

*О. БРАСЛАВЕЦЬ, викл.
(Національна Академія управління, м. Київ)*

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА ТА ЗАХИСТ ІНТЕРЕСІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Наукові праці МАУП, 2003, вип. 9, с. 40–44

Податкові відносини (у формі безпосереднього обов'язку платників податків сплачувати податки) за своєю природою є суперечністю між платниками податків та органами державної податкової служби, що відображає об'єктивні суперечності між інтересами суспільства і держави. У правовому аспекті врахування інтересів сторін податкового процесу повинно закріплюватися у відповідному нормативно-правовому акті, який би встановлював права та обов'язки учасників податкових відносин і балансував інтереси сторін.

Аналіз чинного податкового законодавства дозволяє стверджувати, що інтереси платників податків не враховуються насамперед на концептуальному рівні, а ті, що враховані в Законі України "Про систему оподаткування" (ст.10), зводяться до права платника надавати документи про право на одержання податкових пільг, ознайомлення з актами перевірки та оскарження дій органів податкової служби у встановленому законом порядку. При запровадженні окремих податкових платежів законодавець не бере до уваги те, як запроваджений обов'язковий платіж (у тому числі процедури й методики його стягнення) впливатиме на фінансовий стан платника, що є основним вартісним показником його інтересів при здійсненні господарської діяльності.

Проблема розробки системи фінансових та інших методів захисту інтересів платників податків обумовлена сучасними процесами реформування податкової системи України та кодифікації податкового законодавства. Зміни, що запропоновані проектом Податкового кодексу, не вирішують проблем балансування інтересів суб'єктів податкових відносин. Отже, існує необхідність наукового дослідження концептуальних засад побудови чинної податкової системи України, особливостей окремих податкових платежів у контексті їх від-

повідності інтересам платників податків. Для цього потрібно на науковому рівні виявити та класифікувати основні фінансові інтереси платників податків (юридичних і фізичних осіб) і держави; вплив податкової системи та окремих податків на додержання балансу між фінансовими інтересами учасників податкових відносин; існуючі методи захисту інтересів платників податків. Обов'язковим напрямом такого дослідження повинно стати економічне обґрунтування реформ концепції податкової системи та встановлення тієї групи платників податків (юридичних чи фізичних осіб), за рахунок результатів фінансової діяльності яких повинна формуватися основна частина бюджетів і державних цільових фондів.

Одним з головних напрямів побудови системи захисту інтересів платників податків повинно стати використання досвіду розвинених країн, особливо із соціально орієнтованою ринковою економікою (зокрема, Федеративної Республіки Німеччини). Так, у законодавстві ФРН важливим елементом захисту інтересів і прав платників податків є конституювання податкових систем та інкорпорація основ податкового законодавства в Конституцію (Основний закон) країни. Досвід ФРН дозволяє стверджувати, що Основний Закон Федеративної Республіки Німеччини (далі — Конституція ФРН) може служити своєрідним європейським еталоном конституційних норм щодо регулювання фінансових відносин між суспільством і державою. З одного боку, це можна пояснити федеративним устроєм ФРН, при якому балансуванню підлягають інтереси центрального уряду, урядів суб'єктів федерації, місцевих спільнот та окремих громадян. З іншого боку, не останнім фактором такої детальної регламентації можемо вважати й негативний історичний досвід різних форм німецької державності минулих років (особливо то-

талітарної німецької держави 1930–1940 рр.), коли інтереси держави явно превалювали над інтересами громадянського суспільства.

Конституція ФРН містить відповідну частину — розділ 10 “Фінанси”, він досить великий за обсягом і охоплює різноманітні напрями фінансової та фіскальної діяльності держави. У сфері публічних фінансів щодо законодавчої компетенції при встановленні податкових платежів Конституція ФРН дозволяє уникнути проявів волюнтаризму та диктату центрального уряду і забезпечити відповідними фінансовими ресурсами як федеральний уряд, так і місцеве самоврядування на рівні суб’єктів федерації, місцевих громад, а отже, і дотримання конституційних прав платників податків. У такий спосіб на конституційному рівні в ФРН балансується інтереси центрального уряду, суб’єктів федерації та місцевих громад як учасників податкового процесу. Текст Основного Закону ФРН не містить норм, яким би напрямом регулювались фінансові інтереси платників податків. Хоча за логікою та змістом конституційного акта можемо визначити, що Основний Закон передбачає закріплення прав за суб’єктами федерації, центральним урядом і місцевим самоврядуванням стягувати та перерозподіляти податкові надходження. При цьому в жодній статті Конституції ФРН не закріплено обов’язок громадян сплачувати податки у певному напрямі, не обмежено їхні права в податковому процесі, тобто у стосунках між суспільством і державою встановлено паритетні засади, які у випадку виникнення суперечностей цілком природно мають врівноважуватися в судовому порядку.

