**Податкове право (магістратура) Лекція № 2**

**Тема № 2: СУБ'ЄКТИ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН**

**План.**

1. Поняття суб'єкта податкових правовідносин. Податкова правосуб'єктність
2. Види суб'єктів податкових правовідносин

**2.1**. Верховна Рада України

**2.2**. Органи місцевого самоврядування

**2.3**. Контролюючі органи та органи стягнення

**2.4**. Платники податків

**2.4.1**. Юридичні особи

**2.4.2.** Фізичні особи

**2.4.3**. Фізичні особи-підприємці

**2.5**. Інші учасники податкових правовідносин

**2.5.1**.Податковий агент

**2.5.2**. Податковий представник

Питання № 1. **Поняття суб'єкта податкових правовідносин. Податкова правосуб'єктність**

Суб’єкт правовідносин ‑ це такий учасник суспільних відносин, який виступає як носій юридичних прав і обов’язків. Слід зазначити, що в юридичній літературі розрізнять поняття «суб’єкт права» і «суб’єкт правовідносин». Суб’єкт права ‑ це особа, яка володіє правосуб’єктністю, тобто особа, потенційно (взагалі) здатна бути учасником правовідносин. А суб’єкт правовідносин - це реальний учасник даних правових відносин.

Отже, суб’єкт податкових правовідносин одно­часно залишається суб’єктом податкового права, поряд із цим, суб’єкт податкового права не завжди буде суб’єктом конкретних правовідносин. До того ж суб’єкти податкового права наділяються певним обсягом суб’єктивних прав і юридичних обов’язків, незалежно від безпосередньої участі в правовідносинах, а вступаючи в конкретні правовідносини, набу­вають додаткових властивостей, не втрачаю­чи вихідних.

Суб’єкти права реалізують свої права і обов’язки завдяки наявності у них правосуб’єктності, яка є можливістю і здатністю особи бути суб’єктом правовідносин з усіма правовими наслідками. Правосуб’єктність разом із нормою права та юридичним фактом є передумовою виникнення правовідносин.

Щодо визначення змісту податкової правосуб’єктності, то можна виокремити два основні підходи: 1) правосуб’єктність містить такі складові, як правоздатність, дієздатність і деліктоздатність; 2) **правосуб’єктність включає правоздатність і дієздатність, а деліктоздатність є елементом дієздатності.**

*Податкова правоздатність* - це здатність суб’єктів податкового права мати права і виконувати обов’язки щодо сплати податків до бюджетів, яка передбачена податковим законодавством. Саме цей елемент є обов’язковою умовою набуття суб’єктивних прав і обов’язків учасниками податкових правовідносин. Зміст податкової правоздатності суб’єктів податкового права полягає у сукупності їхніх прав та обов’язків, які вони можуть мати відповідно до чинного законодавства.

Податкова правоздатність виникає з моменту народження/утворення учасника правовідносин і припиняються з моменту його ліквідації, перетворення. Відносно фізичних осіб вона триває з моменту народження і до смерті. Щодо юридичних осіб правоздатність виникає з реєстрацією (переважно це стосується групи зобов'язаних суб'єктів) або утворення (відносно органів, що представляють державу в цих відносинах) і закінчується їх ліквідацією або реорганізацією.

Правоздатність може мати різний обсяг, більш-менш обмежений. М. Кучерявенко виділяє декілька видів обмеження податкової правоздатності: 1) природні - випливають із природних особливостей, характеристик суб'єкта. Наприклад, тільки при досягненні певного віку виникає обов'язок постановлення на податковий облік і т. ін.;

2) організаційні - пов'язані з організацією платника, особливостями реалізації ним податкового обов'язку. Таким чином, здійснюються обмеження при переході на спрощену систему оподаткування, обмеження (насамперед кількісні) при застосуванні бюджетного відшкодування; 3) обмеження діяльності - визначаються участю суб'єктів у конкретних правовідносинах.

*Податкова дієздатність* – це здатність набувати права та створювати для себе обов’язки. У податковому праві це відбувається специфічно: реалізуються спочатку цивільні або трудові права, а вже на підставі цього виникають податкові обов’язки. Наприклад, фізична особа стає суб’єктом сплати податку на доходи фізичних осіб після реалізації свого права на працю (офіційного влаштування на роботу).

Дієздатність виражається у здійсненні особою дій, спрямованих на: набуття прав і створення обов'язків; здійснення прав і обов'язків; здатність відповідати за податкові правопорушення (деліктоздатність).

