

УДК 347.73:336.22 (477)

І.В. Березенко,

аспірантка кафедри конституційного, адміністративного
та фінансового права, юридичного факультету
Академії праці, соціальних відносин і туризму

СУБ'ЄКТИ РЕАЛІЗАЦІЇ ЗАХИСНОЇ ФУНКЦІЇ В ПОДАТКОВО-ДЕЛІКТНОМУ ПРОВАДЖЕННІ

Анотація. Статтю присвячено дослідженню суб'єктів податково-деліктного провадження, які реалізують захисну функцію. У статті проаналізовано сучасні теоретико-правові погляди науковців щодо класифікації суб'єктів податкових правовідносин. Запропоновано авторську класифікацію суб'єктів податково-деліктного провадження в системі податкових правовідносин в Україні.

Ключові слова: суб'єкт, платник податків, контролюючі органи, захисна функція, податково-деліктне провадження, суб'єкти реалізації захисної функції.

Постановка проблеми. Доволі часто відносини між контролюючими органами та платниками податків будуються не на паритетних засадах, а набувають антагоністичного характеру, що призводить до втрати між ними взаємодовіри та консолідованості. До того ж, у державі мають місце невирішені законодавчі проблеми регулювання податкового життя, і, як наслідок, своїми діями, бездіяльністю та рішеннями контролюючі органи порушують права та законні інтереси платників податків.

З огляду на це потрібно зважити, що не тільки закріплення права на захист, а й гарантованість його ефективної реалізації, може вказувати на досягнення пріоритетних ідей правової держави [1, с. 57].

Тому слід приділити вагому увагу суб'єктам реалізації захисної функції під час податково-деліктного провадження для здійснення ефективної реалізації захисної функції.

Мета статті є з'ясування дефініції суб'єкта реалізації захисної функції, здійснення класифікації таких суб'єктів, вивчення їх характерних особливостей для обґрунтування місця кожного суб'єкта під час податково-деліктного провадження.

Аналіз останніх досліджень. Суб'єкти податкових правовідносин стали темою багатьох наукових досліджень, зокрема О. Бакун [8], О. Бандурки, Ю. Бисаги, Я. Греци, О. Куція, М. Кучерявенка [9], [11], Пилепенко А.А [10], Ю.І. Мусійчук, О. Орлюк, І. Пасічної [13], М. Перепелиці [7], В. Теремецького [3] та ін.

Окремої уваги заслуговують сучасні монографічні дослідження В. Теремецького Податкові правовідносини в Україні [3]. та І. Пасічної Стан та перспективи розвитку податкових правовідносин в Україні [4], які є важливим підґрунтям під час дослідження суб'єктів податкових правовідносин.

Однак, всі вищеперераховані праці та дослідження науковців в основному носять більше теоретичний характер, а рекомендації, які пропонуються вченими не відображають шляхи вирішення повсякденних проблем щодо суб'єктивного стану реалізації захисної функції під час податково-деліктного провадження.

Виклад основного матеріалу дослідження. Не зважаючи на перманентне оновлення податкового законодавства, значний спектр податкових правовідносин процесуально залишився нерегульованим, а нові нормативні приписи часто продукують суперечності та нестабільність, що призводять до податкових конфліктів [2, с. 4].

З метою адекватного реагування на проблеми, що виникають під час податкового процесу, одним з основних завдань науки податкового права має стати забезпечення безконфліктного існування кожного суб'єкта податкових правовідносин [2, с. 5].

У теорії податкового права під суб'єктом податкових правовідносин розуміють реальних учасників податкових правовідносин, поведінка яких регулюється нормами податкового права і які є носіями податкових прав та обов'язків і реалізують їх [3, с. 68].

У податковому праві, проблема співвідношення понять суб'єкта права та суб'єкта правовідносин подібно до теорії права також залишається остаточно невирішеною [4, с. 74].

Як слушно відзначає О. В. Бачун: Наділення суб'єктів процесуальними правами та обов'язками означає, що законодавець встановив конкретне місце кожного суб'єкта [5, с. 3].

Ц.А. Ямпольська ототожнюючи поняття суб'єкта права й суб'єкта правовідношення звертає увагу на те що суб'єктами права є носії прав і

обов'язків, що беруть участь у правовідношенні чи можуть брати в ньому участь [6, с. 112].

М.О. Перепелиця вважає, що суб'єкт права це особа потенційно здатна бути учасником правовідносин а суб'єкт правовідношення — особа, що реально бере участь у правовідношенні [7, с. 11].

