

ПРАВОВА ПРИРОДА ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ ЯК ПЛАТНИКА ПОДАТКУ

Правова природа юридичної особи як платника податків вже давно лежить у центрі уваги багатьох вчених. До них можна віднести М. П. Кучерявенка, Л. К. Воронова, Н. І. Хімічева, Д. В. Вінницького, О. М. Ашмаріна тощо. Серед вчених, що займаються окремими аспектами юридичної особи як платника податків на сучасному етапі є М. С. Шаренко, Н. Ю. Оніщук, Л. В. Фалько, Ю. В. Оніщик та ін. Разом із тим певного комплексного погляду на правову природу юридичної особи як платника податків не сформовано. Вчені приділяють свою увагу або певним особливостям або розглядають юридичну особу як платника податків у розрізі податків з юридичних осіб чи змішаним платником.

Метою статті є формування комплексного погляду на юридичну особу як платника податків та з'ясування правової природи юридичної особи як платника податків.

З'ясування сукупності прав та обов'язків юридичної особи — платника податку пов'язано з законодавчим закріпленням принципового підходу до визначення юридичної особи в контексті регулювання податкових відносин. При існуванні обов'язку сплати податку безпосередньо господарська діяльність набуває другорядного значення і в процесі правового регулювання повністю ігнорується [1, 11]. Важливо визначитись не з характером діяльності юридичної особи, а з тим, є у такого суб'єкта підстави виникнення обов'язку чи немає, є у нього об'єкт оподаткування чи ні? Тому цілком логічно, що визначення правового статусу платників податків потребує включення додаткових складових стосовно порядку та умов сплати податків, що передбачають наявність відповідних прав платника і їх захист та гарантії з боку держави, що є певним юридичним підґрунтям для здійснення ними ефективної господарської діяльності.

Показово, що і у Цивільному кодексі України також відсутнє чітке визначення поняття юридичної особи. Так, відповідно до п. 1 ст. 80 глави 7 юридичною особою вважається організація, створена і зареєстрована у встановленому законом порядку. Юридична особа наділяється цивільною правоздатністю і дієздатністю, може бути позивачем та відповідачем у суді. Таке визначення юридичної особи не розкриває її сутності та не має міжгалузевого значення. Ми можемо розраховувати щодо того, що принципове визначення цивільним законодавством родового поняття юридична особа може та має деталізуватися у відповідних галузях права, виходячи з спрямованості їх предмета правового впливу.

Відповідно до п. 1 ст. 48 Цивільного кодексу Російської Федерації юридичною особою вважається організація, яка має у власності, господарському віданні або оперативному управлінні відокремлене майно і відповідає за своїми зобов'язанням цим майном, може від свого імені набувати і здійснювати майнові та

особисті немайнові права, мати обов'язки, бути позивачем і відповідачем у суді. Крім того, в цій статті далі говориться, що засновники або учасники юридичної особи можуть мати різні зобов'язання або речові права щодо її майна.

Немає єдності при з'ясуванні цього поняття і серед науковців. О. О. Красавчиков визначав юридичну особу як організацію, яка володіє передбаченими законом матеріальними і правовими ознаками [2, 128]. На його думку, юридична особа є правовою формою вираження певних суспільних відносин людей, об'єднаних єдиною метою. Звідси слідував висновок, що юридичною особою є організація, яка, проте, виступає не як сума індивідів, її складаючи, а як певне соціальне утворення — «система суттєвих соціальних взаємозв'язків, об'єднаних для досягнення поставлених цілей в єдине структурно і функціонально диференційоване соціальне ціле, яке володіє ознаками юридичної особи» [3, 108]. При цьому обов'язково треба враховувати, що поняття юридичної особи є міжгалузевим та у відповідному сенсі враховується при регулюванні не тільки цивільних, але також трудових, адміністративних, фінансових, кримінальних і інших відносин [4, 199].

Змістовний характер аналізу цієї проблеми додається через виділення напрямків та складових, які формують цілісне утворення — юридичну особу. О. О. Красавчиков виділяв два головні значення, які використовують в соціальних науках для даного трактування терміна: 1) організація, як діяльність, спрямована на впорядкування, налагодження, приведення в систему чого-небудь, наприклад організація праці, організація виробництва, організація екскурсій; 2) організація як певне соціальне утворення («суспільний організм»), тобто певне об'єднання (взаємозв'язок, союз, кооперація) людей, соціальних груп, класів, держав, які створюються для досягнення поставлених цілей [2, 125–126]. М. А. Денісаєв щодо цього зазначає, що юридична особа і організація співвідносяться як приватне і загальне. Іншими словами, по-перше, поняття «організація» ширше за поняття «юридична особа», а по-друге, під організацією розуміється колективне утворення, яке володіє організаційною єдністю. З цього випливає, що будь-яка юридична особа є організацією, але не будь-яка організація може бути юридичною особою [5, 77].

