



## ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД СОЦІАЛЬНО-ОБСЛУГОВУЮЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ТА МОЖЛИВОСТІ ЙОГО ВИКОРИСТАННЯ В УКРАЇНІ

ТЕРЕМЕЦЬКИЙ Владислав Іванович - кандидат юридичних наук, доцент кафедри цивільно-правових дисциплін ННІПМК ХНУВС

УДК 351.713

*В статье рассмотрены различные аспекты социальной направленности налоговых правоотношений некоторых зарубежных стран. На основании положительного опыта социально-обслуживающей деятельности налоговых органов других стран и с целью улучшения обслуживания налогоплательщиков предложено ввести в Украине институт налогового омбудсмена. Определены задачи, функции, права, обязанности и значение введения института налогового омбудсмена.*

**Ключові слова:** податкові правовідносини, державна податкова служба, платники податків, податковий омбудсмен.

Курс на побудову державної податкової служби (далі – ДПС) України, як сервісної служби європейського рівня, вимагає постійного покращення податкового сервісу, створення простих і прозорих умов співпраці з платниками податків, побудови партнерських відносин з суб'єктами господарювання тощо. Найважливішим чинником у цьому напрямку має бути вивчення та ретельний аналіз особливостей податкових правовідносин, що існують в інших країнах. Як теоретична розробка питань оподаткування, так і фіскальна практика зарубіжних (особливо європейських) країн знаходяться на високому рівні наукової та професійної культури. Тому адаптація знань і позитивного досвіду цих країн відповідають національним інтересам України.

Аналіз наукової літератури дозволяє нам стверджувати, що проблеми податко-

вих правовідносин у зарубіжних країнах досліджувалися в працях таких вчених, як В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов, Я. В. Литвиненко, В. М. Мельник, Л. О. Миргородська, О. Р. Радишевська, Л. В. Трофімова, І. Д. Якушик та ін. Вказаними науковцями розглядалися особливості податкових систем різних країн світу, їхня сутність, специфіка утворення, ставки оподаткування та принципи побудови; визначалися позитивні та негативні риси окремих податкових систем, а також шляхи їхнього розвитку тощо. Однак питання пов'язані з аналізом та запровадженням позитивного міжнародного досвіду в сфері оподаткування, зокрема, соціальне спрямування податкових правовідносин, розробка і впровадження нових інноваційних адміністративних послуг, які мають надаватися органами ДПС платникам податків, якісне перетворення податкової служби на службу сервісного типу тощо майже не висвітлювалися. Тому метою статті є аналіз особливостей податкових правовідносин деяких зарубіжних країн у контексті застосування ними тих чи інших підходів до регулювання вказаних правовідносин, запозичення певних ідей та інститутів, які можуть призвести до появи нових форм і методів обслуговування платників податків.

У документі під назвою «Права та обов'язки платників податків. Практична записка», який розробив Форум з податкового адміністрування Комітету з фіскальних питань Організації з економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) вказа-

но, що платники податків мають право на розумну допомогу з боку податкових органів з тим, щоб мати можливість використовувати всі пільги і відрахування, надані їм законодавством [1].

Так, податкові органи в США застосовують різноманітні форми допомоги для платників податків. Перш за все, платникам податків надсилають комплект податкових документів: чиста форма податкової декларації, яку платник податків представляв у минулому році, інструкція щодо її заповнення та зміни в податковому законодавстві, а також інформація про те, де можна отримати додаткову допомогу. Податкові декларації та інші друковані матеріали, що стосуються оподаткування можна отримати також і в будь-якій податковій інспекції, громадській бібліотеці, а також замовити поштою [2, с. 398].

