

УДК 347.73

**ЮРИДИЧНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ У СФЕРІ ДОСУДОВОГО
ЗАХИСТУ ПРАВ ТА ЗАКОННИХ ІНТЕРЕСІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ**

**LEGAL RESPONSIBILITY IS IN THE FIELD OF THE PRE-TRIAL PROTECTION
OF RIGHTS AND LEGAL INTERESTS OF TAXPAYERS**

Василенко Н.В.,
аспірант
Національного університету
державної податкової служби України

У статті розглянуто позитивну та негативну юридичну відповідальність у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків. Встановлено недослідженість проблеми юридичної відповідальності у вказаній сфері, а також законодавчі прогалини її урегулювання. Обґрунтовано неможливість забезпечення досудового захисту прав та законних інтересів платників податків без функціонування як негативної, так і позитивної юридичної відповідальності. Запропоновано напрямки вдосконалення діючих нормативно-правових актів щодо врегулювання юридичної відповідальності у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків.

Ключові слова: платник податків, захист прав та законних інтересів, контролюючі органи, юридична відповідальність (позитивна, негативна).

В статье рассмотрена положительная и негативная юридическая ответственность в сфере досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. Установлена неисследованность проблемы юридической ответственности в указанной сфере, а также законодательные проблемы ее урегулирования. Обоснована невозможность обеспечения досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков без функционирования как негативной, так и положительной юридической ответственности. Предложены направления совершенствования действующих нормативно-правовых актов по урегулированию юридической ответственности в сфере досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Ключевые слова: налогоплательщик, защита прав и законных интересов, контролирующие органы, юридическая ответственность (положительная, отрицательная).

In this article it is discussed the legal responsibility (positive and negative) in the sphere of the pre-trial defense of rights and legal interests of taxpayers. It is established that the problems of legal responsibility in that area are not investigated, and set the legislative gaps in its regulation. It is proved impossibility of pre-trial protection of rights and legal interests of taxpayers without functioning of negative and prospective (positive) legal liability. It is offered the directions of improvement of the existing legal acts which regulate the legal responsibility in the field of pre-trial defense of rights and legal interests of taxpayers.

Key words: taxpayer, protection of rights and legal interests, regulatory authorities, legal responsibility (positive, negative).

Актуальність теми. Досудовий захист прав та законних інтересів платників податків залежить від багатьох об'єктивних та суб'єктивних чинників. Зважаючи на низку факторів реалій сучасного державно-правового життя, функціонування інституту юридичної відповідальності стало стимулюючим елементом дотримання фундаментальних принципів правової держави, однією з основ досягнення основоположних цілей її діяльності, та разом з цим підтримкою належного виконання контролюючими органами покладених на них завдань, у тому числі й щодо захисту прав та законних інтересів платників податків.

Однак, як вірно відмітила Л.І. Маниліч, юридична відповідальність контролюючих органів (науковець апелює поняттям органів державної податкової служби) переважним чином вирішувалася, зважаючи на виконання цими органами завдань з поліпшення економічного становища держави, підтримки податкової безпеки та правопорядку у цій сфері, а також забезпечення контролю за непорушністю податкового законодавства [6, с. 632].

З огляду на це, вбачається недослідженість проблеми юридичної відповідальності у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків.

Вагомий внесок у дослідження питання юридичної відповідальності зробили науковці Е.С. Дмитренко, Н.М. Оніщенко, Т.І. Тарахонич, Н.М. Пархоменко, Л.О. Макаренко, О.І. Іванова, В.В. Копейчиков, Н.А. Берлач та ін. Окремі питання юридичної відповідальності у сфері податкових правовідносин були підняті О. М. Федорчуком, Д.Г. Мулявкою, Л.І. Майліч, О.П. Гетьманець та ін. Проте, як і раніше, деякі аспекти досліджуваного питання залишаються нерозкритими, зокрема, юридична відповідальність у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків.

Мета наукової статті полягає у визначенні ключових аспектів проспективної та негативної юридичної відповідальності у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків, виявленні проблемних сторін її законодавчого врегулювання та обґрунтуванні напрямків вирішення цих проблем.

Виклад основного матеріалу. Важливість функціонування інституту юридичної відповідальності – одне з небагатьох питань, навколо якого не виникає дискусій та прямих суперечностей. Численні наукові праці доводять однаковість поглядів науковців щодо його необхідності. Абстрагуючи, важливість юридичної відповідальності можна пояснити через безпосередній її вплив на забезпечення суспільного та державного розвитку, непорушності прав та законних інтересів особи.

