

Козинець І. Г.,
старший викладач кафедри цивільного,
господарського права та процесу
Чернігівського національного університету

Шпак А. В.,
студентка III курсу юридичного факультету
Чернігівського національного університету

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

LEGAL REGULATION OF THE PROTECTION OF TAXPAYERS' RIGHTS

Стаття присвячена правовій характеристиці сучасного стану захисту прав платників податків в Україні. Зокрема, уточнено поняття захисту прав платників податків. Встановлено, що формами, способами захисту прав є юрисдикційна (судовий та адміністративний захист) та неюрисдикційна (самозахист). Проаналізовано сучасний стан законодавчого забезпечення та практичні аспекти захисту прав платників податків.

Ключові слова: захист прав, контролюючий орган, платники податків, судовий спосіб захисту, адміністративний спосіб захисту.

Статья посвящена правовой характеристике современного состояния защиты прав налогоплательщиков в Украине. В частности, уточнено понятие защиты прав налогоплательщиков. Установлено, что формами, способами защиты прав является юрисдикционная (судебная и административная защита) и неюрисдикционная (самозащита). Проанализировано современное состояние законодательного обеспечения и практические аспекты защиты прав налогоплательщиков.

Ключевые слова: защита прав, контролирующий орган, налогоплательщики, судебный способ защиты, административный способ защиты.

The article is devoted to the legal characteristics of the current state of protection of taxpayers' rights in Ukraine. In particular the concept of protecting the rights of taxpayers updated. It was found that the forms and methods of rights protection is jurisdictional (judicial and administrative protection) and non-jurisdictional (self-defense). Analyzed the current state of legal provision and practical aspects of the protection of the rights of taxpayers.

Key words: protection of rights, regulatory body, taxpayers, judicial protection method, administrative method of protection.

Постановка проблеми. Податкова політика країни на будь-якому етапі її розвитку відіграє надзвичайно важливу роль, адже з нею прямо пов'язані доходи державного бюджету та економічний розвиток держави. Роль і значення податків важко недооцінити. Сплата податків є першочерговим обов'язком, закріпленим Конституцією України, який водночас гарантується правом платника податків на захист своїх прав. Проте засоби масової інформації все частіше повідомляють, що трапляються випадки свавілля з боку фіскальних органів щодо платників податків, передусім великих суб'єктів господарювання. Зважаючи на даний факт, у наш час особливо актуального значення набуває захист прав платників податків. Адже фактично від його ефективності прямо залежить добробут нашої країни та її євроінтеграційні прагнення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемні питання захисту платників податків були предметом дослідження багатьох науковців, зокрема таких, як: А.Ю. Бучик, С.В. Зицик, С.В. Литвинов, С.Г. Пепеляєв, О.М. Федорчук, О.О. Шишов та ін. Проте, зважаючи на динамічність розвитку даного інституту та його неабияку актуальність у наш час, виникає додаткова необхідність в його теоретичному дослідженні та аналізі.

Метою статті є дослідження сучасного стану окремих законодавчих та практичних аспектів захисту своїх прав платниками податків.

Виклад основного матеріалу. Право на захист інтересів та прав платників податків передусім гарантується Конституцією України. Відповідно, ст. 55 Конституції України кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб, а також гарантується право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань [1].

Разом з тим необхідно зауважити, що в податковому законодавстві відсутнє визначення поняття захисту прав платників податків. У теорії податкового права також немає одностайної думки щодо цього поняття. Так, О.М. Федорчук під поняттям «захист прав і законних інтересів платників податків» розуміє закріплену в діючих нормативно-правових актах можливість кожного платника податків самостійно здійснювати дії чи звернутись до компетентних державних органів з вимогою здійснення ними дій, що направлені на забезпечення недоторканості його прав і законних інтересів, припинення їх порушення і ліквідацію наслідків цих порушень [2, с. 8].

С.Г. Пепеляєв розглядає захист прав платників податків у широкому та вузькому аспектах. У широкому значенні під захистом прав платників податків розглядаються всі юридичні, ідеологічні, матеріальні

гарантії, встановлені в межах податкової системи держави і покликані забезпечити пропорційність обмеження прав конкретного платника податків та інтересів суспільства в цілому. У вузькому аспекті – розглядаються звернення у ті чи інші державні органи для розгляду законності та обґрунтованості дій (бездіяльності) податкових органів щодо такого платника податку [3, с. 561].