Для здійснення цих функцій у США існують центри надання допомоги платникам податків Податкового Управління США (IRS). Центри надання допомоги платникам податків є місцями індивідуальної допомоги, якщо особа вважає, що існуюче питання, пов'язане з податками, не може бути вирішене ні по Інтернету, ні по телефону і бажає особистої зустрічі з консультантом. Якщо ж платник податку проживає за межами Сполучених Штатів, то він може звернутися в одне з чотирьох посольств і консульств США, де постійно працюють співробітники Податкового управління США (IRS). У цих відділеннях дадуть відповідь на питання щодо оподаткування, допоможуть з податковим рахунком або з поверненням переплачених податків, а також у підготовці податкових декларацій за поточний і попередній податкові роки. У деяких посольствах і консульствах є фахівці, які пройшли навчання у Податковому управлінні США (IRS) та які надають допомогу безкоштовно і без попереднього запису. Платники податків, які перебувають за межами США, можуть також звертатися до Податкового управління США (IRS) поштою [3].

Тим не менш, аудитори Департаменту казначейства з питань податкового адміністрування (TIGTA), представлені в якості платників податків виявили, що платники

податків змушені довго чекати, щоб поговорити з асистентами в Центрах допомоги платникам податків і залишатися на безкоштовній телефонній лінії, щоб отримати відповіді на питання податкового законодавства. Тому голова Департаменту казначейства з питань податкового адміністрування Дж. Рассел Джордж настійно рекомендував Податковому управлінню внести зміни для того, щоб покращити обслуговування платників податків. На думку чиновника, важлива частина місії Податкового управління Сполучених Штатів (IRS) полягає в тому, щоб допомагати всім платникам податків виконувати свої обов'язки, незважаючи на прагнення скоротити витрати [4].

На Національне податкове відомство Швеції також покладено обов'язок надання допомоги платникам податків, адже податкове законодавство країни є досить громіздким та складним. Основна увага приділяється масово-роз'яснювальній та консультативній роботі. В основному консультативне спілкування з платниками здійснюється через комп'ютерну мережу. Протягом місяця лише сайт Гетеборзького регіонального податкового управління в Internet відвідують 100 тис. осіб [5].

Заслуговує на окрему увагу існуюча в Швеції досить незвична (як для східноєвропейських країн) практика своєрідної «опіки» платника. Так, місцеві податкові відділи за місяць до настання терміну подання декларації зобов'язані надіслати її підприємству, нагадуючи таким чином платнику про його обов'язки. Причому за допомогою комп'ютера здійснюється досить суворий контроль своєчасності таких «нагадувань».

Стратегія роботи податкових органів Великобританії має яскраво виражену соціальну спрямованість. В центрі уваги знаходиться клієнт-платник податків з його потребами і проблемами. Так, при розробці або внесенні змін до податкової політики держави, податкових процедур тощо обов'язково враховується позиція платників податків. Вона з'ясовується шляхом проведення опитувань, анкетування, а також за допомогою взаємодії з представниками платників податків – самореґулюючими

професійними об'єднаннями. Отримані результати доводяться до відома керівництва Управління департаментом зі зв'язків з громадськістю та маркетингу.

Значний акцент робиться на спрощенні податкової документації (бланків, інструкцій, рекомендацій), а також на створенні максимально зручного для платника податків процесу спілкування з податковими органами. Це виражається в можливості заповнення та подання декларацій в електронному вигляді і в режимі реального часу (on-line); виконанні податкового обов'язку (сплата податків і зборів) через Інтернет; отриманні індивідуальної консультації в єдиній національній телефонній службі або через Інтернет в режимі on-line з наданням платником податків всіх необхідних даних (суми доходів, особисті дані і т.д.). При цьому лінія, по якій відбувається консультація, захищена паролем, що гарантує конфіденційність інформації. Для цього всього лише необхідно зайти на офіційний сайт Управління державними доходами і митницями (HM Revenue and Customs) та вибрати відповідне посилання [6, с. 78].

Важливим напрямом діяльності у Великобританії є податкове інформування та виховання платників податків. Актуальна інформація, наприклад, терміни здачі звітності, правила заповнення податкових декларацій, інформація про послуги, що надаються податковою службою, порядок отримання податкових кредитів і т.п. доводиться до платників податків через друковані засоби масової інформації, радіо і телебачення, Інтернет.

