УДК 343.359:336.22

В. О. Черкес, аспірант

Одеський національний університет ім. І. І. Мечникова,
кафедра адміністративного та підприємницького права,
Французький бульвар, 24/26, Одеса, 65058, Україна

ПРОБЛЕМА ВИЗНАЧЕННЯ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Стаття присвячена питанню визначення статусу платників податків в України, яке вирішується шляхом розмежування таких категорій як базовий та спеціальний статуси платників податків. Зазначена проблема органічно пов'язана з колом прав та обов'язків, які надає закон суб'єктам податкових правовідносин, зокрема правом на судовий захист.

Ключові слова: базовий та спеціальний податковий статус, структура податкового правовідношення, право на судовий захист.

Необхідно відзначити, що на сьогоднішній день відсутній єдиний підхід до важливих понять, що становлять категорійний апарат правових явищ, в тому числі і в галузі оподаткування. Це заважає законотворчій діяльності, призводить до прогалин у податкових законах, а також до неузгодженості їх норм між собою, але про це далі зупинимось докладніше. Крім того, захист прав платників податків можливий лише за умови єдиного тлумачення правових норм, що визначають податкові права та обов'язки суб'єктів.

Склад категоріального апарату юридичної системи є мінливим та в значній мірі підпадає під вплив вимог правового регулювання конкретного історичного етапу розвитку держави та її податкової системи. За таких умов актуальними є наукові розробки, спрямовані на формулювання наукових та легальних дефініцій, які визначають базові категорії в галузі оподаткування, а також спроби здійснення комплексного аналізу колізій з метою їх подолання. Зокрема, особливу увагу варто приділити *аналізу статусу платника податків*, а також *його права на захист* своїх інтересів у випадку їх порушення. Аналізуючи питання, пов'язані з правом суб'єкта податкових відносин на захист своїх законних інтересів від будь-яких протиправних посягань, більшість авторів лише зазначає наявність такого права та закріплення можливості його реалізації в законодавстві *без детальних пояснень*.

Відомі непоодинокі погляди, які не узгоджуються з основними засадами формування податкових правовідносин. Так, Кучерявенко М. П., кажучи про обов'язки та права платника податків, зазначає, що платник податків реалізує перш за все обов'язок, який визначає і особливості цих прав [1, 80]. Цю позицію підтримує також Перепелиця М. О., яка підкреслює: "Пріоритет податкового обов'язку перед податковим правом існує тому, що метою існування всього механізму оподаткування, податкового законодавства та функціонування податкових правовідносин виступає формування за допомогою податкових правовідносин доходу держави" [2, 67]. Аналізуючи структуру податкових правовідносин, Бекерська Д. А. відзначає наявність у платника податків лише обов'язків, у державних органів навпаки, — окреслює досить широке коло прав [3, 20-21].

Щоб проаналізувати, наскільки виправданими є такі позиції, необхідно системно підійти до вирішення питання, та визначити, яким чином співвідносяться права

© В. О. Черкес, 2004

та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин. Проблема полягає в тому, що поряд з відносно безспірними визначеннями існують "біли плями" в теоретичних розробках та нормах законодавства, існування яких неприпустиме з огляду на виключну важливість інституту справляння податків. Зупинимось на основних.

При формулюванні загальної дефініції платника податків, більшість вчених доходить єдиного висновку: платник податку визначається як особа, на яку національним законодавством покладено обов'язок зі сплати окремих податків [4, 252; 3, 20]. У Російській Федерації поняття платника податків віднесено до специфічних термінів законодавства про податки і збори та може використовуватись виключно в значеннях, визначених відповідними статтями Податкового кодексу Російської Федерації. Поняття платника податків в національному законодавстві закріплено в ст. 4 Закону України "Про систему оподаткування": Платниками податків і зборів (обов'язкових платежів) є юридичні і фізичні особи, на яких згідно з законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі) [5]. В якості платників податків можуть виступати юридичні та фізичні особи, а також інші категорії платників. Поняття інших категорій платників розкривається в нормативних актах, що регулюють окремі види податків. При дотриманні умов, установлених законодавством, до них можуть відноситись філії, представництва, або інші відокремлені підрозділи юридичних осіб. Так, в новому Господарському кодексі України в п. 2 ст. 55 відокремлені підрозділи визначаються в якості суб'єктів господарювання [6].

