

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Успішне проведення податкової реформи та забезпечення ефективного функціонування податкової системи України в значній мірі залежить від адміністративно-правового регулювання податкових відносин як одного із способів державного управління суспільними процесами. У зв'язку з цим постає необхідність формування чітких організаційних структур, процедур і системи відносин, які б забезпечили простоту, ефективність та оперативність виконання обов'язків зі сплати податків і зборів з одночасним гарантуванням та суворим дотриманням прав і законних інтересів усіх платників податків. Суттєві недоліки правової регламентації податкових відносин, які виникли відразу ж після набрання чинності Податкового кодексу України, вказують на незавершеність і принципові прорахунки в організації здійснюваної податкової реформи та зумовлюють необхідність розвитку теоретичних засад і розроблення ефективних практичних рекомендацій щодо реформування податкової системи та адаптації українського законодавства до правових норм ЄС.

Проблемам теорії і практики оподаткування, окремим аспектам реформування податкової системи, зокрема модернізації державного управління у сфері оподаткування, приділяли увагу такі вітчизняні та зарубіжні науковці: О. М. Бандурка, О. О. Бандурка, Д. В. Вінницький, Л. К. Воронова, А. В. Головач, Т. Н. Затуліна, Т. Є. Кагановська, І. І. Кучеров, М. П. Кучерявенко, Ю. О. Крохіна, В. Б. Марченко, В. А. Паригіна, С. Г. Пепеляєв, М. О. Перепелиця, Т. О. Проценко, Л. А. Савченко, О. П. Угровецький, Н. І. Хімичева, С. Д. Ципкін, В. О. Яговкіна та інші. Утім, ураховуючи значний внесок учених у розвиток науки адміністративного права й удосконалення правового забезпечення податкових відносин, подальшого комплексного дослідження потребують сутність, структура, процеси формування та функціонування податкових правовідносин, розуміння особливостей їх прояву та регулювання в ринкових умовах.

Наведене не лише обумовило вибір теми дослідження, а й свідчить про актуальність її наукових положень як для теоретичного аналізу стану правового регулювання податкових відносин в Україні, так і для визначення нових концептуальних підходів щодо їх розвитку та вдосконалення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження спрямоване на реалізацію положень Програми економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне

суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава», схваленої 2 червня 2010 р. на засіданні Комітету з економічних реформ при Президентові України та Стратегічного плану розвитку Державної податкової служби України на період до 2013 року, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України від 7 квітня 2003 р. № 160.

Роботу виконано відповідно до п. 16 Додатку № 17 Пріоритетних напрямів наукового забезпечення діяльності органів внутрішніх справ України на період 2010–2014 років, затверджених наказом МВС України від 29.07.2010 р. № 347, а також пп. 2.9, 9.6, 13.24, 17.3, 19, 19.9 Пріоритетних напрямів наукових досліджень Харківського національного університету внутрішніх справ на 2011–2014 рр., схвалених Вченою радою Харківського національного університету внутрішніх справ 28 грудня 2010 р. (протокол № 10).

Мета і задачі дослідження. Мета дисертаційного дослідження полягає в тому, щоб на основі аналізу податкового законодавства і практики його застосування визначити зміст та особливості адміністративно-правового регулювання податкових відносин в Україні, а також надати пропозиції та рекомендації щодо його вдосконалення.

Для досягнення поставленої мети в дисертації необхідно вирішити такі основні задачі:

- розкрити сутність податкових відносин та їх місце у системі суспільних відносин;
- виявити особливості правових механізмів виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин і охарактеризувати їх поточне доктринальне забезпечення;
- уточнити критерії розмежування податкових та інших правовідносин, які виникають у сфері оподаткування, і запропонувати заходи щодо вдосконалення критеріїв такого розмежування;
- охарактеризувати стан правового регулювання податкових відносин в Україні, виявити його недоліки та запропонувати шляхи їх усунення;
- здійснити характеристику системи суб'єктів податкових правовідносин та визначити особливості їх правового статусу;
- розкрити сутність і значення спеціального податкового режиму як виду податково-правового режиму;
- уточнити теоретико-методологічні засади податкового адміністрування та сформулювати **критерії оцінки ефективності системи адміністрування податків;**

- визначити сутність, особливості та види контролю у сфері податкових правовідносин;
- з'ясувати зміст адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування та розробити заходи з приведення її у відповідність до вимог подальшого реформування податкової системи;
- запропонувати шляхи модернізації державного управління у сфері оподаткування;
- обґрунтувати доцільність переорієнтації податкової діяльності з фіскальної на соціально-обслуговуючу та визначити організаційно-правові заходи щодо підвищення її ефективності;
- охарактеризувати сутність, зміст і значення інформаційно-аналітичного забезпечення функціонування податкових правовідносин;
- узагальнити зарубіжний досвід правового регулювання податкових відносин та визначити можливості його використання в Україні.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини у сфері оподаткування в Україні.

Предмет дослідження становить адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні.

Методи дослідження. Методологічною основою дисертації є сукупність загальнонаукових та спеціальних методів дослідження. Їх застосування обумовлене системним підходом, що надає можливість дослідити проблеми в єдності їх соціального змісту та юридичної форми. За допомогою логіко-семантичного методу та методу наукової абстракції поглиблено понятійний апарат (підрозділи 1.2, 3.1, 3.2, 3.4, 3.5), визначено правову природу податкових відносин в Україні (підрозділ 1.1) та особливості адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин (розділ 2). Системно-структурний метод застосовано для класифікації прав та обов'язків платників податків (підрозділ 2.3), визначення компетенції та повноважень суб'єктів податкових правовідносин (підрозділ 2.1, 2.2). Метод логічного узагальнення та систематизації використано для з'ясування елементів структури податкових правовідносин (підрозділ 1.2). Методи аналізу і синтезу дозволили визначити проблеми правового регулювання податкових відносин в Україні й розробити наукові рекомендації з їх удосконалення (підрозділ 1.5), а також обґрунтувати критерії розмежування податкових та інших правовідносин (підрозділ 1.4). За допомогою порівняльно-правового методу обґрунтовано можливість використання зарубіжного досвіду правового регулювання

податкових відносин в Україні (підрозділ 4.4), а також визначено напрями модернізації державного управління у сфері оподаткування (підрозділ 4.1).

Науково-теоретичне підґрунтя дисертаційного дослідження становлять праці фахівців у галузі філософії, загальної теорії держави і права, теорії управління, адміністративного та податкового права, інших галузевих правових наук, зокрема і зарубіжних дослідників. Положення та висновки дисертації ґрунтуються на нормах Конституції України, чинних нормативно-правових актах, які регулюють податкові відносини в Україні. Дисертант звертався також до законодавства деяких зарубіжних країн, досвід яких щодо правового регулювання податкових відносин може бути використано в Україні. Інформаційною та емпіричною основою дослідження є узагальнення практичної діяльності різних державних органів у сфері оподаткування в Україні, політико-правова публіцистика, довідкові видання та статистичні матеріали.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших комплексних досліджень з викристанням сучасних методів пізнання, урахуванням новітніх досягнень науки адміністративного права проблемних питань правового регулювання податкових відносин в Україні. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових наукових положень і висновків, які у сукупності становлять концепцію адміністративно-правового забезпечення податкових відносин в Україні. Основні з них такі:

вперше:

– розроблено концепцію множинності об'єктів податкових правовідносин, якими є: а) податок і збір (сума грошових коштів, що підлягає внесенню до відповідного бюджету); б) поведінка (дії, бездіяльність) суб'єктів податкових правовідносин; в) результати дій (бездіяльності) суб'єктів податкових правовідносин;

– розкрито особливості сучасної системи місцевих податків і зборів в Україні, а саме доведено: 1) невідповідність цієї системи європейським стандартам місцевого самоврядування та положенням Конституції України про фінансову основу місцевого самоврядування; 2) наявність компетенції, делегованої державою місцевим радам відповідно до положень Податкового кодексу України, щодо встановлення місцевих податків і зборів; 3) вторинність місцевого оподаткування у системі державного оподаткування України, яке не виконує ні фіскальної, ні регулюючої функції. Розроблено низку пропозицій, спрямованих на вдосконалення організаційно-правових

механізмів у сфері місцевого оподаткування та створення нормативної бази взаємодії між податковими органами і фінансовими структурами органів місцевого самоврядування;

– запропоновано напрями вдосконалення організаційного, кадрового й правового забезпечення обслуговування великих платників податків (далі – ВПП) у цілому та діяльності єдиного централізованого офісу ДПС зокрема на підставі врахування досвіду роботи з обслуговування ВПП у податкових відомствах деяких зарубіжних країн та особливостей організації їх супроводження, методів обслуговування й податкового контролю в Україні;

– визначено сутність горизонтального моніторингу як одного із методів здійснення поточного податкового контролю за діяльністю платників податків, проаналізовано основні переваги і недоліки його впровадження в Україні та надані пропозиції щодо удосконалення цього інституту в контексті співпраці податкових органів з ВПП;

– доведено, що «податкове адміністрування» та «адміністрування податків» є різними за змістом і обсягом правовими категоріями, сформульовано їх авторське визначення, надано характеристику та розкрито значення;

– обґрунтовано необхідність впровадження нової системи самообслуговування платників податків через єдиний веб-портал податкових органів України, завдяки якій авторизовані користувачі зможуть отримувати спеціальні електронні сервіси: on-line-моніторинг звітних даних, надходження платежів, податкового боргу, переплат та інших показників особистих рахунків, стан підприємств-контрагентів і їх реєстраційні дані, замовлення необхідних довідок, оперативне надання податкових консультацій тощо;

удосконалено:

– характеристику сутності податкових правовідносин як комплексного виду суспільних відносин, що регулюються різними галузями права, а також визначено їх загальні (різновид суспільних і публічних відносин), особливі (різновид фінансових правовідносин) та індивідуальні (специфічні) ознаки; сформульовано авторське визначення податкових правовідносин;

– визначення поняття об'єкта податкових правовідносин, під яким пропонується розуміти сукупність матеріальних та/або нематеріальних благ, рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів податкових правовідносин, а також результати їх діяльності у сфері оподаткування, спрямовані на забезпечення поповнення бюджетів усіх рівнів для досягнення економічного та соціального ефектів;

– критерії, яким має відповідати суб'єкт податкових правовідносин, а саме: 1) бути реальним учасником податкових правовідносин; 2) діяльність суб'єкта має перебувати у сфері регулювання норм податкового права; 3) мати податкові права й обов'язки та реалізувати їх;

– положення правової доктрини щодо місця податкових правовідносин у загальній системі правовідносин, визначено загальні відмінності податкових від інших правовідносин;

