

Данілов С. О.,
асpirант кафедри фінансового права
Університету державної фіiscalної служби України

ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН У НАУЦІ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

LEGAL CHARACTERISTICS OF SUBJECTS OF TAX RIGHTS IN THE FIELD OF FINANCIAL LAW

У статті аналізуються сучасні доктринальні погляди науковців на класифікацію суб'єктів податкових правовідносин. Автором визначається специфіка й особливості податкових правовідносин, конкретне коло суб'єктів податкових правовідносин та встановлюються їх повноваження в сучасних умовах реформування податкового законодавства. Висловлюються рекомендації щодо вдосконалення чинного податкового законодавства і практики його застосування.

Ключові слова: податкові правовідносини, структура податкових правовідносин, зміст податкових правовідносин, суб'єкт, суб'єкти податкових правовідносин, класифікація суб'єктів податкових правовідносин.

В статье анализируются современные доктринальные взгляды ученых на классификации субъектов налоговых правоотношений. Автором определяется специфика и особенности налоговых правоотношений, конкретный круг субъектов налоговых правоотношений и устанавливаются их полномочия в современных условиях реформирования налогового законодательства. Высказываются рекомендации по совершенствованию действующего налогового законодательства и практики его применения.

Ключевые слова: налоговые правоотношения, структура налоговых правоотношений, содержание налоговых правоотношений, субъект, субъекты налоговых правоотношений, классификация субъектов налоговых правоотношений.

The article analyzes contemporary pre-critical views of scholars on the classification of subjects of tax legal relations. The author determines the specifics and features of tax relations, a specific circle of subjects of tax relations and establishes their powers in the current conditions of reforming tax legislation. Recommendations are made to improve the current tax legislation and its application.

Key words: tax legal relations, structure of tax legal relations, content of tax legal relations, subject, subjects of tax legal relations, classification of subjects of tax legal relations.

Основне місце в системі фінансового забезпечення функціонування держави відводиться податковим правовідносинам, які опосередковують рух грошових коштів для реалізації завдань держави з метою задоволення загальносуспільних інтересів. Сьогодні більшість сфер суспільного життя фінансуються за рахунок ресурсів держави, сформованих органами Державної фіiscalної служби України в процесі адміністрування податків і зборів.

В умовах необхідності створення сталого фінансового режиму, ефективного і безперебійного формування доходної частини бюджету і сприяння розвитку господарчих відносин налагодження правового механізму оподаткування набуває важливого значення. Як відомо, основний етап реформування податкового законодавства розпочався з прийняттям Податкового кодексу України (далі – ПК України). Проте нині так і не вироблено чіткого правового масиву, що врегулював би відносини між уповноваженими суб'єктами зі встановлення, зміни, адміністрування та скасування податків і зборів до бюджетів.

Безперечно, основним суб'єктом податкових правовідносин є держава. Особливість її правового становища полягає в тому, що саме держава виступає первинним власником податкових надходжень, організатором, розпорядником і контролером податкових відносин.

Проблемним аспектом у діяльності системи суб'єктів податкових правовідносин є те, що на за-

конодавчому рівні (в одному нормативно-правовому акті, наприклад, ПК України) чітко не визначено коло суб'єктів податкових правовідносин як носій прав і обов'язків у фіiscalній діяльності держави, не здійснено розмежування їх податкової компетенції.

Податкові правовідносини є однією з інституційних категорій податкового права, що відображає його своєрідність і місце у правовій системі України, якій невипадково приділяється увага в роботах багатьох авторитетних учених.

Деякі питання теорії оподаткування та побудови ефективної системи податкових відносин були розглянуті в працях сучасних українських і зарубіжних дослідників: В.Б. Авер'янова, А.В. Бризгаліна, Д.В. Вінницького, Л.К. Воронової, С.В. Запольського, М.В. Карасьової, В.А. Кашина, О.М. Козиріна, І.І. Кучерова, М.П. Кучерявенко, І.А. Майбурова, С.Г. Пепеляєва, В.М. Пушкарьова, Л.А. Савченко, В.К. Шкарупи, Є.А. Ровінського, Н.І. Хімічевої, С.Д. Ципкіна, Т.Ф. Юткіна та ін.

У свою чергу, найбільш широко види учасників податкових правовідносин і їх компетенція досліджувалася у працях таких вчених, як: Л.К. Воронова, О.П. Орлюк, М.П. Кучерявенко.

Так, О.П. Орлюк вважає, що суб'єктом податкових правовідносин може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав та обов'язків

[8, с. 56]. Аналогічне визначення дає М.П. Кучерявенко і визначає три групи учасників податкових правовідносин – державу (в особі органів влади, які встановлюють і регулюють оподаткування), податкові органи і платників податків [7, с. 104].

