

БУТКО П.Є., здобувач
(Національний університет
Державної податкової служби України)

УДК 347.73

ТРАНСФОРМАЦІЯ ПІДХОДІВ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО СТАТУСУ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Розглянуто сучасні підходи до визначення податково-правового статусу фізичних осіб при виконанні ними свого податкового обов'язку. Проаналізовано наукову літературу, законодавчі та нормативні джерела. Визначено співвідношення загального та податково-правового статусу фізичних осіб.

Ключові слова: податок, платник податків, фізична особа платник податків, правовий статус.

Рассматриваются современные подходы к определению налогового-правового статуса физических лиц при выполнении ими своей налоговой обязанности. Анализируется научная литература, законодательные и нормативные источники. Определяется соотношение общего и налогового-правового статуса физических лиц.

Ключевые слова: налог, налогоплательщик, физическое лицо налогоплательщик, правовой статус.

The modern approaches to determining the tax and legal status of individuals in the discharge of his tax obligation. Analysis of scientific literature, legislative and regulatory sources. Determined the ratio of total tax and legal status of individuals.

Keywords: tax, the taxpayer, the individual taxpayer, legal status.

Діяльність фізичних осіб з приводу виконання ними обов'язків, пов'язаних із оподаткуванням, регулюється перш за все податковим правом. За своєю суттю податкове право є складним інститутом фінансового права. Воно регулює відносини щодо руху коштів знизу угору – від платників податків до держави. Ця обставина виключає наявність тут відносини бюджетного права, державного кредитування тощо. Податкове право відрізняється специфікою предмета, колом суб'єктів правовідносин і окремою їх правосуб'єктністю, яка є особливо важливою. Виходячи з цього та з положень загальної теорії права про галузевий правовий статус, враховуючи специфіку існування фінансової галузі права, цілком логічно підходити до аналізу податкового статусу платника податків не як галузевого, а як підгалузевого, інституційного статусу. Загальноприйнятим є положення про відповідність галузевого статусу загальному статусу особи (конституційному). Податковий статус платника відповідає загальному статусу особи, оскільки держава закріпила на конституційному рівні обов'язок щодо сплати податків і зборів [1]. У зв'язку з цим слід детальніше дослідити особливості конституційної норми-принципу, якою закріплюється обов'язок сплачувати законно встановлені податки, збори, обов'язкові платежі.

Податковий статус платника має зобов'язальний характер, тобто в ньому має місце пріоритет першочергового основного обов'язку щодо сплати податку. Цією властивістю податковий статус платника відрізняється від інших галузевих статусів (цивільного, трудового тощо) [2, с. 51]. С.Г. Пепеляєв вважає, що підґрунтям правового статусу платника податків є конституційний обов'язок платити податки та збори, передбачений статтею 57 Конституції Російської Федерації. Усі інші встановлені обов'язки платника податків так чи інакше спрямовані на забезпечення неухильного, правильного і своєчасного виконання цього основного обов'язку [3, с. 160, 169].

У XIX ст. професор Імператорського Казанського університету Д. Львов зауважував, що „суб'єктом податку є кожен громадянин держави. Якщо держава має право на стягнення майнових жертв, то з іншого боку цьому праву відповідає обов'язок кожного громадянина приділяти на користь держави частину свого надбання. Кожен громадянин, володіючи відповідною частиною матеріальних коштів, зобов'язаний нести певні повинності на користь держави. Цей обов'язок деякі з фінансистів зводять на ступінь абсолютних вимог самої людської природи [4, с. 286-287]. На нашу думку, говорячи про повинність, він мав на увазі саме обов'язок сплачувати податки. Іншими словами, йдеться про податковий обов'язок суб'єктів податкових правовідносин – платників податків, зборів та інших обов'язкових платежів. У відносинах з державою кожен її громадянин має нескінченні зобов'язання й тому несе певні майнові жертви на користь



суспільного союзу: адже держава існує для всіх і всім подає своє заступництво своїми установами, то всі й зобов'язані платити податки [4, с. 287].

