

14. Про затвердження Інструкції про порядок регулювання діяльності банків в Україні: постанова НБУ від 28.08.2001 р. № 368.

15. Ровинский Н. Н. Финансовый контроль в СССР / Н. Н. Ровинский. — М. : Госфиниз- дат, 1947. — 242 с.

16. Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : навч. посібник : рекомендовано МОН / Л.А. Савченко. К. : Юрінком Інтер, 2008. 504 с.

17. Тосунян Г.А. Банкиры требуют самостоятельности / Г.А. Тосунян // Деловой журнал «Банковское обозрение. — 2005. — № 3. — [Электронный ресурс]. — Режим доступа до журн. : <http://www.bo.bdc.ru/2005/3/event.shtml>

УДК 347.73

Караченцев І. В., здобувач кафедри фінансового права
Національної юридичного університету ім. Я. Мудрого

Податково-правовий статус учасників податкового спору: роль та класифікація їх обов'язків

Стаття присвячена дослідженню особливостей та проблематики податково-правового статусу учасників податкового спору. Автор вдається до аналізу законодавчих актів, які регулюють вищезазначену тему, на основі чого ним зроблено висновок про законодавчі помилки та надано рекомендації щодо їх усунення. Слід відмітити посилену увагу науковця в сторону дослідження правосуб'єктності платників податків. Особливу нішу у статті займає виокремлення на основі чинного Податкового кодексу України блоків обов'язків платників податків і зборів та їх характеристика.

Ключові слова: учасники податкового спору, податково-правовий статус учасників податкового спору, правосуб'єктність учасників податкового спору, обов'язки платника податків, обов'язки організаційного характеру, обов'язки, спрямовані на реалізацію податкового обов'язку, обов'язки комунікативного характеру, обов'язки з приводу взаємодії з контролюючими органами при реалізації останніми контрольних заходів.

Статья посвящена исследованию особенностей и проблематики налогового-правового статуса участников налогового спора. Автор прибегает к анализу законодательных актов, регулирующих вышеуказанную тему, на основе чего им сделан вывод о законодательных ошибках и даны рекомендации по их устранению. Следует отметить повышенное внимание ученого в сторону исследования правосубъектности налогоплательщиков. Особую нишу в статье занимает выделение на основе действующего Налогового кодекса Украины блоков обязанностей плательщиков налогов и сборов и их характеристика.

Ключевые слова: участники налогового спора, налогово-правовой статус участников налогового спора, правосубъектность участников налогового спора, обязанности налогоплательщика, обязанности организационного характера, обязанности, направленные на реализацию налогового долга, обязанности коммунікативного характера, обязанности по поводу взаимодействия с контролирующими органами при реализации последним контрольных мероприятий.

To research the features and issues tax and legal status of participants tax dispute. By resorting to the analysis of legislation governing the above topic on the basis of which it concluded that legislative errors and recommendations for their elimination. Note increased attention towards research scientist personality taxpayers. A special niche in the article takes separation based on the current Tax Code of Ukraine blocks responsibilities and duties of taxpayers and their characteristics.

Keywords: Actors tax resolution, tax and legal status of participants in the tax dispute, the legal dispute participants tax, taxpayer responsibilities, organizational responsibilities, obligations to implement tax obligation, duties communicative nature, responsibilities of the interactions with regulatory authorities in the implementation of recent audits.

Атуальність. Відносини з приводу вирішення податкових спорів, як і будь-які інші правовідносини, характеризуються наявністю суб'єктів, об'єктів, юридичного та фактичного змісту. При цьому суб'єктний склад правовідносин з приводу вирішення податкових спорів диференціюється в залежності від обраного шляху вирішення — адміністративного або судового. Водночас, правовий статус учасників цих правовідносин не залежить від цього фактору. Більше того, незалежно від обраного шляху вирішення податкового спору деякі суб'єкти завжди є учасниками цих процесів. Мова йде, перш за все, про платників податків і зборів та контролюючий орган, між якими і виникає спір з приводу реалізації тієї або іншої складової податкового обов'язку. Отже, визначитись із правовим статусом цих суб'єктів є першочерговим завданням для всебічного дослідження самих процедур вирішення податкових спорів.

Аналіз останніх досліджень. Дослідженню проблем податково-правового статусу учасників податкового спору в наукових колах було приділено значної уваги. Окремо можна виділити таких науковців як: О.О. Головашевич, Н.І. Матузов, Є.А. Усенко, Р.О. Халфіна, чиї праці стали основою даного дослідження.