Але, незважаючи на те, що у теорії фінансового права види суб'єктів податкових правовідносин і їх повноваження розглядалися у працях вищевказаних вчених, в сучасних умовах господарювання залишаються дискусійними і не до кінця визначеними повноваження владних суб'єктів податкових правовідносин, оскільки в умовах розвитку підприємництва повноваження держави в оподаткуванні не обмежуються владними функціями, а поширяються на суб'єкта господарювання.

Держава як учасник корпоративних правовідносин також може розглядатися як платник податків. Платники податків, зокрема і суб'єкти господарювання, в податкових правовідносинах є зобов'язальними учасниками, які діють залежно від правової компетенції інших видів суб'єктів податкових правовідносин – держави в особі представницьких і виконавчих органів влади, місцевих органів влади, контролюючих органів, посадових осіб державних установ та інших владних суб'єктів. Зміна умов господарювання та необхідність удосконалення податкового законодавства потребує перегляду кола суб'єктів податкових правовідносин та їх правового становища і визначення місця та завдань держави в цих відносинах.

Метою статті є комплексний і системний аналіз сучасних змін у розвитку системи податкового законодавства в Україні, відповідних ринкових переворотів та визначення видів суб'єктів податкових правовідносин.

У статті ми повинні визначити конкретне коло учасників (суб'єктів) податкових правовідносин і встановити специфіку їх поведінки (діяльності) у цих відносинах, з'ясувати місце кожного суб'єкта у процесі виконання податкового обов'язку, встановленого чинним законодавством, для кожного суб'єкта цих правовідносин.

У теорії податкового права склався відносно стійкий підхід до характеристики поняття податкових правовідносин як суспільних відносин, врегульованих нормами податкового права.

Податковими правовідносинами визнаються: 1) врегульовані нормами податкового права суспільні відносини; 2) різновид владно-майнових відносин, що виникають відповідно до податково-правових норм; 3) відносини, що виникають на основі реалізації норм податкового права [3, с. 195–196].

Термін «податкові правовідносини» у законодавстві практично не втілено. Лише у ст. 1 ПК України йдеться про відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів. ПК України визначає вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, їх порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їх права й обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження та обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [9, с. 3].

У свою чергу, податкові правовідносини як вид фінансових виникають тільки у сфері публічної фінансової діяльності держави. Фінансова діяльність – це одна з форм прояву державного суверенітету і здійснення належних її функцій володарювання. Саме держава в інтересах усього суспільства акумулює та розподіляє грошові кошти, розпоряджається їх централізованим фондом, регулює грошові відносини підприємств, організацій і населення [1, с. 159]. Але, на відміну від інших видів фінансових правовідносин, податкові правовідносини забезпечують утворення державних і місцевих грошових фондів коштів. Розподіл і використання грошових коштів передбачає поза регулюванням податкового права. Сфераю виникнення та розвитку податкових правовідносин є податкова діяльність, яка є видом публічної фінансової діяльності. Держава, розподіляючи предмет відання і компетенцію між органами державної влади й органами місцевого самоврядування, забезпечує надходження до бюджетів усіх рівнів податкових платежів і зборів.

Щодо суб'єктів податкових правовідносин, то у теорії податкового права існують декілька підходів до визначення видів суб'єктів податкового права і податкових правовідносин. На відміну від суб'єктів податкового права, суб'єкт податкових правовідносин – це реальний учасник конкретних податкових правовідносин [3, с. 104].

По-різному в юридичній літературі визначається склад суб'єктів податкових правовідносин. Наприклад, Д.В. Вінницький визначає такі види суб'єктів податкового права: 1) фізичні особи; 2) організації; 3) державні органи й органи місцевого самоврядування; 4) держава та муніципальні утворення [3, с. 31–32].

Проте така позиція підлягає ширшому обґрунтуванню, оскільки відсутній критерій поділу зазначених суб'єктів на види. На нашу думку, доцільно встановити критерій розмежування видів цих суб'єктів.

Більш аргументовано щодо питання про класифікації видів суб'єктів податкових правовідносин видається позиція вчених, які говорять про: 1) державні органи, органи Державної фіiscalальної служби, митні та фінансові органи, органи Державної казначейської служби, органи Державної фінансової інспекції; 2) платників податків – фізичних і юридичних осіб (філії та представництва юридичних осіб); 3) осіб, які сприяють сплаті податків, зборів – зобов'язаних осіб, від дій яких залежить належне виконання обов'язків і реалізація прав уповноважених органів, або осіб, які володіють інформацією про платника податків, що необхідна для обчислення податків [7, с. 101; 8, с. 95]. Але в сучасних реаліях фіiscalальної діяльності держави обов'язки осіб, які сприяють сплаті податків і зборів, покладаються виключно на контролюючі органи. Таким чином, крім зобов'язальних повноважень, в оподаткуванні потрібно враховувати норми (суб'єктів) владних повноважень, що є головним у побудові правильної класифікації.

