

**С. Зицук,**

аспірант Національного університету державної податкової служби України

## ОСОБЛИВОСТІ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО СТАТУСУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Відносини держави з платниками податків розглядалися у філософських працях різних часів в контексті побудови державного чи монархічного устрою. Населення держав споконвіків несло на собі тягар сплати різноманітних податків, які інколи ставали абсурдними. З метою укріплення своєї влади в умовах нескінченних війн з'являлись все нові та нові об'єкти оподаткування.

Платон у книзі «Діалоги Платона. Держава. Книга ІХ» розповідає, як представник народу спочатку роздавав обіцянки окремим особам та суспільству, звільняв людей від боргів, роздавав землю. Згодом, щоб народ відчував потребу в керівнику, мав проти нього менше злих помислів та щоб обіднів, слуга народу обкладав його податками [8].

Томас Гоббс у своїй праці «Левіафан, або Матерія, форма і влада держави церковної і громадянської» виділяє основні засоби впливу монархічної англійської влади, без яких вона не могла бути реалізована, а саме: право оголошення війни та укладання миру, право юрисдикції, призначення чиновників та радників, збирання податків та інші права. Значна увага приділялась розподілу суми належного до сплати платежу та відповідальності платників податків [9].

В результаті непосильних податей в XVI столітті відбувались громадянські війни. Наприклад, у Франції губернатор Пієни був вбитий під час народного повстання в Бордо в 1548 році, направленою проти ненависного для народу податку на сіль («табель») [6].

Уже у своїй Конституції Пилип Орлик намагається запровадити такий лад, щоб народ не пригнічувався недоречними повинностями в міру поліпшення стану держави. Він запроваджує стягнення до військової скарбниці мита лише з

певних товарів і лише в точно визначеному універсалами розмірі. Ярмарковим комісарам вказує стягувати мито лише з тих осіб, які зобов'язані його сплачувати, а не з людей, котрі приїжджають на ярмарок, щоб щось продати чи купити для власних потреб та звільняє їх від відповідальності за несплату мита. Заборонялось також насильне вимагання подарунків і реманенту [7].

Історія свідчить, що будь-яка влада схильна до абсолютизації та посягання на суб'єктивні права громадян. Тому об'єктивно необхідним є існування таких засобів, за допомогою яких особа могла б контролювати державу та вимагати від неї відповідальної поведінки. Вказана можливість забезпечується легалізацією у законодавстві абсолютних і невід'ємних прав людини — як однієї із гарантій дотримання такого стану і як активного інструмента, що покликаний захищати інтереси особи — групи так званих «прав захисту». Як зазначає Б. М. Лазарев: «Держава наділяє і громадянина «захисними правами», що дають йому можливість боротися з порушенням його прав та законних інтересів. Засобом їх захисту є, зокрема, право на оскарження» [5].

З часом методи роботи з платниками податків стали лояльними, їхні права та обов'язки встановлено на законодавчому рівні. Статус платника, окрім встановлених обов'язків, набув конституційних прав, свобод та законних інтересів. Держава, крім владного примусу, застосовує заходи до налагодження партнерських відносин, що є досить актуальним для належного виконання фіскальної функції держави, тому що основна частина грошових коштів до бюджетів усіх рівнів сплачується добровільно.

Питання адміністративного статусу платника податків розглядалися в працях І. О. Грибка, Д. Г. Мулявки, О. М. Федорчука, Я. В. Греци, О. А. Куцого. Загальні положення щодо суб'єктів адміністративного оскарження розглянуто В. П. Тимошуком. Проте недостатньо уваги приділено правам особи (юридичної, фізичної) як суб'єкта податкових правовідносин.

Законодавче регулювання статусу платника податків здійснюється з метою впорядкування та збалансування прав та обов'язків, покладених на суб'єктів оподаткування. Адже будь-яка невизначеність у статусі платника сприяє можливим зловживанням зі сторони органів державної влади, обмеженню його правосуб'єктності.

При дослідженні правових основ захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку важливим і необхідним є з'ясування адміністративно-правового статусу суб'єктів оподаткування, аналіз самого терміна «платник податків».

