

**Окремі питання механізму реалізації прав і законних інтересів платників податків: досвід України та Європейського простору***Сабадаш Наталія Олександрівна<sup>1</sup>*

Опубліковано	Секція	УДК
30.10.2023	Право	342.951

DOI: <https://dx.doi.org/10.5281/zenodo.18999350>

Ліцензовано за умовами Creative Commons BY 4.0 International license

**Анотація.** В статті надається концептуальне розуміння механізм належного втілення гарантованих законом прав платників податків, як такого, що охоплює не лише механізм реалізації прав і законних інтересів платників податків, а і механізм захисту прав і законних інтересів платників податків. У публікації наведено авторське визначення даного поняття та сформована комплексна система його ознак. Ця позиція автора характеризується науковою новизною.

Крізь призму статті 17 Податкового кодексу України в роботі проаналізовано, яким чином механізм реалізації прав та законних інтересів платників податків може бути втілений в Україні. В даному контексті в публікації надана коротка характеристика Типового статуту платника податків, як нормативно-правового акту, покликаного проілюструвати механізми реалізації прав та законних інтересів платників податків в європейському просторі.

**Ключові слова:** право платника податків, законний інтерес платника податків, Податковий кодекс України, Типовий статут платника податків, поняття податкового права.

**Separate issues of the implementation mechanism  
rights and legitimate interests of taxpayers: the experience of Ukraine and  
the European space**

**Abstract.** The article provides a conceptual understanding of the mechanism for the proper implementation of the legally guaranteed rights of taxpayers, as such, which includes not only the mechanism for realizing the rights and legitimate interests of taxpayers, but also the mechanism for protecting the rights and legitimate interests of taxpayers. The publication provides the author's definition of this concept and a comprehensive system of its features. This position of the author is characterized by scientific novelty.

Through the prism of Article 17 of the Tax Code of Ukraine, the work analyzes how the mechanism for realizing the rights and legitimate interests of taxpayers can be implemented in Ukraine. In this context, the publication provides a brief description of the Model Taxpayer Charter, as a normative legal act designed to illustrate the mechanisms for realizing the rights and legitimate interests of taxpayers in the European space.

---

<sup>1</sup>аспірантка кафедри фінансового права Навчально-наукового інституту права Київського національного університету імені Тараса Шевченка, адвокат, <https://orcid.org/0009-0009-6621-9498>

**Keywords:** the right of the taxpayer, the legitimate interest of the taxpayer, the Tax Code of Ukraine, the Model Taxpayer Charter, the concept of tax law.

### Вступ

*Постановка проблеми.* Зазвичай, в контексті податкового законодавства, прийнято вести мову про обов'язки платників податків. Водночас, враховуючи той факт, що, за умови сплати всіх податків, зборів та обов'язкових платежів, фізична чи юридична особи мають комплекс прав в податковому законодавстві, постає необхідність дослідження саме механізму реалізації прав та законних інтересів платників податків не лише в Україні, а й в європейському просторі.

*Стан дослідження.* Ю.В. Гаруст розробив систему гарантій, яка покликана забезпечити податкові права громадян [1]. Важливою є публікація С.Т. Кадькаленка, який дослідив питання захисту прав платників податків актуального характеру [2]. Неможливо не згадати про роботу Н. Блажівської. Н. Блажівська у власній науковій статті висвітлила як теоретичні, так і практичні аспекти використання принципу *in dubio pro tributario* у якості надзвичайно важливого та ефективного елементу захисту не лише прав, а й законних інтересів платників податків в умовах сучасної демократії [3]. Цікавою є праця Д. Стадника, який вивчив досвід Японії та Китаю задля покращення механізму захисту прав платників податків в Україні [4]. Неможливо не згадати про роботу О. Макаренка, адже саме його авторству можна приписати виважений та критичний аналіз практики Європейського суду з прав людини в аспекті механізму захисту прав платників податків. О. Макаренко детально описав прийняті рішення Європейського суду з прав людини в контексті тематики дослідження [5]. В тому самому напрямку дослідження в українській доктрині існує і робота П.О. Селезеня [6].

Проте, не зважаючи на наявні в українській доктрині дослідження, питання саме механізму реалізації прав і законних інтересів платників податків залишається відкритим.

*Метою публікації* є доктринальне осмислення механізму реалізації прав платників податків, його місця в системі понять податкового права, а також комплексний розгляд втілення механізму реалізації прав платників податків в Україні та Європі.

