

Мамалуй О. О.,
кандидат юридичних наук,
суддя Верховного Суду

ПЛАТНИК ПОДАТКІВ ЯК УЧАСНИК ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН

TAXPAYER AS A SUBJECT OF LEGAL RELATIONS

У науковій роботі автором розглянуто платників податків як учасників податкових правовідносин, акцентовано на важливості правильного розуміння та однакового підходу до тлумачення цього поняття з огляду на неможливість існування безсуб'єктних відносин, а отже, однозначної потреби в оцінці та ідентифікації конкретного суб'єкта права як платника податків, а також включення його до суб'єктного складу податкових правовідносин. Автором вказано, що платники податків як учасники правових відносин є «своєрідним рушійним механізмом», який прямо бере участь в їх виникненні, зміні та припиненні. У статті розкрито загальнотеоретичну проблематику, пов'язану із встановленням співвідношення таких понять, як «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин», на основі проаналізованих теоретичних позицій окремих науковців. Автор зауважує, що «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин» являють собою загальнотеоретичні конструкції, які навряд чи можна розмежовувати на основі критерію статичності та динаміки, адже поняття «суб'єкт правовідносин», так само як і категорія «суб'єкт права» може застосовуватися як в абстрагованому, загальнотеоретичному сенсі, так і в конкретно-прикладному значенні. Під час дослідження питання щодо платників податків чимало уваги було приділено класифікації суб'єктів податкових правовідносин за різними критеріями з огляду на різні наукові підходи, що значно розширює та поглиблює розуміння кола платників податків, при цьому чітко та безумовно вказує на обов'язковість зарахування до основних суб'єктів податкових відносин контролюючого органу та платника податків. Автором також наведено власний підхід до класифікації платників податків за певними критеріями (правова природа статусу особи, резидентство, специфіка об'єктів оподаткування). У науковому дослідженні розглянуто основні проблеми визначення поняття «платник податку», визначено види платників податків та синтезовано основні елементи юридичного складу платника податку: статусний, об'єктно-діяльнісний, нормативний. Автором розроблено власний підхід до тлумачення поняття «платник податків».

Ключові слова: платник податків, податкові правовідносини суб'єкт правовідносин.

The author deals with taxpayers as participants in tax relations, emphasizes the importance of the correct understanding and the same approach to the interpretation of this concept in view of the impossibility of the existence of a non-subjective relationship, and therefore the unambiguous need for assessment and identification of a particular subject of law as a payer taxes so including it in the subject structure of the tax relationship. The author points out that taxpayers, as participants in legal relations, are a "kind of driving mechanism" that directly participates in their origin, change and termination. The article deals with the general theoretical problems related to establishing the relation between such concepts as "subject of law" and "subject of legal relations" on the basis of the analyzed theoretical positions of individual scientists. The author points out that "subject of law" and "subject of legal relations" are general theoretical constructs that can hardly be distinguished on the basis of the statics and dynamics criteria, since the concept of legal entity as well as the category of legal entity can be used both in abstract, general theoretical sense and in concrete and applied sense. Considerable attention in the study of the issue of taxpayers has been paid to the classification of subjects of tax relations by different criteria and taking into account different scientific approaches, which significantly broadens and deepens the understanding of the circle of taxpayers, while clearly and unconditionally indicates the obligation to refer to them tax authorities of the controlling authority and the taxpayer. The author also presents his own approach to the classification of taxpayers by certain criteria (the legal nature of the status of the person, the residence, the specifics of the objects of taxation). The basic problems of definition of the concept of "taxpayer" have been considered in the research, the types of taxpayers have been defined and the basic elements of the legal structure of the taxpayer have been synthesized: status, object-activity, normative. The author has developed his own approach to interpreting the concept of "taxpayer".

Key words: taxpayer, tax relations, subject of legal relations.

Для системного та послідовного дослідження правової природи конкретного різновиду суспільних відносин потрібно чітко визначити суб'єктний склад таких відносин. Учасники правових відносин є «своєрідним рушійним механізмом», який бере безпосередню участь в ініціюванні, зміні та припиненні правових відносин. Регламентовані правом відносини не можуть бути безсуб'єктними. Не є виключенням у цьому разі й податкові відносини, які характеризуються галузево зумовленою специфікою.

