

5. Юридический энциклопедический словарь / [ред. А. Я. Сухарев]. – М. : Сов. энцикл., 1987. – 598 с.
6. Большой юридический словарь / [ред. А. Я. Сухарев, В. Е. Крутских]. – М. : ИНФРА, 2004. – 704 с.
7. Юридичний словник / [за ред. Б. М. Бабія, Ф. Г. Бурчака, В. М. Корецького, В. В. Цветкова]. – К. : Гол. ред. Укр. рад. енцикл., 1983. – 871 с.
8. Юшкевич О. Г. Надання правової допомоги як вид соціальних послуг / О. Г. Юшкевич // Право і Безпека. – 2009. – № 1. – С. 129–135.
9. Наливайко В. С. Поняття і значення правової допомоги в Україні / В. С. Наливайко, О. В. Тарашук // Юриспруденція: теорія і практика. – 2009. – № 2 (52). – С. 17–23.
10. Кузьменко О. В. Адміністративна юстиція в Україні : навч. посіб. / О. В. Кузьменко. – К. : Атіка, 2007. – 156 с.
11. Андрусів В. Г. Співвідношення забезпечення адвокатурою права на захист з наданням правової допомоги / В. Г. Андрусів // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2006. – № 12 (62). – С. 126–131.
12. Шрамко Ю. Конституційне регулювання інституту безоплатної правової допомоги в країнах СНД і Балтії (порівняльний аналіз) / Ю. Шрамко // Віче. – 2009. – № 3 (240). – С. 41–43.
13. Бірюкова А. М. Щодо проекту Закону України «Про правову допомогу», розробленого Міністерством юстиції України. Зауваження і пропозиції / А. М. Бірюкова, С. В. Гончаренко // Адвокат. – 2004. – № 1. – С. 21.
14. Волков А. Бесплатная юридическая помощь / А. Волков, А. Гаврушко // Юридическая практика. – 2003. – 12 авг. – № 32 (294).
15. Барщевский М. Ю. Бизнес-адвокатура в США и Германии : учеб. пособие / М. Ю. Барщевский. – М. : Белье альвы, 1995. – 64 с.
16. Про безоплатну правову допомогу : закон України від 2 черв. 2011 р. № 3460-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 51. – Ст. 577.
17. Про соціальні послуги : закон України від 19 черв. 2003 р. № 966-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 45. – Ст. 358.
18. Пухова Т. Российская адвокатура серьезно больна, но выздоровление возможно / Т. Пухова // Российская юстиция. – 1999. – № 8. – С. 24–26.
19. Гонтаренко С. В. Безоплатна правова допомога стає реальністю / С. В. Гонтаренко, С. Ю. Бова // Адвокат. – 2009. – № 7 (106). – С. 11.

Надійшла до редколегії 19.06.2012

СТАМАТИНА М. В. ПОНЯТТЯ І СУЩНОСТЬ БЕСПЛАТНОЇ ПРАВОВОЇ ПОМОЦІ В УКРАЇНІ

Определена сутність і сформульовано авторське визначення поняття «безоплатна правова допомога».

STAMATINA M. THE NOTION AND THE ESSENCE OF FREE LEGAL AID IN UKRAINE

The essence of the concept «free legal aid» is determined and its author's notion is formulated.

УДК 347.73

В. І. ТЕРЕМЕЦЬКИЙ,

*кандидат юридичних наук,
доцент кафедри цивільно-правових дисциплін
навчально-наукового інституту права та масових комунікацій
Харківського національного університету внутрішніх справ*

ПРАВА ТА ОBOB'ЯЗКИ ЯК ОСНОВНІ ЕЛЕМЕНТИ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Проаналізовано зміст прав і обов'язків платників податків, як основних елементів правового статусу платників податків. Виявлено основні ознаки та особливості прав і обов'язків платників податку, здійснено їх класифікацію. Розроблено рекомендації щодо вдосконалення податкового законодавства з питань, що розглядаються.

Правовий статус особи в суспільстві, а громадянина у державі визначається їх правовим становищем, що відображає їхній фактичний стан та взаємозв'язки з суспільством і державою. Саме зв'язки, що виникають між державою та особою, відносини між членами суспільства

(які закріплюються в формі прав і свобод, обов'язків, дозволів і заборон та приписів діяти в установлених правилах) утворюють правовий статус людини і громадянина [1, с. 174].

