

МІСЦЕ ТА РОЛЬ НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ В ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

Дана стаття присвячена розкриттю подвійної функції Національного банку України: як органу державної влади та банківської установи. Автором встановлюється місце та роль Національного банку України в податкових правовідносинах, досліджується його податкова правосуб'єктність та вплив останнього на податкові повноваження банків другого рівня. Крім того, в даній статті автор розглядає Національний банк України як суб'єкта податкових правовідносин, який водночас є платником податків, податковим агентом й особою публічного права, що сприяє реалізації податкових прав та обов'язків.

Ключові слова: податкові правовідносини, структура податкових правовідносин, зміст податкових правовідносин, суб'єкт, суб'єкти податкових правовідносин, Національний банк України, податкова правосуб'єктність Національного банку України, податкова правоздатність, податкова дієздатність, публічні права й обов'язки.

Данная статья посвящена раскрытию двойной функции Национального банка Украины: как органа государственной власти и банковского учреждения. Автором устанавливается место и роль Национального банка Украины в налоговых правоотношениях, исследуется его налоговая правосубъектность и влияние последнего на налоговые полномочия банков второго уровня. Кроме того, в данной статье автор рассматривает Национальный банк Украины как субъект налоговых правоотношений, который является налогоплательщиком, налоговым агентом и лицом публичного права, способствующим реализации налоговых прав и обязанностей.

Ключевые слова: налоговые правоотношения, структура налоговых правоотношений, содержание налоговых правоотношений, субъект, субъекты налоговых правоотношений, Национальный банк Украины, налоговая правосубъектность Национального банка Украины, налоговая правоспособность, налоговая дееспособность, публичные права и обязанности.

This article is devoted to the disclosure of the dual function of the National Bank of Ukraine: as a body of state power and a banking institution. The author establishes the place and role of the National Bank of Ukraine in tax legal relations, examines his tax liability and the effect of the latter on the tax authorities of banks of the second level. In addition, in this article, the author considers the National Bank of Ukraine as subjects of tax relations, which at the same time is a taxpayer, a tax agent and a person of public law, which promotes the realization of tax rights and obligations.

Key words: tax legal relations, structure of tax legal relations, content of tax legal relations, subject, subjects of tax legal relations, National Bank of Ukraine, tax legal personality of the National Bank of Ukraine, tax capacity, tax capacity, public rights and obligations.

Вступ. В умовах фінансової кризи роль Національного банку України (надалі за текстом – НБУ) в податкових правовідносинах постійно зростає. Від ефективності функціонування НБУ залежить розвиток податкових, ринкових відносин та економіки держави загалом. Це зумовлено

© ДАНІЛОВ С.О. – аспірант кафедри фінансового права (Університет державної фіскальної служби України), головний державний інспектор відділу супроводження судових спорів за позовами платників податків юридичного управління (Головне управління Державної фіскальної служби у Кіровоградській області)

тим, що банківська система, діяльність якої формується НБУ, покликана забезпечувати податкові надходження до бюджетів усіх рівнів, за допомогою яких держава здатна виконувати завдання та функції, які впливають на рівень добробуту суспільства. Істотні зміни, що відбулися в правовому регулюванні податкових відносин, на сьогодні викликають потребу в аналізі податкової правосуб'єктності Національного банку України, визначенні його значимості в податкових правовідносинах.

Національний банк України відіграє надзвичайно важливу роль у національній економіці, виступаючи регулятором банківських установ і провідником фінансово-кредитної і валютно-курсової політики держави.

Відповідно до ст. 99 Конституції України основною функцією Національного банку України є забезпечення стабільності грошової одиниці гривні [3, с. 19]. Для виконання даного завдання центральний банк обирає ефективний валютний режим, проводить ревальвацію, девальвацію національної валюти, управляє золотовалютними резервами країни.

Постановка проблеми. Слід зазначити, що на даний час увагу більшості вчених зосереджено на питаннях валютно-курсової політики НБУ як чинника цінового впливу на конкурентоспроможність українських підприємств, на практичних підходах НБУ до регулювання обмінного курсу гривні в умовах нестабільності економіки.

Але разом із тим ми виявили, що лише незначна кількість наукових досліджень в Україні хоча б опосередковано зачіпають саме проблему податкової правосуб'єктності центрального банку держави.

