

УДК 336.22

Л. В. Міщенко

ДЕРЖАВА ЯК СУБ'ЄКТ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

Розглянуто суб'єктів податкових правовідносин та їх повноваження в сучасних умовах реформування податкового законодавства. Проаналізовано особливості правового становища держави як суб'єкта податкових правовідносин.

Ключові слова: податкові правовідносини, суб'єкт податкових правовідносин, держава, податковий обов'язок, платник податків, владні повноваження.

Постановка проблеми. В умовах необхідності створення правового режиму ефективного і безперервного формування доходної частини бюджету і сприяння розвитку господарчих відносин налагодження правового механізму оподаткування набуває важливого значення. Реформування податкового законодавства, яке почалося з прийняттям Податкового кодексу України (далі – ПКУ), вимагає чіткого визначення податкових норм, що регулюють відносини між уповноваженими суб'єктами зі встановлення, зміни, скасування податків і зборів до бюджетів. Держава як суб'єкт податкових правовідносин має особливе правове становище, оскільки виступає власником податкових надходжень, організатором, розпорядником і контролером податкових відносин. Участь держави у податкових правовідносинах є специфічною характеристикою цих відносин, при чому їх розвиток залежить від деталізації і закріплення податкового обов'язку, встановленого чинним законодавством, для кожного суб'єкта цих правовідносин. Коло суб'єктів податкових правовідносин як носіїв правових форм прав і обов'язків у цій сфері діяльності конкретизується залежно від завдань, визначених законодавством і, як наслідок, в їх розмежуванні залежно від податкової компетенції.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. У теорії фінансово-права види суб'єктів податкових правовідносин та їх повноваження розглядалися у працях вчених, проте в сучасних умовах господарювання залишаються дискусійними і не до кінця визначеними повноваження владних суб'єктів податкових правовідносин. Учасники податкових правовідносин та їх компетенція досліджувалася у працях Л. К. Воронової, О. П. Орлюк, М. П. Кучерявенка та інших учених. 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 [1, с. 50]. Аналогічне визначення дає М. П. Кучерявенко і характеризує три групи учасників податкових правовідносин – державу (в особі органів влади, які встановлюють і регулюють оподаткування), податкових органів та платників податків [2, с. 104]. У свою чергу М. Ю. Орлов пропонує розуміти під суб'єктами податкового права юридичних або фізичних осіб (а також некорпоровані об'єднання), які можуть бути учасниками

відносин, що регулюються податковим правом [3, с. 121]. На нашу думку, ця позиція потребує уточнення з урахуванням останніх змін у податкових і господарських правовідносинах.

В умовах розвитку підприємництва повноваження держави в оподаткуванні не обмежуються владними функціями, а поширюються як господарюючого суб'єкта. Держава як учасник корпоративних правовідносин також може розглядатися як платник податків. Платники податків, зокрема і господарюючі суб'єкти, в податкових правовідносинах є зобов'язальними учасниками, які діють залежно від правової компетенції інших видів суб'єктів податкових правовідносин – держави в особі представницьких та 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.

Мета статті – на підставі аналізу сучасних змін у розвитку ринкових умов господарювання і в податковому законодавстві в Україні визначити види суб'єктів податкових правовідносин та сформулювати специфічні риси правової компетенції держави як особливого учасника цих відносин.

Виклад основного матеріалу. 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 [2, 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 та органи місцевого самоврядування; 4) держава та муніципальні утворення [4, с. 31–32]. Така позиція здається недостатньо обґрунтованою, оскільки відсутній критерій поділу зазначених видів суб'єктів, також вони можуть виступати і суб'єктами цивільного права. На нашу думку, доцільно встановити критерій розмежування видів цих суб'єктів. Враховуючи норми чинного ПКУ, більш аргументовано було б використовувати термін «платник податків».

Відповідно до ПКУ (ст. 15) платниками податків визнаються 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 Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок сплати податків та зборів згідно з Кодексом [5]. Отже, наявність податкового обов'язку відокремлює платника податку як суб'єкта податкових правовідносин від інших суб'єктів. Під податковим обов'язком норми

ПКУ визначають обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та сплатити суму податку та збору у порядку і строки, визначені Податковим кодексом України і законами з митної справи.

Податковий обов'язок, будучи категорією, що виражає зміст податкового регулювання, містить у собі два видових прояви:

а) податковий обов'язок органу, тобто владного суб'єкта, що полягає у здійсненні покладених на нього державою функцій у сфері оподаткування;

б) податковий обов'язок платників податків і зборів, що традиційно розглядається як обов'язок щодо ведення податкового обліку, сплати податків та подання звітності.

До платників податків чинним податковим законодавством прирівнюються податкові агенти, особи, на яких ПКУ покладеється 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, представників платника. Податкові агенти, як і представники платника, користуються всіма правами, які встановлені для платника податків ПКУ. До того ж, особиста участь платника податків у податкових відносинах не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у таких відносинах (ст. 19 ПКУ).