– систему суб'єктів податкових правовідносин та запропонована їх авторська класифікація, у зв'язку з чим до кола осіб, які сприяють сплаті податків і зборів, включено суб'єктів інформаційних відносин (державні органи, що надають інформацію про платників податків, необхідну для нарахування податків і зборів) та збирачів податків і зборів;

– класифікацію обов'язків платників податків за рахунок уведення нового критерію – спорідненість напрямів взаємодії платників з органами оподаткування, що дозволило відобразити всю площину та складність взаємодії зобов'язаних суб'єктів з цими органами;

– класифікацію прав платників податків, що розкриває сутність і зміст усіх наявних прав платників податків;

– розуміння сутності податково-правового режиму та спеціального податкового режиму як його різновиду, а також визначення цих правових категорій; виявлено недоліки і прогалини у правовому регулюванні спеціальних податкових режимів та надано пропозиції щодо їх усунення;

– зміст та значення соціального спрямування податкових правовідносин у контексті переорієнтації діяльності органів оподаткування з фіскальної на соціально-обслуговуючу, що передбачає налагодження ефективних партнерських відносин із платниками податків, повний перехід до ризико орієнтованої системи контролю, обмеження повноважень контролюючих органів та унеможливлення зупинення діяльності суб'єктів господарювання без судового рішення, пошук найбільш ефективних і раціональних форм та методів діяльності ДПС України з метою гармонізації відносин між владою й суб'єктами господарювання, гуманізацію відносин платників податків і податківців як обов'язкової умови мінімізації податкових конфліктів та елементу модернізації податкових органів;

– обґрунтування необхідності запровадження в Україні посади Уповноваженого з питань захисту прав платників податків – податкового омбудсмена як нового правозахисного інституту, на якого

покладаються функції здійснення моніторингу за виконанням податкового законодавства й додержанням прав платників податків, а також відновлення порушених прав. Визначено завдання, функції, повноваження і механізм призначення податкового омбудсмена (його апарату);

дістали подальшого розвитку:

- наукові положення щодо сутності та особливостей структури податкових правовідносин, до якої рекомендовано відносити суб'єкт, об'єкт, зміст та характеристики кожного з елементів;

- концептуальні положення юридичного факту та фактичного складу як передумов виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин;

- характеристика суб'єктів, які сприяють сплаті податків і зборів, зокрема банків, податкових агентів та збирачів податків і зборів;

- наукові положення щодо необхідності врегулювання деяких обов'язкових елементів правового статусу органів, що надають податкову інформацію, шляхом внесення відповідних змін до Податкового кодексу України з одночасним внесенням змін до Постанови Кабінету Міністрів України «Про утворення Комісії з питань діяльності підприємств та організацій громадських організацій інвалідів»;

- розуміння правового статусу уповноважених державних органів як суб'єктів податкових правовідносин, наділених загальною та спеціальною компетенцією; обґрунтовано положення, що держава як публічно-правове утворення у податкових правовідносинах виступає за дотриманням податкового законодавства через спеціально створені органи контролю, які перебувають у постійно триваючих і безупинних відносинах з державою та мають дві основні ознаки: діють від імені держави та є носіями відповідних повноважень державно-владного характеру;

- наукові положення щодо неврегульованості деяких обов'язкових елементів правового статусу митних органів у податкових правовідносинах, зокрема, наголошено на відсутності норм, які б закріплювали права та обов'язки митних органів, необхідні для реалізації завдань, покладених на Державну митну службу України в податковій сфері, у зв'язку з чим запропоновано доповнити Митний кодекс України нормами, які окреслюють суб'єктний статус митних органів у податкових правовідносинах;

- класифікація прав органів оподаткування на підставі родових ознак їх діяльності, що відображає сутність участі вказаних органів у податкових правовідносинах;

– наукові положення щодо невідповідності певної частини із закріплених законодавством прав платників податків змісту категорії «права»; запропоновано першу половину цих прав вважати змістовними, оскільки наявність перешкод у їх реалізації чи порушення таких прав завдають істотної шкоди інтересам платника податків, а другу – допоміжними (супутніми), за допомогою яких встановлюються процедурні норми, що визначають порядок здійснення діяльності;

– співвідношення й розмежування понять «контроль» і «нагляд» у сфері оподаткування, класифікація видів контролю за критерієм суб'єкта його здійснення, завдяки чому виділено два види контролю – державний і громадський (недержавний) – та надано їх характеристику.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що викладені в дисертації положення можуть бути використані:

– у науково-дослідній сфері – результати дисертаційного дослідження, які в сукупності становлять нову концепцію адміністративно-правового регулювання податкових відносин в Україні, можуть бути підґрунтям для подальшого розроблення та вирішення теоретико-правових питань удосконалення правового регулювання у сфері оподаткування;

– у правотворчій діяльності – висновки, пропозиції та рекомендації, сформульовані в дисертації, можуть бути використані при внесенні змін і доповнень до податкового законодавства, а також під час прийняття нових нормативно-правових актів з досліджуваних питань для подальшого проведення реформування системи податкових відносин в Україні (акт впровадження результатів дисертаційного дослідження у законопроектну роботу Верховної Ради України);

– у правозастосовній сфері – використання одержаних результатів дозволить покращити практичну діяльність суб'єктів податкових відносин в Україні (акт впровадження результатів дисертаційного дослідження в практичну діяльність ДПС України в Харківській області);

– у навчальному процесі – матеріали дисертації доцільно використовувати під час підготовки підручників та навчальних посібників з дисциплін «Адміністративне право», «Податкове право», «Адміністративна діяльність податкових органів», а також на курсах підвищення кваліфікації працівників податкових органів. Значна частина матеріалів дослідження вже використовується в процесі проведення практичних і семінарських занять із зазначених дисциплін (акти впровадження результатів дисертаційного дослідження в

навчальний процес Харківського національного університету внутрішніх справ та Одеського державного університету внутрішніх справ).

Апробація результатів дисертації. Основні теоретичні положення, висновки й практичні рекомендації, викладені у дослідженні, були оприлюднені на міжнародних, всеукраїнських та регіональних науково-практичних конференціях, семінарах і «круглих столах», зокрема: «Суверенність, незалежність, конституційність: становлення та розвиток Української держави» (Харків, 2011), «Актуальні питання сучасної юридичної науки» (Київ, 2011), «Фінансове право у ХХІ сторіччі: здобутки та перспективи» (Київ, 2011), «Роль права та закону у сучасному світі» (Київ, 2011), «Юридична осінь 2011 року» (Харків, 2011), «Напрями підвищення конкурентоспроможності податкової політики в Україні» (Ірпінь, 2012), «Право та сучасне суспільство: реалії співвідношення» (Запоріжжя, 2012), «Адміністративне право України: сучасний стан та шляхи розвитку» (Харків, 2012), «Бюджетно-податкова реформа як каталізатор соціально-економічного розвитку в Україні» (Ірпінь, 2012), «Держава і право: проблеми становлення і стратегія розвитку» (Суми, 2012), «Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням міжнародного досвіду» (Київ, 2012).

Публікації. Основні положення дисертації викладено в одноосібній монографії, 36 статтях, опублікованих у наукових фахових виданнях, та у 17 тезах наукових повідомлень на науково-практичних конференціях.

Структура дисертації. Дисертація складається зі вступу, 4 розділів, які об'єднують 20 підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 408 сторінок, список використаних джерел містить 766 найменувань і займає 90 сторінок.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовано актуальність теми дослідження, визначено зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, окреслено мету та задачі, об'єкт і предмет, методи дослідження, висвітлено наукову новизну й практичне значення одержаних результатів, особистий внесок здобувача в їх одержанні, вказано на апробацію результатів дослідження та публікації.

Розділ 1 «Адміністративно-правова характеристика податкових відносин в Україні» складається з п'яти підрозділів, у

яких досліджено поняття податкових відносин та їх місце у системі суспільних відносин, структура податкових правовідносин, підстави їх виникнення, зміни та припинення, критерії розмежування податкових та інших правовідносин, що виникають у сфері оподаткування, а також проблеми їх адміністративно-правового регулювання в Україні.

У *підрозділі 1.1 «Поняття податкових відносин та їх місце у системі суспільних відносин»* охарактеризовано сутність податкових відносин як правової категорії, що має комплексний і міждисциплінарний характер. Розглянуто соціальний, економічний та правовий аспекти податкових відносин. З'ясовано, що податкові відносини як різновид суспільних відносин за змістом є економічними, а за формою – правовими.

Доведено, що податкові правовідносини завжди будуються за субординаційною моделлю, де зобов'язаною особою, як правило, виступає платник податків; водночас субординація в податкових правовідносинах завжди має функціональний характер. Окреслено головні недоліки наявної системи податкових відносин в Україні, наголошено на необхідності розроблення і побудови ефективної системи податкових відносин, встановлено її складові показники та визначено стратегічні напрями створення соціально орієнтованої, раціональної і динамічної системи податкових відносин.

У *підрозділі 1.2 «Структура податкових правовідносин»* розглянуто погляди теоретиків податкового права щодо структури податкових правовідносин, під якою запропоновано розуміти систему елементів податкових правовідносин, що перебувають у структурно-логічних зв'язках між собою. До структури податкових правовідносин віднесено суб'єкт, об'єкт і зміст. Наголошено, що до структури податкових правовідносин не належать юридичні факти, оскільки вони є передумовою виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин і тому мають з податковими правовідносинами причинний зв'язок.

З метою чіткого визначення системи суб'єктів податкових правовідносин (окрема стаття з цього питання відсутня в Податковому кодексі України) запропоновано доповнити Податковий кодекс України новою статтею 12-1 «Суб'єкти податкових правовідносин».

У *підрозділі 1.3 «Виникнення, зміна та припинення податкових правовідносин»* розкрито специфіку теоретичного обґрунтування виникнення, зміни та припинення правовідносин, доведено ключову роль доктрини юридичного факту. Розглянуто доктрину юридичного факту податкових правовідносин як складової концепції позитивізму у теорії права, її приватно-правове походження, що не завжди дозволяє

врахувати специфіку публічно-правових галузей права, таких, як податкове. Обґрунтовано особливості матеріального та процесуального розуміння юридичних фактів, ролі такої доктрини у моделюванні ланцюжка «норма – факт – правовідносини».

Охарактеризовано феномен податкових правовідносин, що ставить за мету уникнення юридичних фактів. Доведено умовність та недосконалий характер запропонованих у доктрині податкового права класифікацій юридичних фактів, зокрема щодо виокремлення «фактив-станів». Висвітлені спроби запровадження в податкове право концепції фактичного складу. Відзначено специфіку відображення у правовій доктрині категорій податкових презумпцій та фікцій як абстрактних аналогій юридичних фактів.

