

№ 13. – Ст. 679.

17. Про схвалення Концепції Конкуренційного процесуального кодексу України : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 18.03.2002 № 145-р // Офіційний вісник України. – 2002. – № 12. – Ст. 607.

18. Удалов Т. Оскарження рішень Антимонопольного комітету України / Т. Удалов // Юридичний журнал. – 2006. – № 7. – С. 108-111.

19. Мельник Р.С. Ще раз про сутність та ознаки публічно-правових відносин / Р.С. Мельник // Вісник Вишого адміністративного суду України. – 2008. – № 4. – С. 55-64.

Надійшла до редакції 19.12.2012

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

УДК 347.73

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ПРИПИНЕННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ЗА ЧИННИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ

Окреслено особливості визначення моменту припинення податкового обов'язку фізичних осіб – платників податків, вказано на процедурні аспекти його встановлення та охарактеризовано недоліки чинного податкового законодавства.

Ключові слова: податок, платник податку, фізична особа, податковий обов'язок, припинення податкового обов'язку, зміна статусу фізичної особи.

Обозначены особенности определения момента прекращения налоговой обязанности физических лиц – налогоплательщиков, очерчены процедурные аспекты его определения и охарактеризованы недостатки действующего налогового законодательства.

Ключевые слова: налог, налогоплательщик, физическое лицо, налоговая обязанность, прекращение налоговой обязанности, изменение статуса физического лица.

The article outlines the specifics of the termination of the tax obligation on individuals – taxpayers, defined procedural aspects of its definition and described the shortcomings of the current tax laws.

Keywords: tax, taxpayer, individual tax obligation, termination of tax obligation, change the status of an individual.

Питання щодо припинення тих чи інших прав суб'єкта конкретних правовідносин завжди було актуальним. Особливо це стосується відносин податкових, правове регулювання яких в останні роки суттєво змінилося. Це пов'язано з прийняттям у 2010 р. Податкового кодексу України – єдиного кодифікованого акта, яким регулюються майже всі відносини з приводу сплати податків і зборів, ведення податкового обліку та надання податкової звітності. Але в даному акті не проводиться класифікації прав та обов'язків платників податків, що дозволило б точніше визначити момент припинення податкового обов'язку фізичних осіб.

Безумовно, важливим критерієм класифікації податкових прав і обов'язків фізичних осіб – платників є сила нормативних актів, якими вони закріплені. Права та обов'язки можуть бути встановлені: Конституцією, Податковим кодексом та іншими законами України про оподаткування; підзаконними нормативними актами контролюючих та інших уповноважених органів держави; індивідуально-правовими актами. При цьому треба звернути увагу, що в Законі України «Про систему оподаткування» містилася норма, згідно з якою ставки, механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), за винятком особливих видів мита та збору у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на електричну та теплову енергію, збору у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, і пільги щодо оподаткування не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування.

Але ніде більше в законодавчих актах не містилося поняття «законів про оподаткування», що на практиці призводило до нехтування цією вимогою та можливістю прийняття Верховною Радою, Кабінетом Міністрів та іншими державними органами завідомо неправомірних нормативних актів. Яскравим прикладом цьому стало прийняття у квітні 2005 р. Закону «Про



внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України» [5], який було невдовзі суттєво змінено, але супроводжувалося це настанням плутанини у діях як платників податків, так і податкових органів. Цей документ передбачав внесення змін не лише в основний кошторис держави, а й у цілу низку нормативних актів з питань оподаткування, порушивши цілісність податкових механізмів багатьох податків. Більше того, це суперечило нормативно закріпленому принципу стабільності, який спрямовано на забезпечення незмінності податків і зборів (обов'язкових платежів) і їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року [6].

Зараз, із прийняттям Податкового кодексу України, ситуація змінилась в позитивну сторону. Окремою статтею цього нормативного акта визначається поняття податкового законодавства, до кола якого включаються: а) Конституція; б) безпосередньо Податковий кодекс; в) Митний кодекс; г) інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням ввезним або вивізним митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; д) чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою і якими регулюються питання оподаткування; е) нормативно-правові акти, прийняті на підставі та на виконання Податкового кодексу та законів з питань митної справи; є) рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів [4]. Безумовно, такий підхід законодавця сприятиме уникненню багатьох колізій, що існували раніше, коли до податкових правовідносин окремі їх учасники намагались застосувати норми інших галузей.

Обов'язок фізичної особи щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) припиняється із сплатою податку і збору (обов'язкового платежу) або його скасуванням, а також у разі смерті платника. Проте нормативне регулювання моменту припинення податкового обов'язку платника податків в Україні має певні неточності та колізії. Так, О.О. Головашевич звертав увагу на недосконалість правового регулювання оподаткування фізичних осіб ще до вступу в силу Податкового кодексу України та зазначав, що відповідно до Закону «Про систему оподаткування» обов'язок фізичної особи зі сплати податків і зборів припиняється у випадку її смерті [6]. Нині ст. 37 Податкового кодексу України закріплює однією з підстав для припинення податкового обов'язку, крім його виконання, смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою [4]. Тобто підхід законодавця до цього питання в загальному вигляді не змінився з часів дії Закону України «Про систему оподаткування».

