

УДК 347.73

Є. А. Ананьєва

ПРО ЗНАЧЕННЯ КРИТЕРІЮ ПЕРСОНІФІКАЦІЇ ЗОБОВ'ЯЗАНОЇ ОСОБИ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ КЛАСИФІКАЦІЇ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

Постановка проблеми. Класифікація як один із найпоширеніших і найбільш універсальних інструментів наукового пізнання встановлює систему розподілу предметів, явищ, понять на класи, групи тощо за спільними ознаками й властивостями, а також тісно пов'язана з логічною операцією поділу, що є групуванням понять за їх обсягом, розкладанням родового поняття на складові видові поняття.

У науковому сенсі класифікацією буде лише той поділ, який здійснено не за будь-якою ознакою, а за найсуттєвішою, найістотнішою, такою, що визначає характер усіх інших ознак предметів, що класифікуються, і дає змогу встановити для кожного класу чітко визначене, постійне місце серед інших класів. Завдяки класифікації створюється система явищ чи понять, а не проста їх сукупність.

Класифікація не лише сприяє дослідженню, розвитку, удосконаленню певних понять, предметів, явищ, а й сама розвивається та вдосконалюється з розвитком і видозміненням останніх. Водночас завдання розбудови класифікацій, їх мета, як і завдання будь-якої науки, не мають обмежуватись теоретичною площиною, а повинні виходити на рівень практичного застосування, втілення на практиці, сприяти наступному витку діалектичного розвитку тих чи інших відносин, явищ, понять тощо.

Щодо юридичних наук, у тому числі науки фінансового права та її підгалузі – податкового права, класифікація має створювати своєрідний місток, який перенеситиме отримані в наукових дослідженнях знання про державно-правову дійсність та інші наукові надбання, зокрема й щодо різновидів податкових платежів, на практику, що має підвищувати ефективність усіх стадій механізму правового регулювання суспільних відносин: як процесу правотворчості на стадії правової регламентації, зокрема й шляхом удосконалення юридичної техніки, яку використовує законодавець, так і стадій безпосередньої дії механізму правового регулювання, у тому числі стадій виникнення правових відносин, застосування правових норм, їх тлумачення та реалізації.

Окрім іншого, у класифікації знаходять певне віддзеркалення й реалізацію низка функцій, що властиві та є спільними для всіх юридичних наук (гносеологічна, евристична, прогностична та практико-організаційна).

Наявність і можливість використання всіх корисних властивостей, які здатні виникати внаслідок проведення класифікації, реалізація її функціонального призначення зумовлюються правильним обранням відповідних вихідних засад, критеріїв і підстав – основи класифікації як різновиду логічної операції поділу.

Спеціальними основами класифікації податків та зборів варто назвати повноваження того чи іншого органу щодо їх встановлення, форму оподаткування, а також персоніфікацію зобов'язаної особи. Повноваження зі встановлення будь-яко-

го податку та збору, що входить до податкової системи України, розмежовуються на повноваження з їх законодавчого закріплення та повноваження з введення їх у дію. Повноваження з безпосереднього законодавчого закріплення податкових обов'язкових платежів, їх обов'язкових елементів у жодному разі не підлягає делегуванню, інакше це означало б делегування законодавчих повноважень українського парламенту, що чинною Конституцією України не допускається. Натомість введення податків і зборів у дію може відбуватись на підставі як законодавчого акта, так і актів відповідного органу місцевого самоврядування.

Тому за критерієм повноважень органу щодо встановлення податкових обов'язкових платежів розрізняють загальнодержавні податки та збори, які закріплюються і вводяться в дію Верховною Радою України, та місцеві податки та збори, які первісно закріплюються на законодавчому рівні, проте вводяться в дію відповідними рішенням представницьких органів місцевого самоврядування.

Формою оподаткування в широкому розумінні варто визнати законодавчо закріплену в податково-правових нормах і виражену у відповідному правовому режимі сукупність способів побудови, організації, визначення та реалізації податкового обов'язку, що виникає з приводу того чи іншого податку або збору, особливості його покладання на платників, у тому числі порядок реалізації, співвідношення суб'єктів та носіїв податків і зборів, специфіку конструкції правового механізму податкових обов'язкових платежів, а також зв'язок останніх між собою в межах різних рівнів податкового тиску.