На нашу думку, суб'єкт податкового права — потенційний учасник податкових правовідносин, який наділений юридичними правами та обов'язками.

Суб'єкт податково-деліктного провадження зберігається в одній сталій сфері трансформацій до моменту вирішення остаточного рішення по суті справи. Учасник податково-деліктного провадження має такий статус лише під час податково-деліктного провадження, який починається з моменту притягнення до фінансово-правової відповідальності і завершується остаточним рішенням по справі. В інших випадках, це буде суб'єкт податкового права.

Враховуючи вище наведені дефініції слід зупинитися на суб'єкті з реалізації захисної функції.

Погляди науковців з приводу класифікацій суб'єктів податкових правовідносин не є однозначними, тож пропонуємо зосередити увагу на наступних класифікаціях.

Л. Міщенко, з огляду на теорію права та з урахуванням податкового обов'язку як критерію поділу суб'єктів податкових правовідносин, розділяє їх на владних і зобов'язальних суб'єктів. До владних суб'єктів належать: держава в особі законодавчого та виконавчих органів влади, місцевих рад і їх виконавчих органів, контролюючі суб'єкти в оподаткуванні та посадові особи цих органів влади. До зобов'язальних осіб належать платники по-

датків та особи, що прирівнюються до них (податкові агенти, представники платників) [12, с. 117].

Дещо іншим є підхід І. Пасічної щодо визначення статусу суб'єктів податкових правовідносин. Це поділ їх на: 1) основні (особи, участь яких у податкових правовідносинах є обов'язковою) — держава в особі уповноважених органів, які забезпечують реалізацію податкової політики; платники податків і зборів; 2) неосновні (особи, що сприяють реалізації прав і обов'язків основних суб'єктів) — банки, органи, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, експертів, перекладачів, представників та ін. [13, с. 9].

Дана класифікація І. Пасічної здебільшого деталізує розподіл суб'єктів податкового права розширюючи розподіл на певні групи, чим зумовлює її деталізацію.

При цьому суб'єкт повинен виражати власну юридично значиму волю [14, с. 9].

Дещо ширший перелік суб'єктів податкових правовідносин пропонують Ю. Бисага, Я. Греца, М. Сідак та В. Ярема, виокремлюючи: а) державу, в особі уповноважених органів державної влади, які забезпечують зміну і скасування податків, зборів (обов'язкових платежів) та контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати податків і зборів (обов'язкових платежів); б) органи місцевого самоврядування; в) платників податків; г) податкових агентів; д) представників податкових агентів [18, с. 24].

Потребує належної уваги класифікація суб'єктів податкових правовідносин, яку запропонував В. Теремецький: 1) держава в особі Верховної Ради, як вищого органу законодавчої влади, який встановлює податки та

збори, порядок їх адміністрування; 2) органи місцевого самоврядування, які в межах повноважень, визначених ПК України, самостійно вирішують питання щодо встановлення на своїй території певних зборів та обрання розміру ставок їх справляння: Верховна Рада Автономної Республіки Крим; сільські ради; селищні ради; міські ради; 3) державні контролюючі органи у галузі податків: органи державної податкової служби; митні органи; 4) платники податків, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом України (далі — ПК України) або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з ПК України: фізичні особи (резиденти і нерезиденти України); юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи; 5) особи, які сприяють сплаті податків і зборів: банки; податкові агенти; державні органи, що надають інформацію про платника податків, необхідну для нарахування податків і зборів; збирачі податків і зборів [19, с. 747].

Процесуальні податкові правовідносини є похідними стосовно матеріальних, є гарантією реалізації останніх [24]. Вони мають значення саме як форма реалізації матеріальних прав і обов'язків. Кожне явище або процес має специфічний зміст та відповідну форму. У свою чергу зміст і форма мають свої, зумовлені особливостями зв'язку, співвідношення та взаємодію [25] Як слушно зазначає П.С. Пацурківський, «форма позбавлена будь-якої цінності, якщо вона не є формою змісту. Разом з тим правильно обрана процесуальна форма сприяє найоптимальнішій реалізації

матеріальних прав і обов'язків у сфері фінансів, оскільки не лише зміст, але й форми істотні» [26].

Так, важко погодитися з думкою І.М. Ільюшихіна про те, що норми процесуального характеру в податковому праві практично відсутні, оскільки пов'язані з діяльністю юрисдикційного органу в різних аспектах [27].

