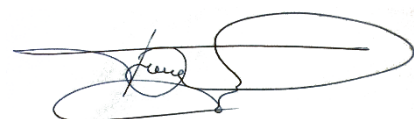


**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ЯРОСЛАВА МУДРОГО**



**БОНДАРЕНКО СЕРГІЙ ОЛЕКСАНДРОВИЧ**

*УДК: 347.73 : 336.225.3*

**СУБ'ЄКТИВНІ ПРАВА ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ:  
ЗМІСТ І КЛАСИФІКАЦІЯ**

**12.00.07 – адміністративне право і процес;  
фінансове право; інформаційне право**

**АВТОРЕФЕРАТ  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата юридичних наук**

**Харків – 2017**

*Дисертацією є рукопис.*

Робота виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України.

**Науковий керівник:**

доктор юридичних наук, професор  
**Лукашев Олександр Анатолійович**,  
Національний юридичний університет імені  
Ярослава Мудрого, професор кафедри  
фінансового права.

**Офіційні опоненти:**

доктор юридичних наук, професор  
**Касьяненко Любов Михайлівна**,  
Університет Державної фіскальної служби  
України, завідувач кафедри фінансового  
права;

кандидат юридичних наук  
**Ханова Раїса Федорівна**,  
Донецький апеляційний адміністративний суд,  
голова суду.

Захист відбудеться «12» травня 2017 р. о 10.00 годині. на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.086.01 у Національному юридичному університеті імені Ярослава Мудрого (61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77).

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 70).

Автореферат розіслано « 7 » квітня 2017 р.

**Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради**



**В. Ю. Шепітько**

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** У процесі створення єдиного європейського простору, здійснення соціально-політичних змін, розбудови правової держави та громадянського суспільства пріоритетним завданням є не лише переосмислення організації системи оподаткування в Україні, а й пошук шляхів її вдосконалення. За таких реалій вагомим значення набуває забезпечення ефективної реалізації суб'єктивних прав платників податків на засадах рівності усіх платників перед законом, презумпції правомірності рішень платника податку, соціальної справедливості та нейтральності оподаткування. У зв'язку із цим українська дійсність висуває особливі вимоги до всіх учасників податкових правовідносин – як зобов'язаної сторони, так і владної. Платник податків, наділений певним суб'єктивним податковим правом, має дотримуватися правил його реалізації і не виходити за їх меж, у свою чергу, податкові органи, діючи в рамках своїх повноважень, повинні цьому сприяти. Усі зміни, які відбуваються у податковій сфері, мають відповідати засадничому положенню – узгодженню та поєднанню інтересів платників податків і податкових органів, а отже, ґрунтуватися на співмірності приватного та публічного інтересів. Виконання зазначених умов є запорукою ефективної реалізації суб'єктивних прав платників податків.

Зауважимо, що проблемам обов'язків платників податків присвячено не один десяток досліджень, тоді як розгляд питань реалізації та захисту суб'єктивних прав платників податків обмежується лише окремим параграфом чи пунктом у тій чи іншій науковій праці. Забезпечення належного рівня реалізації суб'єктивних прав платників податків неможливе без з'ясування їх сутності та особливостей юридичного змісту. Тож лише всебічний науковий аналіз певних податково-правових категорій може сприяти виявленню проблем правового регулювання податкових відносин та визначенню шляхів їх вирішення.

Суб'єктивні права платників податків отримали законодавче закріплення у ст. 17 Податкового кодексу України, що є значним досягненням порівняно із попереднім законодавчим актом, однак їх порушення фактично позбавляє платника можливості скористатися ними. Це зумовлено тим, що окремі суб'єктивні податкові права не завжди чітко сформульовані, та й бракує дієвого механізму їх реалізації. Незважаючи на певні спроби законодавця врегулювати це питання, вони й зараз залишаються проблематичними і потребують переосмислення та подальшого доопрацювання. У таких реаліях важливо розробити якісно нову концепцію суб'єктивних прав платників податків, що сприятиме підвищенню ефективності оподаткування в Україні. Вищенаведене підтверджує нагальність активного наукового пошуку щодо розуміння сутності змісту суб'єктивних прав платників податків та нових підходів до їх класифікації.

**Науково-теоретичним підґрунтям** досліджуваної проблеми послужили

праці вчених у сфері теорії держави і права, податкового права та економічної теорії, зокрема: М. М. Агаркова, С. М. Братуся, В. В. Воробйова, О. В. Грачова, В. П. Грибанова, В. Ф. Євтушенка, М. П. Каширіна, Р. О. Кірюшкіна, К. Г. Костікової, М. П. Кучерявенка, О. А. Куцого, А. А. Малиновського, М. С. Малєйна, Ю. В. Оніщика, М. О. Перепелиці, Н. Г. Полякової, Т. М. Семенко, С. Є. Смірних, Н. О. Соловйової, В. І. Теремецького, Л. П. Ткачик, М. Г. Тітової, Н. І. Хімічевої, Д. С. Черних та ін. Однак, незважаючи на їх вагомий здобутки, в Україні немає жодної комплексної наукової роботи, присвяченої дослідженню суб'єктивних прав платників податків, їх змісту і класифікації, що й пояснює актуальність і своєчасність цієї дисертаційної роботи.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965). Тему дисертації затверджено вченою радою Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 9 від 18.03.2016 р.).

**Мета і задачі дослідження.** Мета дисертаційної роботи полягає в тому, щоб на підставі аналізу чинного законодавства України, практики його застосування, теоретичного осмислення наукових праць вітчизняних і зарубіжних учених у відповідних галузях знань установити особливості суб'єктивних прав платників податків, розкрити їх зміст та провести класифікацію, а також розробити і сформулювати низку висновків, пропозицій і рекомендацій, спрямованих на вдосконалення правового регулювання суб'єктивних прав платників податків.

Для досягнення поставленої мети у процесі дослідження визначено такі основні завдання:

- сформулювати визначення правової конструкції «суб'єктивне право платника податків»;
- розкрити сутнісні ознаки суб'єктивних прав платників податків;
- визначити співвідношення понять «суб'єктивні права платника податків», «податковий інтерес» і «податковий обов'язок»;
- відобразити сучасний стан правового регулювання суб'єктивних прав платників податків;
- з'ясувати особливості змісту суб'єктивних прав платників податків;
- розкрити зміст і співвідношення правових категорій «правомірна поведінка» та «зловживання суб'єктивним податковим правом»;
- окреслити основні напрямки вдосконалення реалізації платниками податків своїх суб'єктивних прав.

