

УДК 342.95.038:351.713.077.6](477)

Убогий С.А.,

здобувач Національного університету ДПС України

Мельник О.М.,

канд. наук з державного управління, доцент кафедри адміністративного, господарського та фінансового права АПСВ ФПУ

### *Право на оскарження рішень податкових органів як дієва правова гарантія захисту прав та законних інтересів платника податків*

У статті розглядаються питання прав і свобод людини, які є головним обов'язком держави. Держава відповідальна перед людиною та суспільством за свою діяльність. Обґрунтовується теза про те, що на забезпечення охорони та захисту прав і законних інтересів платників податків спрямовані різноманітні заходи контролю, нагляду та інші види правоохоронної діяльності державних органів і громадських організацій. Стверджується, що головним з них є юрисдикційний спосіб, в якому виявлена реакція держави і суспільства на вчинене правопорушення або спір про право, що виник. Висвітлюється діяльність податкових органів України як різновид зазначених органів, які повинні забезпечити реалізацію наданих їм повноважень, виходячи з пріоритетності прав і свобод людини.

**Ключові слова:** права платника, адміністративне оскарження, демократизація суспільства

Закріплення права на оскарження дій та рішень органів державної влади на рівні конституційних норм сприяє зміцненню демократичних принципів, підвищенню гарантій захисту прав і свобод громадян. За таких обставин держава бере на себе зобов'язання забезпечити права особи юридичними, економічними, соціальними та іншими гарантіями.

Зміст права на оскарження тісно пов'язаний з обов'язком забезпечувати реалізацію цього права. Однак, у Конституції України право оскарження виражене в узагальненій формі – без конкретизації предмета, порядку і способів дій суб'єктів. Конкретні механізми реалізації права на оскарження мають бути визначені нормами законодавства, які повинні забезпечити практичну реалізацію конституційної норми. У нормах податкового права такі механізми визначені не досить чітко.

Важливою ознакою права на оскарження рішень є той факт, що воно виступає не просто як закріплене в законі суб'єктивне право, а як дієва правова гарантія захисту інших прав та законних інтересів [1, с. 122]. Зокрема, права власності платника податків, гарантованого ст. 41 Конституції України. Адже неправомірні дії чи рішення органів державної податкової служби можуть порушувати це право – характерною ознакою податку є перехід права власності на частину коштів із власності платника у власність держави. У тому випадку, коли податковий орган визначає зобов'язання платника сплатити певну суму коштів до бюджету всупереч нормам законодавства, це є прямим зазіханням на право власності платника податку, а право на оскарження неправомірних дій та рішень податкових органів є однією з основних гарантій захисту порушеного права. Так само неправомірні дії чи рішення органів податкової служби суттєво обмежують визначене ст.42 Конституції України право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом.

Як справедливо зазначають вчені, право на оскарження дій та рішень органів Державної податкової служби є абсолютним, необмеженим і невідчужуваним правом платника податків. Для його реалізації не потрібно отримувати чийсь згоду чи видання будь-яких актів управління.

Ми погоджуємось з тим, що ефективність захисту прав платників податків шляхом оскарження рішень органів Державної податкової служби залежить як від дій самого платника податків, так і від правозастосовної діяльності податкових органів, їх посадових осіб, від прийняття ними відповідних рішень. Процедура адміністративного оскарження покликана забезпечити максимально швидко і повну реалізацію права платника на оскарження рішень органів Державної податкової служби, а її здійснення слід розглядати як один із напрямів розвитку юридичних гарантій захисту прав платників податків.

Суб'єктом права на оскарження дій та рішень органів Державної податкової служби є безпосередньо платник податків, який подає скаргу особисто чи через уповноваженого представника.

На нашу думку, чинне податкове законодавство, визначаючи суб'єктний склад осіб, які мають право на оскарження рішень органів Державної податкової служби в адміністративному порядку (обмежуючи його виключно платниками податків), не враховують і не забезпечують права та охоронювані законом інтереси інших суб'єктів податкових правовідносин, зокрема, податкових агентів та осіб, які сприяють сплаті податків. У той самий час деякі норми податкового законодавства передбачають юридичну відповідальність саме вказаних суб'єктів.