На нашу думку, залишаються недослідженими питання, пов'язані з: 1) діяльністю НБУ щодо вдосконалення оподаткування банківських установ; 2) вироблення єдиних підходів до визнання доходів і витрат за кредитними та депозитними операціями; 3) створенням бази для формування страхових резервів, виходячи з обсягів заборгованості за всіма видами активних операцій; 4) удосконалення оподаткування операцій переуступки боргу, в частині включення до валових витрат різниці між залишком боргу та ціною продажу; 5) формування від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових періодів до витрат наступних податкових періодів і т. д.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. До актуальних і проблемних питань податкової правосуб'єктності не раз зверталися у своїх працях науковці в галузі фінансового права, зокрема: Я.О. Берназюк, Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, П.С. Пацурківський, М.О. Перепелиця, О.В. Щербанюк, Н.Ю. Пришва, В.Д. Чернадчук та інші, а зарубіжні вчені: А.В. Бризгалін, О.Ю. Грачова, М.В. Карасьова, Ю.О. Крохіна, С.Г. Пепеляєв, Г.В. Петрова й інші.

Разом із тим дослідженню проблем функціонування НБУ в сучасних умовах оподаткування присвячували свої праці такі науковці, як: С.Г. Арбузов, Я.О. Берназюк, В.Н. Гланц, Ф.О. Журавка, І.С. Журба, Л.А. Клюско, А.Т. Ковальчук, А.В. Колдовський, Т.Д. Косова, Т.О. Маринич, Я.Г. Підсосонна, М.В. Плотніков, А.Н. Сазонова, В.П. Унінець-Ходаківська.

Проте наукові праці вищеперелічених вчених не розкривають особливостей статусу Національного банку України в податкових правовідносинах, оскільки специфіка податкової правосуб'єктності центрального банку України, в першу чергу, зумовлюється його подвійною правовою природою, бо, з одного боку, НБУ є органом державного управління і самостійно реалізує окремі функції податкової діяльності держави, з іншого – НБУ сам сплачує обов'язкові платежі до Державного бюджету України.

Тобто на даний час податковий статус НБУ як учасника податкових правовідносин чітко не визначено, але у світлі проведення податкової реформи перехід до бухгалтерського обліку і формування фінансової звітності за міжнародними стандартами потребує ґрунтового дослідження податкової правосуб'єктності НБУ.

Мета та завдання дослідження. У даній статті ми повинні здійснити ґрунтовне наукове дослідження особливостей Національного банку України як учасника податкових правовідносин, визначити його місце та роль у механізмі оподаткування, встановити основні специфічні риси його податкової правосуб'єктності.

Виклад основного матеріалу. У своїх попередніх наукових дослідженнях ми встановили, що в юридичній науці існують різні підходи до визначення поняття «правосуб'єктності». Так, О.Ф. Скакун вважає, що правосуб'єктність (праводієздатність) належить до умов набуття правового статусу, тому що полягає в здатності особи мати права, виконувати обов'язки, нести відповідальність. Тобто правосуб'єктність є визнаною законом особливою юридичною властивістю за особами чи організаціями, яка надає їм можливість брати участь у правових відносинах, бути суб'єктами права [7, с. 123].

На думку Л.К. Воронової, «правосуб'єктність у фінансовому праві включає в себе два елементи: можливість мати права і нести обов'язки (правоздатність) і можливість до самостійного здійснення прав і обов'язків (дієздатність)» [1, с. 76].

У свою чергу, М.П. Кучерявенко під податковою правосуб'єктністю у фінансовому праві розуміє «здатність осіб бути учасником правовідносин, що регулюють установлення, зміну, скасування податкових платежів, мати у зв'язку із цим суб'єктивні права й обов'язки, закріплені податково-правовими нормами» [4, с. 323].

Разом із тим, аналізуючи податкову правосуб'єктність банків, необхідно враховувати, що банки в податкових правовідносинах водночас є платниками податків, податковими агентами та особами, які сприяють реалізації податкових прав і обов'язків у відносинах між державою й іншими платниками податків («тобто має місце потрійна природа участі» в правовідносинах).

На банки як платників податків п. 15.1. ст. 15 Податкового кодексу України (надалі за текстом – ПК України) покладено обов'язок сплачувати податки. Крім того, банки, як податкові агенти, відповідно до п. 18.1. ст. 18 ПК України зобов'язані обчислювати, утримувати, перераховувати податок від імені та за рахунок коштів платника податків [5, с. 32]. Банк як посередник між державою та іншими платниками податків зобов'язаний перераховувати податки й збори до бюджетів і державних цільових фондів.

Що ж до НБУ, то останній має публічно-правовий статус особливого центрального органу державного управління, самостійного у своїй діяльності від органів державної влади. Це цілком обґрунтовується відповідною сферою повноважень, закріплених за центральним банком на законодавчому рівні.

Так, відповідно до ст. 9 Закону України «Про Національний банк України» (надалі за текстом – Закон) НБУ вносить рекомендації Кабінету Міністрів України щодо впливу політики державних запозичень та оподаткування на стан грошово-кредитної сфери України [6, с. 3].

