

УДК 347.73

О. О. Крестьянникова

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Формування в Україні соціальної, демократичної та правової держави передбачає не лише реалізацію прав та особистих свобод громадян, а 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 будує спеціальну систему уповноважених державних органів, основним завданням яких є контроль за дотриманням податкового законодавства. На жаль, ми не можемо констатувати створення на сьогодні такої дієвої системи, яка пройшла, зокрема, досить значний шлях розвитку та реформування. Під час проведення адміністративної реформи та оптимізації роботи органів державної влади в 2013 році в Україні було створено Міністерство доходів і зборів як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовувалася й координувалася Кабінетом Міністрів України. Проте на сьогодні подальший правовий статус податкових органів не визначено, що призводить до низки проблем. Такі новації в 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, тобто 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 в тому, що вони акумулюють фінансові ресурси держави, які дають їй змогу незмінно «функціонувати» та підтримувати обіг цих ресурсів для забезпечення стабільності економіки держави.

Питання захисту прав та законних інтересів платників податків досліджувалося в працях наступних вчених: Т.А. Єфанової [1], Д.І. Мулявки [2], Н.Л. Недодаєвої [3], С.А. Убогого [4], О.М. Федорчука [5]. Проте треба звернути увагу, що більшість праць цих учених були підготовлені до прийняття в 2010 році Податкового кодексу України, а отже, деякі проблеми, що розглядалися авторами, певним чином втратили свою актуальність, а деякі, навпаки, залишаються на провідних позиціях. Безумовно, саме на такі проблеми законодавець повинен звернути свою увагу, адже вони й досі залишаються неврегульованими, навіть після прийняття кодифікованого нормативно-правового акта.

Метою статті є аналіз прав та обов'язків платників податків, виявлення недоліків у механізмі їх реалізації з метою вироблення пропозицій щодо вдосконалення окремих положень Податкового кодексу України.

Конституція України в ст. 67 закріплює обов'язок сплати податків та зборів в порядку й розмірах, що встановлюються законом. Цей обов'язок є непорушним, за винятком 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 Кон-

ституції України 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 лише таким обмеженням, які встановлені законом винятково з метою забезпечення належного визнання й поваги до прав і свобод інших, задоволення справедливих вимог моралі, суспільного порядку й загального добробуту в демократичному суспільстві [4, с. 81]. Цілком логічно С.А. Убогий далі пише, що надання податковим органам повноважень діяти владно зобов'язуючими методами під час стягування податків повинне бути правомірним у тому обсязі, в якому такі дії не порушують і не обмежують права й свободи людини, яка є вищою цінністю держави. У зв'язку з цим платнику податків як громадянину України гарантовано згідно зі ст. 55 Конституції України судовий захист від неправомірних дій посадових осіб податкових та інших державних органів [4, с. 81].

Не можна не звернути увагу на позитивний рух розвитку законодавства, що полягає в конкретизації прав та обов'язків платників податків, контролюючих органів, установленні відповідальності податкових та контролюючих органів. Інше питання, що обов'язків у платників податків більше, ніж у податкових органів, а прав менше. Н. Л. Недодаєва зазначає, що права суб'єктів підприємницької діяльності взагалі не систематизовані, а, головне – 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 контролюючими органами. Більше того, наразі 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 лише платникові ПДВ, а й його контрагентам, чиї податкові зобов'язання підлягають відповідному коригуванню. Досить яскраво ілюструє існування такої проблеми випадок, що стався на початку 2013 року в Сумській області. Великий сільськогосподарський товаровиробник, який здійснював свою діяльність на території трьох районів області, в одному з районів недоплатив фіксований сільськогосподарський податок на суму 3 грн 60 коп. Насправді ж податкова служба того району формально домовилася з бухгалтерією платника сплачувати податок без переплат, попередньо погоджуючи його суму (знову ж таки – усно) з податковою. Існує думка, що й податківці, і бухгалтер помилилися: 3 грн 60 коп. були зараховані із запізненням – у перший банківський день 2013 року, хоча списання з рахунку було здійсне-

но в останній банківський день 2012 року. 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 нового податкового періоду податкового боргу – 3 грн. 60 коп. При цьому в іншому районі в цього ж підприємства існувала переплата фіксованого податку, що, безперечно, 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 й неоднакового тлумачення норм Податкового кодексу України, а також свавілля податкових органів. На нашу думку, доцільним було б певне ускладнення процедури анулювання реєстрації платника податку, зокрема, вбачається правильним віднести це питання до компетенції суду, який має об'єктивно, неупереджено розглядати всі обставини справи в сукупності. Також логічним є встановлення граничного максимального розміру боргу, існування якого надасть податковим органам можливість звернення до суду, адже борг розміром до 10 грн. (як зазначено в прикладі) не є суттєвим та, на жаль, навряд чи стабілізує економіку держави або значно поповнить Державний бюджет України.

