

## Розділ 6

# ФІНАНСОВЕ ТА БАНКОВСЬКЕ ПРАВО

**І.А. Малярчук**

### ПЛАТНИК ПОДАТКІВ ЯК СУБ'ЄКТ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

*Аналізуються визначення платника податків, його права та обов'язки із врахуванням наукових розвідок та за Податковим кодексом України.*

**Ключові слова:** платник податків, податковий обов'язок, податкове зобов'язання, права платника податків, Податковий кодекс України.

*Анализируются определения налогоплательщика, его права и обязанности исходя из научных работ и Налогового кодекса Украины.*

**Ключевые слова:** налогоплательщик, налоговая обязанность, налоговое обязательство, права налогоплательщика, Налоговый кодекс Украины.

*The article analyzes the determination of the taxpayer, his rights and obligations on the basis of scientific developments and the Tax Code of Ukraine.*

**Keywords:** a taxpayer, a tax obligation, tax liability, the rights of the taxpayer, the Tax Code of Ukraine..

Статус платника податків як суб'єкта податкового права сучасна правова наука ґрунтовно досліджує з багатьох причин. Однією з них є питання забезпечення регулярної і повної сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) платниками податків. Виконання зазначеного завдання сприятиме ефективному функціонуванню господарського механізму держави, забезпеченню прав та інтересів її громадян. Актуальність наукових розвідок у цьому напрямі є безперечною.

Статус платника податків на рівні дисертаційних і монографічних праць вивчає значне коло науковців. Ними досліджується правове регулювання статусу платника податків (М.А. Перепелиця), визначення їхнього правового (Н.М. Кучерявенко, О.В. Покатаєва, В.О. Черкес, Ю.І. Турянський) та особливостей адміністративно-правового (О.М. Федорчук, С.Г. Зицик, О.О. Білик) статусу, правовий механізм реалізації та захисту прав та законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин (Я.В. Греца). Новий Податковий кодекс України наводить інше, ніж у раніше діючих податкових законах визначення платників податків та їхнього податкового статусу, що потребує перегляду його окремих характеристик.

Сторонами податкового спору є: а) платники податків, зборів чи обов'язкових платежів; б) контролюючі органи; в) інші суб'єкти податкових правовідносин. Активною стороною податкового спору є платники податків. Платники податків визначені у законодавчому порядку. Ст. 15 Податкового кодексу України платниками податків визнає фізичних осіб (резиденти і нерезиденти України), юридичних осіб (резиденти і нерезиденти України) та їхні відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно із

Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок ним зі сплати податків і зборів<sup>1</sup>.

Ст. 133 Податкового кодексу України деталізує, хто є платником податку з юридичних осіб із резидентів і нерезидентів. До кола перших належать ті суб'єкти господарювання, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами; управління залізниці, яке отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту; підприємства залізничного транспорту та їхні структурні підрозділи, які отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту; неприбуткові установи та організації у разі отримання прибутку від неосновної діяльності та/або доходів, що підлягають оподаткуванню; відокремлені підрозділи платників податку<sup>2</sup>. Але, зазначається у фаховій літературі, нагальною є також потреба класифікації юридичних осіб за розміром підприємства, формою власності, організаційно-правовою формою господарювання<sup>3</sup>. Зазначеної класифікації Податковий кодекс України не здійснює.

До платників податку з числа нерезидентів віднесено юридичних осіб, що створені у будь-якій організаційно-правовій формі, та отримують доходи з джерел походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України; постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерел походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їхніх засновників.

Ст. 162 Податкового кодексу України зазначає, хто з фізичних осіб є платником податку. Ними є: з резидентів — фізична особа, яка отримує доходи як з джерела їхнього походження в Україні, так і іноземні доходи; з нерезидентів — фізична особа, яка отримує доходи з джерела їхнього походження в Україні, податковий агент<sup>4</sup>.