Процедура оскарження рішень органів Державної податкової служби повинна базуватися на певних принципах. Частково загальні принципи сформульовані в нормативних актах, якими регулюються правовідносини між платниками податків та податковими органами.

Ми підтримуємо точку зору авторів, що основоположним принципом оскарження рішень податкових органів в адміністративному порядку є принцип законності. Він забезпечує безумовне і точне виконання і застосування законів та інших правових актів, норм податкового законодавства.

Як слушно зазначають дослідники, надзвичайно важливе значення має принцип публічності. Один із його проявів – покладення на відповідний державний орган повноважень вести провадження по справі за рахунок держави, забезпечувати сторонам безперешкодно користуватися процесуальними правами і виконувати відповідні обов'язки. Цей принцип тісно переплітається з принципом гласності. У сфері реалізації і захисту прав платників податків гласність є однією з основних умов забезпечення соціальної справедливості. Гласність проявляється у відкритому характері процедури адміністративного оскарження, у гарантованій можливості знайомитися з матеріалами справи. Реалізація цього принципу, в свою чергу, передбачає нормативне встановлення винятків, зокрема, стосовно питань, які становлять державну або комерційну таємницю.

З такими принципами у тісному взаємозв'язку знаходиться принцип матеріальної істини. Він виражається в обов'язку органу державної податкової служби під час розгляду скарги платника податків встановити в процесі з'ясування обставин матеріальну істину, тобто справжній стан справ, і з цією метою вивчити докази, від яких залежить прийняття законного і обґрунтованого рішення.

До загальних принципів можна віднести принцип економичності процесу, згідно з яким орган Державної податкової служби повинен розглянути скаргу платника податків швидко, без затримок і зволікань, з максимально можливими меншими витратами та затратами часу. Цьому сприяють встановлені законом обмежені строки розгляду скарги і правило, встановлене законодавчими нормами, відповідно до якого невчасно розглянута скарга платника податків вважається задоволеною на його користь. Однак принцип економичності не повинен перешкоджати повному, всебічному і об'єктивному дослідженню обставин справи.

Правове регулювання порядку оскарження платниками податків рішень органів Державної податкової служби має велике значення. Від того, наскільки чітко він регламентований у законодавстві і застосовується на практиці, залежить здатність платника податків дієво реалізувати своє право на оскарження неправомірних рішень податкових органів та дій їх посадових осіб, добиватися захисту і відновлення порушених прав [2, с. 214].

Деякими науковцями недооцінюється значення процедури адміністративного оскарження та роль структурних підрозділів органів Державної податкової служби, уповноважених розглядати скарги платників податків в адміністративному порядку. Як стверджує О.М. Федорчук, аналіз нормативних актів, якими регулюється діяльність управління апеляцій, дає підстави для висновку про те, що у цей період згадані підрозділи, зважаючи на їх правову природу, практично не можуть, у повному розумінні цього поняття, здійснювати захист прав та законних інтересів платників податків. Їх реальною компетенцією, фактично, є досудова оцінка податкових конфліктів [3, с. 125].

З іншого боку, Д.Г. Мулявка, навпаки, дещо ідеалізує процедуру адміністративного оскарження, стверджуючи, що платники податків, які мають сумніви щодо правомірності застосованих до них податковими органами фінансових санкцій або адміністративних стягнень, повинні звертатись насамперед до відділів апеляцій, де їх скарги буде обов'язково об'єктивно розглянуто [4, с. 74].

Діюча процедура адміністративного оскарження рішень органів податкової служби, поряд з позитивними рисами, має суттєві недоліки як правового регулювання, так і практичного застосування.

Негативно впливають на захист прав платників податків порушення, які мають місце під час розгляду скарг платників податків через несумлінне ставлення службових осіб до виконання обов'язку дотримуватися прав платників податків. Ліквідація цих причин пов'язана головним чином з підвищенням ефективності інституту юридичної відповідальності [5, с. 215].