Таким чином, із наведених дефініцій платника податків випливає, що всі суб'єкти права (юридичні та фізичні особи) попередньо визнаються потенційними платниками податків, а їх податкові обов'язки обумовлені ст. 67 Конституції України, яка передбачає, що "Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом". Конкретизуються такі обов'язки в Законах України "Про систему оподаткування", "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" і т. ін..

Однак фактично в податкові правовідносини з державою вступають далеко не всі особи, які підпадають під визначення платника податків. Ця обставина свідчить про *наявність двох податкових статусів — загального, або базисного, та спеціального (статус платника окремого податку)*. Саме крізь призму розмежування базового та спеціального статусів можна побачити фундаментальність права на захист. Як правильно зазначає С. С. Алексєєв, "суб'єкт права — це особа, яка має правосуб'єктність, тобто особа, потенційно (взагалі) здатна бути учасником правовідносин. А суб'єкт правовідношення — це реальний учасник даних правових відносин" [7,140]. При визначенні статусу платників податків можна класифікувати їх залежно від участі в конкретних правовідносинах наступним чином: дефініції суб'єкта права відповідає статус суб'єкта податкового права, а визначенню суб'єкта правовідносин — спеціальний статус платника окремого податку.

Кожен платник податків має, як правило, одночасно з загальним один або декілька спеціальних податкових статусів: платника ПДВ, єдиного податку тощо. Загальний або базисний статус складається із прав та обов'язків, рівною мірою притаманних усім категоріям платників, незалежно від того, які конкретно податки вони зобов'язані сплачувати, та незалежно від самого факту такої сплати. Навіть у випадку, якщо юридична або фізична особа буде повністю звільнена від сплати податків, за нею залишається її базовий податковий статус — статус "потенційного" платника податку. Спеціальний податковий статус може з'являтися та зникати в залежності від юридично значущих дій фізичних та юридичних осіб та норм, встановлених відповідним податковим законом, а його межі визначаються, виходячи з постійного базового статусу. Так, юридична особа в жодному разі не буде платником податку на доходи громадян, але може обрати спрощену систему оподаткування.

Правове регулювання базового статусу суб'єктів податкових відносин здійсню-

ється законом, який визначає загальні принципи функціонування податкової системи держави. Позитивним прикладом може бути Російська Федерація, де подібні питання врегульовані єдиним кодифікованим актом — Податковим кодексом. Закон України "Про систему оподаткування" містить лише перелік прав та обов'язків, що становлять базовий статус платника податків; подальше їх регулювання або відсутнє, або здійснюється підзаконними нормативними актами, що є доказом негативного стану правої системи; адже об'єктом регулювання є найважливіші майнові відносини між державою та громадянами стосовно встановленого законом переходу права власності на частину майна платника. За відсутності чіткого законодавчого регулювання безмежний нормативний масив підзаконних нормативно-правових актів у сфері оподаткування в "кращому" випадку постійно конфліктує всередині самого себе [8,45], в гіршому — призводить до порушення прав платників.

Щоб визначити місце прав платників податків та права на захист (зокрема, в системі податкових правовідносин), варто звернутись до класичної структури правовідношення, яка передбачає наявність суб'єкта, об'єкта та змісту правовідносин. Зміст правовідносин складають суб'єктивні права та юридичні обов'язки учасників [9,349]. Суб'єктивне податкове право являє собою вид та міру можливої поведінки суб'єктів податкового права. Оскільки суб'єктивному праву завжди протистоїть юридичний обов'язок — вид та міра обов'язкової поведінки, то і суб'єкти податкового права, включаючи податкові органи, несуть певні обов'язки. На жаль, такий нескладний теоретичний висновок не знаходить відбиття в нормах матеріального права. Наприклад, на відміну від норм російського закону "Про основу податкової системи в Російській Федерації", який в ст. 16 закріпив права, обов'язки і відповідальність податкових органів, український закон "Про систему оподаткування" подібної норми не містить. Податкові правовідносини складаються між двома суб'єктами: податковим органом і платником, — тому закріплення обов'язків лише одного з них ставить податковий орган у виняткове становище, за яким обов'язки має лише платник, а державні органи наділяються виключно правами.