В той же час родові визначення юридичної особи в будь-якій галузі набуває своїх специфічних ознак, завдяки яким юридична особа може розглядатися як безпосередній учасник відповідних однорідних відносин. Д. В. Вінницький підкреслює в цьому сенсі, що компанія (юридична особа), яка належить одній особі (фізичній або юридичній), в будь-якому випадку є, як правило, колективним утворенням. На підставі цього ним робиться висновок, що при розгляді питань суб'єктів податкового права потрібно використовувати визначення організації, яке охоплює всі без винятку види юридичних осіб [6, 35]. Такий висновок базується на чинному російському законодавстві. Відповідно до п. 2 ст. 11 Податкового кодексу Російської Федерації під організаціями розуміють юридичних осіб, створених відповідно до законодавства (російські організації), а також іноземних юридичних осіб, компанії й інші корпоративні утворення, наділені цивільною правоздатністю, створені відповідно до законодавства іно-

земних держав, міжнародні організації, їх філіали і представництва, створені на території Російської Федерації (іноземні організації).

Р. О. Сергієнко зазначає, що встановлення суб'єктами податкового права організацій, а не юридичних осіб, як це використовується у цивільному праві, викликано такими причинами: а) прагнення законодавця розширити коло платників податків, оскільки, визнаючи учасниками податкових відносин організації, які не наділені податковим статусом, збільшується потенційна кількість зобов'язаних осіб; б) необхідність більш ефективної участі держави в податкових відносинах шляхом значного розширення кола зобов'язаних учасників — визнання філіалів, представництв іноземних юридичних осіб і міжнародних організацій суб'єктами податкового права. Саме це забезпечує можливість найбільш дієвого контролю з боку держави за виконанням податкових обов'язків [7, 140].

Статтею 14 Податкового кодексу України закріплено, що поняття відокремленого підрозділу вживається у значенні, наведеному у Цивільному кодексі України. При цьому у редакції проекту Податкового кодексу України від 21 вересня 2010 року містилося відсилання до норм Господарського кодексу України. Проте таке положення складно було б використовувати. Згідно з ст. 132 Господарського кодексу України відокремленими підрозділами (структурними одиницями) були філії, представництва, відділення та інші структурні підрозділи, що наділяються частиною майна господарських організацій, здійснюючи щодо цього майна право оперативного використання чи інше речове право, передбачене законом. Відокремлені підрозділи могли мати рахунок (рахунки) в установах банку. Але треба враховувати, що Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 4 лютого 2005 року № 2424-IV цю статтю виключено. Тому в значенні, яке наведено в Господарському кодексі України, поняття відокремленого підрозділу застосовуватись не може. Виходячи з цього, визначення відокремленого підрозділу можна було б пов'язувати із змістом інших актів, які діють. На сьогодні поняття відокремленого підрозділу застосовується в регулюванні банківських відносин та відносин надання фінансових послуг. Так, згідно з п. 1.2 Постанови Правління Національного банку України «Про затвердження Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах» від 12 листопада 2003 року № 492 відокремленим підрозділом визнається філія, представництво, відділення або інший відокремлений підрозділ, що не має статусу юридичної особи і здійснює свою діяльність від імені юридичної особи-резидента. При регулюванні порядку ведення касових операцій у національній валюті в Україні Постанова Національного банку України «Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» від 15 грудня 2004 року № 637 дещо уточнює визначення відокремленого підрозділу відповідно до особливостей сфери відносин, які регулюються. Так, ними визнаються філії, представництва, відділення та інші структурні підрозділи, що наділяються частиною майна господарських організацій, здійснюючи щодо цього майна право оперативного використання чи інше речове право, передба-

чене законодавством України (п. 1.2). Розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України «Про затвердження Ліцензійних умов провадження обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів» від 23 грудня 2004 року № 3178 уточнюється поняття відокремленого підрозділу в контексті реалізації обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів. Виходячи з цих умов, відокремленим підрозділом є розташований поза місцезнаходженням страховика відокремлений підрозділ, який не є юридичною особою та здійснює всі або частину функцій страховика щодо врегулювання претензій страхувальників за договорами з цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів, інформація про який внесена до Державного реєстру фінансових установ.

