

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/2521-6473.2023-2.3>

О. Б. Заверуха, кандидат юридичних наук, голова
Восьмого апеляційного адміністративного суду

СКЛАДНИКИ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ У КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ЇХНІХ ЗАКОННИХ ІНТЕРЕСІВ

У статті здійснено аналіз особливостей правового статусу платників податків та досліджено ефективність існуючих правових механізмів, спрямованих на забезпечення можливості реалізації їх законних інтересів. Окрім питань захисту прав платників податків, аргументована необхідність приділити увагу і захисту інтересів держави, зокрема, у забезпеченні ефективної податкової системи та боротьбі з ухиленням від оподаткування. Констатовано, що такий підхід враховує важливість забезпечення балансу між захистом прав платників податків та інтересів держави, що сприятиме підтримці стабільних податкових надходжень та справедливого розподілу податкового навантаження.

Додаткової аргументації надано відомій позиції, що суб'єкт права, увійшовши в правовідносини, набуває правового статусу, який ґрунтується на правосуб'єктності. При цьому особливу увагу приділено деліктоздатності платників податків, адже несення покарання, передбаченого правовими нормами за вчинення протиправних дій, є своєрідним обов'язком суб'єкта правових відносин.

Підкреслено важливість взаємозв'язку економічних і правових інтересів суб'єктів податкових відносин. Окреслено місце контролюючих органів при реалізації податкового обов'язку та встановлено, що контролюючі органи виступають як посередники у відносинах між платником податків і державою, і їх головним завданням є забезпечення економічних інтересів держави.

Надана характеристика зв'язку конституційно закріпленого податкового обов'язку (у його широкому розумінні) та нормативно закріплених прав та обов'язків платника, які фактично обрамляють межі його інтересів. При цьому приділена увага принципу законності встановлення податків, який є критерієм обмеження права держави на стягнення податків. Цей принцип не обмежується вимогами щодо правової форми акта, яким встановлено податок, але також вимагає відповідності його змісту певним принципам, таким як справедливість, верховенство прав людини, формальна та юридична рівність, загальні та спеціальні принципи оподаткування.

Ключові слова: законний інтерес, інтерес платника податку, оподаткування, платник податку, податкова деліктоздатність, податкова дієздатність, податкова правоздатність, податок, права платника податку, правовий статус.

O. B. Zaverukha. Components of the legal status of taxpayers in the context of ensuring the realization of their legitimate interests

The article analyzes the peculiarities of the legal status of taxpayers and examines the effectiveness of existing legal mechanisms aimed at ensuring the realization of their legitimate interests. In addition to protecting taxpayers' rights, the necessity of paying attention to and protecting the interests of the state, particularly in ensuring an efficient tax system and combating tax evasion, is argued. It is stated that such an approach takes into account the importance of balancing the protection of taxpayers' rights and the interests of the state, which will contribute to maintaining a stable and just tax system.

Additional argumentation is provided to the well-known position that a legal subject acquires a legal status based on legal capacity upon entering into legal relations. Special attention is given to the delict capacity of taxpayers, as the imposition of punishment prescribed by legal norms for unlawful acts is a specific obligation of the subject of legal relations.

The importance of the interconnection between the economic and legal interests of the subjects of tax relations is emphasized. The role of control authorities in the implementation of tax obligations is outlined, and it is established that control authorities act as intermediaries in the relationship between the taxpayer and the state, with their main task being to safeguard the state's economic interests.

A characterization is provided on the connection between the constitutionally established tax obligation (in its broad sense) and the normatively established rights and obligations of the taxpayer, which essentially frame the boundaries of their interests. Attention is also given to the principle of legality in the establishment of taxes, which serves as a criterion for restricting the state's right to levy taxes. This principle is not limited to requirements regarding the legal form of the tax legislation, but also demands compliance with certain principles such as fairness, supremacy of human rights, formal and legal equality, and general and specific principles of taxation.

Key words: legitimate interest, taxpayer's interest, taxation, taxpayer, tax tort capacity, tax legal capacity, legal capacity for taxation purposes, tax, taxpayer's rights, legal status.

Вступ. Відносини з приводу реалізації податкового обов'язку завжди були у фокусі наукових пошуків багатьох вчених-правників. Сплата податків спрямована на забезпечення фінансовими ресурсами самих різноманітних сфер життя. Забезпечуючи належну сплату податків держава та територіальні громади

реалізують не тільки свої фінансові інтереси, а й створюють підґрунтя для захисту усіх інших інтересів – як суспільних, так і інтересів індивідів. Відбувається це опосередковано, через механізми перерозподілу та витрачання державних та місцевих надходжень у подальшому на суспільно необхідні потреби.