Підкреслимо також наступне. Податковий кодекс України до платника податку прирівнює податкового агента. Ним згідно ст. 18 Податкового кодексу України є особа, на яку покладається обов'язок з обчислення, утримання доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок платника податків<sup>5</sup>. В юридичній літературі податкові агенти характеризуються як допоміжні суб'єкти оподаткування. Ю.І. Турянський відносить до них ще й банки та фінансово-кредитні установи, які виконують платіжні доручення платників про перерахування податкових платежів на бюджетні та позабюджетні рахунки до Державного казначейства та виконують інші функції, та збирачів окремих податків і зборів<sup>6</sup>.

Аналіз визначення платників податків у Податковому кодексі України свідчить про позитивне розширення законодавцем кола платників податків. Податковий кодекс включає до них відокремлені підрозділи юридичних осіб та застосовує резидентний підхід. Таким чином, враховуються недоліки, які мали місце щодо визначення суб'єктів як платників податків. Наказом Міністерства фінансів України «Про порядок обліку платників податків і зборів» від 9.12.2011 №1588 був затверджений перелік платників податків і зборів відповідно до нового Податкового кодексу України<sup>7</sup>. Водночас у переліку платників податків Податкового кодексу України, на думку О.В. Покатаєвої, є певні упущення, не названі філії та представництва юридичної особи як платники податків, хоча раніше діючі закони, у тому числі Закон України «Про оподаткування підприємств», вказували на них як платників податків<sup>8</sup>. Дійсно, прямої вказівки у ст. 15 Податкового кодексу України на філії і представництва немає, але є вказівка на відокремлені підрозділи юридичної особи, а вони саме такими і є.

Визначення поняття платника податків у податковому та фінансовому праві здійснюється досить ґрунтовно. До вагомих праць віднесемо посібники та монографії С.В. Буряка, П.В. Мельника, В.В.Тильник<sup>9</sup>, М.П. Кучерявенко<sup>10</sup>, М.А.Перепелиці<sup>11</sup>. Доктринальні визначення є більш розгорнутими та деталізованими, але різняться між собою, що обумовлюється тим, які його ознаки розглядаються як основні, істотні, незмінні.

О.М. Федорчук підтримує визначення: «Платники податків — юридичні і фізичні особи, суб'єкти господарської діяльності, на яких діючими законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі) в порядку і на умовах, що забезпечують ефективне здійснення ними господарської діяльності. Платник податків — фізична особа, на яку згідно з законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі) в порядку та на умовах, що забезпечують ефективний захист їхніх прав і свобод»<sup>12</sup>. Про необхідність забезпечення ефективності у податковому правовідношенні вказує також С.Г. Зицик, але при цьому має на увазі ефективний розподіл податків — «Платниками податків (обов'язкових платежів) є юридичні і фізичні особи, на яких згідно із законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі) в порядку та на умовах, що забезпечують їх ефективне використання і розподіл та гарантують захист конституційних прав і свобод»<sup>13</sup>. Наведемо визначення О.В. Покатаєвої: «платники податків і зборів (обов'язкових платежів) — юридичні особи (підприємства, організації, установи, господарські товариства), незалежно від розміру, форми власності та організаційно-правової форми господарювання; філії, відокремлені підрозділи та представництва, що не мають статусу юридичної особи, як резиденти, так і не резиденти, а також фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності (резиденти та нерезиденти), які мають податкові права та обов'язки встановлені законодавством з нарахування та сплати податків з наявності у них об'єкта оподаткування»<sup>14</sup>. О.В. Щербатюк дає визначення громадянина як суб'єкта податкових відносин: «платником податку є громадянин, здатний проявити свою волю до стягнення податку та його використання, тобто дієздатний в державно-правовому розумінні, який може сплатити податок, покладений на нього актом вищої юридичної сили»<sup>15</sup>. На нашу думку, врахування законодавцем поглядів учених дозволило б взяти до уваги категорії усіх платників податків деталізованіше, зокрема, розмір підприємств, форму власності, організаційно-правову форму господарювання; підкреслити ефективний захист прав та інтересів платників податків та ефективне використання і розподіл податків і зборів.