Окремі аспекти правового статусу платників податків розглядалися вченими різних напрямів правової науки. В літературі знайшли відображення питання, пов'язані як із теоретичними, так і з практичними проблемами прав, обов'язків і відповідальності платника податків. Досліджувалися історичні аспекти, зарубіжний досвід регулювання правового статусу платника податків. Мова йде про праці таких учених у галузі фінансового та податкового права, як А. В. Бризгалін, Д. В. Вінницький, Л. К. Воронова, А. В. Дьомін, М. В. Карасьова, Ю. Ф. Кваша, І. Є. Криницький, Ю. О. Крохіна, О. А. Ногіна, І. І. Кучеров, М. П. Кучерявенко, С. В. Онишко, В. А. Паригіна, П. С. Пацурківський, С. Г. Пепеляєв, Н. І. Хімічева тощо. Разом із тим комплексного дослідження правового статусу платників податків на базі норм Податкового кодексу (далі – ПК) України ще не проводилося. Тому метою статті є вивчення і аналіз стану регулювання прав і обов'язків платників податків як основних елементів їх правового статусу та розроблення рекомендацій щодо вдосконалення податкового законодавства.

У процесі кодифікації податкового законодавства було уточнено формулювання обов'язків та прав платників податків, що суттєво збільшило шанси на належне виконання податкового обов'язку. Перелік прав та обов'язків було розширено, їх юридична конструкція зазнала значних позитивних змін. Це стає зрозумілим при порівнянні статей 15, 16 чинного ПК України [2] зі статтями 9, 10 Закону України «Про систему оподаткування», які раніше закріплювали обов'язки та права платників податків і зборів.

Обов'язки платників податків є основною метою правового регулювання у сфері оподаткування – формування державних доходів за результатами економічної діяльності платників податків за рахунок їх майна. М. П. Кучерявенко відзначає, що нормативно-правове закріплення податкового обов'язку виражається в специфічному підході до побудови правоздатності суб'єктів податкових правовідносин, коли правосуб'єктність зобов'язаних суб'єктів «зміщена» в бік обов'язків, тоді як правосуб'єктність представників держави більшою мірою орієнтована на права [3, с. 105].

Основним обов'язком платника податків є сплата законно встановлених податків. Саме через очевидну важливість даного обов'язку

вона закріплена в ст. 67 Конституції України. Слід, проте, врахувати, що сплачувати будь-який податок виключно на підставі Конституції неможливо, оскільки жодні істотні елементи податків в ній не врегульовані. Конкретизується обов'язок зі сплати податків у ПК України та інших законах у сфері оподаткування. Всі інші обов'язки платника податків так чи інакше пов'язані з його основним обов'язком. Більшість із них цілком слушно можна охарактеризувати як обов'язки з формування, зберігання і надання державі певної інформації про свою діяльність [4, с. 112].

Перший із встановлених ПК України обов'язків платника податків – стати на облік у контролюючих органах у порядку, встановленому законодавством України. Вважаємо, що цей обов'язок, незважаючи на його значущість, безпосередньо не пов'язаний із податковим обов'язком, але законодавець включив його до ПК України.

Другий обов'язок полягає у веденні в установленому порядку обліку доходів і витрат, складанні звітності, що стосується обчислення і сплати податків та зборів. Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Даний обов'язок стосується виконання податкового обов'язку, тому є важливим.

Третій обов'язок передбачає подання до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітності та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів. Завдяки отриманню вказаних документів органи Державної податкової служби України (далі – ДПС) здобувають можливість визначати податкове зобов'язання платників податків та здійснювати податковий контроль.

Четвертий обов'язок є найважливішим і не потребує додаткового тлумачення – це сплата податків і зборів у строки й у розмірах, встановлених ПК України та законами з питань оподаткування й митної справи.

Наступні три обов'язки можна об'єднати в один блок, оскільки всі вони стосуються подання на запит контролюючих органів: документів (інформації) з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань); первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків

і зборів; відомостей про суми коштів, не сплачених до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, та напрями їх використання. Зазначені документи (інформація) має подаватися контролюючим органам у порядку, в строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством.