Більш аргументованою щодо питання про сукупність видів суб'єктів податкових правовідносин видається позиція вчених, які ведуть мову про: 1) державні органи, органи державної податкової служби, митні та фінансові органи, органи казначейства, органи податкової міліції; 2) платників податків – фізичних та юридичних осіб (філії та представництва юридичних осіб); 3) осіб, які сприяють сплаті податків, зборів – це зобов'язані особи, від дій яких залежить належне виконання обов'язків і реалізація прав уповноважених органів, або особи, які володіють інформацією про платника податків, що необхідна для обчислення податків [6, с. 131]. У сучасних реаліях податкової справи обов'язки осіб, які сприяють сплаті податків і зборів, покладаються на контролюючі органи (ст. 20 ПКУ). Таким чином, крім зобов'язальних повноважень в оподаткуванні потрібно враховувати носіїв (суб'єктів) владних повноважень.

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. Кабінет Міністрів України повинен забезпечувати проведення податкової політики (ст. 116 Конституції України). Отже, на державу покладеється обов'язок з регулювання податкової справи, і це потребує враховувати її особливий правовий стан як суб'єкта, що є носієм як владних, так і зобов'язальних повноважень.

Згідно із законом України «Про господарські товариства» держава в особі уповноважених органів має право брати участь у розподілі прибутку товариства та одержувати його частку (дивіденди). Реалізація цього права державою в акціонерних товариствах здійснюється на підставі Положення про порядок отримання інвестирами доходів від володіння корпоративними правами в акціонерних товариствах (2001 р.) [7]. Отже, в корпоративних відносинах, маючи податкові зобов'язання, держава виступає як платник податку.

У теорії права суб'єктів правовідносин узвичаєно поділяти на три основні групи: 1) індивіди; 2) організації; 3) громадські (громадсько-територіальні) утворення [8, с. 147]. Така позиція, на наш погляд, здається всеохоплюючою, оскільки дозволяє визначити всі види суб'єктів правовідносин. Проте вона виступає лише загальною схемою визначення видів суб'єктів правовідносин, у зв'язку з чим має бути конкретизована щодо тієї чи іншої галузі права.

З огляду на теорію права та з урахуванням податкового обов'язку як критерію поділу суб'єктів податкових правовідносин, до них доцільно віднести владних і зобов'язальних суб'єктів. До владних суб'єктів належать: держава в особі законодавчого та виконавчих органів влади, місцевих рад і їх виконавчих органів, контролюючі суб'єкти в оподаткуванні та посадові особи цих органів влади. До зобов'язальних осіб належать платники податків та особи, що прирівнюються до них (податкові агенти, представники платників). Ми вважаємо, що саме таку систему суб'єктів податкових правовідносин доцільно закріпити у ст. 14 Податкового кодексу України для визначення учасників відносин, які регулюються законодавством про податки та збори [5].

Слід зазначити, що суб'єктами податкових правовідносин є не всі індивіди та колективи утворення, а лише ті з них, хто виступають носіями суб'єктивних прав та юридичних обов'язків, передбачених нормами податкового законодавства. Отже, кожен суб'єкт податкових правовідносин має певне коло прав та обов'язків. Всі вони складають зміст податкової правосуб'єктності, або податково-правовий статус даної особи. Тому податкова правосуб'єктність має визначальне значення для правового регулювання всіх суб'єктів податкових правовідносин. Але саме собою поширення дії нормативних актів на таку особу і визнання їх суб'єктом права ще не тягне виникнення податкових правовідносин, як слушно зауважує О. А. Куций [9, с. 50].

Коло прав і обов'язків держави як владного суб'єкта податкових правовідносин пов'язано з правом формувати систему оподаткування та примусово забезпечувати організації її стягнення. Д. А. Бекерська справедливо зауважує, що у податкових відносинах одна зі сторін, наділена державно-владними повноваженнями, вказує на належну поведінку іншій стороні, а іноді й застосовує примусові заходи. Це обумовлює встановлення особливих гарантій для охорони прав і законних інтересів особи в податкових правовідносинах [10, с. 87].

Д. В. Вінницький вважає, що при характеристиці прав і обов'язків платників податків варто виходити з того, що їх сукупність являє собою систему, тому немає підстав для піднесення однієї групи її елементів (комплексу обов'язків) і зменшення іншої (комплексу прав) [4, с. 84].

Варто також звернути увагу на те, що владність держави як суб'єкта податкових правовідносин виявляється в трьох аспектах. Перший аспект пов'язаний з реалізацією суверенітету держави у сфері податкових правовідносин. Право встановлення і стягнення податків є виключно прерогативою держави. Це право закріплено у ст. 74 Конституції України, яка проголошує, що референдум не допускається стосовно законопроектів з питань податків. Також п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України визначає, що система оподаткування, податки і збори встановлюються виключно законами України. Право держави на встановлення, стягнення та справляння податків виступає суверенним і не може належати нікому іншому. З цього приводу французький вчений Поль-Марі Годме зазначав, що право справляти податки завжди було частиною суверенних прав, таких як карбування монет і відправлення правосуддя [11, с. 46].