О.О. Шишов, досліджуючи теоретико-правові засади захисту прав платників податків, зазначає, що під цим поняттям необхідно розуміти реалізацію платниками податків права на захист шляхом застосування управненою особою або уповноваженим органом будь-яких не заборонених законом засобів (заходів) захисту з метою припинення порушення, відновлення або визнання порушеного або оспорюваного права та забезпечення належної реалізації платником податків своїх прав [4, с. 54]. Таке трактування є цілком слушним, оскільки дає визначення саме захисту прав платників податків, а не права платників податків на захист.

Правові основи захисту прав платників податків у разі порушення таких прав органами державної влади визначаються законодавством. Основним нормативним актом є Конституція України (ст. ст. 55, 56). На розвиток конституційних гарантій Податковий кодекс України (далі – ПК України) закріплює можливість оскарження прийнятих контролюючим органом рішень (ст. ст. 55, 56 ПК України) [4]. Порядок розгляду скарг платників податків визначений Порядком оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженим наказом Міністерства фінансів України 21.10.2015 року № 916 [6]. Судовий порядок оскарження встановлений Кодексом адміністративного судочинства України [7].

Важливою ознакою демократії є не лише наявність законодавчо закріплених можливостей захисту прав, свобод і законних інтересів людини і громадянина, але й гарантована можливість їх здійснення.

На забезпечення охорони та захисту прав платників податків спрямовані різноманітні заходи контролю, нагляду та інші види правоохоронної діяльності державних органів і громадських організацій. Проте головним із них є юрисдикційний спосіб, в якому виражена реакція держави і суспільства на вчинене правопорушення або спір про право, що виник. Неюрисдикційний спосіб захисту прав платників податків – дії суб'єктів, чії права порушено, із захисту своїх прав та інтересів, які здійснюються ними самостійно, без звернення до спеціально уповноважених та інших компетентних органів.

Відповідно до п. 56.1 ПК України [5] рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. Зважаючи на дану норму чинного законодавства України, можна стверджувати, що положеннями ПК України передбачено два види юрисдикційного захисту прав платників податків.

Щодо адміністративного способу захисту прав платників податків, то перш за все слід зауважити,

що він регламентується ст. 56 ПК України та Порядком оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 року № 916 [6]. Особливістю адміністративного захисту є те, що платник податків протягом десяти календарних днів, які настають із моменту отримання ним податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується, має право подати скаргу до контролюючого податкового органу вищого рівня. При цьому доцільно зауважити, що реквізити даної скарги передбачені в п. 1 ст. 4 Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами. Так, наприклад, у разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі його повноважень, встановлених ПК України або іншими законами України, він має право протягом 10 календарних днів, які настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення (або іншого рішення контролюючого органу), звернутися до контролюючого органу вищого рівня з відповідною скаргою про перегляд цього рішення. При цьому в Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами передбачено, що контролюючий орган зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом двадцяти календарних днів, що настають за днем отримання скарги платника податків, на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку. Під час розгляду скарги платник податків має право користуватися правами, які передбачені в четвертому розділі Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами.

Однак, як доводить юридична практика, даний спосіб захисту прав платників податків доволі рідко є ефективним, оскільки розгляд скарги платника податків ґрунтується на перевірці рішення контролюючого органу вищим контролюючим органом, і необ'єктивний розгляд є досить імовірним. Так, наприклад, Державною фіскальною службою України (надалі – ДФС України) було відмовлено в задоволенні скарги, поданої Приватним акціонерним товариством «Філіп Морріс Україна» на податкові повідомлення-рішення Головного управління ДФС України в Харківській області від 14.06.2016 року № 0000201412, № 0000211412, № 0000221412 про визначення сум грошових зобов'язань [8]. Проте слід зауважити, що дана форма захисту є доволі зручною, зазвичай менш затратною в часі порівняно із судовою, і не потребує оплати будь-якого державного мита чи збору [9, с. 183]. Тому вбачається необхідність в її застосуванні з метою захисту платниками податків своїх прав, незважаючи на доволі невисоку її ефективність. При цьому варто зауважити, що відповідно до норм ПК України скарги на рішення

державних податкових інспекцій подаються письмово до Головних управлінь ДФС України в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, а скарги на їх рішення – безпосередньо до Державної фіскальної служби України.

У чинному податковому законодавстві адміністративний порядок захисту прав платників податків не є обов'язковою досудовою процедурою, тому подача скарги до контролюючого органу вищого рівня не виключає права на наступну подачу аналогічної скарги до суду. Тому, зазначає О.О. Шишов, адміністративний порядок оскарження може існувати в якості альтернативного або досудового порядку вирішення спору [10, с. 222].