В аспекті визначення специфіки правового статусу суб'єктів податкових відносин потрібно підняти загальнотеоретичну проблематику, пов'язану із встановленням співвідношення таких понять, як «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин». У першу чергу варто зауважити, що є два підходи до визначення співвідношення відповідних понять:

а) ототожнення понять «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин»;

б) розрізнення понять «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин».

Так, Ц.А. Ямпольська обстоює позицію, за якою такі поняття, як «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин», варто ототожнювати, адже суб'єкт права є носієм прав та обов'язків, тоді як суб'єкт правовідносин є дійсним або ж потенційним учасником таких відносин [1, с. 112]. Незважаючи на схожість трактувань, позицію, що відповідні поняття є різнорідними, висловлює М.О. Перепелиця, яка зазначає, що суб'єкт права відрізняється від суб'єкта правовідносин тим, що перший є потенційним учасником суспільних відносин, тоді як другий може розглядатися виключно як дійсний учасник правовідношення [2, с. 11].

Змістовну аналогічну позицію з відповідного питання займає С.С. Алексєєв, який говорить, що суб'єкт права наділений правосуб'єктністю та потенційно може виступати як учасник правових відносин, тоді як суб'єкт правовідносин – це конкретний, реальний учасник правовідношення [3, с. 140]. Р.Й. Халфіна зазначає, що поняття суб'єкта права є змістовно ширшим за поняття суб'єкта правових відносин, адже коли мова йде про правовідносини, тоді ми розглядаємо реалії об'єктивної дійсності, що ж стосується особи як суб'єкта права, то тут йдеться про наукове абстрагування, а отже, про потенційну можливість виступати як учасник суспільних відносин [4, с. 115].

Всі вищезазначені позиції містять певного роду «раціональне зерно», адже намагаються на загально-теоретичному рівні провести розмежування таких суміжних, проте не тотожних понять, як «суб'єкт права» та «суб'єкт правових відносин». При цьому хотілося б зауважити, що суб'єкт права та суб'єкт правовідносин являють собою загальнотеоретичні конструкції, які навряд чи можна розмежувати на основі критерію статичності та динамічності.

Так, поняття «суб'єкт правовідносин», так само як і категорія «суб'єкт права», може застосовуватися як в абстрагованому, загальнотеоретичному сенсі, так і в конкретно-прикладному значенні. Такого роду підхід зумовлюється, зокрема, тим, що сам термін «суб'єкт правовідносин» є узагальненим без вказівки на конкретний різновид відносин, адже відносини, в будь-якому разі, у процесі їх реалізації мають конкретну галузеву характеристику. Водночас суб'єкт правовідносин вказує на дійсну або ж потенційну участь особи в правовідношенні. Що ж стосується суб'єкта права, то під ним треба розуміти найвищу міру абстрагування характеристики особи, із вказівкою на належні їй права та обов'язки.

У доктрині податкового права також було запропоновано цілу низку визначень поняття «суб'єкт податкового права». Узагальнене визначення поняття «суб'єкт податкового права» було запропоновано М.П. Кучерявенком. Так, науковець зазначає, що суб'єкт податкового права – це особа, поведінка якої регламентується приписами податкового права та яка виступає носієм прав та обов'язків і може виступати учасником податкового правовідношення [5, с. 70].

Прихильником аналогічного підходу до визначення суб'єкта податкових відносин є О.П. Орлюк [6, с. 254]. Своєю чергою, В.І. Теремецький пропонує таке визначення поняття: суб'єкт податкового права – учасник податкових відносин який реалізує свою правосуб'єктність. При цьому науковець фактично ототожнює такі терміносполуки, як «суб'єкт податкових відносин» та «суб'єкт податкового права» [7, с. 742].

У цьому випадку треба зазначити, що аналогія із загальнотеоретичним підходом в аспекті співвідношення «суб'єкт права – суб'єкт правових відносин», у контексті визначення співвідношення понять «суб'єкт податкового права – суб'єкт податкових

відносин» буде не зовсім доцільною. Це зумовлено, зокрема, тим, що суб'єкт правових відносин є категорією теоретично-абстрактною, адже мова не йде про конкретний різновид відносин. У випадку із суб'єктом податкових відносин є наявною чітка галузева спеціалізація таких відносин. У зв'язку із цим доцільно розмежувати відповідні поняття саме на основі умовного критерію «статичності – динамічності». Так, суб'єкт податкового права є поняттям теоретичного характеру, що характеризується своєю статичністю. Такого роду підхід зумовлюється тим, що суб'єкт податкового права має потенційну змогу стати учасником податкових відносин. Що ж стосується суб'єкта податкових відносин, то ним є суб'єкт податкового права, який у рамках конкретного податкового правовідношення реалізує свою правосуб'єктність. Водночас ми не заперечуємо доволі таки умовний характер розмежування таких понять, як «суб'єкт податкового права» та «суб'єкт податкових відносин».