Н. Л. Недодаєва та Т. А. Єфанова однією з актуальних проблем щодо питання захисту прав платників податків (не лише сьогодення, а й уже минулих років) визначають залишення скарги платника податку без розгляду в разі подання ним оскарження на податкове повідомлення [3, с. 42; 1, с. 56]. Закон України «Про звернення громадян» у ст. 8 визначає деякі випадки звернень, що не підлягають розгляду та вирішенню: повторні звернення одним і тим же органом від одного й того ж громадянина з одного й того ж питання, якщо перше вирішено по суті, а також ті звернення, терміни розгляду яких передбачено ст. 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]. Найбільші суперечності виникають саме щодо можливості державних органів не вирішувати або залишити без розгляду повторні звернення, проте за умови, що таке питання було вирішено по суті. На жаль, як свідчить практика, не завжди вирішення питання по суті може бути якісним та взагалі існувати як таке, тобто не бути номінальним. На нашу думку, повторне звернення людини сигналізує про потребу в новому розгляді проблеми (в цьому випадку оскарження), її остаточному вирішенні. Не завжди податкові органи сумлінно виконують покладені на них обов'язки. Отже, може бути запропоновано такі варіанти вирішення цього питання: надати можливість платникам податків повторно звертатися до податкових органів та зобов'язати податкові органи розглядати такі оскарження або, знову ж, 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 та інших державних органів гарантовано кожній особі й платникам податків як громадянам України.

Також одним із дискусійних питань сьогодення є проблема відшкодування шкоди та збитків платникам податків, завданих неправомірними діями чи бездіяльністю податкових органів. Податковим кодексом України передбачено відшкодуван-

ня 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]. Як зазначає Н. Л. Недодаєва з цього приводу, таке новоутворення в Державному бюджеті України може призвести до зайвих навантажень на нього. Натомість вчений пропонує відшкодування збитків, заподіяних податковими органами здійснювати за рахунок податкового боргу платників за його наявності або взаємозаліку за 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 подібні новації в структурі Державного бюджету України, на жаль, зараз не можуть визнаватися позитивним рухом саме в умовах сучасної економіки.

Ще однією проблемою у сфері захисту прав платників податків є відсутність закріпленого в чинному податковому законодавстві переліку обставин, які пом'якшують чи скасовують відповідальність платників податків. Безумовно, податкові відносини є важливими з точки зору формування бюджетів та, відповідно, формування державної фінансової політики. Вбачається, що на практиці мають місце певні обставини, які змушують платників податків не виконувати чи виконувати неналежним чином свій податковий обов'язок. Зважаючи на загальнообов'язковість та важливість таких відносин, вважаємо за доцільне визначити в законодавстві обставини, які лише пом'якшують відповідальність платників податків (наприклад, учинення правопорушення контрагентом, що спричиняє негативні наслідки у формі пропуску строків виконання податкового обов'язку).

Викликає певний інтерес питання порівняльного аналізу інституту захисту прав платників податків зарубіжних країн. У багатьох країнах Європи закріплено принципи справедливості та відкритості в податковому законодавстві [10, с. 38]. Стаття 4 Податкового кодексу України визначає основні засади податкового законодавства, однак принцип справедливості та відкритості жодним чином не оговорюється. Принцип справедливості й відкритості є одним із фундаментальних, адже на ньому ґрунтується сутність демократичної держави, що полягає в рівності народу та державних органів перед законом. Вбачається, що таке законодавче формулювання певним чином обмежує платників податків на доступ до вільного користування й «вивчення» своїх прав та обов'язків. Отже, вважаємо за доцільне включення до ст. 4 Податкового кодексу України як однієї із засад принципу справедливості та відкритості податкового законодавства.