Крім того, не сприяє швидкому захисту порушених прав встановлене нормою закону правило, відповідно до якого керівник податкового органу, який розглядає скаргу платника податків, має право продовжити строк розгляду скарги до 60 днів. Застосування вказаного максимального терміну на практиці часто призводить до затягування строків розгляду скарги. Можна зауважити, що за великим рахунком інтереси платника податку від цього не можуть постраждати, зважаючи на неузгодженість суми податкового зобов'язання аж до закінчення процедури апеляційного узгодження. Однак, з огляду як на інтереси платника податків, так і держави, норми податкового права повинні забезпечити швидкий і ефективний захист порушених прав, а не породжувати тяганину, навіть якщо вона всіх влаштує.

Надалі автор стверджує, що одним із найбільш суттєвих недоліків процедури розгляду скарг платників податків в адміністративному порядку є недостатній рівень об'єктивності органів Державної податкової служби при прийнятті рішень за наслідками розгляду скарг, що викликане відомчим впливом на посадових осіб, уповноважених розглядати такі скарги, їх підпорядкованістю керівним посадовим особам, які вирішують насамперед фіскальні завдання. Орган Державної податкової служби в цілому і його посадові особи зокрема зацікавлені у недопущенні або у значному обмеженні кількості скасованих рішень за наслідками процедури адміністративного оскарження, оскільки скасування рішень, по-перше, негативно впливає на показники податкового органу щодо донарахованих за наслідками документальних перевірок податків і зборів (обов'язкових платежів) і застосованих штрафних санкцій, а по-друге, тягне за собою, як правило, притягнення до дисциплінарної відповідальності посадових осіб, винних у прийнятті незаконного рішення. Тому, враховуючи вказані фактори, при прийнятті рішень за наслідками розгляду скарг платників податків у адміністративному порядку в багатьох випадках не дотримується принцип об'єктивності, не застосовується правило про конфлікт інтересів («всі сумніви – на користь платника податків»), і навіть якщо має місце спірна, неоднозначна ситуація, скарга платника податків залишається без задоволення [2, с. 98].

На нашу думку, захист прав і законних інтересів платників податків – це обов'язок держави, що впливає з принципу, визначеного ч. 2 ст. 3 Конституції України. Механізм захисту прав платників податків повинен базуватися на авторитеті держави, її можливостях застосовувати заходи державного примусу до порушників таких прав з метою припинити протиправні діяння, відновити порушене право. Держава може забезпечити виконання свого обов'язку щодо захисту прав платників податків через державні органи, що

уповноважені представляти державу у податкових правовідносинах. Рішення уповноваженого державного органу повинно носити обов'язковий характер, а чинна система адміністративного управління фактично виключає обов'язковий характер рішень органів, сформованих із числа недержавних інституцій.

Як стверджує Д.Г. Мулявка, необхідно постійно вдосконалювати систему адміністративного оскарження рішень і дій податкових органів, процедуру розгляду скарг платників податків уповноваженими державними органами, забезпечивши при цьому законність, повноту і об'єктивність розгляду скарг.

Для розширення і підвищення ефективності захисту прав платників податків необхідне існування як ефективної системи адміністративного розгляду скарг платників податків, що здійснюватиметься уповноваженими органами державної виконавчої влади, так і найбільш важливого інструменту захисту прав – органів правосуддя.

Законом визначено, що працівник податкового органу, який уповноважений розглядати скаргу платника податків у межах адміністративної апеляційної процедури, має право пропонувати такому платнику податків компромісне рішення спору, яке полягає у задоволенні частини скарги платника податків під зобов'язання останнього погодитися з рештою податкових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом.

Ставлення теоретиків і практиків до явища податкового компромісу неоднозначне. З одного боку, він має явні переваги: скасування хоча б незначної частини податкових зобов'язань позитивно вплине на фінансовий стан суб'єкта підприємницької діяльності і, можливо, збільшить вірогідність надходження грошових коштів до державного бюджету, а не в банки офшорних територій. Однак інститут податкового компромісу може виступати, а часто і виступає надзвичайно вигідним засобом для фінансових махінацій і зловживань як з боку платників податків, так і з боку контролюючих органів [4, с. 72].

