

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-

вору є наперед встановленою. Родова конструкція договору надає в публічному праві йому ознак, які можуть бути застосовані виключно на засадах імперативності.

Одним із найбільш зручних засобів узгодження публічного та приватного на межі галузей приватного та публічного права є встановлення певних обмежувальних кордонів, використання конституційних приписів [2, 80–81]. В цій ситуації норми конституційного права утворюють кордони для застосування приватно-правових конструкцій, використання приписів, галузей права, які спираються на врегулювання поведінки шляхом договорів та угод. При цьому якщо в межах такого правового впливу і будуть виникати приватно-правові відносини, то в першу чергу вони будуть регулюватися спеціальними конституційними нормами, а вже потім нормами приватного права, за принципом субсидіарності. Стосовно таких випадків Є. І. Колюшин підкреслює, що, наприклад, правове регулювання фінансування виборів повинно базуватися на методах публічно-правового регулювання. В той же час приватно-правове регулювання відносин у цій сфері має торкатися упорядкування розрахунків, перерахування добровільних внесків до виборчих фондів, розподілення цих коштів та інших відносин, які мають похідний, допоміжний характер [4, 159].

Складною для застосування в цьому сенсі у деяких випадках була ст. 5 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» щодо визначення складових, які включаються до валових витрат платника податку [3]. Переглядаючи рішення попередніх інстанцій у порядку ч. 1 ст. 237 КАС України, Верховний Суд України у своїй постанові від 8 грудня 2009 року підтвердив позицію Вищого адміністративного суду України, викладену в ухвалі від 1 липня 2009 року щодо правомірності віднесення платником податку до складу валових витрат таких сум:

— витрат з відшкодування Пенсійному фонду України пільгових пенсій. Обов'язок з покриття витрат на виплату і доставку пільгових пенсій Пенсійному фонду України покладений на підприємство законодавством, відшкодування таких витрат пов'язане з господарською діяльністю підприємства, а тому віднесення таких витрат до складу валових витрат не суперечить загальному поняттю валових витрат, встановленому п. 5.1 ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»;

— виплат із забезпечення позивачем спеціальним харчуванням працівників на виконання умов колективних договорів, укладених між адміністрацією та трудовим колективом. Такі виплати належать до витрат на оплату праці фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з таким платником, як будь-які інші виплати в грошовій або натуральній формі, встановлені за домовленістю сторін, а відповідно, відносяться до складу валових витрат на підставі підп. 5.6.1 п. 5.6 ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Вищий адміністративний суд України, відносячи вказані виплати до валових витрат, виходив з положень підп. 2.3.4 п. 2.3 ст. 2 Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженої наказом Державного комітету статистики

України від 13 січня 2004 року № 5 та зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 27 січня 2004 року за № 114/8713, згідно з якою оплата або дотації на харчування працівників, у тому числі в їдальнях, буфетах, профілакторіях, належить до виплат соціального характеру у грошовій і натуральній формах, які, у свою чергу, належать до інших заохочувальних та компенсаційних виплат, що, згідно з п. 1.3 ст. 1 цієї ж інструкції, є складовою фонду оплати праці.

У той же час при визначенні правомірності віднесення сум до валових витрат суди повинні враховувати, що такі суми повинні бути підтверджені відповідними розрахунковими платіжними документами та іншими документами, обов'язковість яких передбачена правилами ведення податкового обліку. Так, витрати, передбачені підп. 5.4.8 п. 5.4 ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [10], можуть бути включені до валових витрат платника податку тільки за умови підтвердження певними документами, що засвідчують вартість фактичних витрат осіб, які відряджені, та зв'язок такого відрядження з основною діяльністю цього платника. Так, направляючи справу за позовом Закритого акціонерного товариства «Укртатнафта» до Кременчуцької об'єднаної державної податкової інспекції у Полтавській області на новий розгляд до суду першої інстанції, Верховний Суд України вказує, що надані відповідачу під час перевірки договір про надання послуг авіаційного перевезення без зазначення осіб, що підлягають перевезенню, та акти виконаних робіт, в яких відсутні дані про осіб, які скористалися відповідними авіарейсами, можуть засвідчувати лише факт надання таких послуг, а не склад членів авіарейсу та обґрунтованість віднесення спірних витрат до валових.

