

УДК 347.73

А.Г. ВАСИЛЬЄВА, Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»

ОБОВ'ЯЗКИ У ПРАВОВОМУ СТАТУСІ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

Ключові слова: обов'язок, правовий статус, платник податку

Податкові правовідносини, забезпечуючи акумуляцію значної частини публічних грошових коштів, носять владно-майновий характер. Імперативний метод правового регулювання податкового права обумовлює розподіл усіх суб'єктів податкових правовідносин на дві групи, що представляють владну та зобов'язану сторону цих відносин. Такий розподіл передбачає і диференціацію правового статусу суб'єктів, що представляють владну та зобов'язану сторони податкових правовідносин. Оскільки накопичення коштів у публічних грошових фондах здійснюється здебільшого за рахунок «податкових надходжень» (п.1 ч.1 ст.9) [1], тобто в результаті реалізації платниками податків свого основного обов'язку зі сплати податків і зборів, особливо актуальним є дослідження правової регламентації податкового обов'язку, з'ясування його правової природи, змісту, місця у системі обов'язків платників та у правовому статусі останніх.

До питання правового статусу платників податків та його особливостей, податкового обов'язку та його змісту зверталися такі представники фінансово-правової науки, як А.В. Бризгалін, Д.В. Винницький, М.Н. Злобін, М.П. Кучерявенко, С.Г. Пепеляєв, Г.В. Петрова, Н.Ю. Пришва, А.О. Храбров, Д.М. Щокін, О.Є. Якушкіна тощо. Проте, набуття чинності Податковим кодексом України, закріплення ним «оновленого» переліку обов'язків та прав платників податків, надання легальної дефініції «податковий обов'язок» обумовлюють необхідність нового погляду та аналізу скла-

дових правового статусу зобов'язаної сторони податкових правовідносин. Метою статті є визначення місця обов'язків у правовому статусі платників податків і зборів, їх систематизація та з'ясування співвідношення із законодавчо закріпленою конструкцією податкового обов'язку.

Основою правового статусу платника податків є конституційний обов'язок сплатити податки і збори (ст.67 [2]), (ст.57 [3]). Як зазначає С.Г. Пепеляєв, усі інші встановлені законами обов'язки платника податків так чи інакше спрямовані на те, щоб забезпечити неухильне, правильне та своєчасне виконання цього основного обов'язку [4, с.167]. Власне сама дефініція платника податків у кодифікованих податкових актах надає загальне бачення про правовий статус платника податків – це особа, на яку покладено обов'язок сплачувати податки та (або) збори (ст.15 [5]), (ст.19 [6]). Цей конституційний обов'язок має особливий, публічно-правовий, а не приватно-правовий (цивільно-правовий) характер, що обумовлено «публічно-правовою природою держави та державної влади; ...фіскальним суверенітетом казни» [7]. Складно погодитись із твердженнями деяких науковців про публічно-приватний характер правової природи податкового обов'язку [8, с.15–16], обґрунтованого поєднанням «публічної мети справляння податків і приватного характеру джерел податку» [9, с.235].

Можна говорити про те, що показовим для визначення місця обов'язків у правовому статусі платника податків є порядок розміщення Податковим кодексом України статей 16–17 [5], які встановлюють спочатку обов'язки, потім – права платників. Якщо звернутися для порівняння до російського податкового законодавства, то можна побачити, що у ньому використано зворотній порядок закріплення складових правового статусу зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин. Однак, пріоритетне становище обов'язків у правовому статусі платників податків від цього не змінилося.

Так, перелік прав платників встановлений у ст.21 Податкового кодексу Російської Федерації (далі – ПК РФ) [6], є відкритим та передбачає можливість бути доповненим та конкретизованим іншими нормами Кодексу й інших актів законодавства про податки і збори [10, с.83]. Статтею 22 «Забезпечення прав платника податків (платника зборів)» гарантується захист прав і законних інтересів платників податків (тобто, платникам фактично надається ще одне право – право на захист порушених прав та законних інтересів) та закріплює забезпеченість права платника відповідними обов'язками посадових осіб податкових та інших уповноважених органів. Лише після цього розміщується присвячена обов'язкам платників ст.23 ПК РФ, яка передбачає диференціацію обов'язків платників податків і платників зборів. Легальна деталізація обов'язків платників податків передбачає закріплення їх видового переліку. Що стосується обов'язків платників зборів, то тут прямо встановлюється виключно обов'язок «сплачувати законно встановлені збори та нести інші обов'язки, встановлені законодавством Російської Федерації про податки і збори» (ч.4 ст.23) [6]. Зазначимо, що українське податкове законодавство не містить диференційованого підходу до визначення обов'язків і прав платників податків і зборів.