У підрозділі 1.4 «Критерії розмежування податкових та інших правовідносин, що виникають у сфері оподаткування» окреслено факт конкуренції податкових правовідносин з іншими правовідносинами, визначено критерії їх розмежування. Підкреслено, що розмежування правовідносин між галузями має практичне значення насамперед за умов наявності множинних механізмів або диспозитивності форм реалізації конкретних правових приписів. Відсутність такої диспозитивності або множинності робить, зокрема, суто теоретичним та позбавленим практичного значення питання розмежування фінансових, податкових та бюджетних правовідносин.

Доведено загальну невирішеність питання щодо відокремлення податкових правовідносин та інших правовідносин, що регламентуються джерелами податкового права, але за власною природою не можуть бути визнані податковими. Наведено приклади регламентації іншими нормами Податкового кодексу України трудових, кримінально-виконавчих, господарських, цивільних та адміністративних відносин.

У підрозділі 1.5 «Правові засади податкових відносин та місце серед них адміністративно-правового регулювання» через семантику категорій «регулювання», «правове регулювання» та «адміністративно-правове регулювання» розглянуто сутність, мету, завдання, особливості та значення адміністративно-правового регулювання податкових правовідносин.

Встановлено, що нормативно-правові акти, котрі регулюють правовідносини у сфері оподаткування, складають певну систему, якій властиві значна кількість джерел правового регулювання податкових відносин, що належать до різних галузей права (конституційного, адміністративного, фінансового, кримінально-процесуального права

тощо) та сфер (соціальної, фінансово-економічної, бюджетної), а також особливий статус ДПС України.

Проаналізовано негативну практику відомчої нормотворчості органів ДПС, зокрема прийняття інструкцій, листів, методичних рекомендацій, телеграм, що роз'яснюють положення закону, в яких тлумачаться навіть норми інших галузей законодавства, що не належить до компетенції податкової служби. Для уникнення такої практики запропоновано вдосконалити й оптимізувати податкове законодавство в напрямку більш детального та повного правового регулювання конкретних видів податкових правовідносин, а також відповідного правового закріплення інститутів податкового законодавства.

Розділ 2 «Адміністративно-правовий статус суб'єктів податкових правовідносин» складається з п'яти підрозділів, присвячених аналізу системи суб'єктів податкових правовідносин, державі та уповноважених нею органів як суб'єктів податкових правовідносин, адміністративно-правового статусу платників податків та їх ролі у системі податкових правовідносин, правового статусу органів місцевого самоврядування, організаційно-правових заходів удосконалення обслуговування великих платників податку.

У підрозділі 2.1 *«Система суб'єктів податкових правовідносин»* запропоновано авторську систему суб'єктів податкових відносин, а також визначено критерії, яким мають відповідати всі суб'єкти податкових правовідносин.

Встановлено, що основні завдання Державної казначейської служби України виходять за межі регулювання податкового права. Вказаний державний орган не може бути учасником податкових правовідносин через те, що оперує бюджетними коштами вже після того, як здійснився перехід права власності від платників податків до держави. Наголошено, що Пенсійний фонд України та фонди соціального страхування не є суб'єктами податкових правовідносин, адже вони адмініструють лише єдиний внесок та збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, які не мають до податків і зборів ніякого відношення, адже не відповідають ознакам останніх.

Зроблено висновок, що банки належать до групи осіб, які сприяють сплаті податків та мають особливий статус серед осіб, від дій яких залежить належне виконання обов'язків і реалізація прав платників податків. Доведено, що на банківські установи покладено виконання низки специфічних публічно-правових обов'язків, спрямованих на забезпечення ефективного функціонування всієї

податкової системи, і на відміну від інших платників податків вони наділені додатковими правами у податкових правовідносинах.

З'ясовано, що фактичні відмінності у правовому статусі податкового агента від правового статусу платників податків, дозволяє його виділити як окремого суб'єкта податкових правовідносин.

Оскільки представник платника податків користується правами, встановленими Податковим кодексом України для платників податків і несе аналогічну відповідальність, зроблено висновок про тотожність правових статусів платника податку та його представника і, відповідно, про відсутність необхідності виділення останнього як самостійного суб'єкта податкових правовідносин.

У підрозділі 2.2 «Держава та уповноважені нею органи як суб'єкти податкових правовідносин» підкреслено, що держава в системі суб'єктів податкових правовідносин має абсолютну податкову правосуб'єктність, яка реалізується через органи державної влади, наділені загальною (представницькі та виконавчі органи державної влади) та спеціальною (ті органи, для яких діяльність у сфері оподаткування є спеціальною або становить частину їх компетенції) компетенцією. Розглянуто правовий статус податкових і митних органів.

Вказано, що чітке формулювання й деталізація прав органів ДПС є передумовою зменшення фактів зловживань з боку податківців. Утім, подальше розширення прав податкових органів може стати загрозою розвитку підприємництва в Україні. Здійснено групування прав ДПС з урахуванням змін, які зазнали ці права під час кодифікації податкового законодавства. Виявлено дублювання певного виду прав у різних пунктах (підпунктах) ст. 20 Податкового кодексу України. Наголошено на необхідності закріплення в Податковому кодексі України вичерпного переліку прав та обов'язків податкових органів. Встановлено, що хоча законодавець окремо не виділяє у Податковому кодексі України обов'язки органів ДПС, що є негативним фактором, який сприяє зловживанню з їх боку, але деякі їх права є водночас і обов'язками.

Зазначено, що кошти, помилково та/або надміру сплачені платниками податків до відповідного бюджету, у разі їх повернення мають аналогічний статус (природу) з бюджетним відшкодування ПДВ. Тому до обов'язку контролюючих органів запропоновано додати обов'язок надсилати платнику податку податкове повідомлення із зазначенням суми помилково та/або надміру сплачених ним грошових зобов'язань, якщо факт такої переоплати було підтверджено результатами податкової перевірки.

У підрозділі 2.3 «Адміністративно-правовий статус платників податків та їх роль у системі податкових правовідносин» розглянуто правовий статус платника податків як сукупність податкових обов'язків, прав та відповідальності, що зумовлюють його правове становище в податкових правовідносинах. Запропоновано розрізняти загальний правовий статус, яким наділяються всі платники податків незалежно від їх індивідуальних і групових особливостей, та спеціальний, що впливає з приналежності особи до виділеної за певними критеріями (організаційно-правова форма, вид діяльності, кількість працюючих, обсяг виручки тощо) категорії платників податків або пов'язаний зі сплатою конкретного податку.

Зазначено, що умови виникнення в платника податків обов'язків щодо сплати податків і зборів, закріплені у Податковому кодексі України (підп. 63.3.3. п. 63.3 ст. 63), потребують уточнення. Підтримано думку вітчизняних учених, що конкретні обов'язки платника виникають за наявності об'єкта оподаткування у платника та наявності фактів, що породжують обов'язок щодо сплати податку. Доведено, що юридична невизначеність правового статусу платника податків (наявність обов'язків, встановлення відповідальності без набуття всіх прав) може призвести до оскарження судових рішень у справах між органами ДПС та платниками податків стосовно порушення прав останніх. Розроблено авторську класифікацію прав і обов'язків платників податків.

Зроблено висновок, що на відміну від обов'язків платників податків, які виражають інтерес держави, права платників податків, котрі захищають інтереси останнього, у податковому законодавстві закріплено в неповному обсязі.

У підрозділі 2.4 «Правовий статус органів місцевого самоврядування як суб'єктів податкових правовідносин» доведено, що встановлення місцевих податків і зборів наразі є компетенцією, делегованою державою місцевим радам відповідно до приписів Податкового кодексу України, а не самостійним правом територіальних громад, ускладнює реалізацію прав місцевого самоврядування та унеможливує децентралізацію фіскальної системи України.

З'ясовано, що невіршеними залишаються питання процедури прийняття місцевими радами рішень щодо місцевих податків і зборів та про надання певним самоврядним структурам компетенції із взаємодії з податковими органами України. Відсутні правові форми координації діяльності податкових органів України із фінансовими органами територіальних громад, що свідчить про необхідність

удосконалення нормативної бази, яка має стати підґрунтям для окремих досліджень у межах науки муніципального права. Запропоновано вдосконалити організаційно-правові механізми у сфері місцевого оподаткування.

У підрозділі 2.5 «*Організаційно-правові заходи вдосконалення обслуговування великих платників податку*» розглянуто питання формування належного організаційного, кадрового й нормативно-правового забезпечення обслуговування ВПП у цілому й діяльності єдиного централізованого офісу зокрема. Підкреслено, що поліпшення якості податкового адміністрування ВПП залежить від належного сервісу, який повинен відповідати європейським стандартам обслуговування. З'ясовано, що більшості ВПП властива участь у складних податкових правовідносинах.

Визначено переваги й недоліки створення й функціонування Центрального офісу з обслуговування ВПП. Наголошено на важливості впровадження нових інноваційних податкових сервісів – «Горизонтальний моніторинг» та «Електронний кабінет платника податків».

При вивченні моніторингу як одного із методів поточного податкового контролю за діяльністю платників податків виявлено, що горизонтальний контроль є більш дієвим, ніж вертикальний (класичний): він зменшує адміністративні та виконавчі навантаження, покращує податковий клімат, підвищує рівень дотримання вимог з боку платників податків, збільшує ефективність і результативність дій податкових органів. Наголошено на необхідності нормативно-правового регулювання горизонтального моніторингу в Україні, зокрема, встановити відповідальність посадових осіб податкової служби за розголошення охоронюваної законом таємниці.

Розділ 3 «Механізм адміністративно-правового регулювання податкових відносин в Україні» складається з п'яти підрозділів, у яких досліджено спеціальний податковий режим як вид податкового режиму, адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів), адміністративні процедури у сфері податкових правовідносин та особливості їх реалізації, контроль у сфері податкових правовідносин, адміністративна відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування.

У підрозділі 3.1 «*Спеціальний податковий режим як вид податкового режиму*» проаналізовано погляди науковців щодо розуміння сутності й змісту таких правових категорій, як «режим», «правовий режим», «адміністративно-правовий режим», «податковий режим», «спеціальний податковий режим», та надано їх комплексну

характеристику. Запропоновано авторське визначення податково-правового режиму.

Охарактеризовано основні елементи податкового режиму як спеціального галузевого режиму. Розглянуто ознаки податкового режиму та здійснено його класифікацію на підставі різних критеріїв. Підкреслено, що в залежності від застосування або незастосування загального порядку визначення елементів податку (податків) відносно певної категорії платників податків, виду економічної діяльності, характеру операцій та інших факторів податкові режими поділяються на загальні та спеціальні податкові режими; окреслені їх основні відмінності.