«З точки зору філософії поняттям «суб'єкт» (латинське *subjectum* — підмет) позначають джерело цілеспрямованої активності, носія предметно-практичної діяльності, оцінки і пізнання. Суб'єктом є, насамперед індивід. Саме він наділений відчуттям, сприйняттям, емоціями, здатністю оперувати образами та найзагальнішими абстракціями; він діє у процесі практики як реальна матеріальна сила, що змінює матеріальні системи. Але суб'єкт — це не тільки індивід, це і колектив, і соціальна група, клас, суспільство в цілому. Таке визначення філософської категорії «суб'єкт» дозволяє виділити головні ознаки суб'єкта — це: а) індивід або асоціація індивідів, б) він здатний вчиняти дії, в) усвідомлювати мету і наслідки своєї діяльності.

Власне правове визначення поняття «суб'єкт» неможливе без прив'язки його до поняття права як системи загальнообов'язкових норм, що виражаються у законах та інших визнаних державою джерелах і є загальнообов'язковим критерієм правомірно-дозволеної (а також забороненої

та призначеної) поведінки. Поєднання двох термінів, загального для всіх суспільних наук — «суб'єкт» і такого, що застосовується (за прямим призначенням) переважно правниками, — «право» позначає учасників правових відносин, які мають суб'єктивні права та виконують юридичні обов'язки» [10].

Фізична (громадянин України, іноземець, особа без громадянства) або юридична особа, яких у західному праві часто називають «приватна особа», є обов'язковим учасниками адміністративної процедури. В українському законодавстві існує ще така категорія суб'єктів, як «легалізована громадська організація, що не має статусу юридичної особи», яка виступає у відносинах через своїх членів — фізичних осіб.

У процедурному значенні можна виділити такі категорії приватних осіб:

1) особа, яка звертається до адміністративного органу із заявою, в тому числі за отриманням адміністративної послуги (заявник);

2) особа, щодо якої приймається акт за ініціативою адміністративного органу, в тому числі в порядку здійснення контрольних повноважень (адресат);

3) особа, яка вступає в адміністративну процедуру за власною ініціативою або залучається за ініціативою адміністративного органу, оскільки рішення у справі може вплинути на її права чи законні інтереси (заінтересована особа);

4) особа, яка звертається до адміністративного органу зі скаргою на рішення, дії та бездіяльність адміністративного органу (скаржник) [1].

Аналізуючи матеріально-правовий зміст захисту порушеного права, необхідно наголосити, що в ньому не повною мірою розкривається суть правових механізмів захисту порушеного права. Можливість використання «дозволенних законом» методів притаманна виключно для суб'єктів податкових правовідносин, які представляють у таких відносинах державу.

Такий підхід обмежує право на захист і суперечить конституційному принципу, відповідно до якого кожна особа

має право вільно обирати не заборонений законом засіб захисту прав і свобод [2].

Юридична гарантованість правомочності на оскарження не буде мати ніякого практичного значення, якщо їй не відповідає обов'язок протилежної сторони прийняти скаргу, розглянути та винести по ній рішення. Так, на думку В. А. Патюліна, аналіз змісту прав громадян неможливий без розгляду обов'язків держави, що відповідають даним правам. У першу чергу такий обов'язок закріплений у Конституції України. Надаючи громадянам право на звернення до органів державної влади, органів місцевого самоврядування та посадових і службових осіб цих органів, держава кореспондує останнім обов'язок розглянути звернення і дати обґрунтовану на них відповідь у встановлений законом строк.

Суб'єкт звернення вимагає від органу виконавчої влади, до якого він звернувся зі скаргою, поновлення своїх порушених прав. Він вимагає зміни чи скасування незаконних, як він вважає, актів. Право на оскарження гарантує особі, що орган виконавчої влади прийме її скаргу, розгляне її, проведе необхідну перевірку викладених у справі обставин і залежно від результатів перевірки винесе відповідне рішення [3].

Визначення платників податків як учасників податкових правовідносин дає стаття 4 чинного Закону України від 25 червня 1991 року № 1251-ХІІ «Про систему оподаткування», відносячи до них юридичних і фізичних осіб, на яких згідно з законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі).

Натомість проект Податкового кодексу України від 10 червня 2006 року № 3266-1 поряд з поняттям «платник податків» вводить поняття «податковий агент», об'єднуючи їх терміном «суб'єкти оподаткування». А в проекті Податкового кодексу України від 28 березня 2007 року № 3405 взагалі відсутнє визначення терміна «платник податків». Терміни, що їх застосовано в цьому Кодексі і який їх не визначає, використовуються

у значенні, наведеному в інших нормативно-правових актах України.