Враховуючи рівність громадян перед законом, загальність його норм для всіх і кожного, Д. Львов поділяє всіх суб'єктів податків на чотири групи, при цьому йдеться саме про платників податків: а) усі громадяни, які володіють податною здатністю без розрізнення станів, статі й віку, не виключаючи чиновників та іноземців, які живуть у даній державі; б) усі товариства й акціонерні компанії, що мають податну здатність незалежно від обкладення кожного з учасників окремо; в) громади та інші корпорації як юридичні особи, якщо вони володіють яким-небудь майном, незалежно від обкладення фізичних осіб, які входять до їх складу; г) благодійні та інші установи як юридичні особи, які теж мають яке-небудь майно. Якщо законодавець бажав би звільнити ці установи від податкового обов'язку, то така податкова пільга повинна бути точно зазначена в законі [4, с. 288].

Наведена класифікація дозволяє зробити висновок щодо наявності низки складових, характерних рис податкових правовідносин. До них вчений відносить „податкову здатність” (податкова правосуб'єктність), володіння яким-небудь майном як підстава для сплати податку – об'єкт оподаткування і, звичайно, загальність податкової повинності (обов'язку).

Позицію Д. Львова щодо загальності податкового обов'язку розділяв І.І. Янжул. Він відзначає, що «...висновок щодо загальності податкового обов'язку є природним», а потім зауважує, що «...всім членам суспільства належить нести податковий тягар, усі піддані або громадяни, які беруть участь у вигодах державного життя, зобов'язані відчувати й тягар, пов'язаний з ними» [5, с. 247]. Важливим у позиції вченого виступає той факт, що він наголошує на зв'язку одержання доходу (вигоди) та обов'язком сплачувати податки і збори. Таким чином, обов'язок платити податки поширюється на всіх фізичних і юридичних осіб, які живуть або знаходяться в межах країни. Вважаємо, що такий підхід до оцінки податкового обов'язку цілком виправданий і порівнюється з природою даної категорії [6, с. 43-45].

Основні обов'язки суттєво впливають на правовий статус особи в Україні. Їх неналежна реалізація може призводити, або не призводити до істотних змін у правовому статусі людини і громадянина, впливати на права і свободи та їх здійснення. Неналежне виконання (додержання) конституційних обов'язків, їх порушення веде до неможливості зміни правового статусу громадян України, більш того, суттєво звужує комплекс прав і свобод, якими людина може користуватися [7, с. 38-39]. Наприклад, відповідно до чинного раніше Закону України «Про громадянство» в редакції від 16.04.97 р. особі могло бути відмовлено у виході з громадянства України, якщо вона мала невиконані зобов'язання перед державою, або майнові зобов'язання, з якими були пов'язані інтереси юридичних або фізичних осіб України [8]. До таких обов'язків, зокрема, належить і сплата податків. Тобто в даному випадку обмежувалося невід'ємне право людини на громадянство через неналежне виконання податкового обов'язку.

Зараз Податковий кодекс України прямо не закріплює подібного припису, але конструкція із схожим наголосом міститься у ст. 179. Так, платники податку – резиденти, які виїжджають за кордон на постійне місце проживання, зобов'язані подати до органу державної податкової служби податкову декларацію не пізніше 60 календарних днів, що передують виїзду. Орган державної податкової служби протягом 30 календарних днів після надходження податкової декларації зобов'язаний перевірити визначене податкове зобов'язання, сплату належної суми податку і видати довідку про таку сплату та про відсутність податкових зобов'язань з цього податку, що подається до органів митного контролю під час перетину митного кордону і є підставою для проведення митних процедур [9, ст. 179.3]. Що розумів законодавець під терміном «митні процедури» в даному випадку, не уточнюється, але цілком логічно, що, спираючись на даний припис, стане можливим відмовляти громадянам у виїзді на постійне місце проживання за кордон при наявності зобов'язань перед державою щодо сплати податків і зборів.

На наш погляд, такий підхід не може бути визнаний досконалим. При цьому слід звернути увагу на співвідношення правоздатності в конституційній і податковій площині. Безумовно, конституційна та податкова правоздатність взаємопов'язані та взаємозалежні, але потрібно мати на увазі, що навряд чи конституційна правоздатність може обмежуватися податковою. У чинному Законі України «Про громадянство» цей недолік виправлено – норму, що обмежує право особи на зміну громадянства вилучено [8]. Але яким чином цей закон буде застосовува-



тись разом із Податковим кодексом, поки що невідомо.