Платник податків є суб'єктом податкових правовідносин. Податкові правовідносини є різновидом фінансових правовідносин, мають владно-майновий характер, що визначає юридичне положення суб'єктів у конкретних податкових відносинах. «В усіх видах податково-правових відносин їхній владно-майновий характер виступає чітко, а деталізується тільки ступінь владного характеру у них»<sup>16</sup>.

В теорії податкового права одними авторами визначаються суб'єкти — учасники правових відносин, інші акцентують на відмінності їхнього становища. М.П. Кучерявенко до суб'єктів-учасників податкових відносин зараховує державу (ті органи, що регулюють оподаткування), податкові органи, платників податків<sup>17</sup>.

О.В. Покатаєва, вказуючи, що учасниками можуть бути усі сторони, що беруть участь у процесі справляння податків, називає знову ж таки платників податків, податкові органи, державу. На наш погляд, поняття учасників і суб'єктів податкових відносин має бути розрізнене. Звернемося до філологічного тлумачення, хоча правниками не вважається доцільним такий підхід. Сучасний словник української мови визначає наступним чином термін «учасник» — це той, хто брав участь у чому-небудь<sup>18</sup>, а «суб'єкт» — в декількох розуміннях: істота, здатна до пізнання навколишнього світу, об'єктивної дійсності й до цілеспрямованої діяльності; особа, група осіб, організація, яким належить активна роль у певному процесі, акті; особа чи організація як носій певних прав та обов'язків<sup>19</sup>. Таким чином, проводити аналогію між цими термінами ми не можемо. Суб'єктом є не просто учасник правовідносин, а особа та/або організація, що займає активну позицію та вчиняє відповідні дії. Вважаємо, що учасником податкових правовідносин може бути будь-яка зацікавлена особа у розв'язанні податкового спору, суб'єктом — фізична чи юридична особа, яка має суб'єктивні права та обов'язки у податкових правовідносинах.

Суб'єкт податкових правовідносин має спеціальну юридичну правосуб'єктність — взаємопов'язану здатність особи здійснювати передбачені податковим законодавством права, нести обов'язки та відповідальність за порушення норм податкового законодавства. Платник податку може мати як загальний податковий статус (ті права та обов'язки, які мають всі платники податків), так і спеціальний, залежно від виду сплачуваного податку. О.М. Федорчук визначається адміністративно-правовий статус платників податків, які є суб'єктами підприємницької діяльності без створення юридичної особи, статус платників податків підприємців, статус конкретної юридичної особи. Адміністративно-правовий статус першого зазначеного ним виду платників податків пов'язаний із здійсненням попередньо заявленої діяльності та включає в себе певне коло прав і обов'язків у сфері оподаткування щодо такої діяльності. Особливості адміністративно-правового статусу платників податків підприємців полягають у наступному: вони можуть змінюватися залежно від виду діяльності; це норми, що регулюють оподаткування юридичних осіб; можливий захист прав та інтересів через звернення до господарського суду та визнання за рішенням суду неплатоспроможним. Адміністративно-правовий статус юридичної особи залежить від обсягу її правоздатності та дієздатності (визначається кількістю і змістом видів діяльності). Адміністративно-правовий статус філій і представництв обумовлюється їхнім станом і повноваженнями (є самостійними платниками податків, але за невиконання або не належним виконання податкових обов'язків відповідає юридична особа)<sup>20</sup>.

Більшість дослідників, вивчаючи правовий статус платника податків, зосереджують свою увагу на реалізації ним своїх обов'язків. Основними обов'язками платників податків відповідно до ст. 16 Податкового кодексу є: стати на облік у контролюючих органах; вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків і зборів; подавати до контролюючих органів у передбаченому податковим законодавством порядку декларації, звітність та інші документи, пов'язані із обчисленням і сплатою податків і зборів; сплачувати податки і збори в строки та розмірах, встановлених законодавством та інші.