В цьому ж аспекті можна розглянути і діяльність Конституційного Суду України на початку 2011 року. У конституційному поданні щодо невідповідності Конституції України Податкового кодексу України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року стверджується, що норми Податкового кодексу не відповідають основним конституційним принципам соціальної спрямованості економіки та рівності усіх суб'єктів права власності (ст. ст. 94, 119, 164, 153 ПКУ), звужують процедуру оскарження неправомірних рішень податкового органу (ст. 129 ПКУ), сплату податків за відсутності ведення господарської діяльності та отримання доходу (ст. ст. 164, 119 ПКУ).

Конституційний Суд у своєму рішенні від 22 вересня 2005 року № 5-рп/2005 зазначив: «Згідно зі статтею 22 Конституції України конституційні права і свободи гарантуються і не можуть бути скасовані (частина друга), при прийнятті нових законів або внесенні змін до чинних законів не допускається звуження змісту та обсягу існуючих прав і свобод (частина третя). Скасування конституційних прав і свобод — це їх офіційна (юридична або фактична) ліквідація. Звуження змісту та обсягу прав і свобод є їх обмеженням. У традиційному розумінні діяльності визначальними поняттями змісту прав людини є умови і засоби, які становлять можливості людини, необхідні для задоволення потреб її існування та розвитку. Обсяг прав людини — це їх сутнісна властивість, виражена кількісними показниками можливостей людини, які відображені

відповідними правами, що не є однорідними і загальними. Загальновизнаним є правило, згідно з яким сутність змісту основного права в жодному разі не може бути порушена». Зважаючи на це, постає питання чи звужується обсяг існуючих прав і свобод Податковим кодексом України [8].

По-перше, той факт, що Податковим кодексом України розширені повноваження контролюючих органів і, відповідно, збільшені обов'язки у платників податків, за відсутності у цьому законодавчому акті встановлення чіткого механізму відповідальності посадових і службових осіб контролюючих органів за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків, не може свідчити про звуження обсягу існуючих прав і свобод. Неможна дотримуватися думки, що введення певного обов'язку, наприклад обов'язку із сплати податку, призводить до звуження прав і свобод. Скоріш за все, це говорить про необхідність внесення змін до певних законодавчих актів, якими встановлюється правовий статус таких органів. Якщо говорити про податкові органи, то передбачити таку відповідальність необхідно у Законі України «Про державну податкову службу України» шляхом внесення відповідних змін та доповнень.

По-друге, ст. 94 Податкового кодексу України детально регламентовано порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків. Адміністративний арешт майна платника податків є одним із видів примусових заходів у сфері оподаткування і становить винятковий засіб забезпечення виконання платником податків його законодавчо визначених обов'язків. Застосування примусових заходів у сфері оподаткування є абсолютно логічним та необхідним явищем. Це обумовлюється перш за все специфікою суб'єктного складу податкових відносин та методом їх правового регулювання.

Відповідно до ст. 19 Конституції України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Податкові органи, будучи учасниками податкових правовідносин, діють від імені держави в межах визначеної законом компетенції. При цьому вони реалізують владні повноваження, примушуючи протилежну сторону податкових правовідносин — платників податків, податкових агентів — до виконання норм податкового права.

Методом правового регулювання податкових відносин є імперативний метод. Сутність такого методу виявляється в таких рисах: а) правові норми приймаються і реалізуються за принципом «команда — виконання»; б) одним з учасників податкових правовідносин завжди виступає держава в особі відповідних органів, наділених у зв'язку з цим відповідними владними повноваженнями; в) суворе окреслення діяльності суб'єктів правовими рамками — законом; г) учасники податкових правовідносин позбавлені права самостійного вибору варіанта поведінки, бо він чітко визначений нормами права.

Отже, виходячи з цих посилок саме імперативний метод, який застосовується при правовому регулюванні справляння податків та зборів, передбачає підкорення зобов'язаного суб'єкта уповноваженому (державі в особі органу державної податкової служби або іншого контролюючого органу). Таким чи-

ном, саме владний елемент визначає особливості як метода правового регулювання податкових відносин, так і застосування державного примусу у сфері оподаткування. При цьому, говорячи про зв'язок державної влади та державного примусу, останній слід розглядати як одну з невід'ємних складових здійснення державної влади, як її засіб (метод), а в кінцевому результаті — як основну ознаку держави в цілому.