Робота щодо окреслення кола суб'єктів податкових правовідносин ускладнюється тим, що законодавцем так і не закріплено у ПК України визначення «суб'єкт податкових правовідносин». Відсутня єдина думка з цього питання і в учених. Також певні суперечки точаться навколо ототожнення понять «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин». Питання про суб'єктів права та суб'єктів правовідносин розглядалося в загальній теорії права і теорії адміністративного права в працях Р.І. Халфіної, Ц.А. Ямпольської [10, с. 67; 11, с. 109].

Однак найбільш аргументовано можна вважати позицію Р.І. Халфіної, яка, аналізуючи поняття суб'єкта права та суб'єкта правовідношення, виділяє у правовідношенні більш вузьке поняття – «учасник права» – і підкреслює, що, займаючись дослідженням правовідношення як єдності форми і змісту, ми перебуваємо тільки в сфері дійсності, в області реалізації права [10, с. 72]. Нас повинні цікавити не всі потенційні можливості осіб, а їхні особливі властивості і якості, що визначають можливість участі у правовідношенні.

Отже, з аналізу наукових підходів Р.І. Халфіної та Ц.А. Ямпольської ми встановили, що поняття учасника права вужче, ніж поняття суб'єкта права, тому дотримуватимемося цієї позиції у своєму дослідженні.

У теорії податкового права також існують схожі думки стосовно питання про поняття суб'єктів податкового права і суб'єктів податкового правовідношення. Ці позиції висвітлені такими науковцями, як М.П. Кучерявенко й О.П. Орлюк, і зводяться до того, що суб'єктом податкового правовідношення є суб'єкт податкового права, який реалізує свою правосуб'єктність. Можна стверджувати, що суб'єкт права та суб'єкт правовідносин, з практичного боку, є однорідними категоріями.

Усі суб'єкти податкових правовідносин мають відповісти таким критеріям: 1) бути реальним учасником податкових правовідносин; 2) дільність суб'єкта має перебувати у сфері регулювання норм податкового права; 3) нести податкові права й обов'язки та реалізувати їх.

Владні повноваження держави реалізуються у праві на встановлення системи оподаткування, на делегування повноважень щодо встановлення податків і зборів місцевим органам влади. Відповідно до Конституції України, на законодавчий орган покладаються повноваження встановлювати виключно законами України систему оподаткування, податки та збори [7, с. 191; 8, с. 89–90].

Тому першим суб'єктом в системі суб'єктів податкових правовідносин є держава в особі Верховної Ради України, яка, згідно зі ст. 92 Конституції України, має виключне право встановлювати податки та збори. Кабінет Міністрів, відповідно до ст. 116 Конституції України, повинен забезпечувати проведення податкової політики [6, с. 16–18].

Наступним суб'єктом у переліку суб'єктів податкових правовідносин є органи місцевого самоврядування, які в межах повноважень, визначених ПК України, самостійно вирішують питання встанов-

лення на своїй території певних зборів та обрання розміру ставок їх справляння. Далі доцільно було б виокремити податкові органи, але тут є певна проблема, яка полягає у тому, що законодавець не визнає такої ієрархії. Це пояснюється тим, що як у попередніх нормативно-правових актах із питань оподаткування (Закони України «Про систему оподаткування», «Про порядок погашення зобов'язань перед бюджетами та державними цільовими фондами») [4, с. 3; 5, с. 7], так і в ПК України не обґрунтовано зміну концепції діяльності податкових органів (назви яких постійно змінювалися) та статусу, які простижуються зараз у загальній назві «контролюючі органи». Тобто зараз, судячи з назви, головною метою контролюючих органів постає контроль, що йде у розрізі із тими демократичними прагненнями, яких намагається досягти наша держава, відходячи від стягнення податків до їх добровільного спрощення.

Стосовно наступного суб'єкта податкових правовідносин – платника податків – законодавець навів достатньо вичерпний перелік останніх у ст. 15 ПК України. Аналіз цього переліку не дає підстав стверджувати про наявність неузгодженностей, оскільки той факт, що платники податків є суб'єктами податкових правовідносин, є беззаперечним.

Слід також не забувати про суб'єктів, які сприяють сплаті податків і зборів. Класична наука податкового права говорить про зобов'язаних осіб, від дій яких залежить належне виконання обов'язків і реалізація прав уповноважених органів і платників податків, а також осіб, які володіють інформацією про платника податків, що необхідна для обчислення податків [3, с. 131].

Виходячи з основних наукових класифікацій суб'єктів фінансового права, ми можемо сміливо стверджувати, що особи, які сприяють сплаті податків, зборів (обов'язкових платежів), складають три основні види, а саме: 1) банки, 2) податкові агенти 3) інші особи, які сприяють сплаті податків і зборів.