У подальшому варто розглянути підходи до класифікації суб'єктів податкових відносин. Так, Д.В. Вінницький поділяє суб'єктів податкових відносин на такі різновиди:

- а) державні та муніципальні органи;
- б) держава та муніципальні утворення;
- в) фізичні особи;
- г) організації [8, с. 31].

Своєю чергою, поширеним є підхід, за яким у податковому праві виокремлюють такі категорії суб'єктів:

- а) держава (суб'єкти, які приймають рішення нормативного характеру у сфері оподаткування);
- б) платники податків;
- в) контролюючі органи [9, с. 16; 10, с. 30; 11, с. 254].

Що ж стосується Я.О. Берназюка, то він виокремлює чотири групи суб'єктів податкових відносин:

- а) державні та недержавні утворення, що мають владні повноваження у сфері податкового права;
- б) платники податків;
- в) особи, які сприяють сплаті загальнообов'язкових платежів податкового характеру (податків та зборів);
- г) податкові агенти [12, с. 149].

А.В. Бризгалін також проводить класифікацію суб'єктів податкових відносин. Так, науковець виокремлює такі їх види:

- а) органи державної влади (органи державної податкової служби, органи податкової міліції, органи казначейства тощо);
- б) платники податків (фізичні особи та юридичні особи);
- в) особи, які сприяють сплаті податків та зборів (наприклад: особи, які володіють інформацією про платника податків) [13, с. 131].

М.О. Перепелиця називає такі групи суб'єктів податкових відносин:

- а) органи державної влади;
- б) державні органи, які пов'язані зі сплатою загальнообов'язкових платежів податкового характеру;
- в) платники податків;

г) суб'єкти, які сприяють сплаті податків та зборів [14, с. 18].

Безумовно, в рамках доктринальних джерел можна знайти широку варіативність підходів до класифікації суб'єктів податкових відносин. При цьому безумовним залишається один факт: основними суб'єктами податкових відносин є контролюючий орган та платник податків.

У цьому випадку ми продовжимо розгляд особливостей правового статусу такого учасника податкових відносин, як платник податків. Визначення поняття «платники податків» можна синтезувати за посередництвом аналізу положень п. 15.1 ст. 15 Податкового кодексу України. Платники податків – це фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з приписами податкового законодавства, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів відповідно до положень Податкового кодексу України [15]. З відповідної дефініції вбачається, що платників податків можна класифікувати за цілою низкою критеріїв.

З огляду на критерій правової природи статусу особи платників податків можна поділити на:

- а) платників фізичних осіб;
- б) платників юридичних осіб.

Ще одним специфічним статусом платника податків є фізична особа – підприємець. Фізична особа – підприємець є одним із різновидів самозайнятої особи.

На основі критерію резидентства платників податків можна поділити на:

- а) платників резидентів;
- б) платників нерезидентів.

Так, платниками податків резидентами є:

а) юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами;

б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет;

в) фізична особа, яка має місце проживання в Україні [15].

При цьому з приводу останнього випадку має застосовуватися система критеріїв визначення резидентського статусу фізичної особи, яка отримала свою формалізацію в рамках пп. в) пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України. Що ж стосується нерезидентів, то ними є:

а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їхні зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України;

б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні;

в) фізичні особи, які не є резидентами України [15].

При цьому в Податковому кодексі України як специфічний різновид нерезидента визначено – нерезидент, що має офшорний статус. Так, нерезидентом, що має офшорний статус, є нерезидент, що розташований на території офшорних зон, крім того, що може надати виписку з правоустановчих документів, яка легалізована у встановленому законодавством порядку та свідчить про звичайний (неофшорний) статус такого нерезидента (пп. 14.1.122¹ п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України) [15].

