
О. О. Головашевич, кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник НДІ державного будівництва та місцевого самоврядування НАПрН України

Суб'єкти податкових правовідносин при виконанні фізичними особами податкового обов'язку

Конституцією України декларується велика кількість обов'язків держави, але їх виконання в сучасних світових реаліях неможливе без існування міцного економічного підґрунтя. Цим фундаментом виступають публічні грошові фонди, які після їх розподілення спрямовуються на фінансування діяльності державних органів та підприємств. Саме завдяки формуванню публічних грошових фондів у поєднанні із реалізацією управлінської функції створюється підґрунтя для забезпечення незалежності України, підтримання демократичного напрямку розвитку, виконання соціальних державних програм, захисту прав та інтересів кожної людини, що перебуває на території держави, та громадян України за її межами.

Джерелами наповнення державного та місцевих бюджетів можуть бути надходження від сплати податків і зборів, зовнішні та внутрішні державні кредити, надходження від сплати штрафів, надходження від господарської діяльності державних підприємств тощо. Разом з тим частка податкових надходжень до

державного бюджету становить більше 84 %¹, що свідчить про виняткову важливість чіткого й ефективного правового регулювання відносин оподаткування. Зважаючи на цей фактор, в Україні було проведено кодифікацію податкового законодавства, а 2011 фінансовий рік характеризується глобальною зміною правового регулювання оподаткування, що пов'язано із вступом у дію Податкового кодексу України.

Необхідність прийняття єдиного кодифікованого акта з питань оподаткування існувала з моменту набуття Україною незалежності. Нарешті його прийнято, що дозволило законодавцю значно покращити правове регулювання оподаткування як фізичних, так і юридичних осіб. Проте Податковий кодекс України важко назвати досконалим. Безумовно, до цього акта було імplementовано значну кількість теоретичних конструкцій, але комплексного закріплення всіх складових податкового обов'язку так і не відбулося. Метою даної статті є висвітлення особливостей реалізації зобов'язаними суб'єктами податкового обов'язку на прикладі фізичних осіб, враховуючи чинні норми Податкового кодексу України.

Перш за все слід визначити дві площини, у розрізі яких варто проаналізувати оподаткування фізичних осіб. Йдеться про конструкцію податкового обов'язку та про конструкцію правового механізму податку. Дослідженню податкового обов'язку приділялась певна увага в роботах сучасних фахівців у галузі фінансового права². Найбільш комплексно та детально в вітчизняній літературі структуру податкового обов'язку та взаємозв'язок його елементів розглянуто М. П. Кучерявенком та А. О. Храбровим. При цьому під податковим обов'язком розуміється встановлений «...спеціальними законами обов'язок суб'єктів по-

¹ Про Державний бюджет України на 2011 рік : Закон України // Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № 7–8. – Ст. 52.

² Налоги и налоговое право : учебник / под ред. А. В. Брызгалова. – М. : Аналитика-Пресс, 1998. – С. 131, 336, 390–393; Кучерявенко, Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III : Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас ; Право, 2005. – 600 с.; Налоговое право : учебник / Химичева Н. И. – М. : Изд-во БЕК, 1996. – 336 с.; Храбров, А. О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Андрій Олександрович Храбров. – Х., 2004. – 198 с.

даткових правовідносин по реалізації своєї компетенції як уповноважених державою осіб, а також обов'язок платників податків по дотриманню відповідного законодавства, а саме обов'язок по: податковому обліку (податковій реєстрації), сплаті та звітності, який забезпечується державним примусом»¹. У цьому визначенні враховуються обидві сторони податкового обов'язку: обов'язок з реалізації компетенції спеціально уповноваженим державним органом, та обов'язок зобов'язаної особи з податкового обліку, сплати належних сум податків і зборів та надання податкової звітності. Ми будемо деталізувати другу сторону — обов'язок зобов'язаних фізичних осіб.