*Об'єкт дослідження* становлять правовідносини, що виникають при реалізації платниками податків своїх суб'єктивних податкових прав, і специфіка їх правового регулювання.

*Предметом дослідження є суб'єктивні права платників податків, їх зміст і класифікація.*

**Методи дослідження.** Для одержання достовірних наукових результатів у дисертаційній роботі застосовувалася система загальнонаукових і спеціальних методів пізнання, зокрема: системно-структурний, логіко-семантичний, аналітичний, формально-логічний, метод абстрагування й узагальнення. В основу методології дослідження покладено загальнонауковий діалектичний метод. За його допомогою розглянуто проблеми правового регулювання суб'єктивних прав платників податків у їх розвитку і взаємозв'язку. При з'ясуванні правової природи суб'єктивних прав платників податків, його сутнісних ознак використовувались аналітичний, формально-логічний і логіко-семантичний методи (підрозділи 1.1; 1.2; 2.1; 2.2; 2.3; 2.4). Системно-структурний метод надав можливість здійснити класифікацію суб'єктивних прав платників податків (підрозділ 1.3). Формально-логічний метод як базовий метод наукових досліджень у сфері права використано під час аналізу чинного податкового законодавства, розробці пропозицій щодо його вдосконалення (підрозділи 1.1–1.3). Герменевтичний метод дозволив з'ясувати сутність понять, що використовуються у податковому законодавстві, виявити їх недоліки та запропонувати власне бачення нормативного закріплення. Завдяки цьому методу здійснено аналіз рішень Конституційного Суду України, постанов Пленуму Верховного Суду України, Європейського суду з прав людини (підрозділи 1.2; 2.4). Метод абстрагування й узагальнення сприяв формулюванню дефініцій правових норм і категорій (підрозділи 1.1; 1.2; 3.1; 3.2), формально-юридичний – розробленню окремих законодавчих пропозицій.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в тому, що дисертація є першою у вітчизняній науці податкового права комплексною теоретико-правовою роботою, в якій досліджено суб'єктивні права платників податків, їх зміст і класифікацію. Новизна поданого на захист рукопису реалізується в нижченаведених науково-теоретичних положеннях, висновках і пропозиціях.

*Уперше:*

– доведено, що суб'єктивне право платника податків – це єдність його соціальних і юридичних ознак, що включає як об'єктивні аспекти (характер суспільних відносин, які складаються в процесі діяльності платника податків), так і суб'єктивні аспекти, пов'язані з волевиявленням платника податків і державно-правовим визнанням певних його можливостей як юридичних;

– встановлено, що матеріальний зміст суб'єктивного права платників податків являє собою реалізацію юридичного змісту цього суб'єктивного права, втіленням у фактичну поведінку тієї міри, яка визначена об'єктивним правом позаяк суб'єктивне право може існувати і до виникнення конкретних правовідносин, тоді як реалізація цього суб'єктивного права залежить від волевиявлення особи, яка набула це суб'єктивне право. Тому фактичний (матеріальний) зміст суб'єктивного права є одночасно і юридичним змістом, бо

саме в процесі конкретного правового зв'язку-поведінки і знаходять свою реалізацію суб'єктивні права платників податків;

– запропоновано новий підхід до визначення презумпції невинуватості платників податків, а саме: платник податків вважається невинуватим у вчиненні податкового правопорушення доти, доки не буде на його вимогу проведено перевірку відомостей та фактів, що можуть свідчити на його користь. Такі факти мають право надавати як самі платники податків, податкові агенти, так й інші суб'єкти. Якщо така перевірка не була проведена, то при вирішенні податкового спору ця ситуація має тлумачитися на користь платника податків, а посадові особи контролюючих органів, які відмовили у проведенні цієї перевірки на вимогу платника, притягнуті до відповідальності;

– зроблено висновок, що зловживання платниками податків своїми суб'єктивними правами є недобросовісною їх реалізацією всупереч соціальним цілям, передбаченим законодавцем (ст. 4 Податкового кодексу України), тобто зловживання платниками податків своїми правами формально охоплює рамки правомірної поведінки, але при цьому цілі реалізації податкових прав не відповідають принципам податкового законодавства.

*Удосконалено:*

– дефініцію поняття «суб'єктивне право платника податків», під яким розуміється гарантована державою міра його можливої поведінки, яка базується на нормі об'єктивного права, з метою задоволення законного приватного інтересу, що виражається у таких можливостях: (а) вчиняти конкретні дії платником податків, (б) вимагати належної поведінки від посадових осіб контролюючих органів, (в) вдаватися до захисту свого порушеного права;

– класифікацію суб'єктивних прав платників податків, яку проведено за функціонально-змістовим критерієм, завдяки чому виокремлено такі групи: (а) інформаційні права платників податків; (б) права платників податків з обліку та звітності; (в) права зі сплати податків і зборів; (г) захисні права платників податків;

– перелік підстав надання податкового кредиту, відстрочки чи розстрочки, який повинен бути обов'язково доповнений переліком умов, за яких відповідний орган має право відмовити в цьому платникові податку.

*Набули подальшого розвитку :*

– визначення таких сутнісних ознак суб'єктивних прав платників податків, як: 1) міра можливої поведінки платника податків; 2) ґрунтується на нормі об'єктивного права; 3) метою реалізації є задоволення законного приватного інтересу; 4) полягає у можливостях: (а) вчиняти конкретні дії платником податків, (б) вимагати певної поведінки від посадових осіб контролюючих органів, (в) вдаватися до передбачених законом форм захисту свого порушеного права; (5) реалізуються у межах належної поведінки платника податків; (6) виступають як встановлення меж втручання держави в майнову та немайнову сфери платника податків;

– характеристика процедури прийняття податкової звітності в податковому органі, яку можна поділити на такі етапи: (1) отримання податкової звітності від платника податків та перевірка обов'язкових реквізитів; (2) реєстрація податкової звітності в податковому органі; (3) дії платника податків у разі відмови у прийнятті звітності;

– виокремлення ознак зловживання податковими правами: (1) категорією «зловживання правом» у податковому праві охоплюються випадки, коли належні платнику права реалізуються не відповідно до їх цільового призначення; (2) зловживання здійснюється формально в межах належного платнику суб'єктивного права; (3) під час зловживання правом поведінка платника податків з об'єктивної сторони бездоганна, а ознака «зловживання» проявляється через суб'єктивну сторону – внутрішнє ставлення платника до власних дій.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у тому, що вони можуть бути використані у:

– науково-дослідницькій діяльності – для подальшого вивчення порушеної проблеми, розвитку правового забезпечення суб'єктивних прав платників податків і вчення про податкові права;

– навчальному процесі – при викладанні навчальної дисципліни «Податкове право», для підготовки відповідних розділів підручників, навчальних посібників, курсів лекцій, а також при підготовці студентами наукових робіт;

– правотворчості – у процесі реформування й удосконалення чинного податкового законодавства відповідно до наданих пропозицій;

– правозастосуванні – при використанні висновків, рекомендацій і пропозицій у діяльності органів Державної фіскальної служби України, адміністративних судів та інших суб'єктів правозастосування.