Вагомою проблематикою у цих процесах постає питання можливості захисту інтересів платників податків на стадії мобілізації публічних коштів державою та територіальними громадами. Можливість реалізації їх законних інтересів значною мірою залежить від того, яким чином сформовано їх правовий статус. З цих причин, надзвичайно актуальним вбачається упорядкування уявлень про структуру податково-правового статусу платників податків і виявлення вад нормативного регулювання механізмів, спрямованих на забезпечення ефективного втілення у життя їх законних інтересів.

Виклад основного матеріалу. Аналіз особливостей правового статусу платників податків та ефективності існуючих правових механізмів, спрямованих на забезпечення можливості реалізації їх законних інтересів, доцільно розпочинати із з'ясування сутнісних характеристик, на яких будуються відносини між державою та платниками податків. Погляд Г. Єллінека на відносини між державою і індивідом розподіляє їх на чотири категорії, які визначаються правами приватних осіб. По-перше, права на участь в діяльності публічної влади: ця категорія включає права, які надаються індивіду для участі в процесах публічної влади, наприклад, виборче право. Індивід має право обирати своїх представників у державних органах та брати участь у прийнятті рішень, що стосуються суспільства. По-друге, обов'язки осіб стосовно держави: ця категорія охоплює обов'язки, які покладаються на індивіда відносно держави, наприклад, обов'язок сплачувати податки. Індивід має зобов'язання виконувати правила і закони, встановлені державою, включаючи фінансові зобов'язання перед державою. По-третє, права приватних осіб на свободу від держави. Ця категорія охоплює права, які гарантуються приватним особам на незалежність та свободу від державного втручання. Це можуть бути права на недоторканність особи, приватного житла, та інші права, які забезпечують індивідуальну свободу. Нарешті, по-четверте, права на допомогу держави. Ця категорія включає права, які надаються індивідам на отримання допомоги та захисту з боку держави. Наприклад, право на судовий захист, доступ до правосуддя, або інші форми допомоги та підтримки, які надаються державою. [1, с. 36]. Ці категорії відображають різні аспекти взаємодії між державою і індивідом, підкреслюючи як права, так і обов'язки, які характеризують такі відносини.

Я. В. Греца та Ю. М. Бисага відзначають, що важливо одночасно розвивати і державні, і громадські інституції для захисту прав платників податків [4, с. 35]. Це означає, що окрім державних органів, таких як податкові служби, також необхідно створювати та розвивати незалежні громадські організації, які займаються захистом прав платників податків. Такий підхід сприятиме створенню більш прозорої та справедливої податкової системи. Крім того, автори вказують на необхідність екстреної розробки організаційно-правових заходів для захисту інтересів держави в податкових правовідносинах. Це означає, що окрім захисту прав платників податків, необхідно приділяти увагу і захисту інтересів держави, зокрема у забезпеченні ефективної податкової системи та боротьбі з ухиленням від оподаткування. Такий підхід враховує важливість забезпечення балансу між захистом прав платників податків та інтересів держави, що сприятиме підтримці стабільної та справедливої податкової системи.

Характеризуючи систему прав платників податків у контексті реалізації їх інтересів необхідно відзначити, що вчені не мають єдиного погляду на те, що представляє собою правовий статус суб'єктів правовідносин, зокрема податкових, і які елементи складають його зміст. Наприклад, Р. Б. Величко стверджує, що правовий статус є багатогранною, універсальною та комплексною категорією, яка визначає обсяг прав, обов'язків та гарантій їх здійснення, встановлює місце суб'єкта у конкретних правовідносинах та регулює його зв'язки з іншими суб'єктами [3, с. 288]. Інші автори мають думку, що правовий статус особи визначає її юридичну позицію у взаємодії з суспільством та державою [19, с. 277]. А. М. Завальний та О. А. Колодій вбачають у правовому статусі закріплене юридичне положення фізичних та юридичних осіб у певній системі суспільних відносин [2, с. 202]. Також можна знайти думку, що правовий статус суб'єктів права складається з їхніх прав, обов'язків та законних інтересів [20, с. 342].

Отже, правовий статус суб'єкта розглядається дослідниками як юридична категорія, що визначає місце та роль особи у конкретних правовідносинах та має відповідний зміст. Розуміння правового статусу суб'єктів відкриває нові можливості та розширює межі впливу на відносини, в яких вони беруть участь. Проте слід підкреслити, що правовий статус не може регулювати зв'язки з іншими суб'єктами правовідносин, як стверджує Р. Б. Величко, оскільки правове регулювання здійснюється нормами права, а у нашому випадку – нормами податкового права.