Сьогодні більшість країн ОЕСР вже мають офіси податкового омбудсмена або аналогічні структури, основна функція яких – аналізувати скарги і запити платників податків та захищати їх за наявності впевненості у несправедливості або помилці у вирішенні справи. В юрисдикцію податкового омбудсмена також входить можливість тимчасово призупинити справу, подавати запити і рекомендувати відповідним посадовим особам, що можна зробити для виправлення ситуації.

Так, у Канаді Уряд Торі запровадив посаду податкового омбудсмена для контролю

нового білля про права платника податків, який визначає, як Агентство з податків Канади взаємодіє з громадськістю. На думку уряду Канади, ця посада покликана збільшити відповідальність і поліпшити обслуговування людей податковим відомством і дати канадцям «нову гарантію того, що до них будуть ставитися справедливо і з повагою» [7]. Омбудсмен повинен звітувати безпосередньо перед міністром національних доходів. Річний звіт він має надавати парламенту.

До повноважень омбудсмена входить розгляд скарг населення, що стосуються послуг податкового відомства (наприклад, затримки, помилки, інформація, що вводить в оману, грубість персоналу), надання громадськості інформації про процес розгляду скарг. У той же час, повноваження податкового омбудсмена строго обмежені. Наприклад, він не вправі займатися скаргами, що стосуються податкової політики, податкового закону або рішень суду. Крім того, омбудсмен може приступати до розгляду справи тільки після того, як всі існуючі процедури по вирішенню скарг Агентства з податків Канади були вичерпані [8].

Посада податкового омбудсмена також існує у США, Великобританії та Австралії. Так, з метою захисту прав платників податків і зниження їх навантаження, уряд Великобританії у 2006 році оголосив про створення посади податкового омбудсмена. На цей крок Уряд надихнуло успішне функціонування омбудсменів банківських і страхових послуг. У Великобританії, омбудсмен вивчає скарги, що стосуються таких питань, як неналежне надання консультацій, відмова податкових органів відповісти на певні питання, порушення процедури, груба поведінка, упередження або упередженість з боку посадових осіб податкових органів, помилки в обробці претензій платників податків тощо.

У США функцію омбудсмена здійснює національний адвокат платників податків, який має повноваження виявляти та вирішувати проблеми платників податків зі службою внутрішніх доходів і пропонувати зміни до законодавства, що стосуються адміністративної практики. Знаходячись під

контролем служби внутрішніх доходів США, податковий омбудсмен є незалежним у своїй діяльності та підзвітний конгресу США, перед яким він звітує двічі на рік.

В Австралії омбудсменом є незалежний чиновник, уповноважений розглядати скарги на дії більшості державних установ федерального рівня, включаючи Податкове управління. Омбудсмен є незацікавленою особою, яка в своїх рішеннях керується принципами справедливості. Він проводить розслідування та вживає заходів щодо заяв, які стосуються низки питань податкового адміністрування [9]. Маючи широкі повноваження при розгляді скарг, омбудсмен може зобов'язати державних службовців надати йому необхідні документи і відповіді на його запитання. Податковий омбудсмен вносить рішення про те, чи є дія або рішення Податкового управління (іншої державної установи) помилковим, необґрунтованим, несправедливим або дискримінаційним. Якщо омбудсмен дійде висновку, що службовці державної установи допустили помилку, він може рекомендувати відповідній установі виправити її, або запропонувати свій варіант вирішення проблеми (наприклад, запропонувати установі пояснити свої дії або вибачитися, прийняти нове або змінити попереднє рішення, анулювати борг або виплатити компенсацію) [10].

Новий податковий кодекс Грузії, що набрав чинності у січні 2011 року, містить низку важливих новел, які полягають у створенні Уповноваженого з прав підприємців – інституту податкового омбудсмена, якого призначає прем'єр-міністр за згодою Парламенту. Омбудсмен відповідальний за забезпечення прав і законних інтересів платників податків і більш ефективні взаємовідносини між державою і приватним сектором [11].

До функцій податкового омбудсмена також входить розгляд заяв і скарг, що стосуються порушення податкових прав. Він має право витребувати у податкових органів потрібну йому інформацію про платника податків та його претензії, і в разі виявлення факту порушення прав платника податків звернутися до відповідних органів і рекомендувати відновити порушені права [12].