**Апробація результатів дослідження.** Обговорення результатів проведеного наукового дослідження здійснювалося на засіданнях кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. Основні його теоретичні положення, висновки і пропозиції доповідалися на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Право і держава: проблеми розвитку та взаємодії у XXI ст.» (м. Запоріжжя, 29–30 січня 2016 р.); «Податкові спори в Україні: стан, особливості вирішення та перспективи врегулювання» (м. Запоріжжя, 19 травня 2016 р.); «Особливості нормотворчих процесів в умовах адаптації законодавства України до вимог Європейського Союзу» (м. Херсон, 3–4 червня 2016 р.); «Вороновські читання (Фінансове право: сучасний стан та перспективи)» (м. Київ, 5 жовтня 2016 р.); «Сучасна наукова дискусія: питання юриспруденції» (м. Запоріжжя, 21–22 жовтня 2016 р.); «Юридична осінь 2016 року» (м. Харків, 15 листопада 2016 р.).

**Публікації.** Ключові теоретичні і практичні положення проведеного дослідження знайшли відбиття у 6-ти наукових статтях, опублікованих у

фахових виданнях (у тому числі в одному зарубіжному виданні), й у тезах 6–ти доповідей на наукових конференціях.

**Структура дисертації.** Дисертаційна робота складається з переліку умовних позначень, вступу, 3-х розділів, які містять 9 підрозділів, висновків, списку використаних джерел (179 найменувань). Загальний обсяг дисертації становить 209 сторінок, з яких основного тексту – 190 сторінок.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, з'ясовано її зв'язок з науковими програмами, окреслено мету й завдання роботи, об'єкт і предмет, охарактеризовано методологічне підґрунтя, аргументовано наукову новизну і практичне значення одержаних результатів, наведено інформацію про апробацію результатів дослідження, а також публікації, в яких були відображені його ключові теоретичні і практичні положення, визначено структуру й обсяг рукопису.

**Розділ 1 «Загальнотеоретичні положення про суб'єктивні права платників податків»** містить 3 підрозділи.

У підрозділі 1.1 «*Поняття та ознаки суб'єктивних прав платників податків*» вивчається юридична природа суб'єктивних прав платників податків.

Доведено, що суб'єктивним правом платника податків є гарантована державою міра можливої поведінки платника податків, яка базується на нормі об'єктивного права з метою задоволення законного приватного інтересу, що виражається у таких правомочностях: (а) вчиняти конкретні дії платником податків, (б) вимагати належної поведінки від посадових осіб контролюючих органів, а також у разі необхідності (в) вдаватися до захисту свого порушеного права. До ознак суб'єктивних прав платників податків віднесено наступні: 1) міра можливої поведінки платника податків; 2) ґрунтується на нормі об'єктивного права; 3) метою реалізації є задоволення законного приватного інтересу; 4) полягає у можливостях: (а) вчиняти конкретні дії платником податків, (б) вимагати належної поведінки від посадових осіб контролюючих органів, (в) вдаватися до передбачених законом форм захисту свого порушеного права; 5) реалізуються у межах належної поведінки платника податків; 6) виступають як встановлення меж втручання держави в майнову та немайнову сфери платника податків.

Установлено, що суб'єктивне право платника податків – це єдність його соціальних і юридичних ознак, що включає як об'єктивні аспекти (характер суспільних відносин, які складаються в процесі діяльності платника податків), так і суб'єктивні аспекти, пов'язані з волевиявленням платника податків і державно-правовим визнанням певних його можливостей як юридичних. Отже, визнання соціальності суб'єктивного права є сприйняттям його не лише як юридичного явища, а як соціально-юридичного, оскільки суб'єктивні права –



це юридичні права, що містять у собі соціальні можливості, закладені у системі суспільних відносин і закріплені в чинному законодавстві. Суб'єктивні права поза юридичною формою існувати не можуть, тому пізнання їх соціальної природи обумовлює осмислення механізму трансформації соціального в юридичне.

У підрозділі 1.2 «Зміст суб'єктивних прав платників податків та їх співвідношення із суміжними правовими категоріями» доведено, що для виникнення податкових правовідносин недостатньо встановити, персоніфікувати безпосередніх їх учасників, визначити конкретний зміст права, позаяк необхідним є правовий зв'язок, тобто участь цих суб'єктів у правовідносинах, що полягає в реалізації суб'єктивних прав і обов'язків платників податків, які є мірою можливої та належної поведінки в межах, встановлених нормами права, які закріплюють права та обов'язки сторін податкових правовідносин. Для цього необхідне насамперед вираження власної волі платника податків, оскільки без його волевиявлення суб'єктивне податкове право залишиться нереалізованим. У податково-правових нормах втілена державна воля, спрямована на закріплення, забезпечення і розвиток досягнутої в суспільстві соціальної свободи, суспільних інтересів, тоді як в суб'єктивних податкових правах і обов'язках відбивається інтерес конкретної особи.

Обґрунтовано, що існування будь-яких суб'єктивних прав платника податків обумовлено неможливістю задоволення їх інтересів без відповідної поведінки посадових осіб контролюючих органів, поведінки, яку сам платник податків здійснити не може.

На основі аналізу практики Конституційного Суду України зроблено висновок, що поняття «охоронюваний законом інтерес» вживається у логічно-смысловому зв'язку з поняттям «права». Інтерес передує суб'єктивним податковим правам, незалежно від того, чи знаходить він пряме закріплення в законодавстві, чи просто підлягає правовому захисту державою. Інтерес є необхідною передумовою права, однак сам по собі він права не становить: тільки набуваючи правової форми, інтерес знаходить своє відображення в системі відповідних прав та обов'язків. Інтерес, якщо його проявляє суб'єкт – платник податків, стає причиною отримання суб'єктивних податкових прав, а також стимулом їх реалізації.

