

Wuhan 2019-nCoV ON *China and the world*, *Journal of Medical Virology*, 92: 473-75.

13. Bloomberg Economics (2020) Charting the Global Economic Impact of the Coronavirus, URL : <https://www.bloomberg.com/graphics/2020-global-economic-impact-of-wuhan-novel-coronavirus/> March 18, 2020.

14. World Economic Forum (2020) This is how coronavirus could affect the travel and tourism industry. URL : <https://www.weforum.org/agenda/2020/03/world-travel-coronavirus-covid19-jobs-pandemic-tourism-aviation>.

15. BBC News (2020) Virus 'could cost millions of tourism jobs. URL : <https://www.bbc.com/news/business-51852505>.

16. Statista (2020) Key figures on the impact of coronavirus (COVID-19) on Russian inbound tourism from China in 2020, URL: <https://www.statista.com/statistics/1092398/russia-tourism-sector-losses-from-novel-coronavirus-2019ncov/>.

17. IATA Annual Review 2020. URL: <https://www.iata.org/en/pressroom/pr/2021-24-02-01>.

ABSTRACT

Viacheslav Zadoia. Problems and prospects for the development of the tourism industry in a global pandemic. The author notes that in a global pandemic, global mobility restrictions have led to a deep crisis in international and domestic tourism. Other sectors of the economy related to tourism, such as transport, hotels, restaurants, services, etc., were also affected. Given that the tourism industry is an important component for the formation of the state budget of many countries, and for some countries - the main budget-generating industry, it is clear how important it is to find mechanisms to minimize losses caused by quarantine restrictions on mobility.

Governments are trying to find ways to compensate for the loss of revenue caused by the slowdown in tourism growth, which is needed to finance public services, including in the social sphere, environmental protection, agriculture and the financial sector, and to take measures to meet debt maturities, both in the public and in the private segment. Forecasting and identifying trends for the further development of the tourism business and related sectors of the economy in a pandemic is one of the important tasks of analysts, economists, and logisticians from around the world.

The measures currently proposed are aimed at reducing the rate of the global pandemic - mass vaccination of the population, regional and local lockdowns, self-isolation of tourists and various migrants, all this does not work in favor of improving the rate of tourist travel. Thus, it can be stated that the global pandemic has affected the entire tourism business - the work of operators, airlines, hotel chains, digital booking platforms, advertising in the media, so we can confidently predict a global contraction of the tourism industry for at least the next five years.

Keywords: *tourism business, international tourism, planning strategy, global pandemic.*

УДК 343.73

DOI: 10.31733/2078-3566-2021-3-331-339



Ельвіра СИДОРОВА[©]
кандидат юридичних наук
(Дніпропетровський державний
університет внутрішніх справ)

ХАРАКТЕРИСТИКА ОРГАНІВ ПУБЛІЧНОЇ ВЛАДИ ЯК СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН В УКРАЇНІ

У статті розкрито особливості характеристики органів публічної влади як суб'єктів податкових правовідносин в Україні. Наголошено, що правосуб'єктність як правова природа зумовлює елементний склад податкової правосуб'єктності держави та обов'язково налічує три елементи – її правоздатність, дієздатність і деліктоздатність. Остання є необхідним складником податкової правосуб'єктності держави. Платники податки також мають право вимагати від держави певної поведінки і звертатися до уповноважених органів (Європейського суду з прав людини) з вимогами про застосування до держави заходів податкової відповідальності разом із правопоновленням своїх основоположних прав та законних інтересів, гарантованих Конвенцією про захист прав людини і основоположних свобод.

© Е. Сидорова, 2021

ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0002-1761-1583>

anzelasidorova@ukr.net

Акцентовано на тому, що в контексті реалізації податкової функції публічного територіального утворення дослідженням визначено співвідношення таких понять, як «механізм держави» і «державний апарат». Послідовний перехід від загального до окремого дозволив розкрити внутрішню організаційну структуру системи органів публічної влади як носіїв податкових повноважень і окреслити різні підстави їх класифікації. Це надало змогу виокремити в названій системі групи органів (а) загальної компетенції, (б) спеціальної компетенції з наявністю частини функцій у сфері оподаткування, (в) спеціальної податкової компетенції. Також виділено особливе положення Верховної Ради України в податковій сфері й виявлено загальну тенденцію до поступового зростання обсягу податкових повноважень представницьких органів місцевого самоврядування.