Для реалізації особою свого податкового обов'язку податок як правова конструкція повинен мати певні елементи. Більше того, ці елементи мають бути нормативно закріпленими — саме це надає податку правову форму. Імперативна вимога щодо необхідності закріплення елементів правового механізму податку нарешті знайшла своє відображення в Податковому кодексі України. Під час встановлення податку обов'язково визначаються такі його елементи, як платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку (ст. 7 Податкового кодексу України)². Не вдаючись у класифікацію елементів механізму податку, зауважимо лише, що платник податку належить до категорії основних елементів правового механізму податку.

Отже, виконання податкового обов'язку провадиться платником податку в порядку, встановленому законодавством. При цьому важливо виокремити коло осіб, якими безпосередньо виконується податковий обов'язок. Таке питання постає передусім через існування певних конструкцій, в яких реальний та формальний платник не збігається. Наприклад, можна уявити ситуацію, коли податок на додану вартість перераховується до

¹ Храбров, А. О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Андрій Олександрович Храбров. — Х., 2004. — С. 16.

² Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-IV // Відом. Верхов. Ради України. — 2011. — № 13–17. — Ст. 112.

бюджету одним суб'єктом (юридичною особою — платником податку на додану вартість), а фактично ця сума сплачується іншим суб'єктом — кінцевим набувачем товару. Проте не варто диференціювати платника лише з точки зору сплати податку (при виконанні обов'язку зі сплати), тому що конструкція податкового обов'язку передбачає окрім цього елементу ще ведення податкового обліку та надання податкової звітності.

Окрім незбігу реального та формального платника, реалізація податкового обов'язку може провадитись із застосуванням інституту представництва. Останнє можна поділити на представництво за законом та за договором (довіреністю). Найбільш поширеною формою законного представництва в оподаткуванні є інститут податкового агентства. На жаль, Податковий кодекс України не містить загального, родового визначення поняття «податковий агент». У статті 14 дається визначення лише податковому агенту щодо податку на доходи фізичних осіб, під яким розуміється «юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента — юридичної особи, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок, передбачений розділом IV цього Кодексу, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність податковим органам та нести відповідальність за порушення його норм...». Проте, інститут податкового агентства використовується ще при сплаті акцизного податку.

При визначенні статусу податкового агента, перш за все, варто виокремити риси, які відмежовують його від безпосередньо платника податку. По-перше, це подвійність функціонального статусу агента: відносно платника він виступає як контролююча інстанція, а відносно уповноваженого контролюючого державного органу — як зобов'язана особа. М. П. Кучерявенко з цього приводу наголошує: «...якщо для платника податку реалізація податкового обов'язку передбачає облік, сплату та звітність, то для податкового агента — обрахування, утримання та перераху-

вання сум податкового обов'язку платника»¹. По-друге, перерахування належних сум податку залежить від наявності реальної можливості провести цю операцію, тобто від наявності в платника коштів. Якщо платник податку сплачує його з власних коштів, то агент — з коштів платника, а не із своїх. По-третє, становище платника і його податкового агента залежить від обов'язку, який має бути виконано. Так, фізична особа — підприємець має самостійно подавати до податкової інспекції за місцем обліку податкову декларацію, але якщо така особа додатково працює за наймом (за трудовим договором) на підприємстві, то на останнє покладаються обов'язки податкового агента стосовно частини доходу, отриманого на такому підприємстві.

З метою всебічного дослідження статусу фізичних осіб у правовідносинах оподаткування варто проаналізувати виконання зобов'язаним суб'єктом окремо обов'язку з ведення податкового обліку, сплати належних сум податків і зборів та надання податкової звітності. Більше того, податковий облік, у свою чергу, здійснюється у двох напрямках — облік зобов'язаних осіб та облік об'єктів оподаткування. Перший провадиться контролюючим органом, тому в рамках даної статті його недоцільно розглядати. Отже, податковий облік буде розглянуто лише стосовно об'єктів оподаткування.