*Основна частина.* Насамперед автор хотів би констатувати, що механізму реалізації прав і законних інтересів платників податків є пов'язаним з механізмом захисту прав і законних інтересів платників податків. Тому, перш, ніж почати аналізувати концептуально-правові елементи фінансово-правових механізмів реалізації та захисту прав і законних інтересів платників податків, необхідно звернути увагу на той факт, що досліджуваний механізм складається з двох елементів - механізму реалізації та механізму захисту прав і законних інтересів платників податків, тобто це є два окремі механізми, об'єднані єдиною метою - належне втілення гарантованих законом прав платників податків. На думку автора роботи, можна, насамперед, розробити доктринальне розуміння поняття "механізм належного втілення гарантованих законом прав платників податків" як загального поняття, що об'єднує: а) механізм реалізації прав і законних інтересів платників податків; б) механізм захисту прав і законних інтересів платників податків. Після формування розуміння поняття такого механізму, слід описати його ознаки, а вже згодом вести мову про конкретні концептуально-правові елементи досліджуваних механізмів.

Автор пропонує наступне розуміння поняття механізм належного втілення гарантованих законом прав платників податків - сукупність правових інструментів та гарантій, покликаних забезпечити реальне втілення прав і законних інтересів платників податків, а також захистити платників податків від можливих порушень їх прав та законних інтересів у випадках їх незаконного порушення.

Механізм належного втілення гарантованих законом прав та інтересів платників податків, на думку автора, характеризується наступними ознаками:

а) його концептуально-правові елементи передбачені законом;

б) складається з двох взаємопов'язаних механізмів - механізму реалізації прав і законних інтересів платників податків та механізму захисту прав і законних інтересів платників податків;

в) функціонування даного механізму є неможливим без передбачення законом прав платників податків;

г) для фактичної реалізації механізму належного втілення гарантованих законом прав та інтересів платників податків обов'язково має бути встановлена відповідальність за порушення прав і законних інтересів платників податків;

д) даний механізм носить загальний характер та функціонує як у випадку належного дотримання прав і законних інтересів відповідними суб'єктами, так і у випадку неналежного їх дотримання.

Тепер зосередимося на першій складовій механізму належного втілення гарантованих законом прав та інтересів платників податків - механізму реалізації прав і законних інтересів платників податків.

В даному аспекті важливо зробити одне серйозне зауваження - особа обов'язково має набути статус платника податків. Варто мати на увазі, що майже кожна особа, яка має повну цивільну дієздатність, навіть та, яка не отримує офіційної заробітної плати, є платником податків, адже при купівлі будь яких товарів такий суб'єкт сплачує податок на додану вартість. Цікавою є ситуація з юридичними особами. Такі особи теж є платниками податків, і навіть за вищими ставками, проте не варто забувати про благодійні організації та інші неприбуткові організації. Вони є звільненими від сплати податків.

Наступним концептуально-правовим елементом фінансово-правових механізмів реалізації прав і законних інтересів платників податків є закріплення в податковому законодавстві конкретних прав платників податків. Звичайно, в даному контексті складно не згадати про статтю 17 Податкового кодексу України (далі - ПКУ). Не слід забувати, що право може бути реалізованим лише у випадках наявності фактичних умов для його реалізації.

Далі автор пропонує детально розглянути яким чином можуть бути реалізовані права платників податків, закріплені статтею 17 ПКУ [7].

Інформація про нормативно-правове регулювання податків і зборів має бути отримана в контролюючому органі для платника податків на безоплатній основі. Те саме стосується і порядку обліку та сплати податків і зборів, прав та обов'язків платників податків, повноважень не лише контролюючих органів, а й їх посадових осіб, на яких законом покладено обов'язок здійснювати податковий контроль [7].

ПКУ передбачає право платника податків на представлення власних інтересів у відповідних органах контролю як самостійно, так і з використанням послуг податкового агента, або навіть відповідного уповноваженого представника [7].

Метод ведення обліку доходів і витрат обирається платником податків самостійно у разі відсутності обмежень, встановлених ПКУ [7].

У випадку, якщо це передбачено ПКУ, платник податків має право на використання податкових пільг [7].

Платник податків має право на відстрочку та розстрочку сплати податків, або навіть на податковий кредит. Порядок та умови надання платнику податків такої відстрочки та розстрочки сплати податків, або податкового кредиту, передбачаються ПКУ [7].