Другий аспект вираження владності держави полягає в тому, що держава виступає організатором податкових відносин. Вона одноособово, за власною ініціативою визначає вид податкових правовідносин, коло їх учасників, функції, обов'язки та права, зв'язок один з одним, особливості податкових відносин. Держава як владний суб'єкт встановлює систему суб'єктів податкових правовідносин, змінити або скасувати будь-який елемент якої може знову лише сама держава.

Третій аспект полягає в тому, що держава виступає власником всіх коштів, які акумулюються за допомогою податків і зборів. Вона таким чином керує значною частиною власності, яка належить усьому суспільству. Тому держава повинна функціонувати не тільки в інтересах якої-небудь частини суспільства, а в інтересах всього суспільства.

Висновок. Отже, держава виступає владним суб'єктом податкових правовідносин. Владність виражається в наступних специфічних характеристиках: суверенність у сфері податкової діяльності, організація податкових правовідносин і реалізація податкової правоздатності як власника коштів, які акумульовані за допомогою податків і зборів.

В умовах орієнтації України на вступ до ЄС та формування розвинутої ринкової економіки, мова йде про форму взаємодії держави і платників податків як рівноправних партнерів, де останні добровільно сплачують податки і збори, визначені державою. Відповідно до державної програми «Податкові зміни: необхідні кроки до економічного зростання» таке реформування здійснюватиметься шляхом регулювання податкових правовідносин, з урахуванням забезпечення гарантованих Конституцією України прав і свобод громадянина,

а також недопустимості встановлення податків або вчинення податковими адміністраторами дій, що перешкоджають реалізації конституційних прав і свобод громадян.

Список використаних джерел: 1. Орлюк О. П. Фінансове право : навч. посіб. / О. П. Орлюк. – Київ : Юрінком Інтер, 2003. – 528 с. 2. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник / М. П. Кучерявенко. – Харків : Право, 2012. – 528 с. 3. Орлов М. Ю. Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права : дис. ... канд. юрид. наук : 12.02.12 / Орлов Михаил Юрьевич. – М., 1996. – 158 с. 4. Винницький Д. В. Субъекты налогового права / Д. В. Винницький. – М. : Норма, 2000. – 185 с. 5. Податковий кодекс України : закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112. 6. Налоги и налоговое право : учеб. пособие / под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – 532 с. 7. Шапошников К. С. Корпоративні права держави: особливості реалізації та управління // [Електронний ресурс]. Режим доступу: [http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22\(2\)_ekon/stat_20_1/10.pdf](http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22(2)_ekon/stat_20_1/10.pdf). 8. Алексеев С. С. Общая теория права : в 2 т. / С. С. Алексеев. – Т. II. – М. : Юрид. лит., 1981. – 359 с. 9. Куций О. А. Адміністративно-правові засоби забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Куций Олександр Артемович. – Одеса, 2004. – 192 с. 10. Бекерская Д. А. Юридические гарантии прав личности в налоговых правоотношениях / Д. А. Бекерская // Вестник Московского университета. Право. – 1979. – № 4. – С. 86–92. 11. Годме П.-М. Финансовое право / Поль-Мари Годме. – М. : Прогресс, 1978. – 429 с.

Надійшла до редколегії 14.09.2015



Мищенко Л. В. Государство как субъект налоговых правоотношений

Рассмотрены субъекты налоговых правоотношений и их полномочия в современных условиях реформирования налогового законодательства в Украине. Проанализированы особенности правового положения государства как субъекта налоговых правоотношений.

Ключевые слова: налоговые правоотношения, субъект налоговых правоотношений, государство, налоговое обязательство, налогоплательщик, властные полномочия.

Mishchenko L. V. State as a subject of tax legal relations

The subjects of tax legal relations in modern conditions of market economy and reform of tax legislation in Ukraine are studied. The concept of «tax obligation» as a criterion for differentiation of legal status of tax legal relations bearers is analyzed. In view of the theory of law and considering the tax obligation as a criterion of the division of tax legal relations, the author proves that they include the power and obligation entities.

It is determined that the power objects of tax legal relations include the state represented by the legislative and executive authorities, local councils and their executive agencies as well as control subjects in taxation, and the officials of these authorities. Obligation entities within the tax legal relations include taxpayers and persons equated to them (tax agents, representatives of taxpayers). With the development of market

economy the state's powers in taxation are not limited to powerful functions, but increased as an economic entity. The state as a member of the corporate legal relations can also be considered as a taxpayer.

The state as the subject of tax legal relations has a special legal position because it is the owner of revenues, organizer, manager and controller of tax relations. State participation in the tax legal relations is a specific characteristic of these relations, wherever the development of tax legal relations depends on the detail and fixing of tax obligation prescribed by the current legislation for each subject of these legal relations. In terms of the development of market economy the state's powers in taxation are not limited to powerful functions and are spread as an economic entity. The state as a participant of the corporate legal relations can also be considered as a taxpayer.

In terms of the orientation of Ukraine to join the EU and the formation of a developed market economy, there is a need to develop legal forms of interaction between the state and taxpayers as equal partners, where the latter voluntarily pay taxes and charges defined by the state.

Keywords: tax legal relations, subject of tax legal relations, state, tax liabilities, taxpayer, authoritative powers.

