

\*\*\*\*\*

## АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

\*\*\*\*\*

УДК 347.73

С. О. Бондаренко

здобувач  
Національний юридичний університет ім. Ярослава Мудрого  
м. Харків

### СОЦІАЛЬНА ПРИРОДА СУБ'ЄКТИВНИХ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ: ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У статті проаналізовано юридичну сутність суб'єктивних прав платників податків. Зроблено спробу віднайти новий концептуальний підхід щодо юридичної природи суб'єктивних прав платників податків. У результаті зроблено висновок, що суб'єктивне право платників податків – це єдність його соціальних і юридичних ознак, а визнання соціальності суб'єктивного права є сприйняттям його не лише як юридичного явища, а й як соціально-юридичного. Зазначено, що це має стати основою для новітньої концепції прав платників податків в умовах тих перетворень, що відбуваються в Україні, оскільки лише такий підхід буде прийнятним для забезпечення безперешкодної реалізації платниками податків своїх прав.

**Ключові слова:** платник податків, суб'єктивне право, соціальність суб'єктивного права, позитивація права, забезпечення права.

Однією з найсуттєвіших і найскладніших проблем є відносини між платниками податків і державою. Це, зокрема, зумовлено тим, що в Україні на конституційному рівні закріплено головний обов'язок держави – утвердження, забезпечення прав і свобод людини, який дедалі частіше порушують. Ефективна податкова діяльність держави залежить від належного функціонування податкового механізму, в якому має бути досягнуто баланс інтересів суб'єктів податкових правовідносин, а саме, з одного боку, держави, яку в податкових правовідносинах представляють уповноважені органи державної влади та управління, а з іншого – платників податків. Тому визначення правового механізму забезпечення реалізації та захисту суб'єктивних прав суб'єктів податкових правовідносин, а особливо платників податків, належить до найбільш актуальних проблем у соціально-економічному й політичному житті суспільства.

Фундаментом для наукового осмислення цього питання є праці таких учених, як: К. Г. Костікова [1], М. П. Кучерявенко [2], О. А. Куций [3], Ю. В. Оніщик [4], М. О. Перепелиця [5], С. Є. Смірних [6], Н. І. Хімичева [7] та ін. Разом із цим, проблема суб'єктивних прав платників податків ще вимагає свого подальшого теоретичного обґрунтування та практичного впровадження.

Тому **метою статті** є намагання виробити концептуальні основи для нового підходу до розуміння суб'єктивних прав платників податків в Україні шляхом аналізу існуючого стану реалізації останніми своїх прав

і звернення до досвіду країн із розвинутою економікою щодо визначеної проблеми.

Із прийняттям Податкового кодексу України (далі – ПК) [8] перелік суб'єктивних прав платників податків значно розширився порівняно із Законом України “Про систему оподаткування” (втратив чинність із прийняттям ПК), але навіть встановлення широкого переліку прав не означає беззаперечну та безперешкодну їх реалізацію. На цьому шляху в платників податків виникає чимало проблем, та й сам перелік суб'єктивних прав не позбавлений недоліків.

Так, згідно із ст. 17 ПК, платник податків має право: 1) безоплатно отримувати в контролюючих органах, у тому числі й через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори й нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю; 2) представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника; 3) обирати самостійно, якщо інше не встановлено цим Кодексом, метод ведення обліку доходів і витрат; 4) користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому цим Кодексом; 5) отримувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит у порядку й на умовах, встановлених цим Кодексом; 6) бути присутнім під час проведення перевірок і надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки)

перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, в разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням і подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому цим Кодексом; 7) оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами податкові консультації; 8) вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків; 9) на незголюшення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами; 10) на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків і зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому цим Кодексом; 11) на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку; 12) за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову та митну політику, вести облік тимчасових та постійних податкових різниць та використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток; 13) інші права, передбачені законом (п. 17.2 ПК).