Щодо зазначеного переліку обов'язків платників податку, то зазначимо, існує погляд, що обов'язок із ведення податкового обліку є передумовою виникнення податкового обов'язку. Про нього ми можемо говорити як про певну підготовчу стадію в податковому процесі<sup>21</sup>. Податковий облік у фаховій літературі визначається як «частина фінансової підсистеми бухгалтерського обліку, яка на підставі затверджених державою правил виконує функції нарахування і сплати податків та надання інформації про це відповідним державним органам»<sup>22</sup>. Зазначимо, що законодавчо визначені обов'язки між собою тісно взаємодіють. На основі податкового обліку складається податкова звітність, його прорахунки обумовлюють недостовірність у визначені бази оподаткування.

В юридичній літературі перелік основних обов'язків платників податків є досить стислим. М.П. Кучерявенко до них відносить: 1) обов'язок по веденню податкового обліку, 2) обов'язок щодо сплати податків і зборів; 3) обов'язок по податковій звітності<sup>23</sup>. О.В. Онишко розширює вказаний перелік наступним — 1) обов'язок платника податків щодо взяття на облік в органах державної податкової служби і реєстрації у відповідних державних реєстрах платників податків, а також в органах державних цільових фондів; 2) обов'язок із ведення податкового обліку об'єктів оподаткування<sup>24</sup>.

Виконання податкового обов'язку є багатостадійним процесом, здійснюється за адміністрування податків, під яким розуміється «врегульована нормами адміністративного і фінансового права система процесуальних дій повноважених державних органів щодо забезпечення виконання зобов'язальними особами їхніх податкових зобов'язань»<sup>25</sup>.

У науковій літературі сформувалося поняття «податковий обов'язок», «податкове зобов'язання». Під податковим обов'язком найчастіше розуміють обов'язки, які передбачені платником податків у податковому законодавстві. Податкове зобов'язання розглядається по-різному. На наш погляд, ґрунтовним є визначення Л.К. Царьової: податкове

зобов'язання — це «встановлені податковим законом суспільні відносини щодо сплати платником податків визначеної згідно із законом суми грошових коштів до відповідного бюджету або збір на підставі, в порядку та строки, в передбаченому законом порядку та встановлені строки»<sup>26</sup>. У юридичній літературі зустрічається також ототожнення двох зазначених термінів. З одного боку, податкове зобов'язання є обов'язком платника податків, з другого боку, вказана аналогія не є коректною, податкове зобов'язання є ширшим узагальнюючим поняттям, податковий обов'язок завжди визначається конкретніше.

Звернемося до визначення Податкового кодексу України. Стаття 14.1.156 Податкового кодексу України зазначає, що податковим зобов'язанням є сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством<sup>27</sup>. Згідно ст. 36 Податкового кодексу України податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку та строки, визначені законом. Податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком і збором. П. 1 ст. 38 Податкового кодексу України дає пояснення щодо виконання податкового обов'язку. Ним визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк. Розмежування понять «податковий обов'язок» і «податкове зобов'язання» здійснене законодавчим шляхом, має враховуватися сучасними дослідниками.

Згідно зі ст. 17 Податкового кодексу України до основних прав особи як платника податків належать: право на інформацію про податки і збори та нормативно-правові акти, що їх регулюють, тощо; право самостійно обирати форму представляти свої інтереси в контролюючих органах, обирати метод ведення обліку доходів і витрат; користуватися податковими пільгами, за наявності відповідних підстав одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит; бути присутнім під час проведення перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, тощо; оскаржувати в порядку, встановленому Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення<sup>28</sup>.

У зазначеному переліку містяться як універсальні права суб'єкта права, так і спеціальні. До універсального права, тобто такого, що не залежить від особливого спеціального податкового статусу окремого платника податків, належать право на оскарження рішень та дій (бездіяльності) посадових осіб, право захисту своїх прав та інтересів шляхом оскарження. Це право властиве усім суб'єктам права, а не лише суб'єктам податкових відносин. Інші зазначені права є спеціальними правами платника податку.