Податкові право- і дієздатність доповнюють одна одну і фактично є взаємопов'язаними. Правоздатність виникає з моменту появи суб’єкта (народження громадянина, реєстрація юридичної особи тощо), дієздатність - після досягнення певної умови певного віку, статусу підприємця та ін.). Іноді поява правоздатності і дієздатності в податкових правовідносинах збігаються (практично одночасно з реєстрацією юридичної особи виникає необхідність постановлення її на облік у податковій інспекції.

Законодавством України передбачаються спеціальні процедури взяття на облік платника податку, а також його реєстрації як платника податку на додану вартість (далі ‑ ПДВ), однак вони жодним чином не впливають на момент виникнення як цивільної, так і податкової дієздатності юридичної особи. Відсутність реєстрації особи як платника ПДВ позбавляє її права на формування податкового кредиту з ПДВ. Однак, в цьому випадку мова йде скоріше про механізм справляння податку та набуття особою статусу платника в межах цього механізму, адже відсутність реєстрації не звільняє особу від обов’язку сплати податку, крім випадків, якщо це окремо визначено законом*.*

Актуальним питанням є питання податкової дієздатності відокремлених підрозділів юридичної особи.

*Стаття 15 ПК України прямо визначає відокремлені підрозділи юридичної особи як платників податків. У статті 133 ПК України (п. 133. 1. 5), відокремлений підрозділ юридичної особи (крім представництв), а також постійні представництва нерезидентів визначаються платниками податку на прибуток підприємств. Законодавство покладає на відокремлений підрозділ обов’язки щодо подання податкової звітності та навіть щодо сплати податку.* Таким чином, законодавство наділяє філію окремим самостійним статусом*, який навряд чи відповідає правовій природі цієї юридичної конструкції. Так, відповідно до пп. 14. 1. 30 п. 14. 1 ст. 14 ПК України, термін «відокремлені підрозділи» вживається в ПК України в значенні, визначеному Цивільним кодексом України та Законом України «Про державну реєстрацію юридич­них осіб та фізичних осіб - підприємців», а для розділу IV «Податок з доходів фізичних осіб» ПК України - у визначенні, наданому Господарським кодексом України. Згідно ст. 95 ЦК України, філією є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює всі або частину її функцій. Філії та представництва не є юридичними особами. Вони наділяються майном юридичної особи, що їх створила, і діють на підставі затвердженого нею положення. Керівники філій та представництв призначаються юридичною особою й діють на підставі виданої нею до­віреності. Отже, філія, безперечно, є складовою частиною юридичної особи, яка не може, за логікою, провадити самостійну діяльність. В цивільно-правових відносинах так само, як і в господарсько-правових, філія виконує функції представництва юридичної особи та на цій підставі реалізує її правосуб’єктність, якою сама філія не наділена. В той же час в податкових відносинах філія може виступати як окремий суб’єкт права - платник податку.*

*Такий статус філії, на нашу думку, прямо суперечить представницькій природі функціонування відокремленого підрозділу, адже, сплачуючи податки, філія розпоряджається не власним майном, якого в неї просто не може бути, а майном юридичної особи.*

*Відповідно до п. 87. 6 ст. 87 ПК України у разі відсутності у платника податків, що є філією, відокремленим підрозділом юридичної особи, майна, достатнього для погашення його грошового зобов’язання або податкового боргу, джерелом погашення грошового зобов’язання або податкового боргу такого платника податків є майно такої юридичної особи, на яке може бути звернено стягнення згідно з цим Кодексом.*

Під *деліктоздатністю* мається на увазі здатність суб’єкта нести юридичну відповідальність, відповідати за невиконання чи неналежне виконання встановлених правил поведінки. Завдяки деліктоздатності стає можливим відшкодування втрат держави в результаті порушення платником податків обов’язку сплатити податки/збори. ПК України регулює питання фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства. Кодекс України про адміністративні правопорушення та Кримінальний кодекс України передбачають, відповідно адміністративну і кримінальну відповідальність за порушення податкового законодавства.

Субєкти податкових правовідносин:

1. держава (в особі органів влади, які встановлюють та регулюють оподаткування);
2. податкові органи та органи стягнення;
3. платники податків;
4. інші особи.