Крім того, закон не деталізує питання відповідальності контролюючих органів. Так, ст. 13 Закону України "Про державну податкову службу в Україні", містить бланкетну норму, згідно з якою за невиконання або неналежне виконання посадовими особами органів державної податкової служби своїх обов'язків вони притягаються до відповідальності згідно з чинним законодавством. Порядок притягнення, а також розміри матеріальної відповідальності закон не визначає. Базовий закон "Про систему оподаткування" також не містить чіткого переліку обов'язків контролюючих органів та меж їх відповідальності. Подібне штучне розмежування прав та обов'язків протилежних суб'єктів в податкових відносинах призводить до формування як в теорії так і в чинному законодавстві так званої "презумпції вини" платника податку. Вищезазначена презумпція винуватості відбивається в самому характері податкової системи, яка є практично виключно фіскальною; основною метою якої є видавлювання із платників за допомогою податкових ставок, санкцій, штрафів сум для зменшення дефіциту держбюджету [10, 133].

В умовах такого "вибірного" регулювання обов'язків особливої актуальності набуває право платника на судовий захист своїх інтересів. Варто відзначити, що окремі права платників податків є універсальними та не залежать від особливостей спеціального податкового статусу окремого платника. До таких належить, зокрема, право оскаржувати у встановленому законом порядку рішення державних податкових органів та дії їх посадових осіб, яке передбачено п. 3 ст. 10 Закону України "Про систему оподаткування". Підкреслимо, що право на судовий та адміністративний захист не пов'язане з обов'язком зі сплати конкретного податку, а платник податків має можливість використовувати своє право на захист відносно будь-яких елементів базового статусу. Щодо можливості використання конституційного права на звернення до суду платників податків — юридичних осіб, то, як

правильно відзначає С. Г. Пепеляєв: "право на судовий захист прав та свобод — універсальне та може застосовуватись до будь-яких юридичних осіб" [14,341].

Можна констатувати, що право платника податків на захист своїх інтересів є безумовним та існує безвідносно до обов'язку окремого платника по сплаті того чи іншого податку або збору. *Таке право відноситься до фундаментальних прав, сукупність яких складає юридичну категорію статусу платників податків та ґрунтується на нормі ст. 55 Конституції України*, яка передбачає право будь-якої особи на звернення до суду за захистом своїх інтересів. Зважаючи на те, що право на захист не залежить від особливого статусу платника податків, можна стверджувати, що воно властиве всім суб'єктам податкового права, а не тільки окремим суб'єктам конкретних правовідносин. Зазначені принципи забезпечують здійснення конституційного права на судовий захист, яке не може бути обмежене навіть в умовах воєнного або надзвичайного стану (ст. 64 Конституції). Як зазначив Конституційний Суд України в своєму рішенні від 09. 07. 2002 р.: право особи (в тому числі юридичної) на звернення до суду за вирішенням спору не може бути обмежене законом, іншими нормативно-правовими актами [11,6].

З огляду на вищевикладені міркування, незваженими виявляються висловлювання авторів, які наполягають на пріоритеті податкових обов'язків перед правами, або на обумовленості права обов'язком. Яскравим прикладом є право платника податку звернутися до суду за захистом порушеного права: в жодному разі не можна вести мову про обумовленість наявності прав платника податків (і особливо права на захист), спеціальним податковим статусом або наявністю податкових обов'язків. Згідно зі ст. 3 Конституції найвищою соціальною цінністю в Україні визнаються людина, її життя, здоров'я, честь, гідність, недоторканність і безпека, а зовсім не рівень фіскальних надходжень. Тому не можна обсяг правовідносин, які складаються в сфері адміністрування податків розглядати з позицій презумпції винуватості, оскільки це суперечитиме принципам Конституції України [12,38].