Доведено, що відмінності суб'єктивних податкових прав та обов'язків як парних юридичних категорій полягають у тому, що: (а) суб'єктивні податкові права відображають можливу поведінку, а обов'язки – належну, необхідну; (б) суб'єктивні податкові права можуть діяти безпосередньо, а обов'язки вимагають конкретизації і уточнення; (в) у суб'єктивних податкових правах і обов'язках по-різному виражаються інтереси: права виражають особистий інтерес, а обов'язок найчастіше забезпечує реалізацію можливостей, а, отже, реалізує закладений в уповноважувальній нормі інтерес (особи, суспільства, держави); (г) суб'єктивні податкові права й обов'язки виконують різні функції

в процесі правового регулювання: права виступають передумовою особистої свободи вибору і діяльності, їх завдання – дати платнику простір для власної поведінки, допомогти реалізувати свої потреби, тоді як обов'язок знаходиться в прямій залежності від права, кореспондує йому; (д) засоби забезпечення суб'єктивних податкових прав і обов'язків неоднакові: права забезпечуються системою спеціально-юридичних засобів (гарантій), а обов'язки – примусовими заходами державного впливу та системою організаційно-процедурних заходів.

У підрозділі 1.3 «*Види суб'єктивних прав платників податків*» досліджено наукові підходи класифікації суб'єктивних прав платників податків.

Констатовано, що перелік суб'єктивних прав платників податків, який наведено у ст. 17 Податкового кодексу України, за своєю правовою природою не повинен бути вичерпний, адже з розвитком суспільних відносин у цілому та податкових правовідносин зокрема ці права будуть адекватно змінюватися відповідно до існуючих потреб та реалій суспільних відносин. Тому для з'ясування їх юридичної природи та змісту необхідна ефективна класифікація суб'єктивних прав платників податків.

Запропоновано суб'єктивні права платника податків об'єднати за функціонально-змістовим критерієм у такі групи: а) інформаційні права платників податків; б) права платників податків з обліку та звітності; в) права зі сплати податків і зборів; г) захисні права платників податків.

Аргументовано, що на перше місце слід ставити інформаційні права платників податків, позаяк реалізація цієї групи прав є одночасно й гарантією для реалізації усіх інших прав платників податків. Права з обліку та звітності об'єднано в одну групу, оскільки вони виконують тотожну роль – способу контролю за діяльністю платника податків. Разом із обов'язком зі сплати податків і зборів платник має і права з їх сплати, які виділено в окрему групу. Особливе значення мають захисні права платників податків – у зв'язку з тим, що у разі порушення будь-якого права платника із вищенаведених груп саме наявність захисних прав та можливість їх реалізації сприятиме відновленню соціальної справедливості.

**Розділ 2 «Класифікація суб'єктивних прав платників податків»** охоплює 4 підрозділи.

У підрозділі 2.1 «*Інформаційні права платників податків*» надається тлумачення правової категорії «податкова інформація», під якою розуміються суспільно значимі відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді, створені чи одержані контролюючими органами у межах повноважень, передбачених законодавством, з метою забезпечення ефективного функціонування системи оподаткування.

Доведено необхідність внесення змін до ст. 14 Податкового кодексу України наступного змісту: «до розголошення податкової таємниці

відноситься: використання або передача іншому суб'єкту інформації про платника податків, що стала відомою посадовій особі державних органів при виконанні нею своїх обов'язків, та підлягає розголошенню за наявності законних підстав визначеному колу суб'єктів податкової таємниці».

Запропоновано новий підхід до презумпції невинуватості платників податків. Платники податків мають право вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків. Тобто у податкових органів відповідно виникає обов'язок безумовно виконати таку вимогу. У всіх випадках, коли платник податків вимагає проведення такої перевірки, контролюючі органи зобов'язані її задовольнити. Невиконання ж такої вимоги має розглядатися як порушення прав платників податків. У зв'язку з цим запропоновано вважати платника податків невинуватим у скоєнні податкового правопорушення доти, доки не буде на його вимогу проведена перевірка відомостей та фактів, що можуть свідчити на його користь. Такі факти можуть надавати як самі платники податків, податкові агенти, так й інші суб'єкти. Якщо така перевірка не була проведена, то при вирішенні податкового спору ця ситуація має тлумачитися на користь платника податків; ті відомості та факти, що можуть свідчити на його користь, мають бути ретельно досліджені, а посадові особи контролюючих органів, які відмовили у проведенні цієї перевірки на вимогу платника податків, притягнуті до відповідальності.

У підрозділі 2.2 «Суб'єктивні права платників податків з обліку та звітності» розглянута процедура прийняття податкової звітності в податковому органі, яка здійснюється у такій послідовності: (1) отримання податкової звітності від платника податків та перевірка обов'язкових реквізитів; (2) реєстрація податкової звітності в податковому органі; (3) дії платника податків у разі відмови у прийнятті звітності.

Зазначено, що податковими деклараціями вважаються не лише ті документи, на підставі яких нараховуються (сплачуються) податки, а й ті, за допомогою яких податкові агенти інформуватимуть контролюючі органи про суми податкових зобов'язань, що на момент подання звітності вже утримано та/або сплачено.

Акцентовано увагу на важливості закріпленого у ст. 17 Податкового кодексу України права платника податків обирати самостійно метод ведення обліку доходів і витрат. Досліджено проблему співвідношення бухгалтерського й податкового обліку. Зроблено висновок про необхідність уніфікації цих правових категорій. Бухгалтерський облік забезпечує надання повної та достовірної інформації про діяльність підприємства та його майновий стан для контролю за доцільністю господарських операцій, використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, а також виявлення внутрішньогосподарських резервів забезпечення фінансової стійкості підприємства. Тоді як податковий облік забезпечує формування повної та достовірної інформації з метою оподаткування та контролю за

правильністю розрахунку, повнотою та своєчасністю сплати податків і зборів до бюджетів.

У підрозділі 2.3 «Суб'єктивні права зі сплати податків і зборів» доведено, що ця група суб'єктивних податкових прав посідає центральне місце серед усіх інших виокремлених груп.

Обстоюється позиція про необхідність доповнення переліку підстав щодо надання податкового кредиту (ст. 198 Податкового кодексу України), відстрочки чи розстрочки (ст. 100 Податкового кодексу України) переліком умов, за яких відповідний орган має право відмовити в цьому платникові податку. Це має бути також вичерпний перелік підстав, які пов'язані зі: значним дефіцитом бюджету, за рахунок якого в даний момент неможливе надання податкового кредиту; об'єктивною наявністю у платника можливості сплатити податок без надання податкового кредиту; нездатністю платника погасити наявну заборгованість навіть при наданні податкового кредиту.

