

КОРОВІНСЬКА Г. І.,
здобувач економіко-правового факультету
(Донецький національний університет)

УДК 347.73

ДЕЯКІ ПИТАННЯ ЗАХИСТУ ПРАВ ТА ЗАКОННИХ ІНТЕРЕСІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Розглянуто деякі права та обов'язки платників податків, що закріплені у чинному законодавстві, порівняно з правами та обов'язками платників податків, що були закріплені у законодавстві минулих років. Окреслено деякі проблеми, що виникають під час реалізації прав та обов'язків платників податків, запропоновано шляхи їх вирішення.

Ключові слова: податковий обов'язок, фінансова відповідальність, скарга платника податку, відшкодування збитків.

Рассмотрены некоторые права и обязанности плательщиков налогов, которые закреплены в действующем законодательстве, проведено сравнение с правами и обязанностями плательщиков налогов, которые были закреплены в законодательстве прошлых лет. Очерчены некоторые проблемы, которые возникают при реализации прав и обязанностей плательщиков налогов, предложены пути их решения.

Ключевые слова: налоговая обязанность, финансовая ответственность, жалоба плательщика налогов, возмещение убытков.

The some rights and duties payers of taxes that are envisaged in a current legislation are considered, comparing is conducted to the rights and duties of payers of taxes that were envisaged in the legislation of past years. Some problems that arise up during realization of some rights and duties of payers of taxes are outlined; some ways of their decision are offer.

Key words: tax obligation, financial responsibility, complaint of payer of taxes, reimbursement of losses.

Вступ. Формування в Україні соціальної демократичної та правової держави передбачає не тільки реалізацію прав та особистих свобод громадян, але й здійснення обов'язків, зокрема, щодо сплати податків і зборів. З метою контролю за виконанням фізичними та юридичними особами покладених на них фінансових обов'язків держава буде спеціальну систему уповноважених державних органів, основним завданням яких є контроль за дотриманням податкового законодавства. Така система пройшла досить значний шлях розвитку та реформування, та на сьогодні під час проведення адміністративної реформи та оптимізації роботи органів державної влади в 2012 році в Україні було створено Міністерство доходів і зборів – центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України. Повноваження Міністерства доходів і зборів як правонаступника Державної податкової служби України та Державної митної служби України, що реорганізуються, затверджено в Положенні «Про Міністерство доходів і зборів України» від 18 березня 2013 року. Такі новації у податковій системі країни висувають на перший план проблеми захисту прав платників податків, сприяють викриттю латентних проблем реалізації протидії протиправним діям та рішенням податкових органів.

Основною функцією податків є фіскальна функція, за своєю суттю – збір податків на користь держави. Загальновідомим є факт, що податки є найважливішою частиною та переважною складовою Державного бюджету України. Отже, значення податків у контексті цієї функції полягає у тому, що вони акумулюють фінансові ресурси держави, що дають їй змогу незмінно «функціонувати» та підтримувати обіг цих ресурсів для забезпечення стабільності економіки держави.

Питання захисту прав та законних інтересів платників податків досліджувалося у працях таких вчених, як Т. Эфанова [1], Д. Мулявка [2], Н. Недодаєва [3], С. Убогий [4], О. Федорчук [5]. Але треба звернути увагу, що більшість праць цих вчених були надруковані та написані до прийняття у 2010 році нового Податкового кодексу України, отже, деякі проблеми, що розглядалися цими авторами, певним чином втратили свою актуальність, а деякі, навпаки, залишаються на позиціях провідних. Безумовно, саме на такі проблеми законодавець повинен звернути свою увагу,



адже вони й досі залишаються неврегульованими, навіть після прийняття основного нормативно-правового акту у цій галузі права.

Постановка завдання. Метою статті є аналіз прав та обов'язків платників податків, виявлення недоліків у механізмі їх реалізації, а також запропонування деяких шляхів подолання зазначених проблем.

Результати дослідження. Треба сказати, що Конституція України у ст. 67 закріплює обов'язок сплати податків та зборів в порядку та розмірах, що встановлюється законом. Цей обов'язок є непорушним, за виключенням умов воєнного чи надзвичайного стану, про що зазначає ст. 64 Конституції України, коли можуть встановлюватися певні обмеження на конкретно визначену групу прав та обов'язків [6]. С.А. Убогий зазначає, що таке положення Конституції повністю відповідає основним принципам міжнародного права. Так, ч. 2 ст. 29 Загальної декларації прав людини передбачено, що під час здійснення своїх прав людина може піддаватися тільки таким обмеженням, які встановлені законом винятково з метою забезпечення належного визнання і поваги до прав та свобод інших, задоволення справедливих вимог моралі, суспільного порядку і загального добробуту в демократичному суспільстві [4, с. 81].