Податкове законодавство ФРН надає перевагу адміністративним методам захисту інтересів платника. Однак досвід США свідчить про зростання децю інших тенденцій відстоювання платниками податків власних економічних і фінансових інтересів. У ході податкових реформ останніх років у США спостерігається поступова тенденція до застосування фінансових методів впливу на фіскальні органи. Особливо уваги заслуговує використання в законодавстві США таких способів гарантування балансу інтересів суспільства, федерації та суб’єктів федерації:

- На фундаментальному рівні достатньо велику роль у гарантуванні інтересів платників податків відіграють кілька статей Конституції, у тому числі славетний “Білль про права” (зокрема, Поправка III від 1791 р.), якими гарантуються найважливіші громадянські права та свободи. Також треба зазначити ще й таку особливість Конституції США щодо балансування

фінансово-податкових інтересів суспільства, центрального уряду та суб’єктів федерації. У жодній статті чи поправці Основного Закону США не міститься норма, яка б встановлювала обов’язок громадян сплачувати податки. Навпаки, весь дух Конституції спрямований на затвердження презумпції прав громадян (наприклад, вже згадуваний “Білль про права”). Запровадження податків віднесене лише до прав і компетенції Конгресу (представницької влади). Тобто, якщо розглядати ситуацію по суті, Конституція США в царині оподаткування являє собою певний суспільний договір, в якому нація надає федерації в особі Конгресу право (ще раз підкреслимо — право) запроваджувати та збирати податки, одночасно нація за Конституцією не бере на себе жодного зобов’язання задовольняти таке право федерації. На нашу думку, така форма балансування фінансових інтересів може служити зразком того, які справжні цінності притаманні ринковим економікам і націям, що сповідують демократичні принципи.

- Якщо концептуальні конституційні засади обумовлюють превалювання прав платника податків в США, то практика державного податкового адміністрування та діяльності Служби внутрішніх доходів (Internal Revenue Service — IRS) викликала необхідність додаткового нормативного регулювання відносин між IRS (як представника державних фінансових інтересів) і платником й відповідного забезпечення прав платників податків. Тому особливо цінним повинно стати дослідження законодавчих актів про права платників податків — так званих *Taxpayer’s Bill Of Rights* від 1988, 1996 та 1998 р. Ці акти захищають інтереси платника та гарантують йому, зокрема, право клопотатися про те, щоб деякі штрафи (але не сама сума податку) були скасовані у тому випадку, коли платник податків зможе довести, що несплата податку сталася з поважної причини. Зокрема, якщо платник податків вчинив неправильні дії, беззастережно скориставшись інформацією, отриманою від працівника IRS за безкоштовним телефоном; при цьому IRS може скасувати деякі штрафи, сплачені внаслідок цих дій. Радикальні зміни вніс Білль-1998. Згідно з попередніми нормами податкового права у США платник податків вважається винним в ухиленні від оподаткування, якщо тільки він не може довести свою невинність. Цей принцип не застосовувався лише тоді, коли йшлося про обвинувачення платника у кримінальному злочині щодо оподаткування. Таким чином, у попередні роки

йшлося про застосування в різних галузях права різних принципів — “презумпції невинності” у разі, коли ухилення від оподаткування підлягало кримінальному переслідуванню, і “презумпції винності”, якщо платник, який порушив податкове законодавство, підлягав адміністративній чи іншій відповідальності. У будь-якій кримінальній справі тягар доказу винності платника у скоєнні злочину завжди лежав на IRS. Одночасно в некримінальних (цивільних) процесах за участю IRS від платника вимагались документальні чи інші докази того, що інформація про повноту, правильність і своєчасність його податкових платежів вірна. Таке правило покладання “тягаря доказу” на платника стосувалося будь-яких суперечок, що розглядались у будь-яких судах щодо суми податкової заборгованості. Новий закон покладає “тягар доказу” на IRS у будь-яких слуханнях у будь-якому суді з цивільних справ. Таким чином, можна стверджувати, що сумнозвісний принцип “презумпції винності” у податковому праві припиняє своє існування. Однак при цьому зберігаються потенційні проблеми з цією очевидною податковою пільгою. Наприклад, Білль-3 вимагає, щоб платники податків спочатку вичерпали всі доступні заходи адміністративного впливу в рамках апеляційних процедур у самій IRS і тільки після цього в суді тягар доказу переміщується на IRS. На практиці такий порядок може суперечити фінансовим інтересам платників, оскільки у багатьох податкових суперечках менш дорогим і більш простим є подання позову до податкового суду без попереднього подання апеляцій до IRS. Однак, якщо платник висловлює бажання нести “тягар доказу” (як у ситуації, що існувала раніше), він може звертатися безпосередньо до суду, минаючи стадію адміністративних апеляційних процедур.

