

**ПРАВОВИЙ СТАТУС СУБ'ЄКТІВ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ  
НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ****LEGAL STATUS OF SUBJECTS OF VAT ADMINISTRATION****Греца С.М.,***кандидат юридичних наук, доцент кафедри конституційного права  
та порівняльного правознавства  
юридичного факультету  
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»*

Стаття присвячена визначенню правового статусу суб'єктів адміністрування податку на додану вартість, проаналізовано співвідношення їх прав та обов'язків. Наголошено на особливостях правового статусу суб'єктів адміністрування податку на додану вартість, зокрема під час здійснення бюджетного відшкодування податку.

**Ключові слова:** податкові правовідносини, суб'єкти правовідносин, адміністрування податку, податок на додану вартість, правовий статус.

Статья посвящена определению правового статуса субъектов администрирования налога на добавленную стоимость, проанализировано соотношение их прав и обязанностей. Отмечены особенности правового статуса субъектов администрирования налога на добавленную стоимость, в том числе при осуществлении бюджетного возмещения налога.

**Ключевые слова:** налоговые правоотношения, субъекты правоотношений, администрирование налога, налог на добавленную стоимость, правовой статус.

The article is devoted to defining the legal status of the subjects of value added tax administration and analyzing the relation of their rights and duties. It also emphasizes the peculiarities of the legal status of the subjects of VAT administration, in particular, in the implementation of budget refund.

**Key words:** tax legal relations, legal entities, tax administration, value added tax, legal status.

**Постановка проблеми.** У системі правовідносин, що існують у державі, визначне місце займають податкові правовідносини, які виникають у сфері правового регулювання суспільних відносин зі сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Податкові правовідносини, які входять у систему фінансових правовідносин, характеризуються притаманними фінансовим правовідносинам особливостями – відсутністю рівності сторін і різним обсягом прав і обов'язків платників податків та органів державної фіскальної служби. У теорії фінансового права застосовується сталий підхід до визначення правового статусу суб'єктів податкових правовідносин, відповідно до якого платники податків завжди виступають у ролі зобов'язаного суб'єкта. Однак такий підхід не враховує особливостей правового регулювання адміністрування податку на додану вартість, зокрема під час здійснення бюджетного відшкодування податку.

**Стан дослідження.** Проблемам правового статусу суб'єктів податкових відносин приділяється достатня увага з боку науковців. Зокрема, значний внесок у дослідження даного питання внесли Д.В. Винницький, М.П. Кучерявенко, С.Г. Пепеляєв. Незважаючи на те, що питанням структури і змісту правовідносин взагалі і податкових правовідносин зокрема в науковій юридичній науці приділено багато уваги, проблема структури конкретних правовідносин, що пов'язані з адмініструванням податку на додану вартість як комплексу передбачених законом заходів, спрямованих на забезпечення

виконання податкового обов'язку, розкрито далеко не повністю.

**Мета** даної статті – визначення особливостей правового статусу суб'єктів податкових правовідносин під час адміністрування податку на додану вартість.

**Виклад основного матеріалу.** Визнання фізичної чи юридичної особи, державного органу суб'єктом податкового права відбувається внаслідок поширення на дану особу, організацію чи державний орган дії податкових законодавчих актів. Кожен суб'єкт податкового права в силу самої дії цих законодавчих актів, тобто незалежно від участі в тих чи інших податкових правовідносинах, володіє певним комплексом прав і обов'язків. Усі ці права і обов'язки складають зміст податкової правосуб'єктності, чи податково-правовий статус даного суб'єкта. Тому податкова правосуб'єктність має особливе, основоположне значення для правового регулювання поведінки громадян, організацій, діяльності відповідних державних органів: вона (правосуб'єктність) служить передумовою взаємовідносин між ними, певною мірою визначає дії цих суб'єктів у конкретних податкових відносинах [1, с. 8–9].

Суб'єкти податкового права реалізують свої права та обов'язки, вступаючи в податкові правовідносини, які виникають на основі правових норм, що є засобом реалізації інтересів держави і всього суспільства. Акти реалізації суб'єктивних прав і обов'язків – це основний засіб, за допомогою якого права та обов'язки запроваджуються в життя, тобто

здійснюються у поведінці конкретних суб'єктів. Ці акти можуть виражатися в трьох формах: дотриманні, виконанні і використанні [2, с. 14].