*Також виділяють таких суб’єктів як державні органи, що надають інформацію про платника податків, необхідну для нарахування податків і зборів (видають відповідні свідоцтва (ліцензії, дозволи, квитки тощо)).*

**Питання № 2 Види суб'єктів податкових правовідносин**

**2.1**. Верховна Рада України

Відповідно до п. 12. 1 ПК України Верховна Рада України встановлює на території України загальнодержавні податки та збори і визначає: перелік загальнодержавних податків та зборів; перелік місцевих податків та зборів, установлення яких належить до компетенції сільських, селищних та міських рад; положення, визначені в [пунктах 7.1](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1392146179104136#n171), [7.2 статті 7](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1392146179104136#n180) цього Кодексу щодо загальнодержавних податків та зборів (елементи податку та податкові пільги); положення, визначені в пунктах 7.1, 7.2 статті 7 цього Кодексу щодо місцевих податків та зборів (елементи податку та податкові пільги).

Таким чином, держава в особі Верховної Ради України є основним суб’єктом податкових правовідносин, оскільки лище вищий законодавчий орган наділений повноваженнями щодо встановлення податків та зборів та делегування прав та обов’язків щодо встановлення місцевих податків та зборів органам місцевого самоврядування.

**2.2. Органи місцевого самоврядування**

Органи місцевого самоврядування в межах повноважень, визначених ПК України, самостійно вирішують питання щодо встановлення на своїй території певних податків та зборів та обрання розміру ставок їх справляння [26, c. 293]. Так відповідно до п. 2 і 3 ст. 10 ПК України, місцеві ради обов'язково установлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю).

Місцеві ради в межах повноважень, визначених цим Кодексом, вирішують питання відповідно до вимог цього Кодексу щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору [1].

Відповідно до п. 12.3. ПК України при прийнятті рішення про встановлення місцевих податків та зборів обов'язково визначаються об'єкт оподаткування, платник податків і зборів, розмір ставки, податковий період та інші обов'язкові елементи, визначенні [статтею 7](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1392146179104136#n170) цього Кодексу з дотриманням критеріїв, встановлених [розділом XII](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1392146179104136" \l "n6340) цього Кодексу для відповідного місцевого податку чи збору.

**2.3**. Контролюючі органи та органи стягнення

Фактично система органів, що контролюють надходження коштів у бюджети у формі податків і зборів, представлена двома службами – податковою та митною.

Раніше в Україні існувала окремо Державна податкова служба України та Державна митна служба України. У 2012 році вони були об’єднані в структурі Міністерства доходів і зборів України. Постановою КМУ від 01.03.2014 № 67 було ліквідовано Міністерство доходів і зборів України і відновлено діяльність Державної податкової служби України та Державної митної служби України [15]. Все ж 21 травня 2014 року було прийнято рішення про реорганізацію Міндоходів в Державну фіскальну службу України [16]. Зараз функції і повноваження органів державної податкової служби визначаються Податковим кодексом України (до 2012 року діяв Закон України «Про державну податкову службу в Україні»).

Постановою Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 р. № 1200 «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» було утворено Державну податкову службу України та Державну митну службу України, реорганізувавши Державну фіскальну службу шляхом поділу.

**2.4. Платники податків**

Відповідно до п. 15.1 ПК України платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом. Згідно п. 15.2 ПК України кожний з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами [1].

* + 1. **Юридичні особи**

З приводу відокремлених підрозділів юридичної особи слід зазначити наступне. Відповідно до п. 15.1 ПК України платниками податків визнаються «…..юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи…», а відповідно до пп. 14.1.213. ПК України резиденти - це: а) юридичні особи та їх відокремлені *особи*, які утворені та провадять свою діяльність ….». [1]. Тому має місце певна термінологічна неузгодженість.

З точки зору цивільного права філії обмежені в реалізації своїх прав, оскільки вони наділяються майном юридичної особи і виконують частину його функцій.

Відносно податкового права, то тут позиція зовсім інша і філії можна визнавати самостійними платниками податків і зборів та окремими учасниками податкових правовідносин.

По-перше, філії підлягають самостійному податкового обліку за місцем знаходження, а також, якщо відповідають усім вимогам щодо реєстрації як платники ПДВ, вони зобов'язані зареєструватися як платники цього податку. По-друге, філії самостійно подають податкову звітність за відповідні податкові періоди.

По-третє, до них можуть бути застосовані заходи фінансової відповідальності.

Крім цього, в ПК України також згадується постійне представництво юридичної особи (нерезидента). Постійне представництво – це винятково податкове поняття, притаманне переважно міжнародним угодам.

* + 1. **Фізичні особи**

Окремо врегульовується в ПК України питання оподаткування осіб, що провадять незалежну професійну діяльність. Згідно з підпунктом 14.1.226 пункту 14.1 статті 14 ПК України самозайнята особа – платник податку, який є фізичною особою - підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності. Незалежна професійна діяльність − це участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою - підприємцем та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб [1]. Це визначення, на думку Д. Жоравовича, потребує уточнення, а саме: «особа, що здійснює незалежну професійну діяльність не є працівником у межах такої діяльності».