Відповідно до Податкового кодексу Грузії омбудсмен не може реагувати на ті справи, які вже розглядалися в суді. Податковий омбудсмен раз на рік представляє Фінансово-бюджетному комітету Парламенту Грузії свою доповідь про становище в сфері захисту прав платників податків [13].

В. В. Путін на інвестиційному форумі «Росія 2012», який відбувся 2 лютого 2012 року виступив з ініціативою запровадити в країні посаду уповноваженого із захисту прав підприємців («...усіх підприємців, а не тільки іноземних інвесторів»). В. В. Путін підкреслив, що введення інституту омбудсмена входить до складу «першого пакету» заходів щодо поліпшення інвестиційного клімату в країні, а відповідна особа буде наділена особливим процесуальним статусом. Передбачається, що уповноважений отримає право відстоювати інтереси підприємців в суді, розглядати їх скарги, а також вносити пропозиції до органів державної влади. Також у нього буде право призупиняти дію відомчих нормативних актів до рішення суду і, як забезпечувальний захід, звертатися до суду для оперативного призупинення дій чиновників [14].

Голова Податкового комітету міністерства фінансів Казахстану Даулет Ергожин також підтримує ідею створення в республіці спеціальної комісії на зразок рад, яка б розглядала скарги (апеляції) підприємців, аналізувала чинні і розробляла нові нормативно-правові акти у сфері оподаткування. На думку урядовця, ця структура має бути «третьою стороною» на зразок інституту омбудсмена, в якій були б акредитовані незалежні громадські організації [15].

Сьогодні в Україні вже існують два омбудсмена – уповноважений Верховної Ради України з прав людини та Уповноважений Президента України з прав дитини. Разом з тим, вважаємо, що з урахуванням позитивного досвіду інших країн, доцільно запровадити інститут податкового омбудсмена (в особі Уповноваженого з прав підприємців) або його аналог у вигляді органу з іншою назвою (наприклад, комітет захисту підприємництва), який би спеціалізувався на розгляді скарг і апеляцій платників податків на дії та рішення органів (посадових осіб) ДПС України.

Разом з тим, з метою уникнення потенційних конфліктів інтересів між різними структурними підрозділами фіскальних органів країни, інститут податкового омбудсмена потрібно створювати як окрему незалежну державну установу, на яку не буде поширюватися юрисдикція Міністерства фінансів України. Розпорощення повноважень податкового омбудсмена по низці державних органів є недоцільним і не буде сприяти ефективному захисту прав і законних інтересів платників податків.

З огляду на особливу важливість даного інституту, питання його фінансування, створення та функціонування повинні регулюватися на рівні закону. Крім того, посада податкового омбудсмена повинна бути передбачена у Податковому кодексі України. Одночасно із заснуванням цієї посади необхідно створити відповідний апарат. Повноваженнями щодо призначення та звільнення з посади податкового омбудсмена має бути наділена Верховна рада України, якій він буде підконтрольний і підзвітний.

Запровадження інституту податкового омбудсмена дозволить сприяти примиренню сторін податкових правовідносин у випадках порушення прав, вчинення неправомірних дій або прийняття незаконних рішень органами (посадовими особами) ДПС України стосовно платників податків.

До функцій податкового омбудсмена (його апарата) має входити не лише розгляд скарг і апеляцій платників податків, пов'язаних з адміністративними аспектами діяльності органів ДПС (затримка у поверненні надмірно сплачених податків, несвоєчасне відшкодування ПДВ та ін.), але й розгляд заяв і скарг платників податків, пов'язаних з правопорушеннями співробітників податкових органів (необґрунтовано груба поведінка, недотримання робочого часу, порушення адміністративних інструкцій і наказів тощо). На відміну від відділу внутрішнього контролю, що існує в структурних підрозділах ДПС України, омбудсмен має зосереджуватися не лише на посадових проступках співробітників податкових органів, а й на справах, де податкової службі не вдається адекватно надати

послуги платнику податку із загальних або конкретних питань. Втручання омбудсмена в повсякденну роботу податкових органів має бути мінімальним, але повинно значно підвищити прозорість їх діяльності та доступність для платників податків.