Вищенаведені твердження науковців та класифікації суб'єктів податкових правовідносин мають право на існування, однак не всі вони відповідають реаліям сьогодення, вищезазначені класифікації не відображають суб'єктів з реалізації захисної функції під час податково-деліктного провадження тому це питання потребує ґрунтового дослідження.

Основним суб'єктом реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні є платник податків.

Згідно з Податковим кодексом України платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом [17, ст.15, пп.15.1.]

У науці правовим статусом платників податків займалися ряд вчених, зокрема А. Бризгалін, Л. Воронова, В. Гуреєв, І. Криницький, М. Кучерявенко, І.Кучеров, М. Перепелиця, О.Покатаєва. У процесі дослідження правового статусу платників податків було захищено низку дисертаційних досліджень, де запропоновані наукові положення до визначення цього терміну. Так, Д. Мулявкою визначено

поняття, зміст, правовий статус і права платників податків; досліджено організаційно-правові засади реалізації прав платників податків; визначено вплив на захист прав платників податків таких чинників, як правова неузгодженість та незавершеність у нормативно-правовому регулюванні податкових відносин [15].

М. Перепелицею в дисертаційній роботі обґрунтовано положення про особливість податкового статусу платника, що виявляється в тому, що в ньому присутній пріоритет першочергового обов'язку сплати податку [7].

В.Вдовіченим було досліджено права й обов'язки платника податків, а також гарантії реалізації їхніх прав як складові елементи змісту податково-правового компромісу[16].

Екстраполюючи здобутки науковців слід погодитися з думкою М. Перепелиці, щодо пріоритетності в сплаті податків, яке переважно надане платнику, але не завжди сплата податків є правомірно обумовленою, що зумовлює відстоювати свої права платником податку.

Платник податків відповідно до статті 19 Податкового Кодексу України веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника [17, ст. 19].

Представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності. Довіреність, видана платником податків — фізичною особою на представництво його інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, має бути засвідчена відповідно до чинного законодавства [17, ст. 19, п. 19.2].

Податкове законодавство ґрунтується на посиланні, що головним

обов'язком платника податків є своєчасна і повна сплата податків і зборів. При цьому платник податків може брати участь у подібних відносинах як безпосередньо, так і через представників. Другий шлях використовується внаслідок об'єктивних причин, коли платник податків не може виконувати податкові обов'язки (не досяг певного віку) або виконання обов'язків є важким (віддаленість платника податків та ін.) [20, с. 69].

Таким чином, особиста участь платника податків у відносинах, пов'язаних зі сплатою податків і зборів, не позбавляє його права мати представника, так само як і участь представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у подібних правовідносинах [20, с. 70].

Повноваження представника фактично визначаються його обов'язками здійснювати в інтересах платника податків юридичні дії від його імені. Повноваження представника в широкому розумінні виступає як його суб'єктивний обов'язок перед платником податків здійснювати певні юридичні дії від імені платника податків у встановленій податковим законодавством формі. У вузькому розумінні повноваження податкового представника полягає в певних діях, які він здійснює стосовно податкових органів у рамках покладених на нього обов'язків, пов'язаних із сплатою податків і зборів [20, с. 71].

Як влучно зазначив М. Кучерявенко щодо статусу представника платника податків під час оскарження рішень контролюючих органів і вчиненню його дій відносно відстоювання прав платника податків, що безумовно зумовлює віднести його до суб'єкта з реалізації захисної функції під час податково-деліктного провадження.

До суб'єктів з реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні слід також віднести податкового агента.

Податковим агентом визнається особа, на яку цим Кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені цим Кодексом для платників податків [17, ст. 18, п.п. 18.1, 18.2].

Попри наявність чіткого законодавчого визначення, на сьогоднішній день у науковій літературі триває дискусія щодо правового статусу податкових агентів як суб'єктів податкових правовідносин, думки учасників якої розділилися на дві протилежні позиції, які підкріплюються відповідними нормами податкового законодавства. Прихильники першої позиції, серед яких О.Б. Киенко, О.Ф. Мазурик, обґрунтовують думку про те, що податковий агент є самостійним учасником податкових правовідносин. Ще однією позицією, представником якої є Н.Ю. Пришва, є ототожнення правового статусу податкового агента зі статусом представника платника податків. Крім того, питанню дослідження правового статусу податкових агентів приділяли увагу такі вчені, як М.П. Кучерявенко, І.І. Бабін, М.О. Перепелиця, В.Ф. Євтушенко та інші [21, с. 26].