Сучасне співвідношення правоздатності у різних галузях права в різні часи було різним. Так, у Стародавній Греції звільнення від обов'язку щодо сплати податків розглядалось як обмеження прав. У Римі було звільнено від податків нижчий клас, що було причиною того, що його представники не були повноправними громадянами. За Законами Солона так звані тети були звільнені від податків і за це не мали права займати державні посади. У Римі, за Законами Сервія Тулія, шостий клас теж не сплачував податки, а тому мав мізерний вплив у центристських зборах [10].

Крім того, часом виконання обов'язку щодо сплати податків було умовою для реалізації політичних прав. У ХІХ ст. в Австрії відповідно до ст. 4 Основного Закону Австрії від 21 грудня 1867 р. «Про загальні права громадян королівств і земель, представлених в імперській Раді» всім громадянам, які проживають у громаді і платять податки із свого майна, з підприємницької діяльності чи доходів, належить активне і пасивне виборче право в громадське представництво на таких самих умовах, як і громадянам, які належать до даної громади [11]. Отже, можливість реалізації політичних прав залежала від виконання обов'язку платити податки. Зараз це положення не діє, оскільки воно суперечить статті 119 Федеральної Конституції цієї держави.

Декларація обов'язків людини і громадянина 1795 р. (пункт 16 Декларації) закріплювала, що будь-які податки встановлюються для загальної користі та мають бути розподілені між платниками податків залежно від їх можливостей. Вона виходила з принципу загальності обов'язків, які визнавалися за всіма громадянами, а її метою було благо всього суспільства, а не якогось одного класу. Маємо зауважити, що принципів установок щодо загальності, рівності оподаткування містилися ще у Французькій Декларації прав і свобод людини і громадянина 1789 р. Стаття 12 цього документа проголошувала, що державна влада створена в інтересах усіх. З першого погляду, специфічних фінансових завдань держави (наприклад, щодо збору податків, розподілення коштів від їх надходжень) не виокремлювалося. Разом із тим вже ст. 13 передбачала можливість справляння необхідних загальних внесків з метою утримання влади, їх рівномірного розподілу між усіма громадянами відповідно до їх можливостей.

На наш погляд, для різнобічного висвітлення особливостей різних підходів до обов'язку зі сплати податків, визначення його вагомості в загальній масі обов'язків фізичних осіб, варто звернути увагу на низку конституційних документів минулих століть. Так, головні обов'язки Основного Закону Австрії 1867 р. [11, с. 431], Конституції Великого Герцогства Люксембург 1868 р. [11, с. 459], Конституційної Хартії Пруссії 1850 р. [12, с. 298-300], Конституції Японської імперії 1889 р. [12, с. 354-355], по суті, зводилися до сплати податків та відбування військових повинностей. Щодо інших обов'язків, то вони прямо не закріплювалися, а діяв принцип: «дозволено все, що не заборонено законом».

В Україні в ХVІІІ ст. фактично існувало два основних обов'язки людини – військовий та сплачувати податки. При чому перший мав пріоритет. Так, проектом Конституції Пилипа Орлика 1710 р. «Пакти і конституції законів і вольностей Війська Запорозького» передбачалося, що «...вдови козаків, їхні дружини та діти-сироти, козацькі господарства і господарства жінок, чоловіки яких перебувають на війні або на якихось військових службах, не притягуюватимуться до жодних обов'язкових для простого люду загальних повинностей і не будуть обтяжені сплатою податків» [13, с. 33]. Аналогічним чином було врегульовано загальнообов'язковість податкового і військового обов'язку в Україні за часів УНР. Гетьман П. Скоропадський в розділі третьому «Законів про Тимчасовий державний устрій України» закріпив, що захист Вітчизни є святим обов'язком кожного козака і громадянина Української держави та що українські козаки і громадяни повинні платити встановлені законом податки і збори згідно з вимогами закону [7, с. 59]. Яких-небудь інших обов'язків тоді встановлено не було.

Слід звернути увагу на ту обставину, що тривалий час сплата податків і зборів й подання декларацій про майновий стан громадян Конституція нашої держави не відносила до категорії основних обов'язків. Вагоме звуження сфери державної власності та розвиток приватної, свобода підприємництва призвели до необхідності закріплення в Основному Законі України якісно нового обов'язку громадян України. На сучасному етапі цей обов'язок набуває важливого значення. Податок – це та частина багатства, яку фізичні та юридичні особи перераховують державі на цілі задоволення колективних потреб. «Податок має ... примусовий характер і служить для створення тих послуг, користь яких відчувається всіма жителями, і за своєю приро-



дою є неподільною» [14, с. 240].

