

ПРАВО ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ НА ЗАХИСТ ТА ЙОГО РЕАЛІЗАЦІЯ: ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМНИХ ПИТАНЬ

Статтю присвячено розгляду проблем права платників податків на захист, проблем адміністративного та судового механізмів оскарження рішень контролюючих органів.

Ключові слова: адміністративне та судове оскарження, презумпція правомірності рішень платника податку, строки оскарження.

Роль і значення податків є важливим для будь-якого суспільства та держав світу. З одного боку, усі розуміють, що податки – це необхідність, своєрідна плата за співжиття у державі, з другого – мало хто хоче віддавати свої зароблені гроші, адже під час справляння податків відбувається, по суті, перехід права власності від платника податків до держави на певну частину цієї власності [1, с. 34]. Право власності є невід’ємним і невідчужуваним, що закріплено у ст. 1 Протоколу 1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод [2], у Конституції України (ст. 41) [3]. Разом з тим, Конституція України встановлює обов’язок кожного сплачувати податки (ст. 67) у порядку, встановленому законами України (ст. 92). Варто підкреслити, що сплата податків є першочерговим обов’язком, який водночас гарантується правом платника податків на захист своїх майнових інтересів у податкових правовідносинах. Ці гарантії полягають у законодавчому закріпленні механізмів оскарження платником податків рішень, дій (бездіяльності) контролюючих органів. Традиційно у податкових системах світу виділяють два механізми оскарження рішень контролюючих органів – адміністративний (апеляційний) та судовий. В Україні обидва закріплено на законодавчому рівні, діють вже достатньо довгий час, але практика виявляє певні проблеми в їх застосуванні. Зокрема ефективність адміністративного порядку оскарження піддається сумніву з тієї підстави, що розгляд скарги платника податків побудовано на перевірці рішення контролюючого органу вищим контролюючим органом і ймовірність необ’єктивного розгляду є дуже високою. Ефективність судового механізму теж оцінюється по-різному. Так, за даними податківців станом на жовтень 2012 року на користь податкової було вирішено 99,7 % судових спорів [5, с. 4]. З цього приводу багато дослідників висловили сумнів в об’єктивності, неупередженості цієї статистики та відмітили, що «переможні реляції по-

датківців щодо «успіхів» в адміністративних судах дещо перебільшені», оскільки ґрунтуються на рішеннях судів першої інстанції, не враховують характеру податкового спору тощо [5, с. 4–7]. Відрізняється від податкової і статистика Верховного Суду України, згідно з даними якого 2012 року у справах за зверненнями податкових органів щодо неподання або несвоєчасного подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків і зборів 77,4 % рішень прийнято на користь податкових органів; щодо порушення порядку ведення податкового обліку – 65,4 % [4]. Отже, проблемами в оцінці ефективності механізмів досудового і судового оскарження рішень, дій (бездіяльності) контролюючих органів, на наш погляд, слід виділити не лише недоліки правового регулювання цих механізмів, а й відсутність доступного для громадськості джерела офіційної статистики розгляду податкових спорів за зазначеними механізмами, класифікації податкових спорів, яку, вважаємо, теж можна використовувати для удосконалення такого регулювання. Крім того, право на отримання такої інформації (шляхом її оприлюднення), на наш погляд, є невід’ємним правом українських платників податків. Зрозуміло, що інформація має бути повною та достовірною, тому її збір, обробка та оприлюднення, вважаємо, мають здійснюватися незалежним (від контролюючих органів у сфері оподаткування) державним органом на рівні центральної виконавчої влади за визначеною у законі періодичністю.

Центральною ідеєю адміністративного та судового механізмів оскарження рішень контролюючих органів у сфері оподаткування є забезпечення захисту прав платників податків від неправомірних рішень, дій (бездіяльності) контролюючих органів. Отже, тема цієї статті, присвячена аналізу права платників податків на захист своїх майнових інтересів, способів його реалізації, очевидно актуальна. Мета статті – дослідити

окремі практичні аспекти можливостей і перспектив захисту своїх прав платниками податків.

