



УДК 336.226.11:342.951

ОКРЕМІ АСПЕКТИ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОГО РЕЖИМУ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Розглядається питання сутності податкових відносин в сфері справляння податку на доходи фізичних осіб як адміністративно-правового режиму. Проведено правовий аналіз наукової думки щодо адміністративно-правового режиму в сфері справляння податку на доходи фізичних осіб, його особливостей, ознак. Розглянуто вплив об'єму прав суб'єктів адміністративно-правового режиму цього виду на його властивості.

Ключові слова: адміністративно-правовий режим, функціональний адміністративно-правовий режим, суб'єкти адміністративно-правового режиму в сфері справляння податку на доходи фізичних осіб.

Життєдіяльність будь-якого суспільства забезпечується існуванням такого інституту, як державність. Його функціонування неможливе без керуючої системи, що впорядковує методи діяльності державних інститутів. Від якісних характеристик керуючої системи, ступеня її суспільної орієнтації залежить рівень розвитку суспільства, держави і добробут громадян. При цьому треба дотримуватися “Правила золотої середини” — балансу інтересів суспільства і окремого громадянина як невід’ємної частини суспільства.

Раніше платники податку на доходи фізичних осіб майже не вступали в податкові правовідносини, але сьогодні фізичні особи все частіше безпосередньо беруть у них участь. Тому роль фізичних осіб в сфері адміністративно-правових відносин при справлянні податку значно підвищилася.

У зв’язку з цим важливого значення набуває питання дослідження адміністративно-правового режиму в податкових відносинах в сфері справляння податку на доходи фізичних осіб. Соціальне значення цього питання визначається його суспільною проблематикою.

Дослідження окремих проблем в сфері адміністративно-правових режимів були здійснені як провідними вітчизняними, так і зарубіжними науковцями, зокрема В. Аверяновим, О. Бандуркою, Л. Вороновою, С. Алексеєвим, М. Матузовим, О. Мальком, В. Бєлевцевою, М. Кучерявенком, П. Мельником, Ю. Битняком, О. Брателем, А. Васильєвим, І. Голосніченком, Ю. Тихомировим, Р. Калюжним, Х. Ярмакі та іншими. Праці вказаних вчених є науковим підґрунттям для подальшого дослідження інституту адміністративно-правового режиму в сфері справляння податку на доходи фізичних осіб. У них розглядується адміністративно-правового режиму здійснюється в загальнотеоретичному аспекті, без виявлення особливостей адміністративно-правового режиму в сфері справляння податку на доходи фізичних осіб, що й обумовило напрямок дослідження в статті та її мету.

Мета статті — на основі чинного законодавства та теоретичних досліджень узагальнити позицію щодо правової природи адміністративно-правового режиму в сфері справляння податку на доходи фізичних осіб, розкрити його сутність та особливості.



В основі адміністративно-правового засобу регулювання у сфері справляння податку лежить імперативний метод, який побудовано на владному підпорядкуванні платника до держави. Імперативності властива режимність. С. Алексєєв пише: “Кожен правовий режим є все-таки саме режимом; варто брати до уваги основні відтінки цього слова, у тому числі й те, що адміністративно-правовий режим виражає ступінь жорсткості юридичного регулювання, наявності певних обмежень або пільт, припустимий рівень активності, межі їх правою самоїстійності” [5, с. 144].

Деякі вчені вважають, що адміністративно-правовий режим є результатом нормативно-правових актів, а саме їхнього впливу. М. Матузов та О. Малько зазначають, що правовий режим — це особливий порядок правового регулювання, що виражається в певному сполученні юридичних засобів і створює бажаний соціальний стан та конкретний ступінь сприятливості або несприятливості для задоволення інтересів суб'єктів права [7, с. 18].

В. Белевцева робить висновок, що адміністративно-правовий режим — це особливий порядок здійснення державного впливу загальнообов'язкового характеру для всієї системи органів державної влади [8, с. 106].