Цивільний кодекс України у ст. 95 містить визначення філії та представництва, однак, що є відокремленим підрозділом не визначається. Філією є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює всі або частину її функцій. Представництвом є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи. Філії та представництва не є юридичними особами. Вони наділяються майном юридичної особи, що їх створила, і діють на підставі затвердженого нею положення. Прикінцеві та перехідні положення Податкового кодексу України передбачають внесення змін до цивільного законодавства, якими передбачаються такі різновиди відокремлених підрозділів юридичної особи: а) відокремлений підрозділ — підрозділ, утворений юридичною особою за її самостійним рішенням. Відокремлений підрозділ не має статусу юридичної особи, виконує всі або частину її функцій та розташований на території іншої, ніж така юридична особа, територіальної громади; б) філією є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює всі або частину її функцій; в) представництвом є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи.

Аналізуючи природу юридичної особи, А. В. Міцкевич підкреслював, що для участі в правовідносинах люди й організації повинні володіти певними якостями, визнаними або встановленими законом для всіх і кожного з майбутніх учасників правовідносин. Сукупність цих якостей і утворює поняття суб'єкта права і правосуб'єктності особи або організації [8, 372–373]. Р. Й. Халфіна звертає увагу на те, що суб'єкт права включає такі ознаки, як можливість участі в різних правовідносинах і реальну участь у них. Це різні за своїм значенням поняття. Поняття учасника вужче за поняття суб'єкт права [9, 114–115]. В усіх відносинах з іншими особами юридична особа закриває кожного із своїх членів окремо і виступає як організована єдність, як збиральна особа, як суцільний і єдиний суб'єкт права [10, 260].

Суб'єктом податкового права є особа, яка наділена податково-правовим статусом відповідно до чинного законодавства і має здатність самостійно або через

законних представників брати участь у податкових відносинах, а також самостійно здійснювати свою єдину волю. Учасником податкових відносин є особа, яка наділена відповідно до чинного податкового законодавства податковою правосуб'єктністю, і у відносинах у сфері оподаткування в неї можуть виникати суб'єктивні юридичні права і обов'язки [11, 11–30]. Таким чином, організація — платник податку є суб'єктом податкових правовідносин, її поведінка регулюється нормами податкового права, і вона може виступати учасником податкових правовідносин і бути носієм суб'єктивних прав і обов'язків, передбачених чинним податковим законодавством. Реальний обов'язок платника податку сплачувати який-небудь податок покладається на організацію з моменту виникнення обставин, що встановлені податковим законодавством і передбачають сплату такого податку. Виникнення обставин, які тягнуть сплату суми податку або збору, слугує юридичним фактом, на підставі якого суб'єкт податкового права здобуває статус учасника податкових відносин [12, 94].

Аналізуючи податково-правовий статус організацій, Ю. В. Оніщик посилається на ст. 67 Конституції України та підкреслює, що нею передбачено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. З цієї норми випливає, що організація — платник податку є податкозобов'язаною особою, яка повинна внести до бюджету певну суму коштів у встановлений законом строк [11, 30–42]. Але такий висновок нам здається необґрунтованим. Справа в тому, що це положення міститься в розділі Конституції, який регулює права, свободи та обов'язки людини та громадянина, тобто спрямований на закріплення загальних засад визначення правового статусу фізичної особи. Розповсюджувати цей припис на засади правового регулювання юридичних осіб навряд чи логічно.

Суб'єкти самі не мають права встановлювати, змінювати або припиняти правовідносини, так як їх встановлює сама держава, не пов'язуючи ці правовідносини з волевиявленням учасників [13, 134–136]. Отже, податкові відносини виникають, змінюються, припиняються не з волевиявлення сторін, а безпосередньо на підставі закону. Ю. А. Ровинський зазначав, що у фінансових відносинах виражається сукупність грошових коштів, пов'язаних із мобілізацією, розподілом і використанням грошових коштів державою і її органами з метою забезпечення розширення виробництва і задоволення особистих і суспільних членів суспільства. Податкові правовідносини виникають у процесі фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування, але лише на стадії мобілізації централізованих і децентралізованих фондів коштів. Відносини на стадіях розподілу і використання грошових коштів регулюються бюджетним законодавством.

Не кожна організація є платником податків, а лише та, якій властиві відповідні ознаки. Під ознаками організації потрібно розуміти об'єктивні (реальні) властивості організації, про яку йдеться. Ці властивості належать самій організації (а не її колективу або її директору) [2, 128]. Н. В. Козлова зазначає, що юридична особа живою істотою не є, у правовідносинах її представляють конкретні люди, дії яких породжують правові наслідки безпосередньо для

юридичної особи [4, 18]. С. Н. Братусь підкреслював, що основою або «субстратом» юридичної особи є люди, які перебувають у певних взаємовідносинах між собою [14, 46]. З цього слідує, що організація завжди передбачає організований певним чином зв'язок людей, тобто є колективним утворенням. Юридично значущі дії від імені організації можуть здійснювати її органи, створені фізичними особами, або її учасники, або інші її представники, якими в кінцевому підсумку також є фізичні особи, які виступають від імені організації в межах своєї компетенції або повноважень, встановлених законом, установчими документами, відповідними договорами, а іноді і довіреностями [15, 56].

