

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Ключові слова: захист прав, охорона прав, заходи захисту, платники податків.

Кожна особа зобов'язана сплачувати законно встановлені податки та збори. Разом з обов'язком сплачувати законно встановлені податки кожен платник податків має право захищати свої права та майнові інтереси від необґрунтованих вимог та рішень податкових органів.

Особливе значення інститут захисту прав громадян та суб'єктів господарювання набуває у сфері податкових відносин, тому що при оподаткуванні, яке передбачає перехід права власності на частину коштів з власності платника у власність держави, вимагається чітке дотримання майнових прав платників податків. Саме через специфіку податкових правовідносин, яка виражається в тому, що однією зі сторін відносин завжди виступає держава в особі уповноважених органів, підвищується важливість гарантій та захисту прав платників податків від свавілля з боку держави, в тому числі шляхом формування в податковому праві чіткого визначення поняття захисту прав платників податків.

Варто зазначити, що різні аспекти проблеми захисту прав платників податків в Україні певним чином знайшли своє відображення в роботах таких науковців як Я. В. Греца, [1], О. А. Куций [2], Д. Г. Мулявка [3], О. М. Федорчук [4] та ін. Проте відсутність єдиного підходу щодо поняття захисту прав платників податків, його усталеного визначення та співвідношення таких правових категорій як «захист», «охорона», «забезпечення» передбачає звернення уваги до цих питань. З огляду на викладене, *метою статті є з'ясування та формулювання поняття захисту прав платників податків.*

Беззаперечно, що ефективність захисту прав платників податків при порушенні таких прав органами державної влади значною мірою визначається станом законодавства — правової основи захисту. Остання представлена низкою нормативно-правових актів, серед яких — Конституція, закони України, підзаконні нормативно-правові акти. Дослідження правового регулювання захисту прав платників податків в українському законодавстві слід почати з Конституції України, ст.ст. 6, 8, 13 і 19 якої містять положення, що забезпечують належний захист прав платників податків. Це положення про здійснення повноважень органами державної влади виключно в межах, визначених законами України (ст. 6); про гарантії звернення до суду за захистом конституційних прав людини і громадянина (ст. 8) та захисту всіх суб'єктів права власності й господарювання (ст. 13); положення про обов'язок органів державної влади й органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб здійснювати свою діяльність лише на підставі, в межах та у спосіб, що передбачені законами України (ст. 19).

У ст. 55 Конституції України зазначено, що кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб, а у ст. 56 — що кожен має право на відшкодування за рахунок держави чи органів місцевого самоврядування матеріальної та моральної шкоди, завданої незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їх посадових і службових осіб при здійсненні ними своїх повноважень [5]. Разом з тим з рішення Конституційного суду України від 25 листопада 1997 р. № 6-зп «Щодо офіційного тлумачення ч. 2 ст. 55

Конституції України та ст. 248-2 Цивільного процесуального кодексу України» [6] впливає, що ст.ст. 55 і 56 Основного закону адресовані не всім платникам податків, а тільки фізичним особам. Тобто при захисті прав, порушених органами державної влади (їх посадовими особами), зазначені статті Конституції можуть служити правовою основою для захисту прав платників податків — фізичних осіб.

Низка питань, пов'язаних із захистом прав платників податків, отримали свій розвиток в Податковому кодексі України (далі ПК України) [7]. Зокрема останній передбачає, що рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку (п. 14.1.7 ст. 14, п. 56.1 ст. 56). Порядок оскарження рішень контролюючих органів встановлений ст.ст. 55, 56 ПК України. Більш докладно адміністративний порядок розгляду скарг платників податків визначений в наказі Міністерства фінансів України від 19.11.2012 р. за № 1203 «Про затвердження Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби». ПК України встановлює дворівневу процедуру адміністративного оскарження, тобто скарги на рішення державних податкових інспекцій подаються письмово до державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, а скарги на рішення державних податкових адміністрацій в АРК, областях, містах Києві та Севастополі — до Державної податкової служби України. Судовий порядок оскарження встановлений Кодексом адміністративного судочинства України.

У національному податковому законодавстві відсутнє визначення поняття захисту прав платників податків, що й обумовлює складність даного дослідження. Правову категорію захисту прав платників податків доцільно розглядати в контексті поняття захисту права. Одним з ключових питань у дослідженнях будь-якого правового явища є питання про його зміст. Для з'ясування змісту поняття «захист прав платників податків» потрібно почати з розмежування категорій «забезпечення», «охорона» та «захист». Ці дефініції дуже близькі за змістом, а тому іноді вживаються в юридичній літературі як слова-синоніми. На нашу думку, заслуговує на сприйняття підхід, відповідно до якого поняття «забезпечення» розглядається як родове щодо понять «охорона» і «захист» [8, с. 13; 9, с. 257] та включає в себе всю систему політичних, економічних, соціальних, духовних, правових та інших заходів і умов, спрямованих на найбільш повне користування особистістю соціальними благами. Близької точки зору дотримується і О. Ф. Скакун, аналізуючи зміст правової категорії «механізм забезпечення». На її думку, «механізм (гарантії) охорони» та «механізм (гарантії) захисту» є складовими елементами «механізму забезпечення» [10, с. 229–230].