Доведено, що, дослідивши природу становлення компетенції й повноважень як правових явищ, ми отримали змогу встановити їх сутність і провести відмежування від суміжних понять сфери публічно-правового регулювання – правосуб'єктності, предмета відання, юрисдикції, функцій управління. Податкова компетенція органів публічної влади стає видовим проявом категорії «компетенція» як публічно-правового явища, становлячи собою обов'язковий атрибут податкової правосуб'єктності органів публічної влади. Змістовно податкова компетенція становить сукупність законодавчо встановлених повноважень владного суб'єкта, що є функціональними важелями його дій у площині ввіреного йому державою предмета відання відповідно до цілей податково-правового регулювання у сфері оподаткування. Податкові повноваження органів публічної влади за цих умов є конкретизованим змістом податкової компетенції останніх.

Стверджується, що за структурою податкові повноваження органу публічної влади складаються з наданих йому окремих податкових прав і встановлених податкових обов'язків для виконання функцій у сфері оподаткування. Ці права й обов'язки зазначених органів нерідко являють собою єдиний правооб'єкт, мета якого полягає в більш ефективній реалізації функцій, що покладаються на відповідний орган публічної влади.

Ключові слова: *податковий суверенітет, податкові правовідносини, податкові повноваження, податкова компетенція, органи публічної влади.*

Постановка проблеми. Навколишній світ і людський соціум є такими, якими ми їх знаємо: з усіма суспільними благами, надбаннями науки й техніки, розвинутою системою публічних послуг, соціального забезпечення тощо й не тільки як наслідок поетапного змінення суспільно-економічних формацій, в основі чого лежать економічні закономірності, а й як закономірний результат удосконалення виражених у правовій нормі загальноприйнятих стандартів людської життєдіяльності, та підвищення соціальної цінності права й розвитку окремих правових галузей та інститутів. Саме від якості правового регулювання найважливіших суспільних відносин залежить практична здатність держав виконувати свої основні суспільні завдання і функції, без чого будь-які результати економічної діяльності людства перетворювалися б на засоби поневолення верхівкою суспільства решти населення і призводили до виникнення постійних зіткнень і конфліктів, загального зменшення ступеня захищеності й безпеки кожної особи та її майна.

Аналіз публікацій, в яких започатковано вирішення цієї проблеми. Науково-теоретичне підґрунтя дослідження становлять наукові розробки фахівців з теорії держави та права, конституційного, фінансового права та адміністративного права: С. Алексєєва, М. Березіна, Л. Воронової, Н. Воротіної, Р. Гаврилюк, П. Годме, А. Джобса, О. Дмитрик, В. Журавського, І. Кучерова, М. Кучерявенка, Є. Лакушевої, О. Малька, О. Музики-Стефанчук, Ф. Нітти, О. Орлюк, Л. Остерло, П. Пацурківського, К. Проскура, Є. Порохова, О. Семчик, І. Тарасова, Ю. Тихомирова, Р. Халфіної, Н. Хімичевої, Л. Тарангул, О. Худякова, С. Ципкіна, Ю. Шемшученка, І. Янжула та ін.

Мета статті – формулювання обґрунтованих рекомендацій щодо формування характеристики органів публічної влади як суб'єктів податкових правовідносин в Україні.

Виклад основного матеріалу. Основу формулювання обґрунтованих рекомендацій щодо формування характеристики органів публічної влади як суб'єктів податкових правовідносин в Україні створюватимуть три напрями: загальна характеристика публічної податкової правосуб'єктності; система органів публічної влади – суб'єктів податкових правовідносин; поняття і структура податкових повноважень органів публічної влади.

Велику роль у податкових процесах відіграє публічна фінансова діяльність держав, за рахунок якої вони спочатку акумулюють, а потім витрачають грошові кошти, необхідні для підтримки своїх завдань і функцій.

Історично потрібен був значний час до моменту, коли унормоване встановлення і справляння податків матиме центральне місце в публічній фінансовій діяльності

держави. Тож доволі тривалий час публічні територіальні утворення не приділяли належної уваги тому потенціалу, який мають законно встановлені й визнані суспільством податки, а значна частка публічних потреб покривалася за рахунок регалій, монополій і господарської діяльності держави, де остання вступала в цивільні й господарські відносини на рівні з приватними суб'єктами. У певному сенсі таке становище нагадувало сімейне підприємство, де кожен з його учасників поступався часткою свого майна на загальне благо всіх [2, с. 7].

Щоб правильно визначити розміри цих доходів, необхідно враховувати потреби як держави, так і громадян. Не варто позбавляти народ дійсно необхідного заради задоволення уявних потреб держави... Жодне державне питання не вимагає такого мудрого й розсудливого розгляду, як питання про те, яку частину треба брати у підданих і яку частину залишати їм [3, с. 337–349].

