

**Г.В. Фоміна**

здобувач

*(Національний університет «Юридична академія  
України ім. Ярослава Мудрого)*

УДК 342.9 : 336.22

## **ДЕЯКІ ПИТАННЯ СУБ'ЄКТНОГО СКЛАДУ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН**

Розглянуто особливості податкових правовідносин як виду фінансових правовідносин, розкрито їх характерні ознаки. Акцентовано увагу на податковій правосуб'єктності зобов'язаних осіб, виокремлено основні види. Детально розглянуто співвідношення таких понять, як «суб'єкт податку» і «платник податку».

**Ключові слова:** *податкові правовідносини; суб'єкти податкових правовідносин; платники податків; податкова правосуб'єктність.*

**Постановка проблеми.** Останнім часом дослідники доволі часто звертаються до аналізу проблем, пов'язаних з регулюванням оподаткування, що є цілком зрозумілим. Основним чинником, який цьому сприяє, виступає активна робота над трансформацією законодавства з питань справляння податків, зборів, обов'язкових платежів податкового характеру, результатом чого стало прийняття в Україні у 2010 році Податкового кодексу, яким врегульовано численні недоліки податкового законодавства та сформовано єдині підходи до правозастосування. В той же час є ціла низка питань, які потребують більш повного та цілісного розгляду. Наприклад, дослідження та визначення особливостей, що притаманні платникам податків як учасникам податкових правовідносин.

**Аналіз публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми.** Дослідженню зазначеної проблематики присвячено праці таких вчених, як М.В. Карасьова, Ю.О. Крохіна, М.П. Кучерявенко, П.С. Пацурківський, І.І. Янжул та інших, які розглядають питання податкового права, зокрема, податкові правовідносини та питання правового статусу суб'єктів таких відносин.

**Виклад основного матеріалу.** За словами К.Г. Рау: «Праву державної влади обкладати податками відповідає обов'язок громадян платити їх. Підстава цього права і цього обов'язку полягає в тому, що той, хто живе в державі, користується благами державного союзу і багатьох державних установ, тому зобов'язаний брати участь і в тих повинностях, за допомогою яких держава набуває кошти для повного прояву своєї діяльності» [1, с. 277].

Відносини, що регулюють певні повинності, зобов'язання (військова, податкова), характеризуються наявністю специфічного зв'язку уповноваженої і зобов'язаної особи, відповідно спочатку і безумовно. Основою подібного зв'язку є публічно-правова природа, що опосередковує приналежність осіб до єдиного суспільного союзу, визначає взаємовідносини всіх носіїв податкового обов'язку, що знаходяться на території держави. У цій ситуації особу, яка перебуває у відносинах, породжуваних його приналежністю до

держави чи знаходження на території держави, стає суб'єктом публічно-правових відносин, що регулюють оподаткування. Це припускає співвідношення факту владарювання і факту підпорядкування одних суб'єктів іншим. Спеціальне «владарювання-підпорядкування» і оформляється податковим правом [2, с. 22].

Податковим правовідносинам, як виду фінансових правовідносин, притаманні всі їх загальні ознаки: виникнення з фінансової діяльності держави, владно-майновий та правовий характер відносин, обов'язкова участь держави або муніципальної освіти в даних відносинах, пов'язаність їх виникнення, зміни та припинення з нормативно-правовими актами, публічно-правовий характер. При цьому необхідно враховувати, що владність суб'єкта не залежить від того, вступає він в конкретні податкові правовідносини в якості зобов'язаного учасника або як носій прав. Функція влади незмінно належить державному органу, чия компетенція обмежена самою державою. Ще в дореволюційній літературі можна зустріти позиції, що відносини з податкових повинностей однієї стороною звернені до держави, іншою – до приватних осіб. Обкладання податками вже за своїм призначенням має публічний характер, при цьому такий же характер воно має і за формою, в якій відбувається, оскільки виходить від уряду як загальний обов'язковий для всіх захід.

Д.В. Вінницький у своєму дослідженні звертається до розділення податкової правосуб'єктності на два основних види: приватну і публічну. Під приватною податковою правосуб'єктністю необхідно розуміти «передбачену законодавством про податки і збори здатність індивідуальних і колективних суб'єктів, виходячи з власного (приватного) інтересу і у встановлених законом випадках публічного інтересу, виступати в якості функціонально підпорядкованої сторони у податкових правовідносинах: як платники податків, податкових агентів та інших учасників податкових правовідносин, що не мають владних повноважень» [4, с. 18–19].