Арешт майна є достатньо поширеним забезпечувальним заходом, передбаченим процесуальним законодавством. Наприклад, Цивільним процесуальним кодексом України від 18 березня 2004 року (ч. 1 ст. 152) [11] як спосіб забезпечення позову передбачено накладання арешту на майно або грошові кошти, що належать відповідачеві і знаходяться у нього або в інших осіб. Господарським процесуальним кодексом України від 6 листопада 1991 року [1] встановлено види запобіжних заходів, до яких згідно з ч. 3 ст. 43² належить накладення арешту на майно, що належить особі, щодо якої вжито запобіжні заходи, і знаходиться в неї або в інших осіб. Відповідно до ч. 1 ст. 126 Кримінально-процесуального кодексу України від 28 грудня 1960 року [7] забезпечення цивільного позову і можливої конфіскації майна провадиться шляхом накладення арешту на вклади, цінності та інше майно обвинуваченого чи підозрюваного або осіб, які несуть за законом матеріальну відповідальність за його дії, де б ці вклади, цінності та інше майно не знаходилось, а також шляхом вилучення майна, на яке накладено арешт.

Застосування арешту майна боржника в межах виконавчого провадження при виконанні судових рішень здійснюється згідно із Законом України в ред. від 4 листопада 2010 року «Про виконавче провадження» [9]. Ці ж аргументи стосуються застосування таких примусових заходів, як пеня та зупинення операцій на рахунках платника податку, реалізація яких передбачена ст. 129 ПКУ. Зважаючи на викладене застосування адміністративного арешту активів платника податків не може свідчити про звуження обсягу існуючих прав і свобод.

По-третє, навряд чи можливо ст. ст. 20, 94, 129 та ін. ПКУ вважати такими, що передбачають настання відповідальності платників податків, встановлюють обмеження, заборони та настання негативних наслідків для особи, наперед встановлення вини особи без достатніх на те підстав. У вказаних народними депутатами у конституційному поданні випадках мова йде не про застосування відповідальності платників податків, а про використання забезпечувальних примусових заходів, якими вважаються пеня та зупинення операцій на рахунках платника податку. Їх реалізація, як зазначалося вище, відбувається як при вчиненні платником податків правопорушень, так і дій, що законодавством не визнаються правопорушеннями, але з ними пов'язується застосування правовідновлюючих, попереджувальних заходів або заходів припинення.

По-четверте, використання закону при впорядкуванні фінансових, а також податкових відносин має певні особливості. Так, слід говорити не про окремо діючі фінансові та податкові закони, а про групу взаємозалежних законів із чітко вираженими відсильними нормами. Окрім того, дія багатьох фінансових

і, зокрема, податкових законів неможлива без широкої системи актів підзаконних — інструкцій, роз'яснень тощо. Навіть прийняття кодифікованого законодавчого акта, а саме Податкового кодексу України, не знімає необхідності розроблення та прийняття підзаконних нормативно-правових актів, у яких будуть деталізовані положення кодексу. При цьому важливим залишається питання про неможливість розширення прав контролюючих органів і обов'язків платників податків, що непередбачені Податковим кодексом України.

Література

1. Господарський процесуальний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. — 1992. — № 6. — Ст. 56.
2. Дорохин С. В. Деление права на публичное и частное: конституционно — правовой аспект / С. В. Дорохин. — М. : Волтерс Клувер, 2008. — 136 с.
3. Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 20 липня 2010 р. № 1112/11/13-10 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : www.vasu.gov.ua.
4. Колюшин В. И. Право и финансирование выборов / В. И. Колюшин. — М. : Юрит. лит., 1998. — 192 с.
5. Котенко А. М. До питання договірного регулювання порядку розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу // Особливості розгляду податкових спорів в контексті прийняття Податкового кодексу України : матеріали наук.-практ. конф., м. Харків, 11 лют. 2011 р. / редкол.: Ю. П. Битяк, М. П. Кучерявенко, О. А. Лукашов. — Х. : НДІ держ. будівництва та місц. самоврядування, 2011. — 95 с.
6. Котенко А. М. Місце договірних відносин у фінансовому праві // Проблеми законності : акад. зб. наук. пр. / відп. ред. В. Я. Тацій. — Х. : Нац. юрид. акад. України, 2010. — Вип. 111.
7. Кримінально-процесуальний кодекс України // Відомості Верховної Ради УРСР. — 1961. — № 2. — Ст. 15.
8. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. — 2011. — № 13. — Ст. 112.
9. Про виконавче провадження : Закон України від 21 квіт. 1999 р. № 606-XIV // Відомості Верховної Ради України. — 1999. — № 24. — Ст. 207.
10. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28 груд. 1994 р. № 334/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. — 1995. — № 4. — Ст. 28.
11. Цивільний процесуальний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. — 2004. — № 40. — Ст. 492.