І врешті-решт, для сучасної України потрібно використовувати досвід так званих громадських організацій самозахисту інтересів і прав платників податків. Особливий інтерес у цьому питанні викликає практика діяльності Всесвітньої організації платників податків (World Taxpayers Association — WTA). Це громадська організація, діяльність якої зумовлена її статутом, тобто вона незалежна від будь-яких політичних партій. Така норма дозволяє виключити використання національних громадських організацій платників податків з популістськими цілями державним апаратом та іншими політичними силами. Діяльність WTA спрямована на створення суспільства з більш низьким рівнем оподаткування і з більшою індивіду-

альною свободою. Асоціація підтримує запровадження законів про обмеження податкового тягаря, захищає громадян від несправедливого переслідування з боку податкових служб, а також забезпечує їх точною інформацією про оподаткування та державні витрати. Для європейських платників податків загальні проблеми захисту своїх інтересів ускладнені і додатковими обставинами, пов’язаними з процесами європейської інтеграції. Зокрема, конституційне право окремих європейських країн містить дуже багато позитивних моментів щодо захисту прав та інтересів платників податків шляхом закріплення відповідних норм у конституційних актах. Однак, на думку WTA, у зв’язку з правовою інтеграцією, пов’язаною зі створенням об’єднаної Європи, юридичну перевагу одержує право Європейського Союзу. Тому виникає загроза порушення паритету інтересів держави і платників податків, оскільки, на відміну від окремих країн, Європейський Союз (ЄС) не має власної Конституції і не є членом Європейської Конвенції про права людини. Одночасно політична міць Європейського Союзу зростає настільки, що в кожного громадянина Європи є підстави побоюватися зростання податкового тягаря вже на рівні Європейського Союзу. Тому для усунення цієї суперечності і відновлення балансу фінансових інтересів цивільного суспільства (у нашому випадку — платників податків) і держави (у нашому випадку — ЄС) на міжнародній конференції платників податків Європи в Будапешті (червень 1996 р.) прийнято резолюцію, що дістала назву “Конституційна декларація прав платників податків” (далі — Резолюція-1996).

У Резолюції-1996 Асоціації платників податків Європи вимагають конституційного закріплення структури фінансів Європейського Союзу і країн, що до нього входять. При цьому в такому нормативно-правовому акті в обов’язковому порядку повинні міститися такі права платників податків:

- Конституційне обмеження тягаря оподаткування.
- Конституційне обмеження витрат уряду.
- Конституційна гарантія того, що громадяни матимуть повний доступ до достовірної і точної інформації про витрати уряду, складання бюджету і звіт щодо його виконання.
- Конституційна заборона державного боргу.
- Конституційна гарантія щодо звільнення від сплати прибуткового податку при рівні доходів нижчому за прожитковий мінімум.
- Конституційний принцип стосовно того, що забезпечення товарами, послугами і доходами буде якомога більше провадитись організаціями приватного сектору.

- Конституційна гарантія захисту від прихованого росту податків унаслідок інфляції.
- Конституційний захист від подвійного оподаткування з боку різних країн.

Згодом, на останній конференції WTA, що проходила в Таллінні (Естонія) 1 липня 2000 р., була прийнята підсумкова резолюція (далі — Резолюція-2000), в якій визначені основні напрями діяльності WTA на наступний період. Так, Резолюція-2000 констатує, що платники податків усіх країн потребують податкових реформ і захисту й заслугують на них. Тому всім асоціаціям — членам WTA Резолюція-2000 рекомендує працювати над втіленням у практику економічного життя країни таких положень:

1. Кожна країна, в якій запроваджено прибутковий податок, повинна замінити його на пропорційний податок з єдиною низькою податковою ставкою і досить високим рівнем звільненого від оподаткування доходу. Така реформа буде ефективною і справедливою, сприятиме економічному зростанню країни; це дозволить створити для всіх громадян місткіший ринок робочої сили і забезпечить покращення добробуту. Як приклад, Резолюція-2000 наводить практику впровадження пропорційного податку в Естонії, Латвії і Литві.

2. Кожна країна має запровадити спеціальне законодавство щодо захисту інтересів платників податків. Аналогічне положення, на думку членів WTA, варто було б також включити до конституцій країн. Таке законодавство повинне вимагати:

- щоб кожен новий податок запроваджувався окремим референдумом;
- збалансованості бюджетів;
- зниження зарплати депутатам парламенту, якщо бюджет не збалансований.