В інших пунктах ст. 16 ПК України викладені однотипні обов'язки, сутність яких зводиться до виконання законних вимог контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи, підписання актів (довідок) про проведення перевірки; неперешкодження законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконання законних вимог такої посадової особи, зокрема допуск осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів.

Сьомий обов'язок зобов'язує платників податків повідомляти контролюючим органам, які ведуть їх облік, про свою ліквідацію або реорганізацію. Це необхідно для того, щоб контролюючі органи вчасно здійснили перерахунок податкових зобов'язань для правонаступників ліквідованого платника податків або його засновників.

Восьмий обов'язок вимагає повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи – підприємця. Це покликано забезпечити повне та правильне ведення обліку платників податків та оперативне реагування на виведення бізнесу за межі певної території або навіть країни.

Останній обов'язок частково перетинається зі складанням звітності й полягає у забезпеченні збереження документів, пов'язаних із виконанням податкового обов'язку, протягом установлених строків. Можливість перевірити бухгалтерську звітність за минулі податкові періоди сприяє здійсненню органами ДПС контрольних заходів та виявленню податкових правопорушень.

Враховуючи вищезазначене, ми можемо згрупувати увесь комплекс обов'язків платників податків шляхом об'єднання схожих за функцією дій, які необхідно виконати платникам податків.

У вітчизняній літературі використовуються різні підходи до класифікації обов'язків платників податків. Наприклад, М. П. Кучерявенко [5, с. 244] пропонує виділити такі групи: організаційні обов'язки; обов'язки зі сплати податків; обов'язки з обліку та звітності. Однак, на думку інших учених, за такого підходу важко сформулювати однорідні групи через те, що обов'язки з виконання вимог органів податкової служби, з нарахування й утримання податків із джерел виплати та деякі інші не можуть бути безпосередньо віднесені до вищезгаданих груп [5, с. 64]. Комплекс податкових обов'язків платника податків науковці поділяють на три основні блоки: 1) обов'язки щодо реєстрації як платника податків; 2) обов'язки щодо податкового обліку та звітності; 3) обов'язки щодо сплати податків і зборів (у тому числі через представника) [6, с. 55].

Інші вчені обмежуються двома групами. Їх класифікація має такий вигляд:

– основні обов'язки: 1) платити податки і збори (правильно обчислювати; сплачувати в повному обсязі; сплачувати своєчасно; сплачувати в установленому порядку); 2) вести в установленому порядку облік доходів, витрат, об'єктів оподаткування; 3) представляти податкові декларації і необхідні відомості; 4) усувати виявлені порушення;

– факультативні обов'язки: 1) встати на податковий облік; 2) повідомляти податкові органи про істотні зміни свого становища; 3) зберігати документацію, пов'язану з оподаткуванням; 4) представляти податковим органам документи та інформацію; 5) не перешкоджати законним діям посадових осіб та податкових органів [7, с. 38].

Окремі фахівці виділяють три основні критерії, які можуть бути покладені в основу поділу обов'язків платників податків на види: приналежність до загального або спеціального статусу платника податків; імперативність покладання; юридичні факти, що лежать в основі їх виникнення [8, с. 230]. Інші науковці вважають, що дані критерії класифікації достатньо відображають специфіку обов'язків платників податків, однак потребують доповнення, тому й пропонують поділяти обов'язки на активний та пасивний типи. Обов'язки активного типу полягають у необхідності вчинити певні дії. Особливістю обов'язків платників податків пасивного типу є те, що вони, як правило, реалізуються поза конкретними правовідносинами і виступають як загальні вимоги [9, с. 37].

Ми вважаємо, що існуючі підходи надто вузькі й не охоплюють усього спектру безумовних

дій. Тому пропонуємо власну, більш детальну класифікацію обов'язків платників податків, критерієм якої є спорідненість напрямів взаємодії платників із органами ДПС.

Таким чином, усі обов'язки платників податків можна об'єднати в наступні групи: 1) постановка на облік у контролюючих органах; 2) ведення обліку доходів і витрат, складання звітності; 3) подання декларації, звітності та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів; 4) сплата податків та зборів; 5) надання на запит контролюючих органів податкової інформації; 6) виконання законних вимог контролюючих органів; 7) повідомлення контролюючих органів про реорганізацію або ліквідацію; 8) повідомлення контролюючих органів про зміну юридичної адреси (місця проживання); 9) забезпечення збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку.

