

ФІНАНСОВЕ ТА БАНКІВСЬКЕ ПРАВО

УДК 347.73

С. О. Бондаренко

здобувач

Національний юридичний університет ім. Ярослава Мудрого

ВИДИ СУБ'ЄКТИВНИХ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

У статті проаналізовано класифікації суб'єктивних прав платників податків за певними видами. Зроблено висновок, що класифікація суб'єктивних прав платників податків забезпечує можливість більш різноманітно описати їх, згідно з тими реаліями, які склалися, а також дає змогу назвати найважливіші їх характеристики та визначити місце кожного права платника податків як у загальній системі їх прав, так і серед податкових прав зокрема.

Ключові слова: суб'єктивні права, платники податків, класифікація прав, права з податкової звітності, права зі сплати податків, права з податкового обліку.

I. Вступ

У наукових дослідженнях і на практиці часто виникають питання, при вирішенні яких потрібно зберігати в пам'яті великі обсяги інформації про предмети та явища навколишнього світу. При цьому вся множина предметів певного класу має бути легкою для сприйняття, а в подальшому – для аналізу. Саме цьому й служить такий вид розподілу, як класифікація. Вона покликана полегшити аналіз певного об'єкта, сприяти орієнтації в притаманних йому ознаках, фіксувати закономірності зв'язків між окремими групами, класами, розрядами. Вагому роль у класифікації відіграють її критерії як ознаки, на підставі яких оцінюють предмет чи явище. Критерії є сукупністю не всіх ознак, притаманних тим чи іншим об'єктам, а лише тих, які беруть для поділу, які є його підставами.

Класифікація суб'єктивних прав платників податків має важливе значення в наукових дослідженнях, оскільки забезпечує можливість більш різноманітно описати їх, згідно з тими реаліями, які склалися, а також дає змогу назвати найважливіші їх характеристики.

У науковій юридичній літературі були спроби здійснити класифікацію суб'єктивних прав платників податків, зокрема це робили такі вчені: В. Ф. Євтушенко [1], М. П. Кучерявенко [2; 3], О. А. Куций [4], С. Є. Смірних [5], В. І. Теремецький [6] та ін. Разом із цим, не можемо не зазначити, що, хоча проведені науковцями класифікації й привертають увагу, але водночас не завжди є вдалими та не вичерпують проблеми пошуку значущих критеріїв для класифікації суб'єктивних прав платників податків.

II. Постановка завдання

Мета статті – аналіз наукових досліджень, присвячених класифікації суб'єктивних прав платників податків, і вироблення авторського підходу щодо критеріїв для

класифікації останніх та виокремлення на їх підставі видів суб'єктивних прав платників податків.

III. Результати

У податковому законодавстві має місце невизначеність правового статусу платників податків, що призводить до диспропорцій прав і обов'язків, тобто обсяг прав платників податків є набагато меншим за обсяг їх обов'язків [4, с. 11]. В. І. Теремецький справедливо наголошує, що лише декілька із закріплених у ПК України прав платників податків (ст. 17) є змістовними й стосуються безпосередньо захисту прав; інші ж указують на особливості побудови відносин платника із органами ДПС, вибір методу ведення обліку, вибір методики складання декларації тощо. Тобто лише частина із закріплених законодавцем прав є правами за своєю сутністю, оскільки наявність перешкод у їх реалізації або порушення цих прав завдають суттєву шкоду інтересам платника податків (оскаржувати дії або бездіяльність органів ДПС, відшкодувати збитки, заподіяні органами ДПС тощо). Іншу частину прав за своїм значенням варто вважати допоміжними (супутніми). За їх допомогою встановлюють процедурні норми, що визначають порядок здійснення діяльності (вибір методів ведення обліку, вибір методики складання декларації тощо). Подібних прав серед норм ПК України існує чимало, значних змістовних функцій вони не виконують, а тому відіграють лише допоміжну роль [6, с. 141].

Тому В. І. Теремецький наполягає, що права платників податків, які законодавець закріпив у ст. 17 ПК України, на відміну від обов'язків платників податків, не можна об'єднувати у блоки за критеріями спорідненості напрямів взаємодії, адже кожне право передбачає індивідуальну форму відносин між платниками та органами ДПС [6, с. 142]. Схожої позиції дотримується й М. П. Кучерявенко, який переконує, що

принципове значення має закритий перелік як обов'язків, так і прав платників податків, оскільки така однозначність дасть змогу відійти від цілої низки колізій та суперечностей під час застосування податкового законодавства, коли нібито презюмуються різні види прав платників податків, які окремо не закріплені законом [3, с. 155]. Мабуть, саме тому науковець не зупиняється на класифікації суб'єктивних прав платників податків, позаяк переконаний, що наявність самого суб'єктивного права ще не означає повної реалізації приписів правової норми, адже державна воля, виражена в юридичних нормах, реалізується не тільки в установленні кола прав та обов'язків, а й у діяннях, спрямованих на фактичне використання суб'єктивного права [2, с. 350].