Доведено, що реалізація суб'єктивного права платника податків на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів (ст. 43 Податкового кодексу України), пені, штрафів не залежить від показників його господарської діяльності, зокрема від наявності або відсутності у підприємства збитків. Обов'язковою умовою для здійснення повернення сум грошового зобов'язання є подання платником податків заяви про таке повернення, тобто волевиявлення платника. Нерівномірний рівень сплати податку на прибуток не впливає на реалізацію суб'єктивного права платника податків на повернення надміру сплачених сум податків.

У підрозділі 2.4 «Захисні права платників податків» встановлено, що зміст суб'єктивних захисних прав платників податків складається з таких правомочностей, як право на: 1) оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів в адміністративному порядку; 2) незалежний та неупереджений суд; 3) звернення уповноваженої особи з вимогою про захист порушеного або оспорюваного права чи охоронюваного законом інтересу до суду у позовній чи іншій передбаченій законом формі, тобто право на доступність звернення до суду; 4) використання усіх передбачених законом прав та гарантій в процесі розгляду цієї вимоги, встановленими стосовно даної форми захисту права, тобто право на участь у судовому розгляді справи; 5) задоволення позову в суді; 6) оскарження в установленому законом порядку рішення суду; 7) виконання судового рішення.

Обґрунтовано, що для формування ефективного механізму захисту суб'єктивних прав платників податків необхідним є чітке визначення предмета захисту, тобто прав, які можуть бути порушені. Порушення права платників податків може виникати на етапі узгодження суми податкового зобов'язання та на етапі її сплати, що визначає особливості захисту й протидії порушенню прав платників податків. Основним засобом захисту прав є оскарження платником податку податкового повідомлення – рішення про визначення сум грошового

зобов'язання платника або будь-якого рішення контролюючого органу за процедурами адміністративного оскарження або в судовому порядку.

Під час дослідження проблеми способів захисту порушеного права платника податків доведено необхідність вдосконалення процесуального закону в частині обрання належного способу захисту. Критерієм вибору платниками податків та адміністративними судами належного способу захисту є зміст конкретного порушеного права. Саме тому доцільним вбачається закріплення в Кодексі адміністративного судочинства України переліку способів захисту порушених прав (який у подальшому може доповнюватися), які відповідали б їх сутності. При цьому слід враховувати правову позицію Верховного Суду України, викладену в постанові від 16 вересня 2015 року у справі № 21-1465a15, а саме: «спосіб захисту порушеного права має бути ефективним та таким, який виключає подальші протиправні рішення, дії чи бездіяльність суб'єкта владних повноважень, а у випадку невиконання або неналежного виконання рішення не виникала б необхідність повторного звернення до суду, а здійснювалося примусове виконання рішення».

Встановлено, що практика Європейського суду з прав людини у податкових спорах свідчить, що найчастіше права платників податків захищають як право власності, застосовуючи при цьому норму ст. 1 Протоколу № 1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, яка гарантує право кожного мирно володіти майном.

**Розділ 3 «Межі реалізації суб'єктивних прав платників податків»** поділяється на 2 підрозділи.

У підрозділі 3.1 «*Правомірна поведінка платника податків – основа реалізації його суб'єктивних прав*» досліджується правомірна поведінка платника податків, яка реалізується шляхом дотримання, виконання і застосування норм права, тобто становить єдність юридичного і соціального змісту правореалізації. Здійснюючи правомірну поведінку, платник податків вступає у сферу дії права, виявляє свій вибір між різними варіантами вчинків (правових і неправових). Правомірна поведінка як юридичний факт спричиняє не просто виникнення податкових правовідносин, а певну дію засобів правового регулювання, спрямовану на гарантування, захист і охорону правової форми реалізації інтересів як платника податків, так і держави.

Аргументовано, що межі правомірної поведінки платника податків полягають у встановленні співвідношення між законними (податкове планування та уникнення оподаткування) та незаконними діями (ухилення від оподаткування). У разі уникнення оподаткування наявною є його аморальність: порушення принципу соціальної справедливості та рівності платників податків. Використання незаборонених законом способів зменшення податкових зобов'язань знаходиться на межі між правомірною та неправомірною поведінкою, позаяк справжня мета відповідних дій існує виключно на рівні свідомості індивіда, а доведення її існування потребує

складної аргументації на основі доволі абстрактних категорій, приміром, відсутності фінансового ефекту чи наявності кращих альтернатив.

У підрозділі 3.2 «Зловживання суб'єктивними правами платниками податків» доведено, що зловживання платниками податків своїми суб'єктивними правами полягає у недобросовісній їх реалізації всупереч соціальним цілям, що передбачені законодавцем. Соціальні цілі реалізації платниками податків своїх прав повинні відповідати основним засадам податкового законодавства України (ст. 4 Податкового кодексу України). Норми-принципи мають найбільш стабільний характер, конкретизуються в інших правових нормах. Зважаючи на це, зловживання платниками податків своїми правами формально охоплює рамки правомірної поведінки, але при цьому мета реалізації податкових прав не відповідає принципам податкового законодавства.

Зловживання суб'єктивними правом платників податків може виявлятися у такому: (1) зловживання правом на звернення до суду; (2) зловживання правом на стадії судового розгляду справи; (3) навмисне затягування процесу; (4) зловживання правом щодо пред'явлення доказів; (5) зловживання щодо заявлення клопотань; (6) зловживання правом щодо тягаря доказування тощо.

Відстоюється думка, що для запобігання зловживанню суб'єктивними податковими правами на практиці слід: (1) прийняти за відправну точку тезу про те, що зловживання суб'єктивними податковими правами полягає у їх недобросовісному здійсненні; (2) запровадити дієвий механізм кваліфікації таких зловживань, як використання суб'єктивних прав усупереч вимоги про добросовісність; (3) виділити з правових критеріїв такі, що використовуються вітчизняним законодавцем, а саме: відсутність законного інтересу, використання права не за соціальним призначенням, недодержання моральних засад суспільства. Ці критерії, безумовно, застосовуються комплексно, при цьому визначальним серед них є критерій відсутності законного інтересу.

## ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження, виконаного на основі аналізу чинного законодавства України, практики його застосування, теоретичного осмислення наукових праць вітчизняних і зарубіжних учених у різних галузях знань, встановлено особливості суб'єктивних прав платників податків, визначено їх зміст та запропоновано функціонально-змістовну класифікацію, розроблено і сформульовано висновки, пропозиції та рекомендації, спрямовані на вдосконалення правового регулювання суб'єктивних прав платників податків. До найбільш важливих результатів слід віднести наступні:

1. Суб'єктивним правом платника податків є гарантована державою міра можливої поведінки платника податків, яка ґрунтується на нормі об'єктивного права, з метою задоволення законного приватного інтересу, що виражається у правомочностях: (а) вчиняти конкретні дії платником податків, (б) вимагати

належної поведінки від посадових осіб контролюючих органів, (в) вдаватися до захисту свого порушеного права.