Виконаний аналіз у правову контексті системи й національного податкового законодавства України дозволяє сміливо назвати надбанням вітчизняного правового регулювання сфери податкових відносин те, що прямо на конституційному рівні (а саме в частині першій статті 67 Конституції України) закріплено формулу загальнообов'язковості несення податкового тягаря всіма особами, адже відповідно до цієї конституційно-правової норми «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [1]. При цьому в пункті 4.1 статті 4 Податкового кодексу України вже на галузевому рівні закріплено перелік основних засад податкового законодавства України, який уміщує відразу одинадцять податково-правових принципів: 1) загальність оподаткування; 2) рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; 3) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; 4) презумпція правомірності рішень платника податку; 5) фіскальна достатність; 6) соціальна справедливість; 7) економічність оподаткування; 8) нейтральність оподаткування; 9) стабільність; 10) рівномірність і зручність сплати; 11) єдиний підхід до встановлення податків і зборів [4]. Саме тому відзначаємо, що, незважаючи на всі складнощі, що виникають під час реформування царини податкових відносин в Україні і пристосуванні вітчизняної податкової системи до загальновизнаних світових стандартів, правове регулювання оподаткування в державі має твердий фундамент, а розуміння необхідності сплати податків кожним міцно укорінилося як у суспільній свідомості, так і в ключових нормативно-правових актах податкового законодавства України.

Одночасно відбувається виокремлення виключної податкової компетенції держави в особливий різновид державного суверенітету, яким стає податковий суверенітет, що в широкому розумінні містить у собі декілька складників, а саме повноваження щодо (а) визначення і проведення податкової політики; (б) установа податків і зборів; (в) введення в дію і справляння податків і зборів; (г) надання податкових пільг окремим категоріям платників податків; (д) закріплення обов'язків платників податків; (е) адміністрування податків і зборів, у тому числі здійснення податкового контролю; (ж) визначення контролюючих органів та їх структури.

Аналогічну правову позицію займає і Європейський суд з прав людини, який, указуючи у своїх рішеннях на самостійність держав у визначенні власної податкової політики і встановленні податків, наголошує на недопустимості порушення таких прав платників податків, як право на мирне відкрите володіння своїм майном і право на особисту гідність. Цим самим, відповідно, Європейський суд з прав людини забороняє провадити державам дискримінаційну податкову політику і здійснювати покладення на платників невиправдано високого податкового тягаря, який набував би карального характеру [5].

Не менш показовою є і правова позиція Федерального конституційного суду Німеччини, який в абзаці 48 свого Рішення від 18 січня 2006 р. прямо наголосив, що держава, піклуючись про загальну злагоду всього народу, має право на свій розсуд установлювати високі і прогресивні податкові ставки щодо оподаткування отриманого платником податку прибутку. Однак це є допустимим лише до тієї межі, коли решта доходу, що залишається в розпорядженні такого платника після виконання ним свого головного податкового обов'язку, продовжує відображати особистий внесок цієї особи в отримання цього доходу, а його «економічний успіх не починає бути скомпрометованим» податковим тягарем [6].

В обох випадках ми бачимо, що судові органи в основу визначення прийнятності

чи неприйнятності реалізації державою податкового суверенітету покладають такі важливі критерії, як принципи пропорційності і справедливості, кожен з яких є невід'ємною частиною реально втіленого в суспільні відносини верховенства права.

Після утворення податкових правовідносин, саме вони завдяки загальним цілям справляння податків та їх розподілу через бюджетну систему на ключові потреби суспільства починають забезпечувати життєздатність усього публічного територіального утворення, реалізацію його функцій, підтримуючи функціонування будь-яких інших правовідносин у державі шляхом фінансування видатків відповідних державних органів, що забезпечують організацію й регулювання таких суспільних відносин). Ось чому первинна роль податкових правовідносин, їхня опосередкованість і зумовленість лише податковим суверенітетом держави є поза всяким сумнівом.

Для утворення загальної правосуб'єктності держави необхідним елементом є її загальний суверенітет, джерелом якого є народ, тобто сукупність мешканців усіх національностей на певній території, яка визначає межі юрисдикції держави у просторі за територіальним принципом. Це також дозволяє довести, що не існує будь-якого опосередкування для виникнення податкових відносин і появи публічної податкової правосуб'єктності з боку будь-яких інших видів галузевої правосуб'єктності держави, зокрема, конституційної або адміністративної.