Порядок розміщення груп відповідає порядку викладення обов'язків платників податків у ПК України та відображає стан розвитку податкових правовідносин починаючи із постановки на облік у контролюючих органах й закінчуючи обов'язком зберігати документи, пов'язані із виконанням податкового обов'язку за минулі податкові періоди. Як і будь-яка класифікація, вищенаведене групування обов'язків платників податків покликане спростити організаційну роботу з ними та запобігти в майбутньому дублюванню однотипних обов'язків у разі їх розширення законодавцем.

Обов'язки платників податків, незалежно від того, пов'язані вони із безпосереднім виконанням податкового обов'язку чи ні, характеризують правовідносини платників податків із контролюючими органами. Під правами платників податків, як зазначає С. Г. Пепеляєв, розуміють конкретні правила відносин платників податків з податковими органами, що мають на меті гарантувати дотримання цивільних, економічних, соціальних прав і інтересів громадян в податкових відносинах. Якщо конституційні принципи оподаткування і зборів застосовуються, як правило, опосередковано, то норми, що закріплюють права платників податків, діють безпосередньо, прямо. Вони є вираженням загальних принципів у їх повсякденному вигляді. Права платників податків – це гарантії правильної, точної реалізації податкового законодавства [10, с. 165–166].

Права платників податків законодавець закріпив у ст. 17 ПК України, але їх, 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.

Так, платники податків мають право:

- безоплатно отримувати в органах ДПС та в органах митної служби, у тому числі й через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків і зборів, права й обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю. Право на інформацію дуже важливе для забезпечення належного виконання податкового обов'язку, тому контролюючі органи, прагнучи побудувати оптимальну систему отримання податкових відрахувань, мають створити належні умови отримання інформації для платників податків. Зокрема позитивною є послуга «Черговий по країні», якою може скористатися будь-яка особа та отримати через мережу Інтернет необхідну консультацію в податковій сфері;

- представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника. Зазвичай для контролюючих органів немає різниці, хто надасть необхідні документи чи відповідну інформацію: сам платник податків, податковий агент або уповноважений представник. Тому законодавець надав можливість платнику податків перекласти увесь тягар безпосередніх правовідносин із контролюючими органами на спеціально призначених для цього осіб, а самому зосередитися безпосередньо на підприємницькій діяльності, мета якої – отримання прибутку. Тому дане право у контексті вищезазначеного є особливо важливим;

- обирати самостійно, якщо інше не встановлено ПК України, метод ведення обліку доходів і витрат; Підприємства (підприємці) можуть самостійно, якщо інше не встановлено законодавством, обирати або касовий, або накопичувальний метод ведення обліку. Це встановлює певну свободу вибору для платників податків у напрямку підвищення зручності ведення обліку доходів та витрат;

- користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому ПК України. Платник податків може самостійно обирати спосіб застосування пільг (у випадку якщо має на них право), при використанні якого йому вдасться максимально мінімізувати свої податкові зобов'язання, або відмовитися

від їх застосування. Належна реалізація даного права буде сприяти суттєвому покращенню фінансового стану платника податків;

– одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит в порядку і на умовах, встановлених ПК України. Коли постає питання – примусово стягнути із платника заборгованість зі сплати податків та зборів й таким чином ліквідувати підприємство (підприємця) або надати відстрочку (розстрочку) тощо зі сплати податкової заборгованості й надати платнику податків шанс відновити свою платоспроможність, зазвичай органи ДПС, за наявності бажання платника, обирають другий варіант. Таким чином, вони реалізують інтерес держави у систематичному отриманні коштів від сплати податків, а не в разовому наповненні відповідного бюджету за будь-яку ціну. Тому платнику податків у разі виникнення подібної ситуації слід активно використовувати вищенаведене право;

– бути присутнім під час проведення перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому ПК України. Дана норма безпосередньо спрямована на недопущення порушень з боку контролюючих органів під час проведення контрольних заходів і захист прав платника податків, якщо, на його думку, ці порушення мали місце. Тому дане право посідає належне місце в положеннях ст. 17 ПК України;

