

1992 р. «Про внесення змін і доповнень до Кодексу про шлюб та сім'ю Української РСР» до КпШС України було внесено ст. 27¹ — «Право подружжя на укладення шлюбного контракту». З цього моменту шлюбний договір вперше одержав своє законодавче закріплення.

Незважаючи на деякі труднощі в адаптації інституту шлюбного договору в нашій країні, включення норм про шлюбний контракт відіграло свою позитивну роль. Логічним продовженням цього стало включення інституту шлюбного договору до проекту нового Цивільного кодексу України, а пізніше — до нового Сімейного кодексу України. Тут вперше міститься спеціальна глава, присвячена шлюбному договору; значно розширено коло питань, які подружжя може визначати своєю угодою; змінено суб'єктний склад шлюбного договору і т. ін. Названі зміни носять об'єктивний характер і здійснюються в загальному контексті розширення диспозитивних засад регулювання майнових відносин у нашій країні.

Надійшла до редколегії 25.01.02

М. Кучерявенко, доктор юридичних наук (НЮА України)

Податкове представництво: зміст і види

Представництво в податковому праві є специфічним правовим інститутом, що забезпечує найбільш повну реалізацію прав і обов'язків платників податків. Становлення цього інституту — перспективне завдання, тому спробуємо позначити основні складові, контури проблеми.

Основу інституту представництва в податковому праві складають багато норм цивільного і цивільного процесуального законодавства. Однак податкове представництво істотно відрізняється від цивільно-правового представництва. Принциповою відмінністю правової природи податкового представництва від цивільно-правового є спрямованість методу регулювання відносин, що виникають у різних формах представництва. Податкове представництво регулює реалізацію першочергового обо-

в'язку платника податків (сплату податків і зборів), який базується на відносинах влади і підпорядкування, що забезпечується владними, імперативними методами на відміну від цивільно-правового представництва, яке має диспозитивний характер.

До особливостей податкового представництва можна віднести і специфічний суб'єктний склад, який припускає:

- 1) представлюваного (платника податків);
- 2) представника (законного, уповноваженого чи офіційного);
- 3) третю особу (податкові органи чи інші, які здійснюють контроль за своєчасним і повним надходженням податків і зборів до відповідних централізованих фондів).

Сутність представництва характеризується складністю, багатопорядковістю. Відносини, що регулюються представництвом, існують на декількох рівнях:

- 1) нижчий рівень (відносини між представником і представлюваним);
- 2) вищий рівень (відносини між представником та іншими суб'єктами податкових правовідносин, у першу чергу податковими органами).

На підставі цього можна виділити внутрішні (здійснюють регулювання на нижчому рівні) і зовнішні (здійснюють регулювання на вищому рівні) відносини представництва.

Податкове законодавство ґрунтується на посиленні, що головним обов'язком платника податків є своєчасна і повна сплата податків і зборів. При цьому платник податків може брати участь у подібних відносинах як безпосередньо, так і через представників. Другий шлях використовується внаслідок об'єктивних причин, коли платник податків не може виконувати податкові обов'язки (не досяг певного віку) або виконання обов'язків є важким (віддаленість платника податків та ін.).

Система суб'єктів і відносини між ними взаємопов'язані і проявляються в особливостях способів реалізації правовідносин. Останні виступають як комплекс прийомів і методів, за допомогою яких суб'єкти правовідносин реалізують свої права і обов'язки. Самостійне здійснення є шляхом реалізації більшості податкових правовідносин. У цьому разі суб'єкт правовідносин здійснює свої права і обов'язки самостійно. Певне делегування прав і обов'язків платників податків здійснюється при пред-

ставницькому способі, коли права і обов'язки зі сплати податків реалізують податкові агенти. Найчастіше необхідність дій податкового агента залежить від складності обліку податків і зборів, податкової звітності, складності внутрішнього податкового контролю.

Статус податкового представника набувається в двох формах.

1. Пасивна форма — набуття статусу представника не пов'язано ні з якими діями представника чи представляваного, воно просто впливає із закону.

2. Активна форма — набуття статусу представника пов'язано з активними діями суб'єктів. Як такі активні дії можуть виступати дії податкових органів (офіційне представництво); представляваного представника — при укладенні відповідного договору (уповноважене представництво).

У проекті податкового кодексу України зроблений певний крок уперед у законодавчому регулюванні цього питання. Так, у ст. 1038 підкреслюється, що платники податків використовують права і виконують обов'язки, передбачені цим Кодексом, особисто чи через законного або уповноваженого на це представника. Особиста участь платника податків у податкових правовідносинах не позбавляє його права мати представника. При цьому дається визначення і законного представника: ним є особа (особи), яка веде справи, виконує обов'язки і представляє інтереси платника податків у відносинах, пов'язаних з оподаткуванням (ст. 1013).