Суб'єкт податкових правовідносин має правосуб'єктність, передбачену нормами податкового права, й характеризується можливістю бути учасником правовідносин, пов'язаних із установленням, зміною і скасуванням податкових платежів, мати суб'єктивні права і обов'язки. Для участі у правовідносинах суб'єкти наділені правоздатністю і дієздатністю. При цьому податкова правоздатність – це передбачена нормами податкового права здатність суб'єкта податкових правовідносин мати права і обов'язки у сфері податкової діяльності. Вона визначається як здатність особи бути учасником податкових правовідносин і є його загальною юридичною властивістю.

Податкова дієздатність розглядається як передбачена нормами податкового права здатність своїми діями створювати і реалізовувати права і обов'язки. Дієздатність виражається в здійсненні особою дій, спрямованих на набуття прав і створення обов'язків, здійснення прав і обов'язків, здатність відповідати за податкові правопорушення [3, с. 89–90].

Владно-майновий характер податкових правовідносин визначає юридичний стан суб'єктів у конкретних правовідносинах. При цьому податковий орган, виступаючи від імені держави, наділений у зв'язку із цим певними повноваженнями. Інший суб'єкт виконує в основному юридичний обов'язок за встановленими для нього правилами поведінки (сплата податку, надання звітності). У всіх видах податково-правових відносин їх владно-майновий характер виступає чітко, а деталізується тільки ступінь владного характеру в них [4, с. 137–138].

Д.В. Вінницький зазначає, що в податкових правовідносинах є можливість розмежувати види податкової правосуб'єктності відносно до різних груп учасників цих відносин. Така правосуб'єктність виступає у двох якість: активна, тобто правосуб'єктність, якою наділені суб'єкти влади, і пасивна, носіями якої є суб'єкти підпорядкування, тобто в даному випадку – платники податків [1, с. 13].

Слід наголосити, що обов'язок платника податків сплачувати податки і збори закріплений на рівні конституційної норми (стаття 67 Конституції України). Тому слід погодитися з М.П. Кучерявенко, який наголошує, що платники податків є, насамперед, зобов'язаними особами. Саме імперативний податковий обов'язок визначає правосуб'єктність платників податків. Характерною рисою податково-правового регулювання є юридична нерівність суб'єктів податкового права. Юридична нерівність як риса податково-правового регулювання базується на нееквівалентній природі фінансових відносин, що відображається в змісті й структурі прав і обов'язків суб'єктів податкового права, коли одні суб'єкти мають юридично владні повноваження стосовно інших. Держава або уповноважений нею орган реалізує свою компетенцію через владні приписи, тоді як інша сторона реалізує компетенцію, що залежить

від компетенції владної сторони правовідносин [3, с. 92].

Разом із тим співвідношення прав та обов'язків держави в особі уповноважених органів та платників саме податку на додану вартість має свої особливості. Специфіка податку на додану вартість обумовлена тим, що за наслідками податкового періоду в платника податку може бути позитивне значення різниці між сумою його податкового зобов'язання та податкового кредиту, внаслідок чого ця різниця підлягає сплаті до бюджету, однак може мати місце ситуація, коли суми податкового кредиту перевищують суми податкових зобов'язань платника податку, у зв'язку з чим за наявності певних, визначених законом умов платник отримує право на бюджетне відшкодування. У першому випадку правосуб'єктність платника податку та співвідношення прав і обов'язків платника та держави цілком відповідає загальній системі правового статусу суб'єктів податкових правовідносин, за яких відповідний державний орган розглядається виключно як уповноважений суб'єкт, а платник податків – тільки як зобов'язаний. Однак у другому випадку, коли платник податку отримує право на бюджетне відшкодування, співвідношення прав та обов'язків цих суб'єктів змінюється. Безумовно, навіть під час виникнення права на отримання бюджетного відшкодування платник податків не звільняється від ряду обов'язків, таких як вести податковий облік, подавати податкову звітність. За податковим органом залишаються права здійснювати податковий контроль, застосовувати штрафні санкції за завищення суми бюджетного відшкодування тощо, однак основною складовою податкового обов'язку є сплата податку, тобто виконання фінансових зобов'язань. Як визначено у пункті 38.1 статті 38 Податкового кодексу України, виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань [5]. Однак за наявності права на бюджетне відшкодування відповідне фінансове зобов'язання сплатити визначену суму коштів на рахунок платника податку виникає в держави, а в платника податку виникає право на її отримання. Саме в такій ситуації, в такому вузькому спектрі правовідносин класичний баланс прав та обов'язків не застосовується, і вже держава стає зобов'язаним суб'єктом по відношенню до платника податку.

