

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Суспільні відносини, які виникають на етапах акумуляції податків і обов'язкових платежів, можуть існувати тільки у правовій формі. Конституція України проголошує, що система оподаткування, принципи і правові засади захисту інтересів держави і платників податків встановлюються виключно законами. Податковий кодекс України (ПКУ) [1] дає перелік принципів, головним серед яких є рівність всіх суб'єктів податкових правовідносин. Але, як правомірно підкреслюють науковці, закріпленні у чинному законодавстві принципи оподаткування мають частково декларативний характер і не знайшли свого повного відображення у податкових правовідносинах, тому їх можна розцінювати тільки як основні напрями розвитку податкового законодавства. У багатьох країнах як Західної Європи, так і СНД закріплено принципи справедливості та відкритості у податковому законодавстві [2, с. 38]. В Україні подібні принципи відсутні, принцип соціальної справедливості, закріплений ст. 4 ПКУ [1] має лише змістовне наповнення з точки зору установа податків і зборів відповідно до платоспроможності платників. Об'єктивною мотивацією до податкових зловживань є негативне ставлення платників податків до діючої податкової системи внаслідок значного податкового тиску та суб'єктивізму контролюючих органів. На платників податків відповідно до чинного законодавства покладаються переважно обов'язки, а права, якими наділено платника, є нечисленними і суперечливими. Це зумовлює необхідність удосконалення підходів до захисту прав платників податків.

Окремі питання щодо проблематики захисту прав платників податків знайшли своє відображення в наукових працях О. Бандурки, В. Лисенка, М. Мельника, Д. Мулявки, М. Кучерявенка та ін. Аналіз наукових джерел [2; 3; 4] і матеріалів практики розгляду скарг дозволяють

окреслити найбільш типові ситуації порушення прав платників податків:

платник сплачує поточні платежі, а податковий орган спрямовує ці суми на погашення накопиченого податкового боргу;

при здійсненні перевірки податкові інспектори не визнають частину витрат платника і в результаті цього зменшують негативне значення декларацій по ПДВ;

платник представляє уточнюючі розрахунки, але вони не визнаються податковим органом;

платник оскаржує податкове повідомлення, а податковий орган приймає рішення про залишення скарги без розгляду;

податкові інспектори з'являються на перевірку без відповідних підстав для її проведення [3, с. 56].

Незважаючи на те, що ці проблеми неодноразово висвітлювалися в юридичних і економічних джерелах, в Україні ще не розроблена чітка концепція захисту прав платників податків. Наукові розробки не носять комплексного характеру, дана проблема більш досліджена в сукупності з іншими аспектами правових відносин, в основному як захист права на звернення, недостатньо уваги приділено протиріччям податкового законодавства [1; 5] стосовно прав і обов'язків суб'єктів податкових правовідносин і відшкодування збитків платникам податків внаслідок неправомірних дій податкових органів.

Мета дослідження: проаналізувати проблемні питання захисту прав платників податків щодо адміністративного та судового оскарження рішень податкових органів, навести світовий досвід і пропозиції щодо посилення правового й організаційного забезпечення прав платників податків.

Законодавча база України передбачає владно-примусовий характер податкових правовідносин. Науковці правомірно характеризують механізм примусу як складне поняття: державний примус є системою заходів попереджуваль-

ного, припиняючого, караючого і відновлюючого характеру. Механізм примусу у сфері податкової діяльності з акумуляції податків та інших обов'язкових платежів можна визначити як закріплену законом сукупність дій і способів впливу владного суб'єкта на іншого учасника правовідносин зі сплати податків з метою забезпечення невідворотності їх сплати та захисту фіскального інтересу держави [2, с. 104]. З іншого боку, повинен бути і законодавчо закріплений адекватний механізм захисту прав платників податків. Платники податків повинні мати державні гарантії від незаконного втручання органів контролю в їх діяльність, гарантії відшкодування заподіяного збитку, адміністративного та судового захисту їх інтересів.

З прийняттям Податкового кодексу України права платників податків деяким чином стали більш визначеними та конкретними, але кількість прав податкових органів у значній мірі перевищує права платників, про що свідчать норми ст. 17 та ст. 20 ПКУ, більшість його норм присвячується саме обов'язкам платників податків і повноваженням державних контролюючих органів. Права суб'єктів підприємницької діяльності не систематизовані, і, головне, відсутній механізм їх реалізації.

За оцінками міжнародних організацій, відносини між платниками податків і податковими органами України є надмірно бюрократизованими та непрозорими. Існуючі механізми державного управління в цій сфері зменшують ефективність процесу сплати податків і знижують рівень національної податкової конкуренції [6].