Іншим і найбільш поширеним видом юрисдикційної форми захисту прав платників податків є судовий захист. Розгляд справ щодо захисту їх прав відбувається в порядку адміністративного судочинства. Слід зазначити, що відповідно до частини першої ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України [7] завданням адміністративного судочинства є захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин від порушень із боку органів державної влади, їхніх посадових і службових осіб, інших суб'єктів під час здійснення ними владних управлінських функцій на основі законодавства. Як доводить юридична практика, дана форма захисту є найбільш ефективною в Україні. Так, наприклад, постановою Львівського окружного адміністративного суду від 23.02.2017 року по справі № 813/4582/16 було повністю задоволено адміністративний позов платника податків до Дрогобицької об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС у Львівській області та визнання протиправними і скасування податкових повідомлень-рішень від 16.09.2016 року за номерами № 71557-13, № 71558-13, № 71559-13, № 71560-13, № 71561-13 у зв'язку з тим, що податковий орган діяв не в межах чинного законодавства, а тому його рішення є протиправним [11]. А постановою Івано-Франківського окружного адміністративного суду від 23.01.2017 року по справі № 809/1879/16 було задоволено адміністративний позов Товариства з обмеженою відповідальністю (надалі – ТОВ) «Електрополус-ІФ» до Головного управління ДФС в Івано-Франківській області про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення від 09.12.2016 року за № 0003531406 у зв'язку з тим, що в порушення положень чинного законодавства України контролюючий орган необгрунтовано та безпідставно зробив висновок про безтоварність фінансово-господарських операцій позивача із ТОВ «Бурком» і ТОВ «Крафт технік» та протиправно даним податковим повідомленнями-рішеннями збільшив суму грошового зобов'язання з податку на додану вартість [12].

Необхідно також зазначити, що чинним законодавством встановлюється відповідальність контролюючого органу за неправомірні рішення.

Так, з 1 січня 2017 року Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо

покращення інвестиційного клімату в Україні» було доповнено підпункт 21.2.1 до п. 21.2 ст. 21 ПК України, яким розширено положення відповідальності контролюючого органу за прийняття неправомірного рішення [13]. До цього часу існувала лише загальна норма щодо відповідальності посадових (службових) осіб контролюючих органів (21.2. ПК України).

З 2017 року пп. 21.2.1. п. 21.2 ст. 21 ПК України передбачено, що за прийняття неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платнику податків, посадова (службова) особа контролюючого органу, яка прийняла таке рішення, а також безпосередній керівник такої посадової особи несуть відповідальність згідно із законом.

Повторне протягом останніх дванадцяти місяців прийняття такого неправомірного рішення є підставою для застосування до посадової (службової) особи дисциплінарного стягнення в порядку, передбаченому законом.

Прийняття посадовою особою неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платнику податків, не мають конкретного законодавчого відсилання до того чи іншого виду проступку. Таким чином, кожен випадок буде індивідуальним та визначатиметься окремо дисциплінарною комісією.

Спосіб доведення платником податків неправомірності прийняття контролюючим органом рішення щодо визначення податкового зобов'язання може бути здійснено, виходячи з положень ПК України в адміністративному або судовому порядку. Отже, для того, щоб довести неправомірність дій податківця, достатньо буде мати рішення суду про скасування податкового повідомлення-рішення, яке набрало законної сили.

Водночас такі дії можуть бути причиною цивільно-правової відповідальності або навіть кримінальної відповідальності, вважає О.М. Нечитайло [14].

Доцільно також зауважити, що в ряді розвинених країн світу (Франції, Німеччині, Італії, Канаді та ін.) нормативно закріплені та застосовуються так звані альтернативні форми вирішення податкових спорів, найбільш поширеними з яких є медіація, арбітраж (третейський розгляд), погоджувальні процедури, горизонтальний «моніторинг». При цьому головною метою альтернативних форм вирішення податкових спорів є оперативне вирішення спірних питань між платником податків і податковим контролюючим органом.

Однак врегулювання спорів за допомогою мирливих процедур не є обов'язковим для платника податків і не позбавляє його права на інші способи захисту, зокрема на судове оскарження рішень податкових органів [10, с. 223].

