

*Надія Махиніч,*  
*аспірант Університету ДФС України*

## **ПРОЦЕСУАЛЬНІ НОРМИ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ЯК ЮРИДИЧНА ГАРАНТІЯ ЗАХИСТУ ПРАВ ТА ЗАКОННИХ ІНТЕРЕСІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ**

*Обґрунтовано, що процесуальні норми податкового права є нормативними гарантіями захисту прав та законних інтересів платників податків. Проаналізовано поняття та види процесуальних податкових норм як гарантій захисту прав та законних інтересів платників податків.*

**Ключові слова:** процесуальні податкові норми, право на захист, захист прав платників податків, юридичні гарантії, спеціалізовані податкові адміністрації з обслуговування великих платників податків.

**Махиніч Н.**

***Процессуальные нормы налогового права как юридическая гарантия защиты прав и законных интересов налогоплательщиков***

*Обосновано, что процессуальные нормы налогового права являются нормативными гарантиями защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. Автором проанализированы понятия и виды процессуальных налоговых норм как гарантий защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.*

**Ключевые слова:** процессуальные налоговые нормы, право на защиту, защита прав налогоплательщиков, юридические гарантии, специализированные налоговые администрации по обслуживанию крупных налогоплательщиков налогов.

**Makhynich N.**

***Procedural rules of tax law as a legal guarantee protection of rights and legal interests of taxpayers***

*In this article the author analyzes the legal security procedures and activities to service the large taxpayers. The author attempted to determine the content, forms and directions of improvement of tax administration specialized on service of large taxpayers in Ukraine.*

**Key words:** procedural tax rules, the right to protection, legal protection of taxpayers' rights, legal guarantees, procedural remedies.

**Постановка проблеми.** На сьогодні сфера податкових правовідносин окреслюється активними реформами, що априорі повинні бути спрямовані на подальше вдосконалення фіскального напрямку функціонування держави. Визначальною складовою цих реформ стала зміна організаційних аспектів діяльності контролюючих органів. Концепція ідеалізованого Міндоходів була зруйнована. Подальшого обговорення як представниками наукової, так і політичної, економічної сфер, зазнала ДФС з усім спектром її повноважень. Окрім цього, як науковці, так і суб'єкти владних повноважень, акцентують увагу на питанні подальшого варіювання кількості податків, їх ставок, на тенденціях розвитку процедури декларування доходів.

**Актуальність дослідження.** У ході останніх державно-політичних подій правові зміни охопили не лише податкову, а й багато інших сфер суспільного життя. Однак не вирішеним так і залишається питання захисту прав та законних інтересів платників податків у матеріальній і процесуальній площинах. Незважаючи на численні дослідження податкових спорів, кодифікацію податкового законодавства, зміни в судочинстві, процесуальний аспект захисту платників податків має ряд проблем, які потребують наукового обґрунтування в сучасних реаліях. Тому дослідження процесуальних норм податкового права як юридичної гарантії захисту прав та законних інтересів платників податків є актуальною, необхідною та перспективною темою наукової полеміки.

**Виклад основного матеріалу.** У Стратегічному плані діяльності Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини на 2013–2017 рр. констатовано, що аналіз ситуації в Україні щодо додержання прав людини свідчить про низку серйозних проблем; в умовах погіршення економічної ситуації особливої актуальності набувають проблеми, пов'язані із порушеннями соціально-економічних та гуманітарних прав людини. Також визначено, що в планах на майбутнє Україна має бути державою, де права людини та основоположні свободи знаходяться на першому місці [10].

Те, що права та законні інтереси платників податків порушуються, є беззаперечним фактом. Значна частина їхніх звернень і до контролюючих, і до судових органів за захистом є не безпідставною, а насправді підтверджує неправомірність дій/бездіяльності, рішень суб'єктів владних повноважень щодо платників податків.

Порушення прав за законних інтересів платників податків проходить не тільки діями/бездіяльністю, а й рішеннями контролюючих органів. Так, у 2015 р. до ДФС від платників податків надійшло 8 346 скарг на 13 217 податкових повідомлень-рішень, за результатами розгляду яких скасовано повністю або частково 521 податкове повідомлення-рішення [2].