Про складність і суперечливість захисту прав платників податків свідчить статистика щодо кількості податкових спорів, вирішених у судах за результатами звернень органів державної податкової служби та на вимогу платників податків. У цілому з усіх категорій справ, розглянутих у 2010 р., на користь органів ДПС вирішено 109 тис. справ на суму 35,9 млрд грн, що становить практично 96,3 % від загальної кількості справ і 79,4 % від суми розглянутих судами справ [7, с. 10]. При цьому слід зазначити, що ряд скарг платників податків зовсім не розглядається як в адміністративному, так і в судовому порядку оскарження. По перше, не можливо оскаржити акт, який складається за результатами перевірки податкового органа на підставі того, що акти перевірки лише підтверджують факт перевірки, однак не містять вказівки про застосування санкцій до платників, не є рішеннями суб'єкта

владних повноважень, отже, не породжують правовідносин, які можуть бути предметом суперечки і підлягають судовому захисту. По друге, не можливо оскаржити дії органа податкової служби у вигляді вказівок платників. Суд вважає, що такі дії не породжують, не змінюють і не припиняють жодних прав і обов'язків платника, не носять імперативного характеру, тому оскаржитися не можуть (рішення ВАС України від 10.06.2010 р. № К-22200/07) [4, с. 162].

Відповідно до ст. 56 ПКУ 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 повноважень контролюючого органа, він має право звернутися до контролюючого органа вищого рівня та суду зі скаргою. Рішення контролюючого органа, яке оскаржене в судовому порядку, не підлягає адміністративному оскарженню. Процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору. Таким чином, платник податків має право оскаржити тільки податкове повідомлення — рішення, яке породжує певні обов'язки у платника, але якщо за актом перевірки платникові не донараховуються податкові зобов'язання, а лише зменшуються збитки або негативне значення по ПДВ, рішення про податкове повідомлення не приймається і платник податків не має підстав захисту своїх прав.

Наступною проблемою захисту прав платників податків є вкрай жорсткі строки та умови порядку подачі та розгляду скарг у податкових органах. Відповідно до ст. 56 ПКУ скарга подається до контролюючого органа вищого рівня протягом 10 днів, що настають за днем отримання податкового рішення. Податковий орган повертає платникові скаргу без розгляду, якщо знаходить одне із навіть незначних порушень у заповненні реквізитів протягом п'яти днів із дня її отримання. При цьому термін для подачі скарги не переривається, і, як правило, платник вже не встигає до закінчення 10 днів з моменту отримання податкового повідомлення-рішення подати нову скаргу, внаслідок чого податкові зобов'язання з такого податкового повідомлення стають узгодженими, що вже загрожує фінансовими санкціями та податковою заставою у разі їх несвоечасної сплати.

Ефективність передбаченої Кодексом процедури адміністративного або судового оскарження дій податкових органів знижується існу-

ванням припису про обов'язковість проведення позапланової перевірки у разі подачі платником податків скарги або заперечення. У ст. 78 ПКУ уточнено, що така перевірка проводиться виключно з питань, що стали предметом оскарження, але на практиці виникає ситуація, коли перевіряють не дії органа чи особи, що оскаржуються, а діяльність платника податків. Позапланова перевірка може бути проведена в ході розслідування скарги, але вимога обов'язкової позапланової перевірки не є необхідною.

Найбільш проблемною є ситуація з відшкодуванням платникам податків заподіяних збитків та відповідальність у такому разі органів ДПС. Збитки можуть бути двох видів: реальний збиток і втрачена вигода, але слід зазначити, що довести факт виникнення збитків і обґрунтувати їх розмір вкрай проблематично. Так, якщо підприємство внаслідок незаконної дії податкового органа не змогло вчасно розплатитися з контрагентами, це не є збитками через відсутність його витрат. Зазвичай дуже важко довести збитки у вигляді втраченої вигоди, так як потрібно обґрунтувати, що ті чи інші доходи платник податків неодмінно отримав би, якби не дії податкових органів і те, що платник податків зробив усе від нього залежне, щоб збитки мінімізувати. Наприклад, якщо збитки спричинені відсутністю коштів на рахунок внаслідок їх списання податковим органом, платник податків повинен довести, що робив різні дії з пошуку інших джерел. Складнощі при доказі причинно-наслідкового зв'язку між незаконними діями податкових органів і збитками платника податків є основною підставою для відмови в задоволенні позовних вимог про відшкодування збитків.

Ст. 21 ПКУ [1] передбачає, що за невиконання або неналежне виконання посадовими особами органів державної податкової служби своїх обов'язків вони притягаються до дисциплінарної, адміністративної, кримінальної та матеріальної відповідальності згідно з чинним законодавством. Збитки, завдані неправомірними діями посадових осіб органів державної податкової служби, підлягають відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету. Аналогічна норма щодо відповідальності за завдані збитки посадовою чи службовою особою податкової міліції за рахунок держави відображена і у ст. 25 Закону України «Про державну податкову службу» [5].