Одразу викликає запитання формулювання "інші права, передбачені *законом*", оскільки ПК, крім ст. 17, не встановлює більше ніяких додаткових прав платників податків, тоді як підзаконні нормативно-правові акти деякі все-таки закріплюють, приміром, Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість [9] у п. 9 встановлює, що платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в Реєстрі на суму податку, визначену за формулою, що наводять у цьому Порядку. У зв'язку з цим виникає справедливе запитання: про який "закон" ідеться у ст. 17.2 ПК? Вбачається, що права платників податків можуть встановлювати не лише закони, а й підзаконні нормативні акти, оскільки, згідно із ст. 67 Конституції України, закони визначають лише порядок сплати та розміри податків і зборів. Тому доцільніше встановити, що платники податків мають й інші права, що передбачено *законодавством*. Конституційний суд України у своєму рішенні від 09.07.1998 р. № 12-рп/98 [10] встановив, що термін "законодавство" досить широко використовують у правовій системі перева-

жно в значенні сукупності законів та інших нормативно-правових актів, які регламентують ту чи іншу сферу суспільних відносин і є джерелами певної галузі права. Цей термін без визначення його змісту використовує й Конституція України (ст. 9, 19, 118, п. 12 Перехідних положень). У законах, залежно від важливості та специфіки суспільних відносин, що регулюються, цей термін вживають у різних значеннях: в одних мають на увазі лише закони; в інших, передусім кодифікованих, до поняття "законодавство" включають як закони та інші акти Верховної Ради України, так і акти Президента України, Кабінету Міністрів України, а в деяких випадках – також і нормативно-правові акти центральних органів виконавчої влади. Вважаємо, що відносно встановлення *прав* платників податків має значення саме останнє (широке) розуміння категорії "законодавство".

Доцільно звернути увагу на те, що, поряд із власне податковими правами (саме ті, які й мають бути закріплені в ПК), законодавець передбачив і "не суто" податкові права платників податків. По-перше, для реалізації деяких прав необов'язково бути платником податків, приміром, коли йдеться про можливість оскарження дій та рішень контролюючих органів чи їх посадових осіб, оскільки можливість звертатися до суду закріплено Конституцією України, тому такий загальний припис не обов'язково дублювати в ПК, оскільки це конституційне право кожної особи. По-друге, реальне закріплення суб'єктивного права платника в певному протистоянні з податковим органом зумовлює наявність відповідного обов'язку податкового органу та підстави для відповідальності в разі невиконання останніх. Так, у платників податків є право отримувати інформацію в посадових осіб контролюючих органів, але ст. 21 ПК "Обов'язки і відповідальність посадових осіб контролюючих органів" не тільки не визначає наслідки невиконання ними обов'язку з надання інформації, а й взагалі не закріплює такого обов'язку.

У відносинах між платниками податків і податковими органами ПК надає перевагу останнім, наділяючи їх надмірними повноваженнями, які подекуди суперечать відповідним нормам Конституції України, що визначають загальні засади конституційного ладу, конституційні права та свободи людини й громадянина (ст. 1, 3, 8, 19, 24, 30, 31, 32). Тому необхідно вточнити права платників податків (ст. 17 ПК) та обов'язки органів податкової служби (ст. 20 та 21 ПК) з метою їх конкретизації та наповнення конкретним юридичним змістом, усунення переваг контролюючих органів перед платниками податків і недопущення можливості їх некоректного застосування.

Із цього приводу варто зазначити, що неабияке значення для забезпечення безперешкодної реалізації суб'єктивних прав платників податків має позитивація права людини на податки, тобто необхідне та неминуче надання правам людини належним, загальноприйнятим у відповідній державі способом обов'яз-

кової юридичної сили, іншими словами, *визнання цих прав державою власним обов'язком*. Метою позитивації прав людини є створення належних юридичних умов для їх державно-юридичного та неюридичного захисту від порушень [11, с. 39]. Тобто, встановлюючи певне право платника податку, держава в особі посадових осіб податкових органів повинна мати відповідні обов'язки щодо виконання цього права, інакше неможливо буде досягти баланс між публічними та приватними інтересами в податкових правовідносинах. У зв'язку з цим переконані, що для нормального функціонування системи оподаткування важливим є постійне та дієве забезпечення цілковитої відповідності між об'єктивними й суб'єктивними правами платників податків.