Безумовно, на наш погляд, такий підхід є найбільш логічним і правильним. Ми приєднуємося до позиції О.О. Головашевича, відповідно до якої для появи обов'язку сплатити податок необхідна наявність як мінімум основних елементів механізму даного податку, до яких належить і суб'єкт оподаткування, а якщо бракує будь-якого з цих елементів, то не може виникати й обов'язку зі сплати податку [1, с. 55].

На нашу думку, окрім нормативного закріплення обов'язкових елементів податку для виникнення податкового обов'язку необхідною умовою є безпосередня наявність у платника об'єкта оподаткування. Ще І.І. Кучеров писав, що «обов'язок зі сплати того чи іншого податку або збору покладається на платника податків або зборів з моменту виникнення в нього відповідного об'єкта оподаткування...» [2, с. 106]. Разом із тим подібне твердження породжує необхідність існування другої складової податкового механізму – суб'єкта, на якого покладається податковий обов'язок, тому що саме в нього виникає об'єкт.

О.О. Головашевич пише: «...за відсутності платника податку не може йтися й про волевиявлення при передачі частини матеріальних благ, що підлягають сплаті у вигляді податку, тобто відсутня правосуб'єктність. У той же час чинне законодавство містить норму, що суперечить як загальним законам про оподаткування в Україні, теоретичному уявленню про податковий обов'язок, так і здоровому глузду, зокрема про момент припинення податкового обов'язку...». Далі вчений конкретизує свою позицію: «...у випадку смерті платника податку на доходи фізичних осіб або визнання його судом померлим чи безвісно відсутнім податок за останній податковий період сплачується з активів цього платника при відкритті спадщини. У цьому контексті перерахування суми податку може мати лише примусовий характер, тому що померла фізична особа не зможе вже виявити свою волю щодо сплати податку. За відсутності платника податку дії з його перерахування в бюджет міг би зробити нотаріус як податковий



агент, проте стягнення суми податкового боргу по виконавчих записах нотаріуса заборонено. Водночас активи платника податку можуть бути примусово стягнені в рахунок погашення його податкового боргу виключно на підставі рішення суду. Втім, таке рішення не може бути винесено судом стосовно померлої фізичної особи, як і не може бути подано позов з такими вимогами...» [1, с. 56-57].

На жаль, подібний підхід законодавця зберігся у чинному Податковому кодексі України. Більше того, він отримав свій розвиток, і зараз питання щодо виконання грошових зобов'язань фізичних осіб у разі їх смерті або визнання безвісно відсутніми чи недієздатними, а також неповнолітніх осіб регулюється окремою статтею, що міститься в Розділі II Кодексу, присвяченому питанням адміністрування всіх податків, зборів, загальнообов'язкових платежів податкового характеру. На відміну від законодавства, що діяло до прийняття Податкового кодексу України, зараз пунктами 99.1-99.4 ст. 9 даного Кодексу фактично встановлюються законні представники щодо вказаних категорій осіб. Так, у разі смерті фізичної особи або оголошення її судом померлою грошові зобов'язання виконуються її спадкоємцями, які прийняли спадщину, в межах вартості майна, що успадковується, та пропорційно частці у спадщині на дату її відкриття. Таким чином, відбувається поєднання дії цивільно-правових інститутів (спадщини) та податково-правових (виконання податкового обов'язку).

Слід звернути увагу на закріпленій порядок пред'явлення вимог до спадкоємців. Претензії їм пред'являються органами державної податкової служби в порядку, встановленому цивільним законодавством України для пред'явлення претензій кредиторами спадкодавця. Законодавець спрощено підходить до процесу зміни власника майна через смерть фізичної особи та просто зазначає, що після закінчення строку прийняття спадщини грошові зобов'язання або податковий борг спадкодавця стають грошовими зобов'язаннями або податковим боргом спадкоємців. Такий підхід не можна назвати ані логічним, ані ефективним. Річ у тому, що податкові органи не завжди мають можливість відслідковувати смерть фізичної особи самотійно. На наш погляд, єдиним ефективним механізмом обліку подібних випадків, який би забезпечив вчасне подання податковими органами відповідних претензій, є покладання обов'язку на нотаріусів щодо звітування по кожному випадку вступу у спадщину.

Другою категорією осіб, для яких призначаються законні представники, є неповнолітні особи. Їх грошові зобов'язання виконуються батьками (усиновителями), опікунами (піклувальниками) до набуття неповнолітніми особами цивільної дієздатності в повному обсязі. У разі невиконання грошових зобов'язань неповнолітніх їх представники несуть солідарну майнову відповідальність за погашення грошових зобов'язань.