Розглянуто сутність спеціальних податкових режимів як правової категорії, окреслено їх мету та завдання. Визначено спільні риси, властиві всім існуючим в Україні спеціальним податковим режимам. Охарактеризовано переваги і недоліки спеціальних податкових режимів, котрі запропоновано розуміти як сукупність правових норм, що встановлюють таку зміну загального порядку виникнення, виконання та припинення виконання особою своїх податкових обов'язків, яка призводить до значного спрощення зазначеного загального порядку, в тому числі шляхом заміни сукупності обов'язків зі сплати низки податків обов'язком зі сплати єдиного платежу, до зменшення розмірів податкових вилучень, а також до повного або часткового звільнення від сплати податків і зборів.

У підрозділі 3.2 «Адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів)» зроблено висновок про доцільність подальшого реформування системи адміністрування податків у бік її спрощення, зокрема зменшення адміністративних витрат, пов'язаних з управлінням податками і дотриманням податкового законодавства та витрат платника податку на виконання його податкових зобов'язань.

Податкове адміністрування визначено як урегульовану нормами права діяльність уповноважених державних органів у податковій сфері, направлену на реалізацію ефективної податкової політики. Вказано, що податкове адміністрування потрібно спрямувати на формування чітких організаційних структур, процедур і системи взаємовідносин, що забезпечить простоту, ефективність та оперативність виконання суб'єктами господарювання своїх прав і обов'язків зі сплати податків і зборів.

Зазначено, що не слід ототожнювати поняття «податковий контроль» і «адміністрування податків», адже останнє включає в себе планування, керівництво, облік, в тому числі контроль та механізм притягнення до податкової відповідальності. З'ясовано, що перелік

органів, уповноважених здійснювати адміністрування податків (контролюючі органи та органи стягнення), чітко визначений у Податковому кодексі України. Визначено суб'єктів адміністрування податків та специфіку об'єкта адміністрування податків, а також найсуттєвіші ознаки, притаманні цьому виду виконавчо-розпорядчої діяльності. Охарактеризовано систему адміністрування податків в Україні та визначено основні напрями її вдосконалення.

У підрозділі 3.3 «Адміністративні процедури у сфері податкових правовідносин та особливості їх реалізації» розглянуто процедурні питання здійснення управлінської діяльності у вказаній сфері.

Визначено сутність адміністративної процедури як правової категорії. З'ясовано, що в юридичній літературі досі не існує єдиної точки зору з приводу співвідношення таких юридичних категорій, як «процедура» та «процес». Підтримано точку зору науковців, які розглядають ці категорії не як тотожні чи взаємопоглинаючі, а як самостійні юридичні явища, що перебувають у тісному зв'язку. Вказано, що адміністративна процедура – це встановлений нормами адміністративного й адміністративно-процесуального права порядок здійснення суб'єктами-носіями владних повноважень свого функціонального призначення, який проявляється у вчиненні ними логічно послідовних, юридично значущих дій, спрямованих на досягнення певної мети.

Встановлено відсутність серед дослідників єдиної точки зору з приводу співвідношення категорій «податкова процедура» та «податковий процес» і підтримано позицію, що вказані категорії є автономними механізмами. Наголошено, що податкові та адміністративно-правові процедури – це самостійні правові явища, які не слід ані ототожнювати, ані відмежовувати одне від одного, також не варто стверджувати, що податковий процес та процедури цілком реалізуються в межах адміністративного процесу та процедур відповідно.

Зроблено висновок, що податкові процедури у певному сенсі є адміністративними, мають управлінський (адміністративно-правовий) характер. Разом з цим, економічний характер відносин, які опосередковують виключно податкові процедури, не дозволяє у повному обсязі розглядати їх як адміністративні.

Підкреслено, що встановлення чітких адміністративних процедур реалізації норм податкового законодавства сприяє створенню комфортних умов взаємодії державних органів та суб'єктів-платників податків, забезпеченню ефективного функціонування виконавчих структур, їхньої відкритості, прозорості процесу підготовки й

прийняття управлінських рішень, обмеженню адміністративного свавілля і посадових зловживань.

У підрозділі 3.4 «Контроль у сфері податкових правовідносин» доведено, що діяльність уповноважених державних органів щодо здійснення контролю у сфері оподаткування доцільно розглядати як контрольну діяльність і відрізнити її від наглядової.

Запропоновано класифікувати контроль у сфері податкових правовідносин за суб'єктом (групою суб'єктів) його здійснення: державний, що охоплює контролюючі дії всіх без винятку державних структур і поглинає собою контроль у царині державного управління, та громадський (недержавний) контроль, який здійснюють громадські організації, ЗМІ, трудові колективи, профспілки тощо. Охарактеризовано вказані види контролю.

Наведено приклади постійного налагодження взаємодії податкових органів та громадськості, які дозволяють охопити контрольними заходами всі підконтрольні об'єкти, отримати найбільш повну інформацію про підконтрольні суб'єкти й усі сфери їх діяльності, виявити існуючі недоліки та сформулювати відповідні пропозиції щодо їх усунення.

Запропоновано державний податковий контроль розглядати у двох аспектах. У широкому аспекті податковий контроль – це сукупність заходів державного регулювання, за допомогою яких забезпечується проведення ефективної податкової політики. У вузькому аспекті податковий контроль – це контроль спеціально уповноважених державних органів за законністю та доцільністю дій платників податків у процесі фінансово-господарської діяльності, одним з результатів якої є сплата **податкових платежів**.

Окреслено актуальні аспекти організації податкового контролю, які й досі залишаються невирішеними та запропоновано конкретні заходи налагодження ефективного податкового контролю уповноваженими державними органами.

У підрозділі 3.5 «Адміністративна відповідальність у сфері оподаткування» розглянуто погляди науковців щодо сутності й значення адміністративної відповідальності, охарактеризовано її ознаки та зосереджено увагу на окремих відмінностях, властивих адміністративній відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування. Обґрунтовано тезу про відсутність достатніх підстав окремо виділяти такий вид відповідальності, як податкову.

Зроблено висновок, що адміністративна відповідальність у сфері оподаткування є видом юридичної відповідальності, яка полягає в застосуванні податковими органами до особи, котра вчинила

протиправне, винне (умисне або необережне) діяння (дію чи бездіяльність), що містить склад адміністративного правопорушення, адміністративних стягнень у межах і в порядку, встановлених КУпАП. Вказано, що особливістю відповідальності за порушення податкового законодавства є її компенсаційно-каральний характер.

З'ясовано, що правова регламентація адміністративної відповідальності у сфері оподаткування має низку невирішених проблем, які можна подолати шляхом: 1) виявлення, аналізу та ліквідації невідповідностей і неузгодженостей між положеннями (нормами) законодавства, що встановлюють адміністративну відповідальність за порушення у сфері оподаткування; 2) законодавчого закріплення принципу *non bis in idem*, який стосовно правопорушень у сфері оподаткування має означати недопустимість одночасного притягнення особи, винної у вчиненні проступку, до адміністративної та кримінальної відповідальності; 3) чіткого визначення прав, обов'язків та повноважень суб'єктів податкових правовідносин у Податковому кодексі України; 4) законодавчого закріплення презумпції невинуватості суб'єкта податкових правовідносин у вчиненні проступку тощо.

Розділ 4 «Удосконалення адміністративно-правового регулювання податкових відносин в Україні» складається з п'яти підрозділів, присвячених модернізації державного управління у сфері оподаткування, організаційно-правовим заходам із переорієнтації податкової діяльності з фіскальної на соціально-обслуговуючу, соціальному спрямуванню податкових правовідносин, використанню зарубіжного досвіду адміністративно-правового регулювання податкових відносин та інформаційно-аналітичному забезпеченню реалізації податкових правовідносин.

У підрозділі 4.1 «Модернізація державного управління у сфері оподаткування» наголошено на необхідності проведення модернізації як організаційної структури, так і функціональної діяльності ДПС, оскільки характер відносин між органами податкового контролю та платниками податків наразі викликає взаємну недовіру. Причинами цього є довільні тлумачення податківцями податкового законодавства, перевищення меж службових повноважень, ігнорування презумпції невинуватості стосовно платників податків і вияви бюрократичного свавілля та корупції, що призводять до матеріальних бізнесових втрат. Визначено фактори, які впливають на реформування державного управління у сфері податкових правовідносин.

Проаналізовано стан і проблеми державного управління у сфері податкових правовідносин та окреслено головні очікувані результати

модернізації ДПС України. Визначено сутність, мету, значення та провідні напрями модернізації державного управління у сфері податкових правовідносин. Надано оцінку ініціативам Адміністрації Президента щодо створення Державної служби доходів шляхом об'єднання податкової і митної служб України, а також підрозділів Пенсійного Фонду України, що виконують функції з адміністрування збору єдиного соціального внеску. Обґрунтовано власну позицію щодо доцільності об'єднання податкової і митної служб у рамках однієї структури, наділеної повноваженнями як щодо планування бюджету, контролю всіх фінансових потоків країни, так безпосередньо і щодо виконання поставленого перед собою плану. Окреслено позитиви й недоліки такого об'єднання.

У підрозділі 4.2 *«Організаційно-правові заходи із переорієнтації податкової діяльності з фіскальної на соціально-обслуговуючу»* розглянуто стандарти якості надання адміністративних послуг і критерії оцінки ефективності їх надання, а також заходи, спрямовані на кардинальну зміну філософії спілкування органів ДПС з платниками податків, направлені на стимулювання добровільної сплати податків.

Акцентовано увагу, що найголовнішою стратегічною метою модернізації ДПС України є докорінна перебудова роботи податкової служби з фіскальної на максимально сприятливу для платників податків, що полягає у забезпеченні їх комфортними умовами для виконання конституційного обов'язку зі сплати податків і зборів та докорінної зміни ставлення суспільства до податкової служби.

Проаналізовано стан правового забезпечення надання адміністративних послуг у сфері оподаткування та нові організаційні форми співпраці між податковою службою і платниками податків, спрямовані на поліпшення процедур обслуговування платників та мінімізацію витрат часу на подання документів.

Запропоновано власне бачення заходів перетворення податкової служби із фіскального органу на державну сервісну службу. Зроблено висновок, що добровільна сплата податків повинна стати новою ідеологією і філософією, яка має закладатись у процеси формування та модернізації ДПС України. Для цього запропоновано не лише спростити податкове законодавство, знизити податки й змінити методи податкового адміністрування на відкритість та підзвітність суспільству, а і реформувати службу в орієнтовану на платників податків. Визначено пріоритетні напрями діяльності органів ДПС України на 2013 рік.

