

КЛАСИФІКАЦІЯ ЗАСОБІВ, СПОСОБІВ ТА ФОРМ ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Наукові праці МАУП, 2014, вип. 1(40), с. 181–186

Практично всі розвинені держави прагнуть до створення правових та організаційних механізмів забезпечення й захисту прав людини і громадянина незалежно від тієї сфери, де здійснюється реалізація відповідних прав. У цьому контексті зрозумілим є важливе значення, зокрема, досліджень за способів, способів та форм захисту прав платників податків.

Проблема захисту прав громадян завжди привертала увагу вчених і фахівців-практиків. Пов'язано це з тим, що створення і функціонування правової держави, а також інститутів громадянського суспільства, неможливе без забезпечення дотримання прав громадян. У зв'язку з цим практично всі розвинені держави прагнуть до створення правових та організаційних механізмів забезпечення й захисту прав людини і громадянина незалежно від тієї сфери, де здійснюється реалізація відповідних прав. Фізичні особи в ході реалізації своєї правосуб'єктності вступають у різні правовідносини, реалізують свій правовий статус у різних сферах життєдіяльності, а також сферах публічного управління. Особливою сферою, куди потрапляють фізичні особи реалізуючи свій загальний правовий статус, є податкова сфера.

Сучасна держава не може обійтися без податкової системи і, відповідно, податків, тому громадянин частенько потрапляє в систему взаємин, що вже склалася, вплинути на які він не може. Фізичні особи сьогодні несуть дуже істотний тягар оподаткування. У зв'язку з цим об'єктивно потрібне вдосконалення адміністративно-правового регулювання становища платників податків, створення правових та організаційних механізмів, щоб громадяни — платники податків могли реалізувати свої права в податковій

сфері, а також виконати свої обов'язки по сплаті встановлених законом податків.

Проблеми забезпечення прав платників податків знайшли своє відображення в працях вчених-юристів: В. Б. Авер'янова, С. С. Алексєєва, О. Ф. Андрійко, Г. В. Атаманчука, О. М. Бандурки, О. С. Віханського, Л. К. Воронової, Л. В. Ковалю, С. В. Ківалова, Ю. В. Копейчикова, А. П. Коренева, В. Ф. Опришка, О. І. Остапенка, А. І. Пригожина, Л. А. Савченко, В. К. Шкарупи, В. А. Юсупова, Ц. А. Ямпольської та інших авторів. Щоправда вчені досліджували зазначені проблеми захисту прав платників податків не окремо, а сукупно з іншими аспектами правових відносин, в основному, як захист права на звернення у межах загальних конституційних правостосунків “держава — особа”.

Питання порушення прав платників податків на сьогодні досить актуальні, тому не дивно, що багато вчених приділяють їм значну увагу, проте далеко не всі платники податків знають, як захистити свої права. Законодавство України містить цілий ряд правових і організаційних засобів захисту прав платників податків. Податковий кодекс України заклав основу становлення нового податкового законодавства і принципи захисту прав платника податків, невідомих колишньому законодавству. Водночас, більш

чітке регулювання податкових відносин не привело до зниження податкових суперечок. Навпаки, на думку деяких практикуючих юристів, прийняття ПК України зумовило появу нових податкових категорій судово-арбітражних справ, безпосередньо пов'язаних із застосуванням його нормативних положень, а також призвело до збільшення позовів, що обумовлено розширенням прав платників податків і гарантій їх захисту.

Зазначимо, що у сфері оподаткування в Україні в останнє десятиліття безперечним демократичним досягненням стало правове закріплення можливостей суб'єктів податкових правовідносин по оскарженню своїх порушених прав й інтересів, які охоронялися законом [6].

Згідно з Конституцією України кожен має право захищати свої права і свободи усіма способами, не забороненими законом [8]. Названий припис безпосередньо належить і до захисту прав і законних інтересів платників податків. Як відзначається в одному з рішень Верховного суду США, "... право платників податків уникати податків з використанням усіх дозволених законами засобів ніким не може бути оскаржено" [11].

Податковий кодекс України визначає, що платникам (платникам зборів) податків гарантується адміністративний і судовий захист їхніх прав і законних інтересів [13].

В. М. Гудим у свою чергу констатує, що "... усі способи захисту прав платників податків залежно від характеру спірних правовідносин і конкретної мети захисту можна класифікувати на:

- спростування нормативних актів і ненормативних актів, дій (спрямованих на зміну, припинення виниклих правовідносин);
- примушування (спрямовані на виникнення правовідносин) і визнання (спрямовані на визнання наявності або відсутності спірних правовідносин)" [3].

Порядок захисту прав і законних інтересів платників податків визначається ПК України й іншими нормативно-правовими актами [4; 8; 13; 14].