Якщо об'єднання індивідів є дещо більше, ніж проста сукупність правовідносин між ними, в ньому неминуче прихована організаційна, а отже, і правова єдність. Саме організаційна єдність виступає обов'язковою умовою правосуб'єктності юридичних осіб, коли всі внутрішні підрозділи злиті в нерозривне ціле. Організаційна відокремленість юридичної особи, на думку Д. В. Вінницького, є основною ознакою колективного утворення, яке є суб'єктом податкового права. Саме ця ознака створює взагалі підстави використовувати поняття «організація» [6, 48]. Юридична особа є особливим утворенням, що веде самостійно безстрокове життя, яке в першу чергу визначається його внутрішнім регламентом — статутом або положенням, встановлюючи правовий статус цієї юридичної особи [4, 18]. Сутність цієї ознаки зводиться до того, що це система відносин, завдяки якій організація стає єдиним цілим, тобто будь-яка організація як єдине ціле здатна вирішувати деякі (визначені) соціальні завдання, які ставляться перед нею. Сама структура складається з органів управління або відповідних підрозділів, які виконують поставлені цією організацією завдання.

О. О. Красавчиков, зупиняючись на дослідженні природи юридичної особи, підкреслював, що найбільш змістовними для її визначення необхідно вважати: а) наявність системи суттєвих соціальних взаємозв'язків, посередництвом яких люди об'єднуються в єдине ціле (йдеться про певну систему суттєвих взаємозв'язків; вказані зв'язки є соціальними; вони мають об'єднаний характер); б) наявність певної мети створення і функціонування; в) наявність внутрішньої структури і функціональної диференціації [2, 126]. Організація — платник податку, виступає у своїй діяльності від свого імені, бере участь у різних суспільних відносинах, у тому числі податкових, а також набуває майнові та особисті немайнові права і несе обов'язки. Вона в цих відносинах представлена не окремим індивідом, а групою людей, і ця група людей певним чином упорядкована, організована. Юридична особа — платник податку, повинна також мати власне ім'я (фірмове найменування), під яким буде брати участь у будь-яких правовідносинах. Кожна організація має своє майно. Під майном організації потрібно розуміти те, що знаходиться у її власності. Майно, яке належить певній організації, формується з статутного капіталу або «статутного фонду», розмір якого відображається в засновницьких документах. Крім того, в майні організації можуть існувати та створюватися певні спеціальні фонди. Все майно, яке належить організації, повинно перебувати та відображатися в її балансі. Для податкового права відокремленість майна

відіграє особливу роль, оскільки саме з нього можна сплатити податок, а якщо майна не має, то не має з чого сплачувати податок. Бухгалтерський баланс виступає як наглядний показник визначеного рівня майнової відокремленості суспільного утворення [6, 51].

Література

1. Селіванов В. М. Захист прав платників податків в Україні (питання теорії і практики) / В. М. Селіванов, О. М. Московенко, І. В. Головач. — К.: Ін-т приватного права і підприємництва АПрН України. — 1999. — 24 с.
2. Советское гражданское право: учеб. пособие. Вып. 1 / под ред. О. А. Красавчикова. — Свердловск, 1976. — 180 с.
3. Гражданское право Украины / Е. О. Харитонов, Н. А. Саниахаметов. — К.: А.С.К., 2002. — 832 с.
4. Козлова Н. В. Понятие и сущность юридического лица. Очерк истории и теории: [учеб. пособие] / Н. В. Козлова. — М.: Статут, 2003. — 318 с.
5. Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации / М. А. Денисаев; отв. ред. Е. Ю. Грачева. — М.: ИД «Юриспруденция», 2005. — 144 с.
6. Винницкий Д. В. Субъекты налогового права / Д. В. Винницкий. — М.: Изд-во НОРМА, 2000. — 192 с.
7. Якушев А. О. Эффективность налогового — правового регулирования деятельности организаций / А. О. Якушев, Р. А. Сергиенко. — М., 2004. — 278 с.
8. Проблемы общей теории права и государства: [учеб. для вузов] / под общ. ред. В. С. Нерсесянца. — М.: Норма, 2006. — 832 с.
9. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении / Р. О. Халфина. — М.: Юрид. лит., 1974. — 352 с.
10. Магазинер Я. М. Избранные труды по общей теории права / Я. М. Магазинер; отв. ред. А. К. Кравцов. — СПб.: Изд-во Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2006. — 352 с.
11. Оніщик Ю. В. Правовий статус організації — платника податку: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Ю. В. Оніщик; Нац. ун-т держ. подат. служби України. — Ірпінь, 2008. — 193 с.
12. Крохина Ю. А. Налоговое право: [учебник] / Ю. А. Крохина. — М.: Высш. образование, 2005. — 410 с.
13. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е. А. Ровинский. — М., 1960. — 189 с.
14. Братусь С. Н. Юридические лица в советском гражданском праве / С. Н. Братусь. — М.: Юрид. изд-во М-ва юстиции СССР, 1947. — 364 с.
15. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Т. II. Введение в теорию налогового права / Н. П. Кучерявенко. — Х.: Легас, 2004. — 600 с.