Платник податків має право бути присутнім у випадку проведення податкових перевірок та надавати пояснення з тих питань, що виникають у межах таких перевірок. Також платнику податків надано право власної ініціативи надавати пояснення з питань, в тих ситуаціях, коли такі питання контролюючим органом не завадалися. Платник податків має право ознайомитися зі змістом та отримати акти (довідки) перевірки, що проводилася відповідним органом. У випадку, якщо платник податків не згоден зі змістом такого акту, він має право сформулювати власні зауваження до змісту відповідних документів, підписати їх із застереженням та навіть надати відповідному органу контролю письмові заперечення. Порядок подання платником податків відповідних заперечень встановлений ПКУ [7].

ПКУ передбачає і порядок оскарження рішень, дій (бездіяльності) органів контролю та їх посадових осіб. Оскарженню підлягає як індивідуальна податкова консультація в паперовій чи електронній формі, так і узагальнююча податкова консультація [7].

У випадку, якщо платнику податків необхідно перевірити відомості та факти, які можуть свідчити про необхідність підтвердження певних фактів на користь платника податків, він має право вимоги від посадових осіб органів контролю надати такі відомості та факти [7].

Без письмової згоди посадовим особам органів контролю заборонено розголошувати відомості не лише про платника податків, а й ті відомості, які являють собою конфіденційну інформацію чи є державною, комерційною чи банківською таємницею у тих випадках, коли під час виконання посадовими особами службових обов'язків такі відомості стали їм відомі. Винятки, класично, складають ситуації, що передбачені чинним законодавством [7].

Також ПКУ передбачені і інші механізми реалізації прав платників податків, а саме:

- надмірно сплачені чи стягнуті суми податків та зборів, а також пені, штрафу у порядку, встановленому ПКУ, мають бути зараховані чи повернуті платнику податків;
- платник податків має право, щоб шкода, заподіяна йому внаслідок незаконних дій (бездіяльності) посадовими особами контролюючих органів була йому повністю відшкодована у порядку, встановленому законом;
- спосіб взаємодії платника податків з відповідним контролюючим органом має бути обрана ним самостійно через електронний кабінет в електронній формі. Винятки складають випадки, встановлені ПКУ;
- права та обов'язки платника податків, передбачені ПКУ, які можуть бути реалізовані електронною формою за допомогою засобів електронного зв'язку, мають бути ним реалізовані через використання електронного кабінету;
- у випадку наявності технічних та/або методологічних помилок або коли виникає технічний збій під час роботи електронного кабінету, платник податків має право надати не лише декларацію, а й інші документи в паперовому вигляді. Виняток становлять ті випадки, коли такі документи мають бути надані виключно в електронному вигляді згідно з положеннями чинного ПКУ;
- письмові пояснення та/або документи, в яких зафіксовані обставини, що підтверджують відсутність факту вини платника податків у певному податковому правопорушенні можуть надаватися платником податків за власною ініціативою. Порядок такого надання встановлюється ПКУ;
- фото- та кінозйомка, відеозапис, засоби фото- та кінозйомки, відеозйомки та інші схожі за своїми функціями засоби можуть бути відкрито використані платником податків під час проведення податкових перевірок [7].

Далі автор статті хотів би дещо описати можливі механізми реалізації прав платників податків в європейському просторі.

CFE Tax Advisers Europe, провідна організація, що представляє європейські податкові інститути та податкові асоціації радників, звернула увагу Європейської комісії до прав платників податків, зокрема для менших платників податків. CFE давно відстоює фундаментальну важливість права платників податків на належне податкове врядування та роль чітких заяв платників податків [8]. Таким чином, можна констатувати, що наразі в Європі обраний вектор на належний захист прав платників податків. Це стосується, зокрема, прав платників податків на належне податкове врядування, дотримання прав платників податків під час проведення податкових перевірок, а також права платників податків на подання відповідних заяв.

Тому CFE повністю підтримала точку зору, висловлену Комісією в листопаді 2016 року щодо керівних принципів для моделі Європейського кодексу платників податків, адже розробка нового Кодексу або Хартії може підвищити як ефективність податкової системи, так і податкової моралі громадян Європи. При цьому важливо зауважити, що деякі країни вважають за краще включити принципи прав платників податків у своє законодавство, а не в кодекс/статут. Кожна країна має сама визначати підхід, який вона вважає за краще відповідний [8]. В цьому аспекті важливо уточнити, що в деяких країнах права платників податків закріплено в загальному праві (судових рішеннях відомих як судові прецеденти), а не в окремих нормативно-правових актах. Тому робота CFE над Типовим статутом платника податків набуває особливого значення.