Право на захист інтересів та прав податкоплатників передусім гарантується Конституцією України (ст. 55, 92). У теорії права визначається, що право на захист з боку його процесуальної форми включає три основні можливості: звернутися з вимогою про захист до компетентного державного чи громадського органу; користуватися всіма передбаченими законом правами і гарантіями у процесі розгляду цієї вимоги, встановленими до конкретної форми захисту права; оскарження, опротестування в установленому законом порядку рішення органу у цій справі [6]. На розвиток конституційних гарантій Податковий кодекс України (далі ПК України) [7] передбачає можливість оскарження прийнятих контролюючим органом рішень в адміністративному або судовому порядку (ст. 56). Гарантіями під час розгляду оскаржуваного рішення контролюючого органу у сфері оподаткування служать і принципи – основні засади податкового законодавства, закріплені у ст. 4 ПК України, у контексті положень якої основну увагу варто звернути на презумпцію правомірності рішень платника податку (п. 4.4.1) – саме її має використовувати як платник податку при побудові концепції захисту своїх прав та обґрунтуванні своєї позиції у податковому спорі, так і державна інституція (органи доходів і зборів, суд), яка цей спір розглядає.

Як основоположний принцип і податкового права, і податкового законодавства презумпція правомірності рішень платника податку передбачає, що у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, то рішення має прийматися на користь платника податку. Наприклад, Вищий адміністративний суд України (далі ВАСУ) ухвалою К/800/33574/13 від 17 жовтня 2013 року [8], посилаючись на презумпцію правомірності, залишив без задоволення касаційну скаргу податкового органу; в ухвалі К/9991/7182/12 від 13 березня 2013 року [9] Суд зазначив, що зважаючи на презумпцію правомірності рішень платника податку, відсутність або недостатність доказів є підставою для висновку про неправомірність оскарженого рішення контролюючого органу. За своїм правовим змістом презумпція правомірності рішень платника податку, вважаємо, стоїть поруч з

таким явищем як презумпція невинуватості у кримінальному процесі, і означає – всі сумніви на користь правопорушника. Дослідники проблем оподаткування прямо зазначають, що право платника податків на захист переплітається із презумпцією невинуватості [10, с. 23]. На виконання Податкового кодексу України Міністерством доходів і зборів України, як головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з питань формування та реалізації державної податкової та митної політики [11], наказом від 25 грудня 2013 р. № 848 затверджено Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів (далі Порядок № 848) [12] (до цього діяв подібного змісту наказ Міністерства фінансів України від 19.11.2012 р. № 1203 «Про затвердження Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби» [13]). На відміну від ПК України (п. 56.21. ст. 56), Порядок № 848 не посилається на презумпцію невинуватості – з огляду на податковий закон це не має бути перешкодою для застосування цього принципу в адміністративній процедурі оскарження рішень контролюючих органів у сфері оподаткування, утім, якою буде практика покаже час. На сьогодні ж проблема полягає у тому, що, як зазначає Державна служба України з питань регуляторної політики та розвитку підприємництва, на тому тлі, що презумпція правомірності є широковживаним терміном у доктрині права та юридичній практиці (що є ознакою демократичної, правової держави), сьогодні в Україні відсутній нормативно-правовий акт, який би містив визначення терміна «презумпція правомірності». Слід погодитися з Н. Г. Кравченко, яка відмітила неповну реалізацію у податковому законі принципу презумпції правомірності рішень платника податку і сформулювала такі проблеми у правозастосуванні презумпції правомірності: невідомо, хто (сам платник, чи податковий орган, чи інший орган, зокрема, той, хто приймає рішення) визначатиме, які норми припускають множинне трактування, а які – ні, як і те, чи є можливість прийняти рішення на користь платника податку [14, с. 87].

Адміністративний спосіб захисту прав платників податків полягає у можливості оскарження рішень контролюючих органів, дій або бездіяльності їхніх посадових осіб до вищого контролюючого органу шляхом подання відповідної скарги і фактично є досудовим врегулюванням спору, хоча при цьому не є обов'язковою необхідною передумовою для звернення до суду (ст. 55, 124 Конституції України, Рішення КСУ у справі N 1-2/2002 від 9 липня 2002 р. [15]). У літературі за-

значається, що таке оскарження має базуватися на принципах законності, гласності, публічності, економічності процесу і т. д. Серед плюсів адміністративного оскарження виділяють невеликі витрати, економію часу, а також оперативність і меншу формальність [16, с. 278–280]. Водночас зауважується низький рівень об'єктивності при такому розгляді, адже посадова особа має прийняти рішення з приводу своєї ж діяльності. Як вирішення проблеми, упередженості доцільним вважають запозичити міжнародний досвід і запровадити спеціальні апеляційні органи або структурні підрозділи в окремих органах [17, с. 119]. Цю пропозицію варто підтримати, оскільки у структурі Міністерства доходів і зборів України у червні 2013 р. створено і діє управління адміністративного оскарження [18], залишається лише змінити його підпорядкованість, аби забезпечити дотримання принципу неупередженості розгляду податкового спору.