Треба наголосити, що публічна податкова правосуб'єктність держави, будучи зумовленою її податковим суверенітетом, набуває таких самих правових меж, що й останній; публічна податкова правосуб'єктність держави за своїм обсягом не може бути ширшою, аніж її податковий суверенітет. Як влучно підмітив С. С. Алексєєв, «будучи передумовою конкретних правовідносин, правосуб'єктність сама є особливим суб'єктивним правом, що входить до складу загальнорегулятивних правовідносин» [7, с. 278]. Співзвучним є й висновок М. Кучерявенка, що правосуб'єктності як суб'єктивному праву протистоять певні юридичні обов'язки. Саме з цих позицій особа й бере участь у відносинах, урегульованих правовими нормами. Будучи носієм прав та обов'язків, вона, з одного боку, реалізує їх у відносинах з іншими учасниками, а з другого – зазнає на собі впливу правосуб'єктності інших суб'єктів. Отже, коректуючи свою поведінку відповідно до власної правосуб'єктності, суб'єкт права має повноваження вимагати певної поведінки від інших осіб [8, с. 326, 327].

Щодо системи органів публічної влади – суб'єктів податкових правовідносин, то однією з ключових особливостей публічної податкової правосуб'єктності як держави, так і територіальних громад є те, що її реалізація здійснюється цими суб'єктами не самостійно, а через низку створених органів публічної влади. Саме вони стають безпосередніми учасниками податкових правовідносин, допомагаючи державі в реалізації її основних напрямів діяльності, зокрема економічної функції й функції оподаткування.

М. Цвік охарактеризував механізм держави як «сукупність державних органів, установ, підприємств та інших державних інституцій, за посередництвом яких здійснюються завдання й функції держави» [56, с. 116]. Фактично, такий механізм є необхідним державі для виконання свого призначення. Саме через нього відбувається основна частина взаємодії держави із суспільством, відбувається належне державне управління.

Механізм держави – доволі широке поняття, яке на кшталт поняття «механізм правового регулювання» складається з низки специфічних елементів, що мають власні, більш вузькі завдання. Серед них особливого значення набуває для нас та частина механізму держави, що уособлює сукупність державних органів, на основі якої ми зможемо побудувати систему органів державної влади, які є суб'єктами податкових правовідносин.

На прикладі державних органів, що являють собою суб'єкти податкових правовідносин, дуже яскраво демонструється, в який спосіб через державний апарат відбувається реалізація таких важливих функцій держави, як функція оподаткування і взаємопов'язаної з нею загальної економічної функції. При цьому завдяки формуванню і функціонуванню конкретних державних органів устанавлюється певна рівновага в діалектичному протистоянні стабільного й динамічного в державному управлінні, коли державні органи можуть змінювати один одного у процесі державного будівництва. Водночас функція, яку вони виконують, залишається незмінною.

Для функціонування податкових відносин і наділення державних органів

податковими повноваженнями із перелічених ознак найбільш характерними стають нижченаведені: по-перше, та обставина, що державний апарат визнається основним інститутом держави й безпосереднім носієм державної влади, зумовлює процес наділення державних органів виключною компетенцією щодо реалізації податкової функції держави й одночасно визначає обов'язок цих органів діяти лише в публічних інтересах, тим самим дозволяючи останній виконувати її основні завдання і своє призначення. По-друге, поділ державного апарату за функціональним критерієм яскраво виявляється щодо здійснення державними органами податкової функції, коли кожен з елементів податкового суверенітету держави конкретизується в податкових повноваженнях відповідних державних органів, кожен з яким потім може бути віднесений до органів загальної компетенції й органів спеціальної податкової компетенції. По-третє, державні органи мають відповідну правову основу, діючи тільки в законодавчо визначених межах, що дозволяє послідовно дослідити перелік їх податкових повноважень та особливості їх реалізації. По-четверте, та обставина, що фінансовою основою державних органів стають відповідні видатки Державного бюджету України, закладає майже пряму залежність між ефективністю податкової системи країни і спроможністю державного апарату реалізовувати своє призначення, а отже, і зумовлює якість виконання державою інших своїх функцій. По-п'яте, наділення державного апарату можливістю застосування державного примусу забезпечує здійснення податкового обов'язку платника незалежно від його волі і фактичної поведінки, що на рівні повноважень державних органів виражається в можливості спрямування до платників податків заходів попереджувальних, припиняючих, правопоновлювальних і заходів податкової відповідальності.

Не викликає сумнівів особливе положення держави і в податковій сфері, і щодо забезпечення організаційної побудови системи органів публічної влади, які є суб'єктами податкових повноважень. Своєрідний висновок щодо цього пропонує М. Кучерявенко, вказуючи, що відповідно до свого провідного місця в системі суб'єктів податкових правовідносин держава володіє абсолютною податковою правосуб'єктністю: (а) установлює систему оподаткування, права й обов'язки інших суб'єктів податкових правовідносин, (б) регулює функціонування податкових систем, (в) укладає міжнародні договори у сфері оподаткування. Як носій суверенітету, держава сама окреслює коло відносин, безпосереднім учасником яких вона є, і роль, яку вона відіграє в них, як загальний і єдиний власник акумульованих за допомогою податків і зборів централізованих фондів [8, с. 376].