Права платників податків забезпечуються відповідними обов'язками посадовців подат-

кових органів та інших уповноважених органів. Невиконання або неналежне виконання обов'язків по забезпеченню прав платників податків тягне відповідальність, передбачену законами України.

Цивільним кодексом України передбачено три форми (способи) захисту прав платників податків — фізичних осіб [20]:

- адміністративний спосіб захисту;
- самозахист;
- судовий спосіб захисту.

Судовий контроль у податковій сфері може виявити себе у двох формах: по-перше, судовий контроль може здійснюватися за діяльністю посадовців податкової служби; по-друге, судовий контроль може здійснюватися за законністю адміністративних рішень, що приймаються посадовцями податкової служби.

Н. Г. Саліщева пише, що "... судовий контроль у сфері виконавчої влади є одним з найважливіших способів забезпечення законності, захисту прав і свобод громадян. ... Самозахист — така форма захисту, яка дає можливість самостійними діями, заснованими на законі, захищати порушені права в адміністративних правовідносинах без звернення в компетентні органи" [15, 311]. Механізмів самозахисту в чинному законодавстві явно недостатньо, до формування ефективних засобів самозахисту у сфері виконавчої влади ще дуже далеко. Як відмічає І. Ш. Кілясханов, "основне завдання формування інституту самозахисту громадян — збагачення правового статусу громадян додатковими повноваженнями, за рахунок яких забезпечувалася б можливість захисту належних їм прав і свобод без залучення в правозахисний процес суб'єктів, що представляють державну владу" [7].

Е. Л. Страунинг у свою чергу пише про те, що на сьогодні необхідно відмовитися від монополії судової форми захисту, і обґрунтовує самозахист прав громадян як субінститут цивільного права в рамках інституту захисту порушених прав громадян [17].

На наш погляд, не варто нехтувати різними засобами захисту порушених прав, особливо в податкових відносинах. Необхідно

формувати і розвивати різні засоби і форми захисту прав платників податків. Відносно співвідношення адміністративної і судової форми захисту в науковій літературі існують різні точки зору. І. В. Цветков пише про “...низьку ефективність позасудових процедур по врегулюванню податкових суперечок” [19, 48]. В. Ф. Яковлєв, навпаки, говорить про те, що абсолютне число податкових суперечок в зарубіжних державах вирішується в досудовому порядку. Ідеї досудових процедур, безумовно, правильні.

А. І. Столмаков відмічає, що “проблема співвідношення адміністративних і судових методів забезпечення законності полягає не в тому, щоб протиставляти їх один одному, а в тому, щоб, спираючись на обидва ці методи, правильно їх використовувати, пам’ятаючи, що ті й інші є правовими засобами і відіграють важливу роль” [16].

Існує думка, що адміністративно-правові методи захисту нерідко бувають ефективнішими, ніж судовий захист. Як відмічає С. І. Агафонов, ефективність адміністративно-правового захисту прав громадян і юридичних осіб у механізмі реалізації адміністративних процедур проявляється в оперативності вирішення справи, в оперативності виправлення помилок та ін. [1]

Стосовно податкових відносин С. П. Кучер говорить про те, що “...досудовий (чи адміністративний) порядок оскарження актів податкових органів нормативного характеру, дій (бездіяльності) посадовців податкових органів має ряд переваг для платника податків: по-перше, це простота і оперативність розгляду; по-друге, відсутність сплати державного мита; по-третє, можливість визначити позицію вищестоящего податкового органу” [10, 108].

А. С. Захаров пише про те, що “...ефективність позасудового механізму відстоювання прав платників податків безпосередньо залежить від сумлінності виконання ними обов’язків, встановлених чинним законодавством про податки і збори. Сумлінність припускає неухильне виконання платником податків, платником зборів, податковим агентом усієї системи формальностей і вимог” [5, 16].

С. Г. Пепеляєв відзначає “переваги судового способу вирішення податкових конфліктів порівняно з адміністративним порядком їх розгляду, які полягають у такому:

- відносна об’єктивність розгляду суперечки як наслідок його розгляду поза рамками податкового відомства. Відсоток задоволення вимог платників податків у судовому порядку набагато вищий, ніж в адміністративному;

- можливість вжиття судом заходів по забезпеченню позовних вимог, наприклад, заборони податковому органу списувати нестачу і пеню до вирішення суперечки по суті;

- детальна визначеність усіх стадій судочинства процесуальним законодавством;

- можливість (залежно від характеру вимог) отримання виконавського листа і примусового виконання рішення суду” [12, 565].