Утім, на даний час проблему відомчої упередженості певною мірою можна оминати – йдеться про подання платником податків адміністративного позову без ініціювання адміністративної процедури. Порядок судового оскарження регулюється Кодексом України про адміністративне судочинство, який передбачає, що оскаржувати можна як рішення, так і дії чи бездіяльність контролюючих органів (наприклад, 19 грудня 2013 р. Київський окружний адміністративний суд частково задовольнив позов про визнання протиправною бездіяльність і зобов'язав орган доходів і зборів зареєструвати видані позивачем податкові накладні в Єдиному реєстрі податкових накладних з дня їх подання) [19]. Але й судова процедура не позбавлена, на наш погляд, недоліків, серед яких передусім варто відмітити проблему строків звернення платника податків з позовом до суду, про що і зазначає Вищий адміністративний суд України в Інформаційному листі від 01. 11. 2011 р. № 1935/11/13-11 [20]. Відповідно до пункту 56.18. ст. 56 ПК України платник податків має право оскаржити податкове повідомлення – рішення або інше рішення контролюючого органу з урахуванням строків давності, що становить 1095 днів. У той самий час п. 56.19. ст. 56 Кодексу встановлює місячний строк для оскарження податкових повідомлень-рішень,

який за змістом цієї норми починає перебіг із дня, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження. Для вирішення цієї колізії Вищий адміністративний суд України пропонує керуватися п. 56.21 ст. 56 ПК України і застосовувати п. 56.18. ст. 56 ПК України, який передбачає більш тривалий строк для звернення до суду (1095 днів), ніж пункт 56.19 цієї ж статті (один місяць). Проте для повноцінного врегулювання цієї проблеми вбачається доцільним внести відповідні зміни до Податкового кодексу України.

Ще одне питання, тлумачення якому надав ВАСУ у листі N 165/11/13-12 від 18.01.2012 р. «Щодо адміністративних позовів майнового характеру» [21], полягає в тому, чи є позовні заяви про протиправність рішень контролюючих органів про визначення грошових зобов'язань платників податків позовними заявами майнового чи немайнового характеру. Адже залежно від того буде різнитися і ставка судового збору відповідно до ЗУ «Про судовий збір» [22]. Збільшення податковим органом зобов'язань особи з податку є втручанням до його повноважень, яке впливає на склад майна позивача, у тому числі шляхом безпідставного стягнення податків, зборів, штрафних санкцій тощо, є майновою. Вищий адміністративний суд України у своєму висновку посилається на практику Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ), а саме на справу «Щоткін проти України». Аналізуючи практику застосування рішень ЄСПЛ, які відповідно до ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського Суду з прав людини» [23] є джерелом права України, юристи-практики вказують на вибіркове застосування останнього [24].

У підсумку треба констатувати, що питання удосконалення правового регулювання захисту прав платників податків в Україні і надалі повинно перебувати у центрі уваги законодавчої та виконавчої влади, особливо коли в основі мати дотримання балансу між інтересами держави та інтересами особи (платника податків), налагодження взаємної довіри між контролюючими органами і платниками податків, а також зупинення сприйняття податків як суспільного зла [25, с. 3].

Список літератури

1. Податкові конфлікти: особливості вирішення : навч. посіб. ; за заг. ред. Л. В. Трофімової. – К. : КНТ, 2010. – 360 с.
2. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод. Редакція від 01.06.2010 ратифіковано Законом № 475/97-ВР від 17. 07. 97 // Урядовий кур'єр. – 2010. – 17.11. – № 215.
3. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – С. 141.
4. Аналіз стану здійснення судочинства судами загальної юрисдикції у 2012 р. (за даними судової статистики) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.scourt.gov.ua/clients/vs.nsf/0/37FA7BF4961A1F5AC2257B9B00231848>