Під час застосування підстави функціонального призначення й характеру повноважень у сфері оподаткування органи публічної влади будемо поділяти на (а) органи загальної компетенції, (б) органи спеціальної компетенції з наявністю частини функцій у сфері оподаткування і (в) органи спеціальної податкової компетенції. До першої групи належать: Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, місцеві представницькі органи, кожен з яких за характером своїх повноважень виконує одночасно декілька функцій держави і здійснює управління в низці сфер суспільних відносин на території їх юрисдикції (загальнодержавної або в межах відповідних територіальних громад). До другої групи органів публічної влади з податковими повноваженням треба включити Державну казначейську службу України, Національний банк України, суди адміністративної юрисдикції, органи державної виконавчої служби. І хоча ці органи за своєю суттю є спеціалізованими, для них повноваження в податковій сфері, існуючи серед інших, більш загальних повноважень, не є основними.

До складу третьої групи входять профільні податкові органи, створені з метою їх безпосередньої участі в податкових відносинах на боці владного суб'єкта останніх. Саме такими є контролюючі органи – Державна фіскальна служба України. Причому важливо, що внаслідок своєї виключної спеціалізації і проведеної реформи з об'єднання в межах Державної фіскальної служби України одночасно податкових і митних органів уже не є нагальною необхідністю додатково виокремлювати у складі цієї групи суто податкові органи й опосередковано податкові органи. Така потреба існувала раніше. Як зазначали М. Кучерявенко й А. Храбров, податкові органи у вузькому значенні ідентичні системі органів державної податкової служби. Саме вони контролюють надходження в бюджеті податків і зборів. Податкові органи в широкому значенні контролюють надходження в бюджеті всіх платежів, які законодавець включає до податкової системи як сукупність податків і зборів. У цьому випадку

система органів охоплює вже й митні органи [10, с. 229].

Ще одним класифікаційним критерієм поділу органів публічної влади є їх територіальна юрисдикція й рівень компетенції. Як указував М. Цвік, за територією, на яку поширюються повноваження державних органів, їх поділяють на центральні й місцеві [9, с. 120]. Отже, згідно з цим критерієм усі органи з податковими повноваженнями можуть бути поділені на органи, юрисдикція яких поширюється на всю територію України, й ті, юрисдикція яких є обмеженою певними адміністративно-територіальними одиницями. Особливість застосування цієї класифікації полягає в тому, що залежно від ступеня деталізації організаційної структури низки державних органів їх окремі частини матимуть різну територіальну юрисдикцію. Це пов'язано з тим, що за загальним правилом склад спеціалізованих органів влади побудовано за територіальним принципом з наявністю територіальних підрозділів, що отримують повноваження зі здійснення податкової функції держави лише в межах визначеної адміністративно-територіальної одиниці.

Пов'язаним, однак не тотожним з попереднім, є такий критерій класифікації органів публічної влади, як джерело походження повноважень. Застосування останнього пояснюється тим, що сам по собі обсяг влади суверенного територіального утворення може бути поділений на два її види: (а) державну як узагальнюючу владу всього населення публічного територіального утворення й (б) місцеве самоврядування як гарантоване Конституцією й міжнародними договорами, учасником яких є Україна, право мешканців територіальної громади на самостійне вирішення питань місцевого значення.

За критерієм джерела походження податкових повноважень одна група охоплює усі органи державної влади, що мають податкові повноваження, друга – органи місцевого самоврядування, за якими закріплені повноваження із введення в дію місцевих податків і зборів. Кожна із цих груп представляє в податкових відносинах, відповідно, державу й територіальні громади, які є суб'єктами цих правовідносин і власниками грошових коштів, зібраних від справляння податків і зборів.

У системі органів публічної влади як суб'єктів податкових правовідносин і носіїв податкових повноважень сукупність державних органів доповнюється органами місцевого самоврядування – місцевими радами. Останні складаються із сукупності сільських, селищних, міських рад і рад об'єднаних територіальних громад, створених згідно із законом і перспективним планом формування територій громад. У межах своїх повноважень місцеві ради приймають рішення про встановлення місцевих податків і зборів на території їх юрисдикції.