У порівнянні із чинним раніше Законом України «Про систему оподаткування» (ст.9) [11], Податковий кодекс України істотно розширив перелік обов'язків платників податків (ст.16) [5]. Так, перелік, що складався із чотирьох пунктів, перетворився на перелік, який містить тринадцять пунктів. Окрім кількісних змін, у системі обов'язків платника податків відбулися також і якісні зміни. У деяких випадках шляхом закріплення на рівні закону, тих обов'язків, що раніше могли визначатися підзаконними нормативно-правовими актами, в інших – як результат уведення нових вимог необхідної поведінки платника. Новелою, наприклад, є встановлення обов'язку платника податків стати на облік у контролюючих органах.

Розгляд системи обов'язків платника податків нерозривно пов'язаний із з'ясуванням співвідношення категорій «обов'язки платника податків» та «податковий обов'язок». Остання, уперше отримавши легальну дефініцію у п.36.1 ст.36 Податкового кодексу України [5], визначається як обов'язок платника податків обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи. На нашу думку, запропонована законодавцем структура податкового обов'язку є штучним поєднанням трьох обов'язків платника податків, передбачених пункти 16.1.2–16.1.4 п.16.1 ст.16 Податкового кодексу України:

- вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;
- подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;
- сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи.

Якщо законодавець пішов шляхом закріплення податкового обов'язку у широкому розумінні [12, с.253], тобто через систему трьох видових обов'язків платника податків (обов'язку з податкового обліку, обов'язку зі сплати податку та обов'язку з податкової звітності), то навряд чи це визначення можна назвати таким, що змістовно повно розкриває усю сукупність обов'язків, які складають кожний із зазначених блоків і, як наслідок, податковий обов'язок у цілому. Так, поза увагою законодавця залишилися такі складові обов'язку з податкового обліку, як обов'язки: стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України; повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного

рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації); повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи – підприємця. Крім того, обов'язок забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених цим Кодексом, цілком логічно відноситься до родового обов'язку з податкової звітності, а обов'язки, закріплені у пунктах 16.1.5, 16.1.6 п.16.1 ст.16 стосуються обов'язку з обліку об'єктів оподаткування.

Говорячи про обов'язки платників податків, неодмінно необхідно пам'ятати про існуюче співвідношення суб'єктів, які представляють владну та зобов'язану сторони податкових правовідносин. З цих позицій хотілося б зробити два зауваження. По-перше, правовий статус платника податку та податкового органу має бути узгодженим. Це можливо зробити лише у випадку певної кореляції поведінки платника та податкового органу: коли обов'язку платника протистоїть право податкового органу контролювати виконання цього обов'язку і т.д. По-друге, виходячи із імперативної природи податкових правовідносин, коли йдеться про регулювання власником руху коштів, що формуються від справляння податків та зборів (державою та територіальними громадами), необхідна і відповідна побудова співвідношення прав та обов'язків. Якщо у платників (як зобов'язаних осіб) перш за все повинні бути чітко визначені обов'язки (та похідні від них права), то стосовно податкових органів детального закріплення потрібно вимагати саме для прав, якими держава їх наділяє у сфері управління відносинами оподаткування [13, с.258, 259].

Підпунктом 16.1.13 п.16.1 ст.16 Кодексу передбачено, що платник податків зобов'язаний допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються

для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених цим Кодексом. Цьому обов'язку платників податків кореспондує право органу державної податкової служби мають – право доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовується для провадження господарської діяльності, та/або є об'єктами оподаткування або використовується для отримання доходів (прибутку) чи пов'язані з іншими об'єктами оподаткування та/або можуть бути джерелом погашення податкового боргу (пп.20.1.11 п.20.1 ст.20) [5].