Таким чином, особиста участь платника податків у відносинах, пов'язаних зі сплатою податків і зборів, не позбавляє його права мати представника, так само як і участь представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у подібних правовідносинах. Отже, комплексне виконання податкових обов'язків може здійснюватися в трьох формах: 1) особистій; 2) представницькій; 3) змішаній (що припускає поєднання двох перших форм).

Змішаний спосіб реалізації прав і обов'язків має місце в деяких випадках, коли переплітаються дії платника (а може, і податкових агентів) і дії податкових органів. Наприклад, при реалізації податкового обов'язку щодо прибуткового податку можна виділити декілька етапів. На першому етапі податок

сплачується платником самостійно (або через агента) щомісяця і наприкінці року заповнюється декларація. На другому етапі податкова інспекція перевіряє податкову декларацію і деталізує суму податку до оплати. На третьому етапі платник податку реалізує деталізований борг (доплачує суму податку або вирішує, як розпорядитися надлишком сплаченого податку: використувати в рахунок майбутніх платежів чи вимагати повернення). Важливо мати на увазі, що права і обов'язки окремих категорій платників податків можуть здійснюватися виключно представниками, які діють від імені цих платників податків (наприклад, дії законних представників щодо податкових обов'язків малолітніх чи осіб, визнаних судом недієздатними).

Представництво в широкому розумінні являє собою відношення, внаслідок якого представник здійснює в інтересах представлюваного юридичні дії. Виступ однієї особи в інтересах іншої є родовою ознакою, властивою всім видам представництва. Саме в рамках представництва виникає можливість здійснення прав і обов'язків представлюваним як суб'єктом права.

Повноваження представника фактично визначаються його обов'язками здійснювати в інтересах платника податків юридичні дії від його імені. Повноваження представника в широкому розумінні виступає як його суб'єктивний обов'язок перед платником податків здійснювати певні юридичні дії від імені платника податків у встановленій податковим законодавством формі. У вузькому розумінні повноваження податкового представника полягає в певних діях, які він здійснює стосовно податкових органів у рамках покладених на нього обов'язків, пов'язаних із сплатою податків і зборів.

Податкове представництво виступає в трьох формах.

1. Законне податкове представництво — ґрунтується на положеннях закону або іншого нормативного акта.

2. Уповноважене податкове представництво — ґрунтується на договорах (або дорученнях) між платником податків і його представника. Слід зазначити, що термін «уповноважене представництво», мабуть, не зовсім вдалий, оскільки фактично будь-яка форма представництва в податковому праві заснована на повноваженні. Форми ж податкового представництва розрізняються залежно від підстав виникнення цих повноважень (закон, установчі документи, адміністративний акт, договір).

3. Офіційне податкове представництво — представництво платника податків, в основі якого лежить ініціатива податкових органів.

Законним представником платника податків є юридична або фізична особа, уповноважена представляти інтереси платника податків на підставах, що безпосередньо впливають із закону і не потребують додаткових угод.

Законним представником платника податків визнається його представник, який веде його справи, пов'язані з виконанням його податкового обов'язку на підставі закону. Законним представником платника податків є:

1) батьки, усиновитель, особа, за наявності у неї документів, що свідчать про шлюбні відносини чи родинні зв'язки з фізичною особою, опікун, піклувальник чи особа, призначена органом опіки і піклування при безвісній відсутності фізичної особи або визнанні її недієздатною, інше особа, за наявності у неї документів, що посвідчують її відповідні повноваження;

2) керівник (його заступник), головний бухгалтер (бухгалтер) та інша особа підприємства, установи, організації, якщо останні мають доручення на ведення справ платника податків;

3) законні представники головного підприємства консолідованої групи платників податків;

4) керівник (його заступник), головний бухгалтер (бухгалтер) та інші особи, якщо останні мають доручення чи договори на ведення справ від імені платника податків.

Законне представництво юридичних осіб здійснюється в двох формах:

1) представництво на підставі закону;

2) представництво на підставі закріплення відповідного статусу представника в установчих документах.

Основна маса юридичних осіб діє на підставі установчих документів. Однак деякі некомерційні організації можуть діяти на підставі передбаченого у відповідному законодавчому акті загального положення про організації даного виду. Перша форма законного податкового представництва здійснюється в основному на підприємствах і в установах, власником яких є держава. При цьому необхідно, щоб податковий представник був зазначений як такий в акті відповідного органу.

Будь-які дії (бездіяльність) законних представників організацій—платників податків визнаються як дії (бездіяльність)

організації, що представляється, так само як коли б ця організація самостійно здійснювала певні дії (бездіяльність). Це положення має важливе значення для порядку покладення відповідальності за податкові правопорушення. Оскільки одним з обов'язкових елементів складу правопорушення є наявність вини, то винні дії (бездіяльність) законного представника дозволяють покладати відповідальність безпосередньо на саму організацію, яку представляє законний представник. Зрозуміло, це не стосується законних представників платників податків — фізичних осіб.