2. Ознаками суб'єктивних прав платників податків є такі: 1) міра можливої поведінки платника податків; 2) ґрунтується на нормі об'єктивного права; 3) метою реалізації є задоволення законного приватного інтересу; 4) полягає у можливостях: (а) вчиняти конкретні дії платником податків, (б) вимагати певної поведінки від посадових осіб контролюючих органів, (в) вдаватися до передбачених законом форм захисту свого порушеного права; 5) реалізуються у межах належної поведінки платника податків; 6) виступають як встановлення меж втручання держави в майнову та немайнову сфери платника податків.

3. Суб'єктивне право платника податків – це єдність його соціальних і юридичних ознак, що включає як об'єктивні аспекти (характер суспільних відносин, які складаються в процесі діяльності платника податків), так і суб'єктивні аспекти, пов'язані з волевиявленням платника податків і державно-правовим визнанням певних його можливостей як юридичних. Тому визнання соціальності суб'єктивного права є сприйняттям його не лише як юридичного явища, а як соціально-юридичного, оскільки суб'єктивні права – це юридичні права, що містять у собі соціальні можливості, закладені у системі суспільних відносин і закріплені в чинному законодавстві. Суб'єктивні права поза юридичною формою існувати не можуть, тому пізнання їх соціальної природи обумовлює потребу в осмисленні механізму трансформації соціального в юридичне.

4. Матеріальний зміст суб'єктивного права платників податків являє собою реалізацію юридичного змісту цього суб'єктивного права, втілення у фактичну поведінку тієї міри, яка визначена об'єктивним правом, позаяк суб'єктивне право може існувати і до виникнення конкретних правовідносин, тоді як реалізація цього суб'єктивного права залежить від волевиявлення особи, яка набула це суб'єктивне право. Тому фактичний (матеріальний) зміст суб'єктивного права є одночасно і юридичним змістом, бо саме в процесі конкретного правового зв'язку-поведінки і знаходять свою реалізацію суб'єктивні права платника податків.

5. Для реалізації матеріального суб'єктивного права платник податків має інші суб'єктивні права – процедурні й процесуальні, які мають самостійне значення: (а) право на свої дії, що включає право на звернення із заявою до відповідного контролюючого органу про призначення або відмову в призначенні податкової пільги, обирати метод ведення обліку доходів і витрат тощо; (б) право на чужі дії, що включає право вимоги виконання відповідних дій від інших учасників правовідносин, зокрема вимагати від посадових осіб контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків, право на нерозголошення посадовими особами контролюючих органів відомостей про такого платника без його письмової згоди та ін. Ці процедурні права також реально існують, але їх

реалізація залежить від волевиявлення особи. Суб'єктивне процесуальне податкове право полягає у можливості звертатися за захистом свого порушеного податкового права до відповідних органів.

6. Інтерес передує суб'єктивним правам і обов'язкам платників податків незалежно від того, чи знаходить він пряме закріплення в законодавстві, чи просто підлягає правовому захисту державою. Інтерес є необхідною передумовою права, однак сам по собі він права не становить: тільки набуваючи правової форми, інтерес знаходить своє відображення в системі відповідних прав та обов'язків. Інтерес – це явище індивідуальне, яке важко досягнути й раціонально проаналізувати, тож розглядати його у сенсі змісту права у суб'єктивному значенні не уявляється можливим. Інтерес, якщо його проявляє суб'єкт – платник податків, стає причиною отримання суб'єктивних прав таких платників, а також стимулом їх реалізації.

7. Новий підхід до презумпції невинуватості платників податків полягає в тому, що суб'єкти податкових правовідносин мають право вимагати від посадових осіб контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на їх користь. У всіх випадках, коли платник податків вимагає проведення такої перевірки, посадові особи контролюючих органів зобов'язані її задовольнити; невиконання такої вимоги має розглядатися як порушення прав платника податків. У зв'язку з цим платник податків вважається невинуватим у скоєнні податкового правопорушення доти, доки не буде на його вимогу проведена перевірка відомостей та фактів, що можуть свідчити на його користь. Такі факти можуть надавати як самі платники податків, податкові агенти, так й інші суб'єкти. Якщо така перевірка не була проведена, то при вирішенні податкового спору ця ситуація має тлумачитися на користь платника податків; відомості та факти, що можуть свідчити на його користь, мають бути ретельно досліджені, а посадові особи контролюючих органів, які відмовили у проведенні цієї перевірки на вимогу платника податків, притягнуті до відповідальності.

8. Одним із найсуттєвіших моментів при регулюванні податкового кредиту та інших форм зміни сплати податку є чітке законодавче закріплення підстав, при виникненні яких платник може розраховувати на надання йому зазначених можливостей. Це мають бути випадки, коли платник податків виключно з об'єктивних, не залежних від нього обставин не може виконати податковий обов'язок або коли певні дії відповідних державних органів призвели до того, що він не в змозі сплатити податок.

9. Реалізація суб'єктивного права платника податків на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів не залежить від показників його господарської діяльності, зокрема від наявності або відсутності у підприємства збитків. Обов'язковою умовою для здійснення повернення сум грошового зобов'язання є подання платником податків заяви про таке повернення, тобто його власне волевиявлення. Нерівномірний рівень сплати податку на прибуток не впливає



на реалізацію суб'єктивного права платника податків на повернення надміру сплачених сум податків.

10. Зміст суб'єктивних захисних прав платників податків складається з таких правомочностей, як право на: 1) оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів в адміністративному порядку; 2) незалежний та неупереджений суд; 3) звернення уповноваженої особи з вимогою про захист порушеного або оспорюваного права чи охоронюваного законом інтересу до суду у позовній чи іншій передбаченій законом формі, тобто право на доступність звернення до суду; 4) використання усіх передбачених законом прав та гарантій в процесі розгляду цієї вимоги, встановленими стосовно даної форми захисту права, тобто право на участь у судовому розгляді справи; 5) задоволення позову в суді; 6) оскарження в установленому законом порядку рішення суду; 7) виконання судового рішення.