Згідно з думкою О. Ф. Скакун, правовий статус включає права, свободи, обов'язки та відповідальність, які спрямовують поведінку суб'єкта, обладнаного правосуб'єктністю, у суспільстві [18, с. 379, 379]. Аналогічно до цього погляду висловлюється Я. С. Золотарьова, яка стверджує, що правовий статус – це набір законодавчо встановлених прав та обов'язків, що визначають межі допустимої та необхідної поведінки, а також ступінь юридичної відповідальності за порушення норм права, які визначають правовий статус [6, с. 49]. Ми погоджуємося з тим, що суб'єкт права, увійшовши в правовідносини, набуває правового статусу, який ґрунтується на правосуб'єктності [8, с. 32] – здатності мати права й обов'язки. Правосуб'єктність означає

можливість та здатність особи бути суб'єктом правових відносин з усіма правовими наслідками, та включає правоздатність, дієздатність та деліктоздатність. Правосуб'єктність є передумовою для набуття відповідного правового статусу. Однак, висловлення вченої щодо того, що суб'єкт координує свою поведінку згідно з відповідальністю, має певну дискусійність, оскільки відповідальність полягає в застосуванні державного примусу до особи за порушення норм чинного законодавства.

Несення покарання та санкцій, передбачених правовими нормами і застосовуваних компетентними органами за вчинення протиправних дій, є своєрідним обов'язком суб'єкта правових відносин. Наприклад, платник податків координує свою поведінку відповідно до вимог, встановлених законодавством, і понесення відповідальності в разі порушення таких вимог є наслідком цього. Це свідчить про однозначний вплив належного нормативного регулювання процедур притягнення до відповідальності на мотивацію платника податків та формування його інтересів.

М. В. Мірошніченко підкреслює важливість взаємозв'язку економічних і правових інтересів суб'єктів податкових відносин. Розбіжність між економічними інтересами платника податків і контролюючих органів, які виступають в ролі представників державних економічних інтересів, є джерелом конфліктів у сфері податкових відносин. Причина походження цього інтересу у платника податків має особистісний характер, оскільки він базується на його економічних потребах і прагненнях. [13, с. 7, 8].

Вчений підкреслює, що контролюючі органи виступають як посередники у відносинах між платником податків і державою, і їх головним завданням є забезпечення економічних інтересів держави. Під впливом економічного інтересу платника податків формується його правовий інтерес. Правовий інтерес особи визначається як бажання дотримуватися раціонального порядку правової поведінки під час реалізації своїх прав та обов'язків. У разі ж конфлікту між платником податків і контролюючим органом щодо поведінки платника податків, правовий інтерес публічної влади полягає у спонуканні платника податків виконувати свої податкові обов'язки у спосіб, який вважається найбільш прийнятним для досягнення цілей оподаткування. [13, с. 7, 8].

В контексті характеристики реалізації інтересів платника податків при використанні ним своїх прав та виконанні обов'язків, варто звернути увагу на незвичайні наукові погляди на конструкцію правового статусу платників податків. Так, певною своєрідністю відрізняється підхід вчених, які зосереджують увагу на правах та обов'язках як основних складниках правового статусу платників податків. [17, с. 3; 7]. Правовий статус у цьому випадку пропонується розглядати як сукупність юридичних прав та обов'язків, які персоніфікують особу як учасника податкових відносин. Цей підхід відображає важливі аспекти, оскільки права та обов'язки платників податків визначають їх положення та роль у податкових відносинах. Ці права й обов'язки закріплюються в законодавстві та впливають на порядок оподаткування, регулюють зобов'язання платників податків перед державою та їхні права на захист. У контексті платників податків, правовий статус включає права на отримання інформації про оподаткування, право на подання декларації, право на судовий захист у разі спорів щодо оподаткування та інші права, а також обов'язки щодо своєчасного сплати податків, представлення звітності тощо. Отже, розуміння правового статусу платників податків як сукупності їхніх прав та обов'язків відображає важливий аспект їхньої участі у податкових відносинах.