Слід наголосити, що на сьогодні забезпечення та захист прав, свобод і законних інтересів особи є однією з тих цінностей, що активно пропагується на міжнародній арені. Постає необхідність першочергово звернути увагу на фундаментальний результат післявоєнного усвідомлення важливості гарантування та захисту прав особи, що об'єктивізувався у Загальній декларації прав людини (1948 р.). Згідно з її ст. 22 [1] «...кожна людина як член суспільства має право на соціальне забезпечення і на здійснення необхідних для підтримання її гідності і для вільного розвитку її особи прав у економічній, соціальній і культурній галузях...». Ст. 6 Міжнародного пакту про економічні, соціальні і культурні права, ратифікованого Указом Президії Верховної Ради Української РСР № 2148-VIII від 19.10.73 р. покладено на держави обов'язок визнання права на працю, яке включає право кожної людини отримати можливість заробляти собі на життя працюю, яку вона вільно обирає або на яку вона вільно погоджується, і зроблено належні кроки до забезпечення цього права [4].

Недосконалість податкового законодавства, прогалини в діяльності контролюючих органів обумовлюють те, що платники податків змушені реалізовувати своє право на захист не в поодиноких випадках, навіть виходячи за національні рамки. Проблемність нормативно-правових актів України з оподаткування визначив і Європейський суд з прав людини у справі «Щокін проти України», виразивши думку про те, що відсутність в національному законодавстві необхідної чіткості та точності порушує вимогу «якості закону», передбачену Конвенцією про захист прав людини і основоположних свобод, та не забезпечує адекватний захист від свавільного втручання публічних органів державної влади у майнові права заявника [9].

Доволі часто відносини між контролюючими органами та платниками податків будуються не на паритетних засадах, а набувають антагоністичного характеру, що призводить до втрати між ними взаємодовіри та консолідованості в напрямку наповнення Державного та місцевих бюджетів. До того ж, як вбачається з зазначеного вище, у державі мають місце не вирішені законодавчі проблеми регулювання податкового життя, і, як наслідок, своїми діями, бездіяльністю та рішеннями контролюючі органи порушують права та законні інтереси платників (неправомірно нараховують податкові зобов'язання, порушують права платників податків у ході реалізації контрольних процедур, вжитті заходів із забезпечення погашення платниками податків податкового боргу тощо).

З огляду на це потрібно зважити, що не тільки закріплення права на захист, а й гарантованість його ефективної реалізації, може вказувати на досягнення пріоритетних ідей правової держави, нормалізацію податкового клімату, покращення фіскального механізму функціонування держави та адаптацію податкового життя до відповідних міжнародних стандартів у сфері оподаткування.

Однак у чинному ПК України немає жодного розділу, окремої глави, присвячених даному питанню. Право на захист впливає з окремих положень ПК України (як наприклад, із п. 17.1.7 ст. 17 ПК України, п. 56.1 ст. 56 ПК України щодо права оскаржити рішення, дії чи бездіяльність контролюючих органів). Там же опосередковано розкрито процесуальний аспект з його реалізації. Це питання врегульовано і у відомчих актах, зокрема в частині оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку – у Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від №916 21.10.2015 р., Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від №271 02.03.2015 р..

Розкриваючи поняття та ознаки захисту загалом та безпосередньо захисту прав і законних інтересів платників податків, науковцями правильно було зосереджено увагу на його суб'єктах та основні меті. Разом з цим, формулюючи більш комплексне визначення даного поняття, можна зазначити, що захист прав та законних інтересів платників податків – це цілеспрямовані, послідовні, системні, узгоджені дії, що реалізуються як платниками податків самостійно, так і органами державної влади та їх представниками відповідно до положень чинного законодавства з метою протидії будь-яким порушенням прав та законних інтересів платників податків, припинення таких порушень та усунення їх наслідків.