При цьому слід підкреслити, що зобов'язана особа в податкових правовідносинах реалізує публічний обов'язок, а не власний інтерес. Під публічною податковою правосуб'єктністю (компетенцією) є підстави розуміти «здатність і одночасно обов'язки державних (муніципальних) органів і публічно-територіальних утворень, керуючись на підставі закону публічними (суспільними) інтересами, виступати в податкових правовідносинах в якості уповноваженої сторони, що володіє владними повноваженнями» [4, с. 19].

У даному випадку необхідно зробити акцент не на «здібності», а, скоріше, на «праві» і одночасно «обов'язках» уповноважених суб'єктів, тобто на наявності злитого «право-обов'язку». Відповідно носіями правосуб'єктності першого виду є громадяни, іноземні громадяни, особи без громадянства (підданства), а також організації. Носії правосуб'єктності другого виду – державні (муніципальні) органи, що володіють владними повноваженнями у сфері оподаткування, суспільно-територіальні утворення. Звертаючись до проблеми суб'єктного складу податкових правовідносин, Г.В. Петрова зазначає, що суб'єкта, наділеного владними повноваженнями (публічно-територіальні утворення, державні органи та органи місцевого самоврядування), доцільно іменувати публічним; суб'єкта, який не володіє такими (фі-

зичні особи, організації), – приватним. Приватні суб'єкти мають майнові інтереси щодо захисту їх власності та оптимізації оподаткування. Публічні суб'єкти виражають публічний інтерес, який розуміється як похідний від сукупності приватних інтересів. Зміст волі публічного суб'єкта визначається тим публічним інтересом, для проведення в життя якого він існує. Приватний інтерес і публічний інтерес іноді не збігаються, що об'єктивно не може бути усвідомлено конкретним носієм приватного інтересу [5, с. 81–85].

Аналізуючи зміст категорії платника податків, необхідно перш за все мати на увазі, що йдеться про представника зобов'язаної сторони в системі суб'єктів податкових правовідносин. Суб'єкти податкових правовідносин, що реалізують податковий обов'язок, представлені особами, що об'єднуються в певну підсистему (платники податків і зборів, податкові агенти, податкові представники тощо), серед яких платники податків займають центральне місце. Воно визначається тим, що саме за рахунок їх коштів і дій, фактично, здійснюється виконання обов'язків з обліку, сплати, звітності, пов'язаних з оподаткуванням.

Представляється можливим категорію «платник податку» розглядати у двох аспектах: вузькому і широкому. У широкому розумінні платник податків уособлює всіх суб'єктів, що реалізують податкову обов'язок. У вузькому – це безпосередньо ті юридичні та фізичні особи, на яких законодавством покладено податковий обов'язок. Крім того, можлива характеристика платника податків по родовому і видовому принципах. Якщо родове визначення платника податків передбачає закріплення правового статусу, виходячи з названих вище ознак, і відображає зміст обов'язків і прав платника податків при сплаті будь-яких різновидів обов'язкових платежів податкового характеру, то видове поняття платника податків пов'язане з закріпленням та реалізацією обов'язків і прав платника у зв'язку зі сплатою конкретного податку або збору.

У літературі для позначення особи, на яку покладається обов'язок сплачувати податок, використовуються терміни «суб'єкт податку» і «платник податку». Якщо перше поняття є суто теоретичним, тобто використовується лише вченими, то поняття «платник податку» використовується як вченими, так і законодавцем [6, с. 111].

Не витримує критики позиція, згідно з якою віднесення до платників податків всіх без винятку юридичних осіб, без врахування особливостей юридичних осіб публічного права, суперечить правовій природі податку [6, с. 111]. А так само виділення як важливого з точки зору податкового права критерію класифікації юридичних осіб за формою власності [7, с. 184], відповідно до якого юридичні особи в Україні можуть бути: приватні; колективні; державні; змішані. Оскільки при сплаті податку завжди має місце перехід права власності від платника до держави (іншому суб'єкту публічної влади, у разі сплати місцевого податку), то у випадках, коли власник у ході руху коштів від платника обов'язкового грошового платежу до держави не змінюється, має місце не оподаткування, а якісно інша форма фінансової діяльності держави [8, с. 125].