В Україні альтернативні способи захисту прав платників податків зараз недостатньо розвинені. Проте певним кроком у розвитку цього напрямку є запровадження інституту «бізнес-омбудсмена». Його правове становище регламентується постановою

Кабінету Міністрів України від 26.11.2014 року № 691 «Про утворення Ради бізнес-омбудсмена» [15]. Так, за час існування бізнес-омбудсмен допоміг бізнесу отримати відшкодування ПДВ на 50 млн грн. У 2016 році, як і в минулі періоди, найбільше скарг (57%) було отримано на фіскальну службу [16].

Зважаючи на своє доволі обмежене становище, бізнес-омбудсмен не має змоги сприяти ефективному захисту прав платників податків, і його правовий статус потребує більш якісного регулювання і ширших повноважень.

В Україні також зроблені перші кроки щодо запровадження процедури медіації. Так, Запорізьке відділення Інституту податкових реформ у межах Меморандуму про співробітництво з ГУДФС у Запорізькій області запроваджує медіацію на стадії запобігання виникнення спору (конфлікту) як у процесі контрольно-перевірочних заходів, так і в ході вирішення інших питань.

Процес медіації будується на спільності інтересів, вважає Л. Церетелі, податковим органам і платникам податків є що запропонувати один одному: реальні сплати податків, спокій, імунітет від майбутніх перевірок, економію часу тощо. Безумовно, впровадження механізму медіації в податкових відносинах потребує законодавчого врегулювання, зокрема:

– прийняття Закону України «Про медіацію»;
– внесення змін до Податкового кодексу України (щодо введення процедури медіації);

– внесення змін до процедур і регламентів адміністративного розгляду скарг фіскальними органами [17].

Ще одним різновидом неюрисдикційного захисту є самозахист прав. Так, використання платником податків наданих законом податкових пільг і прийомів скорочення податкових зобов'язань відображає сутність податкового планування і одночасно є законним способом обходу податків. У зв'язку з цим, вважає О.О. Шишов, самозахист можна вважати неюрисдикційною формою захисту, в якій відбувається захист порушених прав платників податків [10, с. 223].

Висновки. Таким чином, на основі вищеведеного, можна стверджувати, що зараз нормами чинного законодавства України передбачено два основні способи захисту прав платників податків – адміністративний та судовий. При цьому найбільш ефективним видається судовий. Однак, зважаючи на важливість даної сфери та динамічність її розвитку, необхідно нормативно закріплювати та впроваджувати альтернативні способи захисту прав платників податків.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Конституція України: прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28.06.1996 р. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.
2. Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Нац. акад. держ. податк. служби України. Ірпінь, 2003. 20 с.
3. Налоговое право: учебн. пособ. / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. 608 с.
4. Шишов О.О. Теоретико-правові засади захисту прав платників податків. Правничий часопис Донецького університету. 2013. № 2. С. 48–55.
5. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. / Офіційний вісник України. 2010. № 92. Т. 1. Ст. 9.
6. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами: Наказ Міністерства фінансів України 21.10.2015 № 916. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15/conv>
7. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. / Відомості Верховної Ради України. 2005. № 35–36. № 37. Ст. 446.
8. Калачова Г. ГФС «дає прикурить». Почему фискалы воюют с «Филип Моррис». URL: <http://www.epravda.com.ua/rus/publications/2017/08/10/627947/>
9. Литвинов С.В. Класифікація засобів, способів та форм захисту прав платників податків. Наукові праці МАУП. 2014. № 1. С. 181–186.
10. Шишов О.О. Форми захисту прав платників податків. Молодий вчений. 2015. № 2 (3). С. 221–225.
11. Постанова Львівського окружного адміністративного суду від 23.02.2017 р. по справі №813/4582/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/64975628>
12. Постанова Івано-Франківського окружного адміністративного суду від 23.01.2017 р. по справі № 809/1879/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/64366494>
13. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21.12.2016 року № 1797-VIII. Відомості Верховної Ради України. 2–17. № 5–6. Ст. 48.
14. Нечитайло О.М., Полянничко А.О. Відповідальність фіскалів: формальність чи ефективний механізм? URL: <http://jurliga.ligazakon.ua/news/2017/3/22/157727.htm>
15. Про утворення Ради бізнес-омбудсмена: постановою Кабінету Міністрів України від 26.11.2014 р. № 691. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/691-2014-%D0%BF/conv>
16. Калачова Г. Бізнес-омбудсмен: Найбільше бізнес скаржиться на фіскальну службу. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2017/02/3/619723/>
17. Церетелі Л. Медіація як альтернативне вирішення податкових спорів. URL: <http://ngoipr.org.ua/blog/mediatsiya-yak-alternativne-virishennya-podatkovih-sporiv/>