Для здійснення своїх повноважень податковий омбудсмен має бути наділений правом видавати доручення і приймати рішення, обов'язкові для виконання всіма органами (підрозділами) ДПС України, з приводу припинення, на його думку, неправомірних дій чи відміни (призупинення) незаконних рішень. Водночас орган чи посадова особа, у разі незадоволення рішенням прийнятим податковим омбудсменом мають бути наділені правом звертатися до суду для остаточного вирішення адміністративного спору. У такому разі рішення суду для податкового омбудсмена повинно бути обов'язковим.

Серед головних завдань податкового омбудсмена має бути:

1) здійснення посередництва між підприємцями, особливо представниками середнього та малого бізнесу, та урядом. Відомо, що існують налагоджені комунікації між урядом і великими платниками податків, так як у останніх є фінансові та кадрові ресурси, щоб належати до відповідних організацій і асоціацій. У них завжди є можливість провести спільні зустрічі з урядом чи окремим міністром. Водночас такої можливості немає у представників малого бізнесу, які до того ж працюють у різних напрямках. Вони, як правило, не мають ні кадрових, ні фінансових ресурсів, щоб належати до потужної асоціації, спілки чи іншої громадської організації та виступати від її імені;

2) надання допомоги підприємцям, які звернулися із заявою про свої проблеми. Це означає, що у разі виникнення конфлікту між податковими органами і платниками податків та на підставі відповідного звернення омбудсмен (представник його апарату) повинен здійснити всі заходи для захисту чи відновлення порушених прав. Наприклад, виявивши реальну проблему, яка стосується, якщо не всіх підприємців, то хоча б одного певного сектору, омбудсмен має її вирішити наявними у нього засобами, а за



необхідності – звернутися до суду на стороні платника податку, як представник та захисник його прав і інтересів. При цьому омбудсмен має бути наділений правом не розголошувати всю інформацію, що надійшла від особи, яка звернулася до нього;

3) вивчення податкового законодавства і причин виникнення проблем при його застосуванні, надання рекомендацій щодо покращення податкового адміністрування. Враховуючи зазначене та з метою уникнення виникнення аналогічних ускладнень у інших підприємців, слід готувати пропозиції й проекти змін до відповідних законів і передавати їх безпосередньо до комітету Верховної Ради України з питань фінансів, банківської діяльності, податкової та митної політики. Мета – зробити Податковий кодекс України й інше податкове законодавство оптимальним для підприємців та уряду. Для цього апарат податкового омбудсмена повинен працювати спільно з підприємцями, науковцями, аудиторськими компаніями, експертами, що спеціалізуються на податковому законодавстві.

До головних обов'язків омбудсмена слід віднести: надання профільному парламентському комітету регулярних (квартальних) звітів про ситуацію із захистом прав підприємців, а також виступ з щорічною доповіддю (звітом) про стан захисту прав платників податків на пленарному засіданні Верховної Ради України.

Отже, податковий омбудсмен має стати провідним інститутом для представлення та захисту прав і законних інтересів платників податків, а також для відновлення порушених прав.

Перспективною у подальшому була б наукова розробка питань, що стосуються аналізу досвіду зарубіжних країн у сфері поліпшення якості податкового адміністрування, зокрема реформування системи спеціальних органів управління оподаткуванням. Так, накопичений за останні роки зарубіжний досвід щодо об'єднання податкової та митної служби (а в Україні останнім часом спостерігається тенденція до об'єднання і централізації державних органів) і перерозподілу їх повноважень, так само як і наявні напрацювання у сфері соціальної спрямо-

ваності діяльності податкових органів та використання сучасних технологій для підвищення якості роботи з платниками податків, на наш погляд, є корисними для запозичення і адаптації з метою використання в практиці податкового адміністрування в Україні.