Анотація

Донець Т. А. Співвідношення приватного та публічного регулювання в контексті гарантування прав та свобод платників податків. — Стаття.

Розглядається співвідношення приватного та публічного в сукупності засобів впливу на поведінку учасників суспільних відносин. Приділено увагу поєднанню імперативних та диспозитивних методів при регулюванні певних відносин. Зроблений аналіз практики застосування законодавства Вищим адміністративним судом України та Конституційним Судом України.

Ключові слова: метод правового регулювання, валові витрати, адміністративний арешт майна платника податків.

Аннотация

Донець Т. А. Соотношение частного и публичного регулирования в контексте гарантирования прав и свобод налогоплательщиков. — Статья.

Рассматривается соотношение частного и публичного в совокупности средств воздействия на поведение участников общественных отношений. Уделено внимание сочетанию императивных и диспозитивных методов при регулировании отношений. Сделан анализ практики применения законодательства Высшим административным судом Украины и Конституционным Судом Украины.

Ключевые слова: метод правового регулирования, валовые затраты, административный арест имущества налогоплательщика.

Summary

Donets T. A. Value of private and public regulation in the context of guaranteeing rights and freedoms of taxpayers. — Article.

We consider the ratio of private and public funds in the aggregate impact on the behavior of participants in social relations. Attention is paid a combination of imperative and dispositive methods for the regulation of relations. Been analyzed the practice of law by the High Administrative Court of Ukraine and the Constitutional Court of Ukraine.

Keywords: method of legal regulation, gross costs, administrative arrest of property tax.

УДК 347.73

В. М. Свириденко

ЗАХИСТ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ЯК ПРІОРИТЕТНЕ ЗАВДАННЯ ДЕРЖАВИ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Відносини у сфері оподаткування України розвиваються досить суперечливо: з одного боку, набувають розвитку нові інститути, з іншого — відбувається посилення конфліктних ситуацій між платниками податків та органами державної податкової служби.

Активне реформування податкової системи, що проходить в сучасних умовах, ставить перед наукою податкового права нові завдання.

Як зазначає російський вчений С. Г. Верещагін, «в кожному системі оподаткування спочатку закладений конфлікт, як соціальний (необхідність віддати частину свого доходу державі), так і політичний (право держави застосовувати силу при стягненні податку). Політична сфера, яка спирається на владні відносини — панування одних і підпорядкованість інших, переважання інтересів одних над інтересами інших — і яка знаходиться в безперервному і часто суперечливому розвитку (модернізації), несе в собі «гени» конфлікту, а значить, є соціальною областю не тільки постійної, а й підвищеної конфліктності правосуддя [1, 61–71].

Зважаючи на конфліктну природу податкових відносин, відносин між суб'єктами податкового права та їх дії по відношенню один до одного є протилежними, варто зазначити, що однією з причин, яка сприяє виникненню конфліктів між платниками податків та органами державної податкової служби в процесі здійснення останніми контрольних функцій (у випадках, передбачених чинним законодавством, — митними органами), є мотивація їх діяльності.

Так, мотивація роботи контролюючих органів у сфері оподаткування і відповідне оцінювання рівня ефективності їх роботи (кількість штрафних санкцій за результатами здійснених перевірок), а також процедура та правила їх діяльності не відповідають сучасному стану, а тим більше перспективам економічного розвитку, оскільки не тільки не сприяють налагодженню партнерських взаємин з платником податків, а, навпаки, породжують і стимулюють численні конфлікти [2, 142].