Третьою категорією є особи, для призначення законного представника яких має бути встановлено юридичний факт за участю додаткового суб'єкта – суду. Хоча він і не бере безпосередньої участі у податкових правовідносинах з приводу призначення податкового представника, без його рішення для даної категорії представник не може бути призначений. При цьому законодавець окремо визначає податкового представника для фізичних осіб, визнаних судом недієздатними, та для фізичних осіб, визнаних судом безвісно відсутніми. Це і зрозуміло, тому що в першому випадку законним представником стає опікун недієздатної особи, який виконує грошові зобов'язання, що виникли на день визнання її недієздатною за рахунок майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом, такої фізичної особи. У другому випадку це особа, яка здійснює опіку над майном безвісно відсутньої особи, виконує грошові зобов'язання, що виникли на день визнання її безвісно відсутньою, за рахунок майна такої фізичної особи, на яке може бути звернуто стягнення. При цьому законодавець детально не регулює порядок такого стягнення у Кодексі, а лише зазначає, що воно провадиться відповідно до вимог чинного законодавства.

На відміну порядку вступу податкових органів у процес прийняття спадщини, для другої та третьої категорій вищезазначених осіб прямо в Податковому кодексі встановлено порядок, якого вони мають дотримуватись з метою оподаткування доходів своїх підопічних. Батьки, усиновителі, опікуни, піклувальники неповнолітніх або недієздатних осіб, а також особи, на яких покладено здійснення опіки над майном безвісно відсутніх, повинні від імені відповідних фізичних осіб виконувати такі обов'язки. По-перше, ці законні представники мають подати органу державної податкової служби заяву для реєстрації таких фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків. По-друге, вони мають своєчасно подавати належ-



ним чином заповнені декларації про доходи та майно та вести облік доходів і витрат підопічних у випадках, передбачених цим Кодексом. Як бачимо, це кардинально відрізняється від оподаткування доходів померлої особи.

Таким чином, стосовно моменту припинення податкового обов'язку фізичної особи ми частково приєднуємося до концепцій О.О. Головашевича, І.І. Кучерова, М.П. Кучерявенка, Е.А. Ровинського [1-3; 7] та інших вчених, які вважають, що смерть фізичної особи платника податку або визнання її померлою у встановленому законодавством порядку є підставою для припинення податкового обов'язку фізичної особи.

На нашу думку, за наявності підстав, зазначених у ст. 37 та 99 Податкового кодексу, потрібно говорити не про виконання первісного податкового обов'язку новим суб'єктом, а про трансформацію податково-правових відносин, у результаті чого зникає «старе» зобов'язання зі сплати належних сум податку, і виникає нове, суб'єктом якого саме і є законний представник, встановлений у ст. 99 ПК. При цьому підставою для виникнення цього зобов'язання є не просто смерть фізичної особи, а складний юридичний факт, що складається як мінімум із трьох елементів: 1) смерті фізичної особи; 2) наявності майна, за рахунок якого можливо виконати зобов'язання; 3) прийняття спадщини та виконання всіх необхідних для цього процедур.

Список використаної літератури:

1. Головашевич О.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд. юрид. наук / Головашевич Олександр Олександрович. – Х., 2008.
2. Кучеров И.И. Налоговое право России : курс лекций / И.И. Кучеров. – М., 2001.
3. Основы налогового права : учеб. пособие / под ред. Н.П. Кучерявенко. – Харьков, 2003.
4. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 // ВВР. – 2011. – № 13-17. – Ст. 112.
5. Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України : Закон України № 2505-IV від 25.03.2005 // ВВР України. – 2005. – № 17. – Ст. 267.
6. Про систему оподаткування : Закон України № 1251-XII від 25.06.1991 // ВВР України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
7. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е.А. Ровинский. – М., 1960.

Надійшла до редакції 21.12.2012

ДАБІЖУК В.І., здобувач
(Одеський державний
університет внутрішніх справ)

УДК 346.2 : 342.951

ЩОДО АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКСПОРТНОЇ БЕЗПЕКИ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

Проаналізовано нормативно-правове забезпечення економічної безпеки експортної діяльності підприємств. Акцентовано на нормах конституції, які формують принципи безпеки, та окремих спеціальних законах України.

Ключові слова: економічна безпека, експортна безпека, суб'єкт господарювання, організаційно-правовий механізм, система забезпечення економічної безпеки.

Проанализировано нормативно-правовое обеспечение экономической безопасности экспортной деятельности предприятий. Акцентировано внимание на нормах конституции, которые формируют принципы безопасности, и отдельных специальных законах Украины.

Ключевые слова: экономическая безопасность, экспортная безопасность, субъект хозяйствования, организационно-правовой механизм, система обеспечения экономической безопасности.

The article analyzes the legal framework to ensure the economic security of export activity. The attention to the Constitution, which form the principles of security and some special laws of Ukraine.

Keywords: economic security, export security, entity, organizational and legal mechanism, the system of economic security.