Болгарський учений М. Костов зазначає, що у відносинах, які будуються за принципом «влада-підпорядкування» і не допускають інших видів зв'язку (а саме до таких вказаний вчений відносить фінансові правовідносини), активним суб'єктом завжди є орган, який здійснює владну компетенцію незалежно від того, уповноважений він збирати (отримувати) кошти або здійснювати діяльність із фінансування, субсидування. Пасивними суб'єктами є адресати владної компетенції незалежно від того, є вони фінансовими боржниками чи носіями суб'єктивних публічних прав (вимог) у сфері фінансового права [6, с. 248–249].

С.Г. Пепеляєв вважає, що подібні підходи створюють згубну практику ігнорування і необґрунтованого звуження конституційних прав і свобод громадян у фінансових і податкових відносинах [7, с. 58].

На нашу думку, в такій ситуації мова йде не тільки про обмеження прав громадян, а й про загрозу обмеження прав та обов'язків усіх платників податків. Це підтверджується позицією Європейського суду з прав людини. Стаття 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод передбачає, що кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном. Ніхто не може бути позбавлений своєї власності інакше, як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом і загальними принципами міжнародного права. Перша та найважливіша вимога статті 1 Першого протоколу до Конвенції полягає в тому, що будь-яке втручання публічних органів у мирне володіння майном повинно бути законним [8]. Більш того, верховенство права – один з основоположних принципів демократичного суспільства, притаманний усім статтям Конвенції. Таким чином, питання, чи було дотримано справедливий баланс між загальними інтересами суспільства та вимогами захисту основоположних прав окремої особи, виникає лише тоді, коли встановлено, що оскаржуване втручання відповідало вимозі законності і не було свавільним [9]. Відносини щодо сплати податків і зборів, отримання бюджетного відшкодування податку на додану вартість повною мірою стосуються

майнових прав платника податку, на які поширюються гарантії захисту права власності. Суб'єктивне майнове право платника податку на отримання бюджетного відшкодування забезпечено обов'язком держави своєчасно і в повному обсязі перерахувати кошти з державного бюджету на рахунок платника податку. При цьому закон визначає гарантії захисту прав платників податків у разі невиконання або неналежного виконання державою своїх зобов'язань, зокрема передбачає стягнення пені на суму заборгованості бюджету; крім того, застосовується механізм судового захисту прав платників податків.

**Висновки.** Отже, враховуючи грошовий характер податкових правовідносин, за якого основу податкового обов'язку становить саме сплата належних сум податків до бюджету, під час адміністрування податку на додану вартість правовий статус суб'єктів податкових правовідносин може бути різним. За наявності грошових зобов'язань у платника податку має місце класичний для податкового права баланс прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, коли держава є уповноваженим суб'єктом, а платник податку – зобов'язаним. За наявності права на отримання бюджетного відшкодування податку на додану вартість держава трансформується в зобов'язаного суб'єкта, в якого виникає грошове зобов'язання перед платником податків, за невиконання чого закон передбачає юридичну відповідальність.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Винницький Д.В. Суб'єкти податкового права / Д.В. Винницький. – М. : Изд-во НОРМА, 2000. – 192 с.
2. Кузнецова В.Е. Налоговый процесс / В.Е. Кузнецова ; ГОУ ВПО РПА Минюста России. – М. : РПА МЮ РФ, 2006. – 234 с.
3. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс / М.П. Кучерявенко. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
4. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е.А. Ровинский. – М. : Госюриздат, 1960. – 193 с.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229-230.
6. Костов М. Финансови правни отношения / М. Костов. – София : Издателство на БАН, 1979. – 255 с.
7. Пепеляєв С.Г. Гражданин как субъект финансового права. – Рукопись. Диссертация на соискание научной степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.02 – конституционное право; государственное управление; административное право; муниципальное право / С.Г. Пепеляев. – М., 1991. – 219 с.
8. Протокол № 1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод від 20.03.1952 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995\\_004](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_004).
9. Рішення Європейського суду з прав людини в справі «Справа «Щокін проти України» (Заяви № 23759/03 та № 37943/06) від 14.10.2010 р. // Офіційний Вісник України. – 2013. – № 6 від 01.02.2013. – 236 с.