Мета. Метою статті є дослідження проблематики та особливостей податково-правового статусу учасників податкового спору.

Виклад основного матеріалу. Найважливішим законодавчим актом, який містить припис щодо податкового обов'язку, безумовно, є Конституція України. Відповідно до ч. 1 ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [1]. Таким законом в Україні зараз є Податковий кодекс. Водночас, маємо наголосити, що відносини з приводу сплати податків і зборів регулюються й іншими актами. Так, відповідно до ст. 3 Податкового кодексу України о складу податкового законодавства відносяться: 1) Конституція України; 2) безпосередньо Податковий кодекс; 3) Митний кодекс та інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; 4) чинні міжнародні договори, якими регулюються питання оподаткування; 5) нормативно-правові акти, прийняті на підставі та на виконання Податкового кодексу та законів з питань митної справи тощо [2]. Проте, основним актом, що обумовлює правовий статус учасників податкових правовідносин, є саме Податковий кодекс.

Також варто відмітити, що в Конституції України закріплено не тільки обов'язок щодо безпосередньо сплати податків і зборів, а й обов'язок щодо надання податкової звітності. Так, усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [1]. Проте цей конституційний припис не можна назвати досконалим, адже виходячи з нього обов'язок з подання податкової звітності розповсюджується тільки на громадян. В даному випадку законодавець припустився одночасно двох помилок. По-перше, обов'язок з податкової звітності стосується і юридичних осіб. Безумовно, цей обов'язок визначено в Податковому кодексі, але відображення шроти суб'єктного складу цих відносин на конституційному рівні було б доцільнішим. По-друге, навряд чи правильно звужувати обов'язок з податкової звітності фізичних осіб виключно громадянами України. Іноземці та особи без громадянства

мають майже такий же обсяг прав і обов'язків, як і громадяни. Тому більш правильно було б говорити про категорію фізичних осіб, а не про категорію громадян.

Дослідження правового статусу платників передбачає також висвітлення питання щодо їх податкової правосуб'єктності. О. О. Головашевич підкреслює, що податкова правосуб'єктність особи є однією з найважливіших, базових у податковому праві. На думку фахівця наявність правосуб'єктності є передумовою для реалізації податкових правовідносин, тому що, володіючи нею, суб'єкти податкових правовідносин одержують можливість мати й реалізовувати певні податкові права і обов'язки [3, 40].

Своєрідний підхід до правосуб'єктності можна побачити в роботах Р. Й. Халфіної. На її думку зміст правового статусу можна звести до трьох груп: 1) соціальні блага (недоторканість особи, житла, свобода слова й інших, закріплених в Конституції прав і обов'язків); 2) права і обов'язки в реальних правовідносинах, підставою для яких є Конституція і передбачений законом юридичний факт; 3) правосуб'єктність, тобто можливість виступати як суб'єкт прав і обов'язків в різних галузях суспільних відносин [4, 123]. На наш погляд, варто погодитись з таким підходом, адже правовий статус має відображати всі зв'язки суб'єкта з суспільством і державою, тобто він повинен включати до себе як загальні для всіх суб'єктів права та обов'язки, так і галузеві.

Водночас, потрібно пам'ятати, що податкова правосуб'єктність має свої галузеві особливості. Як зазначав М. І. Матузов, «...загальний правовий статус не в змозі врахувати всієї різноманітності суб'єктів права, їх особливостей, специфіки. Тому до нього не входять чисельні суб'єктивні права і обов'язки, які постійно виникають і припиняються у суб'єктів в залежності від їх трудової діяльності, характеру правовідносин, в які вони вступають. Якщо б вказані права і обов'язки були включені до поняття загального статусу громадянина, то вийшов би неоднаковий, вкрай нестабільний і невизначений статус» [5, 268]. Таким чином, за даним положенням, правильно зазначити, що саме в галузевому правовому статусі розкривається специфіка прав і обов'язків суб'єктів, їх реалізації.

В рамках даної статті навряд чи необхідно вдаватися до детального аналізу особливостей податкової правосуб'єктності як специфічної системи утворюючої категорії, але визначити її структуру необхідно. Більшість правників приходять до висновку, що податкова правосуб'єктність складається з правоздатності та дієздатності. Правоздатність, тобто здатність мати права та обов'язки, виникає з моменту появи платника. При цьому для фізичних осіб — це момент народження, а для юридичних — момент реєстрації, або формалізації особи як платника. Момент виникнення дієздатності (здатності своїми вольовими діями реалізовувати належні права та виконувати покладені обов'язки) прив'язується може до різних дій або подій. Наприклад, виникнення податкового обов'язку обумовлюється складним юридичним фактом — наявністю об'єкта оподаткування та формалізації платника. Крім того, в складі дієздатності деякі фахівці виокремлюють деліктоздатність — здатність нести відповідальність за свої дії.