Треба зазначити, що в Україні відзначається достатньо великий відсоток позовів щодо стягнення несплачених податків чи їх частин у малих обсягах (близько 8 тисяч). Судові позови в США за справами про несплату або недоплату податків порушуються лише тоді, коли мова йде про велику суму або несплати мають регулярний характер, проте більше 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 із викладенням його прав та обов'язків. Платники податків мають право під час попереднього повідомлення співробітників Служби внутрішніх доходів робити

магнітофонний запис усіх переговорів з офіційними представниками податкового відомства в ході ревізії. Крім того, платник податків може доручити ведення переговорів адвокату. Якщо Служба внутрішніх доходів має намір вдатися 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].

Не менш цікавим є 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 тощо [12, с. 54].

Таким чином, 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 України потребує вдосконалення саме в контексті захисту прав платників податків. Зокрема, запропоновано ускладнити процедуру анулювання в якості платника ПДВ через суд, запровадити систему взаємозаліку за виникнення податкового боргу, закріпити перелік обставин, які пом'якшують чи скасовують фінансову відповідальність. Податкова система України в цілому зможе нормально функціонувати лише тоді, коли платник податків стане рівноправним партнером держави, прагнучим добровільно сплачувати податки й виконувати покладені на нього обов'язки.

Література

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 : Закон України 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 р. № 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. посібник] / Н. Ю. Пришва. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 368 с.
11. Гега П.Т. Правовий режим оподаткування в Україні / П.Т. Гега. – К. : Юрінком Інтер, 1997. – 143 с.
12. Кириєнко Н. Налоговая система Испании / Н. Кириєнко // Вестник налоговой службы Украины. – 1999. – № 47. – С. 52–58.

Анотація

Крестьянникова О. О. Окремі аспекти захисту прав платників податків. – Стаття.

Статтю присвячено аналізу окремих прав та обов'язків платників податків, що закріплені в чинному законодавстві, та висвітленню деяких проблем, які зустрічаються під час реалізації їх прав.

Ключові слова: податковий обов'язок, платник податків, скарга платника податку, відшкодування збитків.

Аннотация

Крестьянникова О. А. Некоторые аспекты защиты прав плательщиков налогов. – Статья.

Статья посвящена анализу отдельных прав и обязанностей налогоплательщиков, закрепленных в действующем налоговом законодательстве, и освещению некоторых проблем, которые возникают при их реализации.

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

Summary

Krest'yannikova O. A. Some aspects of tax payers' rights protection. – Article.

Article to the посвящена analysis of separate rights and duties of the taxpayers, envisaged in a current tax legislation and to illumination of some problems that arise up during their realization.

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

УДК 342.95.(088.24)(476)

В. В. Чумак

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЗАСТОСУВАННЯ ЗАХОДІВ АДМІНІСТРАТИВНОГО ПРИМУСУ ЗА ПОРУШЕННЯ ПРАВИЛ ЛІЦЕНЗІЙНО-ДОЗВІЛЬНОЇ СИСТЕМИ В РЕСПУБЛІЦІ БІЛОРУСЬ

Постановка проблеми. Під ліцензійно-дозвільною системою в широкому значенні слід розуміти закріплений у правових нормах порядок, що передбачає обов'язковість отримання від уповноважених державних органів ліцензій (дозволів) на здійснення певних дій або отримання певних правочинів підприємствами, установами, об'єднаннями чи окремими громадянами. Ліцензійно-дозвільна система має поширення в розгалуженій сфері суспільних відносин. Так, в області державної таємниці ліцензовано діяльність підприємств, установ та організацій із проведення робіт, пов'язаних із використанням відомостей, що становлять державну таємницю, створенням засобів захисту інформації, а також зі здійсненням заходів та наданням послуг щодо захисту державної таємниці; у сфері обігу спеціальних технічних засобів урегульовано діяльність фізичних та юридичних осіб, що пов'язана з розробкою, виробництвом, реалізацією, придбанням із метою продажу технічних засобів для негласного отримання інформації.

Ліцензійно-дозвільна система посідає важливе місце в охороні громадського порядку й безпеки.

Республіка Білорусь, враховуючи особливості ліцензійно-дозвільної системи у сфері діяльності, пов'язаної зі зброєю та боєприпасами до неї, наділяє органи внутрішніх справ відповідною компетенцією, що дозволяє їх працівникам оперативно вирішувати питання застосування заходів адміністративного примусу без отримання санкцій на це в кожному конкретному випадку. У законах і підзаконних нормативних актах передбачено зміст цих заходів, їх цілі, підстави та порядок застосування [1, с. 91].