

УДК 342.9

Ю. В. Гаруст

ОСКАРЖЕННЯ ДІЙ ПОСАДОВИХ ОСІБ ЯК ЗАСІБ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРАВ ГРОМАДЯН У ПОДАТКОВІЙ СФЕРІ

Актуальність теми. Для України, як і для будь-якої іншої сучасної демократичної, правової, соціальної держави, головним завданням є піклування про своїх громадян, створення всіх необхідних умов для їх повноцінного життя й нормального розвитку. Вирішенню цих завдань підпорядковується діяльність усіх державних органів і посадових осіб, які забезпечують права, свободи та законні інтереси громадян. Однак, визнаючи той факт, що ефективність і надійність роботи державного механізму є запорукою благополуччя громадян, слід констатувати, що досить часто саме державно-владні суб'єкти порушують існуючу в державі систему суспільних відносин та соціальних цінностей. Влада – це велика відповідальність, оскільки вона надає в розпорядження її носія значні ресурси, які дозволяють йому диктувати свою волю, тому в демократичних державах встановлюються чіткі підстави, жорсткі межі та суворі процедури використання владними суб'єктами наданих їм державою повноважень. Так, у частині 2 статті 19 Конституції України закріплено, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень і в спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [1].

Виклад основного матеріалу. Однак самого лише законодавчого закріплення вимог до порядку реалізації владних повноважень не достатньо для ефективного забезпечення захисту прав, свобод і законних інтересів громадян від можливих випадків свавілля та зловживань із боку державно-владних суб'єктів. Також має бути створено механізм оскарження рішень і дій органів державної влади, місцевого самоврядування та їх посадових осіб. Слід відзначити, що на необхідності конструктивного вирішення цього питання наголошувалося ще в Указі Президента України «Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні», у якому зазначалося, що для створення ефективної системи державного управління, окрім іншого, потрібно вдосконалити управлінські процедури та запровадити достатньо апеляційних інституцій і механізмів, зокрема щодо оскарження дій державних службовців. Необхідно суттєво покращити законодавче регулювання механізму позасудового захисту прав і свобод громадян, які порушуються органами виконавчої влади та їх посадовими особами. Право на такий захист реалізується шляхом подання адміністративної скарги до вищого в порядку підлеглості органу виконавчої влади (посадової особи) [2].

Намагаючись віднайти власну модель управління державою та суспільством, Україна провела низку змін, перетворень та нововведень із метою покращення організації й функціонування державного апарату в цілому та його окремих ланок зокрема, а також удосконалення механізмів захисту громадян від протизаконних дій державно-владних суб'єктів. Одні з кроків на цьому шляху були досить вдалими й прогресивними, інші ж мали доволі суперечливий характер та викликали багато питань і дискусій.

У зв'язку з викладеним метою статті є надання характеристики механізму оскарження дій органів і посадових осіб Міністерства доходів і зборів України як засобу забезпечення прав громадян у податковій сфері. Адже, по-перше, галузь податкових відносин відіграє одну з головних ролей у забезпеченні стабільності та процвітання українських держави й суспільства, а по-друге, випадки порушення прав громадян у податковій сфері з боку відповідних владних суб'єктів мають непоодинокий характер.

Спершу варто відзначити, що право громадян оскаржувати рішення й дії компетентних органів державної влади та їх посадових осіб, які займаються реалізацією податкової політики, передбачається низкою нормативно-правових актів. Так, у Конституції України встановлено, що всі мають право направляти індивідуальні чи колективні письмові звернення або особисто звертатися до органів державної влади, органів місцевого самоврядування та посадових і службових осіб цих органів, які зобов'язані розглянути звернення й дати обґрунтовану відповідь у встановлений законом строк (стаття 40) [1]. А також кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб (стаття 55) [1]. У Законі України «Про звернення громадян» закріплено, що громадяни України мають право звернутися до органів державної влади, посадових осіб відповідно до їх функціональних обов'язків зі скаргами про порушення своїх соціально-економічних, політичних та особистих прав і законних інтересів (стаття 1) [3]. При цьому під скаргою в законі розуміється звернення з вимогою про поновлення прав і захист законних інтересів громадян, порушених діями (бездіяльністю), рішеннями державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій, об'єднань громадян, посадових осіб (стаття 3) [3]. У статті 2 Кодексу адміністративного судочинства України йдеться про те, що до адміністративних судів можуть бути оскаржені будь-які рішення, дії чи бездіяльність суб'єктів владних повноважень, окрім випадків, коли щодо таких рішень, дій чи бездіяльності Конституцією або законами України встановлено інший порядок судового провадження [4]. Якщо ж говорити про нормативно-правові акти, які безпосередньо регулюють сферу податкових відносин, то слід відзначити Податковий кодекс України, відповідно до якого платник податків має право оскаржувати в порядку, установленому цим кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення (стаття 17). Рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку (стаття 56) [5]. При цьому в статті 14 цього ж кодексу зазначається, що оскарження рішень контролюючих органів – це оскарження платником податку податкового повідомлення (рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого рішення контролюючого органу в порядку та строки, які встановлено цим кодексом, за процедурами адміністративного оскарження або в судовому порядку) [5].