Спеціальним критерієм класифікації податкових обов'язкових платежів варто визнати персоніфікацію зобов'язаної особи, змістом чого є поширення податкового обов'язку на осіб – податкових резидентів та осіб – податкових нерезидентів, що дає змогу виділити різновиди податків і зборів, включених до вітчизняної податкової системи, які, по-перше, покладені виключно на фізичних осіб; по-друге, покладені виключно на юридичних осіб; по-третє, передбачають змішаного або узагальненого платника.

Одним із найбільш принципових моментів під час закріплення правового механізму будь-якого податку чи збору є визначення різновиду платника такого податку або збору, вказання на конкретних осіб, які мають нести й реалізовувати податковий обов'язок. Саме це зумовлює вибір спеціального критерію для класифікації – критерію персоніфікації зобов'язаної особи – для проведення класифікації податків і зборів, що входять до податкової системи України.

У свою чергу для правильного оперування цим критерієм необхідно насамперед визначити сутність самого податкового обов'язку. Причому, безумовно, вплив податкового обов'язку та його роль не лише в персоніфікації платника, а й взагалі в податкових правовідносинах важко переоцінити. Так, Н.П. Кучерявенко вважає: «Категорія податкового обов'язку, будучи центральною у сфері податково-правового регулювання, визначає сутність і спрямованість сукупності правових норм, що регулюють оподаткування. Вона є своєрідним стрижнем, який формує складний інститут податкового права, зумовлює цільність та єдність сукупності правових норм, які до нього входять. Фактично всі норми, що регулюють оподаткування, тією чи іншою мірою спрямовані на регулювання податкового обов'язку» [1, с. 383].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Роль критерію персоніфікації зобов'язаної особи в проведенні класифікації податків та зборів розглядалась такими науковцями, як М.П. Кучерявенко, Є.В. Порохов, О.О. Ісаєв та І.І. Янжул. Однак окремі аспекти проблеми потребують додаткової уваги.

Мета статті – здійснення аналізу персоніфікації зобов'язаної особи для класифікації податків.

Вклад основного матеріалу. Правове регулювання податкового обов'язку у вітчизняному законодавстві починається з конституційної норми-принципу, своєрідної ґрунт-норми податкових правовідносин, що закріплена частиною 1 статті 67 Конституції України, за імперативним приписом якої кожен зобов'язаний сплачувати податки та збори в порядку й розмірах, встановлених законом [2]. Цей базисний конституційний рівень законодавчого закріплення податкового обов'язку потребує подальшої деталізації в загальних нормах загального податкового закону.

Пунктами 36.1–36.3 статті 36 Податкового кодексу України визначено, що податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку й збору в порядку та строки, визначені Податковим кодексом України й законами з питань митної справи. Податковий обов'язок виникає в платника за кожним податком і збором. Податковий обов'язок є безумовним та першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків, крім випадків, передбачених законом [3].

За своєю правовою природою така норма є другим рівнем правового регулювання змісту податкового обов'язку, яка на цьому ж рівні доповнюється відповідним закріпленням у пункті 7.1 статті 7 Податкового кодексу України [3] моделі правового механізму будь-якого податку чи збору у вигляді переліку тих його елементів, які обов'язково мають бути визначені спеціальним податковим законом за кожним із таких податків і зборів.

Надалі правова регламентація податкового обов'язку переходить на третій рівень, на якому вже спеціальною нормою загального податкового закону визначається вичерпний перелік податків і зборів, які дозволені до справляння в межах держави чи її певних адміністративно-територіальних утворень, а отже, щодо яких може виникати податковий обов'язок. Цей рівень відображається статтями 8–10 Податкового кодексу України [3].

Зрештою, правовий обов'язок отримує остаточну деталізацію щодо кожного окремого податку або збору, які входять до податкової системи, на четвертому рівні його правового закріплення – на рівні спеціального податкового закону (нормативно-правового акта), яким безпосередньо встановлюється та вводиться в дію той чи інший податковий обов'язковий платіж.