Справляння податку за змістом є податковими відносинами, а за формулою правової природи, побудови є адміністративно-правовими, що покликані забезпечити функцію управління у податковій сфері, направлену на забезпечення належень до бюджетів та інших централізованих фондів у формі обов'язкових платежів.

Таким чином, адміністративно-правовий режим у сфері справляння податків можна віднести до функціональних режимів. Так, В. Белевцева зазначає, що під функціональним адміністративно-правовим режимом розуміється врегульований правом порядок певної діяльності, який має нормативний характер щодо державного управління, є загальнообов'язковим для всіх державних органів та членів суспільства і підлягає конкретизації і захисту у процесі його застосування [8, с. 108].

Адміністративно-правовий режим спиряється на доходи фізичних осіб за свою правою природою повинен забезпечувати стійке нормативне регулювання групи суспільних відносин у сфері спирялня податків. Це має особливе значення для України в період соціальних, політичних та економічних перетворень.

Адміністративно правовому режиму як явищу суспільному, повинна бути властива відповідність сучасним умовам та реаліям, що пов'язано з процесами демократизації існуючих державних інститутів, удосконаленням системи адміністративного управління, приведення у відповідність українського законодавства до міжнародних стандартів, посилення захисту прав громадян.

Тому, не зважаючи на те, що адміністративно-правовий режим у сфері спирялня податків на доходи фізичних осіб повинен характеризуватися сталістю та стабільністю, що гарантується високим рівнем його нормативності, він може також змінюватися, якщо це необхідно для задоволення потреб суспільства та громадян.

Не точно визначений режим змушує функціонувати всю систему юридичних засобів нижче оптимуму, викликає падіння кількісних та особливо якісних показників діяльності [6, с. 126].

Очевидно, що поняття “механізму правового регулювання” та поняття “адміністративно-правового режиму” не є тотожними. Механізм правового регулювання є юридичною категорією. Вона відображає процес здійснення правового регулювання та складається з таких елементів: норма права, юридичні факти, правовідносини, акти реалізації прав та обов'язків, у той час, як адміністративно-правовий режим, будучі проявом нормативності права, визначає зміст конкретних засобів, за допомогою яких організується певна сфера суспільних відносин. Реалізація адміністративно-правового режиму можливо через механізм правового регулювання. Співвідношення адміністративно-правового режиму та механізму правового регулювання можна відобразити як співвідношення мети і засобу.



Адміністративно-правовий режим спрямований на конкретні види суб'єктів та об'єктів і тому має окремі риси, що залежать від суспільних відносин, у рамках яких взаємодіють ці суб'єкти та об'єкти.

Скориставшись поняттям адміністративно-правового режиму, наданого В. Бєлевцевою, можна зробити висновок, що адміністративно-правовий режим є механізмом правового регулювання, спрямованим на нормативно визначених суб'єктів та об'єктів в рамках їхньої взаємодії.

Адміністративно-правовий режим у сфері справляння податків на доходи фізичних осіб має такі ознаки:

1) встановлюється Податковим кодексом України у відповідності до Конституції України з дотриманням вимог Основного Закону та забезпечується державою;

2) має на меті регламентацію суспільних відносин у сфері справляння податків з доходів фізичних осіб;

3) є особливим порядком правового регулювання справляння податку з доходів фізичних осіб, який складається з юридичних засобів властивих регулюванню сфери справляння податків та характеризується їх сполученням;

4) створює умови для задоволення інтересів та дотримання прав суб'єктів правовідносин у сфері справляння податків з доходів фізичних осіб;

5) є стабільними в часовому просторі дії нормативно-правового акту.

Адміністративно-правові режими визначають порядок в державному управлінні. Реалізація прав, свобод і законних інтересів суб'єктів адміністративних відносин повинна відповідати міжнародним стандартам та нормативам щодо захисту демократичного устрою в державі.