Так, щодо правової природи податкового агента М.П. Кучерявенко зазначає, що правовий статус податкових агентів характеризується деякою подвійністю. Зокрема, стосовно податкових органів податкові агенти є зобов'язаними осо-

бами, які виступають у ролі платників податків, тобто мають права й обов'язки останніх. У той же час щодо платників податків податкові агенти виконують роль податкового органу, здійснюючи дії по нарахуванню й утриманню сум податку з метою наступного перерахування їх у бюджет. При цьому такі дії провадяться без волевиявлення платника в силу обов'язків, покладених на податкових агентів нормативним актом [22, с. 142].

Так, зокрема, О.О. Головашевич критикує позицію вчених, які відносять податкових агентів до представників платників податків (зокрема, така позиція була особливо поширеною до прийняття ПК України), обґрунтовуючи свою позицію різною правовою природою обов'язків даних суб'єктів, адже обов'язок по утриманню суми податку з платника й перерахуванню її в бюджет покладено на податкових агентів податковим законодавством, у той час як представник платника податків діє на підставі доручення [23, с. 254].

За таких умов можна дійти однозначного висновку про те, що податкові агенти не є різновидом представників платника податків, що пов'язано, по-перше, з наявністю різної правової природи цих двох інститутів, а по-друге, з різним рівнем правового регулювання відносин, що складаються в обох сферах [21, с. 29].

За таких умов обов'язковою ознакою утримання і його головною передумовою є фактична можливість податкового агента мати доступ до тих грошових коштів, які є доходом платника податку і з яких у подальшому буде утримано певну суму коштів і відповідно здійснено сплату податків від його імені [21, с. 27].

Отже, спростувати інформацію щодо податкового агента чи є він

суб'єктом податкових правовідносин є недоречним, адже не лише наукове підґрунтя, а і законодавча основа вказують на його статус під час податково-деліктного провадження, враховуючи його статус і взаємозалежність з платником податку він є одним з тих суб'єктів, які реалізують захисну функцію на стороні платника податку, що дає ґрунтовні підстави вважати його самостійним суб'єктом з реалізації захисної функції під час податково-деліктного провадження.

Скільки розвивалося податкове право, стільки воно й було обумовлено конфліктом між платниками податків та контролюючими органами. Однак перелік суб'єктів податково-деліктного провадження з реалізації захисної функції був би не повним, аби ми вичерпалися лише цими трьома категоріями.

Наступним суб'єктом з реалізації захисної функції під час податково-деліктного провадження є представник податкового агента.

Так, відповідно до норм ПК України податкові агенти та представники платника податків прирівнюються до платників податків і мають права та виконують обов'язки, встановлені ПК України для платників податків.

Таким чином, схожість відносин представництва в податковому праві не дає змоги водночас абсолютно ототожнювати податкового агента і представника. Якщо податковий представник діє на підставі угоди, рішення компетентного органу або загального закону, то в основі діяльності податкового агента лежить норма податкового закону, що делегує йому особливі повноваження. На представника о податкового агента покладають обов'язки з обчислення утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, і перера-

хування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

Враховуючи тісний зв'язок між податковим агентом і його представником, він також реалізує захист платника від неправомірного нарахування контролюючим органом сум податків та діє на тій же законодачій платформі, що і представник платника податку.

Виходячи з законодавчої основи суб'єктів реалізації захисної функції під час податково-деліктного провадження, класифікувати осіб, які здійснюють захисну функцію під час податково-деліктного провадження, необхідно наступним чином: 1) платник податку; 2) податковий агент; 3) представник платника податку; 4) представник податкового агента.

Запропонована система суб'єктів в податковому деліктному-провадженні, найбільш доречно та гнучка у механізмі захисту прав платників податків та чітко виокремлює суб'єктів податково-деліктного провадження,

що відповідає законодавчій основі та сучасним потребам сьогодення.

Висновки. Надана нами, класифікація суб'єктів захисту, чітко окреслює процесуальний статус осіб з реалізації захисної функції під час податково-деліктного провадження на підставі законодавства а також відмежовує суб'єктів, які мають реальні правові можливості здійснювати захист прав платників податків під час податково-деліктного провадження і суб'єктів, які на перший погляд теж наділені такими правами.