Про те, що норми, які регулюють застосування податкового компромісу є недосконалими, вказує неврегульованість багатьох питань. Зокрема, передбачаючи, що податковий компроміс повинен бути обґрунтований фактами та доказами по суті поданої платником скарги, які саме «докази» і «факти» можуть бути достатніми для податкового компромісу, законом не визначається.

Крім того, застосування у законодавстві такого інституту як податковий компроміс, на нашу думку, не узгоджується з основоположними принципами фінансового права, якими визначається метод фінансово-правового регулювання та характер фінансово-правових норм.

У фінансовому праві основним методом правового регулювання є метод владних приписів, який характеризується категоричністю та обмеженням оперативної самостійності суб'єктів фінансових правовідносин. Головна особливість правових норм полягає в тому, що вони мають державно-владний, імперативний характер. Фінансово-правові норми складаються із письмово сформульованих вимог, виражених у категоричній формі, що не допускає їх довільної зміни, вони повинні точно і вичерпно визначати обсяг прав і обов'язків фінансово-правових відносин [6, с. 32].

Ми погоджуємось, що норма ж про податковий компроміс значною мірою нівелює імперативність норм податкового законодавства, які визначають права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин та порядок визначення податкових зобов'язань. Застосування податкового компромісу призводить до того, що податкові зобов'язання платника податку визначатимуть не згідно з імперативною нормою податкового законодавства, а за своєрідною домовленістю між податковим органом та платником податку у випадку, якщо у суб'єктів, які уповноважені пропонувати платнику податків податковий компроміс і приймати відповідне рішення, складеться враження, що така домовленість приведе до більш швидкого та/або більш повного погашення податкового зобов'язання, порівняно з результатами, які можуть бути отримані внаслідок передання такого спору на вирішення суду.

Як справедливо зазначає науковець, у будь-якому випадку податковий компроміс означає певною мірою відступ від імперативної правової норми. Отже, за великим рахунком у випадку його застосування імперативна норма податкового права може бути підмінена суб'єктивними факторами «доцільності», коли у випадку суперечливості правової норми

замість того, щоб спромогтися правильно застосувати норму і прийняти законне та обґрунтоване рішення, суб'єкти податкових правовідносин домовляються про розмір податкового зобов'язання, який залежить уже не від правила, встановленого правовою нормою, а від припущення, на чію користь може бути вирішений у суді спір щодо правильності визначення того чи іншого податкового зобов'язання.

Платник податку вправі оскаржити будь-яке рішення, якщо він вважає, що воно якимось чином порушує його права чи законні інтереси. Однак, таким підзаконним правовим актом як Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби, затвердженого наказом ДПА України № 1001 від 23.12.10, визначається такий перелік.

З одного боку, може здатися, що це вносить визначеність у питання щодо оскарження рішень контролюючих органів. Разом з тим, вказаний підзаконний акт дещо звужує право платників податків на захист у порівнянні з нормами закону. Так, проаналізувавши норми згаданого Порядку, в переліку рішень податкових органів, що підлягають оскарженню в адміністративному порядку, ми не знаходимо податкових вимог, що надсилаються платникам податків відповідно до чинного законодавства. Чи виправдана така позиція? Центральний податковий орган, обґрунтовуючи обставину невиключення податкових вимог до переліку рішень, що підлягають оскарженню, посилається на те, що процедура адміністративного оскарження податкових зобов'язань є способом їх апеляційного узгодження, внаслідок застосування якої спірна сума податкових зобов'язань вважається узгодженою. Податкові ж вимоги надсилаються на узгоджені суми податкових зобов'язань, які вже не підлягають оскарженню в адміністративному порядку.

