

ЗАГАЛЬНІ ТА СПЕЦІАЛЬНІ СУБ'ЄКТИ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

Поняття суб'єктів податкових правовідносин характеризується певним дуалізмом. З одного боку, це проблема, якій уже присвячено багато досліджень, що стосуються аналізу правового статусу як податкових органів, так і платників податків і зборів. З іншого – ця проблема залишає достатню кількість положень, які ще можна розглядати як перспективні, нез'ясовані напрями роботи.

Серед суб'єктів податкових правовідносин традиційно виділяють три групи учасників:

- державу;
- податкові органи;
- платників податків.

Особливим суб'єктом податкових правовідносин виступає держава, яка, будучи носієм суверенітету, займає в правовідносинах особливе місце. Державний суверенітет знаходить своє вираження, зокрема і в тому, що держава встановлює податки, делегує право на встановлення податків і зборів місцевим органам [1]. Більш того, саме держава виступає власником податкових коштів, які формують дохідні частини бюджетів, саме держава виступає суб'єктом відповідальності у випадку незаконного стягнення податків і зборів. У зв'язку з цим, на нашу думку, можна ставити питання щодо виокремлення держави як самостійного суб'єкта податкових правовідносин.

Діяльність держави як власника коштів від податків і зборів опосередковується правовідносинами, які можна диференціювати за різними підставами (за видами податків і зборів; за видами платників і т.д.). У цих відносинах представлені різні органи, суб'єкти, уповноважені державою на здійснення визначених дій. На підставі цього і формується система державних органів, які представляють державу в галузі оподаткування (податкової адміністрації, митні органи, податкова міліція), які спеціально утворюються державою та наділяються компетенцією щодо контролю за справлянням податків.

Державі та податковим органам як владним суб'єктам у певному сенсі протистоїть коло зобов'язаних осіб – платників податків. Правове регулювання статусу платників податків спрямоване на вирішення питання, з якою особою пов'язується відповідний, конкретний податковий обов'язок. Тобто складається певне протистояння категорій “платник податку як суб'єкт податкових правовідносин” та “податковий обов'язок”. Як зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин, законодавець на сьогодні виокремлює родову норму, що визначає платника податку. Так, згідно зі ст. 4 Закону України “Про систему оподаткування” “платниками податків і зборів (загальнообов'язкових платежів) є юридичні і фізичні особи, на яких згідно із законами України

покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі)»[2]. Виходячи зі змісту цієї статті, нескладно побачити, що податковий обов'язок пов'язується з юридичними та фізичними особами як суб'єктами податкових правовідносин.

Але для особливостей правового регулювання оподаткування такий підхід не є безумовно зручним та остаточним. Поняття юридичної та фізичної особи не завжди відображає носія податкового обов'язку, не завжди шляхом використання цих понять можна остаточно визначити особу, саме якій будуть імперативно делеговані обов'язки з податкового обліку, звітності та сплати податку. Залежно від характеру та типу окремого податкового платежу відповідні обов'язки можуть належати як юридичній особі в цілому, так і окремому її підрозділу, фізичній особі без виокремлення яких-небудь винятково їй притаманних рис або фізичній особі з дуже специфічними рисами.

Виходячи з цього, нам здається логічним замислитись та розвинути наступне положення. Специфіка податкового регулювання з боку чіткішого зв'язку податкового обов'язку з особою, яка є його носієм, дозволяє визначити поняття загального та спеціального суб'єкта податкового правовідношення. На наш погляд, цей підхід повною мірою притаманний як владним суб'єктам, так і зобов'язаним. Класифікація суб'єктів на загальних і спеціальних відповідає на запитання: характеризується суб'єкт податкових правовідносин якими-небудь особливими, притаманними винятково йому рисами правового статусу або для участі в податкових правовідносинах йому не потрібна деталізація ніяких моментів чи положень, і він бере участь у них на загальних підставах.

Розподілення на загального та спеціального суб'єкта дещо не схожі при аналізі владної сторони відносин і зобов'язаної. Не деталізуючи особливості суб'єктного складу, зупинимося на найбільш суттєвих, принципових положеннях. Коли йдеться про владну сторону суб'єктів податкових правовідносин, принципова межа у виокремленні загального суб'єкта, мабуть, полягає в делегуванні державою органу сукупності повноважень, компетенції саме для контролю за діяльністю у сфері оподаткування. Тобто для здійснення цієї діяльності не потрібно ніяких додаткових заходів або характеристик даного органу. Такими загальними владними суб'єктами податкових правовідносин виступають податкові органи (органи Державної податкової адміністрації та органи податкової міліції), які створені та наділені компетенцією саме в галузі оподаткування.

Можна виокремити серед владних суб'єктів і коло спеціальних суб'єктів податкових правовідносин. У цьому випадку ми торкаємось ситуації, коли повноваження в галузі оподаткування делегуються державою та органам, які не є податковими за змістом, але при певних умовах, в галузі спеціальної діяльності, їм притаманні певні функції податкових. До складу спеціальних владних суб'єктів податкових правовідносин можна віднести митні органи (у випадку сплати мита, яке входить до системи оподаткування згідно зі ст. 14 Закону України "Про систему оподаткування"), органи Державного казначейства (при розподіленні надходжень від податкових платежів між бюджетами), органи Пенсійного фонду (при контролі за сплатою збору на загальнообов'язкове пенсійне страхування) тощо.