У підрозділі 4.3 «Соціальне спрямування податкових правовідносин як новий орієнтир податкової політики держави» визначено зміст соціального спрямування податкових правовідносин, котре проявляється як у зовнішніх правовідносинах між податківцями та платниками податків, так і у внутрішніх правовідносинах персоналу службовців та пов'язується з виконанням органами ДПС України покладених на них функцій і завдань.

Доведено необхідність кардинальної зміни (трансформації) податкової служби в службу європейського зразка, де людина є самодостатньою первинною цінністю, а держава обслуговує її інтереси. Запропоновано створити таку податкову систему, яка б забезпечила баланс інтересів «людина – держава» у стані стабільності, а не конфліктності, була ефективною і справедливою, в котрій примус та інші силові методи застосовувалися як виняток.

Зроблено висновок, що вітчизняна система оподаткування **наразі** має надмірну фіскально-каральну функцію і не достатньою мірою виконує стимулюючу, розподільну та соціальну функції. Запропоновано переглянути соціально-економічну стратегію реформ, відмовитися від реалізації ліберальної моделі ринкової економіки на користь соціально-орієнтованої, підвищити роль держави у вирішенні проблем соціального захисту населення.

Розглянуто різні підходи до оцінки доцільності й ефективності проведення податкової амністії. Окреслено негативні наслідки **можливого** застосування податкової амністії в Україні.

У підрозділі 4.4 «Зарубіжний досвід адміністративно-правового регулювання податкових відносин та його застосування в Україні» проаналізовано особливості податкових правовідносин деяких зарубіжних країн у контексті застосування ними тих чи інших підходів до регулювання вказаних правовідносин, а також можливість запозичення певних ідей та інститутів з метою вдосконалення існуючих та появи нових форм і методів обслуговування платників податків.

Розглянуто різноманітні форми надання допомоги платникам податків з боку податкових органів таких країн, як США, Швеція, Великобританія, Франція. Аналіз тенденцій реформування податкових служб розвинутих країн світу дозволяє зробити висновок, що їх провідним принципом є орієнтація на клієнта – платника податків і створення демократизованої державної інституції, що поступово переходить від суто фіскальної функції до стимулювання економічного розвитку країни.

Доведено, що завданням податкових відомств у всіх розвинених країнах є стимулювання розвитку економіки, створення сприятливого бізнес-клімату, зменшення фіскального навантаження на бізнес і відмова від практики внесення постійних змін до Податкового законодавства. Вказано, що перелічені чинники мають бути покладені в основу податкової політики в Україні.

На підставі аналізу проблеми, які впливають на негативні оцінки зарубіжних інвесторів щодо бізнес-клімату й умов ведення підприємницької діяльності в Україні (фіскальний тиск, корупція, нестабільна політична ситуація напередодні виборів, високий рівень тінізації економіки, непрозорі схеми адміністрування податків і зборів, низький рівень довіри суспільства до податкової служби тощо), наголошено на необхідності проаналізувати наслідки від впровадження нової податкової системи (з часу прийняття Податкового кодексу України) і розробити науково обґрунтовані підходи до її подальшого вдосконалення з метою вироблення ефективної податкової політики, покликаної стати дієвим антикризовим засобом.

У підрозділі 4.5 *«Інформаційно-аналітичне забезпечення реалізації податкових правовідносин»* вказано, що основними завданнями цього виду забезпечення є: покращення податкового адміністрування, спрямування податкового контролю на тих платників податків, які ухиляються від виконання податкового обов'язку, зменшення навантаження на сумлінних платників податків тощо.

Визначено, що інформаційно-аналітична система в органах ДПС – це взаємопов'язана сукупність засобів, методів і персоналу, що використовуються для забезпечення збирання, зберігання, обробки, пошуку, аналізу й передачі інтелектуальної (правової, статистичної, аналітичної та іншої) інформації з метою прийняття рішень та виконання поставлених перед органами ДПС завдань і цілей. Встановлено значення цієї системи у процесі створення нових електронних сервісів для платників податків, які суттєво спрощують навігацію для сумлінних підприємців (наприклад, «Форум», «Єдина база податкових знань», «Бази даних платників ПДВ», «Анульовані свідоцтва платників ПДВ» тощо).

Обґрунтовано доцільність активного використання новітніх електронних технологій, зокрема інформаційних і електронних систем, які дозволяють автоматизувати більшість функцій підрозділів ДПС України, чим забезпечують ефективне функціонування податкової системи. Підкреслено значущість і проаналізовано результати впровадження електронного декларування у вітчизняну податкову

систему. Визначено переваги й недоліки подання звітності в електронному вигляді як для платників податків, так і для податкової служби.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукової проблеми – удосконалення адміністративно-правового регулювання податкових відносин в Україні. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку висновків, пропозицій і рекомендацій, спрямованих на досягнення поставленої мети.

1. Охарактеризовано сутність податкових відносин як правової категорії та її особливе місце у правовій системі України. Доведено, що податкові правовідносини, які охоплюють різноманітні сфери державних, майнових і владно-розпорядчих відносин, є складними, різноплановими й соціально значущими суспільними відносинами.

Наголошено, що податкові відносини мають багатоаспектний та комплексний характер, унаслідок різних форм і видів податків відрізняються специфікою, яка багато в чому обумовлюється нерозривністю економічного й публічно-правового змісту податків як головного джерела утворення державних фінансів через вилучення частини суспільного продукту. Доведено, що у ст. 1 Податкового кодексу України закріплено невичерпний перелік податкових відносин, на регулювання яких спрямований вплив його приписів, та запропоновано закріпити їх відкритий перелік.

Запропоновано розуміти податкові правовідносини як різновид суспільних відносин, які регулюються нормами різних галузей права, виникають на підставі юридичних фактів у процесі взаємодії суб'єктів податкових правовідносин з приводу встановлення, зміни та стягнення з платників податків частини їхніх доходів у вигляді податків і зборів до відповідних бюджетів, а також під час здійснення податкового контролю, оскарження актів та рішень податкових органів, дій та бездіяльності їх посадових осіб і притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень.

Визначено, що елементами структури податкових правовідносин є суб'єкт, об'єкт та зміст податкових правовідносин. Зроблено висновок, що юридичні факти не входять до структури податкових правовідносин, адже вони є передумовою виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин та окремою юридичною категорією, яка має власну систему, класифікацію і структурно-логічний зв'язок із податковими правовідносинами.

Обґрунтовано концепцію множинності об'єктів податкових правовідносин. Сформульовано поняття об'єкта податкових правовідносин, під яким пропонується розуміти благо, на котре спрямовано діяльність державних органів управління у сфері оподаткування та приватних суб'єктів податкового права з метою забезпечення поповнення бюджетів усіх рівнів для досягнення економічного та соціального ефекту. Підкреслено наявність тісного взаємозв'язку об'єкта і предмета податкових правовідносин. Вказано, що предмет податкових правовідносин, який встановлено у ст. 6 Податкового кодексу України, охоплює сукупність грошових коштів, котрі формують дохідну частину бюджетів у вигляді податкових надходжень, і виступає матеріальним змістом об'єкта податкових правовідносин; до предмета податкових правовідносин належать податок і збір.

Запропоновано під суб'єктом податкових правовідносин розуміти суб'єкта податкового права, який реалізовує свою правосуб'єктність. Стверджено, що суб'єкт права та суб'єкт правовідносин, з практичного боку, є однорідними категоріями.

Зміст податкових правовідносин визначено як систему суб'єктивних прав та юридичних обов'язків учасників податкових правовідносин, що виникають на підставі юридичних фактів та регулюються нормами податкового законодавства.

2. Зроблено висновок, що широко вживані правовою доктриною концепції юридичних фактів та фактичних складів у податковому праві як складові теорії юридичного позитивізму потребують удосконалення. Встановлено, що концепція юридичного факту, призначена насамперед для пояснення процесів приватноправового характеру, не відповідає змісту публічного права, яким є податкове, а запропоновані дослідниками класифікації юридичних фактів не мають суттєвого практичного значення.

З'ясовано, що неможливість повного співставлення концепції юридичного факту та системи реальних податкових правовідносин призводить до застосування категорій податкових презумпцій і фікцій. Штучний характер презумпцій та фікцій, установлених законодавцем, не дозволяє погодитись із можливістю пояснення цих феноменів у рамках теорії юридичного факту, адже правові презумпції та фікції мають природно-правовий характер. Передумови й зміст виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин потребують подальших наукових досліджень, передусім у контексті поєднання позитивістського й природно-правового підходу з узгодженням

відповідних теоретичних механізмів з концепцією ефективного податкового правозастосування.

3. Наголошено, що комплексне правове регулювання податкових відносин нормами різних галузей публічного та приватного права не встановлює чітких меж системи податкових правовідносин. Водночас, якщо виокремлення фінансово-правових, податкових та бюджетних відносин має, перш за все, теоретичне значення для розвитку системи науки фінансового права, то відмежування податкових від конституційних, адміністративних, цивільних і господарських правовідносин має суттєве практичне значення для визначення відповідної судової юрисдикції.

Встановлено, що проблемами, які ускладнюють застосування на практиці доктринальних моделей розмежування податкових правовідносин є: неповно та непослідовно визначена судова юрисдикція в цій сфері, нестабільність податкового законодавства та прагнення податкових органів додатково врегулювати й адмініструвати суміжні відносини, що не мають податкового характеру. Тому головним критерієм відмінності податкових правовідносин від інших наразі є факт їх урегулювання нормами податкового законодавства, а додатковими критеріями запропоновано вважати їх спеціальну захищеність нормами податкового законодавства й можливість податкового правозастосування до суб'єктів та об'єктів цих відносин.

4. Зроблено висновок, що незважаючи на проведену кодифікацію, вітчизняна система оподаткування наразі залишається ускладненою, заплутаною, суперечливою та нестабільною. Наголошено, що практика постійного внесення змін та доповнень до податкового законодавства України свідчить, насамперед, про відсутність чіткої податкової політики держави або про хибність існуючої, адже закони, що встановлюють нові або ж змінюють існуючі правовідносини у сфері оподаткування, не повинні прийматися відповідно до поточних потреб у фінансуванні доходної частини бюджету, в порушення при цьому принципу стабільності оподаткування.

Підкреслено, що Податковий кодекс України поки що не виконує своє ключове завдання – формування ефективного та прогнозованого фіскального простору. Крім того, нестабільна фіскальна система підриває основу бюджетної моделі країни, провокує політичну незбалансованість і соціальну напруженість у суспільстві.