Обов'язок з податкового обліку може провадитись як податковим агентом, так і безпосередньо платником податку. Найчастіше облік доходів фізичних осіб провадиться саме податковим агентом. Така ситуація, як правило, характеризується виплатою доходу самим податковим агентом, тобто податковий агент у цьому випадку є джерелом доходу платника. Разом з тим платник податку, що отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом, та іноземні доходи, зобов'язаний включити суму таких доходів до складу загального річного оподаткованого доходу та подати податкову декларацію за наслідками звітного податкового року (ст. 168 Податкового кодексу). У цьому проявляється певне поєднання обов'язку з податкового обліку та обов'язку з надання податкової звітності, адже, якщо

¹ Кучерявенко, Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. III: Учение о налоге / Кучерявенко Н. П. – Х. : Легас ; Право, 2005. – С. 192.

тільки платник не є суб'єктом господарювання, він не має в обов'язковому порядку підтверджувати ці доходи документами встановленої форми. Натомість фізичні особи-підприємці зобов'язані вести облік отриманих сум доходу (ст. 177 Податкового кодексу України). Форма цього обліку залежить, перш за все, від обраної «системи оподаткування» (загальна або із застосуванням спеціального податкового режиму). Потрібно зауважити, що обов'язок з обліку об'єктів оподаткування фізичних осіб виконується або безпосередньо платником податку, або податковим агентом, але не здійснюється представником платника податку за довіреністю.

Податок податковим агентом за загальним правилом сплачується протягом банківського дня, що настає за днем нарахування, виплати або надання платнику доходу (ст. 168 Податкового кодексу України). Втім, законодавством передбачено і інший строк для сплати належних сум податку податковим агентом — у строки, встановлені Податковим кодексом для місячного податкового періоду. Така ситуація виникає у разі нарахування податковим агентом оподаткованого доходу, який не виплачується або не надається платнику податку. Окремо варто виділити нотаріусів, які зобов'язані перераховувати податок при здійсненні нотаріальних дій. До цих дій включаються: а) нотаріальне посвідчення договорів купівлі-продажу майна резидентами та нерезидентами; б) посвідчення договорів дарування чи видачі свідоцтв про право на спадщину нерезидентам.

Окрім податкового агента сплачувати податок на доходи фізичних осіб може безпосередньо платник — фізична особа. На практиці при цьому можуть виникати труднощі у разі оподаткування фізичної особи — підприємця. Коли така фізична особа використовує спеціальний податковий режим, наприклад, сплачує єдиний податок, вона користується правилами оподаткування, передбаченими таким режимом. Проте у разі порушення умов застосування спеціального податкового режиму у формі єдиного податку, наприклад, при перевищенні максимально дозваної межі виручки, до фізичної особи починають застосовуватись загальні правила оподаткування. У цьому разі сума перевищення підлягає оподаткуванню податком на доходи

фізичних осіб на загальних підставах. Така позиція тривалий час вважалася спірною через відсутність у нормативному акті, що регулює порядок застосування єдиного податку, фінансової відповідальності за перевищення граничної межі виручки фізичної особи. Зараз для застосування режиму єдиного податку необхідно дотримуватись двох основних умов — обсяг виручки від реалізації продукції за рік має не перевищувати 500 тис. гривень та кількість найманих осіб за рік не може перевищувати десяти. Недотримання будь-якої із цих умов призводить до того, що фізична особа — підприємець втрачає право перебувати на спрощеній системі та сплачувати єдиний податок, тобто має перейти на загальний режим оподаткування, починаючи з наступного звітного періоду (кварталу)¹.

Основною проблемою при цьому є невизначеність законодавця щодо того, яким чином оподатковувати суму перевищення — за правилами спеціального режиму оподаткування, чи в загальному порядку із сплатою всіх належних податків і зборів. З першого погляду, та із точки зору теорії держави та права, у такій ситуації варто застосовувати спеціальний нормативний акт, яким регламентується порядок застосування спрощеного оподаткування (зокрема, питання щодо набуття платником спеціального статусу та позбавлення його цього статусу). Разом з тим органи державної податкової служби у своїх роз'ясненнях наполягають на зворотному — на їх думку, суму перевищення потрібно оподатковувати за загальними правилами. На сьогодні це питання в Податковому кодексі України однозначно не врегульовано, що на практиці призводить до виникнення податкових спорів, які зазвичай переходять у площину судового оскарження платниками податків рішень посадових осіб контролюючих органів.