Конституційний статус платника податків ґрунтується на обов'язку кожного громадянина сплачувати законні податки і збори (згідно зі статтею 67 Конституції України). Деякі вчені відзначають, що обов'язок сплачувати податки може обмежувати ряд основних прав особистості. Принцип законності встановлення податків є критерієм обмеження державного права на стягнення податків. Цей принцип не обмежується вимогами щодо правової форми акта, що встановлює податок, але також вимагає відповідності його змісту певним принципам, таким як справедливість, верховенство прав людини, формальна та юридична рівність, загальні та спеціальні принципи оподаткування. Обов'язок сплачувати податок і право на справедливе стягнення податку конкретизуються через обов'язки та права платників податків, що закріплені у законодавстві про податки і збори, зокрема в Податковому кодексі (законі) кожної окремої держави [9]. Так Україна, наприклад, встановлює обов'язки та права платників податків у статтях 16 та 17 Податкового кодексу України. Це означає, що статус платника податків не надає явного примату обов'язкам над правами. Однак, конституційний обов'язок сплачувати податки є основою статусу платника податків, оскільки всі інші обов'язки і права, включаючи право на справедливе стягнення податків, пов'язані з цим основним обов'язком. [16, с. 36].

Вважається, що виваженою є позиція, яка розглядає податковий обов'язок як сукупність видових обов'язків з податкового обліку, сплати податків і зборів, та податкової звітності [10, с. 26]. Ця позиція підкреслює, що належне виконання податкового обов'язку передбачає не лише дотримання державних приписів платниками податків, але і виконання цих обов'язків у відповідній послідовності.

Автори одного з найперших коментарів до Податкового кодексу України пропонують обов'язки платників податків умовно розподілити на наступні групи:

1) обов'язки з податкового обліку: ця група включає обов'язки платників податків стати на облік або зареєструватися в податковому органі, надавати компетентним органам необхідну інформацію, наприклад, про відкриття рахунків, прийняті рішення, судові ухвалення тощо. З появою державних реєстрів фізичних і юридичних осіб - платників податків, цей обов'язок набув нового змісту;

2) обов'язки зі сплати податків: ця група охоплює обов'язки платників податків самостійно та правильно обчислювати суми податкових платежів, вчасно та у повному обсязі сплачувати податки, а також погашати будь-які недоїмки, які можуть виникнути;

3) обов'язки з податкової звітності: ця група включає обов'язки платників податків вести бухгалтерський облік, вносити виправлення у звітність, вчасно складати звіти і зберігати їх протягом необхідного часу. Платники також повинні надавати податковим органам необхідні документи, пояснення, довідки та виконувати вимоги податкових органів, або обґрунтовувати відмову виконати певні вимоги. [15, с. 294].

У будь-якому разі, зважаючи на фінансовий інтерес держави основним обов'язком платників податків є обов'язок зі сплати податків та зборів, який має конституційний характер і закріплений у статті 67 Конституції України. Податковий кодекс України деталізує особливості реалізації цього обов'язку. Всі інші обов'язки платників податків є похідними від основного обов'язку та взаємопов'язані між собою.

Погляди вчених на складові елементи правового статусу суб'єктів суспільних відносин можуть розрізнятися, і кожен з них має свої особливості. А. В. Панчишин включає до структури правового статусу такі елементи, як правові норми, основні права, свободи, законні інтереси, обов'язки суб'єктів, правосуб'єктність, правові принципи, громадянство, гарантії прав і свобод, юридичну відповідальність та правовідносини загального (статусного) типу [14, с. 96]. Схоже за змістом визначення А. М. Колодія, включаючи статусні правові норми, правові відносини, суб'єктивні права, свободи, юридичні обов'язки, громадянство, правові принципи, юридичні гарантії, законні інтереси, правосуб'єктність та юридичну відповідальність [11, с. 133].

В цих підходах ми можемо погодитися з тим, що окрім прав і обов'язків, варто виділити інтереси суб'єктів. Проте виникає питання про розмежування суб'єктивних прав і законних інтересів платників податків, оскільки українське законодавство наразі не визначає такі інтереси. При розмежуванні суб'єктивних права і законного інтересу саме ознака нормативного закріплення буде ключовою.

В контексті податкових відносин у складі правового статусу платників податків може бути відсутність свобод. Свобода передбачає можливість особи вчиняти вибір згідно зі своїми бажаннями, інтересами і цілями. Проте в податковому праві зазвичай використовується імперативний підхід, де платники податків обмежені і повинні дотримуватися законодавчих вимог.