Прикладом реальності впровадження таких вимог Резолюція-2000 називає законодавство про захист платників податків у провінції Онтаріо в Канаді.

Досвід WTA та національних організацій — членів WTA може бути дуже корисним для українських громадських організацій платників податків. Практичний захист інтересів платників податків з боку WTA здійснюється на різних стадіях податкового процесу, під яким розуміється певна сукупність послідовних дій учасників податкових відносин, спрямованих на оптимізацію величини та структури перерозподілу ВВП. Зауважимо, що складовою податкового процесу є регламентована норма права діяльність, що пов'язана:

- з державним законодавчим і нормативно-правовим регулюванням податків;

- адмініструванням податків і контролем за їх стягненням;
- податковим провадженням;
- вирішенням суперечок і протиріч, що виникають між учасниками податкового процесу.

Як видно з Резолюції-1996 і Резолюції-2000, WTA в цілому (та національні асоціації платників податків, зокрема) особливу увагу приділяє захисту своїх інтересів на першому етапі податкового процесу, який полягає в державному законодавчому та нормативно-правовому регулюванні податків. На нашу думку, це є найраціональнішим підходом, оскільки дозволяє платникам податків розпочати відстоювання власних фінансових інтересів на концептуальному рівні.

На жаль, досвід попередньої діяльності українських платників податків щодо відстоювання своїх інтересів свідчить, що основна увага приділялась етапам адміністрування, податкового провадження та судового захисту. Вважаємо, що такий напрям діяльності заслуговує на увагу, але по суті він є боротьбою з наслідками, а не з причинами концептуального порушення прав платників податків. Насправді, якщо права платників порушуються на рівні законодавчих норм, то й всі підзаконні акти матимуть таке саме спрямування. У цьому контексті дуже важливою вбачається ситуація 2001 р., коли українські організації платників податків почали висловлювати своє ставлення до проекту Податкового кодексу, який мав розглядатись в парламенті. Під тиском громадської думки та завдяки методам лобіювання цей проект кодексу було відхилено Верховною Радою України.

Як зарубіжний досвід самоорганізації захисту інтересів платників податків, так і новітній досвід аналогічних вітчизняних асоціацій доводять, що стратегічним напрямом роботи має стати насамперед моніторинг законодавчого та нормативно-правового регулювання податків. При цьому асоціації платників податків повинні упереджувати дії законодавчого (представницького) органу державної влади, центральних і місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та місцевої державної влади стосовно видання законодавчих, нормативних, регулятивних та інших актів. Таким чином, увага українських громадських організацій платників податків повинна бути зосереджена на таких практичних діях усіх ланок представницької, державної та місцевої влади, які є фундаментальними для національної системи оподаткування і мають на меті визначення та обґрунтування реальних потреб держави в певній величині фінансових ресурсів, встановлення основних принципів, напрямів і концепцій дер-

жавної економічної, фінансової, бюджетної та податкової політики, конституювання податкових відносин.

На нашу думку, українські організації платників податків для захисту власних фінансових інтересів мають домагатися, щоб у правовому аспекті паритет інтересів сторін податкового процесу закріплювався у відповідному нормативно-правовому акті, який би встановлював права та обов'язки учасників податкових відносин і балансував інтереси сторін.



Література

1. Баранова К. Бюджетный федерализм и местное самоуправление в Германии. — М.: ДиС, 2000.
2. Каррі Д.-П. Конституція Сполучених Штатів Америки: Посіб. для всіх. — К.: Веселка, 1993.
3. *Налоги и налогообложение* / И. Г. Русаков, В. А. Кашин и др. — М.: ЮНИТИ, 1998.
4. *Наши налоги от А до Я* / Федеральное министерство финансов ФРГ. — Бонн; Берлин, 1996.
5. *Основной закон* Федеративной Республики Германии // Конституции государств Европейского Союза. — М.: ИНФРА-М — НОРМА, 1997.
6. *Abgabenordnung* (AO) Vom 16. März 1976 // BGBl. I, S. 613; 1977 I, S. 269.
7. *Anwendungserlass* zur Abgabenordnung vom 15. Juli 1998 // BStBlI, S. 630.
8. *Taxpayer's Bill Of Rights* // Your Rights as a Taxpayer. Internal Revenue Service Publication — № 1. — P. 6–89.
9. *The Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998* // HR 2676 (Revised As Of 05/07/98 — Passed Senate, amended).
10. *The Statute of the World Taxpayers Associations*. — Stockholm: World Taxpayers Associations, 2001.