Отже, на підставі викладеного можемо зробити висновок, що громадяни з метою захисту своїх прав у податковій сфері мають два основні шляхи оскарження дій та рішень органів доходів і зборів, які забезпечують формування та реалізацію державної податкової й митної політики, – це адміністративний та судовий порядок.

Причому використання першого не позбавляє громадянина права звернутися в подальшому зі скаргою із цього ж приводу до суду.

Сутність адміністративного порядку полягає в тому, що громадянин за незгоди з діями та рішеннями органів доходів і зборів подає до контролюючих органів вищого рівня відповідну скаргу. Порядок розгляду скарг на дії зазначених органів визначається законодавством. На сьогодні існує декілька нормативно-правових актів, які регламентують процедурні питання вирішення справ за вказаними скаргами:

– Податковий кодекс України (глава 4 «Визначення суми податкових та (або) грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів») [5];

– Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби» [6];

– Наказ Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження Порядку розгляду органами доходів і зборів скарг на вимоги про сплату недоїмки зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та на рішення про нарахування пені та накладення штрафу» [7];

– Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Інструкції про порядок розгляду звернень та особистого прийому громадян в органах державної податкової служби» [8].

Отже, з огляду на зазначені нормативно-правові акти порядок оскарження громадянами, які є платниками податків, дій контролюючих органів має такий вигляд. У випадку, коли, на думку платника податків, контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству чи виходить за межі його повноважень, платник протягом 10 днів, що настають після дня отримання ним податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, яке, на його думку, є незаконним, може звернутися до контролюючого органу вищого рівня зі скаргою про перегляд цього рішення. Платник податків одночасно з поданням скарги контролюючому органу вищого рівня зобов'язаний письмово повідомляти контролюючий орган, яким визначено суму грошового зобов'язання або прийнято інше рішення, про оскарження його податкового повідомлення-рішення або будь-якого іншого рішення [6].

Необхідно відзначити, що закон передбачає більш тривалі строки оскарження рішень органів доходів і зборів. Так, якщо відповідно до Податкового кодексу України контролюючий орган самостійно визначає грошове зобов'язання платника податків за причинами, не пов'язаними з порушенням податкового законодавства, такий платник податків має право на адміністративне оскарження рішень контролюючого органу протягом 30 календарних днів, що настають після дня надходження податкового повідомлення-рішення (рішення) контролюючого органу [5; 6].

Щодо форми скарги, то вона повинна бути складеною в письмовому вигляді. До скарги можуть додаватися належним чином засвідчені копії документів, розрахунків та інших доказів, які платник податків вважає за потрібне надати.

У скарзі мають зазначатися такі дані: а) прізвище, ім'я, по батькові, місце проживання фізичної особи-платника податку; б) найменування органу доходів

і зборів, яким видано податкове повідомлення-рішення про визначення суми грошового зобов'язання платника податків або будь-яке інше рішення органу доходів і зборів, що оскаржується, дата й номер, назва податку, збору або штрафної (фінансової) санкції та сума; в) суть порушеного питання, прохання чи вимоги та обґрунтування незгоди платника податків із сумою грошового зобов'язання, визначеною органом доходів і зборів у податковому повідомленні-рішенні, або незгоди з іншим рішенням органу доходів і зборів; г) відомості про повідомлення чи неповідомлення відповідного органу доходів і зборів про подання скарги органу доходів і зборів вищого рівня; г) підпис фізичної особи-платника податку. Якщо скарга в інтересах фізичної особи-платника податку подається її представником, то до скарги долучається копія довіреності, оформленої відповідно до вимог законодавства; д) перелік документів і розрахунків, що додаються до скарги. У разі надсилання скарги поштою додається опис укладеного та повідомлення про вручення [6].

Законодавство забороняє контролюючим органам відмовляти платникам податків у прийнятті скарг, які мають реєструватися в день їх подання (надходження). Однак це не означає, що ці органи є, так би мовити, беззахисними перед великою кількістю заяв і скарг, які до них надходять, і змушені розглядати їх усі без винятку. Недотримання скаржником законодавчих вимог щодо строків, форми та (або) змісту скарги надають контролюючим органам право відмовити в розгляді такої скарги та повернути її скаржнику з відповідними роз'ясненнями. Також трапляються випадки, коли особи з тих чи інших причин подають до органів доходів і зборів скарги, у яких порушуються питання, що не належать до відання цих органів. У такому разі органи доходів і зборів у строк не пізніше 5 днів пересилають цю скаргу за належністю відповідному органу чи посадовій особі, про що повідомляють особу, яка її подала [6].