Насамкінець хочеться зазначити наступне. Звичайно, незадовільна якість правового регулювання потребує вирішення на законодавчому рівні. Має бути прийнята ціла низка нормативних актів, в тому числі Закони України "Про основні засади здійснення контролю за діяльністю суб'єктів господарювання в Україні" [13,29-43], "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" [13,44-51] та багато інших, які мають чітко окреслити межі можливої та обов'язкової поведінки суб'єктів податкових відносин. Однак не можна нівелювати право на судовий захист, яке гарантоване Конституцією всім суб'єктам, а не тільки учасникам податкових правовідносин. Щодо специфічних податкових спорів, то слід погодитись з тим, що з огляду на численні недоліки законодавства, тенденція росту кількості та складності таких спорів буде зберігатись, оскільки намір органів державної влади діяти в фінансовій галузі методами, що відповідають конституційно вагомим стандартам, розвивається повільніше, ніж прагнення платників податків відстоювати свої конституційні права та законні інтереси [14,210].

Література

1. Основы налогового права: Учебное пособие / Под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. — Харьков: Легас, 2003. — 384 с.

2. Перепелица М. А. Правовое регулирование статуса плательщика налогов и сборов в Украине. Монография / Под ред. Н. П. Кучерявенко. — Харьков: Легас, 2003. — 116 с.

3. Бекерська Д. А. Податкове право та податкове законодавство України: Навчальний посібник / Під заг. ред. С. В. Ківалова. — Одеса: Юридична література, 2000. — 224 с.

4. Гега П. Т., Доля Л. М. Основи податкового права: Навчальний посібник. — К.: Товариство "Знання", НОО, 1998. — 273 с.

5. Закон України "Про систему оподаткування" від 25. 06. 1991 № 1251-XII // Відомості Верховної Ради України. — 1991. — № 39 (24. 09. 91). — Ст. 510.

6. Господарський кодекс України від 16. 01. 2003 3 436-IV // Офіційний вісник України". — 2003. — № 11 (28. 03. 2003). — Ст. 462.

7. Алексеев С. С. Общая теория права. — М.: Юридическая литература, 1982. — Т. 2. — 480 с.

8. Ластовецький А. Колізії у законодавстві про оподаткування // Право України. — 2003. — № 7. — Ст. 42-47.

9. Теория государства и права: Учебник для вузов // Под. ред. проф. В. М. Корельского и проф. В. Д. Перевалова. — 2-е изд., изм. и доп. — М.: Издательство НОРМА (Издательская группа НОРМА-ИНФРА-М), 2001. — 616 с.

10. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. — Харків: Консум, 1997. — 432 с.

11. Рішення Конституційного Суду України "У справі за конституційним зверненням Товариства з обмеженою відповідальністю "Торговий Дім "Кампус Коттон клаб" щодо офіційного тлумачення положення частини другої ст. 124 Конституції України (справа про досудове врегулювання спорів)" № 15-рп/2002 від 09. 07. 2002 р. // Бізнес — Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. — 2003 — № 6.

12. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України // "Право України", 2002, — № 2, — ст. 34-38.

13. Збірник проектів нормативно-правових документів, підготовлених Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України і Державним комітетом України з питань регуляторної політики та підприємництва. — К., 2002. — Ст. 286 с.

14. Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. Пособие. — М., 1998. — 536 с.

В. А. Черкес

Одесский национальный университет им. И. И. Мечникова,
кафедра административного и предпринимательского права
Французский бульвар, 24/26, Одесса, 65058, Украина

ПРОБЛЕМА ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПРАВОВОГО СТАТУСА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

РЕЗЮМЕ

Точка зрения некоторых ученых относительно обусловленности прав налогоплательщиков определенными налоговыми обязанностями обнаруживает ряд существенных недостатков, не сообразующихся с теорией права. Автор придерживается позиции, согласно которой ряд прав налогоплательщиков не связан с конкретным специальным налоговым статусом и не может зависеть от налоговых обязанностей плательщиков. В частности, таким правом является право на судебную защиту интересов любого налогоплательщика.

Ключевые слова: базовый и специальный налоговый статус, структура налогового правоотношения, право на судебную защиту.