Таким чином, право платників податків на захист своїх прав та законних інтересів – це фундаментальна правова основа уникнення девіантних проявів у сфері податкових правовідносин зі сторони контролюючих органів, обов'язковий атрибут на шляху становлення та розвитку правових і демократичних інституцій. Без фактичного забезпечення можливості реалізувати таке право ніяким чином країна не

зможеть створити належний податковий клімат та стимулювати платників податків до відкритого діалогу і взаємодії. Навпаки, неможливість втілити платниками податків права на захист введе свого роду кризу в напрямку розбудови правової держави та поліпшення фіскального механізму її функціонування.

Не можна забувати, що право платників податків на захист – це матеріальна норма й без відповідного підґрунтя вона залишиться «неживою», бо не матиме практичного втілення та відповідної гарантованості своєї реалізації. А отже, можна стверджувати, що в умовах політико-правових та соціально-економічних реформ особливого значення набувають гарантії захисту прав і законних інтересів таких платників податків.

Вбачається, що необхідною умовою функціонування держави, яка б могла на високому рівні реалізовувати усі покладені на неї функції, є створення гарантій забезпечення та захисту прав і законних інтересів бюджетоутворюючих суб'єктів – платників податків, адже вони, виконуючи покладений обов'язок зі сплати податків, сприяють формуванню фінансово-матеріальної основи держави – її бюджету. Замало тільки регламентувати право платників податків на захист. Треба створити й усі гарантії забезпечення його реального втілення на рівні *de facto*.

На нашу думку, гарантії забезпечення та захисту прав і законних інтересів платників податків – це правові норми та всі умови, засоби, спрямовані на забезпечення непорушності прав та законних інтересів платників податків, а також відновлення юридичного та фактичного становища платників податків, що існувало до порушення їх прав та законних інтересів.

Багатьма ученими висловлюється думка, що у системі гарантій прав і свобод особи діють загальні (економічні, політичні, соціальні, культурні, організаційні) та спеціальні (юридичні) гарантії.

Учені-юристи, які досліджували окремі аспекти гарантій прав платників податків, зокрема загальних, схиляються до думки, що до політичних гарантій слід віднести доручені державі обов'язки щодо забезпечення прав, свобод, законних інтересів людини і громадянина. Економічні гарантії прав платників податків зумовлені важливістю використання в Україні позитивного досвіду країн Європейського Союзу щодо ідеї побічного впливу держави на економіку за рахунок ринкових важелів. У контексті визначеного податки не повинні виступати тягарем для їх платників, а мають бути одним із стимулів економічного розвитку країни. Щодо соціальних гарантій прав платників податків, то вони реалізуються опосередковано через обов'язкове соціальне страхування. Також до загальних гарантій прав платників податків віднесено організаційні, які пов'язані з існуванням державних органів, що мають своїм завданням забезпечення та захист прав платників податків [6, с. 288].

Звичайно, що окрему групу гарантій, особливо важливих в умовах функціонування правової держави, складають юридичні.

На думку О. Ф. Скакун, юридична гарантія є системою юридичних засобів та способів охорони і захисту прав людини та громадянина [8, с. 188]. А. М. Колодій та А. Ю. Олійник під юридичними гарантіями розуміють закріплені конституційними нормами та принципами юридичні умови і засоби реалізації прав, свобод та обов'язків людиною і громадянином [3, с. 270]. У своєму дослідженні О. М. Федорчук юридичні гарантії захисту прав і законних інтересів платників податків розглядає як закріплені в чинних правових нормах умови і засоби, що забезпечують платникам податків реальну охорону, безперешкодну реалізацію та поновлення в разі порушення їхніх суб'єктивних прав і законних інтересів [11, с. 103].

Отже, у запропонованих визначеннях О. Ф. Скакун, А. М. Колодія, А. Ю. Олійника, О. М. Федорчука норму не виділено як юридичну гарантію. Згідно із даними дефініціями, система юридичних гарантій представлена відповідними умовами і засобами для того, щоб була можливою реалізація правових норм. Можливо, учені, беручи до уваги широкі підходи трактування правових засобів, віднесли до них і правові норми. Однак вважаємо, що не помилково, розкриваючи квінтесенцію юридичних гарантій, окремо виділяти в їх системі правові норми.

Потрібно пам'ятати, що саме процесуальна норма є невіддільною гарантією у системі юридичних, адже вона регламентує процесуальну основу для реалізації матеріальних норм.