Також С.А. Убогий зазначає, що надання податковим органам повноважень діяти владно-зов'язуючими методами при стягуванні податків повинне бути правомірним у тому обсязі, в якому такі дії не порушують і не обмежують права і свободи людини, яка є вищою цінністю держави. Тому платнику податків як громадянину України гарантовано згідно зі ст. 55 Конституції України судовий захист від неправомірних дій посадових осіб податкових і інших державних органів [4, с. 81].

Також треба звернути увагу на позитивний рух розвитку законодавства, що полягає у конкретизації прав та обов'язків платників податків, контролюючих органів, встановлення відповідальності податкових та контролюючих органів. Інше питання, що обов'язків платників податків більше, ніж у податкових органів, а прав – менше. Н.Л. Недодаєва зазначає, що права суб'єктів підприємницької діяльності взагалі не систематизовані, відсутній механізм їх реалізації [3, с. 43]. Податкове законодавство є відносно «новим», недосконалим та нестабільним – це призводить до випадків неправомірного донарахування податкових зобов'язань, примусового стягнення податків, застосування фінансових санкцій і накладення адміністративних стягнень на платників податків. У зв'язку з цим надання платникам податків гарантій захисту їхніх прав у суді або в адміністративному порядку (звернення до вищого податкового органу шляхом подання заяви або скарги) є необхідною умовою демократичної держави та податкової системи.

Зустрічаються непоодинокі випадки притягнення платників податків до фінансової відповідальності за неправильне розуміння норм Податкового кодексу України, у тому числі і контролюючими органами. Більш того, у разі анулювання реєстрації платника податку на додану вартість стає ефективною зброєю в руках податкового органу. Достатньо невеликого формального або навіть «фіктивного» порушення з боку платника, а іноді – специфічного тлумачення норм чинного законодавства з боку податкового органу, для прийняття рішення про анулювання реєстрації платника ПДВ, що часто своїми економічними наслідками може заподіяти платникові значної шкоди. Таке рішення шкодить не тільки платникові ПДВ, а й його контрагентам, чий податкові зобов'язання підлягають відповідному коригуванню. Досить яскраво ілюструє існування такої проблеми випадок, що стався на початку 2013 року у Сумській області. Великий сільськогосподарський товаровиробник, який здійснює свою діяльність на території трьох районів області, в одному з районів недоплатив фіксований сільськогосподарський податок на суму 3 грн 60 коп. Насправді податкова служба того району неформально домовилася з бухгалтерією платника сплачувати податок без переплат, попередньо узгоджуючи його суму усно з податковою. Існує думка, що і податківці, і бухгалтер помилилися, 3 грн 60 коп. були зараховані податковій із запізненням – у перший банківський день 2013 р., хоча списання з рахунку було здійснене в останній банківський день 2012 р. Таким чином, контролюючі органи справді отримали формальне право позбавити статусу платника фіксованого податку велике сільськогосподарське підприємство у зв'язку з виникненням у нього на 1 день податкового боргу – 3 грн 60 коп. В іншому районі у цього ж підприємства існувала переплата фіксованого податку, що перекривала суму боргу, отже податкового боргу реально не було (це доводиться судовою практикою з таких справ) [7].

На жаль, це не єдиний випадок притягнення до відповідальності платників податку на підставі суперечливого та неоднакового тлумачення норм Податкового кодексу, а також свавілля податкових органів. На нашу думку, доцільним було певне ускладнення процедури анулювання реєстрації платника податку, а саме: вбачається доцільним віднести це питання до компетенції суду, що має об'єктивно, неупереджено розглядати всі обставини справи у сукупності. Також автори вважають доцільним визначити граничний максимальний розмір боргу, існування якого надасть податковим органам можливість звернення до суду, адже борг розміром до 10 грн (як зазначено у прикладі), на думку авторів, не є суттєвим, на жаль, навряд чи стабілізує економіку держави та значно поповнить Державний бюджет України.