11. Зловживання платниками податків своїми суб'єктивними правами полягає у недобросовісній їх реалізації всупереч соціальним цілям, передбаченим законодавцем. Соціальні цілі реалізації платниками податків своїх прав повинні відповідати основним засадам податкового законодавства України (ст. 4 Податкового кодексу України). Норми-принципи мають найбільш стабільний характер, конкретизуються в інших правових нормах. Зважаючи на це, зловживання є їх реалізацією відповідно до основних засад податкового законодавства України. Тому зловживання платниками податків своїми правами формально охоплює рамки правомірної поведінки, але при цьому цілі реалізації податкових прав не відповідають принципам податкового законодавства.

12. Зловживання податковими правами характеризується такими ознаками: (1) має місце у разі реалізації прав платника податків без урахування їх цільового призначення; (2) здійснюється формально в межах належного платнику суб'єктивного права; (3) під час зловживання правом поведінка платника податків із об'єктивної сторони бездоганна, а ознака «зловживання» виявляється через суб'єктивну сторону – внутрішнє ставлення платника до власних дій.

13. У сфері податкових правовідносин діє презумпція добросовісності платника, яка полягає у тому, що правовим захистом користуються платники, які у повному обсязі виконують свої обов'язки з правильного нарахування, утримання, повного і своєчасного перерахування до бюджету податків і зборів, а також з дотримання необхідних умов реалізації права на податкову вигоду. Особи, які недобросовісно виконують свої податкові обов'язки, не можуть мати тотожний обсяг прав, яким наділені добросовісні платники. Про недобросовісність платника може свідчити ситуація, за якої за допомогою інструментів, що використовуються у цивільно-правових відносинах, створюються схеми незаконного ухилення від сплати податків, що може призвести до порушення публічних інтересів у сфері оподаткування та прав і свобод інших платників. А тому оцінка добросовісності платника передбачає

аналіз здійснених ним господарських операцій, які повинні не лише формально відповідати законодавству, але й не суперечити загальній забороні зловживання правами платника.

### СПИСОК ПРАЦЬ, ОПУБЛІКОВАНИХ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Бондаренко С. О. Види суб'єктивних прав платників податків в Україні / С. О. Бондаренко // Держава та регіони. Серія: Право. – 2016. – № 2 (52). – С. 30 – 33.
2. Бондаренко С. О. Соціальна природа суб'єктивних прав платників податків : постановка проблеми / С. О. Бондаренко // Право та держ. упр. – 2016. – № 2 (23). – С. 79 – 83.
3. Бондаренко С. О. Зловживання платниками податків своїми суб'єктивними податковими правами : проблеми практики / С. О. Бондаренко // Право та держ. упр. – 2016. – № 3 (24). – С. 33 – 37.
4. Бондаренко С. О. Суб'єктивні права платників податків з обліку та звітності / С. О. Бондаренко // Держава та регіони. Серія: Право. – 2016. – № 3 (53). – С. 71 – 76.
5. Бондаренко С. О. Суб'єктивне право на податкову пільгу : теоретичний аспект / С. О. Бондаренко // Журнал східноєвроп. права. – 2016. – № 32. – С. 76 – 81.
6. Бондаренко С. Суб'єктивні права налогоплательщиков : сравнительно-правовой анализ / С. Бондаренко // *Legea și Viața*. – 2016. – № 12/3 (300). – С. 7 – 10.
7. Бондаренко С. О. Суб'єктивні права платників податків : до проблеми визначеності понятійного апарату / С. О. Бондаренко // Право і держава : проблеми розвитку та взаємодії у ХХІ ст.: тези доп. міжнар. наук.-практ. конф., м. Запоріжжя, 29 – 30 січ. 2016 р. / за заг. ред. Т. О. Коломоєць. – Запоріжжя : Запорізь. нац. ун-т, 2016. – С. 97 – 100.
8. Бондаренко С. О. Проблеми захисту від порушення суб'єктивних прав платників податків / С. О. Бондаренко // Податкові спори в Україні : стан, особливості вирішення та перспективи врегулювання : матеріали всеукр. наук.-практ. «круглого столу», 19 трав. 2016 р. / за ред. В. М. Огаренка, А. О. Монаєнка та ін. – Запоріжжя : Класич. приват. ун-т, 2016. – С. 6 – 8.
9. Бондаренко С. О. Щодо соціальної сутності суб'єктивних прав платників податків / С. О. Бондаренко // Особливості нормотворчих процесів в умовах адаптації законодавства України до вимог Європейського Союзу : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Херсон, 3 – 4 черв. 2016 р. – Херсон : Вид. дім «Гельветика», 2016. – С. 138 – 141.
10. Бондаренко С. О. Суб'єктивні права платників зі сплати податків і зборів / С. О. Бондаренко // Сучасна наукова дискусія: питання юриспруденції: матеріали всеукр. наук.-практ. конф., м. Запоріжжя, 21 – 22 жовт. 2016 р. – Запоріжжя: Класич. приват. ун-т, 2016. – С. 61 – 63.

11. Бондаренко С. О. Особливий прояв презумпції невинуватості платників податків / С. О. Бондаренко // Вороновські читання (Фінансове право : сучасний стан та перспективи) : матеріали міжнар. наук.- практ. конф, м. Київ, 5 жовт. 2016 р. / редкол.: А. П. Гетьман, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін. – Київ : Асоц. фінанс. права України, 2016. – С. 31 – 34. – Режим доступу: [http://afl.org.ua/?media\\_dl=803](http://afl.org.ua/?media_dl=803)

12. Бондаренко С. О. До питання зловживання платниками податків своїми суб'єктивними правами / С. О. Бондаренко // Юрид. осінь 2016 року : зб. тез доп. та наук. повідомл. учасн. всеукр. наук.- практ. конф. молодих учених, м. Харків, 15 листоп. 2016 р. / за заг. ред. А. П. Гетьмана. – Харків : Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого, 2016. – С. 96 – 98.

## АНОТАЦІЯ

**Бондаренко С. О. Суб'єктивні права платників податків: зміст і класифікація.** – *На правах рукопису.*

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти та науки України, Харків, 2017.

Проаналізовано наукові погляди, вітчизняне законодавство та практику його реалізації щодо правового регулювання суб'єктивних прав платників податків.