Як зазначає колишній Голова Вищого адміністративного суду України, а на сьогодні суддя Конституційного суду України О. М. Пасенюк: “Способів судового захисту прав платників податків існує безліч. Способи судового захисту є сукупністю конкретних процесуальних дій із захисту прав платника (чи по захисту інтересів держави) податків, що здійснюються за допомогою судових органів. ... Судовий порядок оскарження ненормативних актів, дій, бездіяльності податкових органів, їх посадовців — найбільш ефективний спосіб захисту прав і законних інтересів платника податків. Платник податків повинен займати активну позицію в судовому процесі. Універсальні інструменти захисту прав і законних інтересів платника податків: подача заперечень на результати податкових перевірок, заяви про забезпечувальні заходи, заяви про визнання недійсним ненормативного правового акту, дії, бездіяльності податкових органів і їх посадовців” [2].

У свою чергу С. С. Тройська пише про те, що “наявність податкової скарги обумовлює існування двох взаємозв’язаних суб’єктивних прав платника податків: права на адміністративну (податкову) скаргу і права на адміністративний (податковий) позов. Ці права розрізняються залежно від органу, уповнова-

женого розглядати скаргу по конституційній основі, по основі скарги, за змістом вимог, по порядку реалізації, по колу норм, що регулюють цей порядок” [18].

І. В. Цветков, відстоюючи точку зору про перевагу судового захисту прав платників податків, класифікує “способи судового захисту прав платників податків на ряд груп:

- способи, спрямовані на уникнення можливих конфліктів з податковими органами в майбутньому;
- способи, спрямовані на припинення неправомірних дій і рішень посадовців податкових органів;
- способи, спрямовані на відновлення порушених прав платників податків внаслідок неправомірних дій і рішень посадовців податкових органів” [19].

В. Н. Гудим способи захисту прав платників податків ділить на три групи: до першої групи належать способи захисту права, спрямовані на зміну, припинення правовідносин, що виникають між податковим органом і платником податків — це вимога про спростування; до другої групи належать способи захисту права, спрямовані на примушування здійснювати певні дії або прийняти відповідні акти, тим самим відновити порушені права платника податків — це вимога про примушування. До третьої групи належать ті способи захисту права, які спрямовані на встановлення наявності або відсутності спірних правовідносин — це вимога про встановлення [3].

Наведені способи захисту, як видно з їх змісту, характерні для судового захисту прав платників податків.

Н. Г. Саліщева також пише про те, що “... в умовах розподілу влади зростає роль судової влади в захисті прав і законних інтересів громадян. Суддя, незалежність, об’єктивність і безсторонність якого підтримується і гарантується законом, має можливість оцінити ту або іншу ситуацію, керуючись конкретним законодавчим актом” [15, 301].

На наш погляд, не варто протиставляти різні засоби захисту, ефективним буде той спосіб захисту порушених прав, який дасть можливість відновити порушене або оскаржене право.

У багатьох зарубіжних країнах створено спеціалізовані органи, що займаються розглядом публічно-правових суперечок, а також детально визначено адміністративну процедуру їх дозволу. Зокрема, в Іспанії на підставі Закону “Про правовий режим органів державної адміністрації і загальний адміністративний процес” передбачено порядок подачі громадянином скарги в орган державної влади. У Франції створено інститут медіатора (посередника), який має істотні права, зокрема має право сприяти вирішенню адміністративних суперечок, а також порушувати дисциплінарне провадження відносно посадовців. У ряді країн створено різноманітні по організаційно-правовій формі структури, що займаються вирішенням адміністративно-правових суперечок, які виникають між громадянами і посадовцями в ході реалізації адміністративних процедур. Так, у Канаді діє цілий ряд несудових інстанцій — агентств, рад, федеральних комісій, трибуналів, кожна з яких у рамках своєї компетенції займається захистом прав громадян і дає можливість врегулювати спори між громадянином і державою, не вдаючись до судових процедур [9, 84].

Дослідження показує, що статус платника податків — фізичної особи почав складатися і розвиватися відносно недавно. Спочатку платники податків — фізичні особи були повністю безправні і змушені були платити податки у формі данини. Нині ситуація кардинально інша, платники податків — фізичні особи мають необхідний обсяг прав і обов’язків, які дають їм можливість повноцінно брати участь в адміністративних і похідних від них податкових відносинах. Необхідно сказати, що платники податків — фізичні особи можуть захищати свої права і законні інтереси як у судовому, так і адміністративному (досудовому) порядку. Дослідження показує, що не варто протиставляти різні способи і форми захисту прав платників податків — фізичних осіб. Кожен із способів має свої переваги і недоліки. Проте, як показує практика, досудові форми захисту прав платників податків —

фізичних осіб повинні розвиватися активніше. У сучасний період необхідно формувати ефективні досудові процедури захисту прав платників податків — фізичних осіб.



