

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ СКАРГ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ДО ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

*Каменська Н. П., д.ю.н., доц.,
кафедра правознавства, ПУЕТ;*

Гончаренко І. О., магістрантка, кафедра правознавства, ПУЕТ

«Захист прав платників податків є органічною складовою інституту захисту прав і свобод людини, який нині в Україні знаходиться на стадії становлення. Якщо ти платник податку, то маєш право знати, куди пішли сплачені тобою кошти, бути захищеним від свавілля представників державної влади. На жаль, в нашій державі ще не склалися для цього відповідні умови» [1, с. 15–16]. За вказаних обставин на сьогоднішній день платники податків вимушені захищати свої права та законні інтереси. У них є два шляхи здійснення такого захисту. Перший і, як вважають деякі вчені, «один з найбільш важливих, універсальних та ефективних засобів захисту прав» [2, с. 62], оскарження рішень, дій або бездіяльності органів державної влади чи їх посадових осіб до суду. Другий, що є «важливим важелем у захисті прав і свобод людини й громадянина» [3, с. 135] – оскарження рішень, дій або бездіяльності зазначених вище осіб в адміністративному порядку. У процесі адміністративного оскарження спори між платниками податків і органами державної фіскальної служби (далі – органи ДФС) вирішуються в межах ієрархії цих органів.

Із змісту пп. 17.1.7 п. 17.1 ст. 17 Податкового кодексу України (далі – ПК України) випливає, що платниками податків можуть бути оскаржені в порядку визначеному ПК України рішення, дії, бездіяльність, у тому числі податкові консультації, як органів ДФС, так і їх посадових осіб [4].

У теорії адміністративного права серед скарг, що подаються в адміністративному порядку, за правовими ознаками виокремлюються загальні та спеціальні [5, с. 162]. На нашу думку, скарги платників податків, які надходять до органів ДФС, також можна розподілити за вказаною вище ознакою на подібні види. Порядок розгляду перших визначений Законом України «Про звернення громадян» [6]. У зв'язку з тим, що даний законодавчий акт [6] регулює правовідносини, пов'язані з реалізацією громадянами права на звернення в адміністративному порядку, авторами загальних скарг можуть бути тільки платники податків – фізичні особи. Порядок розгляду інших (крім скарг платників податків на постанови органів ДФС у справах про адміністративні правопорушення) регулюється ПК України [4].

Виходячи із змісту статті 4 Закону України «Про звернення громадян» [6], можна зробити висновок, що рішення органів ДФС, їх посадових осіб, що прийняті у сфері управлінської діяльності, можуть бути оскаржені платниками податків – фізичними особами на підставі цього Закону [6] у випадках, коли такими рішеннями: порушено права і законні інтереси, свободи платника (платників) податків або створено перешкоди у їх здійсненні; незаконно покладено на платника податків обов'язки або його незаконно притягнуто до відповідальності.

З нашої точки зору, перелік підстав подачі громадянами скарг, визначений названою вище статтею, необхідно доповнити правом громадянина подавати скарги також у разі створення йому перешкод щодо виконання обов'язків, покладених на нього законодавчими актами. Наприклад, конституційного обов'язку сплачувати податки, збори (обов'язкові платежі) у порядку і розмірах, встановлених законом.

Процедура оскарження платниками податків – фізичними особами в адміністративному порядку означених вище рішень, дій або бездіяльності та порядок їх розгляду і вирішення органами ДПС України більш детально, порівняно із Законом України «Про звернення громадян» [6], регламентовані Порядком розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах [7].

У свою чергу, відповідно до ст. 56 ПК України [4] платниками податків на підставі цього законодавчого акта [4] можуть бути оскаржені рішення органів ДФС: щодо невірної визначення сум податкових зобов'язань; ті, які суперечать законодавству з питань оподаткування або виходять за межі компетенції органів ДФС.

Даною правовою нормою передбачено порядок оскарження в адміністративному порядку вказаних рішень лише до органів ДФС вищого рівня. Необхідно згадати, що до прийняття ПК України [4] на законодавчому рівні було передбачено можливість подачі первинних та вторинних скарг. «Первинна скарга» – адресувалася органу ДФС, який виніс рішення, що оскаржується, а «повторна скарга» – адресувалася вищестоящим органам ДФС, уповноваженим її розглядати. За таких обставин первинну скаргу платника податків розглядав орган, рішення якого оскаржувалося, що не сприяло її об'єктивному розгляду і вирішенню, оскільки як правильно вказується в юридичній літературі відносини, які складаються між державою і платником з приводу сплати податків і зборів, споконвіку за своєю природою є конфліктними. Ситуація, коли той, хто у примусовому порядку визначає податкові зобов'язання, одночасно і перевіряє правильність їх нарахування, видається без перебільшення алогічною.