Недоліками правового регулювання податкових відносин, які потребують усунення, є: недосконалість юридичної техніки, існуючі неузгодженості й суперечності деяких правових норм, переважання

відомчого підходу під час здійснення правового регулювання, відсутність або недосконалість визначень деяких правових понять, а також відсутність законодавчого закріплення чіткої системи нормативно-правових актів з питань оподаткування.

5. Розглядаючи систему суб'єктів податкових правовідносин, запропоновано до кола осіб, які сприяють сплаті податків і зборів, віднести суб'єктів інформаційних відносин (державні органи, що надають інформацію про платників податків, необхідну для нарахування податків і зборів) та збирачів податків і зборів, тобто уповноважених органів та осіб, на яких законодавством покладається обов'язок приймати від платників податків і зборів кошти на сплату податків і зборів та перераховувати їх до бюджету. На підставі аналізу Податкового кодексу України наведено вичерпний перелік державних органів, що надають інформацію про платника податків, необхідну для нарахування податків і зборів до контролюючих органів. До цієї групи віднесено всі органи (окрім банків і фінансових установ), що видають відповідні свідоцтва, ведуть спеціальний облік таких платників податків та/або вирішують питання щодо надання пільг.

Запропоновано нормативно закріпити у Податковому кодексі України правовий статус збирачів податків та зрівняти їх у правах до платників податків, завдяки чому в разі недотримання установлених строків перерахування платежів вони будуть нести відповідальність за ст. 126 Податкового кодексу України «Порушення правил сплати (перерахування) податків».

Надано пропозицію доповнити Митний та Податковий кодекси України нормами, які окреслюють суб'єктний статус митних органів як органів спеціальної компетенції у податкових правовідносинах.

Встановлено, що питання відповідальності контролюючих органів не в повному обсязі врегульовані у Податковому кодексі України. Так, контролюючий орган несе відповідальність згідно із законом за несвочасність передачі органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів для виконання висновку про повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань платникам податків з відповідного бюджету. Наголошено на доцільності конкретизувати положення п. 43.5 ст. 43 Податкового кодексу України, адже незрозуміло, про яку відповідальність йдеться і згідно з яким саме законом.

Запропоновано закріпити обов'язок контролюючого органу письмово повідомити платника податків про виявлення помилково та/або надміру сплаченої суми грошового зобов'язання протягом поточного податкового періоду, роз'яснивши при цьому його права

щодо цих коштів. Вказано на доцільність встановлення строків, в межах яких платник податків має скористатися своїм правом на повернення коштів чи їх зарахування, а також відповідальність контролюючих органів за порушення цих строків або неповідомлення про факт переплати. Акцентовано увагу на необхідності доповнити главу 11 Податкового кодексу України статтями, які б регулювали питання відповідальності за податкові правопорушення.

6. Вказано, що виділення спеціального режиму оподаткування можливе виключно у зіставленні із загальним, за яким вони співвідносяться як часткове і загальне. Загальний податковий режим визначено як сукупність правових норм, що регулюють виникнення, зміну або припинення податкових обов'язків осіб на підставі встановлених елементних складів конкретних загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що стягуються як на території держави, так і на її окремих місцевих утвореннях. Під спеціальним податковим режимом запропоновано розуміти особливий порядок обчислення і сплати податків та зборів протягом певного часу, встановлений з метою стимулювання розвитку галузей господарювання і заснований на зниженні податкового тягаря і (або) надання інших переваг певним категоріям платників податків, аж до звільнення від сплати окремих податків і зборів.

З'ясовано, що розділ XIV Податкового кодексу України не містить виключного переліку спеціальних податкових режимів, запропоновано доповнити ст. 11 Податкового кодексу України нормою, у якій визначити конкретний предметний склад спеціальних податкових режимів.

Доведено, що оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції та при спеціальному режимі оподаткування ПДВ у сфері сільського, лісового господарства і рибальства можна віднести до різновиду спеціального податкового режиму, адже їх характеристики відповідають всім головним ознакам останнього. З'ясовано, що питання приналежності інших податкових режимів (офшору, оподаткування інвестиційних проєктів на територіях спеціальних (вільних) економічних зон, інвестиційних проєктів на територіях пріоритетного розвитку, технологічних парків і наукових парків) до спеціальних є дискусійним і потребує свого окремого наукового дослідження.

7. Податкове адміністрування визначено як один із засобів реалізації податкової політики держави, оскільки є комплексним правовим явищем, що охоплює різні методи впливу на суб'єктів податкових правовідносин з метою забезпечення виконання

законодавства про податки і збори, упорядкування податкових правовідносин, своєчасного і повного акумулювання грошових коштів до бюджетів усіх рівнів з можливістю застосування державного примусу.

Адміністрування податків запропоновано розуміти як виконавчо-розпорядчу діяльність, що здійснюється податковими органами у межах встановленої компетенції, реалізується в законодавчо визначених формах і спрямовується на організацію застосування норм податкового законодавства, здійснення контролю за його дотриманням, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до бюджету податків і зборів, здійснення заходів, направлених на оптимізацію управлінських процесів, забезпечення виконання платниками податків покладених на них зобов'язань з метою ефективного функціонування всієї податкової системи. Адміністрування податків розглянуто як складний міжгалузевий публічно-правовий інститут, що є системою правових норм, спрямованих на регулювання суспільних відносин, які виникають між податковими органами та платниками податків щодо нарахування та сплати податків, здійснення податкового контролю, примусового стягнення податкового боргу та притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень.

Запропоновано доповнити розділ II «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» Податкового кодексу України статтею, якою закріпити принципи адміністрування податків. Акцентовано увагу на необхідності зміни критеріїв оцінки ефективності існуючої системи адміністрування податків, головними показниками якої має стати не лише скорочення витрат платників податків, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків, або економія витрат держави на здійснення податкового контролю, але і **показник функціонування господарюючих суб'єктів у податковому середовищі**.

8. Розглянуто питання співвідношення й розмежування понять «контроль» і «нагляд». На підставі ознак, що дозволяють відмежувати контроль від нагляду (перевірка доцільності діяльності підконтрольного суб'єкта, ініціативність, критерій втручання в оперативну чи господарську діяльність підконтрольних суб'єктів тощо), встановлено, що діяльність податкових органів щодо здійснення податкового контролю за своєю природою належить до контрольної діяльності, оскільки поєднує в собі ознаки і критерії, властиві контролю.

Встановлено, що державний контроль у сфері оподаткування здійснюється лише державними органами у межах їх компетенції і

відповідно до контрольних повноважень з метою виконання поставлених цілей та покладених на них завдань відповідно до податкового та іншого законодавства та спрямовується на забезпечення режиму законності й податкової дисципліни у діяльності підконтрольних суб'єктів.

Розглянуто сутність громадського контролю та запропоновано суб'єктів громадського контролю, виходячи з характеру їх діяльності у сфері податкових правовідносин, об'єднати у три групи: 1) зовнішні, які не належать до організаційно-штатної структури органів ДПС – політичні партії, громадські правозахисні організації, окремі громадяни тощо; 2) внутрішні, що належать до організаційно-штатної структури органів ДПС – працівники податкових органів, трудові колективи, професійні спілки; 3) комплексні, що передбачають як зовнішніх, так і внутрішніх суб'єктів – громадські ради, наглядові ради, мобільні групи та інші.

Запропоновано під податковим контролем розуміти діяльність, що здійснюється контролюючими (податковими і митними) органами, спрямовану на забезпечення дотримання податкового законодавства й виконання учасниками податкових правовідносин своїх обов'язків щодо правильності нарахування, утримання і перерахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів до відповідного бюджету.

9. Наголошено на необхідності доповнити розділ другий Податкового кодексу України статтею, яка містить відсилочні норми до КУпАП в частині визначення виду і розміру покарання за правопорушення у сфері оподаткування. З'ясовано, що для уникнення колізій між податковим та адміністративним законодавствами доцільно виокремити склади податкових правопорушень у спеціальну главу КУпАП під назвою «Правопорушення у сфері податків, зборів та інших обов'язкових платежів».

Зроблено висновок, що недосконалість правової регламентації адміністративної відповідальності у сфері оподаткування полягає в неузгодженості й дублюванні правових норм, наявності великої кількості прогалин у різних нормативних актах, які дозволяють уникати відповідальності за правопорушення, вчинені у цій сфері. Також потребує зміни порядок притягнення платників податків до відповідальності за податкові правопорушення. Визначено основні способи подолання окреслених проблем.

10. Наголошено на необхідності розроблення нової Концепції реформування податкової системи України, за якою визначити провідні напрями модернізації та перетворення на найближчі декілька років, а також план і стратегію інформування всіх керівників,

працівників ДПС та платників податків про конкретні цілі й завдання нового етапу податкової реформи в Україні. Підтримано ідею об'єднання податкової та митної служб в єдиний фіскальний орган з обов'язковим оновленням стратегії і тактики їх роботи й проаналізовано наслідки такого об'єднання.

Визначено основні напрями модернізації управлінської діяльності ДПС: оптимізація організаційної структури в системі ДПС, створення ефективної електронної системи звітності, введення нових технологій і процедур, удосконалення системи адміністрування податків, а також спрощення механізму їх обчислення, підвищення кваліфікації працівників ДПС, послаблення податкового тиску (зменшення ставки оподаткування), проведення комплексного аналізу діяльності ВПП і впровадження необхідних організаційно-правових заходів з удосконалення їх обслуговування, створення умов для надійного захисту прав платників податків, переорієнтація характеру функцій ДПС з фіскальної на стимулюючу, приведення законодавства у сфері податкових правовідносин відповідно до європейських стандартів тощо. Запропоновано низку конкретних практичних рекомендацій, пов'язаних з модернізацією управління у сфері податкових правовідносин.

11. Встановлено, що одним із завдань ДПС України в умовах реформування є зміна пріоритетів у діяльності податкової служби з фіскальних методів роботи на обслуговування платників податків, тобто поліпшення якості та розширення спектру послуг, які надаються платникам податків з метою допомогти їм виконати свої обов'язки, а також нівелювати втручання органів ДПС у господарську діяльність платників податків шляхом звуження контрольних повноважень, що призведе до зменшення трансакційних витрат підприємців і видатків бюджету на утримання податкової служби.

Зроблено висновок, що твердження «податок є ціною послуг держави» має характеризувати сучасні податкові правовідносини, які забезпечують платникам податків право на певний рівень відшкодування податків якісними та ефективними адміністративними послугами держави.