Оподаткування доходів фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність здійснюється відповідно до положень статті 178 Розділу IV „Податок на доходи фізичних осіб” ПКУ. У пункті 178.1 статті 178 ПКУ зазначено, що особи, які мають намір здійснювати незалежну професійну діяльність, зобов’язані стати на облік в органах державної податкової служби за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи та отримати свідоцтво про таку реєстрацію згідно зі статтею 65 цього Кодексу. Відповідно до абзацу другого пункту 65.1 статті 65 ПКУ фізичні особи, умовою ведення незалежної професійної діяльності яких згідно із законом є державна реєстрація такої діяльності у відповідному уповноваженому органі та отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на ведення незалежної професійної діяльності, протягом 10 календарних днів після такої реєстрації зобов'язані стати на облік в органі державної податкової служби за місцем свого постійного проживання.

* + 1. **Фізичні особи-підприємці**

Відповідно до статті 50 ЦК України право на здійснення підприємницької діяльності, яку не заборонено законом, має фізична особа з повною цивільною дієздатністю. Обмеження права фізичної особи на здійснення підприємницької діяльності встановлюються Конституцією України та законом. Фізична особа здійснює своє право на підприємницьку діяльність за умови її державної реєстрації в порядку, встановленому законом.

Відповідно до п. 5 ст. 63 ПК України фізичні особи - підприємці підлягають взяттю на облік як самозайняті особи у контролюючих органах згідно з цим Кодексом.

Стаття 177 ПК України врегульовує питання оподаткування доходів, отриманих фізичною особою - підприємцем від провадження господарської діяльності, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування.

**2.5. Інші учасники податкових правовідносин**

**2.5.1.Податковий агент**

Одними з ключових учасників відносин щодо справляння податків виступають податкові агенти, на яких покладаються обов'язки по підрахунку, утриманню у платників податків відповідних сум податків та перерахування їх до бюджету. Участь податкових агентів в механізмі оподаткування викликано в першу чергу необхідністю втілення принципу зручності оподаткування та забезпечення ефективного податкового адміністрування.

Відповідно до ст. 18 ПК України податковим агентом визнається особа, на яку цим Кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені цим Кодексом для платників податків.

Вчені виділяють наступні підстави класифікації податкових агентів: 1) за податками, по яких вони виступають агентами; б) за суб’єктом, обов’язки якого виконує агент (юридичні особи, фізичні особи); в) за організаційною формою самого податкового агента (фізична особа, юридична особа, відокремлений підрозділ, який не має статусу юридичної особи) тощо.

Що стосується класифікації податкових агентів за податками, то ПК України виділяє податкових агентів щодо сплати податку на доходи фізичних осіб (ст. 162) та туристичного збору (ст. 268).

**2.5.2**. Податковий представник

Відповідно до ст. 19 ПК України врегульовано питання представництва у податковому праві України. Платник податків веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника. Особиста участь платника податків в податкових відносинах не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у таких відносинах. Представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності.

Представництво зобов’язаної сторони (платника податків) поділяється на такі види: 1) представництво за законом (ґрунтується на положеннях законодавства — закону чи іншого нормативного акта); 2) офіційне представництво — представництво платника податків, в основі якого лежить ініціатива податкових органів; 3) уповноважене представництво (ґрунтується на договорах між платником податків і його представником).

Законодавством не встановлені обмеження щодо прав та обов’язків законного представника, що стосується уповноваженого, то такі обмеження зазначаються особою, яка уповноважує в довіреності, що видана представнику.

Обов’язки ж законних представників визначені у статті 99 ПК України. Батьки (усиновителі) та опікуни (піклувальники) малолітніх/неповнолітніх, опікуни недієздатних, особи, на яких покладено здійснення опіки над майном безвісно відсутніх (законні представники платників податків - фізичних осіб), повинні від імені відповідних фізичних осіб: подати за наявності підстав контролюючому органу заяву для реєстрації таких фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків та у випадках, передбачених цим Кодексом, іншу інформацію, необхідну для ведення зазначеного Державного реєстру; своєчасно подавати належним чином заповнені декларації про доходи та майно; у випадках, передбачених цим Кодексом, вести облік доходів і витрат; виконувати інші обов'язки, визначені цим Кодексом. Законні представники платників податків - фізичних осіб несуть відповідальність, передбачену цим Кодексом та іншими законами для платників податків, за невиконання вказаних обов’язків.