Така ж логіка має право на існування і при аналізі зобов'язаної сторони суб'єктів податкових правовідносин. Загальне визначення платників податків як юридичних і фізичних осіб, на яких згідно з законодавством покладено податковий обов'язок, не дозволяє на цих підставах чітко будувати правовий статус відповідної особи. На нашу думку, і юридичні, і фізичні особи можна розглядати як загальний зобов'язаний суб'єкт

податкових правовідносин. Ними є такі особи, у яких податковий обов'язок виникає при наявності об'єкта оподаткування без яких-небудь додаткових умов або особливостей, що характеризують діяльність платника податку чи його специфічні риси. До загальних зобов'язаних суб'єктів можна, наприклад, віднести фізичну особу при сплаті податку на доходи, коли податковий обов'язок виникає без додаткових умов або особливих характеристик фізичної особи. При наявності доходу як об'єкта оподаткування будь-яка фізична особа (громадяни України, іноземці, особи без громадянства) є платником податку. Це принципове положення. Воно може деталізуватися – виступає дана фізична особа платником на підставах резидентства чи як податковий нерезидент, виступає дана особа платником зі специфічних видів доходів (авторські гонорари, спадщина, доходи від підприємницької діяльності), але при цьому ми якраз і виходимо на проблему спеціального зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин.

Спеціальний зобов'язаний суб'єкт податкових правовідносин характеризується рисами, що притаманні виключно йому і залежно від цього уточнюється, деталізується податковий обов'язок даного виду. Більшість платників податків належать саме до цього типу суб'єктів. Наприклад, обов'язок зі сплати податку з власників транспортних засобів виникає і в юридичних, і у фізичних осіб, але при наявності двох умов: власності на транспортний засіб і реєстрації транспортного засобу на території України. Таким же чином можна характеризувати платників податку на промисел, платників акцизного збору, фізичних осіб як платників податку на додану вартість. Мабуть, для визначення спеціального суб'єкта серед зобов'язаних осіб потрібно виходити з двох типів ознак: риси, що характеризують самого платника податку та дозволяють віднести його до спеціального суб'єкта та риси, що характеризують діяльність платника податку незалежно від специфічних ознак його самого. Наприклад, платником податку з власників транспортних засобів може бути лише власник цього засобу незалежно від того, як він його використовує: пересувається або взагалі не підходить до автомобіля. В іншому випадку фізична особа стає платником податку на додану вартість при здійсненні підприємницької діяльності та встановленні певного кількісного цензу обороту від цієї діяльності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – С. 141; стаття 1 Закону України від 18 лютого 1997 року “Про систему оподаткування” // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 16. – Ст. 119.
2. Про систему оподаткування: Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 16. – С. 119.

**ВИЩИЙ ГОСПОДАРСЬКИЙ СУД УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА АДМІНІСТРАЦІЯ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

**ПРАВОВІ АСПЕКТИ ПРАКТИКИ
ВИРІШЕННЯ СПОРІВ І ПЕРЕГЛЯД У
КАСАЦІЙНОМУ ПОРЯДКУ СУДОВИХ
РІШЕНЬ ЩОДО СПЛАТИ ПОДАТКІВ
ТА ОBOB'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ
СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

**МАТЕРІАЛИ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ КОНФЕРЕНЦІЇ
22–23 ГРУДНЯ 2003 р.**

УДК 346.9:336.225.678] (477)(063)

ББК 67.9 (4УКР) 404я43

П 68

Рекомендовано до друку вченою радою Національної академії ДПС України

**Правові аспекти практики вирішення спорів і перегляд у
касаційному порядку судових рішень щодо сплати податків та
обов'язкових платежів суб'єктами господарювання**

**Матеріали науково-практичної конференції
(м. Ірпінь, грудень, 2003 р.)**

Національна Академія державної податкової служби України

Організаційний комітет

Співголови

Мельник П.В., ректор Національної академії ДПС України, д.е.н., професор, заслужений економіст України.

Осетинський А.Й., заступник Голови Вищого господарського суду України, заслужений юрист України.

Заступники голови

Зав'ялов В.М., директор Департаменту правового забезпечення ДПА України, заслужений юрист України.

Онищенко В.А., перший проректор Національної академії ДПС України.

Стахурський М.Ф., голова Господарського суду Київської області, к.ю.н.

Члени оргкомітету

Першиков Є.В., суддя Вищого господарського суду України, заступник Голови судової палати, заслужений юрист України.

Тарангул Л.Л., проректор з наукової роботи Національної академії ДПС України, к. геогр. н.

Онишко С.В., заступник проректора з наукової роботи Національної академії ДПС України, к.е.н.

Савченко Л.А., декан юридичного факультету, завідувач кафедри фінансового права Національної академії ДПС України, д.ю.н.

Антишов В.І., директор Науково-дослідного інституту фінансового права Національної академії ДПС України, к.ю.н.

Попович В.М., директор Науково-дослідного центру з проблем оподаткування Національної академії ДПС України, д.ю.н., професор.

Секретар оргкомітету

Гордієнко О.В.

Редакція не несе відповідальності за зміст тез.

УДК 346.9:336.225.678] (477)(063)

ББК 67.9 (4УКР) 404я43

ISBN 966-8071-77-8

© Національна академія ДПС України, 2003