Запропоновано розробити й прийняти Кабінету Міністрів України Концепцію діяльності ДПС України з обслуговування платників податків, якою визначити весь спектр послуг, що надаватимуться платникам податків, та основні напрями робіт, котрі здійснюватимуться податковими органами в цій сфері протягом кількох найближчих років. Такими послугами визначено: інформування платників податків, проведення заходів просвітницького

характеру, податкова пропаганда, застосування звернень та оголошень до платників податків, підготовка різних видань у сфері оподаткування, забезпечення платників податків формами декларацій, нормативно-правовими та іншими документами інформаційного характеру тощо.

З'ясовано, що ефективна організація обслуговування платників податків включає визначення спектру та критеріїв наданих їм послуг, формулювання стандартів по кожному випадку (послугі) та їх дотримання.

Наголошено на необхідності якнайшвидшої реалізації програм, спрямованих на підвищення якості обслуговування платників податків, а також впровадження системи самообслуговування платників податків через єдиний веб-портал органів ДПС України. Визначено основні напрями підвищення ефективності обслуговування платників податків

12. Вказано, що інформаційно-аналітичне забезпечення податкових правовідносин має два аспекти: інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів ДПС та платників податків. Обґрунтовано необхідність об'єднання Департаменту інформатизації та обліку платників податків й Інформаційно-довідкового департаменту ДПС в єдиний Департамент інформаційно-аналітичного забезпечення. Наголошено на необхідності створення єдиної інформаційно-аналітичної системи податкових і правоохоронних органів та інших контролюючих органів з метою покращення процесів обміну оперативною та аналітичною інформацією між ними.

Встановлено, що для забезпечення платників податків якісною аналітичною інформацією потрібно: 1) докорінно оновити веб-портал органів ДПС, який має складатися з трьох основних блоків: інформаційний, консультаційно-роз'яснювальний та блок електронних сервісів; 2) впровадити систему «Податковий блок», яка складатиметься з чотирьох сегментів операційної діяльності податкової служби: реєстрації платників податків, обробки податкової звітності та платежів, обліку платежів та податкового аудиту у вигляді модернізованих процедур (форм); 3) розробити інформаційну систему «Управління документами»; 4) створити та впровадити систему оцінювання результативних показників діяльності органів ДПС України; 5) створити на рівні ДПС області Єдину базу даних про сумнівні фінансово-майнові операції.

13. На підставі аналізу досвіду деяких зарубіжних країн (Австралії, Великобританії, Грузії, США), що мають офіси податкового омбудсмена або аналогічні структури, доведено

доцільність запровадження в Україні нового інституту захисту прав платників податків – податкового омбудсмена, який має забезпечити ефективність функціонування податкової системи, гарантувати додержання прав платників податків та/або відновлення порушених прав.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографія:

1. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні : монографія / В. І. Теремецький. – Харків : Діа плюс, 2012. – 648 с.

Наукові статті та тези доповідей і наукових повідомлень:

1. Теремецький В. І. Проблеми вдосконалення правового забезпечення функціонування спрощеної системи оподаткування [Електронний ресурс] / В. І. Теремецький // Форум Права. – 2011. – № 3. – С. 781–786. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2011-3/11tvicco.pdf>.

2. Теремецький В. І. Податкове планування: поняття та основні ознаки / В. І. Теремецький // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2011. – № 3 (54). – С. 268–275.

3. Теремецький В. І. Стан і перспективи розвитку інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби України / В. І. Теремецький // Часопис Академії адвокатури України. – 2011. – № 4 (13). – С. 1–6. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://archive.nbu.gov.ua/e-journals/Chaau/2011-4/11tvipsu.pdf>.

4. Теремецький В. І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин [Електронний ресурс] / В. І. Теремецький // Форум Права. – 2011. – № 4. – С. 741–748. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2011-4/11tvicpp.pdf>.

5. Теремецький В. І. Поняття та види податково-правового режиму / В. І. Теремецький // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2011. – № 4 (55). – С. 295–304.

6. Теремецький В. І. Принципи та функції адміністративно-правового регулювання податкових відносин / В. І. Теремецький // Право і безпека. – 2011. – № 4 (41). – С. 85–89.

7. Теремецький В. І. Державні органи, що надають податкову інформацію, як суб'єкти податкових правовідносин / В. І. Теремецький // Південноукраїнський правничий часопис. – 2011. – № 4. – С. 316–318.

8. Теремецький В. І. Збирачі податків і зборів як факультативні суб'єкти податкових правовідносин / В. І. Теремецький // Правничий вісник Університету «КРОК». – 2011. – Вип. 10. – С. 95–99.

9. Теремецький В. І. Спеціальні податкові режими в Україні: адміністративно-правовий аспект / В. І. Теремецький // Право і безпека. – 2011. – № 5 (42). – С. 98–103.

10. Теремецький В. І. Форми адміністративно-правового регулювання податкових відносин в Україні / Науковий вісник Чернівецького університету. – 2011. – Випуск 604. Правознавство. – С. 68–73.

11. Теремецький В. І. Актуальні проблеми модернізації державного управління в сфері податкових правовідносин / В. І. Теремецький // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2011. – Вип. 16. – С. 209–211. – (Серія : Право).

12. Теремецький В. І. Загальна характеристика елементів структури правовідносин / В. І. Теремецький // Вісник Вищої ради юстиції. – 2012. – № 1 (9). – С. 175–188. **[Електронний ресурс]. –**

Режим доступу :

13. Теремецький В. І. Сутність та ознаки податкових правовідносин в аспекті сучасного податкового права / В. І. Теремецький // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. – 2012. – Вип. 1. – С. 115–126. – (Серія юридична).

14. Теремецький В. І. Податкові відносини як правова категорія / В. І. Теремецький // Європейські перспективи. – 2012. – № 1. – Ч. 2. – С. 160–166.

15. Теремецький В. І. Шляхи вдосконалення податкових відносин в Україні / В. І. Теремецький // Митна справа. – 2012. – № 1. – Ч. 2. – С. 262–269.

16. Теремецький В. І. Поняття, сутність та ознаки адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування / В. І. Теремецький // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. – 2012. – № 1 (58). – С. 343–351.

17. Теремецький В. І. До проблеми визначення структури податкових правовідносин у теорії та законодавстві / В. І. Теремецький // Бюлетень з обміну досвідом роботи. – 2012. – № 190. – С. 97–108.

18. Теремецький В. І. Механізм адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування: сутність та особливості / В. І. Теремецький // Право та державне управління. – 2012. – № 1. – С. 104–108.

19. Теремецький В. І. Сутність та особливості взаємодії податкової міліції з іншими структурними підрозділами державної податкової служби України / В. І. Теремецький, В. Ф. Коваль // Європейські перспективи. – 2012. – № 2. – Ч. 1. – С. 94–100. (0,62 друк. арк.). *Особистий внесок*: надано пропозиції щодо вдосконалення правового регулювання взаємодії у сфері оподаткування.

20. Теремецький В. І. Проблема визначення об'єкта у структурі податкових правовідносин / В. І. Теремецький // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2012. – № 1. – С. 302–309.

21. Теремецький В. І. Правовий вимір фіскальної функції органів місцевого самоврядування / В. І. Теремецький // Право і безпека. – 2012. – № 1 (43). – С. 114–119.

22. Теремецький В. І. Поняття адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування / В. І. Теремецький // Держава та регіони. – 2012. – № 1. – С. 50–54. – (Серія : Право).

23. Теремецький В. І. Соціальне спрямування податкових правовідносин – новий орієнтир податкової політики держави / В. І. Теремецький // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2011. – Вип. 17. – С. 170–173. – (Серія : Право).

24. Теремецький В. І. Адміністративні процедури у сфері податкових правовідносин / В. І. Теремецький // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності. – 2012. – № 2. – С. 100–104.

25. Теремецький В. І. Проблеми переорієнтації податкової діяльності з фіскальної на соціально-обслуговуючу / В. І. Теремецький // Митна справа. – 2012. – № 3 (81) : Ч. 2 : Книга 2. – С. 234–240.

26. Теремецький В. І. Горизонтальний моніторинг – новий метод здійснення податкового контролю [Електронний ресурс] / В. І. Теремецький // Форум Права. – 2012. – № 1. – С. 953–961. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2012-1/12vizpk.pdf>.

27. Теремецький В. І. Особливості адміністративно-правового статусу державної податкової служби України / В. І. Теремецький // Право і безпека. – 2012. – № 2 (44). – С. 82–88.

28. Теремецький В. І. До питання про проблеми розмежування податкових та інших правовідносин / В. І. Теремецький // Наше право. – 2012. – № 2. – Ч. 3. – С. 115–120.

29. Теремецький В. І. Зарубіжний досвід соціально-обслуговуючої діяльності податкових органів та можливості його використання в

Україні / В. І. Теремецький // Європейські перспективи. – 2012. – № 2 : ч. 2. – С. 115–121.

30. Теремецький В. І. Основні напрямки модернізації взаємодії структурних підрозділів ДПС в інформаційній сфері / В. Ф. Коваль, В. І. Теремецький // Вісник Вищої ради юстиції. – 2012. – № 2 (9). – С. 142–157. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : (0,76 друк. арк.). *Особистий внесок*: запропоновано шляхи вдосконалення взаємодії структурних підрозділів Державної податкової служби в інформаційній сфері.

31. Теремецький В. І. Основні напрямки удосконалення кадрового забезпечення податкової міліції України / В. І. Теремецький // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2012. – № 2 (57). – С. 348–358.

32. Теремецький В. І. Проблеми вдосконалення обслуговування великих платників податку / В. І. Теремецький // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. – 2012. – Спец. вип. № 2 (61). – С. 150–158.

33. Теремецький В. І. Деякі особливості правового статусу платників податків / О. О. Бандурка, В. І. Теремецький // Наше право. – 2012. – № 3. – Ч. 2. – С. 41–47. (0,61 друк. арк.). *Особистий внесок*: надано рекомендації щодо вдосконалення правового регулювання статусу платників податків.

34. Теремецький В. І. Права та обов'язки як основні елементи правового статусу платників податків / В. І. Теремецький // Право і безпека. – 2012. – № 3 (45). – С. 139–146.

35. Теремецький В. І. Удосконалення взаємодії та координації діяльності органів державної податкової служби України / В. І. Теремецький // Правничий вісник Університету «КРОК». – Вип. № 12. – 2012. – С. 80–86.

36. Теремецький В. І. Електронна податкова звітність: міжнародний досвід та проблеми впровадження в Україні / В. І. Теремецький // Право і суспільство. – 2012. – № 3. – С. 92–98.