Анотація

Фоміна Г. В. Правова природа юридичної особи як платника податків. — Стаття.

З'ясування сукупності прав та обов'язків юридичної особи — платника податку пов'язано з законодавчим закріпленням принципового підходу до визначення юридичної особи в контексті регулювання податкових відносин. Важливо визначитись не з характером діяльності юридичної особи, а з тим, є у такого суб'єкта підстави виникнення обов'язку чи немає, є у нього об'єкт оподаткування чи ні.

Ключові слова: платники податків, юридична особа як платник податків.

Аннотация

Фомина А. В. Правовая природа юридического лица как налогоплательщика. — Статья.

Выяснение совокупности прав и обязанностей юридического лица-налогоплательщика связано с законодательным закреплением принципиального подхода к определению юридического лица в контексте регулирования налоговых отношений. Важно определиться не с характером деятельности юридического лица, а с тем, есть ли у такого субъекта основания для возникновения обязанности или нет, есть у него объект налогообложения или нет.

Ключевые слова: налогоплательщики, юридическое лицо как налогоплательщик.

Summary

Fomina A. V. The legal nature of the legal entity as the taxpayer. — Article.

Clarification totality of the rights and obligations of a legal entity as a taxpayer connected with the legislative embodiment of definition of a legal entity in the context of regulating tax relations. It is important to not define the activity tone of the legal person, but whether such a person base of duty or not — he has a subject of taxation or not.

Keywords: the taxpayers, the legal person as a taxpayer.

УДК 347.73

Т. А. Донець

СПІВВІДНОШЕННЯ ПРИВАТНОГО ТА ПУБЛІЧНОГО РЕГУЛЮВАННЯ В КОНТЕКСТІ ГАРАНТУВАННЯ ПРАВ ТА СВОБОД ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Останнім часом на рівні доктринальних досліджень особливу увагу приділяють методу податкового права, акцентуючи на відносно новому інституті договірному регулюванні податкових правовідносин. До зазначеної проблемати зверталися такі науковці, як Д. М. Щокін, М. П. Кучерявенко, Д. В. Винницький, О. О. Дмитрик, С. В. Дорохін, та інші. У більшості робіт перевага надається саме публічно-правовому методу, що привалює у податковому регулюванні, а деякі вчені прямо заперечують існування будь-яких приватно-правових засад у регулюванні публічних за своєю природою податкових правовідносин.

Метою цієї статті є з'ясування та дослідження співвідношення приватного та публічного регулювання у податковому праві у контексті гарантування прав та свобод платників податків.

Співвідношення приватного та публічного в сукупності засобів впливу на поведінку учасників суспільних відносин передбачає поєднання імперативних та диспозитивних методів. Хотілося б підкреслити, що використання приватно-правових конструкцій в публічному праві не виходить з того, що в нього проникають диспозитивні методи. Поняття чи засіб, який використовується як приватно-правовий, може бути використаний і при упорядкуванні публічних відносин. В той же час незмінність його форми не буде означати незмінності змісту та природи такого механізму. Наприклад, в публічному праві в деяких випадках використовується конструкція договору (в інституті державного внутрішнього боргу, при врегулюванні відносин податкового кредиту, розстроченні і відстроченні грошових зобов'язань або податкового боргу і т. д.) [5, 30–32; 6, 48–56]. Однак це не означає, що такий відповідний фінансово-правовий інститут починає регулюватися диспозитивним методом. Необхідно визнати наявність певного вибору з боку зобов'язаного суб'єкта. Так, платник податків може звернутися до податкового органу із заявою про розстрочення грошових зобов'язань. Результатом такого звернення повинен стати договір. Однак форма дого-