Термінологічні відмінності між «правом» і «свободою» впливають з міжнародних документів, таких як Декларація прав людини і громадянина (1789 р.) та Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод (1950 р.) [5; 12]. Сутність розбіжностей полягає в межах можливої поведінки особи та механізми державного гарантування. У зв'язку з особливостями податкового регулювання, дійсно, доцільніше використовувати терміни «право» і «інтерес» щодо платників податків. В цьому контексті важливо звернути увагу на їх права та законні інтереси. Податкове законодавство України не передбачає розгляд свобод в контексті правового статусу платників податків. Отже, у правовому статусі платників податків мають місце їх права та законні інтереси, але не свободи.

Висновки. Під впливом економічних інтересів платників податків формуються їх правові інтереси, які в ідеальному випадку мають визначатися як бажання дотримуватися раціонального порядку правової поведінки під час здійснення своїх прав та обов'язків. Цей інтерес виникає з потреби платників податків у забезпеченні законності та захисті їхніх прав у податковій сфері. Він відображає бажання платників податків дотримуватися вимог податкового законодавства, а також мати можливість звертатися до суду за захистом у випадку порушення їх прав та інтересів.

У разі притягнення платника податків до відповідальності за скоєння ним правопорушення при реалізації податкового обов'язку, він координує свою поведінку відповідно до вимог, встановлених законодавством. Це свідчить про однозначний вплив належного нормативного регулювання процедур притягнення до відповідальності на мотивацію платника податків та формування його інтересів.

Підкреслено, що свобода передбачає можливість особи здійснювати вибір згідно зі своїми бажаннями, інтересами та цілями, проте в податковому праві зазвичай використовується імперативний підхід, де платники податків обмежені і зобов'язані дотримуватися законодавчих вимог. Констатовано можливість обмеження свободи платників податків рамками їх правового статусу.

Список використаних джерел:

1. Klaus Kempfer. Die Jellineks 1820–1955: Eine familienbiographische Studie zum deutschjüdischen Bildungsbürgertum. Düsseldorf : Droste Verlag, 1998. VIII + 631 S. S. 115.
2. Бостан С. К., Колодій А. М. Теорія держави та права : навч. посіб. Київ : Освіта України, 2017. 320 с.
3. Величко Р. Б. Поняття та ознаки правового статусу юридичної особи за законодавством України . *Наук. зап. Львів. ун-ту бізнесу та права*. 2013. Вип. 10. С. 287–390.
4. Греца Я.В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин / Я. В Греца, Ю. М. Бисяга. Ужгород : Ліра, 2007. 208 с.
5. Декларація прав людини і громадянина 26 серпня 1789 р. URL: https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/anglais/cst2.pdf.

6. Золотарьова Я. С. Адміністративні посади та їх правовий статус у судовій системі України. *Юрид. наука*. 2015. № 10. С. 46–51. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/jnn_2015_10_8.
7. Зотов С. А. Щодо певних особливостей правового статусу платника податків. URL: <https://shorturl.at/fvDQY>
8. Кириліна В. Є. Суб'єкт податкового права як правова категорія. *Финансове право*. 2004. № 3. С. 32–40.
9. Кисильова К. В. Правове регулювання строків сплати податків та зборів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2014. 206 с.
10. Кобильник Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2002. 208 с.
11. Колодій А. М. Права, свободи і обов'язки громадянина в Україні : підруч. К. : Правова єдність, 2008. 350 с.
12. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод 1950 р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004.
13. Мірошніченко М. В. Презумпція правомірності рішень платника податків : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2016. 18 с.
14. Панчишин А. В. Поняття, ознаки та структура категорії «правовий статус». *Часоп. Київ. ун-ту права*. 2010/2. С. 95–98.
15. Податковий кодекс України: науково-практичний коментар : у 3 ч. / М. П. Кучерявенко, І. Л. Самсін, І. Х. Темкіжев та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева. Харків : Право, 2012. Ч. 1. 810 с.
16. Роздайбіда А. А. Забезпечення балансу інтересів при вирішенні податкових спорів : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2015. 198 с.
17. Ромашов Р.А. Деякі проблемні аспекти розуміння правосуб'єктності індивідуальної та колективної особи. *Правовий статус та правосуб'єктність особи: теорія, історія, компаративістика* : матер. VIII Міжнар. наук.-теор. конф. 14–15 грудня 2007 р. : У 2-х ч. Ч. 1, 2007. 123 с.
18. Скакун О. Ф. Теорія держави і права: підручник. Харків : Консум, 2001. 704 с.
19. Стрельбицька Л. М. Теорія держави та права : навч. посібн. К. : Кондор, 2016. 332 с.
20. Цвік М. В., Петришин О. В. Теорія держави та права : підручн. Х.: Право. 2010. 582 с.