Також треба мати на увазі, що адміністративно-правові режими зачіпають права та законні інтереси громадян, а інколи деякою мірою їх обмежують, що передбачено Конституцією України. Так, ст. 64 Конституції України заборонено обмеження прав і свобод людини і громадянина, крім випадків, передбачених Законом. Як правило, такі обмеження застосовуються у випадку відхилення державного управління від норми, яка є при звичайному стані функціонування держави та суспільства в цілому. Зокрема ч. 2 ст. 64 Конституції України визначає, що в умовах воєнного та надзвичайного стану можуть встановлюватися окремі обмеження прав із зазначенням строку їхніх обмежень.

Таким чином, адміністративно-правові режими, що функціонують у звичайному стані держави та суспільства, не повинні обмежувати права та свободи людей.

Відповідно адміністративно-правовому режиму в сфері справляння податків на доходи фізичних осіб, повинно бути властиво початкове правове регулювання у конституційно-правових нормах, що, у свою чергу, дозволить уникнути суперечностей між Конституцією України та Податковим кодексом України.

Принцип дотримання Конституції України при застосуванні адміністративно-правового режиму в сфері справляння податків на доходи фізичних осіб можна продемонструвати на такому прикладі.

Будь-який правовий режим не може існувати без двох пов'язаних елементів — державного органу та суб'єкта відповідних правових відносин, з яким державний орган вступає в правовідношення. Правовий режим повинен враховувати весь об'єм прав та обов'язків державного органу та суб'єкта впливу державного органу, що визначені правом, яке має нормативний характер.

Тому податкові відносини в сфері справляння податку на доходи фізичних осіб повинні визначатися обов'язково з урахуванням суб'єкта — фізичної особи як платника податку. Ця особливість обумовлена тим, що Конституцією України, зокрема ст. 3, передбачено, що права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави, а утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави.



Нормами Податкового кодексу України, зокрема розділом II, визначений порядок адміністрування податків і зборів, тобто врегульований правом порядок певної діяльності, який має нормативний характер щодо державного управління, зокрема в сфері справляння податків, що відповідає визначенняю поняття функціонального адміністративно-правовому режиму.

Аналізуючи положення цього розділу, зокрема гл. 4 “Визначення суми податкових та/або грошових зобов’язань платника податків, порядок їхньої сплати та оскарження рішень контролюючих органів”, можна дійти висновку, що адміністративно-правовий режим у сфері справляння податків на доходи фізичних осіб не має відмінностей від адміністративно-правового режиму справляння податків стосовно юридичних осіб. Це, на нашу думку, є таким, що суперечить Конституції України. Треба обумовити, що розглядається випадок сплати податку на доходи фізичних осіб саме фізичною особою, а не податковим агентом, який несе відповідальність за повноту та своєчасність сплати податку на доходи фізичних осіб.

Зокрема в п. 58.3 ст. 58 Податкового кодексу України визначається порядок вручення фізичній особі податкового повідомлення рішення. Ця норма закону призводить факт вручення податкового повідомлення рішення фізичній особі за відсутності реального факту отримання особою повідомлення рішення. У свою чергу, формальне отримання податкового повідомлення рішення запускає механізм його узгодження, виникнення податкового зобов’язання платника податків, негативних наслідків у вигляді податкової застави, адміністративного арешту майна платника податків та подальшого його відчуження з метою погашення податкового боргу.

При цьому подання скарги на податкові повідомлення рішення, яким визначено розмір податкових зобов’язань з податку на доходи фізичних осіб не припиняє дію негативних наслідків, що обумовлені наявністю податкового зобов’язання, про яке особа дізнається тільки після їхнього застосування.

Не заперечуємо проти доцільності вручення податкового-повідомлення рішення в порядку, визначеному п. 58.3 ст. 58 Податкового кодексу України, але в Податковому кодексі відсутній механізм, який припиняв би дію негативних наслідків для платника податків у разі вручення податкового повідомлення рішення за формальними ознаками.

Тому можна зробити висновок, що діючий адміністративно-правовий режим у сфері справляння податків з доходів фізичних осіб вступає в протиріччя з Конституцією України, якою визначена пріоритетність прав та інтересів фізичної особи в державі.