Обов'язок з надання податкової звітності, на відміну від інших складових податкового обов'язку, може виконуватись трьома суб'єктами: платником безпосередньо, його податковим агентом, представником платника. При цьому якщо на платни-

¹ Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України № 727/98 від 03.07.1998 р. // Офіц. вісн. України. — 1998. — № 27. — Ст. 975.

ка або агента цей обов'язок в конкретному випадку покладений законом, то представник може подавати документи з податкової звітності лише за двосторонньою згодою з платником податку.

Обов'язок з податкової звітності доцільно розглядати як складну триланкову конструкцію. Це пов'язано із процедурами його виконання та з особливостями суб'єктного складу на кожному етапі звітування. У зв'язку із цим потрібно виокремлювати три стадії податкової звітності: а) складання документів, що містять відомості з податкової звітності; б) надання цих документів відповідним органам; в) зберігання звітних та облікових документів. При цьому суб'єктний склад правовідносин з реалізації обов'язку з податкової звітності не однаковий на різних етапах. Якщо складання документів податкової звітності передбачає участь безпосередньо фізичної особи або податкового агента, то надання звітних документів до контролюючих органів та подальше їх зберігання може провадитись, окрім вказаних учасників, ще представником платника податку або навіть представником податкового агента.

Фізична особа надає податкову звітність самостійно в трьох випадках. До їх кола варто віднести такі: а) отримання доходу від особи, яка не є податковим агентом; б) бажання особи скористатись певними пільгами при оподаткуванні; в) наявність статусу фізичної особи — підприємця. Перший випадок трапляється дуже рідко, тому що юридичні особи, що виплачують дохід фізичним особам завжди є їх податковими агентами, а аналогічні фізичні особи (що виплачують дохід іншій фізичній особі) майже завжди є агентами. Більше того, у разі отримання доходу фізичною особою від певної діяльності більше чотирьох разів на рік така діяльність вважається підприємницькою, а якщо особа не зареєстрована як суб'єкт підприємницької діяльності, — вважається незаконною підприємницькою діяльністю.

Другий випадок пов'язаний із необхідністю підтвердити певні відомості фізичною особою з метою скористатись пільгами по податку на доходи фізичних осіб або отримати податкову знижку. При цьому відбувається певна кореспонденція обов'язку з податкового обліку та обов'язку з податкової звітності — на-

дання звітних документів підтверджує наявність у платника підтверджуючих облікових документів. Наприклад, платник зобов'язаний підтверджувати право на податкову знижку документально, але надавати ці підтверджуючі документи разом із документами з податкової звітності не обов'язково — платник має їх зберігати протягом строку давності (ст. 166 Податкового кодексу України). Фактично мається на увазі строк, протягом якого може бути проведено податкову перевірку щодо правильності надання податкової знижки.

Третій випадок пов'язаний із наявністю спеціального статусу у фізичної особи — фізичної особи — підприємця. За цих умов, незалежно від режиму оподаткування (загальний або спеціальний), така особа має подавати річну податкову декларацію. Цей обов'язок закріплений у Податковому кодексі двічі — у п. 177.5 та в п. 177.11 ст. 177. Скоріше за все, це пов'язано із помилкою законодавця при формуванні тексту зазначеної статті, а не з бажанням підкреслити важливість подання річної декларації.