У статті 3 проекту Податкового кодексу України від 28 березня 2007 року № 3405 наведено перелік термінів, які використано в цьому Кодексі, що фактично містить у собі зібрання термінів з різних галузей права і нечітко викладені основні поняття, на яких базується система податкового права. Такий стан речей не відповідає головному завданню кодифікації правових норм — чіткому, логічному, у повному обсязі та послідовному їх викладенні у єдиному законодавчому акті.

Діюче поняття платника податків і пропонуване раніше поняття суб'єкта оподаткування мають досить однобічний зміст, «оскільки включають в себе лише обов'язок сплати податку, господарська діяльність, завдяки якій цей податок сплачується, набуває другорядного значення та в реальному житті повністю ігнорується». Це є, як слушно зауважує І. Головач, головною проблемою, з якою пов'язані всі інші. «Тому цілком логічно, що визначення правового статусу платників податків потребує включення додаткових складових щодо порядку та умов сплати податків, які передбачають наявність захисту прав платників податків і гарантій здійснення ними ефективної господарської діяльності» [4]. Відтак було запропоновано таке визначення: «Платники податків — юридичні і фізичні особи, суб'єкти господарської діяльності, на яких чинними законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі) в порядку та на умовах, що забезпечують ефективне здійснення ними господарської діяльності. Платник податків — фізична особа, на яку згідно з законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі) в порядку та на умовах, що забезпечують ефективний захист їх прав і свобод» [11]. При цьому увага акцентується саме на необхідності при стягненні податків дотримуватись принципу ефективності.

Проте, здійснивши аналіз запропонованих визначень, бачимо, що не всі

платники податків є суб'єктами господарської діяльності, а основна функція справляння податків все-таки залишається фіскальною. Та не враховано, що саме Конституцією України гарантовано право на звернення до органів виконавчої влади, яке є основною гарантією відновлення порушених прав особи.

Тому рекомендується у проекті Податкового кодексу поняття платника податків викласти у такому вигляді: «Платники податків (обов'язкових платежів) є юридичні і фізичні особи, на яких згідно з законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі) в порядку та на умовах, що забезпечують їх ефективне використання і розподіл та гарантують захист конституційних прав і свобод».

**Ключові слова:** платник податків, суб'єкт, права особи, правовий статус.

*Стаття містить аналіз поняття «суб'єкт податкових правовідносин» в системі загальнообов'язкових норм, що виражаються у законах. Викладено власне бачення поняття суб'єкта оподаткування та надано пропозиції до проекту Податкового кодексу України.*

*The article contains an analysis of the concept of «legal tax entity in the system of binding rules that are expressed in laws. Outlined their own vision of the concept of entity taxation and provided suggestions to the draft Tax Code of Ukraine.*

### Література

1. *Адміністративна процедура та адміністративні послуги. Зарубіжний досвід і пропозиції для України / Авт.-упоряд. В. П. Тимошук. — К.: Факт, 2003. — С. 43.*

2. *Греца Я. В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук.*

3. *Грибок І. О. Оскарження рішень органів виконавчої влади в адміністративному порядку: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук.*

4. *Головач І. Проекти податкового кодексу та проблеми захисту прав платників податків // Економіка, фінанси, право. — 1999. — № 6. — С. 19.*

5. *Лазарев Б. М. Общая характеристика отношений аппарата управления и граждан // Органы управления и статус гражданина. — Алма-Ата: Наука. Казахская ССР, 1988. — С. 46.*

6. *Мишель Монтель. Опыты: Избр. произв.: В 3 т. Т. I: Пер. с фр. — М.: Голос, 1992. — С. 77.*

7. *Перша Конституція України гетьмана Пилипа Орлика. 1710 р. — К.: Веселка, 1994.*

8. *Платон. Діалоги Платона. Держава. Книга IX. Бібліотека Фонду сприяння розвитку психічної культури (Київ). — Режим доступу: <mailto:webmaster@psylib>.*

9. *Гоббс Т. Левиафан, или Материя, форма и власть государства церковного и гражданского. Бібліотека Фонду сприяння розвитку психічної культури (Київ). — Режим доступу: <mailto:webmaster@psylib>.*

10. *Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук.*

11. *Щербанюк О. В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин. — Чернівці: Рута, 2000. — С. 19.*