Проте низка вчених вдаються до спроб класифікувати суб'єктивні права платників податків за певними критеріями, об'єднавши їх таким чином у групи, з метою глибшого їх осмислення та дослідження місця кожного із прав платників податків у загальній системі їх прав. Так, досліджуючи суб'єктивні права платників податків, С. Є. Смірних навів досить розгалужену їх класифікацію. Так, правник стверджує, що: 1) залежно від того, чи закріплені в законодавстві про оподаткування права платників податків, останні можна поділити на ті, що закріплені в законодавстві про оподаткування (спеціальні права), та ті суб'єктивні права платників податків, які в законодавстві про оподаткування не закріплені (загальні права).

Суб'єктивні права платників податків науковець пропонує також класифікувати: 2) на ті, які належать усім платникам податків, та ті, які належать окремим категоріям платників податків; 3) залежно від забезпеченості прав платників податків обов'язками податкових органів: на ті, які забезпечені обов'язками податкових органів, та на ті, які не забезпечені обов'язками податкових органів; 4) залежно від кількості учасників відносин, що регулює законодавство про оподаткування: на абсолютні та відносні суб'єктивні права платників податків; 5) залежно від видів юридичних фактів: суб'єктивні права платників податків, що виникають із подій, та суб'єктивні права платників податків, що виникають із дій; 6) залежно від учасників податкових правовідносин: суб'єктивні права, що належать організаціям, суб'єктивні права фізичних осіб – підприємців, суб'єктивні права фізичних осіб; 7) залежно від забезпеченості механізмом реалізації суб'єктивних прав платників податків: забезпечені таким механізмом та не забезпечені останнім; 8) за часом дії суб'єктивні права платників податків поділяють на: строкові та безстрокові; 9) за характером: майнові та немайнові суб'єктивні права платників податків; 10) залежно від умов виникнення: суб'єктивні права платників податків, що впли-

вають із факту наявності об'єкта оподаткування, та суб'єктивні права платників податків, що не залежать від наявності об'єкта оподаткування; 11) залежно від способів захисту розрізняють: суб'єктивні права платників податків, які здійснюються шляхом їх визнання; відновлення стану, що існував до їх порушення; припинення дій податкових органів; визнання дій та рішень податкових органів незаконними; стягнення з держави збитків, завданих платнику податків; 12) залежно від юридичної сили нормативних актів, які закріплюють суб'єктивні права платників податків на рівні законів, та ті, які закріплено на рівні підзаконних нормативно-правових актів; 13) залежно від характеру податкових пільг: суб'єктивні права платника податків на операції, які не підлягають оподаткуванню, суб'єктивні права платків податків на доходи, що не підлягають оподаткуванню, суб'єктивні права платників податків на оподаткування за 0% податковою ставкою; 14) залежно від інститутів податкового права: суб'єктивні права платників податків у сфері встановлення податків, у сфері зміни строку сплати податків, у сфері здійснення податкового контролю тощо [5, с. 37–50].

На наше переконання, проблема класифікації суб'єктивних прав платників податків хоча й видається складною та важливою, все ж надмірна стратифікація є зайвою, оскільки передбачає непотрібні, зайві та штучно виокремлені класифікаційні підстави. С. Є. Смірних захопився пошуком критеріїв для класифікації суб'єктивних прав платників податків і не помітив, як навів схожі класифікаційні підстави суб'єктивних прав платників податків, які поглинаються іншими класифікаційними підставами. Приміром, учений поділяє суб'єктивні права платників податків на ті, які належать усім платникам податків, та ті, які належать окремим категоріям платників податків, а згодом наводить класифікацію суб'єктивних прав платників податків залежно від кількості учасників відносин, що регулює законодавство про оподаткування: абсолютні та відносні суб'єктивні права платників податків. Як бачимо, ці дві класифікації за своїм змістом тотожні, позаяк абсолютними суб'єктивними правами платників податків і є ті, які належать усім платникам податків, а відносними – ті, які належать окремим категоріям платників податків. Тому немає необхідності виокремлювати подібні класифікації та говорити про особливості кожного з наведених видів суб'єктивних прав платників податків, оскільки таких особливостей просто не існує.