Враховуючи це, пропонується розглянути адміністративно-правовий режим у сфері справляння податків на доходи фізичних осіб в аспекти пріоритетності інтересів та прав фізичної особи в державі, що визначено Конституцією України.

На нашу думку, у вище описаній ситуації, враховуючи принцип верховенства Конституції України та дії її норм як норм прямої дії, доцільно було б визначити в Податковому кодексі України випадки, за яких мають місце презумпції правомірності дій платника податків, що означає неможливість застосування до нього (його майна) негативних наслідків у вигляді податкової застави, адміністративного арешту майна платника податків та подальшого його відчуження.

Так, у цьому випадку платник податків — фізична особа повинен мати право на припинення всіх заходів щодо забезпечення виконання зобов’язань по сплаті податку в разі формального отримання податкового повідомлення рішення, за наявності його заперечень, поданих контролюючому органу. Тобто всі заходи повинні бути скасовані в обов’язковому порядку, при наявності вищезазначених обставин.

На наш погляд, вдала правова конструкція прописана в Цивільно-процесуальному кодексі України у розд. II “Наказне провадження” та у гл. 8 “Заочний розгляд справи”. І в наказному провадженні, і при заочному розгляді справи передбачений спрощений режим прийняття рішення про стягнення з



боржника. Але боржнику надається право оскаржити наказ при наказному провадженні (ст. 105 ЦПК України) або подати заяву про перегляд заочного рішення (ст.ст. 228, 229 ЦПК України), що зупиняє їхню дію. Таким чином дотримається принцип пріоритетності прав та інтересів особи, яка формально була учасником розгляду справи.

Обізнаність особи в існуванні податкового повідомлення рішення є запорукою гарантування права на захист та виключення наявності безпідставного (не доведеного належним чином) обов'язку по сплаті податку, а відповідно й незаконного застосування до майна особи негативних наслідків у разі невиконання обов'язку по сплаті податків.

Згідно з розд. II "Адміністрування податків, зборів, обов'язкових платежів" до змісту адміністрування належить "Податковий контроль" — гл. 8 розд. II Податкового кодексу України. Податковий контроль можна розглядати як складову частину адміністративно-правового режиму в сфері справляння податків. Йому властиві риси функціонального адміністративно-правового режиму, тобто певній діяльності в сфері державного управління, що врегульована правом та має нормативний характер, обов'язкова для всіх державних органів та членів суспільства.

Одним із способів здійснення податкового контролю є проведення перевірок та звірок відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин (п.п. 62.1.3 п. 62.1 ст. 62 Податкового кодексу України).

Проведення перевірок фізичних осіб — платників податку на доходи фізичних осіб з урахування особливостей адміністративно-правового режиму справляння податків на доходи фізичних осіб не враховується Податковим кодексом України чи підзаконними нормативними актами, що прийняті на його підставі. Зокрема Порядок оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового, валютного та іншого законодавства покладено на органи державної податкової служби, платниками податків — фізичними особами, затв. наказом Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 р. № 1003, стосується перевірок фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, самозайнятих осіб, а не фізичних осіб, які не мають статусу суб'єкта підприємницької діяльності або не є самозайнятими особами.

Відсутність чіткості у визначенні порядку адміністративно-правових відносин між фізичною особою та суб'єктом владних повноважень (податковою службою) негативно впливає на дотримання прав та інтересів фізичних осіб у цій сфері правовідносин.

Резюмуючи викладене, варто підкреслити, що адміністративно-правовий режим у сфері справляння податку на доходи фізичних осіб спрямований на врегулювання суспільних відносин, що виникають між платником податку на доходи фізичних осіб та суб'єктом владних повноважень — податковою службою. Будучи проявом нормативності права, адміністративно-правовий режим у сфері справляння податків на доходи фізичних осіб є стійким правовим режимом, який повинен мати відповідну структуру і забезпечувати можливість ефективного виконання поставленої перед ним мети. Сталість адміністративно-правового режиму в сфері справляння податків на доходи фізичних осіб не обмежує можливості його удосконалення та розвитку, що спрямовано на захист інтересів держави та особистості.