Звісно суб'єкти податкових правовідносин на сьогодні є доволі складним елементом податкового права України, нормативно-правові акти не дають відповіді на питання вичерпного переліку суб'єктів захисту платників податків під час податково-деліктного провадження, але нами здійснено певні здобутки для подальших наукових досліджень, а запропоновані дефініції можуть слугувати для використання в теоретичній та практичній діяльності податкового права.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Миханіч Н. Процесуальні норми податкового права як юридична гарантія захисту прав та законних інтересів платників податків // Актуальні проблеми правознавства. 2016. Вип. 2. С. 56-60.
2. Миханіч Н.В. Процесуальні норми податкового права: дис...канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2017. 227 с.
3. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні. Монографія. Харків. Диска плюс. 2012. 648 с.
4. Пасічна І.О. Стан та перспективи розвитку податкових правовідносин в Україні: монографія. Полтава. 2015. 183 с.
5. Бачун О.В. Правовий статус суб'єктів адміністративного судочинства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. : спец. 12.00.07. Київ, 2010. 22 с.
6. Ямпольская Ц.А. Субъекты советского административного права... дис... докт... юрид. наук: 12.00.07. Москва, 1958. 284 с.
7. Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: дис...канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2001. 184 с.
8. Бакун О.В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин в умовах переходу до ринкової економіки: автореф. дис. ... канд. юрид. наук.: спец. 12.00.07: Київ, 2000. 16 с.
9. Кучерявенко М.П. Податкове право України. Харків. Право. 2012. 528 с.
10. Пилипенко А.А. Налоговое право: Курс лекций. Минск. ГИУСТ БГУ. 2009. 145 с.

11. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: підручник. Київ. Всеукраїнська асоціація видавців "Правова єдність". 2008. 701 с.
12. Міщенко Л.В. Держава як суб'єкт податкових правовідносин // Вісник ХНУВС. 2015. № 3 (70). С. 114-120.
13. Пасічна І.О. Податкові правовідносини в Україні: стан та перспективи розвитку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук.: спец. 12.00.07. Запоріжжя, 2014. 20 с.
14. Фоміна Г.В. Правовий статус юридичних осіб – платників податків: автореф. дис. ... канд. юрид. наук.: спец. 12.00.07. Запоріжжя, 2015. 20 с.
15. Мулявка Д.Г. Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків: автореф. дис. ... канд. юрид. наук.: спец. 12.00.07. Ірпінь, 2004. 19 с.
16. Вдовічен В.А. Податково-правовий компроміс інтересів платників податків і держави: автореф. дис. ... канд. юрид. наук.: спец. 12.00.07. Київ, 2011. 20 с.
17. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/2755-17> (дата звернення 23.11.2018).
18. Греца Я.В., Ярема В.І., Бисага Ю.М., Сідак М.В. Податкове право: навч. посібник. Київ. 2012. 389 с.
19. Теремецький В. І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин // Форум права. 2011. № 4. С. 741–748.
20. Кучерявенко М. Податкове представництво: зміст і види // Вісник академії правових наук України. 2001 № 1 (28). С.68-75.
21. Коваль Ю.А. Правовий статус податкових агентств як самостійних учасників податкових правовідносин // Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2015 № 33 (2). С. 25-30.
22. Кучерявенко Н.П. Налоговое право Украины. Х. Легас, 2004. 488 с.
23. Головашевич О.О. Фізичні особи як платники податків // Актуальні питання науки фінансового права: монографія. Х. Право. 2010. 464 с
24. Сорокин В.Д. Избранные труды предисл. д-ра юрид. «Юридический центр Пресс». 2005. С. 239.
25. Керимов Д.А. Методология права. М. Аванта.2001. С. 173.
26. Пацурківський П.С. Проблеми теорії фінансового права : монографія Чернівці. 1998. С. 179.
27. Ильюшихин И.Н. Понятие и признаки налогового правоотношения // Известия вузов. Правоведение. 2000. № 2. С. 144-145

I. Berezenko

Subjects of implementation of the protection function in tax-tort proceedings.

Summary. The article is devoted to the study of the subjects of tax and tort proceedings, which have a protective function. The article analyzes the current theoretical and legal views of scientists on the classification of subjects of tax relations. The author classification of subjects of tax and tort proceedings in the tax legal system in Ukraine is offered.

Keywords: subject, taxpayer, controlling authorities, security function, tax and tort proceedings, subjects of the exercise of the protective function.