Нерідко при характеристиці платників податків аналізується правовий

статус суб'єктів податку, носіїв податку і т.д. У фінансово-правовій науці суб'єктом податку називається той, на кому лежить обов'язок сплати податку, тобто платник податків. У дореволюційній літературі існували такі визначення суб'єкта податку. Дореволюційний фінансист А.А. Ісаєв зазначав, що до податків повинні бути залучені як піддані, так і іноземці, бо останні також можуть мати вигоди від участі в житті даної держави. Якщо обійняти різноманітні відносини, в яких складаються до цього державі піддані і іноземці з їх майном і доходами, то ми одержимо такі розряди податних осіб: 1) іноземці, що живуть у державі, у зв'язку з їх доходами, одержуваними всередині країни, 2) громадяни, що живуть у вітчизні, в зв'язку з їх доходами, що отримуються з-за кордону, 3) піддані, які живуть за кордоном, і їх доходи, що надходять із закордонних джерел, 4) піддані, що живуть за кордоном та отримують з вітчизни свої доходи, 5) іноземці, що живуть в даній державі, і мандрівники, 6) іноземці, що живуть за кордоном, але одержують свої доходи з даної держави. Обкладання всіх цих осіб цілком справедливо тому, що вони самі разом зі своїм майном користуються вигодами державного життя, потребують різних функцій управління або, як піддані, що живуть за кордоном, і іноземці в даній державі, що користуються для своєї особистості захистом, яку їм забезпечує правопорядок [9, с. 46].

«Суб'єктами податків, – на думку І.І. Тарасова, – вважаються всі особи, які живуть у державі, так як всі, не виключаючи навіть іноземців, зобов'язані нести податковий тягар, користуючись вигодами державного життя». При цьому він вважає, що «поняття про суб'єкта податку, як і про сам податок є поняття, що має юридичне, політичне і суспільне значення; сплата податків є юридичний обов'язок, який ставиться в відому залежність від політичних та суспільних умов» [10, с. 556]. С.І. Іловайській вказував: «Будь-яка особа, яка зобов'язана платити податок, називається суб'єктом цього податку» [11, с.149].

І.І. Янжул, розглядаючи сутність всякого оподаткування, виділяє три елементи податку, зокрема, першим елементом є суб'єкт податку, тобто той, «хто при правильній системі оподаткування повинен нести податки». Причому відповідь на питання про суб'єкта податку, стверджує І.І. Янжул, «треба шукати в загальних засадах державного права» [12, с 247]. Відповідно до поглядів А.А. Ісаєва: «Податна особа (суб'єкт податку) є особа, юридично зобов'язана платити податки. Податним особами можуть бути як особи фізичні, так і юридичні: корпорації, товариства, спілки, як піддані, так і іноземці» [9, с. 489].

Аналогічних поглядів на суб'єкт податку дотримувалися і представники радянської фінансово-правової науки. Наприклад, А.А. Соколов писав: «Під суб'єктом податку розуміють особу фізична або юридична, яка формально зобов'язана платити податок» [13, с. 88].

У підручнику «Советское финансовое право» дано таке визначення суб'єкта податку: "Платник (суб'єкт податку) – юридична особа або громадянин, зобов'язані в силу закону сплачувати податок. Основна його ознака – наявність самостійного джерела доходу" [14, с. 250].

І.І. Кучеров вважає, що "суб'єкт податку (платник податків) – це особа,

на яку відповідно до податкового закону покладено обов'язок по сплаті податку» [15, с. 43]. А.І. Худяков обмежується тезою, що "суб'єкт податку – це особа, яка зобов'язана платити податок» [16, с. 28]. На думку С.Г. Пепеляєва: «Суб'єкт оподаткування – особа, на якій лежить юридичний обов'язок сплатити податок за рахунок власних коштів". При цьому він вважає, що «на відміну від інших галузей публічного права, де визначальними є політико-правові відносини особи і держави, в податковому праві перш за все враховують економічні зв'язки платника податків та держави» [17, с. 83–85].

Поняття «суб'єкт податку» практично не розроблено в податковому праві. Юридична рефлексія орієнтована виключно на таке поняття, як «суб'єкт податкового права», яке розкривається за допомогою юридичного інструментарію і, безумовно, є одним з найбільш важливих питань у податково-правовій науці. «Суспільні відносини, переважно утворюють предмет податкового права, – справедливо зазначає Ю.О. Крохіна, складаються щодо права власності на грошові кошти. Більшість названих відносин спрямовані на досягнення балансу приватних і публічних інтересів, тому і поняття суб'єкта податкового права – носія інтересу, є ключовим» [18, с. 93].

Більш того, проблема суб'єкта податку у праві обмежується рамками економічного зв'язку платника податків та держави (ймовірно, той, чие поняття раз і назавжди замкнуло в собі все те, що з ним коли-небудь станеться, не може володіти свободою волі), що, звичайно, не дозволяє розкрити всю гаму їх взаємин. Термін «платник податку» і «носій податку» не є синонімами. Глибокий аналіз фіскальних правовідносин між учасниками процесу оподаткування дає підстави для висновку, що платник є здебільшого тільки транзитною, посередницькою ланкою в проходженні доходів. Він не стільки сплачує податок до бюджету, скільки перераховує туди частину отриманих від покупця коштів. Реальним платником або носієм кожного податку є кінцевий споживач. Саме він сплачує вартість товарів і послуг, а тому і всі економічні форми вартості, відображені в ціні – витрати виробництва і обігу; прибуток усіх ланок, де відбувається рух товарів; відрахування частини отриманих доходів до бюджету. Оскільки основним споживачем у будь-якій країні є народ, то саме громадяни скрізь були, є і завжди будуть залишатися основними носіями податку [19, с. 103].