По податку на доходи фізичних осіб податковий агент зобов'язаний подавати податковий розрахунок суми доходу, який він нарахував або виплатив на користь платників податку, а також суми утриманого з них податку до органу державної податкової служби за місцем свого розташування. Цей обов'язок податковий агент має виконати у строки, встановлені Податковим кодексом України для податкового кварталу. Варто зауважити, що відповідальність за ненадання або несвоєчасне надання цих відомостей настає тільки для податкового агента та не стосується безпосередньо платника податку — самої фізичної особи.

Таким чином, при виконанні податкового обов'язку фізичних осіб потрібно виокремлювати низку суб'єктів, що беруть участь у цих правовідносинах. З однієї сторони, це безпосередньо фізичні особи платники податків, податкові агенти та представники як платників, так і податкових агентів. Участь цих суб'єктів у правовідносинах оподаткування залежить від певної стадії реалізації податкового обов'язку. З другої сторони, це контролюючі органи, які можуть бути представлені органами

державної податкової служби та митними органами. При цьому можна говорити про взаємну кореспонденцію прав та обов'язків обох сторін. Наприклад, обов'язку з надання податкової звітності кореспондує обов'язок податкового органу з її прийняття. Таким чином, суб'єктний склад учасників відносин при оподаткуванні фізичних осіб чітко регламентований та залежить від стадії виконання податкового обов'язку.

А. А. Головашевич

**СУБЪЕКТЫ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ
ПРИ ИСПОЛНЕНИИ ФИЗИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ
НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ**

Статья посвящена актуальным проблемам исполнения налоговой обязанности физическими лицами. Обращается внимание на стадийность исполнения налоговой обязанности, определяются ее составляющие элементы и обозначаются особенности субъектного состава участников налоговых правоотношений на каждой отдельной стадии.

Ключевые слова: налог, налоговая обязанность, субъект налоговых правоотношений, плательщик налога.

O.O. Golovashevych

**SUBJECTS OF TAX LEGAL RELATIONSHIPS DURING
EXECUTING TAX LIABILITY BY PHYSICAL PERSONS**

Article is devoted to topical problems of execution of the tax obligations of individuals. Attention is drawn to the staging performance of tax obligations determined by its constituent elements and features of designated subject composition of participants in tax relations of each phase.

Keywords: tax, tax liability, subject of tax legal entity, the taxpayer.

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ПРАВОВИХ НАУК УКРАЇНИ

НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ
ДЕРЖАВНОГО БУДІВНИЦТВА
ТА МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

Державне будівництво та місьцеве самоврядування

Збірник наукових праць

Видається з 2001 року

Випуск 22

Харків
«Право»
2011

*Рекомендовано до друку вченою радою НДІ державного
будівництва та місцевого самоврядування НАПрН України
(протокол № 10 від 18.10.2011 р.)*

*Свідectво про державну реєстрацію
серія KB № 10466 від 29.09.2005 р.*

Державне будівництво та місцеве самоврядування : зб.
наук. пр. / редкол. : Ю. П. Битяк та ін. – Х. : Право, 2011. –
Вип. 22. – 320 с.

Засновник

Національна академія правових наук України

Видавець

Науково-дослідний інститут державного
будівництва та місцевого самоврядування

Редакційна колегія:

Ю. П. Битяк, д-р юрид. наук, проф. (головний редактор);
Л. М. Герасіна, д-р соціол. наук, проф.; *В. П. Колісник*,
д-р юрид. наук, проф.; *Д. В. Лук'янов*, канд. юрид. наук, доц.;
М. І. Панов, д-р юрид. наук, проф.; *О. В. Петришин*, д-р
юрид. наук, проф.; *О. О. Погрібний*, д-р юрид. наук, проф.;
П. М. Рабінович, д-р юрид. наук, проф.; *М. Я. Сегай*, д-р юрид.
наук, проф.; *О. Ф. Скакун*, д-р юрид. наук, проф.; *О. В. Скрип-
нюк*, д-р юрид. наук, проф.; *Г. В. Чапала*, канд. юрид. наук,
старш. наук. співроб. (відповідальний секретар); *І. В. Яковюк*,
канд. юрид. наук, доц. (заступник головного редактора)