Література

1. Агафонов С. И. Административный процесс, административно-юрисдикционный процесс и административные процедуры (вопросы теории) / С. И. Агафонов, В. Сафронов // [Электронный ресурс]. — Режим доступа: www.law-n-life.ru/arch/116/116_Agafonov_Safronov.doc
2. Адміністративне судочинство України: Підруч. / За заг. ред. О. М. Пасенюка. — К.: Юрінком Інтер, 2009. — 672 с.
3. Гудым В. Н. Классификация способов защиты прав налогоплательщиков в арбитражном суде / В. Н. Гудым // Юрист. — 2005. — № 12. — С. 50–53.
4. Закон України “Про порядок погашення зоб’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.00 р. № 2181-III.
5. Захаров А. С. Механизм внесудебной защиты прав налогоплательщиков по Налоговому кодексу РФ / А. С. Захаров // Налоговые споры: теория и практика. — 2004. — № 3. — С. 16–18.
6. Иванов Ю. Б. Налоговый менеджмент: Учеб. пособие / Ю. Б. Иванов, В. В. Карпова, А. Н. Карпов. — Х.: ИД “ИНЖЭК”, 2006. — 488 с.
7. Килясханов И. Ш. Институт необходимой защиты граждан и его реализация в КоАП Российской Федерации / И. Ш. Килясханов // Вестник Моск. ун-та МВД России. — 2003. — № 1. — С. 31–33.
8. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР (Редакція станом на 06.10.2013).
9. Кудря В. С. Об административных процедурах урегулирования споров / В. С. Кудря // Бюллетень Мин-ва юстиции Российской Федерации. — 2005. — № 8. — С. 82–88.
10. Кучер С. П. Досудебное регулирование споров, возникающих по инициативе налогоплательщиков / С. П. Кучер // Налоговые споры. — 2004. — № 2. — С. 107–111.
11. Мусаткина А. А. Правомерное поведение в финансовой сфере и финансовая дисциплина: понятие и виды / А. А. Мусаткина // Право и политика. — 2005. — № 7. — С. 107–114.
12. Пепеляев С. Г. Налоговое право: Учеб. пособие / С. Г. Пеляев. — М., 2003. — 601 с.
13. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://kodeksy.com.ua/podatkovij_kodeks_ukraini.htm
14. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Деякі питання адміністрування податків, зборів (обов’язкових платежів)” від 01.07.09 р. № 757-р.
15. Сафронов В. А. Правовые средства защиты в таможенных отношениях / В. А. Сафронов // Административное и муниципальное право. — 2008. — № 2. — С. 4–6.
16. Столмаков А. И. Судебные и административно-правовые методы охраны прав граждан. / А. И. Столмаков // Ученые записки ВНИИСЗ. — Вып. 18. — 1969. — С. 44–45.
17. Страунинг Э. Л. Защита и самозащита гражданских прав: Учеб. пособие / Г. А. Свердлов, Э. Л. Страунинг. — М.: Лекс-Книга, 2002. — 208 с.
18. Тройская С. С. К вопросу о правовом статусе налогоплательщика / С. С. Тройская // Финансовое право. — 2007. — № 3 — С. 31–38.
19. Цветков И. В. Налогоплательщик в судебном процессе: Практическое пособие по судебной защите / И. В. Цветков. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Волтерс Клувер, 2004. — 224 с.
20. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV. (з подальшими змінами) // ВВР України. — 2003. — № 40–44. — Ст. 356.

Створення і функціонування правової держави неможливе без забезпечення дотримання прав платників податків. Забезпечення гарантії прав платників податків є одним з центральних у проблемі забезпечення належної реалізації прав платників податків. Визначення правових засобів, умов, способів, а також організаційно-правова діяльність по їх застосуванню спрямовані на забезпечення безперешкодної реалізації і всебічної охорони прав платників податків.

Создание и функционирование правового государства невозможно без обеспечения соблюдения прав налогоплательщиков. Обеспечение гарантии прав налогоплательщиков является одним из центральных в проблеме бес-

печения надлежащей реализации прав налогоплательщиков. Определение правовых средств, условий, способов, а также организационно-правовая деятельность по их использованию, направлены на обеспечение беспрепятственной реализации и всесторонней охраны прав налогоплательщиков.

Creation of and functioning of the legal state it is impossible without providing of observance of rights for taxpayers. Providing of of guarantee of rights for taxpayers is one of central in the problem of providing of the proper realization of rights for taxpayers. Determination of of legal facilities, terms, methods, and also organizationally - legal activity on their application, sent to providing of unimpeded realization and comprehensive guard of rights for taxpayers.

Надійшла 20 грудня 2013 р.