Таким чином, підсумовуючи вищезазначене, можна зробити **висновок** щодо необхідності подальшого дослідження проблеми співвідношення категорій «суб'єкт податку» та «платник податку». Як ми вже вказували, ці категорії не є синонімічними і їх необхідно чітко розмежовувати, не дивлячись на те, що натеper чинне податкове законодавство України є більш орієнтованим на використання категорії «платник податку»..

#### *Бібліографічні посилання*

1. Рау К. Г. Основные начала финансовой науки : в 2-х т. / Рау К. Г. –пер. с нем. Корсак А. – Т.1. – СПб., 1867.
2. Кечекьян С. Ф. К вопросу о различии частного и публичного права. – Харьков, 1927. - 26 с. Изд-во Ком. Акад.
3. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект). – М., 2004.
4. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. – М., 2000.

5. Петрова Г.В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования. – М., 2003.
6. Бабін І.І. Поняття суб'єкта податку / І. Бабін // Фінансове право. – 2005. – № 4.
7. Гаврилюк Р.О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб / Р.О. Гаврилюк. – Чернівці, 2002.
8. Пацурківський П.С. Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології : монографія / П.С. Пацурківський. – Чернівці, 1997.
9. Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов / А. А. Исаев. – М., 2004.
10. Тарасов П.И. Очерк науки финансового права / И. Тарасов. — Ярославль, 1883.
11. Иловайский С. И. Учебник финансового права / С.И. Иловайский. – Одесса, 1904.
12. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки : учение о государственных доходах / Янжул И. И. – М., 2002.
13. Соколов А.А. Теория налогов. / Соколов А. А. – М., 1928.
14. Советское финансовое право: учеб. / отв. ред. Л.К. Воронова, Н.И. Химичева. – М., 1987.
15. Кучеров И.И. Налоговое право России : курс лекций. / И.И. Кучеров. – М., 2001.
16. Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть : учебник / А.И. Худяков. – Алматы, 2003.
17. Налоговое право: учеб. пособ. / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2000.
18. Налоговое право России : учеб. для вузов / Г. А. Тосунян, Ю. А. Крохина, Н. С. Бондарь и др. ; отв. ред. Ю. А. Крохина. — М., 2003.
19. Сергеев С.О. Правовий статус платників податків як суб'єктів фіскальних правовідносин / С.О. Сергеев// Право і безпека. – 2005. – № 4 (2).

**Фомина А.В. Некоторые вопросы субъектного состава налоговых правоотношений.** Рассмотрены особенности налоговых правоотношений как вида финансовых правоотношений, раскрыты их характерные признаки. Акцентируется внимание на налоговой правосубъектности обязанных лиц, выделены основные виды. Подробно рассмотрено соотношение таких понятий, как «субъект налога» и «налогоплательщик».

**Ключевые слова:** налоговые правоотношения; субъекты налоговых правоотношений; налогоплательщики; налоговая правосубъектность.

**Fomina A.V. Some issues of subject composition of tax legal relations.** In this article discusses the features of tax law as a form of financial relationships, reveal their characteristics. Author focuses on legal tax liable persons, identifies the main types. Elaborates on value concepts such as "taxpayer" and "taxpayer".

Active work on the transformation of the tax laws in Ukraine started in 2010 with the adoption of the Tax Code of Ukraine, which regulates numerous shortcomings in tax legislation and formed a unified approach to enforcement. At the same time, there are a number of issues that require a more complete and holistic review. For example, research and identifying features that are inherent to taxpayers as a participant in tax law. Therefore, it should be noted a need to improve the existing tax legislation of Ukraine. This is due to the fact that currently in the literature to refer to the person obliged to pay the tax, the terms "taxpayer" and "taxpayer". If the first term is purely theoretical, that is used only by scientists, the concept of "taxpayer" as used by scientists and legislators. It should be borne in mind that the term "taxpayer" is practically not studied in tax law. Again, science tax law is faced with the fact that the legal reflection focused solely on a notion of "subject of tax law," which is revealed by means of legal instruments and, of course, is one of the most important issues in the tax and legal science. Definitely worth sufficient attention to the personality and taxpayers. Author, exploring this question is based on the views of leading scientists in the field of law, examines the types and elements of the tax law.

**Keywords:** tax legal relations, tax legal entities, taxpayers, tax personality.

*Надійшла до редакції 26.03.2013*