Відповідальний за випуск *І. В. Яковюк*

Адреса редакційної колегії: 61002, Харків,
вул. Чернишевська, 80, Науково-дослідний інститут
державного будівництва та місцевого самоврядування
Національної академії правових наук України,
тел. 700-36-69

© Науково-дослідний інститут
державного будівництва
та місцевого самоврядування, 2011
© «Право», 2011

ЗМІСТ

<i>Петришин О. В., Гетьман І. В.</i> Правове спілкування як центральна дефініція перспективної методології розуміння права.....	3
<i>Колісник В. П.</i> Конституційні засади демократичної трансформації публічної влади на пострадянському просторі та визначальні фактори впливу на цей процес.....	18
<i>Гультай М. М.</i> Процедура приймання та розгляду конституційної скарги Федеральним Конституційним Судом Німеччини: до питання про запозичення досвіду.....	26
<i>Городовенко В. В.</i> До проблеми забезпечення відкритості судової влади.....	42
<i>Богачова Л. Л.</i> Юридичні гарантії прав і свобод людини і громадянина в європейському та національному праві	56
<i>Процюк І. В.</i> Монархія як особлива форма державного правління	71
<i>Трагнюк О. Я.</i> Деякі правові засоби подолання дефіциту демократії в Європейському Союзі (на прикладі інституту громадянської ініціативи в ЄС)	86
<i>Закоморна К. О.</i> Роль інституту конституційного контролю в забезпеченні стабільності конституційного розвитку (на прикладі постсоціалістичних країн Східної Європи)	96
<i>Чапала Г. В.</i> Публічність як ознака влади — підхід до проблеми.....	106
<i>Євсєєв О. П., Бруслик О. Ю.</i> Конституційні засади запровадження суду присяжних в Україні	115
<i>Бодрова І. І., Стешенко Л. С.</i> Засади організації публічної влади на місцях: український та зарубіжний досвід	128
<i>Болдирєв С. В.</i> Тимчасові слідчі комісії як суб'єкти здійснення парламентського контролю в Україні.....	139

Петришина М. О.	
Особливості організації нормотворчого процесу в органах місцевого самоврядування: зарубіжний досвід	150
Набока І. В.	
Про особливості реалізації підготовчо-дорадчої та номінаційної функцій постійними комісіями представницьких органів місцевого самоврядування	159
Головашевич О. О.	
Суб'єкти податкових правовідносин при виконанні фізичними особами податкового обов'язку	169
Дуравкін П. М.	
Співвідношення категорій «податковий обов'язок» та «обов'язки платника податків»	179
Онищук Н. Ю.	
Податкове правопорушення за Податковим кодексом України	192
Лученко Д. В.	
Інститут оскарження в адміністративному праві: теоретична характеристика	203
Кравцов Д. М.	
Правове регулювання зайнятості у сфері грального бізнесу	213
Жернаков М. В.	
Економіко-правовий аналіз стимулів податкових органів як учасників відносин податкового адміністрування	220
Цесарський Ф. А.	
Порядок укладення індивідуальних трудових договорів, які передбачають використання праці іноземців, та можливості його вдосконалення	227
Шумна Л. П.	
До питання правового регулювання соціальних пілг в Україні	236
Коваленко Л. П.	
Функції інформаційного права	247
Рішняк М. О.	
Місце і призначення Національної служби посередництва і примирення в системі державних органів України та її статус	255

Трибуна молодого вченого

Петришин О. О.

Моделі місцевого самоврядування: зарубіжний
та український досвід 266

Семеніхін І. В.

Роль правової доктрини в Давньому Римі:
теоретико-історичний аналіз 275

Польщиков І. В.

Місьцеве самоврядування в системі інститутів
громадянського суспільства 290

Калмикова Я. С.

Пізнання як гносеологічний аспект доказування в
адміністративному судочинстві 298

Рой О. О.

Роль принципу правового посередництва
у функціонуванні демократичної держави 308