Що ж стосується платників податків-юридичних осіб, то вони можуть бути:

- а) власне юридичними особами;
- б) відокремленими підрозділами юридичних осіб (філії та представництва).

Так, філії та представництва юридичної особи в цілях оподаткування розглядаються як повноцінний платник податків.

Залежно від специфіки об'єкта оподаткування платники податків поділяються на:

- а) платників податків, які мають, одержують (передають) об'єкт оподаткування;
- б) платників податків, які здійснюють діяльність, яка є об'єктом оподаткування.

У першому випадку мова йде про відносини «статичного» характеру, тоді як у другому випадку відносини характеризуються яскраво вираженою «динамікою».

Для того, щоб особа могла розглядатися як платник податків, має бути наявним такий юридичний склад:

а) перебувати у статусі фізичної особи або ж юридичної особи (відокремленого підрозділу юридичної особи) (статусний елемент);

б) одержувати (передавати) об'єкти оподаткування або ж здійснювати діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування (об'єктно-діяльнісний елемент);

в) законодавче закріплення обов'язку зі сплати податків та зборів (нормативний елемент).

Тільки за умови наявності всіх елементів відповідної юридичного складу особа може детермінуватися як платник податку.

Важливим є той аспект, що сам платник податку є обов'язковим елементом правового механізму будь-якого загальнообов'язкового платежу податкового характеру. Такого роду висновок зумовлюється приписами пп. 7.1.1 п. 7.1 ст. 7 Податкового кодексу України. Без чіткого визначення осіб, які є платниками податку, не вбачається за можливе функціонування правового механізму конкретного податку або ж збору.

Також варто зазначити, що кожен із платників податку може виступати платником за одним або ж низкою загальнообов'язкових платежів податкового характеру. У цьому випадку все залежить від об'єктів майнових прав платника податків та специфіки його діяльності.

В аспекті ж встановлення специфіки правового статусу платника податків (кореляція прав

та обов'язків) загальноприйнятим є підхід, за яким платників податків, в першу чергу, визначають як зобов'язаних учасників податкових відносин. Так, М.П. Кучерявенко зазначає, що платник податків має детермінуватися, насамперед, як зобов'язаний суб'єкт податкового права. Цей підхід науковець обґрунтовує тим, що імперативність обов'язку зі сплати податків та зборів зумовлює характер правосуб'єктності відповідного учасника податкових відносин.

Специфічною ознакою податкових відносин є нерівність їх учасників. Нерівність у цьому випадку проявляється в нееквівалентності податкових відносин, що отримує прояв через структуру прав та обов'язків учасників таких відносин. Тобто одні учасники податкових правовідношень мають владні повноваження щодо інших учасників податкових відносин.

На практиці це отримує вияв у тому, що повноваження контролюючих органів реалізуються через владні приписи, тоді як платник податків має обов'язок чітко слідувати таким владним приписам [16, с. 92]. У цьому випадку важливо зазначити, що й справді у податкових відносинах є об'єктивна (фактична) нерівність учасників податкових відносин (контролюючих органів та платників податків). Вона проявляється, зокрема в пропорції прав та обов'язків, які формують основи правового статусу відповідних суб'єктів податкового права. Водночас, із формально-юридичної точки зору, платник податків та контролюючий орган є рівними суб'єктами податкових відносин. Такого роду підхід зумовлюється вимогами такого загальноправового вихідного положення права, як принцип рівності.

Крім цього, потрібно зазначити, що обов'язок платника податків слідування імперативному (владному) припису контролюючого органу не завжди отримує зовнішню об'єктивіацію. Так, у рамках податкового законодавства отримали формалізацію захисні механізми, які забезпечують захист прав та інтересів платника податків від свавільних дій із боку представників контролюючого органу. Мова йде, зокрема, про непрямо закріплені принцип самозахисту платника податків, який полягає в тому, що платник податків може не допустити представників контролюючого органу до проведення контрольних заходів у рамках документально виїзної перевірки або ж фактичної перевірки у разі відсутності у таких представників всіх необхідних документів для проведення контрольних заходів. Без таких нормативних «запобіжників» існував би об'єктивний ризик свавільного негативного розсуду з боку представників контролюючого органу.