Розглядаючи податковий обов'язок, необхідно чітко встановити його справжній зміст. Аналіз різних джерел, присвячених проблематиці податкового обов'язку, дає змогу зробити висновок, що в наукових колах склались два підходи до визначення змісту податкового обов'язку – вузький і широкий.

Приблизником першої концепції, яка фактично ототожнює податковий обов'язок та обов'язок платника податків зі сплати податку, можна визнати Є.В. Порохова, на переконання якого змістом податкового обов'язку є відповідне відно-

шення, що складається, з одного боку, з обов'язку платника податків здійснити всі необхідні активні дії, спрямовані в підсумку на сплату податку на користь держави, а з іншого – з права держави вимагати сплати на свою користь податку [4, с. 82].

Саме такий підхід до змісту податкового обов'язку тривалий час зберігався в українському податковому законодавстві, коли статтею 1 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181-III надавалось визначення податкового обов'язку як зобов'язання (обов'язку) платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку та в строки, що закріплені законами України [5].

На відміну від цього, вироблене також розуміння змісту податкового обов'язку в широкому значенні, обґрунтуванням чого слугує багатоаспектність проявів самих податкових правовідносин. М.П. Кучерявенко зазначає: «Обов'язки суб'єктів у податкових правовідносинах виступають як стабільні, що закріплюються насамперед у нормативному фінансово-правовому акті. Навіть тоді, коли обов'язок суб'єктів встановлюється актами індивідуального регулювання, його зміст виступає як деталізація вимог, що містяться в нормативних актах. До особливостей обов'язків, що постають із податкових правовідносин, можна віднести також їх складний характер. Інакше кажучи, сам обов'язок підлеглого суб'єкта складає нерідко систему обов'язків. Так, податковий обов'язок платника реалізується через обов'язок ведення податкового обліку, обов'язок сплати податків і зборів, обов'язок податкової звітності» [1].

Чинне податкове законодавство України перейняло саме другий, широкий підхід до розуміння податкового обов'язку, коли наведене загальне законодавче визначення податкового обов'язку набуває подальшої конкретизації в підпунктах 16.1.1–16.1.4 пункту 16.1 статті 16 Податкового кодексу України, відповідно до яких платник податків має такі обов'язки: стати на облік у контролюючих органах у порядку, встановленому законодавством України; вести у встановленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення та сплати податків і зборів; подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим і митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів; сплачувати податки й збори в строки та в розмірах, встановлених Податковим кодексом України та законами з питань митної справи [3].

Цікаво зауважити, що тріада, яка складає зміст податкового обов'язку в широкому розумінні (ведення податкового обліку, сплата податків і зборів, складення податкової звітності), у зазначеній нормі Податкового кодексу України фактично представлена чотирма частинами. Причина цього полягає в особливостях першого з наведених елементів податкового обов'язку – податкового обліку. За доречним зауваженням М.П. Кучерявенка, якщо обов'язок зі сплати податку й податкової звітності являє собою певні єдині, цільні, однорідні комплекси та їх зміст виражається як самостійні додаткові елементи правового механізму податку (сплата податку, податкова звітність), то сукупність обов'язків із податко-

вого обліку має більш складний характер. Навряд чи в цьому разі взагалі можна говорити про безумовно єдину конструкцію, оскільки облікові обов'язки під час оподаткування диференціюються на видові форми та приводять до виникнення обов'язків з обліку платників податків та об'єкта оподаткування.

Облік платників податків, реалізація обов'язків із їх реєстрації належать до особливостей правового регулювання одного з основних елементів правового механізму податку, а облік об'єкта оподаткування – іншого. Ці облікові обов'язки складають відносно автономні блоки правового статусу та правового режиму. Однак це не виключає наявності певних спільних родових рис в обліку під час регулювання оподаткування [1]. Останнє, власне, і дає змогу об'єднувати податковий облік як перший елемент податкового обов'язку в широкому значенні.

Персоніфікація податкового обов'язку має безпосередній зв'язок також із таким явищем, як податкове резидентство, без якого оподаткування набуло б стихійних рис, колізійність, втратило б значну частку ефективності під час реалізації власного функціонального завдання з формування доходів державного та місцевих бюджетів країни.