– оскаржувати в порядку, встановленому ПК України, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення. Як і попереднє право, це також відображає основоположну сутність прав платника податків, спрямованих на власний правовий захист. Законодавець наділив у нормах ПК України платника податків правом на оскарження, продублювавши одне з конституційних прав громадянина;

– вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків. Зазначене правило здебільшого реалізується під час виникнення податкових спорів. Коли з тих чи інших причин не спрацьовує принцип презумпції невинуватості платника податків, він може перейти до активних способів захисту

й надати факти, відомості тощо, які можуть свідчити на його користь і вимагати від контролюючих органів проведення їх перевірки та використання;

– на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю і стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами. Дане право безпосередньо не пов'язано із забезпеченням виконання податкового обов'язку й зазвичай доповнює положення інших нормативних актів, які регламентують обіг різних видів інформації, але законодавець допускає можливість виникнення порушень у даній сфері й вирішив закріпити це право окремим пунктом;

– на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому ПК України. Особливості заліку чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків тощо закріплені в п. 200.18 ст. 200 ПК України. Реалізувати дане право платник податків може, тільки якщо факт переплати, надмірного стягнення було ним виявлено особисто та подано відповідну заяву до органу ДПС. У випадку, коли переплату виявляє контролюючий орган, відбувається зарахування переплачених (надмірно стягнутих) коштів у рахунок сплати податкового зобов'язання в майбутні податкові періоди, що є неправильним, оскільки позбавляє платника оборотних коштів;

– на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку: «Шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органам» (п. 21.3 ст. 21 ПК України). Однак закон прямо не вказує, з яких саме статей кошторису органів ДПС (спеціально заплановані кошти на таке відшкодування, скорочення незахищених статей кошторису або інше) виплачуються такі компенсації;

– за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України, вести облік тимчасових та постійних податкових різниць, та використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток. Підприємство

самостійно обирає форми облікових реєстрів. Форма облікових реєстрів, обрана підприємством, має забезпечувати накопичення інформації про: постійні і тимчасові податкові різниці для складання розрахунку; тимчасові податкові різниці, що підлягають вирахуванню або оподаткуванню і використовуються для розрахунку відстрочених податкових активів або відстрочених податкових зобов'язань для відображення їх у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Ці реєстри призначені для систематизації даних бухгалтерського обліку з метою складання розрахунку, декларації з податку на прибуток і визначення витрат (доходу) з податку на прибуток для складання звіту про фінансові результати;

– інші права, передбачені ПК України та законами з питань оподаткування й митної справи.

Д. В. Тюнін вважає за доцільне умовно поділити права та обов'язки платників податків на дві групи: основне право (основний обов'язок) та інші права (інші обов'язки). Вчений аргументує свою позицію тим, що конкретні права (обов'язки) осіб, встановлених у законодавстві як права (обов'язки) платників податків, можуть стосуватися не стільки платників податків, скільки осіб у цілому (фізичних осіб та організацій). Наприклад, право платників податків на збереження та дотримання податкової таємниці, яке ніяким чином не пов'язано з наявністю обов'язку зі сплати будь-якого податку [4, с. 119]. Даний підхід заслуговує на увагу, але важливим, на нашу думку, є групування прав у залежності від особливостей сфер взаємодії платників податків з органами ДПС.

Деякі науковці (В. Ф. Євтушенко, Т. В. Калінеску, М. П. Кучерявенко, С. Г. Пепеляєв [9, с. 35–36; 6, с. 69–74; 11, с. 148; 10, с. 166]) об'єднують права платників податків у групи з урахуванням їх змісту й спрямованості.

Другою значущою основою класифікації прав платників податків є сфера їх використання. Залежно від неї, деякі вчені виділяють універсальні і спеціальні права платників податків. У першу групу ними включаються права платників податків, що реалізуються в усіх групах податкових правовідносин: право на представництво, на отримання інформації тощо. До другої групи можна віднести 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 або ні, їх поділяють на виняткові та загальні [9, с. 36].