У сукупності конституційних обов'язків обов'язок щодо сплати податків і зборів займає особливе місце. Так, за часом реалізації обов'язки можна класифікувати на постійні і тимчасові. До першої групи належать обов'язки, які мають постійний характер (додержуватися Конституції і законів, не посягати на права і свободи, честь і гідність інших людей, не спричиняти шкоди природі, культурній спадщині), до другої – військовий обов'язок, здобуття повної загальної середньої освіти, обов'язки батьків і дітей, сплата податків і зборів. Разом з цим сплата податків може мати як постійний, так і тимчасовий характер [7, с. 123-124].

Сучасна Конституція України встановлює, що «...кожний зобов'язаний сплачувати податки і збори, в порядку і розмірах, встановлених законом» [1, ст. 67]. Це обґрунтована вимога до людини і громадянина, який проживає у суспільстві і користується благами державної діяльності. Саме за допомогою коштів від надходження податків, зборів та інших обов'язкових платежів держава забезпечує виконання загальносоціальних програм, безпеку громадян, в інтересах усього суспільства розвиває науку і культуру, сприяє підвищенню економічного рівня громадян, надає безоплатну освіту та охорону здоров'я. Від виконання обов'язку сплачувати податки і збори в значній мірі залежить виконання державою своєї соціальної функції, забезпечення широкого здійснення громадянами прав і свобод в соціально-економічній сфері, інших видів державної діяльності, обороноздатності і т. ін.

Разом із тим закріплення податкового обов'язку тільки у ст. 67 Конституції України недостатньо для настільки великої публічно-правової підгалузі, якою є податкове право. Особливо важливим при цьому є позиціонування обов'язку зі сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів у Конституції України. Зараз ст. 67 Конституції України міститься в другому її розділі, що присвячений правам, свободам та обов'язкам людини і громадянина. За цих умов можна порушувати питання про розповсюдження саме конституційного податкового обов'язку тільки на категорію фізичних осіб. У рамках обраної теми недоречно детально зупинятися на особливостях регулювання податкового обов'язку юридичних осіб, але слід акцентувати увагу на тому, що для юридичних осіб як платників податків і зборів правове регулювання податкового обов'язку і його нормативне закріплення міститься у спеціальних законах, що регулюють сферу оподаткування. Подібне безвідповідальне ставлення законодавця до категорійного апарату може призвести до наявності колізій та неоднозначного трактування головного закону нашої держави. За цих умов варто хоча б на рівні закону виправити це положення та запровадити єдине поняття податкового обов'язку з чітким визначенням родового суб'єкта сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Список використаної літератури:

1. Конституція України // ВВР. – 1996. – № 30 – Ст. 67.
2. Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: Дис. кандидата юрид. наук: 12.00.07. – Харків, 2002.
3. Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева – М., 2000.
4. Львов Д. Курс финансового права. – Казань, 1888.
5. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – М., 2002.
6. Храбров А.О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку: Дис. кандидата юрид. наук: 12.00.07. – Харків, 2004.
7. Летнянчин Л.І. Конституційні обов'язки людини і громадянина в Україні: проблеми теорії і практики: Дис. кандидата юрид. наук: 12.00.02. – Харків, 2004.
8. Про громадянство України: Закон України в ред. від 16.04.97 // ВВР. – 1997. – № 23. – Ст. 169.
9. Податковий кодекс України // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 3248.
10. Кучерявенко М.П. Теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні: Дис. д-ра юрид. наук: 12.00.07. – Харків, 1997.
11. Конституции государств Европейского Союза / Под общ. ред. Л.А. Окунькова. – М., 1999.
12. Хрестоматія з історії держави і права зарубіжних країн: В 2-х т. / За ред. В.Д. Гончаренка. – К., 1998. – Т. 2.
13. Слюсаренко А.Г., Томенко М.В. Історія Української Конституції. – К., 1993.
14. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки / Пер. с ит. И. Шрейдера; Под ред. и с доп. А. Свирцовского, вступ. ст. А.И. Чупрова. – М., 1904.

Надійшла до редакції 05.12.2011