При цьому в статті 72 закону законодавець досить загально визначив податковий режим центрального банку: «НБУ сплачує податки відповідно до законів України з питань оподаткування» [6, с. 16].

Доцільним є, в такому випадку, аналіз норм спеціального законодавства.

Зокрема, відповідно до п. 133.6 ПК України (в редакції, станом на 19.04.2018 року) НБУ здійснює розрахунки з Державним бюджетом України згідно із Законом України «Про Національний банк України» [5, с. 72].

Відповідно до ч. 2 ст. 15 Бюджетного кодексу України (надалі за текстом – БК України) емісійні кошти НБУ не можуть бути джерелом фінансування дефіциту Державного бюджету України [2, с. 4].

Згідно зі ст. 54 Закону України «Про Національний банк України» для НБУ встановлено заборону надавати прями кредити як у національній, так і в іноземній валютах на фінансування витрат Державного бюджету України [6, с. 14].

Крім того, п.п. 20.1.4. п. 20.1. ст. 20 ПКУ законодавець виключив НБУ з переліку платників податків, відносно яких контролюючі органи мають право проводити перевірки. Разом із тим відповідно до п. 197.19. ст. 197 ПКУ України звільняються від оподаткування операції з постачання НБУ: дорогоцінних металів, у тому числі їх ввезення на митну територію України; послуг, пов'язаних із розвідкою, видобутком, виробництвом і використанням дорогоцінних металів із метою поповнення золотовалютних резервів та виготовлення банківських металів [5, с. 16, 104].

Тобто аналіз норм спеціального законодавства вказує на те, що за своєю правовою природою НБУ (практично як і всі центральні банківські установи світу) не має на меті отримання прибутку, його основною ціллю є утвердження економічної незалежності шляхом проведення виваженої грошово-кредитної політики.

Але, на нашу думку, це жодним чином не применшує ролі НБУ як учасника податкових правовідносин та не нівелює його податкової правосуб'єктності.

Отже, виходячи з обов'язків, покладених законом на НБУ як на суб'єкта податкових правовідносин, податкова правосуб'єктність центрального банку України визначається як закріплена нормами податкового права здатність і можливість мати й здійснювати публічні права та обов'язки з приводу сплати й перерахування податків і зборів до бюджетів і державних цільових фондів.

Як відомо, правосуб'єктність складається з двох елементів: правоздатності й дієздатності. Податкова правоздатність НБУ проявляється через передбачену нормами податкового права здатність мати суб'єктивні права та обов'язки з приводу сплати й перерахування податків і зборів до бюджетів і державних цільових фондів. Податковою дієздатністю банку є передбачена норма-

ми податкового права здатність суб'єктів своїми діями створювати й реалізовувати суб'єктивні права та обов'язки з приводу сплати й перерахування податків і зборів до бюджетів і державних цільових фондів.

У фінансово-правовій науці склалися два основні підходи до виникнення податкової правосуб'єктності юридичних осіб, у тому числі банків. Перший зводиться до того, що податкова правосуб'єктність (податкова правоздатність і податкова дієздатність) виникає з моменту державної реєстрації юридичної особи. Згідно з другим підходом – із моменту взяття юридичної особи на облік у контрольних органах [4, с. 162].

Досліджуючи податкову правосуб'єктність НБУ, слід зазначити, що її ознакою є універсальність, тобто здатність поєднувати в собі права й обов'язки платника податків та органу, уповноваженого державою забезпечувати ефективне функціонування податкової системи. Зміст податкової правосуб'єктності НБУ (як і будь-якого іншого банку) полягає в здатності й можливості мати та здійснювати публічні права й обов'язки, установлені для платників податків, податкових агентів та осіб, які забезпечують перерахування податків і зборів до бюджетів і державних цільових фондів [8, с. 172].

Тісно пов'язаною з універсальністю та її логічним продовженням, на нашу думку, є комплексний характер податкової правосуб'єктності НБУ. Комплексність полягає в поєднанні, взаємозв'язку прав і обов'язків центрального банку, що пов'язано із здатністю останнього виступати в податкових правовідносинах: 1) платником податків; 2) податковим агентом й особою, що сприяє реалізації прав і обов'язків платників податків і контролюючих органів.

Проаналізовані вище норми податкового законодавства України дають можливість виділити такі групи прав та обов'язків НБУ: 1) права й обов'язки, передбачені для центрального банку як платника податків та податкового агента; 2) права й обов'язки, передбачені для НБУ як особи, що сприяє реалізації прав і обов'язків платників податків та контролюючих органів.