Н.Л. Недодаєва та Т.А. Єфанова, а також інші вчені, що зверталися до праць Т.А. Єфанової, однією з актуальних проблем із питання захисту прав платників податків (не тільки сьогодні, але і вже минулих років) визначають залишення скарги платника податку без розгляду, у разі подання ним оскарження на податкове повідомлення [3, с. 42; 1, с. 56]. Закон України «Про звернення громадян» у статті 8 визначає деякі випадки звернень, що не підлягають розгляду та вирішенню: повторні звернення одного і того самого органу від одного і того ж громадянина з одного і того ж питання, якщо перше вирішено по суті, а також ті звернення, терміни розгляду яких передбачено статтею 17 цього Закону, та звернення осіб, визнаних судом недієздатними, а також письмове звернення без зазначення місця проживання, не підписане автором (авторами), а також таке, з якого неможливо встановити авторство [8]. На думку авторів, найбільші суперечності виникають саме через можливості державних органів не вирішувати або залишити без розгляду повторні звернення, але за умови, що таке питання було вирішено по суті. На жаль, за свідченнями практики, не завжди вирішення питання по суті може бути якісним та взагалі існувати як таке, не бути номінальним. На нашу думку, повторне звернення людини сигналізує про потребу у новому розгляді проблеми (даному випадку оскарження), її остаточного вирішення. Не завжди податкові органи сумлінно виконують покладені на них обов'язки. Отже, може бути запропоновано наступні варіанти вирішення даного питання: надати можливість платникам податків повторно звертатися до податкових органів та зобов'язати податкові органи розглядати такі оскарження, передати можливість оскарження платниками податків податкового повідомлення до компетенції суду, адже згідно зі ст. 55 Конституції України судовий захист від неправомірних дій посадових осіб податкових і інших державних органів гарантовано кожній особі та платникам податків як громадянам України.

Також одним з дискусійних питань сьогодні є проблема відшкодування шкоди та збитків платникам податків, завданих неправомірними діями чи бездіяльністю податкових органів. Чинним Податковим кодексом України передбачено відшкодування шкоди або збитків з коштів Державного бюджету України. Серед науковців існує думка про створення окремої складової частини Державного бюджету України саме для коштів, що необхідні для відшкодування шкоди платникам податків [9]. Н.Л. Недодаєва зазначає, що таке новоутворення у Державному бюджеті України може призвести до зайвих навантажень на нього, натомість вона пропонує відшкодування збитків, заподіяних податковими органами, за рахунок податкового боргу платників за його наявності або взаємозаліку по наступним податковим надходженням платників податків, що потребує розробки детального механізму заліку платежів, переліку податків і граничних строків взаємозаліків [3, с. 44]. Таке зауваження вбачається більш доцільним, адже такі новації у структурі Державного бюджету України, на жаль, зараз не можуть визнаватися позитивним рухом саме в умовах сучасної економіки.

Наступною проблемою в сфері захисту прав платників податків є відсутність закріплення у чинному податковому законодавстві обставин, що пом'якшують чи скасовують відповідальність платників податків. Податкові відносини є важливими з точки зору формування бюджетів, відповідно, формування державної фінансової політики. Вбачається, що на практиці мають місце певні обставини, що змушують платників податків не виконувати чи виконувати неналежним чином свій податковий обов'язок. Зважаючи на загальнообов'язковість та важливість таких відносин, вважаємо доцільним визначити у законодавстві обставини, що лише пом'якшують відповідальність платників податків (наприклад, вчинення правопорушення контрагентом, що тягне за собою негативні наслідки у формі пропусчення строків виконання податкового обов'язку).

Важливим є проведення порівняльного аналізу інституту захисту прав платників податків зарубіжних країн. У багатьох країнах Європи закріплені принципи справедливості та відкритості у податковому законодавстві [10, с. 38]. Стаття 4 Податкового кодексу України визначає основні засади податкового законодавства, але принцип справедливості та відкритості жодним чином не оговорюється. Деякі вчені вважають принцип справедливості та відкритості одним із фундаментальних, адже на ньому ґрунтується сутність демократичної держави, що полягає у рівності народу та державних органів перед законом. Вбачається, що таке законодавче формулювання певним чином обмежує платників податків у доступі до вільного користування та вивчення своїх прав та обов'язків. Отже, вважаємо, що буде доцільно включити до статті 4 Податкового кодексу України як одну із засад принцип справедливості та відкритості податкового законодавства.