Варто зауважити, що законодавство передбачає випадки, у яких пропуск громадянином строку подання скарги на рішення органів доходів і зборів вважається таким, що стався з поважних причин. Так, відповідно до статті 102 Податкового кодексу України та пункту 12 Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби строки подання скарги на податкове повідомлення-рішення або будь-яке інше рішення контролюючого органу можуть бути продовжені керівником контролюючого органу (його заступником) за письмовим запитом платника податків із таких причин:

- 1) якщо такий платник податків протягом зазначених строків перебував за межами України;
- 2) якщо такий платник податків протягом зазначених строків перебував у плаванні на морських суднах за кордоном України в складі команди (екіпажу) таких суден;
- 3) якщо такий платник податків протягом зазначених строків перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду;
- 4) якщо такий платник податків протягом зазначених строків мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полоном на території інших держав або внаслідок інших обставин непереборної сили, підтверджених документально;
- 5) якщо такий платник податків протягом зазначених строків був визнаний за рішенням суду безвісно відсутнім або перебував у розшуку у випадках, передбачених законом [5; 6].

Якщо скаргу подано з дотриманням усіх необхідних законодавчих вимог, то контролюючий орган повинен розглянути її та надіслати вмотивоване, оформлене відповідно до встановлених законодавством вимог, рішення скаржнику протягом 20 днів із дня надходження скарги. В окремих випадках керівник (його заступник) органу, що розглядає скаргу, може продовжити строк її розгляду, проте не більше 60 днів, про що скаржник в обов'язковому порядку повідомляється в письмовій формі.

У процесі розгляду скарги обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування суми податкового зобов'язання чи будь-якого іншого рішення, прийнятого контролюючим органом, є правомірним, покладається на контролюючий орган. У свою чергу скаржник повинен підтвердити власні вимоги, викладені в скарзі, і довести обставини, якими він її мотивує та обґрунтовує.

За результатами розгляду скарги контролюючий орган перевіряє правомірність нарахування, здійсненого органом доходів і зборів, у випадках, визначених Податковим кодексом України, або прийняття будь-якого рішення органів доходів і зборів, що оскаржується, і приймає одне з таких рішень: а) залишає податкове повідомлення-рішення про визначення суми грошового зобов'язання платника податків або будь-яке інше рішення органу доходів і зборів, яке оскаржується, без змін, а скаргу без задоволення; б) скасовує в певній частині податкове повідомлення-рішення про визначення суми грошового зобов'язання платника податків або будь-яке інше рішення органу доходів і зборів, яке оскаржується, і не задовольняє скарги платника податків у певній частині; в) скасовує податкове повідомлення-рішення про визначення суми грошового зобов'язання платника податків або будь-яке інше рішення органу доходів і зборів, яке оскаржується, і задовольняє скаргу платника податків повністю; г) збільшує суму грошового зобов'язання або податкового боргу; г) у випадках, передбачених статтею 8 Закону України «Про звернення громадян», залишає скаргу без розгляду та повертає авторові [6].

Згідно з Податковим кодексом України процедура адміністративного оскарження закінчується в такі терміни: днем, який слідує після останнього дня строку, передбаченого для подання скарги на податкове повідомлення-рішення або будь-яке інше рішення відповідного контролюючого органу в разі, коли таку скаргу не було подано в зазначений строк; днем отримання платником податків рішення відповідного контролюючого органу про повне задоволення скарги; днем отримання платником податків рішення центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову й митну політику; днем звернення платника податків до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, що оскаржувалися [5].

Порядок розгляду скарг на дії та рішення органів доходів і зборів у судових інстанціях визначається відповідним процесуальним законодавством, зокрема Кодексом адміністративного судочинства України [4].

Висновки. Спираючись на проаналізоване вище, можемо стверджувати, що сьогодні наша держава пропонує своїм громадянам досить непоганий на перший погляд механізм захисту їх прав у податковій сфері шляхом оскарження дій та рішень органів доходів і зборів. До його позитивних аспектів слід віднести такі:

– громадянам пропонується одразу два можливі напрями оскарження рішень органів доходів і зборів: адміністративний та судовий. При цьому громадянин може звернутися до суду зі скаргою як після того, як він пройшов усі ланки адміністративного механізму оскарження, так і після будь-якої з його адміністративних інстанцій. Таке положення цілком відповідає нормам Конституції України та Закону України «Про судоустрій і статус суддів». Водночас слід відзначити, що рішення контролюючого органу, оскаржене в судовому порядку, не підлягає адміністративному оскарженню [5]. Таким чином, законодавець не дозволяє громадянам та адміністративним органам ставити під сумнів правосудність рішень суду й переглядати їх у порядку іншому, окрім чітко встановленого законом (апеляційне та касаційне провадження);