Слід зазначити, що наведений обов'язок платника податку був предметом пильної уваги та суперечок як серед науковців, так і представників правозастосовної практики. Згідно з позицією Конституційного Суду України, викладеною в рішенні у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України від 12.06.2012 р., № 13-рп/2012, закріплені в підпункті 16.1.13 п.16.1 ст.16, підпункті 20.1.11 п.20.1 ст.20 Кодексу компетенція контролюючих органів та обов'язок платників податків є необхідними умовами для забезпечення виконання приписів частини першої ст.67 Конституції України, згідно з якою кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

Згідно з позицією Конституційного Суду України, немає підстав вважати наведені положення Кодексу такими, що порушують вимоги частин 1, 2 ст.30 Конституції України, за якими кожному гарантується недоторканність житла та не допускається проникнення до житла чи до іншого володіння особи, проведення в них огляду чи обшуку інакше як за вмотивованим рішенням суду. В оспорюваних положеннях Кодексу йдеться не про проникнення, а про доступ контролюючих орга-

нів до обстеження визначених у Кодексі територій, приміщень та обов'язок платника податків допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження відповідних приміщень, територій. При цьому у разі недопущення посадових осіб органів державної податкової служби до обстеження територій, приміщень, вказаних у підпункті 20.1.11 п.20.1 ст.20 Кодексу, ці органи мають право звертатися до суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках такого платника податків у банках та інших фінансових установах (крім операцій з видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також визначених контролюючим органом грошових зобов'язань платника податків) [14].

Як підсумок слід зазначити, що: а) правовий статус платників податків і зборів характеризується пріоритетом обов'язків перед правами; б) сукупність обов'язків платників, передбачена ст.16 Податкового кодексу України має системний характер та певну ієрархію – головним обов'язком платника є конституційний обов'язок зі сплати податку, інші обов'язки сприяють належному виконанню останнього або забезпечують реалізацію податкового контролю контролюючими органами; в) закріпивши визначення «податкового обов'язку» у ст.36 Податкового кодексу України, законодавець не узгодив належним чином його складові із закріпленими у ст.16 обов'язками платниками податків.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бюджетний кодекс України : від 08.07.2010 р., № 2456–VI // ВВР України. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
2. Конституція України : від 28.06.1996 р., № 254к/96–ВР // ВВР України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
3. Конституция Российской Федерации : от 12.12.1993 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2009. – № 4. – Ст. 445.
4. Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юрист, 2003. – 591 с.
5. Податковий кодекс України : від 2.12.2010 р., № 2755–VI // ВВР України – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации : от 31.07.1998 г., № 146–ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
7. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П по делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации «О федеральных органах налоговой полиции» : от 24.06.1993 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1997. – № 1. – Ст. 197.
8. Якушкина Е. Е. Принудительное исполнение обязанности по уплате налога налогоплательщиком-организацией (финансово-правовой аспект): дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.14 / Якушкина Елена Евгеньевна. – Воронеж, 2006. – 243 с.
9. Гаджиев Г. А. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации : учеб. пособие / Г. А. Гаджиев, С. Г. Пепеляев. – М. : ФБК ПРЕСС, 1998. – 592 с.
10. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, частям первой и второй / под общ. ред. Ю. Ф. Кваши. – 7-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт-Издат, 2009. – 1331 с.
11. Закон України «Про систему оподаткування» : від 25.06.1991 р., № 1251-ХІІ // ВВР України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
12. Кучерявенко М. П. Податкове право України: Академічний курс : підручник / М. П. Кучерявенко. – К. : Всеукр. асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
13. Податковий кодекс України : постановитий коментар : у 2 ч. Ч. 1 / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – 704 с.

14. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України : від 12.06.2012 р., № 13-рп/2012 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 47. – Ст. 1855.

Васильєва А. Г. Обязанки у правовому статусі платників податків / А. Г. Васильєва // Форум права. – 2012. – № 3. – С. 89–93 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-3/12vagcpp.pdf>

Здійснено аналіз правового статусу платників податків і зборів, порядок його регламентації національним та зарубіжним законодавством. Визначено провідне місце обов'язків платників податків, здійснюється їх систематизація та з'ясування співвідношення із законодавчо закріпленою конструкцією податкового обов'язку.

Васильєва А.Г. Обязанности в правовом статусе налогоплательщиков

Проведен аналіз правового статусу плательщиків податків і зборів, порядок його регламентації національним та зарубіжним законодавством. Определено ведущее место обязанностей налогоплательщиков, осуществляется их систематизация и выяснение соотношения с законодательно закрепленной конструкции налоговой обязанности.

Vasyl'eva A.G. Duties in the Legal Status of Taxpayers

The analysis of legal status of taxpayers, the way of its regulation in national and foreign legislation is made in the article. The leading role of duties of taxpayers is determined, systematization of taxpayers' duties and clarifying of their correlation with the legal construction of tax duty are made.

Форум права Форум