CFE очолив роботу в цій сфері та опублікував Типовий статут платника податків (включаючи короткий виклад десяти прав і обов'язків як платників податків, так і податкових адміністрацій). Даний статут спрямований на створення моделі на основі на взаємної довіри, яка буде використана та закріплена в національних законах [9].

Такий підхід є прикладом хорошої моделі для становлення позитивної практики дотримання прав платників податків в європейському просторі. Дана модель побудована на концепції взаємної довіри між платниками податків та відповідними податковими органами, що матиме своє втілення у відповідних нормативно-правових актах.

Серед прав платників податків, закріплених у Типовому статуті, знаходимо такі як право платника податків бути представленим податковим консультантом, комплекс так званих "хартійних" прав, а також права платника податків під час стягнення пені [9]. Як бачимо, типові європейські права платників податків перегукуються з українським податковим законодавством.

Висновки. В статті вперше пропонується розглядати поняття "механізм належного втілення гарантованих законом прав платників податків" як загального поняття, що об'єднує: а) механізм реалізації прав і законних інтересів платників податків; б) механізм захисту прав і законних інтересів платників податків. В роботі пропонується авторське визначення даного поняття, а також системи його ознак.

У публікації було комплексно розглянуто механізм реалізації прав платників податків як в Україні, так і в європейському просторі.

#### Список використаних джерел

1. Гаруст Ю.В. Система гарантій забезпечення прав громадян у податковій сфері. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/324213593.pdf> (дата звернення 18.08.2023).
2. Кадькаленко С.Т. Актуальні питання захисту прав платників податків. *Вісник Київського університету імені Тараса*. Київ, 1995. С. 53-70. (Юридичні науки ; Вип. 33/34)

3. Блажівська Н. Актуальність застосування принципу *in dubio pro tributario* в умовах сучасної демократії. *Вісник Вищого адміністративного суду України* : офіційне науково-практичне видання / Вищий адміністративний суд України. Київ, 2016. № 1. С. 36-43
4. Стадник Д. Вдосконалення механізму захисту прав платників податків в Україні на основі досвіду Японії та Китаю. *Актуальні питання державотворення в Україні : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. Дню науки юрид. ф-ту 20 трав. 2016 р.* / Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка, Юрид. ф-т, Рада молодих вчених, Наук. т-во студентів ; [редкол.: І.С. Гриценко та ін. ; уклад.: І.С. Сахарук, А.О. Левченко, А.В. Дідилівський]. Київ : Київський університет, 2016. Т. 2. С. 303-305
5. Макаренко О. Європейський суд з прав людини як механізм захисту прав платників податків у розрізі аналізу прийнятих ним рішень. *Юридична Україна : щомісячний науковий журнал* / Київ. регіон. центр Нац. акад. правових наук України ; Н.-д. ін-т приватного права і підприємництва ім. акад. Ф.Г. Бурчака Нац. акад. правових наук України ; ТОВ "Юрінком Інтер" ; редкол. : О.Д. Крупчан, В.С. Ковальський, А.Б. Гриняк [та ін.]. Київ, 2019. № 4 (196). С. 72-73.
6. Селезень П.О. Захист прав платників податків в Європейському суді з прав людини. *Правове життя: сучасний стан та перспективи розвитку : зб. тез наук. доп. VI Міжнар. наук.-практ. конф. молодих учених (19-20 берез. 2010 р.)* / М-во освіти і науки України, Волин. нац. ун-т ім. Лесі Українки, Юрид. ф-т, Наук. т-во аспірантів і студентів ; [уклад.: О.В. Жишко, А.М. Сур"як, І.Ф. Урина ; редкол.: І.Я. Коцан (голов. ред.) та ін.]. Луцьк : Редакційно-видавничий відділ Волинського національного університету імені Лесі Українки, 2010. С. 181-183.
7. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 18.08.2023).
8. CFE Tax Advisers Europe. URL: [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12627-EU-taxpayers-rights-simplified-procedures-for-better-tax-compliance-Recommendation-/F1291478\\_en](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12627-EU-taxpayers-rights-simplified-procedures-for-better-tax-compliance-Recommendation-/F1291478_en) (дата звернення 18.08.2023).
9. A Model Taxpayer Charter. URL: <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/cfe.pdf> (дата звернення 18.08.2023).