Пропонується доповнити вищезазначені види суб'єктів ще й «державними органами, що надають інформацію про платника податків, необхідну для нарахування податків і зборів». Це цілком закономірно, оскільки важлива роль цих органів полягає у поданні до контролюючих органів інформації щодо кількості платників податків, розміру їх податкової бази, наявності пільг тощо. До них належать всі органи (окрім банків і фінансових установ), що видають відповідні свідоцтва (ліцензії, дозволи, квитки тощо) й ведуть спеціальний облік таких платників податків та/або вирішують питання щодо надання пільг та адміністративних послуг.

Але найвагомішу позицію серед осіб, від дій яких залежить належне виконання обов'язків і реалізація прав платників податків, займають банки [2, с. 58]. На них державою покладено обов'язок із перерахування обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів, здійснення певних контролючих функцій у сфері податкових правовідносин тощо (напр., адміністративна справа № П/811/139/17, див. Єдиний державний реєстр судових рішень).

Не менш важливе місце серед осіб, які сприяють сплаті податків, займають також податкові агенти. Згідно із ч. 1 ст. 18 ПК України, податковим агентом визнається особа, на яку ПК України покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків [9, ст. 14].

Звичайно ж, загального переліку податкових агентів законодавець не наводить, але окремі вчені дослідили, що «податковий агент як юридична особа – це підприємства, установи, організації, на яких, відповідно до законодавства, покладено обов'язок утримувати суми податків і зборів із платників податків і зборів та перераховувати їх до бюджету; податковий агент як фізична особа – це суб'єкт підприємницької діяльності, який здійснює виплату доходів, і на якого, згідно з законодавством, покладено обов'язок утримувати суми податків і зборів з платників податків і зборів» [7, с. 130].

На нашу думку, проблема визначення правового статусу податкового агента і виділення його в окрему групу суб'єктів податкових правовідносин полягає в тому, що законодавець не виділяє додаткових обов'язків податкового агента, які саме й відрізняють його від платників податку, наприклад, як це зроблено у Податкових кодексах Республіки Казахстан і Республіки Білорусь.

Українським податковим законодавством передбачається лише те, що податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та вико-

нують обов'язки, встановлені законодавством для платника податку, але їх головним обов'язком, на нашу думку, є обчислення, утримання податків із доходів, що нараховуються платнику, та перерахування їх до бюджету. Обчислення, утримання та перерахування податків за рахунок платника податків зусиллями податкового агента у джерела виплати доходів є одним із передбачених законом способів виконання податкового зобов'язання платника податку без його фактичної участі.

Отже, з огляду на теорію права та з урахуванням податкового обов'язку як критерію поділу суб'єктів податкових правовідносин, вважаємо за доцільне здійснювати поділ суб'єктів податкових правовідносин на владних і зобов'язальних суб'єктів. До владних суб'єктів слід віднести: 1) державу в особі законодавчого та виконавчих органів влади; 2) місцеві ради і їх виконавчі органи; 3) контролюючі суб'єкти в оподаткуванні та посадові особи цих органів влади (Державна фіскальна служба України, органи митної служби України, Державна казначейська служба України, Державна фінансова інспекція і т. д.).

До зобов'язальних учасників податкових правовідносин варто віднести: 1) платників податків та 2) осіб, що прирівнюються до них (податкові агенти, представники платників).

Тому, на нашу думку, саме таку систему суб'єктів податкових правовідносин доцільно було б закріпити у ст. 14 ПК України для визначення кола учасників цих відносин та визначення їх місця та ролі у механізмі сплати податків і зборів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бандурка О.М., Понікаров В.Д., Попова С.М. Податкове право: навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури, 2012. 312 с.
2. Берназюк Я.О. Банки як суб'єкти податкових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2004. 215 с.
3. Винницький Д.В. Суб'єкти налогового права. М.: НОРМА. 192 с.
4. Закон України «Про систему оподаткування»: від 25 червня 1991 р. № 1251-ХII. ВВР України. 1991. № 39. Ст. 510 (втратив чинність).
5. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами»: від 21 грудня 2000 р., № 2181-III. ВВР України. № 10. Ст. 44 (втратив чинність).
6. Конституція України, прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.
7. Кучерявенко Н.П. Налоговое право. Х.: Консум, 1998. 447 с.
8. Орлюк О.П. Фінансове право: навч. посіб. К.: Юрінком Интер, 2003. 528 с.
9. Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. / за ред. М.П. Кучерявенка. Х.: Право, 2011. Ч. 1. 704 с.
10. Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. М.: Юрид. лит., 1974. 351 с.
11. Ямпольская Ц.А. Субъекты советского административного права: дис. ... док. юрид. наук. М., 1958. 284 с.