцентовано як на змістовних складниках зазначеного механізму адміністративно-правового забезпечення, так і на окремих видах його юридичних елементів. Проте, з приводу наведеної позиції варто зауважити щодо того, що ми можемо помітити плутанину в оперуванні засобами забезпечення функціонування механізмів, що відрізняються за зовнішньою формою прояву та сприйняття, а саме співвідношення структурних підрозділів органів державної влади чи органів місцевого самоврядування з офіційними письмовими рішеннями компетентних суб'єктів публічного права, або ж юридичних наслідків процесуального рішення із засобами забезпечення поширення та популяризації інформації тощо. Тобто в структурі відповідного механізму забезпечення необхідно чітко відокремлювати такі його юридичні елементи, як правові норми та суб'єкти, які уповноважені реалізовувати їх у межах певної сфери суспільних відносин.

Отже, аналіз наведених вище позицій свідчить, що механізм забезпечення прав в окремо взятій сфері суспільного життя має такі види юридичних елементів:

а) правові засоби, на основі яких створюються умови задля реалізації та захисту прав суб'єктів відповідних правовідносин і які своєю чергою можна розглядати як підсистеми такого механізму (або ж як окремі механізми, що разом з іншими юридичними елементами створюють більш складну систему);

б) норми права, які встановлюють правила поведінки в межах відповідних правовідносин;

в) уповноважені суб'єкти, які покликані реалізовувати приписи норм права, використовувати всі необхідні правові засоби задля забезпечення нормального функціонування відповідної інституції.

Разом із тим повноцінне вирішення завдання щодо встановлення поняття та видів юридичних елементів адміністративно-правового механізму забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування передбачає необхідність розкриття сутності й інших складових цього правового явища.

Йдеться про визначення сутності таких категорій, як «підприємницька діяльність» та «оподаткування». Стисло охарактеризуємо зазначені правові категорії. Так, визначення сутності оподаткування, пов'язано зі встановленням сутності іншої категорії – податок. Під податком варто розуміти єдину законну (встановлену законом) форму від-

чуження власності фізичних і юридичних осіб на підставі зобов'язань, індивідуальної безоплатності, безповоротності, забезпечену державним примусом, яка не має характер покарання або контрибуцій, із метою забезпечення платоспроможності суб'єктів публічної влади [6, с. 159]. Аналіз наведеної дефініції дає змогу назвати типові ознаки податку: регламентація на законодавчому рівні, що передбачає наявність злагодженої системи оподаткування з метою розвитку та забезпечення сталої діяльності всіх секторів економіки країни; обов'язковий характер грошового зобов'язання чи податкового боргу; наявність дієвих адміністративно-правових засобів забезпечення функціонування системи оподаткування (у т.ч. через методи переконання, фінансовий контроль чи державний примус); приймання так званого «податкового» рішення виключно з урахуванням матеріального становища суб'єкта оподаткування та в інтересах органів державної влади, населення загалом; відсутність цільового призначення грошових коштів, що надходять до казни держави через процедуру оподаткування тощо.

Як слушно зазначає М.О. Перепелиця, платник податків сприймає податок як об'єктивну необхідність, при якій весь створений ним дохід має бути розподілений на дві частини: для потреб держави і для власних потреб. Без цього неможливий розвиток суспільства. Платник податків усвідомлює, що є низка загальнодержавних функцій – оборона країни, охорона правопорядку, власності, забезпечення належного рівня медичного обслуговування, екологічної безпеки і т.д., які створюють умови для нормальної життєдіяльності як суспільства загалом, так і кожного громадянина зокрема. А для реалізації цих функцій необхідні відповідні органи і кошти на їх утримання, реалізацію самих функцій [7, с. 38].

Дійсно, сприйняття такого типу обов'язкових платежів за рахунок власних доходів на психологічному рівні відіграє далеко не останню роль у формуванні правосвідомості суб'єктів оподаткування. А тому варто чітко розмежовувати податок від іншого роду обов'язкових платежів, як-то штрафи чи санкції, які можуть накладатися на суб'єктів господарювання уповноваженими органами державного нагляду (контролю) в цій сфері суспільного життя. Перш за все, обов'язковість такого платежу податкового характеру полягає не в стягненні грошових коштів шляхом позбавлення права користуватися чи розпоряджатися ними в примусовому порядку, а дотриманні суб'єктами підприємництва норм права, що закріплені в нормативно-правових актах вищої сили.

Говорячи про цілісну систему оподаткування в Україні, зазначимо, що законодавець не закріпив визначення наведеного означення на нор-

мативно-правовому рівні. Заслуговує на увагу розширене трактування системи оподаткування, запропоноване С.В. Онишком. На думку вченого, це сукупність взаємопов'язаних і взаємозумовлених податків, зборів, внесків і платежів до бюджету та державних фондів, механізм їх нарахування й вилучення, права й обов'язки податкових служб і платників податків, яка дає змогу досягти поставленої мети стосовно конкретного відрізка часу [8, с. 47]. Автор слушно вказує на дотримання обов'язків відповідним колом податкових служб (Державна податкова служба України, управління та головні управління служби в областях, територіальні об'єднані державні податкові інспекції, спеціалізовані державні податкові інспекції з обслуговування великих платників, ратифікованих прийомів та операцій, спрямованих на формування дохідної частини Державного бюджету України, податкової міліції), забезпечення законних прав та інтересів безпосередньо суб'єктів, до яких застосовується правовий режим обов'язкових внесків до державних фондів тощо.