Треба зазначити, що в Україні дуже велика кількість позовів про стягнення несплачених податків чи їх частин, які є дуже малими (приблизно 8 тисяч). Судові позови у США за справами про несплату або недоплату податків порушуються тільки тоді, коли мова йде про велику суму або несплати мають регулярний характер, але більш ніж 90 відсотків таких справ закінчуються судимістю обвинувачених [11, с. 123].

Також, у США під час ревізії податкової декларації Служба внутрішніх доходів повинна подати платнику податків письмовий документ з викладанням його прав і обов'язків. Платники податків мають



право при попередньому повідомленні співробітників Служби Внутрішніх Доходів робити магнітофонний запис усіх переговорів з офіційними представниками податкового відомства в ході ревізії. Також платник податків може доручити ведення переговорів адвокату. Якщо Служба Внутрішніх Доходів має намір удати-ся до примусового відчуження частини власності платника податку для погашення заборгованості з податків, платник повинен отримати письмове повідомлення не пізніше, ніж за 30 днів [11, с. 124].

Досить цікавий також досвід Іспанії. Персонал податкової служби поділяється на інспекторів та податкових агентів. Податкові інспектори мають досить широкі повноваження, навіть право знижувати штрафні санкції до 50 пунктів за співробітництво під час прийняття рішень за результатами перевірок. Податковий агент повинен мати середню спеціальну освіту, він виконує менш кваліфіковану роботу – перевірку фактів, добір інформації та інше [12, с. 54].

Висновки. Аналіз чинного податкового законодавства, існуючої практики відносин між платниками податків та податковими органами, а також аналіз досвіду зарубіжних країн щодо врегулювання деяких питань зазначеної теми свідчить про те, що податкове законодавство потребує свого удосконалення саме в контексті захисту прав платників податків. Існує велика кількість невирішених проблем, що залишаються актуальними навіть після прийняття нового Податкового кодексу України. Більшість вчених, автор даної статті зокрема, приєднуються до тези про те, що податкова система України в цілому зможе нормально функціонувати лише тоді, коли платник податків стане рівноправним партнером держави, буде прагнути добровільно сплачувати податки і виконувати покладені на нього обов'язки.

Список використаних джерел:

1. Єфанова Т.А. Оскарження податкових рішень повідомлень в адміністративному порядку / Т.А. Єфанова // Юридичний журнал. – 2009. – № 8. – С. 56–59.
2. Мулявка Д. Практика розгляду скарг платників податків в органах ДПС України / Д. Мулявка // Збірник наукових праць Національної академії ДПС України. – 2010. – № 4. – С. 160–168.
3. Недодаєва Н.Л. Проблемні питання захисту прав платників податків / Н.Л. Недодаєва // Вісник ІСПД НАН України. – 2011. – № 1. – С. 42–45.
4. Убогий С.А. Проблеми судового захисту прав та свобод платників податків / С.А. Убогий // Право України: теорія і практика. – 2010. – № 4. – С. 81–84.
5. Федорчук О.М. Розгляд скарг платників податків органами Державної податкової служби як відображення стану розвитку громадянського суспільства / О.М. Федорчук // Вісник Академії праці і соціальних відносин Федерації професійних спілок України. Серія: Право та державне управління. – 2011. – № 3. – С. 144–149.
6. Конституція України : Конституція від 28.06.1996 № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
7. Гетманцев Д. Як захистити підприємця від свавілля податківця / Д. Гетманцев [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://gazeta.dt.ua/business/yak-zahistiti-pidpriyemcya-vid-svavillya-podatkivcya-_html
8. Про звернення громадян : Закон України від 02.10.1996 № 393/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 47. – Ст. 256.
9. Прядко Д. Платнику потрібен статус / Д. Прядко // Юридичний журнал. – 2003. – № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=889>
10. Пришва Н.Ю. Податкове право : навч. посіб. / Н.Ю. Пришва. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 368 с.
11. Гега П.Т. Правовий режим оподаткування в Україні / П.Т. Гега. – К. : ЮРІНКОМ, 1997 р. – 143 с.
12. Кириенко Н. Налоговая система Испании / Н.Кириенко // Вестник налоговой службы Украины. – 1999. – № 47. – С. 52–58.