Всі наведені класифікації містять слушні положення, але не відображають у повному обсязі сутність прав платників податків. Тому, на нашу думку, структура прав платників податків повинна мати наступний вигляд: 1) право отримувати інформацію та податкові роз'яснення; 2) право обирати спосіб представлення своїх інтересів у контролюючих органах; 3) право обирати метод ведення обліку доходів і витрат; 4) право використовувати податкові пільги; 5) право одержувати відстрочення, розстрочення зі сплати податків або податковий кредит; 6) право на моніторинг перевірки; 7) право вимагати проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків; 8) право на дотримання податкової таємниці; 9) право на збереження чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів; 10) право на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів; 11) право вести облік тимчасових і постійних податкових різниць, та використовувати дані такого обліку тощо.

Права встановлюють рамки можливої поведінки платника податків, в той час як обов'язки окреслюють межі його належних дій [6, с. 63]. Розглянувши права та обов'язки платників податків, можна дійти висновку про певну неузгодженість їх між собою. Незважаючи на те, що вони майже рівні за кількістю, тільки шість із дванадцяти закріплених прав платників податків 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, слід вважати допоміжними (супутніми). За їх допомогою встановлюються 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.

Отже, на відміну від обов'язків платників податків, які виражають інтерес держави, права

платників податків, котрі прямо захищають інтереси останнього, представлені в неналежному обсязі. О. А. Куций з цього приводу вказує, що «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 їхніх обов'язків» [12, с. 11]. У зв'язку з цим учений справедливо пропонує встановити рівновагу між платниками податків і податковими органами, що дозволить уникнути зайвих репресивних заходів стосовно законослухняних платників податків. Така позиція заслуговує на підтримку.

С. В. Онишко справедливо вказує, що «незважаючи на здійснені кроки в напрямку вдосконалення оподаткування, на жаль, перелік суперечностей, характерних податковій сфері, практично не зменшується. Ключовими із них більшістю фахівців визнаються порушення балансу прав і відповідальності між платниками податків і податковими органами» [13, с. 134]. Утім, недостатньо проголосити і записати права і обов'язки тих чи інших учасників податкових правовідносин. Усі права повинні бути гарантовані, а виконання зобов'язань – забезпечене припиненням неправомірних дій.

На думку інших вітчизняних учених, «у щільному взаємозв'язку мають знаходитися обов'язки платника податків і відповідальність, передбачена за їхні порушення [6, с. 63]. Тому для більш повного вивчення сутності та меж обов'язку платників податків, на наш погляд, необхідно прослідкувати зв'язок конкретного обов'язку із встановленим видом відповідальності.

На підставі аналізу співвідношення прав і відповідальності платників податків нами виявлено, що не всі із закріплених у ст. 16 ПК України обов'язків платників податків кореспондуються із видами відповідальності за податкові правопорушення. Недотримання певних обов'язків залишилося без належного реагування з боку держави, що є неприпустимим і потребує виправлення.

Жодний вид юридичної відповідальності не встановлює покарання за: невиконання законних вимог контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і відмову підписати акти (довідки) про проведення перевірки (підп. 16.1.8 п. 16.1 ст. 16 ПК України); перешкоджання законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та невиконання законних вимог такої посадової особи (підп. 16.1.9 п. 16.1

ст. 16 ПК України); недопуск посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених ПК України (підп. 16.1.13 п. 16.1 ст. 16 ПК України).

Деякі правові норми не мають усталеної трьохелементної структури, наприклад, можуть не мати санкції уповноважувальна, декларативна, дефінітивна норма, але норма зобов'язувальна неодмінно має містити елемент, який указує на несприятливі для правопорушника правові наслідки у випадку недотримання встановлених вимог. Тому ми пропонуємо виправити зазначену законодавчу неузгодженість шляхом включення до глави 11 ПК України додаткових статей, які б урегулювали питання відповідальності за податкові правопорушення:

«Стаття 120-1. Невиконання законних вимог посадових осіб контролюючих органів або відмова підписати акти (довідки) про проведення перевірки

121-1.1. Невиконання законних вимог посадових осіб контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи, –

тягне за собою накладення штрафу в розмірі 340 гривень.

Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення, –

тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 850 гривень.

121-1.2. Відмова підписати акти (довідки) про проведення перевірки, –

тягне за собою накладення штрафу в розмірі 170 гривень.