Адміністративно-правовому режиму у сфері справляння податків на доходи фізичних осіб повинно бути властиво початкове правове регулювання в конституційно-правових нормах та його обов'язковість для всіх суб'єктів з метою досягнення завдань сфери справляння податків.

На підставі вищевикладеного можна визначити, що під адміністративно-правовим режимом у сфері справляння податків на доходи фізичних осіб треба розуміти врегульований Конституцією України та Податковим кодексом України



порядок державного управління у сфері діяльності щодо справлянню податку на доходи фізичних осіб, який є загальнообов'язковим для всіх державних органів та членів суспільства, направленим на досягнення мети та завдань сфери справляння податків, пов'язаних із мобілізацією до бюджетів коштів у формі обов'язкових платежів, має просторову та часову нормативну сталість, підлягає захисту та вдосконалення у процесі його застосування.

Список використаних джерел

1. Конституція України від 28.06.1996 р. [Текст] // ОВУ. — 2010. — № 72/1. — Стор. 15. — Ст. 2598.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Текст] // ОВУ. — 2010. — № 92. — Том 1. — Стор. 9. — Ст. 3248.
3. Цивільний процесуальний кодекс України від 18.03.2004 р. № 1618-IV [Текст] // ОВУ. — 2004. — № 16. — Стор. 11. — Ст. 1088.
4. Порядок оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового, валютного та іншого законодавства покладено на органи державної податкової служби, платниками податків — фізичними особами, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 р. № 1003 [Текст] // ОВУ. — 2011. — № 8. — Стор. 68. — Ст. 388.
5. Алексеев, С. С. Теория права [Текст] / С. С. Алексеев. — М. : БЕК, 1995. — 325 с.
6. Исаков, В. Б. Механизм правового регулирования и правые режимы [Текст] / В. Б. Исаков // Проблемы теории государства и права. — М. : Юридическая литература, 1987. — 418 с.
7. Матузов, Н. И. Правовые режимы: Вопросы теории и практики [Текст] / Н. И. Матузов, А. В. Малъко // Правоведение. — 1996. — № 1. — С. 16–29.
8. Белевцева, В. До питання класифікації адміністративно-правових режимів [Текст] / В. Белевцева // Вісник Академії правових наук України. — 2009. — № 2. — С. 103–111.

*Рекомендовано до друку кафедрою адміністративного,
господарського права та фінансово-економічної безпеки
Сумського державного університету
(протокол № 3 від 28 жовтня 2011 року)*

Надійшла до редакції 29.11.2011

Жулавский С. А. Отдельные аспекты административно-правового режима взимания налога на доходы физических лиц

Раскрывается сущность налоговых отношений в сфере взимания налога на доходы физических лиц как административно-правового режима. Проведен анализ научного мнения в отношении административно-правового режима в сфере взимания налога на доходы физических лиц, его особенностей, признаков. Рассмотрено влияние объема прав субъектов административно-правового режима данного вида на его особенности.

Ключевые слова: административно-правовой режим, функциональный административно-правовой режим, субъекты административно-правового режима в сфере взимания налога на доходы физических лиц.

Zhulavskyi, S. A. Some Aspects of Taxation of the Natural Persons' Income as the Administrative-Legal Regime

In the article the essence of the tax relations in the sphere of the taxation natural persons' income as the administrative-legal regime is revealed. The analysis of the scientific opinion, concerning the legal-administrative regime in the sphere of the taxation of the natural persons' income, its peculiarities and features, is held. The influence of the rights of the entities of the legal-administrative regime of definite kind on its peculiarities is considered.

Key words: administrative-legal regime, functional administrative-legal regime, subjects of the administrative-legal regime in the sphere of the taxation natural persons' income.