Безумовно, відносини з приводу вирішення податкових спорів є податково-правовими. Але вони мають певні особливості, що не притаманні іншим різновидам податкових правовідносин. Є. А. Усенко з цього приводу підкреслює, що «...зміст податкового спору як матеріальних відносин пов'язується з різним уявленням платника та податкового органу щодо змісту та характеру виконання зобов'язаною особою обов'язку...» [6, 64]. На думку вченої конфлікт стосовно різних поглядів на певну поведінку може стосуватися різних аспектів, в той час як податковий спір не може існувати як фактичні відносини. Потрібно погодитись, що податковий спір передбачає відхилення від такої моделі поведінки, від такого матеріального припису, який закріплено податково-правовою нормою. Тобто

податковий спір може стосуватися фактичних відносин, але виключно тоді, коли вони набули відповідного правового оформлення, коли вони стали правовідносинами [6, 64].

В податкових правовідносинах, як і в будь-яких інших, основу як правоздатності, так і дієздатності складають закріплені права та обов'язки. Основні права та обов'язки платників податків і зборів деталізовано в Податковому кодексі України [2]. Відразу потрібно наголосити, що обов'язки в даному випадку превалюють над правами. Така ситуація характерна для багатьох публічних галузей права та їх підгалузей і інститутів. Не стало виключенням і податкове право, де внаслідок неспівпадіння інтересів сторін взаємовідносин з приводу реалізації податкового обов'язку та наявності такого учасника, як держава в особі уповноважених державних органів, пріоритет надається інтересам держави. Відповідно, перелік обов'язків платників податків і зборів, закріплений у ст. 16 Податкового кодексу України, значно ширший за обсяг їх прав.

Аналіз норм чинного Податкового кодексу України дозволяє говорити про наявність декількох блоків обов'язків платників податків і зборів. Вбачається логічним виокремити наступні блоки обов'язків:

1. Обов'язки організаційного характеру.
2. Обов'язки, спрямовані на реалізацію податкового обов'язку.
3. Обов'язки комунікативного характеру.
4. Обов'язки з приводу взаємодії з контролюючими органами при реалізації останніми контрольних заходів.

До категорії організаційних можна віднести наступні обов'язки платників податків і зборів:

- 1) стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України;
- 2) вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;
- 3) забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом встановлених податковим законодавством строків.

До обов'язків, спрямованих на реалізацію податкового обов'язку відносяться:

- 1) сплачувати податки та збори в установлені податковим законодавством строки та у визначених ним розмірах;
- 2) подавати до контролюючих органів, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів.

Обов'язки комунікативного характеру спрямовані на забезпечення обміну інформацією між платниками податків та зборів і контролюючими органами:

- 1) подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів;

- 2) подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством;

- 3) повідомляти контролюючим органам за місцем обліку платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації);

- 4) повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи

та зміну місця проживання фізичної особи - підприємця;

5) подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг - пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку).

Нарешті, виконання обов'язків з приводу взаємодії з контролюючими органами при реалізації останніми контрольних заходів є найбільш важливим фактором, що здатний обумовити виникнення податкового спору. До їх кола відносяться:

1) виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки;

2) не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи;

3) допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених податковим законодавством.

Висновки. Неналежне виконання обов'язків останньої групи обов'язково призводить до виникнення податкового спору. Утім, це не означає, що спір між контролюючим органом та платником податку щодо належності виконання податкового обов'язку не може виникнути внаслідок порушення платником інших своїх обов'язків. Наприклад, у разі ненадання податкової звітності контролюючий орган може самостійно визначити обсяг податкового зобов'язання платника, що в подальшому, у разі незгоди платника з таким рішенням контролюючого органу, може призвести до виникнення податкового спору.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – №30. – Ст.141.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№ 13-14, 15-16, 17. – Ст.112.
3. Головашевич О.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні / Олександр Олександрович Головашевич - дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. – Харків, 2008. – 193 с.
4. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении / Р.О. Халфина. – М. : Юридическая литература, 1974. – 351 с.
5. Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. – М. : Юрист, 2000. – 771 с.
6. Усенко Є.А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів / Євгенія Андріївна Усенко - дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Національний університет державної податкової служби України. – Ірпінь, 2010. – 199 с.