Фахівці в галузі фінансового права більше ніж століття тому звертали увагу на доцільність і необхідність розповсюдження податкового обов'язку на всіх осіб, які «можуть мати вигоди від участі в житті цієї держави» [6, с. 497], на незручність розрізнення в аспекті оподаткування іноземців та підданих [7, с. 248–249].

У цьому контексті потребує уважного підходу до свого тлумачення (особливо в аспекті меж застосування) чинна конституційна норма, що закріплена частиною 2 статті 67 Основного Закону України: «Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом» [2]. Вважаємо, що вітчизняний законодавець такою нормою хотів лише підкреслити один із можливих обов'язків, які здатні виникати в громадян України, адже сама стаття 67 Конституції України належить до її розділу II «Права, свободи та обов'язки людини і громадянина». Тому це конституційне положення в жодному разі не має сприйматись як покладення ідеї громадянства в основу оподаткування.

Насправді за чинним податковим законодавством України обов'язок зі сплати податку, податкового обліку та звітності жодним чином не пов'язується з принципом громадянства, і податкове законодавство як зобов'язаних суб'єктів виділяє громадян України, іноземців та осіб без громадянства, не диференціюючи зміст податкового обов'язку залежно від того, є вони громадянами України чи ні [1].

Висновки. Таким чином, поширення податкового обов'язку на осіб – податкових резидентів та осіб – податкових нерезидентів, складаючи зміст персоніфікації платника податкових обов'язкових платежів, дає змогу під час застосування останнього як основи класифікації податків і зборів виділити різновиди тих із них, які, по-перше, покладені виключно на фізичних осіб; по-друге, покладені виключно на юридичних осіб; по-третє, передбачають змішаного або узагальненого платника, що не містить спеціального його розмежування на юридичних чи фізичних осіб.

Література

1. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас ; Право, 2002–2009. – Т. 3 : Учение о налоге. – 2005. – 600 с.
2. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
3. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
4. Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств : [учеб. пособие] / Е.В. Порохов. – Алматы : Жеп Жар-гы, 2001. – 168 с.
5. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21 грудня 2000 р. № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.
6. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов. Государственный кредит / А.А. Исаев // Золотые страницы финансового права России : в 4 т. / под ред. А.Н. Козырина. – М. : Статут, 1998–2004. – Т. 4 : Финансы и налоги: очерки теории и политики. – 2004. – С. 383–616.
7. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И.И. Янжул // Золотые страницы финансового права России : в 4 т. / под ред. А.Н. Козырина. – М. : Статут, 1998–2004. – Т. 3. – 2002. – С. 3–550.

Анотація

Ананьєва Є. А. Про значення критерію персоніфікації зобов'язаної особи для проведення класифікації податків і зборів. – Стаття.

Статтю присвячено визначенню критерію персоніфікації зобов'язаної особи для проведення класифікації податків і зборів. Вивчаються правові механізми закріплення податків, виділяється основний критерій для класифікації податку, а саме критерій персоніфікації зобов'язаної особи.

Ключові слова: правовий механізм, персоніфікація, правовий обов'язок, обов'язковий платіж, податок, збір, зобов'язана особа.

Аннотация

Ананьева Е. А. О значении критерия персонификации обязанного лица для проведения классификации налогов и сборов. – Статья.

Статья посвящена определению критерия персонификации обязанного лица для проведения классификации налогов и сборов. Изучаются правовые механизмы закрепления налогов, выделяется основной критерий для классификации налога, а именно критерий персонификации обязанного лица.

Ключевые слова: правовой механизм, персонификация, правовая обязанность, обязательный платеж, налог, сбор, обязанное лицо.

Summary

Ananieva Ye. A. The significance of the criteria personalization responsible person for the classification of taxes and fees. – Article.

The article is devoted to the definition of personalization criteria obligated person for the classification of taxes and fees. Study the legal tax consolidation arrangements, stands the main criterion for the classification of the tax, namely the criterion of the personification of the obligated person.

Key words: legal mechanism, personification, legal duty, compulsory payment, tax, tax levy, obligated person.