Однак процедура оскарження рішень податкового органу в адміністративному порядку як один із засобів захисту прав платників податків повинна за своїм змістом розглядатися ширше і не обмежуватись адміністративним оскарженням податкових зобов'язань, адже законом надається можливість платнику оскаржити як податкове зобов'язання, так і будь-яке інше рішення контролюючого органу. Звичайно, правила щодо неузгодженості податкових зобов'язань та деякі інші наслідки оскарження податкових зобов'язань не можна застосувати до випадків оскарження всіх інших рішень контролюючого органу, які не визначають податкових зобов'язань як таких. Але, незважаючи на це, платник податків не може бути обмежений у праві застосувати на власний розсуд цей засіб правового захисту порушених прав щодо оскарження в адміністративному порядку будь-якого іншого рішення. Платник податків у кожному разі повинен мати можливість реалізувати в повному обсязі своє право на захист і оскаржити рішення, яке, як він вважає, порушує його права та законні інтереси в адміністративному порядку, а контролюючий орган зобов'язаний розглянути скаргу по суті, дати правову оцінку оскарженому рішенню, а у випадку, якщо воно не відповідає закону, – скасувати його і поновити порушене право платника податку. Будь-яка конкретизація, як за змістом, так і за можливими порушеннями, повинна мати орієнтувальний, але не вичерпний характер [4, с. 81].

Таким чином, навіть з прийняттям Податкового кодексу, в системі захисту прав платників податків залишилося ще багато проблем та неузгодженостей. Вирішення цих проблем дасть можливість удосконалити процедуру розгляду скарг платників і зробить захист прав платників податків більш ефективним.

### **Література:**

1. Погорілко В.В. Права та свободи людини та громадянина в Україні: монографія / В.В. Погорілко, В.В. Головка, М.І. Сірий. – Київ. 1997. – 340 с.
2. Гаврилюк Р. До питання про юридичну природу прав платників податків // Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні: Мат. ІХ регіон, наук.-практич. конф. – Львів, 2003. – 227 с.
3. Федорчук О.М. До питання захисту прав платників податків / О.М. Федорчук // Наукові записки Острозької академії. – Ч. 1. Т.2. – Острог, 1999. – 185 с.
4. Мулявка Д.Г. Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків: дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.07 / Дмитро Григорович Мулявка. – К., 2004. – 178 с.

5. Мельник В.М. Управління податкоспроможністю суб'єктів господарювання / В.М. Мельник. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 157 с.
6. Захарченко Є. Захист прав та інтересів платників податків — основне завдання АППУ/ Є. Захарченко // Вісник Податкової служби України. – 2007. – № 8. – С. 32.

**Убогий С.А.**, соискатель Национального университета ДПС Украины,

**Мельник О.М.**, канд. наук с государственного управления, доцент кафедры административного, хозяйственного и финансового права АТСО ФПУ

**Право на обжалование решений налоговых органов как действенная правовая гарантия защиты прав и законных интересов налогоплательщика.** В статье рассматриваются вопросы прав и свобод человека, которые являются основной обязанностью государства. государство ответственное перед человеком и обществом за свою деятельность. Обосновывается тезис о том, что на обеспечение охраны и защиты прав и законных интересов налогоплательщиков направлены различные разные меры контроля, надзора и другие виды правоохранительной деятельности государственных органов и общественных организаций. Утверждается, что основным из них есть юрисдикционный образ, в котором выявленная реакция государства и общества на содеянное правонарушение или спор о праве, который виник. освещается деятельность налоговых органов Украины, как разновидность указанных органов какие должны обеспечить реализацию предоставленных им полномочий, исходя из приоритетности прав и свобод человека.

**Ключевые слова:** права плательщика, административное обжалование, демократизация общества

**Ubohyi S.A.**, Researcher of National University of DPS of Ukraine,

**Melnyk O.M.**, Candidate of Public Administration Sciences, Associate Professor of Public Administration, Administrative, Economic and Financial Law department of ALSR of FTUU

**The right to appeal decisions of the tax authorities as a guarantee of effective legal protection of rights and legitimate interests of the taxpayer.** The article deals with the human rights and freedoms of a person that are the primary responsibility of the state. The state is responsible for the individual and society in their actions. The thesis about ensuring the safety and protection of the rights and legitimate interests of taxpayers by various directed control measures, surveillance and other enforcement activities of state bodies and public organizations is substantiated. It is alleged that the main measure is a jurisdictional way in which the reaction of the state and society on the offense or issue of law is revealed. The activity of tax authorities of Ukraine as a form of these bodies which should ensure the implementation of their powers based on the priority of human rights and freedoms is highlighted.

**Key words:** payer's rights, administrative appeal, the democratization of society