Стаття 121-2. Невиконання законних розпоряджень чи приписів, інших законних вимог посадових осіб контролюючих органів

121-2.1. Невиконання законних розпоряджень чи приписів, інших законних вимог посадових осіб контролюючих органів, ненадання їм необхідної інформації або надання неправдивої інформації, вчинення інших перешкод для виконання покладених на них обов'язків, –

тягне за собою накладення штрафу в розмірі 510 гривень.

Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення, –

тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 гривень».

Також пропонуємо внести зміни до Кодексу України про адміністративні правопорушення. У ст. 164-2 «Порушення законодавства з фінансових питань» після слів «перешкоджання працівникам державної контрольно-ревізійної служби» додати слова «та контролюючих органів». Таким чином буде закріплено відповідальність за недопуск посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування.

За умови реалізації розроблених нами законодавчих пропозицій буде досягнуто відповідність реальної поведінки платників податків

правам та обов'язкам, що має сприяти зміцненню правового статусу платника податків.

На нашу думку, перспективним у майбутньому є наукове обґрунтування питань, пов'язаних із дослідженням проблем захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку. Даний напрямок наукового дослідження дозволить оновити концептуальні підходи до вказаної сфери суспільних відносин, привести їх у відповідність до рівня науки адміністративного та податкового права, розкрити найбільш актуальні практичні питання, що впливають на підходи до застосування якісно нових принципів і норм у законотворчій роботі органів, відповідальних за розвиток концепції адміністративного та податкового законодавства в майбутньому.

Список використаної літератури

1. Головач А. В. Адміністративно-правовий статус керівника в органах державної податкової служби України : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Головач Андрій Володимирович. – Х., 2011. – 535 с.
2. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.
3. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2004. – 600 с.
4. Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций / Д. В. Тютин. – М. : ЭКСМО, 2009. – 427 с.
5. Кучерявенко Н. П. Налоговое право : учебник / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2001. – 584 с.
6. Основи оподаткування : навч. посіб. / Т. В. Калінеску, О. М. Антіпов, Г. М. Бурлуцька та ін. ; кер. авт. кол. і наук. ред. Т. В. Калінеску. – Луганськ : СЛУ ім. В. Даля, 2007. – 535 с.
7. Тарасова В. Ф. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / В. Ф. Тарасова, Л. Н. Семькина, Т. В. Сапрыкина. – 3-е изд., перераб. – М. : КНОРУС, 2007. – 320 с.
8. Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. – М. : НОРМА, 2003. – 641 с.
9. Евтушенко В. Ф. Правовое положение налоговых агентов : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Евтушенко Виктория Федоровна. – М., 2006. – 182 с.
10. Налоговое право : учебник / отв. ред. С. Г. Пепеляев. – М. : Юристъ, 2005. – 591 с.
11. Кучерявенко М. П. Податкове право України : акад. курс : підручник / М. П. Кучерявенко. – К. : Прав. єдність, 2008. – 701 с.
12. Куций О. А. Адміністративно-правові засоби забезпечення прав фізичних осіб у податкових право-відносинах : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Куций Олександр Артемович. – О., 2004. – 14 с.
13. Онишко С. В. Потенціал підвищення конкурентоспроможності податкової політики / С. В. Онишко // Напрями підвищення конкурентоспроможності податкової політики в Україні : зб. матеріалів наук.-практ. круглого столу (м. Ірпінь, 23 берез. 2012 р.). – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2012. – С. 133–136.

Надійшла до редколегії 07.06.2012

ТЕРЕМЕЦКИЙ В. И. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ КАК ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ ПРАВОВОГО СТАТУСА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Проанализировано содержание прав и обязанностей налогоплательщиков как основных элементов правового статуса налогоплательщиков. Выявлены основные признаки и особенности прав и обязанностей налогоплательщиков, осуществлена их классификация. Разработаны рекомендации по совершенствованию налогового законодательства по рассматриваемым вопросам.

TEREMETSKY V. THE RIGHTS AND OBLIGATIONS AS THE MAIN ELEMENTS OF THE LEGAL STATUS OF TAXPAYERS

The content of rights and obligations of taxpayers as the main elements of the legal status of taxpayers are analyzed. Main characteristics and features of the rights and obligations of taxpayers are defined, their classification is given. The recommendations for improving tax legislation on given issues are worked out.