Природа податкових повноважень місцевих представницьких органів є похідною від податкових повноважень центральних органів влади, які в частині, необхідній для забезпечення фінансової основи місцевого самоврядування й реалізації державою взятих на себе зобов'язань щодо його гарантування, делегуються на місцевий рівень. При цьому характерною тенденцією останніх років у загальноєвропейському масштабі є перетікання все більшого кола податкових повноважень до місцевих органів шляхом розширення автономії регіонів або проведення децентралізації, що має свої як позитивні, так і негативні наслідки. З одного боку, це наближує населення територіальних громад до вирішення актуальних питань місцевого значення й залишає податкові кошти в межах відповідних адміністративно-територіальних одиниць. З другого ж – це обмежує можливість центральних органів реалізовувати державні функції, що відбувається пропорційно до зменшення податкових надходжень до загальнодержавного бюджету.

Ще дуже важливим напрямом є визначення поняття, сутності і структура податкових повноважень органів публічної влади.

Наближаючись до сутності податкових повноважень органів публічної влади, визначимось зі змістом пов'язаних між собою термінів «компетенція» і «повноваження», що мають діалектичний взаємозв'язок. Зокрема, в енциклопедичному словнику 1981 р. надано таке тлумачення поняття: «компетенція (від лат. *competo* – добиваюсь; відповідаю, підходжу) – коло повноважень, що представлені законом, статутом або іншим актом конкретному органу або посадовій особі» [11, с. 621]. Отже, повноваження є складовим елементом компетенції.

Сутність поняття «повноваження» підтверджується і його визначенням, що міститься в «Юридичній енциклопедії» за редакцією Ю. Шемшученка, де зазначається: повноваження – це сукупність закріплених у встановленому законодавством порядку

прав та обов'язків державних органів і громадських організацій, а також посадових та інших осіб для здійснення покладених на них функцій. Обсяг повноважень конкретних державних органів та їх посадовців залежить від їх місця в ієрархічній структурі відповідних органів. Терміни «повноваження» і «компетенція» близькі за своїм значенням [12, с. 590]. В останньому висновку ми вже переконались, але зайвий раз маємо виділити більш загальний рівень явища компетенції, її об'єднуючий характер щодо сукупності повноважень того чи іншого державного органу.

Важливо відмітити, що податкова компетенція виникає як результат делегування державою своїх податкових повноважень іншим органам публічної влади, що є правовою підставою формування податкової компетенції останніх. Аналізуючи сутність досліджуваної правової категорії, М. Кучерявенко зазначає, що «компетенція охоплює ті повноваження органів державної влади та управління, посадових осіб, яким державою делеговані певні владні повноваження. Саме шляхом наділення певними повноваженнями, компетенцією у сфері оподаткування і формується система владних суб'єктів, органів, що їх представляють у податково-правовому регулюванні» [8, с. 361]. За таким алгоритмом, тобто шляхом ланцюгової передачі повноважень від держави до загальних органів, а також від останніх і держави до спеціальних органів, і виникає розгалужена система суб'єктів, маючих повноваження в царині оподаткування.

У наявних наукових працях щодо питань закономірностей взаємозв'язку між предметом відання і компетенцією не ставиться знак рівності між компетенцією і предметом відання. Як наголошував Ю. Тихомиров, поняття «відання», «предмет відання», «юрисдикція» є видовими, відображаючими певні аспекти публічно-правової сфери суспільства й держави, тоді як фундаментальним і базовим поняттям для правосуб'єктності в публічно-правовому регулюванні є категорія «компетенція» [13, с. 39]. Що ж до питання ієрархічності, то компетенція не є результатом того чи іншого положення певного органу влади у вертикальній структурі апарату державного управління, оскільки завдяки змісту вкладених у неї конкретних повноважень такого органу й цілям правового регулювання в певній сфері, вона сама визначає ієрархічне місце останнього. Це черговий раз доводить, що визначення компетенції служить одним з відправних моментів у процесі побудови правосуб'єктності органів публічної влади.

Сутність процесу закріплення правообов'язку за відповідним органом пояснює М. Кучерявенко, вказуючи, що наділення певних державних органів правами й обов'язками провадиться шляхом виділення й деталізації їх управлінських функцій, для виконання яких і створено ці органи. Цілком природно, зауважує фахівець, що це неможливо без зв'язку функцій управління загалом з функціями конкретного органу. Абсолютно логічно, що в цій ситуації останні мають похідний характер, визначаються функціями державного управління. Подібним способом за владним органом вольовим шляхом закріплюються функції впливу на певний об'єкт, які змінюються залежно від умов [8, с. 366].