Законне представництво фізичних осіб здійснюється батьками і опікунами також у двох формах:

- 1) представництво на підставі закону;
- 2) представництво на підставі адміністративного акта.

Особливістю законного податкового представництва фізичних осіб є здійснення ними своїх функцій без спеціальних повноважень. У цьому разі їм необхідно мати тільки документи, що підтверджують статус законного представника: для батьків — свідоцтво про народження дитини (паспорт з відміткою про народження дитини), для опікунів (усиновителів) — рішення про встановлення опіки (про усиновлення, удочеріння).

Уповноваженим представником платника податків є особа, уповноважена платником податків представляти його інтереси в податкових органах, арбітражних або інших судах відповідно до підвідомчості справ на підставі нотаріально посвідчених договорів чи доручень.

В основі уповноваженого представництва лежить волевиявлення платника податків, на підставі якого певна особа і наділяється статусом уповноваженого представника. Відносини уповноваженого представництва носять договірний характер. Предметом цього договору є надане поручителю доручення здійснювати в інтересах платника податків юридичні дії у відносинах з іншими суб'єктами податкових правовідносин.

Як уповноважені представники можуть виступати:

- 1) юридичні особи;
- 2) фізичні особи (до моменту здійснення уповноваженого податкового представництва повинні бути повністю дієздатні).

Уповноважене податкове представництво може здійснюватися в двох формах: оплатній та безоплатній.

Вибір форми проводиться на стадії укладення договору між платником податків та представником і залежить від угоди, до якої дійдуть сторони. Необхідно враховувати, що підприємства і організації, які здійснюють підприємницьку діяльність з метою одержання прибутку, укладають договори з уповноваженими податковими представниками в основному на оплатній основі.

Деякі особи є представниками органів державної влади, контролюючих і правоохоронних органів і в податкових відносинах представляють виключно інтереси держави (службові особи податкових і митних органів, податкової міліції, судді, слідчі, прокурори), саме тому в законодавстві встановлюються заборони на можливість набуття ними статусу уповноваженого податкового представника.

Слід мати на увазі, що уповноважені податкові представники представляють інтереси платників податків у відносинах не тільки з податковими органами, а й з іншими учасниками податкових відносин (податковими агентами, збирачами податків). Уповноважений представник платника податків здійснює повноваження на підставі доручення, яке являє собою письмове уповноваження, що видається однією особою іншій для представництва перед третіми особами. Доручення може бути видане одній або декільком особам. В останньому разі всі особи, яким видане доручення, мають бути зазначені в дорученні.

Залежно від змісту повноважень доручення поділяються на:

- 1) спеціальні — доручення, видані уповноваженому податковому представнику для здійснення однорідних дій особою, якій видане доручення;
- 2) генеральні — доручення, видані для здійснення податковим представником різноманітних дій від імені представлюваного;
- 3) разові — доручення, видані податковому представнику для суворо визначеної дії від імені представлюваного.

Доручення, що видається фізичною особою уповноваженому податковому представнику, вимагає обов'язкового нотаріального посвідчення або посвідчення, що прирівнюється до нотаріального.

У деяких випадках представник платника податків може бути призначений за ініціативою податкового органу. Можливо, в майбутньому подібна ініціатива вийде і від податкових судів.

Офіційним представником признається представник платника податків, що бере участь у розгляді справи в арбітражному або іншому суді, який призначається арбітражним чи іншим судом у разі відсутності законного чи уповноваженого представника і за умови, що особа, яка бере участь у справі, не може безпосередньо брати участь у її розгляді.

Офіційний представник платника податків може бути призначений у таких випадках:

1) якщо особа, яка бере участь у справі, не може взяти участь у її розгляді внаслідок об'єктивних обставин;

2) якщо майно, що є предметом розгляду спору, — безхазяйне.

Офіційному представнику виплачується винагорода і компенсуються витрати, пов'язані з виконанням покладених на нього обов'язків, за рахунок бюджету, до якого сплачується відповідний податок, або відповідні витрати відшкодовуються за рахунок особи, яка не бере участі у розгляді справи. Не можуть бути офіційними представниками платника податків судді, слідчі, прокурори, службові особи податкових органів.

Надійшла до редколегії 20.04.01.

О. Ярошенко, доцент НЮА України

Конституція України — основна засада регулювання трудових відносин

Чинна Конституція України вперше замість фрагментарного набору прав і свобод визначила систему прав і свобод людини і громадянина в усіх основних сферах людської діяльності — політичній, економічній, соціальній та культурній. Крім багатьох інших в ній закріплені основні трудові права особи, які відобразили головні принципи трудового права як галузі права.

Конституція України містить такий перелік трудових прав: 1) право вільно розпоряджатися своїми здібностями до праці; обирати рід занять та професію; 2) право на належні, безпечні та здорові умови праці; 3) право на своєчасне одержання заробітної плати.