Багатьма авторами особливо відстоюється думка про належність норми, у тому числі процесуальної, до юридичних гарантій забезпечення та захисту прав особи. Так, слушним є твердження В. Ф. Сіренка, який, зокрема, відмітив, що юридичні гарантії представлені нормами матеріального і процесуального права [7, с. 58].

У податковому законодавстві більшою мірою спектр гарантій прав платників податків конкретизовано. На різних стадіях податкового адміністрування та в різних податкових провадженнях діють свої гарантії. Деякі з них являються загальними, оскільки матимуть місце на всіх етапах розвитку податкових правовідносин та

стосуються усього податкового процесу. Проте значна частина таких гарантій за змістом – матеріальні. Їх трансформація у практичну площину можлива за наявності інших гарантій, зокрема процесуально-правових.

Так, наприклад, платник податків має матеріально-правові гарантії захисту своїх прав у ході реалізації контролюючими органами податкової перевірки (не допустити до документальної виїзної чи фактичної перевірки посадових (службових) осіб контролюючого органу у разі непред'явлення ними направлення на проведення перевірки, копії наказу та службового посвідчення чи у разі їх оформлення з порушеннями вимог, які встановлені законодавством (ст. 81 ПК України); подати заперечення на акт податкової перевірки (ст. 86 ПК України) тощо). Поряд з ними закріплені процесуально-правові гарантії, без наявності яких втілити матеріально-правові гарантії було б неможливо. Наприклад, у ст. 86 ПК України також розкрито порядок подання заперечення на акт податкової перевірки [5].

Проаналізувавши наведені вище наукові концепції та норми чинного законодавства, підходимо до того, що дійсно податково-процесуальна норма виступає гарантією захисту прав та законних інтересів платників податків. Вона узгоджує дії платників податків при реалізації ними права на захист. Завдяки процесуальній нормі платник податків має уявлення про те, до якого компетентного органу, його структурної одиниці звертатися для захисту свого права та в якій формі, в який спосіб це робити. Він обізнаний у строках, протягом яких зможе реалізувати право на захист прав і законних інтересів та у разі пропущення яких втрачає можливість щодо захисту.

Водночас досліджувана норма вносить узгодженість у дії суб'єктів владних повноважень щодо забезпечення такого захисту; зорієнтовує платників податків в контексті оцінки правомірності дій суб'єктів, наділених спектром повноважень із захисту їхніх прав та законних інтересів.

Можна пояснити процесуальну норму як гарантію захисту прав та законних інтересів платників податків і на прикладі ст. 56 ПК України [5]. Отже, є матеріальна норма, яка закріпила право оскаржити рішення контролюючого органу в адміністративному або судовому порядку (п. 17.1.7. ст. 17, п. 56.1 ст. 56 ПК України). Тобто законодавча основа для того, щоб захистити порушене рішенням контролюючого органу право платника податків чи його інтерес, існує. Це свого роду фундамент будинку. Але без стін, стріхи цей будинок нічого не вартий. Його навіть не можна назвати будинком, бо свого призначення виконати він не зможе. Так само й в захисті прав та законних інтересів платників податків право, що його регламентує, є тільки підґрунтям для захисту. Про реальну забезпеченість зазначеного права можна буде говорити за наявності ряду важливих умов, що забезпечать його практичну реалізацію, а це першочергово процесуальне наповнення. Маючи матеріальний фундамент для оскарження рішення контролюючого органу, платник податків переходить до фактичного втілення наданого права на захист. Завдяки процесуальним нормам ст. 56 ПК України, а також Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України №916 від 21.10.2015 р. він зможе оскаржити рішення контролюючого органу в адміністративному порядку, адже знатиме, що для цього має підготувати скаргу усталеної форми, адресувати її до вищестоящего контролюючого органу протягом 10 календарних днів, які настають за днем отримання податкового повідомлення рішення, та матиме уявлення про ряд інших важливих процесуальних аспектів такого оскарження.