Нині означені недоліки вирішено на законодавчому рівні. У ПК України (ст. 56) передбачено порядок оскарження в адміністративному порядку лише до вищестоящих органів ДФС. Законом

України «Про звернення громадян» (ст. 7), також заборонено направляти скарги громадян на розгляд тих державних органів або посадових осіб, рішення чи дії яких оскаржуються [6].

Необхідно зауважити, що порядок оскарження в адміністративному порядку, який підданий нами критиці, існує в країнах Східної Європи. Фактично він складається з двох етапів: на першому первинний орган переглядає своє рішення через призму апеляційної скарги; якщо це не дає результатів, на другому етапі питання виноситься на розгляд вищестоящого адміністративного органу. В свою чергу, в країнах Західної Європи менше розраховують на внутрішню адміністративну апеляцію, а більше на зовнішню перевірку – будь-то суд, трибунал чи інший спеціалізований орган.

Таким чином, підстави подачі платниками податків загальних та спеціальних скарг в органи ДФС визначаються різними нормативно-правовими актами.

Деякими науковцями виокремлюється ряд переваг оскарження в адміністративному порядку порівняно з оскарженням до суду. Так, автори книги «Адміністративна процедура та контроль за діяльністю адміністративних органів в Угорщині, Польщі, Болгарії, Естонії та Албанії» вказують на те, що адміністративні органи, наділені апеляційними повноваженнями, як правило, мають спеціальні знання та ґрунтовну інформацію у тій сфері, про яку йде мова в апеляційному зверненні. В.П. Тимошук зауважує, що ефективне адміністративне оскарження суттєво зменшує навантаження і на судову систему. Суд, навіть визнавши рішення незаконним, не може прийняти позитивне рішення замість адміністративного органу, і особа чекатиме, поки орган виконає судове рішення і прийме адміністративний акт.

До того ж, оскарження в адміністративному порядку яке здійснюється відповідно до ПК України [4] призупиняє виконання платником податків рішення про визначення суми податкового зобов'язання, а розгляд таких скарг безкоштовний. Хоча звернення платника податків до суду з позовною заявою про визнання недійсним оскаржуваного рішення, також призупиняє виконання відповідного податкового зобов'язання до вирішення справи по суті.

На сьогодні існує ряд обмежень, що стосуються осіб, які подають спеціальні скарги в адміністративному порядку до органів ДФС України на підставі ПК України [4]. Так, відповідно до п. 56.18 ПК України платник податків, який подав позовну заяву до суду про визнання недійсним рішення органу ДФС не може одночасно оскаржувати таке рішення в адміністративному порядку, передбаченому ПК України [4]. Виходячи з практики за цих обставин процедура апеляційного узгодження не розпочинається, а у разі її здійснення припиняється. Напевне, саме з цією метою у п. 56.5 ПК України [4] закріплено обов'язок платника податків письмово повідомляти контролюючий орган яким прийнято оскаржуване рішення про оскарження останнього до суду. У свою чергу, Законом України «Про звернення громадян» [6], навпаки, не встановлено обмежень щодо адміністративного оскарження громадянами рішень, дій або бездіяльності органів виконавчої влади, їх посадових осіб, які оскаржуються в судовому порядку. В зв'язку з наведеним, на наш погляд, платники податків – фізичні особи, у разі необхідності, можуть звертатися до податкових органів з такими скаргами на підставі даного Закону [6] незалежно від того, оскаржуються ними в суді такі рішення, дії або бездіяльність чи ні. Проте, слід зазначити, що такі заходи можуть вживатися платниками податків тільки у тих випадках, коли відповідні судові справи не розглянуті по суті – за результатами розгляду ініційованих позовних заяв судом не винесено рішення, яке набрало законної сили.

Список використаних джерел:

1. Селіванов В.М., Московенко О.М., Головач І.В. Захист прав платників податків в Україні (питання теорії і практики). К.: І-т приватного права і підприємництва ФАпрН України, 1999. 24 с.
2. Греца Я. В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин : дис. ... к. юр. н: 12.00.07. У., 2006. 198 с.
3. Стахурський М.Ф. Питання реформування адміністративного процесу в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. К., 2002. 203 с.
4. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13, № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.
5. Бахрах Д.Н., Россинский Б.В., Старилов Ю.Н. Административное право : учебник для вузов. 2-е изд., изм. и доп. М. : Норма, 2005. 800 с.
6. Закон України від 2 жовтня 1996 року № 393/96-ВР «Про звернення громадян» // Відомості Верховної Ради України. 1996. № 47. Ст. 256.
7. Наказ Міністерства фінансів України від 2 березня 2015 року № 271 «Про затвердження порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах» // Офіційний вісник України. 2015. № 38. Ст. 1153.