Слід також зазначити про те, що особливості податкової правосуб'єктності НБУ виявляється в детермінованості її обсягу та змісту. Тобто обсяг і зміст податкової правосуб'єктності НБУ детерміновані видом податкових правовідносин.

Наприклад, у правовідносинах оподаткування НБУ бере участь як платник податків або податковий агент і має, відповідно, права й обов'язки, визначені податковим законодавством; у контрольних податкових правовідносинах НБУ забезпечує здійснення податкового контролю (права й обов'язки, пов'язані з обліком комерційних банків); в інформаційних податкових правовідносинах НБУ наділений повноваженнями з надання відповідним контролюючим органам відомостей про фінансово-господарську діяльність платників податків; в охоронних податкових правовідносинах НБУ може виконувати рішення суду про зупинення/анулювання ліцензії комерційних банків і т.д.

Щодо контрольних податкових правовідносин варто зазначити, що НБУ не володіє функцією податкового контролю, оскільки не належать до контролюючих органів, визначених у ст. 41 ПК України [5, с. 17].

Також варто вказати, що особливим елементом такого складного юридичного поняття, як «правосуб'єктність», є юридична відповідальність, яка настає в результаті порушення прав та/або невиконання обов'язків.

Тобто НБУ може нести юридичну відповідальність у податкових правовідносинах. І знову ж таки, міри відповідальності (санкції), що можуть бути застосовані до НБУ, також мають подвійну правову природу. Так, НБУ несе відповідальність як платник податків та податковий агент за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку (як і будь-яка інша юридична особа), але до НБУ можуть застосовуватися заходи впливу також як і до органу державної влади.

Отже, дослідивши особливості участі НБУ в податкових правовідносинах, варто відмітити специфіку податкової правосуб'єктності останнього:

1) НБУ має подвійну функцію: як орган державного управління (сфера публічно-правових відносин) та як банківська установа (НБУ не має на меті отримання прибутку, його основним завданням є проведення грошово-кредитної політики і забезпечення стабільності національної грошової одиниці – гривні);

2) НБУ посідає важливе місце в податковій системі України, оскільки вносить рекомендації Кабінету Міністрів України стосовно впливу податкової політики на стан грошово-кредитної сфери України (тобто його діяльність прямо впливає на податкову правосуб'єктність банків другого рівня, а відрахування від прибутку останніх є важливим джерелом надходжень до Державного бюджету України);

3) центральний банк доцільно все ж таки відносити до платників податків (звільнення на законодавчому рівні НБУ від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів), він не нівелює такий статус.

У цілому статус НБУ як суб'єкта податкових правовідносин пройшов відповідні етапи еволюції: 1) перерахування перевищення кошторисних доходів над витратами; їх планування в Законі України «Про Державний бюджет України» на поточний рік; 2) законодавче визначення механізмів розподілу прибутку і перехід від авансового перерахування частини прибутку до планування його сплати в Законі України «Про Державний бюджет України» на наступний рік.

На нашу думку, така еволюція податкового статусу НБУ сприяла більш ефективному виконанню основної функції центрального банку, оскільки шляхом планування виключила авансове фінансування витрат Державного бюджету України.

Висновки. Підводячи підсумки дослідження, ми дійшли висновку, що особливості податкової правосуб'єктності НБУ стосовно інших суб'єктів податкових правовідносин зумовлені його «потрійною природою» участі в податкових правовідносинах. Податкова правосуб'єктність НБУ визначається межами діяльності, пов'язаної з обчисленням, сплатою та перерахуванням (зокрема, в якості податкового агента) податків і зборів, виконанням інших публічних прав та обов'язків, установлених податковим законодавством. До особливостей податкового статусу НБУ належать універсальність, публічність, детермінованість, похідний і комплексний характер, визначеність нормами податкового, бюджетного права.

Список використаних джерел:

1. Воронова Л.К. Фінансове право України. К.: Прецедент; Моя книга, 2006. 448 с.
2. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. № 2542-III. URL: zakon.rada.gov.ua.
3. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: zakon.rada.gov.ua.
4. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6 т. Харьков: Легас, 2002-2004. Т. 2: Введение в теорию налогового права. 2004. 600 с.
5. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2756-VI. URL: zakon.rada.gov.ua.
6. Про Національний банк України: Закон України від 20.05.1999 р. URL: zakon.rada.gov.ua.
7. Скаун О.Ф. Теорія держави і права. Харків: Консум; Нац. ун-т внутр. справ, 2001. 656 с.
8. Унінець-Ходаківська В.П. Оподаткування банківських установ в контексті новацій податкового законодавства України. Економіка, право: Науковий вісник Національного університету ДПС України. 2011. № 1. С. 171–178.