37. Теремецький В. І. Соціальна спрямованість податкових відносин – головний напрямок податкової політики держави / В. І. Теремецький // Суверенність, незалежність, конституційність: становлення та розвиток Української держави : матеріали наук.-практ. конф. (Харків, 29 червня 2011 р.) / МВС України ; Харк. нац. ун-т внутр. справ. – Х. : ХНУВС, 2011. – С. 264–267.

38. Теремецький В. І. Роль Конституції України в регулюванні податкових відносин / В. І. Теремецький // Конституція України – основа розбудови правової демократичної соціальної держави та

формування правової системи : матеріали всеукраїнської наук.-практ. конф. (Харків, 23–24 черв. 2011 р.). – Х. : Право, 2011. – С. 394–397.

39. Теремецький В. І. Податковий кодекс України: зміна стратегії податкових відносин / В. І. Теремецький // Адаптація податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу: стан, проблеми та перспективи : матеріали круглого столу (м. Київ, 23 вересня 2011 р.) : збірник наукових праць / НДІ фінансового права. – К. : Алерта, 2011. – С. 247–249.

40. Теремецький В. І. Податкова реформа – новий погляд на відносини платника податків і держави / В. І. Теремецький // Актуальні питання сучасної юридичної науки : міжнародна науково-практична конференція (м. Київ, 05–06 жовтня 2011 р.) : у 2-х томах. – К. : Центр правових наукових досліджень, 2011. – Т. 2. – С. 78–79.

41. Теремецький В. І. Деякі проблеми правового регулювання адміністрування податків / В. І. Теремецький // Актуальні проблеми функціонування держави та тенденції захисту прав і свобод людини : збірник матеріалів юридичної наук.-практ. Інтернет-конф. «Актуальна юриспруденція» (м. Київ, 4 жовтня 2011 р.) : тези наукових доповідей. – К., 2011. – С. 90–94.

42. Теремецький В. І. Податковий кодекс України і податкові відносини: проблеми правового регулювання / В. І. Теремецький // Фінансове право у ХХІ сторіччі: здобутки та перспективи : збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 4–7 жовтня 2011 року) : Ч. II / НДІ фінансового права. – К. : Алерта, 2011. – С. 292–295.

43. Теремецький В. І. Політична сутність податку / В. І. Теремецький // Теорія і практика правотворчої та правозастосовної діяльності у контексті сучасних реформаторських процесів : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 29–30 жовтня 2011 р.) : у 2-х томах. – Х. : ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2011. – Т. 1. – С. 112–114.

44. Теремецький В. І. Проблеми реалізації принципу соціальної справедливості та соціальної функції податків / В. І. Теремецький // Роль права та закону у сучасному світі : міжнародна науково-практична конференція (м. Київ, 03–04 листопада 2011 р.) : у 2-х томах. – К. : Центр правових наукових досліджень, 2011. – Т. 2. – С. 63–65.

45. Теремецький В. І. Актуальні питання щодо ухилення від оподаткування / В. І. Теремецький // Збірник тез доповідей та наукових повідомлень учасників всеукраїнської науково-практичної конференції молодих учених та здобувачів 9 листопада 2011 р. / за заг. ред.

А. П. Гетьмана. – Харків : НУ «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого», 2011. – С. 22–25.

46. Теремецький В. І. Податкове адміністрування – інструмент реалізації податкової політики держави / В. І. Теремецький // Напрями підвищення конкурентоспроможності податкової політики в Україні : зб. матер. наук.-практ. круглого столу (23 березня 2012 р.). – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2012. – С. 186–188.

47. Теремецький В. І. До питання про пріоритетні напрямки роботи Державної податкової служби України на 2012 рік / В. І. Теремецький // Право та сучасне суспільство: реалії співвідношення : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Запоріжжя, 30 березня 2012 р.) : у 4-х частинах. – Запоріжжя : Запорізька міська громадська організація «Істина», 2012. – Ч. 4. – С. 56–58.

48. Теремецький В. І. Адміністрування податків: проблеми та шляхи вдосконалення / В. І. Теремецький // Сучасні проблеми правового, економічного та соціального розвитку держави : матеріали наук.-практ. конф. (Харків, 10 квіт. 2012 р.) / МВС України ; Харк. нац. ун-т внутр. справ. – Х. : ХНУВС, 2012. – С. 143–145.

49. Теремецький В. І. Особливості компетенції митних органів у податкових правовідносинах / В. І. Теремецький // Адміністративне право України : сучасний стан та шляхи розвитку : матеріали наук.-практ. конф. (Харків, 27 квіт. 2012 р.) / МВС України ; Харк. нац. ун-т внутр. справ. – Х. : ХНУВС, 2012. – С. 228–230.

50. Теремецький В. І., Коваль В. Ф. До проблеми професійної підготовки кадрів для податкової міліції України / В. І. Теремецький // Актуальні проблеми забезпечення практичної спрямованості підготовки кадрів для органів внутрішніх справ України : матеріали наук.-практ. конф. (м. Харків, 5 трав. 2012 р.) / МВС України, Харк. нац. ун-т внутр. справ. – Х. : ХНУВС, 2012. – С. 155–158.

51. Теремецький В. І. Щодо розробки Концепції діяльності ДПС України з обслуговування платників податків [Електронний ресурс] / В. І. Теремецький // Бюджетно-податкова реформа як каталізатор соціально-економічного розвитку в Україні : збірник матеріалів засідання круглого столу (м. Ірпінь, 17 травня 2012 р.) / НДІ фінансового права, НУДПС України та НАПН України. – м. Ірпінь, 2012. – 351 с. – Режим доступу : http://ndi-fp.asta.edu.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=292:2012-09-12-12-09-30&catid=15:-5-&Itemid=130.

52. Теремецький В. І. Окремі питання неврегульованості відповідальності посадових осіб контролюючих органів /

В. І. Теремецький // Держава і право: проблеми становлення і стратегія розвитку : збірник матеріалів V Міжнародної науково-практичної конференції (19 – 20 травня 2012 року, м. Суми) : Ч. I / Сумська філія Харківського національного університету внутрішніх справ. – Суми : Папірус, 2012. – С. 519–522.

53. Теремецький В. І. Проблеми запровадження інституту податкового омбудсмена в Україні / В. І. Теремецький // Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням міжнародного досвіду : зб. наук. праць за матер. наук.-практ. круглого столу (Київ, 5 жовтня 2012 р.). – К. : Алерта, 2012. – С. 127–129.

АНОТАЦІЇ

Теремецький В. І. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні. – *Рукопис*.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Харківський національний університет внутрішніх справ. – Харків, 2013.

Дисертацію присвячено комплексному аналізу проблем правового регулювання податкових відносин в Україні. Розкрито сутність податкових правовідносин, визначено їх структуру й охарактеризовано її елементи. Розглянуто систему суб'єктів податкових правовідносин, проаналізовано їх правовий статус і роль у податковій системі України. Охарактеризовано види податкових режимів, сутність адміністрування податків та особливості реалізації адміністративних процедур у сфері податкових правовідносин. З'ясовано зміст контролю у сфері оподаткування й особливості адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства. Узагальнено зарубіжний досвід правового регулювання податкових відносин і визначено можливі напрями його використання в Україні.

Ключові слова: податкові правовідносини, структура, адміністративно-правовий статус, платники податків, податковий режим, адміністрування податків, адміністративна процедура, контроль, відповідальність.

Теремецький В. І. Административно-правовое регулирование налоговых отношений в Украине. – *Рукопись*.

Диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс, финансовое право, информационное право. – Харьковский национальный университет внутренних дел. – Харьков, 2013.

Диссертация посвящена комплексному анализу проблем правового регулирования налоговых отношений в Украине. Раскрыта сущность, особенности налоговых правоотношений и их место в системе общественных отношений. Сформулировано их авторское определение. Определена структура налоговых правоотношений и охарактеризованы ее элементы. Обосновано концепцию множественности объектов налоговых правоотношений. Исследованы основания возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений. Установлены критерии разграничения налоговых и иных правоотношений и предложены меры по совершенствованию критериев такого разграничения. Проанализировано состояние правового регулирования налоговых отношений в Украине, выявлены его недостатки и пути их преодоления. Рассмотрена система субъектов налоговых правоотношений и предложена их авторская классификация. Осуществлен анализ административно-правового статуса налогоплательщиков и разработаны предложения по совершенствованию его правового регулирования. Рассмотрена правовая природа фискальных полномочий органов местного самоуправления и разработаны предложения по совершенствованию организационно-правовых механизмов в сфере местного налогообложения. Определены организационно-правовые меры обеспечения обслуживания крупных налогоплательщиков и предложены направления их усовершенствования. Раскрыта сущность и значение налогово-правового режима и специального налогового режима как его разновидности, сформулировано авторское определение этих правовых категорий. Углублены теоретико-методологические основы налогового администрирования и обоснованы направления совершенствования системы администрирования налогов в Украине. Определена сущность, особенности и виды контроля в сфере налоговых правоотношений. Охарактеризованы административные процедуры в сфере налоговых правоотношений и их соотношение с иными юридическими категориями. Выяснено содержание и особенности административной ответственности за нарушение налогового законодательства. Предложены основные направления модернизации государственного управления в сфере налоговых правоотношений. Выявлена специфика организационно-правовых мер в переориентации налоговой деятельности с фискальной на социально-обслуживающую и определены направления по повышению ее эффективности. Обобщен зарубежный опыт правового регулирования налоговых отношений и определены возможные направления его использования в Украине.

Охарактеризованы сущность, содержание и значение информационно-аналитического обеспечения функционирования налоговых правоотношений.

Ключевые слова: налоговые правоотношения, структура, административно-правовой статус, налогоплательщики, налоговый режим, администрирование налогов, административная процедура, контроль, ответственность.

Teremetskiy V. I. Administrative and Legal Regulation of Tax Relations in Ukraine – *Manuscript*.

Thesis for a doctoral degree by specialty 12.00.07 – administrative law and procedure; financial law; informational law. – Kharkiv National University of Internal Affairs. – Kharkiv, 2013.

Thesis is devoted to the complex analysis of the issues concerning tax relations legal regulation in Ukraine. The essence of tax relations is disclosed; their structure is determined and its elements are characterized. The system of tax relations' subjects is researched; their legal status and the role in the tax system of Ukraine are analyzed. Kinds of tax regimes, the essence of tax management and peculiarities of administrative procedures realization in the sphere of tax relations are characterized. The content of control in the tax sphere and peculiarities of administrative liability for violating tax legislation are elucidated. Foreign experience of tax relations' legal regulation is generalized; possible ways of its usage in Ukraine are determined.

Key words: tax legal relations, structure, administrative and legal status, taxpayers, tax regime, tax management, administrative procedure, control, liability.