Тому варто пам'ятати, що класифікація будь-якого явища не є самоціллю, вона є не просто констатацією уже досягнутого, а виконує важливу методологічну функцію: здійснюючи систематизацію певної предметної сфери, вона задає загальний напрям її подальшого цілеспрямованого до-

слідження. Правильно стверджує Є. В. Чуманов, що функціональне значення класифікації полягає в раціоналізації взаємозв'язків суб'єктів правовідносин, забезпеченні узгодженості нормативно-правових актів, інформаційному та методологічному забезпеченні правозастосування, стабілізації та підвищенні ефективності правового регулювання [7, с. 8].

С. С. Тропська переконана, що права платників податків можна класифікувати залежно від груп податкових відносин: 1) у сфері сплати податку; 2) у сфері податкового контролю; 3) у сфері притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства; 4) у сфері оскарження актів і дій посадових осіб, які порушують права платників податків [8, с. 19]. Наведена вченою класифікація видається цікавою, але потребує доопрацювання. Обравши як підставу для класифікації групу податкових відносин, вчена не врахувала, що відносини у сфері притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства та у сфері оскарження актів і дій посадових осіб, які порушують права платників податків, впливають із двох інших груп та можуть бути об'єднані в одну споріднену групу.

О. А. Куций стверджує, що суб'єктивні права платників податків можна поділити на декілька груп, тому що вони є певною системою, яка має свою структуру. Зокрема, вчений виокремлює такі види податкових прав: організаційно-майнові та організаційно-податкові (але пов'язані з реалізацією організаційно-майнових). Крім цього, як і в інших галузях публічного права, у складі податкової правоздатності фізичної особи з погляду механізму реалізації, на думку науковця, можна виокремити також абсолютні (безумовні) та відносні права. До абсолютних належать права, якими громадяни користуються на власний розсуд, а публічні суб'єкти, які беруть участь у податкових правовідносинах, повинні створювати для цього відповідні умови й не перешкоджати їх реалізації. До таких прав належать право на отримання вичерпної інформації про податки та збори, право вимагати дотримання податкової таємниці, право податкової скарги та судового оскарження, право здійснення податкового планування своєї діяльності. Відносними податковими правами треба вважати такі права, для реалізації яких необхідний правозастосовчий акт компетентного державного органу, який бере участь у податкових правовідносинах, або реалізація яких здійснюється під контролем таких органів, тобто право користування податковими пільгами, право отримувати відстрочку по податках, податковий кредит тощо [4, с. 12].

О. А. Куций також зазначає, що при аналізі видів прав платників податків варто виокремити такі права, які, хоча й мають дещо декларативний характер, але повинні бути закріплені в податковому законодавстві як

такі, що опосередковуються загальноправовим принципом законності. Серед таких прав необхідно назвати право вимагати від посадових осіб податкових та інших органів дотримання законодавства про податки та збори при здійсненні ними якихось дій стосовно особи, право не виконувати неправомірні акти й вимоги податкових органів та їхніх посадових осіб. Ці права не є, власне кажучи, суто податковими. Вимагати дотримання законодавства й не підкорятися неправомірним вимогам має право будь-яка особа в межах відносин будь-якої галузі права. Такі права та кореспондуючі їм обов'язки є невід'ємною частиною й підґрунтям правопорядку [4, с. 9].

Д. В. Тютін вважає за доцільне умовно поділити права платників податків на дві групи: основне право та інші права. Вчений аргументує свою позицію тим, що конкретні права осіб, встановлені в законодавстві як права платників податків, можуть стосуватися не стільки платників податків, скільки осіб загалом (фізичних та юридичних). Наприклад, право платників податків на збереження та дотримання податкової таємниці, яке ніяк не пов'язано з наявністю обов'язку зі сплати будь-якого податку [9, с. 119]. У цьому випадку не зрозуміло, по-перше, який класифікаційний критерій обрав автор, по-друге, саме значення наведеної класифікації досить сумнівне.

В. Ф. Євтушенко значущою основою класифікації прав платників податків називає сферу їх використання. Залежно від цього критерію вчена виділяє універсальні та спеціальні права платників податків. У першу групу зараховують права платників податків, що реалізуються в усіх групах податкових правовідносин: право на представництво, на отримання інформації тощо. До другої групи належать ті права платників податків, які реалізуються в окремих групах податкових правовідносин (наприклад, права на отримання податкових пільг). Залежно від того, чи поширюються права платників податків на інших осіб, В. Ф. Євтушенко виокремила виняткові та загальні права платників податків [1, с. 36]. Наведена науковцем класифікація прав платників податків не відображає їх особливостей, позаяк ті види прав, які фахівець зараховує до універсальних, належать не лише особам, які мають статус платника податків, а й будь-якій пересічній особі, те саме стосується й виокремлених загальних прав.