Унікальність юридичної відповідальності в тому, що вона не лише обумовлює настання несприятливих наслідків за протиправність діяння. Взагалі таке твердження відображає лише одну її сторону. Більш змістовна інтерпретація пов'язана й з іншим аспектом такої відповідальності – позитивним.

Двоаспектне бачення юридичної відповідальності висвітлюють різні науковці. Так, О.Л. Львова підкреслює, що, говорячи про відповідальність, постає два вектори даного розуміння. По-перше, це відповідальність, яку особа бере на себе як показник її відповідального, турботливого ставлення до будь-якого явища (у тому числі й права). Окрім цього, це відповідальність, що покладається суспільством чи компетентним органом у примусовій формі як наслідок безвідповідального ставлення до будь-чого, порушення певних настанов або приписів (зокрема, й правових) [5, с. 55].

В.В. Копейчиков та деякі інші дослідники, позитивну (перспективну) юридичну відповідальність пояснили як сумлінне виконання особою покладених на неї обов'язків перед громадянським суспільством, правовою державою, а також колективом і окремою особою. Тоді як ретроспективна (негативна) юридична відповідальність виступає специфічними правовідносинами між державою та правопорушником, пов'язаними з державно-правовим примусом, що полягає в засудженні протиправного діяння і суб'єкта правопорушення і покладанням на нього обов'язку зазнати позбавлення волі й несприятливих наслідків, що можуть мати особистий, майновий, організаційний характер за скоєне правопорушення [9, с. 132].

Варто взяти до уваги думку Н.А. Берлач, яка наголошує, що позитивна та негативна відповідальність тісно пов'язані та спрямовані на досягнення загальної мети – забезпечення стабільності суспільного устрою, охорону правопорядку та запобігання правопорушенням. Відмінність між двома вказаними видами відповідальності науковець вбачає у механізмі забезпечення вказаної мети, оскільки для негативної юридичної відповідальності характерним виступає застосування несприятливих санкцій, а позитивна відзначається заохочувальними та бажаними для особи наслідками [4, с. 79].

З наведених вище позицій В.В. Копейчикова та Н.А. Берлач вбачається деяка розбіжність у визначенні позитивної юридичної відповідальності. У В.В. Копейчикова вона виражається через внутрішнє сумлінне ставлення особи до виконуваних обов'язків. У Н.А. Берлач позитивна юридична відповідальність – це не просто сумлінне виконання обов'язків, а реальне заохочення особи (свого роду винагорода) за належне їх виконання.

Автори монографії «Інститут юридичної відповідальності у демократичних правових системах», як і Н.А. Берлач, розглядають позитивну юридичну відповідальність як відповідну реакцію держави та суспільства на здійснене соціально корисне правомірне діяння особи, що знаходить свій вираз у різних заходах заохочення особистого, майнового та організаційного характерів [8, с. 36].

Досліджуючи юридичну відповідальність посадових осіб різних державних органів, багатьма науковцями робився акцент тільки на негативному (ретроспективному) аспекті. Позитивний залишався поза увагою, тим більше у сфері досудового захисту прав платників податків.

У забезпеченні досудового захисту прав та законних інтересів платників податків має значення не лише негативний вид юридичної відповідальності. Взагалі проводити аналіз юридичної відповідальності в контексті досудового захисту варто як в розрізі ретроспективного, так і проспективного аспектів.

Якщо брати до уваги інтерпретацію позитивної юридичної відповідальності В.В. Копейчикова та деяких інших авторів, то вона повинна окреслювати професіоналізм представників контролюючих органів, їх прагнення в рамках чинного законодавства об'єктивно та всебічно підійти до проблеми платника податків та максимально ефективних шляхів її вирішення. Професіоналізм має взаємодіяти з моральною складовою, у той же час абсолютно виключаючи суб'єктивізм. Такий підхід до професійних обов'язків не повинен базуватися виключно на страху несприятливих наслідків невиконання чи неналежного їх виконання. В контексті такої інтерпретації проспективної юридичної відповідальності, прерогатива надається сумлінності відповідних посадових осіб контролюючих органів.

Із концепцій Н.А. Берлач та авторів монографії «Інститут юридичної відповідальності у демократичних правових системах» про позитивну юридичну відповідальність слідує, що належне виконання представниками органів державної влади, у тому числі представниками контролюючих органів у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків, повинно заохочуватися державою у різних формах. Тобто така інтерпретація позитивної юридичної відповідальності вказує не просто на внутрішнє ставлення до виконуваних обов'язків, а на реальні стимули майнового, організаційного та особистого характерів їх належного виконання (премії, подяки тощо).

Чинні нормативно-правові акти не дають вказівку, що саме можна вважати підставою до заохочення представників контролюючих органів, наділених повноваженнями у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків. Так, наприклад, з урахуванням різних факторів вдається не зовсім зрозумілим, кількісні чи змістові показники розглянутих скарг та прийнятих за результатами їх розгляду рішень обумовлюватимуть таке заохочення.