Особливості співвідношення правового статусу платника податків та контролюючого органу за посередництвом категорій «активний» та «пасивний» характеризує болгарський науковець М. Коста. Так, вчений зазначає, що в системі відносин «влада – підпорядкування» активним суб'єктом завжди виступає владний учасник таких відносин – у контексті податкових відносин таким суб'єктом є податковий орган. Що ж стосується «пасивних» суб'єктів, то ними є учасники податкових відносин, яким безпосередньо адресуються такі владні приписи, – платники податків [17, с. 248–249].

З відповідним поділом учасників податкових відносин на активних та пасивних можна погодитися тільки із великою мірою умовності. Як платники податків, так і контролюючі органи в рамках реалізації тих чи інших елементів своєї правосуб'єктності виявляють ініціативність, діють активно, утримуються від дій або ж бездіють через приписи чинного законодавства. Це стосується не тільки платника податків, але й контролюючого органу. Так, компетенція контролюючого органу не може виходити за межі, що є чітко визначені законодавством. Контролюючий орган як суб'єктом, який наділений як повноваженнями (ст. 20 Податкового кодексу України), так і обов'язками (ст. 21 Податкового кодексу України). Що ж стосується платника податків, то він також має не тільки юридичні обов'язки (ст. 16 Податкового кодексу України), але й наділений правами (ст. 17 Податкового кодексу України). У зв'язку із цим ми маємо констатувати доволі умовний характер поділу учасників податкових відносин (платника податків та контролюючого органу) на «пасивних» та «активних».

С.М. Греца також говорить про сталість підходу, за яким платник податків визначається як зобов'язаний учасник податкових відносин. Проте водночас правник наголошує на необхідності визначати характер правового статусу платника податків крізь призму правового механізму конкретного податку чи збору (мова йде, зокрема, про такий податок, як податок на додану вартість (ПДВ)).

І справді визначення співвідношення правових статусів платника податків та контролюючого органу є доволі дискусійним питанням. Можливо, не дарма законодавець у процесі формалізації прав та обов'язків учасників податкових відносин застосував такий підхід: в аспекті платника податків спочатку отримали свою формалізацію обов'язки (ст. 16 Податкового кодексу України), а вже потім права (ст. 17 Податкового кодексу України), тоді як в контролюючого органу спочатку були визначені повноваження (ст. 20 Податкового кодексу України), а вже потім обов'язки (ст. 21 Податкового кодексу України).

ЛІТЕРАТУРА:

1. Ямпольська Ц.А. Субъекты советского административного права : дис. ... доктора юрид. наук. Москва, 1958. 284 с.
2. Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2001. 184 с.
3. Алексеев С.С. Общая теория права : в 2-х т. Т. 2. Москва : Юрид. лит., 1982. 360 с.
4. Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. Москва : Юрид. лит., 1974. 351 с.
5. Кучерявенко Н.П. Налоговое право. Харків : Консум, 1998. 447 с.
6. Орлюк О.П. Фінансове право : навч. посібник. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 528 с.
7. Теремецький В.І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин. URL: https://www.google.ru/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKewih1vKG7pbnAhWyxсQBHZ_3CCgQFjAAegQIBRAB&url=http%3A%2F%2Ffirbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Ffirbis_nbuv%2Fcgiiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF%2FFP_index.htm_2011_4_123.pdf&usg=AOvVaw2y4p6ff7XOHuwnKqtt8ZDp.
8. Винницький Д.В. Субъекты налогового права. Москва : НОРМА, 2000. 192 с.
9. Податкове право : навч. посібник / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильнік та ін.; за ред. проф. М.П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
10. Бандурка О.М. Податкове право : навч. посібник / О.М. Бандурка, В.Д. Понікаров, С.М. Попова. Київ : Центр учбової л-ри, 2012. 312 с.
11. Орлюк О.П. Фінансове право : навч. посібник. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 528 с.
12. Берназюк Я.О. Банки як суб'єкти податкових правовідносин : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2004. 215 с.
13. Налоги и налоговое право : учеб. пособие / под. ред. А.В. Брызгалова. Москва : Атлантика-Пресс, 1997. 532 с.
14. Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні : дис. канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2001. 184 с.
15. Податковий кодекс України в редакції від 01.06.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20190601>.
16. Кучерявенко М.П. Податкове право України : Академічний курс. Київ : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.
17. Костов М. Финансови правни отношения. Софи : Издателство на БАН, 1979. 255 с.