Особливо слід підкреслити, що податкове законодавство не встановлює процедури пред'явлення вимог про відшкодування збитків, тому такі

вимоги повинні пред'являтися в порядку, передбаченому цивільним законодавством. Однак податкові органи не володіють ні джерелом відшкодування збитків, ні відповідною компетенцією. Тому навіть у разі визнання податковим органом вимог платника податків, відшкодування йому збитків можливо тільки з Державного бюджету України. Таким чином, відповідальність за порушення прав платників податків лише умовно можна вважати відповідальністю податкових органів.

У публікаціях існує думка щодо створення у складі Державного бюджету України спеціального фонду для відшкодування збитків, спричинених платнику податків неправомірними діями контролюючих органів та їх службових осіб [8]. Аналогічні пропозиції наводились і в ряді законопроектів, поданих на розгляд у Верховну Раду України. Запровадження даного підходу призведе до підвищення навантаження на бюджет, крім того, такі витрати носять непередбачений характер, таким чином, майже неможливо забезпечити їх обґрунтування. Альтернативним напрямом може бути відшкодування збитків, заподіяних органами ДПС, за рахунок податкового боргу платників при його наявності або взаємозаліку по наступним податковим надходженням платників податків, що потребує розробки детального механізму заліку платежів, переліку податків і граничних строків взаємозаліків.

Для захисту прав платників податків доцільно застосування накопиченого світового досвіду. Наприклад, у Росії з метою вдосконалення процедур взаємодії податкових органів і платників податків затверджено Єдиний стандарт обслуговування платників податків. В Єдиному стандарті зазначено всі види можливих процедур взаємодії та послуг, що надаються податковими органами платникам податків, визначено терміни та форми їх надання, перераховано конкретні нормативні акти, що передбачають надання таких послуг. Практика податкового адміністрування у країнах ЄС за останні десять років демонструє значні успіхи у створенні рівноправних відносин між фіскальними органами і платниками податків. Окрім розробки новітніх методів адміністрування податків, значна увага приділяється роз'ясненню платникам їхніх прав і створенню механізмів, які забезпечують їх реалізацію в повному обсязі. Реалізація державної політики у сфері оподаткування, яка спрямована на відкритість і прозорість, виражена не тільки у формалізованих документах. Вона також знайшла відображення в інституціональному аспекті у виг-

ляді апеляційних офісів. Серед підходів до формування документа, який відображає узагальнені положення стосовно прав платників, слід згадати «Біль про права платників податків», розроблений і прийнятий у США, Канаді та деяких інших країнах. Загалом 41 країна світу має законодавчі або нормативні акти, де формалізовано узагальнені права платників податків [6]. В українському законодавстві також доцільно посилити законодавче забезпечення в напрямку захисту прав платників податків.

Висновки. Аналіз правової бази України, практики правовідносин між державними контролюючими органами і платниками податків свідчить про недостатній захист прав платників податків, складнощі адміністративного та судового захисту їх інтересів. Права платників податків не в повній мірі мають законодавчо закріплені механізми їх реалізації і носять частково декларативний характер. Проблемною є ситуація з доказом і відшкодуванням платникам податків заподіяних збитків. Доцільно запровадити відшкодування збитків, заподіяних органами ДПС, за рахунок погашення боргу, або взаємозаліку за наступними податковими надходженнями платників податків. Детальне визначення і конкретизація прав платників податків, гарантій їх дотримання, норм дій посадових осіб державних податкових органів сприятиме встановленню цивілізованих відносин між ними, зменшенню адміністративного тиску на суб'єктів підприємницької діяльності, що відповідає потребам суспільства у

розвитку підприємництва як одного з головних чинників вирішення економічних і соціальних проблем держави.

Література

1. Податковий кодекс України. — Х. : Одісей, 2010. — 536 с.
2. Пришва Н. Ю. Податкове право : навч. посіб. / Н. Ю. Пришва. — К. : Юрінком Інтер, 2010. — 368 с.
3. Єфанова Т. А. Оскарження податкових рішень-повідомлень в адміністративному порядку / Т. А. Єфанова // Юридичний журнал. — 2009. — № 8. — С. 56–59.
4. Мулявка Д. Практика розгляду скарг платників податків в органах ДПС України / Д. Мулявка // Збірник наукових праць Національної академії ДПС України. — Ірпінь, 2010. — № 4. — С. 160–168.
5. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» зі змінами та доповненнями від 25.03.2005 р. № 2505-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : gska.rada.gov.ua.
6. Кузнецов К. Податковий кодекс — недосяжна мрія / К. Кузнецов // Економічна правда від 26.10.2009 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua>.
7. Вісник податкової служби України. — 2011. — № 1. — С. 10.
8. Прядко Д. Платнику потрібен статус / Д. Прядко // Юридичний журнал [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.Justinian.com.ua>.

Надійшла до редакції 10.03.2011 р.