Варто відмітити, що ст. 34 Закону України «Про державну службу» надає право представляти дер-

жавних службовців до державних нагород, а також присвоювати їм почесні звання за особливі трудові заслуги [2].

Отже, беручи до уваги твердження науковців, які займалися інтерпретацією позитивної юридичної відповідальності, можна окреслити її амбівалентний характер в контексті досудового захисту прав та законних інтересів платників податків:

- по-перше, вона вказує на сумлінність виконання представниками контролюючих органів обов'язків у сфері такого захисту;

- по-друге, сумлінне виконання таких обов'язків матеріалізується у заохочення з боку держави.

Разом з цим, проспективна юридична відповідальність у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків, виражена в заохоченні, має дещо неурегульований характер. Це пояснюється відсутністю законодавчих вказівок на чіткі кількісно-змістові критерії у роботі представників контролюючих органів. Все зводиться до загальних понять, зокрема, поняття сумлінності, без належного його пояснення з урахуванням специфіки відносин досудового захисту прав та законних інтересів платників податків.

На відміну від позитивної юридичної відповідальності, сутність якої полягає в сумлінному виконанні обов'язків та певному заохоченні, ретроспективна виступає мірилом обмежень за протиправність діянь. Владно-примусовий аспект негативної юридичної відповідальності кореспондує особистісні, організаційні, майнові втрати за порушення законодавчих приписів учасниками правовідносин, пов'язаних із досудовим захистом прав та законних інтересів платників податків.

Порушення законодавчих норм та, відповідно, невиконання покладених обов'язків обумовлюватиме настання негативної юридичної відповідальності.

Беззаперечним є те, що представник контролюючого органу може бути притягнутий до відповідальності лише за наявності усіх елементів складу правопорушення, якими за ustalеною практикою є: суб'єкт, суб'єктивна сторона, об'єкт, об'єктивна сторона.

Специфіка податкових правовідносин матиме вплив на варіацію правопорушень у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків.

Аналіз положень ПК України [1] та Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів, затвердженого Наказом Міндоходів від 25.12.2013 р. № 848 [3], до типових правопорушень представників контролюючих органів у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків дозволяє віднести:

- несвоєчасність розгляду заперечення на акт податкової перевірки;

- неповідомлення/несвоєчасне повідомлення платника податків про час та місце розгляду його заперечення;

- необ'єктивний розгляд заперечення на акт податкової перевірки;

– розгляд заперечення платника податків без участі керівника відповідного контролюючого органу (або без уповноваженого ним представника);

– порушення строків розгляду скарги на рішення контролюючого органу;

– неповідомлення/несвоєчасне повідомлення про продовження строків розгляду скарги;

– необ'єктивний розгляд скарги;

– неповідомлення/несвоєчасне повідомлення про результати розгляду скарги.

Слід зауважити, що, виходячи зі змісту норм ПК України, деякі із зазначених правопорушень матимуть для платника податків позитивний результат. Так, варто взяти до уваги п. 56.9 ст. 56 ПК України [1], який вказує на задоволення скарги платника податків у разі не надіслання йому рішення у встановлені строки. Однак несвоєчасне повідомлення про результати розгляду скарги може свідчити не тільки про законність вимог, викладених у такій скарзі, а й бути наслідком недбалості представника контролюючого органу.

У Законі України «Про державну службу» (ст. 38) визначено про можливість покладання цивільної, адміністративної та кримінальної відповідальності за порушення законодавства про державну службу, а в ст. 14 вказано про застосування дисциплінарних стягнень до державних службовців за невиконання чи неналежне виконання службових обов'язків, перевищення ними повноважень, порушення обмежень, пов'язаних з проходженням державної служби, й, окрім цього, за вчинок, що порочить його як державного службовця чи дискредитуватиме державний орган, в якому він працює. Не становить виключення й застосування заходів впливу, таких як попередження про неповну службу відповідальності та затримка у присвоєнні чергового рангу чи призначення на вищу посаду [2].

Розкриваючи значення юридичної відповідальності в забезпеченні досудового захисту прав та законних інтересів платників податків, потрібно взяти до уваги твердження О.М. Федорчука [10, с. 200] та Д.Г. Мулявки [7, с. 215], які наголосили на тому, що податкове законодавство не передбачає прямої матеріальної відповідальності податкових органів та їх посадових осіб перед платниками податків та бюджетом, переадресовуючи платника податків до інших галузей права. У зв'язку з цим, на переконання науковців, є важливим надання платнику податків можливості домогтися покарання того державного службовця, яким було порушено його законні права та встановити обов'язок посадової особи відшкодувати зі своїх коштів той збиток, який він заподіяв своїми неправомірними діями чи упущеннями при виконанні покладених обов'язків.