### Література

1. Taxpayer's rights and obligations. Practice note. Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.oecd.org/findDocument/0,2350,en\\_2649\\_37427\\_1\\_119814\\_1\\_1\\_37427,00.html](http://www.oecd.org/findDocument/0,2350,en_2649_37427_1_119814_1_1_37427,00.html).

2. Кашин В. А. Налоги и налогообложение : Актуальные проблемы налоговой политики и налогового администрирования : курс лекций : учебное пособие / В. А. Кашин. – М. : Национальный ин-т бизнеса, 2009. – 419 с. (с. 398).

3. Internal Revenue Service's United States Department of the Treasury Международные услуги (International). Офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.irs.gov/individuals/article/0,,id=240998,00.html>

4. Налоговому управлению США настоятельно рекомендуется улучшить обслуживание налогоплательщиков [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://offshore.su/blog/archives/4325>

5. В. Мельник Досвід адміністрування податків у зарубіжних країнах: Швеція [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://dpa.zt.ua/index.php?option=com\\_content&task=view&id=14978&Itemid=203](http://dpa.zt.ua/index.php?option=com_content&task=view&id=14978&Itemid=203)

6. Шередеко Е. В. Современное состояние органов налогового администрирования / Е. В. Шередеко // Налоги и налогообложение. – 2008. – № 7. – С. 75–80.

7. В Канаде появится налоговый омбудсмен [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://wikicanada.ru/arhiv\\_novostej/ekonomika/v\\_kanade\\_poyavitsya\\_nalogovyj\\_ombudsmen.html](http://wikicanada.ru/arhiv_novostej/ekonomika/v_kanade_poyavitsya_nalogovyj_ombudsmen.html)

8. Taxpayers' Ombudsman Upholding Your Service Rights. Офіційний сайт омбудсмена платників податків Канади [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.irs.gov/individuals/article/0,,id=240998,00.html>

**АНОТАЦІЯ**

У статті розглянуто різні аспекти соціального спрямування податкових правовідносин деяких зарубіжних країн. На підставі позитивного досвіду соціально-обслуговуючої діяльності податкових органів інших країн та з метою поліпшення обслуговування платників податків запропоновано запровадити в Україні інститут податкового омбудсмена. Визначено завдання, функції, права, обов'язки та значення запровадження інституту податкового омбудсмена.

**SUMMARY**

The article is devoted the various aspects of social direction tax law of some foreign countries. Based on the positive experience of social and servicing of the tax authorities of other countries and to improve taxpayer service is proposed to introduce in Ukraine tax ombudsman institution. The author defined tasks, functions, rights, duties and value the introduction of tax ombudsman.

oto-boc.gc.ca/menu-eng.html

9. Mukesh Butani Tax ombudsman: A positive start. February 05, 2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://translate.google.ru/translate?hl=ru&sl=en&tl=ru&u=http%3A%2F%2Fwww.rediff.com%2Fmoney%2F2007%2Ffeb%2F05tax.htm&anno=2>

10. Commonwealth Ombudsman [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ombudsman.gov.au/>

11. Бизнес-омбудсмен намерен усовершенствовать «Налоговый кодекс» Грузии. Интернет-издание «Кавказский узел». Новости от 15 марта 2011 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kavkaz-uzel.ru/articles/182353/>

12. В Грузии введена должность налогового омбудсмена. Новости ИА «Росбалт» от 28. 01. 2011 г. [Електронний ресурс].

– Режим доступу : <http://www.rosbalt.ru/exussr/2011/01/28/813648.html>

13. Налоговый омбудсмен: Проблема бизнес-среды не так велика, как воспринимается. Сайт информационного агентства Civil Georgia. Ежедневные новости онлайн. Тбилиси / 21 марта 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.civil.ge/rus/article.php?id=21796>

14. В России появится уполномоченный по защите прав предпринимателей // Российская газета – Федеральный выпуск № 5696 (23) от 03. 02. 2012 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rg.ru/2012/02/02/investklimat-site.html>

15. Глава Налогового комитета поддерживает создание института «налогового омбудсмена» в Казахстане. Агенство международной информации «Новости-Казахстан», 11.01.2012 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.newskaz.ru/есonomy/20120111/2471709.html>