Висновки. Таким чином, підсумовуючи вищевикладене та беручи до уваги положення законодавства в цій сфері, особливості функціонування суб'єктів підприємництва, реалізації системи оподаткування на території України, вважаємо, що елементи адміністративно-правового механізму забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування утворюють сукупність правових засобів, що створюють надійні умови для захисту прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування. При цьому остання складова частина досліджуваної системи, виступаючи окремим видом юридичних елементів адміністративно-правового механізму забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування, складається з її підсистем або ж механізмів забезпечення прав таких суб'єктів за певними напрямками:

1) механізм організаційно-правового забезпечення – підсистема засобів та чинників, які спрямовані на: а) розробку та впровадження державних цільових програм за відношенням до окремих категорій суб'єктів оподаткування; б) офіційне роз'яснення компетентними органами публічного права положень законодавства, що торкаються предметної (документальної) форми виконання податкових зобов'язань (в т.ч. допустимі строки надання звітної документації органам державного контролю); в) удосконалення норм права, що стосуються застосування податкових зобов'язань у процесі здійснення уповноваженими особами правочинів від імені юридичних осіб за різними спрямуваннями (наприклад, відчуження об'єктів господарського призначення на користь підкон-

трольних їм комерційних структур); г) усунення випадків невикористаної тяганини в частині реалізації процедурних відносин між суб'єктами оподаткування та відповідним колом державних органів тощо;

2) механізм матеріально-технічного забезпечення – підсистема взаємопов'язаних заходів щодо створення матеріальної бази та комфортних умов праці для суб'єктів публічного адміністрування, що розглядаються, а також законодавчо

регламентований порядок реструктуризації чи оптимізації мережі органів забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування тощо;

3) механізм інформаційно-аналітичного забезпечення – підсистема засобів та умов, які сприяють реалізації та захисту прав організацій всіх форм власності та напрямів господарської діяльності чи фізичних осіб-підприємців у державному секторі застосування правових режимів оподаткування.

Література

1. Алексеев С.С. Теория государства и права. Москва : Юрид. лит., 1998. 544 с.
2. Француз-Яковець Т.А. Забезпечення конституційно-правового статусу людини і громадянина в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02 / Острог, 2006. 209 с.
3. Колодій А.М., Олійник А.Ю. Права людини і громадянина в Україні : навч. посібник. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 336 с.
4. Гудзь Л.В. Забезпечення виборчих прав громадян України та діяльність міліції у цій сфері : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02. Харків, 2009. 238 с.
5. Корж-Ікаєва Т.Г. Адміністративно-правове забезпечення прав і свобод неповнолітніх : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2008. 219 с.
6. Финансовое право : учебник / Под ред. Е.Ю. Грачова, Г.П. Толетопятенко. Москва : ООО «ТК Велби», 2003. 536 с.
7. Перепелица М.А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине: монография. Харьков : Легас, 2003. 116 с.
8. Онишко С.В. Реальності та перешкоди на шляху до ефективної системи оподаткування. *Проблеми фінансово-кредитного регулювання в перехідній економіці*: Збірник наукових праць інституту економіки НАН. Київ, 1996. С. 46–52.

References

1. Alekseev S. S. (1998). *Teoriya hosudarstva y prava [Theory of State and Law]*. M.: Yuryd. lyt. 544 p.
2. Frantsuz-Yakovets T. A. (2006). *Zabezpechennia konstytutsiino-pravovoho statusu liudyny i hromadianyna v Ukraini [Ensuring the constitutional and legal status of man and citizen in Ukraine]*: dys. ... kand. yuryd. nauk. Ostroh. 209 p.
3. Kolodii A. M., Oliinyk A. Iu. (2003). *Prava liudyny i hromadianyna v Ukraini: navch. Posib. [Human and civil rights in Ukraine: textbook way]*. K. : Yurinkom Inter. 336 p.
4. Hudz L. V. (2009). *Zabezpechennia vyborchых prav hromadian Ukrainy ta diialnist militsii u tsii sferi [Ensuring the voting rights of citizens of Ukraine and the activities of the police in this area]*: dys. ... kand. yuryd. nauk. Kh., 238 p.
5. Korzh-Ikaieva T. H. (2008). *Administratyvno-pravove zabezpechennia prav i svobod nepovnolitnikh [Administrative and legal support of the rights and freedoms of minors]*: dys. ... kand. yuryd. nauk. Kyiv. 219 p.
6. Hrachov E. Yu., Toletopiatenko H. P. (2003). *Fynansovoe pravo: uchebnyk [Financial Law: Textbook]*. M. : ООО «ТК Velby». 536 p.
7. Perepelytsa M. A. (2003). *Pravovoe rehulyrovanye statusa platelshchikov nalohov y sborov v Ukrainy: monohrafiya [Legal regulation of the status of payers of taxes and fees in Ukraine: monograph]*. Kharkov : Lehas. 116 p.
8. Onyshko S. V. (1996). *Realnosti ta pereshkody na shliakhu do efektyvnoi systemy opodatkuvannia [Realities and obstacles on the way to an effective taxation system]*. *Problemy finansovo-kredytnoho rehuliuвання v perekhidnii ekonomitsi: Zbirnyk naukovykh prats instytutu ekonomiky NAN. K.*, P. 46–52.