Відповідно до п. 21.3. ст.21 ПК України [1], шкода, що завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягатиме відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органам.

Чинне законодавство залишає низку питань, вирішення яких могло б реально покращити функціону-

вання контролюючих органів та позитивно вплинути на досудовий захист прав та законних інтересів платників податків. Відсутність належного нормативно-правового «обрамлення» юридичної відповідальності суб'єктів владних повноважень є стримуючим фактором подальших суспільних та державних змін.

Як вбачається з наведеного вище, юридична відповідальність представників контролюючих органів абсолютно не конкретизована, особливо це стосується сфери досудового захисту прав та законних інтересів платників податків. Абстрактність діючих норм, що регулюють дане питання, унеможлиблює нормальне функціонування інституту відповідальності та реалізацію основоположних його функцій.

Висновки. Таким чином, аналіз положень нормативно-правових актів та дослідження правової доктрини дає підстави зробити наступні висновки:

1) проспективна та негативна юридична відповідальність виступають важливою умовою забезпечення досудового захисту прав та законних інтересів платників податків, що обумовлене її стимулюючим і охоронним характером;

2) проспективну юридичну відповідальність у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків доцільно розглядати в

двох аспектах: як внутрішнє сумлінне ставлення представників контролюючих органів до виконуваних ними функцій, а також як їх реальне заохочення за сумлінно виконані обов'язки;

3) негативна юридична відповідальність обумовлює особистісні,

організаційні, майнові втрати за порушення законодавчих приписів учасниками правовідносин, пов'язаних із досудовим захистом прав та законних інтересів платників податків;

4) законодавство, пов'язане із функціонування юридичної відповідальності у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків, має ряд проблем:

– щодо проспективної юридичної відповідальності: відсутність унормованого визначення поняття сумлінності та критеріїв у роботі представників контролюючих органів для їх заохочення;

– щодо негативної юридичної відповідальності – відсутність переліку правопорушень, що можуть вчинятись представниками контролюючих органів у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків; неврегульованість питання щодо виду та міри відповідальності за кожен з таких видів правопорушень.

5) умовою поліпшення функціонування юридичної відповідальності у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків є: чітке визначення та законодавче закріплення в окремому розділі ПК України «Досудовий захист прав та законних інтересів платників податків» критеріїв роботи представників контролюючих органів для застосування заходів їх заохочення; деталізація правопорушень учасників правовідносин вказаної сфери у даному розділі, виду і міри відповідальності за їх вчинення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (станом на 10.04.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Про державну службу: Закон України від 16.12.1993 р. № 3723-XII (зі змінами та доповненнями станом на 01.04.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3723-12/page>.
3. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів: Затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України від 25.12.2013 р. № 848 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 10. – С. 353.
4. Берлач Н.А. Перспективи розвитку позитивної юридичної відповідальності в демократичному суспільстві / Н.А. Берлач // Форум права. – 2012. – № 1. – С. 77–81 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2012_1_13.pdf.
5. Львова О.П. Природа юридичної відповідальності та її стимулююча роль / О.П. Львова // Держава і право. Юридичні і політичні науки: зб. наук. праць. – 2008. – Вип. 41. – С. 55–61.
6. Маниліч Л.І. Юридична відповідальність державної податкової служби України у сфері надання публічних послуг / Л.І. Маниліч // Форум права. – 2012. – № 4. – С. 632–638 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2012_4_103.pdf.
7. Мулявка Д.Г. Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків: дис. ... к. ю. н.: спец. 12.00.07 / Д.Г. Мулявка; Нац. акад. держ. подат. служби України. – Ірпінь, 2004. – 215 с.
8. Оніщенко Н.М., Тарахонич Т.І., Пархоменко Н.М., Макаренко Л.О. Інститут юридичної відповідальності у демократичних правових системах: [монографія] / [Н.М. Оніщенко, Т.І. Тарахонич, Н.М. Пархоменко, Л.О. Макаренко]; за заг. ред. Н.М. Оніщенко. – К.: Юридична думка, 2009. – 216 с.
9. Демський С.Е., Ковальський В.С., Колодій А.М. та ін. Правознавство: [підручник] / [С.Е. Демський, В.С. Ковальський, А.М. Колодій та ін.]; за ред. В.В. Копейчикова; 7-е вид. стер. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 736 с.
10. Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: дис. ... к. ю. н.: спец. 12.00.07 / О.М. Федорчук; Національний університет «Острозька академія». – Острог, 2003. – 236 с.