Доведено, що суб'єктивним правом платника податків є гарантована державою міра можливої поведінки платника податків, яка базується на нормі об'єктивного права, з метою задоволення законного приватного інтересу, що виражається у таких правомочностях: (а) вчиняти конкретні дії платником податків, (б) вимагати належної поведінки від посадових осіб контролюючих органів, (в) вдаватися до передбачених законом форм захисту свого порушеного права

Установлено, що суб'єктивне право платника податків – це єдність його соціальних і юридичних ознак, що включає як об'єктивні аспекти (характер суспільних відносин, які складаються в процесі діяльності платника податків), так і суб'єктивні аспекти, пов'язані з волевиявленням платника податків і державно-правовим визнанням певних його можливостей як юридичних. Визнання соціальності суб'єктивного права є сприйняттям його не лише як юридичного явища, а як соціально-юридичного, оскільки суб'єктивні права – це юридичні права, що містять у собі соціальні можливості, закладені у системі суспільних відносин і закріплені в чинному законодавстві. Суб'єктивні права поза юридичною формою існувати не можуть, тому пізнання їх соціальної природи обумовлює потребу в осмисленні механізму трансформації соціального в юридичне.

**Ключові слова:** суб'єктивні права, платники податків, інформаційні

права, права з обліку та податкової звітності, права зі сплати податків, захисні права, правомірна поведінка платника податків, зловживання суб'єктивними податковими правами.

## АННОТАЦІЯ

**Бондаренко С. А. Суб'єктивні права налогоплательщиков: содержание и классификация. – На правах рукописи.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого, Министерство образования и науки Украины, Харьков, 2017.

Проанализированы научные взгляды, отечественное законодательство и практика его реализации, касающиеся правового регулирования субъективных прав налогоплательщиков.

Доказано, что субъективным правом налогоплательщика является гарантированная государством мера его возможного поведения, основанная на норме объективного права, с целью удовлетворения законного частного интереса, которая выражается в следующих правомочиях: (а) совершать определенные действия налогоплательщиком, (б) требовать надлежащего поведения от должностных лиц контролирующих органов, (в) защищать своё нарушенное право в установленных законом формах.

Установлено, что субъективное право налогоплательщика – это единство его социальных и юридических признаков, которое включает как объективные аспекты (характер общественных отношений, складывающихся в процессе деятельности налогоплательщика), так и субъективные аспекты, связанные с волеизъявлением налогоплательщика и государственно-правовым признанием определенных его возможностей как юридических. Признание социальной субъективности права является восприятием его не только как юридического явления, но и как социально-юридического, поскольку субъективные права – это юридические права, содержащие в себе социальные возможности, заложенные в системе общественных отношений и закрепленные в действующем законодательстве. Субъективные права вне юридической формы существовать не могут, поэтому познание их социальной природы обуславливает необходимость осмысления механизма трансформации социального в юридическое.

**Ключевые слова:** субъективные права, налогоплательщики, информационные права, права по учету и налоговой отчетности, права по уплате налогов, защитные права, правомерное поведение налогоплательщика, злоупотребление субъективными налоговыми правами.

## SUMMARY

**Bondarenko, S. O. Subjective rights of taxpayers: content and classification.** – *Manuscript.*

Dissertation for the scientific degree of Candidate of Legal Sciences. Speciality 12.00.07 – administrative law and process; financial law; informational law. – Yaroslav Mudryi National Law University, Kharkiv, 2017.

Scientific approaches, national legislation and practice of its implementation on the legal regulation of subjective rights of taxpayers, are studied.

It is proved that a subjective right of a taxpayer is guaranteed a measure of possible and permissible behavior of the taxpayer, which was based on the rule of objective law to meet the legitimate interest that is expressed in the following opportunities: (a) to perform certain actions by the taxpayer, (b) to require certain behaviour from the obliged persons, and in certain cases (c) to resort to coercion. Signs of the subjective rights of taxpayers, the author carried: (1) the measure of possible and permissible behavior of the taxpayer; (2) based on the rule of objective law; (3) the goal of implementation should be the satisfaction of a legitimate interest; (4) results in the following possibilities: (a) to perform certain actions by the taxpayer, (b) to require certain behaviour from the obliged persons, (C) to resort to coercion; (5) clearly defined within the conduct of the taxpayer in the tax area; (6) act as limits of state intervention in financial sphere and the private sphere of the taxpayer.

It is established that a subjective right of the taxpayer is the unity of its social and legal characteristics, including both objective aspects (the nature of social relations, which are formed in the process of activity of the taxpayer) and subjective aspects connected with the will of the taxpayer and state legal recognition of certain opportunities as legal. 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 possibilities inherent in the system of social relations and is enshrined in the current legislation. Subjective rights beyond the legal form cannot exist, so the knowledge of their social nature leads to the need for understanding of the mechanism of transformation of social law.

The material content of the subjective rights of taxpayers is a legal content is subjective rights, the realization, the actual behavior of the measure, which is determined by objective law. So separate, and the more contrast the material and legal content is subjective rights was erroneous, as a subjective right may exist before the emergence of concrete legal relationship. While the implementation of this subjective right depends on the will of the person who purchased this subjective right. Therefore, the actual (material content) is both a subjective right and legal content, for it is in the process of a specific legal relationship behaviors and find its realization of subjective legal rights.

For realization of the material rights the taxpayer has other subjective rights – procedural, which have independent significance: (a) the right to their actions, which

includes the right to be treated with the application to the relevant tax authority on granting or refusal to grant tax benefits; choose the method of accounting of income and expenses, etc.; (b) the right to someone else's actions, which includes the right to demand performance of the relevant actions from other participants of legal relations, in particular, demand from the regulatory bodies carrying out verification of the information and facts that can testify in favor of the taxpayer, the right to non-disclosure by the Supervisory authority (officials) of information about this payer without his written consent, etc. These procedural rights are also actually exist, but their implementation also depends on the HIV will face. Subjective procedural tax law is an opportunity to seek protection of their violated tax law to the appropriate authorities.

**Key words:** subjective rights, taxpayers, information law, law on accounting and tax reporting, payment of taxes, protection of rights, legitimate behavior of taxpayer, abuse of the subjectiv

Відповідальний за випуск  
доктор юридичних наук, професор Дмитрик О.О.

Підписано до друку 05.04.2017 р. Формат 60x90/16  
Папір офсетний. Віддруковано на ризографі.  
Умовн. друк. арк. 0,7. Облік. вид. арк. 0,9.  
Тираж 100 прим. Зам. № 0937.

Віддруковано в ТОВ «ДРУКАРНЯ МАДРИД»  
61024, м. Харків, вул. Максиміліанівська, 11  
Тел.: (057) 756-53-25  
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи  
Серія ДК, № 4399 від 27.08.2012 р.  
[www.madrid.in.ua](http://www.madrid.in.ua) e-mail: [info@madrid.in.ua](mailto:info@madrid.in.ua)