- ?OpenDocument&CollapseView&RestrictToCategory=37FA7BF4961A1F5AC2257B9B00231848. – Назва з екрана.
5. Белкін Л. Керівництво ДПС України вводить громадськість в оману / Леонід Белкін // Юридична Газета. – 2012. – 11 грудня. – № 50. – С. 4.
 6. Грибанов В. П. Осуществление и защита гражданских прав [Електронний ресурс] / В. П. Грибанов. – Изд. 2-е, стереотип. – М. : “Статут”, 2001. – 411 с. – (Классика российской цивилистики). – Режим доступу: http://civil.consultant.ru/elib/books/1/page_12.html#9. – Назва з екрана.
 7. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України // ВВР. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
 8. Ухвала ВАСУ від 17 жовтня 2013 р. у справі № 2а/0470/9464/12 за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Дніпровський трубний завод» до ДПІ у Жовтневому районі м. Дніпропетровська Дніпропетровської області ДПС про скасування податкового повідомлення-рішення [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/34467849>. – Назва з екрана.
 9. Ухвала ВАСУ від 13 березня 2013 р. у справі № 2а-1670/2785/11 за позовом Приватного підприємства «Біо-Актив» до Кременчуцької об'єднаної державної податкової інспекції у Полтавській області про визнання нечинним та скасування податкових повідомлень-рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/30639935>. – Назва з екрана.
 10. Податковий кодекс України : науково-практичний коментар : у 3 ч. / М. П. Кучерявенко, І. Л. Самсін, І. Х. Темкіжев та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева. – Х. : Право, 2012. – Ч. 1. – С. 23.
 11. Указ Президента України від 18 березня 2013 року № 141/2013 Про Міністерство доходів і зборів України // Офіційний вісник Президента України. – 2013. – 02. 04. – № 10. – С. 4. – Ст. 275.
 12. Наказ Міністерства доходів і зборів України від 25. 12. 2013 № 848 «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів» // Офіційний вісник України. – 2014. – 07. 02. – № 10. – С. 253. – Ст. 353.
 13. Наказ Міністерства фінансів України від 19.11.2012 № 1203 «Про затвердження Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби» // Офіційний вісник України. – 2012. – 29.12. – № 98. – С. 163. – Ст. 3981.
 14. Кравченко Н. Г. Принципи податкового законодавства за Податковим кодексом України / Н. Г. Кравченко // Наукові записки НАУКМА. – 2011. – Т. 116. Юридичні науки. – С. 87.
 15. Рішення КСУ у справі N 1-2/2002 від 9 липня 2002 року N 15-рп/2002 щодо офіційного тлумачення положення частини другої статті 124 Конституції України (254к/96-ВР) про поширення юрисдикції судів на всі правовідносини, що виникають у державі // Офіційний вісник України. – 2002. – 26.07. – № 28. – С. 93. – Ст. 1333.
 16. Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання : навч. посіб. / С. В. Буряк, П. В. Мельник, Ф. О. Ярошенко [та ін.] ; за заг. ред. С. В. Буряка. – К. : Юрінком Інтер, 2009. – 800 с.
 17. Убогий С. А. Оскарження рішень податкових органів в адміністративному порядку / С. А. Убогий // Вісник Академії праці і соціальних відносин Федерації профспілок України. Серія: Право та державне управління : науковий збірник. – 2011. – № 1 (1). – С. 118–122.
 18. Наказ Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження структури Міністерства доходів і зборів України» від 19 червня 2013 року № 186 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/diyalnist/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/62858.html>. – Назва з екрана.
 19. Постанова Київського окружного адміністративного суду від 19 грудня 2013 року у справі № 810/6770/13-а за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Термінал Бровари» до Міністерства доходів і зборів України про визнання протиправною бездіяльності відповідача [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/36529807>. – Назва з екрана.
 20. Лист Вищого адміністративного суду «Щодо строків оскарження рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання» від 01.11.2011 № 1935/11/13-11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v1935760-11>. – Назва з екрана.
 21. Лист Вищого адміністративного суду «Щодо адміністративних позовів майнового характеру» від 18.01.2012 р. № 165/11/13-12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0165760-12>. – Назва з екрана.
 22. Закон України «Про судовий збір» // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2012. – № 14. – Ст. 87.
 23. Закон України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2006. – № 30. – Ст. 260.
 24. Головань І. Вибіркове правозастосування [Електронний ресурс] / Ігор Головань. – Режим доступу: <http://blogs.pravda.com.ua/authors/golovan/50e6dc288cd32>. – Назва з екрана.
 25. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение : учебник / Т. Ф. Юткина. – М. : ИНФРА-М, 2000. – 429 с.

M. Zakharko

PROTECTION OF TAXPAYERS' RIGHT: FORMULATION OF THE PROBLEM ISSUES

In the article the author analyses the problems of the taxpayer protection right, the problems of administrative and judicial appeal procedure.

Keywords: administrative and judicial appeal procedure, presumption of correctness of taxpayer's decisions, appeal time limits.

Матеріал надійшов 17.02.2014