С. Є. Смірних, розглядаючи юридичну природу суб'єктивних прав платників податків, виокремив такі їх ознаки: 1) закріплення в законодавстві про оподаткування; 2) забезпечення прав платників податків відповідними обов'язками органів державної влади та їх відповідальністю за невиконання своїх обов'язків; 3) закріплення в законодавстві про оподаткування механізму реалізації суб'єктивних прав; 4) наявність правових обмежень поведінки платників податків; 5) задоволення інтересів і потреб у результаті використання певних суб'єктивних прав платників податків; 6) виникнення з моменту народження фізичної особи – платника податків чи державної реєстрації юридичних осіб – платників податків; 7) невідчужуваність суб'єктивних прав платників податків – як закріплених, так і незакріплених – у законодавстві про оподаткування [6, с. 32]. Якщо із наведеними ознаками можна погодитися, то позицію С. Є. Смірних про те, що деякі суб'єктивні права платників податків одночасно є їх обов'язками, важко підтримати [6, с. 71]. Автор, аргументуючи свою думку, наводить приклад такого права-обов'язку, як подання податкової декларації податковим органам за місцем обліку. Із цим ми погодитися не можемо, оскільки категорія "право-обов'язок" є характеристикою такого поняття, як компетенція, що в приватному праві означає суб'єктивне право особи здійснювати правочини, а в публічному праві – це й є визначені права-обов'язки суб'єкта владних повноважень щодо реалізації своїх обов'язків перед державою та права щодо зобов'язаних осіб. Тому варто погодитися із М. П. Кучерявенко, який справедливо стверджує, що наділення суб'єктивними податковими правами насамперед означає формування змісту та меж податкової правоздатності, тоді як їх здійснення виражає вже зміст дієздатності платників податків [2, с. 434]. Усе це ще раз підтверджує необхідність формування концептуально нових підходів до суб'єктивних прав платників податків.

У юридичній науковій літературі розвинутих країн чільне місце займає обговорення можливості створення концепції "прав платників по-

датків". Найбільш важливим елементом прав платників податків, на переконання вчених країн із розвинутою економікою, є право на процесуальну справедливість, тому основний акцент при розробці зазначеної концепції варто робити на демократії платників податків, зокрема конституційному праві контролювати те, як уряд збирає та витрачає податки громадян. При побудові моделей податкових систем потребує уваги підвищена добровільна співпраця з платниками податків. Таке співробітництво може з'явитися, якщо є взаємна довіра й розуміння між платником податків і податковими органами, і якщо комплекс прав платників податків буде належним чином узаконений та захищений. Резюмуючи, автор стверджує, що права платників податків необхідно розглядати в більш широкому контексті прав людини, перелічених у низці міжнародних конвенцій. Зокрема, зауважено на наявності в багатьох розвинутих країнах спеціального Омбудсмена щодо захисту саме податкових прав осіб. Так, таких Омбудсменів можна поділити на загальних, які розглядають скарги щодо всіх аспектів управління, і спеціально вповноважених, які розглядають скарги лише в спеціалізованих сферах, таких як сплата податку. Прикладом першого є Парламентська комісія в Англії. Прикладами останнього можуть бути комісари, конфіденційність у Канаді та Австралії, Омбудсмен платників податків США [12, с. 166, 175].

У ПК України також зроблено спробу визначити концептуальні засади реалізації прав платників податків України через встановлення основоположних принципів оподаткування. Так, визначено, що податкове законодавство України ґрунтується на принципах, визначених у ст. 4 цього Кодексу, серед яких названо принцип соціальної справедливості – установа податків і зборів відповідно до платоспроможності платників податків (ст. 4.1.6 ПК). Зміст вказаного принципу частково реалізується, зокрема, у правах платників податків на отримання відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит у порядку та на умовах, встановлених цим Кодексом, та користування податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому цим Кодексом. Разом із цим, під час проведення податкової реформи Концепцією реформування податкової системи від 19.02.2007 р. [13] (Розпорядження втратило чинність на підставі Розпорядження КМ від 23.12.2009 р. № 1612-р) було встановлено, що реформування податкової системи проводитиметься за певними принципами, серед яких називали й принцип справедливості, але останній мав інший зміст, зокрема під ним розуміли "забезпечення підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованих соціальних пільг та привілеїв". Тобто спочатку законодавець намагався йти шляхом установа більш широкого переліку прав саме для малозабезпечених верств населення, проте згодом відмовився від такого підходу, зрозумівши,

що належним чином реалізувати права платників податків можна лише шляхом установаження податків і зборів відповідно до *платоспроможності платників податків*.