Типовим прикладом розглядуваної ситуації є реформа децентралізації з передачі частки повноважень центральних органів у сфері оподаткування місцевим радам, тобто на рівень територіальних громад. Причому введення в дію таких місцевих податків, як єдиний податок і податок на майно в частині транспортного податку і плати за землю, одночасно є правом і обов'язком місцевих представницьких органів. Це закріплено пунктом 10.2 статті 10 Податкового кодексу України [4] і це яскрава ілюстрація правообов'язку на боці владного суб'єкта податкових відносин.

Висновки. Правосуб'єктність як права природа зумовлює елементний склад податкової правосуб'єктності держави та обов'язково налічує три елементи – її правоздатність, дієздатність і деліктоздатність. Остання є необхідним складником податкової правосуб'єктності держави. Платники податків також мають право вимагати від держави певної поведінки і звертатися до уповноважених органів (Європейського суду з прав людини) з вимогами про застосування до держави заходів податкової відповідальності разом із правопоновленням своїх основоположних прав та законних інтересів, гарантованих Конвенцією про захист прав людини і основоположних свобод.

У контексті реалізації податкової функції публічного територіального утворення ми визначили співвідношення таких понять, як «механізм держави» і «державний апарат». Послідовний перехід від загального до окремого дозволив розкрити внутрішню організаційну структуру системи органів публічної влади як носіїв податкових повноважень і окреслити різні підстави їх класифікації. Це надало змогу виокремити в

названій системі групи органів (а) загальної компетенції, (б) спеціальної компетенції з наявністю частини функцій у сфері оподаткування, (в) спеціальної податкової компетенції. Також наголошено особливе положення Верховної Ради України в податковій сфері й виявлено загальну тенденцію до поступового зростання обсягу податкових повноважень представницьких органів місцевого самоврядування.

Дослідивши природу становлення компетенції й повноважень як правових явищ, ми отримали змогу встановити їх сутність і провести відмежування від суміжних понять сфери публічно-правового регулювання – правосуб'єктності, предмета відання, юрисдикції, функцій управління. Податкова компетенція органів публічної влади стає видовим проявом категорії «компетенція» як публічно-правового явища, становлячи собою обов'язковий атрибут податкової правосуб'єктності органів публічної влади. Змістовно податкова компетенція складається із сукупності законодавчо встановлених повноважень владного суб'єкта, що являють собою функціональні важелі його дій у площині ввіреного йому державою предмета відання відповідно до цілей податково-правового регулювання у сфері оподаткування.

Податкові повноваження органів публічної влади за цих умов є конкретизованим змістом податкової компетенції останніх. За структурою податкові повноваження органу публічної влади складаються з наданих йому окремих податкових прав і встановлених податкових обов'язків для виконання функцій у сфері оподаткування. Ці права й обов'язки зазначених органів нерідко являють собою єдиний правообов'язок, мета якого полягає в більш ефективній реалізації функцій, що покладаються на відповідний орган публічної влади.

Список використаних джерел

1. Конституція України від 28 червня 1996 р., № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
2. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты) : монография. Москва : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. 473 с.
3. Монтескье Ш.-Л. Избранные произведения : в 2 т. / под общ. ред. М. П. Баскина. Москва : Госполитиздат, 1955. Т. 1. 799 с.
4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Голос України*. 2010. № 229–230 (4 груд.).
5. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Галл проти Угорщини» від 25.06.2013 р. URL: hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-121777.
6. Рішення Федерального конституційного суду ФРН від 18.01.2006 № 2 BvR 2194/99. URL: bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2006/01/rs20060118_2bvr219499.html.
7. Алексеев С. С. Общая теория права : курс в 2 т. Москва : Юр. лит., 1982. Т. 2. 359 с.
8. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2 : Введение в теорию налогового права Харьков : Легас, 2004. 600 с.
9. Загальна теорія держави і права : підручник / за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. Харків : Право, 2002. 432 с.
10. Кучерявенко Н. П., Храбров А. А. Налоговое право Украины : учеб. пособие. Симферополь : Фирма «Салта» ЛТД, 2012. 476 с.
11. Советский энциклопедический словарь / предс. науч.-ред. совет А. М. Прохоров. Москва : Сов. энцикл, 1981. 1600 с.
12. Юридична енциклопедія : в 6 т. / голов. ред. Ю. С. Шемшученко. Т. 4 : Н–П. Київ : Укр. енцикл., 2002. 720 с.