IV. Висновки

Отже, права платників податків, які безпосередньо захищають інтереси останніх, представлені в неналежному обсязі. У зв'язку з цим треба встановити рівновагу між правами платників податків і податковими органами, що дасть можливість уникнути зайвих репресивних заходів стосовно законослухняних платників податків, у цьо-

му може допомогти об'єднання прав платників податків у певні групи.

Права платника податків можна об'єднати в такі групи: 1) з податкового обліку (представляти свої інтереси безпосередньо (або через представника) в податкових органах), бути присутнім при проведенні податкових перевірок; 2) зі сплати податків (використовувати податкові пільги; отримувати відстрочення, розстрочення, податковий кредит); 3) з податкової звітності (отримувати в податкових органах необхідну інформацію; обирати метод ведення податкового обліку; надавати податковим органам пояснення, обґрунтовані відмови; оскаржувати рішення податкових органів; не розголошувати податкову таємницю та ін.).

Список використаної літератури

1. Евтушенко В. Ф. Правовое положение налоговых агентов : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Евтушенко Виктория Федоровна. – Москва, 2006. – 182 с.
2. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2004. – Т. 2: Введение в теорию налогового права. – 600 с.
3. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас-Право, 2005. – Т. 3: Учение о налоге. – 600 с.
4. Куций О. А. Адміністративно-правові засоби забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Олександр Артемович Куций. – Одесса, 2004. – 14 с.
5. Смирных С. Е. Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике / С. Е. Смирных. – Москва : Волтерс Клувер, 2009. – 176 с.
6. Теремецький В. І. Права та обов'язки як основні елементи правового статусу платників податків / В. І. Теремецький // Право і Безпека. – 2012. – № 3. – С. 139–146.
7. Чуманов Е. В. Классификация в российском законодательстве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Е. В. Чуманов. – Нижний Новгород, 2005. – 30 с.
8. Тропская С. С. Правовой статус налогоплательщика – физического лица в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / С. С. Тропская. – Москва, 2007. – 26 с.
9. Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций / Д. В. Тютин. – Москва : ЭКСМО, 2009. – 427 с.

Стаття надійшла до редакції 20.05.2016.

Бондаренко С. А. Виды субъективных прав налогоплательщиков в Украине

В статье проанализированы классификации субъективных прав налогоплательщиков по определенным видам. Сделан вывод, что классификация субъективных прав налогоплательщиков обеспечивает возможность более разнообразно описать их, согласно с теми реалиями, которые сложились, а также позволяет назвать важнейшие их характеристики и определить место каждого права плательщика налогов как в общей системе их прав, так и среди налоговых прав в частности.

Ключевые слова: субъективные права, налогоплательщики, классификация прав, права по налоговой отчетности, права по уплате налогов, права с налогового учета.

Bondarenko S. Types of Subjective Rights of Taxpayers in Ukraine

The article is devoted to the classification of subjective rights of taxpayers for certain types. The author came to the conclusion that the classification of subjective rights of taxpayers provides the possibility of a wider description of them, according to those realities which have developed, and also allows you to call their most important characteristics and to determine the place of each of the rights of the taxpayer as in the General system of their rights and taxing rights, in particular.

In the tax laws is the uncertainty of the legal status of taxpayers, which leads to imbalances rights and obligations, that is, the amount of taxpayers' rights much less the scope of their duty

only a few fixed in TC of Ukraine of taxpayers' rights (article 17) are meaningful and relate directly to the protection of rights; others point to peculiarities of relations of a taxpayer with the tax authorities, the choice of method of accounting, the choice of the methodology for the Declaration and the like. That is only part of the legislator enshrined rights are the rights in their essence, because the presence of obstacles in their realization or violation of those rights materially prejudicial to the interests of the taxpayer to appeal against the actions or inaction of tax authorities to compensate damages caused to the organs n stuff). Another part of the right, in its significance, should be considered auxiliary (concomitant). With their help established procedural rules governing the exercise of the activities (choice of methods of accounting, the choice of the methodology for the Declaration, etc.)

Therefore, the rights of the taxpayers who directly protect the interests of the latter submitted to the wrong volume. In this regard, one should establish a balance between the rights of taxpayers and tax authorities, thus avoiding unnecessary repressive measures against law-abiding taxpayers. The rights of the taxpayer can also be grouped: 1) from tax accounting to represent their interests directly (or through a representative) to the tax authorities); to be present during tax audits); 2) on payment of taxes (use tax breaks; to get a deferment, installments, tax credit); 3) with the tax reporting to the tax authorities information; to choose the method of tax accounting; and to submit to the tax authorities explanations, reasonable failures; to appeal decisions of tax authorities; not to disclose the tax secret etc.).

Key words: subjective rights, taxpayers, classification, tax reporting, law tax, law tax accounting.