Разом з цим, у законодавстві закріплені матеріальні основи з обов'язку суб'єктів владних повноважень захищати права платників податків, діяти у відповідному напрямку щодо забезпечення захисту їхніх прав та законних інтересів (наприклад, розглянути скаргу платника податків на рішення нижчестоящего контролюючого органу). Однак без узгоджених процесуальних сторін таких дій це реалізувати буде неможливо. Саме тому у ст. 56 ПК України та вищезгаданому Порядку прописано порядок, строки розгляду скарг платників податків, врегульовано інші процесуальні положення з реалізації матеріально-правового обов'язку контролюючого органу в сфері захисту прав та законних інтересів платників податків.

Податково-процесуальна норма, визначаючи порядок, строк, способи, форми реалізації матеріальних норм податкового права, у тому числі у сфері захисту прав та законних інтересів платників податків, урегульовує відповідний спектр дій: платників податків при фактичному втіленні наданих їм прав на захист; суб'єктів владних повноважень, наділених повноваженнями із захисту прав та законних інтересів платників податків.

Окрім того, зазначені норми сприяють реалізації і юридичної відповідальності, що може мати місце при порушеннях у сфері захисту прав та законних інтересів платників податків.

**Висновки.** Жодним чином не намагаємося спростувати значення інших гарантій у забезпеченні захисту прав та законних інтересів платників податків. Так, стверджувати про ефективність реалізації їхнього захисту можна тоді, коли вся система гарантій як загальних (політичних, економічних, соціальних, організаційних), так і спеціальних (юридичних), буде максимально адаптованою до вимог державно-пра-

вового та економічного життя та наближеною до кращих міжнародних стандартів, що діють у цій сфері. Недосконалість хоча б якоїсь із гарантій, у тому числі процесуальної податково-правової як різновиду юридичної, може спричинити збій функціонування цілого механізму захисту прав та законних інтересів платників податків та унеможливить протидію будь-яким порушенням, їх припинення та усунення наслідків. У свою чергу, це призведе до свавілля контролюючих органів, погіршення податкового клімату, дестабілізації фіскального життя держави, погіршення авторитету держави на міжнародній арені та порушення ключових засад правового верховенства і законності.

Таким чином, процесуальні норми податкового права забезпечують реалізацію базисних принципів та засад оподаткування. Вони сприяють тому, щоб законодавчо обґрунтована ідея захисту прав та законних інтересів платників податків знаходила свій вираз не тільки на рівні *de jure*, а й на рівні *de facto*. Без чіткої регламентації процесуальних аспектів захисту прав за законних інтересів платників податків право на захист матиме суто умовний характер.

### Список використаної літератури

1. Загальна декларація прав людини від 10.12.1948 р. // *Офіційний вісник України*. – 2008. – №93. – Ст. 3103.
2. Звіт про виконання плану роботи Державної фіскальної служби України на 2015 р. – С. 79 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/files/131201.pdf>.
3. Права, свободи та обов'язки людини і громадянина в Україні : підруч. / А. М. Колодій, А. Ю. Олійник. – К. : Всеукр. асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 350 с.
4. Міжнародний пакт про економічні, соціальні і культурні права від 16.12.1966 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995\\_042](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995_042).
5. Податковий кодекс України №2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс] // *Відомості Верховної Ради України*. – 2011. – №13-14, №15-16, №17. – Ст.112. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. 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.
7. Сиренко В. Ф. Реальность прав советских граждан / В. Ф. Сиренко. – К. : Наук. думка, 1983. – 139 с.
8. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : підруч. / О. Ф. Скакун. – Х. : Консум, 2001. – С. 188.
9. Справа «Шокін проти України» (Заяви №23759/03 та №37943/06): Рішення Європейського суду з прав людини від 14.10.2010 р. // *Офіційний вісник України*. – 2013 р. – №6. – Ст. 236.
10. Стратегічний план діяльності Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини на 2013–2017 роки. – 14.12. 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ombudsman.gov.ua/ua/all-news/pr/161214-aw-strategichnij-plan-diyalnosti-upovnovazhenogo-verhovnoii-radi-ukraini/>.
11. Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Федорчук Олег Миколайович ; Національний університет «Острозька академія». – Острог, 2003. – 236 с.