Надійшла до редакції 08.09.2021

References

1. Konstytutsiya Ukrayiny vid 28 chervnya 1996 r., № 254k/96-VR [Constitution of Ukraine of June 28, 1996, № 254k / 96-VR]. *Vidomosti Verkhovnoyi Rady Ukrayiny*, 1996, no 30, art. 141 [in Ukr.].
2. Kucherov I. I. (2009) Teoriya nalogov i sborov (Pravovye aspekty) [Theory of taxes and fees (Legal aspects)] : monografiya. Moscow : ЗАО «YurInfoR»,. 473 p. [in Russ.].
3. Monteskye Sh.-L. (1955) Izbrannyye proizvedeniya [Selected works] : v 2 t. / pod obsh. red. M. P. Baskina. Moscow : Gospolizdat, vol. 1, 799 p. [in Russ.].
4. Podatkovyi kodeks Ukrayiny vid 2 hrudnya 2010 r. № 2755-VI [Tax Code of Ukraine of December 2, 2010 № 2755-VI]. *Holos Ukrayiny*, 2010, no 229–230 (4 hrud.) [in Ukr.].
5. Rishennya Yevropeyskoho sudu z prav lyudyny u spravi «Hall proty Uhorshchyny» vid 25.06.2013 r. [Judgment of the European Court of Human Rights in the case of Hull v. Hungary of 25 June 2013]. URL: hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-121777 [in Ukr.].
6. Rishennya Federalnoho konstytutsiynoho sudu FRN vid 18.01.2006 № 2 BvR 2194/99 [Judgment of the Federal Constitutional Court of Germany of 18.01.2006 № 2 BvR 2194/99]. URL: bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2006/01/rs20060118_2bvr219499.html [in Ukr.].

7. Alekseyev S. S. (1982) *Obshchaya teoriya prava* [General theory of law] : kurs v 2 t. Moscow : Yur. lit., vol. 2. 359 p. [in Rus.].
8. Kucheryavenko N. P. (2004) *Kurs nalogovogo prava* [Tax Law Course] : v 6 t. Vol. 2 : *Vvedeniye v teoriyu nalogovogo prava* Kharkov : Legas, 600 p. [in Russ.].
9. *Zahalna teoriya derzhavy i prava* [General theory of state and law] : pidruchnyk / za red. M. V. Tsvika, V. D. Tkachenka, O. V. Petryshyna. Kharkiv : Pravo, 2002. 432 p. [in Ukr.].
10. Kucheryavenko N. P., Hrabrov A. A. (2012) *Nalogovoye pravo Ukrayiny* [Tax law of Ukraine] : ucheb. posob. Simferopol : Firma «Salta» LTD, 476 p. [in Russ.].
11. *Sovetskiy entsiklopedicheskiy slovar* [Soviet encyclopedic dictionary] / preds. nauch.-red. sovet A. M. Prokhorov. Moscow : Sov. entsykl, 1981. 1600 p. [in Rus.].
12. *Iurydychna entsyklopediia* [Legal encyclopedia] : v 6 t. / holov. red. Yu. S. Shemshuchenko. Vol. 4 : N–P. Kyiv : Ukr. entsykl., 2002. 720 p. [in Ukr.].

ABSTRACT

Elvira Sydorova. Peculiarities of legal regulation of tax authorities of public authorities in Ukraine. The article reveals the features of the characteristics of public authorities as subjects of tax relations in Ukraine. It is emphasized that legal personality as a legal nature determines the elemental composition of the tax legal personality of the state and necessarily has three elements - its legal capacity, legal capacity and tort. The latter is a necessary component of the tax legal personality of the state. Taxpayers also have the right to demand from the state certain behavior and apply to the competent authorities (European Court of Human Rights) to apply to the state tax liability measures together with the renewal of their fundamental rights and legitimate interests guaranteed by the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms.

The study identified the relationship between such concepts as «mechanism of the state» and «state apparatus». The consistent transition from the general to the individual allowed to reveal the internal organizational structure of the system of public authorities as holders of tax powers and to outline the various grounds for their classification. This made it possible to distinguish in this system groups of bodies (a) of general competence, (b) special competence with part of the functions in the field of taxation, (c) special tax competence. The special position of the Verkhovna Rada of Ukraine in the tax sphere is also emphasized and the general tendency to a gradual increase in the scope of tax powers of representative bodies of local self-government is revealed.

A distinction was made from related concepts in the field of public law regulation - legal personality, subject matter, jurisdiction, management functions. The tax competence of public authorities becomes a specific manifestation of the category of «competence» as a public law phenomenon, being a mandatory attribute of the tax legal personality of public authorities. In terms of content, tax competence consists of a set of legally established powers of the power entity, which act as functional levers of its actions in the plane of the subject of jurisdiction entrusted to it by the state in accordance with the objectives of tax regulation in the field of taxation. The tax powers of public authorities under these conditions are the specific content of the tax competence of the latter.

Keywords: *tax sovereignty, tax legal relations, tax powers, tax competence, public authorities.*