– у Податковому кодексі України та інших нормативно-правових актах, які визначають підстави й порядок оскарження рішень органів доходів і зборів, не встановлено конкретних вимог щодо кола дій та рішень цих органів, які можуть оскаржуватися громадянами. Однак законодавець водночас установив суворі вимоги до оформлення скарги, недотримання яких надає контролюючим органам право залишити її без розгляду;

– встановлено конкретні строки подання скарги. З одного боку, 10-денний строк видається начебто замалим, однак його цілком достатньо, щоб за нормальних обставин ознайомитися з рішенням органу доходів і зборів та скласти й подати скаргу. У випадку ж, коли особа не може цього зробити з тих чи інших об'єктивних обставин, які мають поважний характер, може застосовуватися подовження зазначеного строку. Ці вимоги щодо строку подання скарги спонукають громадян відповідально ставитися до реалізації своїх прав та обов'язків;

– установлення чіткого строку розгляду контролюючим органом скарги, який не повинен перевищувати 20 днів, зобов'язує діяти їх оперативно та попереджає затягування розгляду справ із їхнього боку. Так, Податковим кодексом України передбачено, що якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом 20-денного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника (його заступника або іншої уповноваженої посадової особи), така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків із дня, який слідує після останнього дня зазначених строків. Скарга вважається також повністю задоволеною на користь платника податків, якщо рішення керівника (його заступника або іншої уповноваженої посадової особи) про продовження строків її розгляду не було надіслане платникові податків до закінчення 20-денного строку, зазначеного в абзаці першому пункту 12 Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби [5]. Звертаємо увагу, що законодавство, дозволяючи керівникам органів, які розглядають скаргу, продовжувати строк її розгляду, не містить хоча б приблизного переліку обставин, які є підставами для такого продовження;

– оскарження рішення органу доходів і зборів в адміністративному порядку повинне здійснюватися лише до вищого органу, а не до контролюючого органу, який прийняв оскаржуване рішення. Це має покращити об'єктивність, неупередженість та всебічність розгляду скарг.

Література

1. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Указ Президента України «Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні» від 22.07.1998 р. № 810/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/810/98>.
3. Закон України «Про звернення громадян» від 02.10.1996 р. № 393/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 47. – Ст. 256.
4. Кодекс адміністративного судочинства від 06.07.2005 р. № 2747-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35–37. – Ст. 446.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
6. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби» від 19.11.2012 р. № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z2046-12>.
7. Наказ Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження Порядку розгляду органами доходів і зборів скарг на вимоги про сплату недоїмки зі сплати єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування та на рішення про нарахування пені та накладення штрафу» від 09.09.2013 р. № 452 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1593-13>.
8. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Інструкції про порядок розгляду звернень та особистого прийому громадян в органах державної податкової служби» від 18.06.2008 р. № 395 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0554-08>.

Анотація

Гаруст Ю. В. Оскарження дій посадових осіб як засіб забезпечення прав громадян у податковій сфері. – Стаття.

З метою визначення засобів захисту громадянами України своїх прав у податковій сфері розглянуто існуючий у нашій державі порядок оскарження рішень та дій органів доходів і зборів. Установлено, що сьогодні Україна пропонує своїм громадянам дієвий механізм захисту їх прав у податковій сфері шляхом оскарження дій та рішень органів доходів і зборів.

Ключові слова: контролюючі органи, органи доходів і зборів, скарга, адміністративний порядок оскарження.

Аннотация

Гаруст Ю. В. Обжалование действий должностных лиц как средство обеспечения прав граждан в налоговой сфере. – Статья.

С целью определения средств защиты гражданами Украины своих прав в налоговой сфере рассмотрен существующий в нашем государстве порядок обжалования решений и действий органов доходов и сборов. Установлено, что сегодня Украина предлагает своим гражданам действенный механизм защиты их прав в налоговой сфере путем обжалования действий и решений органов доходов и сборов.

Ключевые слова: контролирующие органы, органы доходов и сборов, жалоба, административный порядок обжалования.

Summary

Harust Y. V. Appeal against actions of public officials as a means of ensuring the rights of citizens in the tax sphere. – Article.

In order to study the remedies Ukraine citizens of their rights in the tax field reviewed existing in our state procedure for appealing the decisions and actions of the revenues and fees. Found that today our country offers to its citizens rather good at first mechanism to protect their rights in the tax area by appeal actions and decisions of the income and charges, but this mechanism is not effective listing of all.

Key words: regulatory agencies, revenues and fees, complaint, administrative appeal procedure.