Таким чином, у правовій науці ми зустрічаємо законодавче визначення платників податків, яке є обов'язковим у правозастосуванні та пропозиції науковців щодо його формулювання. На думку більшості фахівців, законодавче визначення платників податків є не повним щодо визначення осіб, які можуть бути платниками податків. Понятійно-категоріальний апарат у законодавчих актах, що регулюють сферу податкових відносин, має бути вдосконалений. У визначенні платника податків мають бути також враховані його законодавчо визначені права у сфері податкових правовідносин та основне із них — оскаржувати рішення податкового органу в разі порушення ним суб'єктивних прав та інтересів платника податків. На нашу думку, платником податків є визначена податковим законодавством фізична та юридична особа (резиденти та нерезиденти), яка наділена законодавчо встановленими правами та обов'язками у податкових правовідносинах, та на яку відповідно до вилу та форми господарської діяльності, об'єкта оподаткування покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі) та надано право оскарження рішення податкового органу ( посадових та службових осіб) у разі порушення ними його прав та інтересів у сфері оподаткування.

1. *Податковий кодекс України*. — Дніпропетровськ, 2010. — 368 с.
2. Там само.
3. *Покацаєва О.В.* Правовий статус платників податків і зборів (обов'язкових платежів): підходи до визначення // Митна справа. — 2011. — №1 (73). Частина 2. — С. 77 — 83.
4. *Податковий кодекс України*. 5. Там само. 6. *Турянський Ю.І.* Суб'єкти оподаткування та їхні функціональні податкові повноваження // Збірник наук.-техн. праць. Національний лісотехнічний університет України. — 2009. — Вип.19.10. — С. 246.
7. *Міністерство фінансів України*. Наказ. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів від 09.12.2011 № 1588 // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11/page>
8. *Покацаєва О.В.* Цит. праця. — С. 79.
9. *Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання*: Навч. посібник. / С.В.Буряк, П.В. Мельник, В.В. Тильник. — К.: Юриком Інтер. — 2009. — 800 с.
10. *Кучерявенко Н.П.* Налоговый процесс: Учеб. пособие. — К.: Правова єдність, 2010. — 390 с.
11. *Перепельця М.А.* Правове регулювання статусу плательщиків податків і зборів в Україні. Монографія / Под ред. Н.П. Кучерявенко. — Х.: Легас. — 2003. — 116 с.
12. *Федорчук О.М.* Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — Ірпінь, 2003. — С. 11.
13. *Зицьк С.Г.* Особливості адміністративно-правового статусу платників податків // Науковий вісник. — 2010. — №2. — С.193.
14. *Покацаєва О.В.* Цит. праця. — С. 83.
15. *Бакун О.В.* Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин в умовах переходу до ринкової економіки: Дис. ... канд. юрид. наук. — Чернівці, 2000. — С. 11.
16. *Нечитайло О.* Поняття та зміст адміністративних справ, що виникають з податкових відносин // Юридичні науки. — 2008. — №79. — С.16.
17. *Кучерявенко Н.П.* Цит. работа.
18. *Великий тлумачний словник сучасної української мови*. — К.: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2001. — М. 1311.
19. Там само. — С. 1211.
20. *Федорчук О.М.* Цит. праця. — С. 12.
21. *Мінаєва О.М.* Правове регулювання податкового обліку в Україні: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — Х., 2007. — С. 11.
22. *Білик О.О.* Податковий облік і аудиторська перевірка як об'єкти адміністративно-правової охорони // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). — № 4(47). — 2009. — С.202.
23. *Кучерявенко М.П.* Податкові процедури: правова природа і класифікація: Монографія. — К.: Алеута; КНТ; ЦУЛ. — 2009. — С. 253.
24. *Онишко О.В.* Формування та структура правового інституту регулювання податкового боргу // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). — №1 (48). — 2010. — С. 264.
25. *Царьова Л.К.* Адміністрування податків в Україні як елемент державного адміністрування // Актуальні проблеми держави і права. Вип. 19: 36. наук. пр. — Одеса, 2003. — С.43.
26. Там само. — С. 44.
27. *Податковий кодекс України*. — Дніпропетровськ, 2010. — 368 с.
28. Там само.