У зв'язку із цим видається доцільним, що принцип соціальної справедливості в податковому законодавстві має реалізовуватися не лише встановленням права користуватися податковими пільгами, відстроченням, розстроченням сплати податків або податковим кредитом, а й передбачивши право платників податків на зменшення податкового навантаження, оскільки на сьогодні платники податків змушені вдаватися до "механічної мінімізації" податкового навантаження: зменшується прибуток підприємства, а отже, зменшуються розмір податку на прибуток, обороти від реалізації, відповідно зменшується розмір податку на додану вартість тощо.

Податкове навантаження прийнято оцінювати відношенням усіх податків, що сплачують, до виручки від реалізації, в тому числі виручку від іншої реалізації. За офіційною методикою, в Україні термін "податкове навантаження" замінено на "податкову віддачу", однак його зміст від цього не змінюється, але, крім цього, і сама методика розрахунку податкового навантаження із набуттям чинності Податкового кодексу України не змінилася та ґрунтується на оперуванні двома видами податків – податку на прибуток та податку на додану вартість [14].

Разом із цим, зменшення чи збільшення загального податкового навантаження можна здійснювати не тільки регулюванням розміру податкових ставок, а й шляхом збільшення чи зменшення обсягів податкових пільг для певних суб'єктів господарювання. Дослідження А. Лаффера підтверджує, що держава зобов'язана завжди проводити помірковану політику податкового тиску для забезпечення стабільних надходжень. Ця концепція спрямована на зменшення навантаження на суб'єктів оподаткування, а зростання надходжень до бюджету має відбуватися через збільшення кількості платників податків і розширення податкової бази [15, с. 113].

**Висновки.** Отже, основою концепції соціальної спрямованості оподаткування має стати постулат – сприяти підвищенню рівня та якості соціального забезпечення громадян, що передбачає, по-перше, соціальне страхування й забезпечення громадян та їх сімей у випадках "класичних" ризиків (хвороба, вік, безробіття, нещасний випадок тощо); по-друге, надання допомоги малозабезпеченим, багатодітним і неповним родинам, жертвам стихійних лих тощо; по-третє, заохочувальну та допоміжну підсистему, що полягатимуть у кредитуванні осіб, які прагнуть самостійно вирішити свої соціальні проблеми у сферах побудови чи придбання житла, отримання додаткової освіти, відпочинку та ін. Отже, досягнення соціальної спрямованості оподаткування безпосередньо пов'язано із реалізацією норм Конституції України, в тому числі

обов'язку держави щодо забезпечення кожного достатнього життєвого рівня (ст. 48 Основного Закону України).

У зв'язку із цим ми переконані, що суб'єктивне право платників податків – це єдність його соціальних і юридичних ознак, причому об'єктивним моментом у ньому є соціальне начало як безпосереднє вираження матеріальних відносин, що є об'єктивно необхідним результатом конкретної діяльності учасника правовідносин; у той час коли юридичним началом є суб'єктивний момент, пов'язаний із державно-правовим визнанням такого права. Тому визнання соціальності суб'єктивного права є сприйняттям його не лише як юридичного явища, а й як соціально-юридичного, оскільки суб'єктивні права – це юридичні права, що містять у собі соціальні можливості, які закладено в системі суспільних відносин і закріплено в чинному законодавстві. Суб'єктивні права поза юридичною "оболонкою" існувати не можуть, тому пізнання їх соціальної природи зумовлює осмислення механізму трансформації соціального в юридичне.

### Список використаної літератури

1. Костицова Е. Г. Правовой статус налогоплательщиков-организаций: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Екатерина Геннадиевна Костицова; Саратовская государственная академия права. – Саратов, 2001. – 148 с.
2. Кучерявенко М. П. Курс налогового права: в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2004. – Т. 2: Введение в теорию налогового права. – 600 с.
3. Куций О. А. Административно-правовые способы обеспечения прав физических осіб у податкових правовідносинах: дис. ... канд. наук: 12.00.07 / Олександр Артемович Куций; Одеська національна юридична академія. – Одеса, 2004. – 192 с.
4. Оніщик Ю. В. Правовой статус організації-платника податку: дис. ... канд. наук: 12.00.07 / Юрій Віталійович Оніщик; Національний університет державної податкової служби України. – Ірпін, 2008. – 193 с.
5. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Марія Олександрівна Перепелиця; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. – Харків, 2001. – 184 с.
6. Смирных С. Е. Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике / С. Е. Смирных. – Москва: Волтерс Клувер, 2009. – 176 с.
7. Химичева Н. И. Субъекты советского бюджетного права / Н. И. Химичева. – Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1979. – 222 с.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № 13. – № 13–14. – № 15–16. – № 17. – Ст. 112.

9. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість : Постанова Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 р. № 569 // Офіц. вісн. України. – 2014. – № 87. – Ст. 2482.
10. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Київської міської ради професійних спілок щодо офіційного тлумачення частини третьої статті 21 Кодексу законів про працю України (справа про тлумачення терміну “законодавство”) від 09.07.1998 р. № 12-рп/98 // Офіц. вісн. України. – 1998. – № 32. – Ст. 1209.
11. Гаврилюк Р. Необхідність і форми позитивації права людини на податки / Р. Гаврилюк // Юридична Україна. – 2014. – № 10. – С. 38–45.
12. Koji Ishimura. The State of Taxpayers' Rights in Japan / Ishimura Koji // Revenue Law Journal. – 1997. – Vol. 7. – Iss. 1. – Art. 8. – P. 164–210.
13. Про схвалення Концепції реформування податкової системи : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 19.02.2007 р. № 56-р // Офіц. вісн. України. – 2007. – № 13. – Ст. 481.
14. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання : Наказ Державної податкової служби України від 27.06.2012 р. № 553 // Бізнес-Бухгалтерія-Право. Податки. Консультації. – 2013. – № 28. – Ст. 58.
15. Жукевич О. Ефективність податкової системи України: принципи оподаткування та напрями реформування законодавчої бази / О. Жукевич // Вісник КНТЕУ. – 2009. – № 2. – С. 105–113.

Стаття надійшла до редакції 10.03.2016.

### **Бондаренко С. А. Социальная природа субъективных прав налогоплательщиков: постановка проблемы**

*В статье проанализирована юридическая сущность субъективных прав налогоплательщиков. Предпринята попытка найти новый концептуальный подход относительно юридической природы субъективных прав налогоплательщиков. В результате сделан вывод, что субъективное право налогоплательщиков – это единство его социальных и юридических признаков, а признание социальной природы субъективного права является восприятием его не только как юридического явления, но и как социально-юридического. Обозначено, что это должно стать основой для новейшей концепции прав налогоплательщиков в условиях тех преобразований, что происходят в Украине, поскольку только такой подход будет приемлем для обеспечения беспрепятственной реализации налогоплательщиками своих прав.*

**Ключевые слова:** налогоплательщик, субъективное право, социальность субъективного права, позитивация права, обеспечение права.

### **Bondarenko S. The Social Nature of the Subjective Rights of Taxpayers: Problem**

*The article is devoted to analysis of the legal character of the subjective rights of taxpayers. The author tries to find new conceptual approaches regarding the legal nature of the subjective rights of taxpayers. The result concludes that the subjective rights of taxpayers is the unity of its social and legal characteristics, and the recognition of social rights is the perception of him not only as a legal phenomenon, but as a socio-legal. This should be the basis for the modern concept of the rights of taxpayers in terms of the transformations that are happening in Ukraine, because only this approach would be appropriate to ensure smooth implementation by taxpayers of their rights.*

*An important concept of social orientation of taxation should be the postulate to increase the level and quality of social security of citizens, which includes, firstly, social insurance and security of citizens and their families in cases of “classical” risks (illness, age, unemployment, accident etc.); secondly, assistance to the poor, large families and single-parent families, victims of natural disasters and the like; third, encouraging and supporting subsystems that will be in lending to those who seek to solve their social problems in the areas of construction or purchase of housing, further education, leisure etc. Therefore, the achievement of social orientation of the taxation is directly connected with the implementation of the provisions of the Constitution, including the duties of the state to provide to everyone an adequate standard of living (article 48 of the Basic Law of Ukraine).*

*In this regard, we are convinced that the subjective rights of taxpayers – is the unity of its social and legal characteristics, and objective point, it is a social rise as a direct expression of material relations, that is objectively a necessary result of the specific activities of the participant relationships; at a time when legal beginning is the subjective aspect of state law recognition of such a right. Therefore, the recognition of social rights is the perception of him not only as a legal phenomenon, but as a socio-legal, since the subjective right is a legal right, containing the social opportunities that are inherent in the system of social relations and is enshrined in the current legislation. Subjective rights outside the legal “cover” can not exist, therefore the knowledge of their social nature leads to the understanding of the mechanism of transformation of social law.*

**Key words:** taxpayer, subjective right, sociality subjective law, positivize law, the guarantee law.