Лінгвістичне тлумачення терміну «захист» також не дає однозначної відповіді у встановленні визначеності його змісту. Так, відповідно до Тлумачного словника В. Даля, «захист» — це оборона, охорона, заступництво, покровительство [11, с. 668], в той же час «охорона» означає «берегти, оберігати, захищати, тримати в цілості, спасати» [12, с. 774]. Тлумачний словник української мови поняття «захист» визначає як охорону, а поняття «забезпечувати» трактується як захищати, охороняти кого- або що-небудь від небезпеки [13, с. 281, 692]. Тобто виникає ситуація, коли «охорона» визначається за допомогою слова «захист», а «захист» визначається за допомогою слова «охорона». Аналіз юридичної літератури дозволяє зробити висновок про неоднозначність та багатоманітність підходів у визначенні та співвідношенні змісту понять «захист» і «охорона» прав. У деяких роботах не проводиться розмежування між поняттями «захист» і «охорона» [14, с. 217–225; 15, с. 108, 125; 16, с. 266], в інших викладається

думка, згідно з якою «захист» — поняття ширше, ніж «охорона» [17, с. 219]. Відповідно до третьої точки зору, «захист права» розглядається як складова частина більш об'ємного поняття «охорона права» [18, с. 12, 17–18, 39–44, 52–72; 19, с. 18–19; 20, с. 4]. Не маючи метою в рамках цієї статті детально дослідити питання щодо співвідношення зазначених категорій, вважаємо абсолютно справедливою позицію, відповідно до якої необхідно розмежовувати поняття «охорона» і «захист» як такі, що не охоплюють один одне за змістом, та відрізняються тим, що застосування заходів захисту пов'язано з наявністю ситуації, за якої порушуються права певного суб'єкта або створюється реальна загроза порушення таких прав у майбутньому [21, с. 11; 22, с. 4]. Охорона представляє собою сукупність взаємопов'язаних заходів, що здійснюються уповноваженими особами, з метою попередження порушень прав, усунення їх причин та сприяння нормальному процесу реалізації особою своїх прав і свобод [23, с. 36].

Відносно поняття захисту прав в юридичній науці поширеним є підхід, що взяв початок в роботах радянських учених-юристів. Уперше поняття захисту права було виділене в самостійний інститут С. С. Алексєєвим, який ввів поняття «захід захисту права» («мера зашити права») [24, с. 378] та визначав, що захист права — це державно-примусова діяльність, спрямована на відновлення порушеного права, забезпечення виконання юридичного обов'язку [25, с. 280]. У подальшому було запропоновано кілька різних варіантів поняття «захист права» і його місця в правовому регулюванні. Так, ученими захист права розглядається як правовий засіб, що забезпечує відповідність поведінки учасників правовідношення правам і обов'язкам у процесі розвитку правовідношення [26, с. 302–316]. М. С. Малєїн під «захистом права» розуміє систему юридичних норм, спрямованих на попередження правопорушень та усунення їх наслідків [27, с. 192]. В цьому випадку правовий захист фактично ототожнюється з правовим інститутом, норми якого забезпечують реалізацію захисних функцій відносно існування та здійснення відповідних прав. В.П. Грибанов включає в поняття захисту права такі елементи як: можливість управненої особи, по-перше, використовувати дозволені законом засоби власної примусової дії (самозахист); по-друге, застосовувати до порушника юридичні заходи оперативної дії; по-третє, звертатися до компетентних державних або громадських органів з вимогою щодо примушування зобов'язаної особи до певної поведінки [28, с. 106–107]. Отже, практично ототожнює право на захист із захистом права. В. М. Ведяхин, Т. Б. Шубіна в структуру поняття захисту включають юридичну відповідальність, заходи захисту і заходи безпеки [29, с. 70].

Як вже зазначалося вище, у теорії податкового права питання захисту прав платників податків висвітлювали, зокрема, О. Куций, Д. Мулявка, Я. Греца. Однак в жодному дослідженні науковці не визначили поняття захисту прав платників податків.

Докладний аналіз проблем захисту прав і законних інтересів платників податків здійснив О. М. Федорчук, який під поняттям захисту прав і законних інтересів платників податків розуміє закріплену у діючих нормативно-правових актах можливість кожного платника податків самостійно здійснювати дії чи звернутись до компетентних державних органів з вимогою здійснення ними дій, що направлені на забезпечення недоторканості його прав і законних інтересів, припинення їх порушення і ліквідацію наслідків цих порушень [4, с. 8]. Проте, на нашу думку, таке розуміння аналізованого явища потрібно вважати правом платників податків на захист, а не захистом прав платників податків.

Таким чином, на основі проведеного аналізу можна дати таке визначення досліджуваного поняття: захист прав платників податків — це реалізація платниками

податків права на захист шляхом застосування управненою особою або уповноваженим органом будь-яких не заборонених законом засобів (заходів) захисту з метою припинення порушення, відновлення або визнання порушеного або оспорюваного права та забезпечення належної реалізації платником податків своїх прав.

1. *Греца Я. В.* Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Я. В. Греца; Ін-т законодавства Верхов. Ради України. — К., 2006. — 20 с.

2. *Куций О. А.* Адміністративно-правові засоби забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / О. А. Куций; Одес. нац. юрид. акад. — О., 2004. — 19 с.

3. *Мулявка Д. Г.* Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Д. Г. Мулявка; Нац. акад. держ. податк. Служби України. — Ірпінь, 2004. — 19 с.

4. *Федорчук О. М.* Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / О. М. Федорчук; Нац. акад. держ. податк. служби України. — Ірпінь, 2003. — 20 с.

5. *Конституція України: прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р.* // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 30. — Ст. 141.

6. *Щодо офіційного тлумачення частини другої статті 55 Конституції України і статті 248-2 Цивільного процесуального кодексу України:* Рішення Конституційного суду України від 25 листопада 1997 р. № 6-зп // Офіційний вісник України. — 2003 — № 28. — Ст. 1337.

7. *Податковий Кодекс України:* Закон України від 2 грудня 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2011. — № 13 / № 13-14, № 15-16, № 17/. — Ст. 112.

8. *Григорян Л. А.* Конституция СССР — правовая основа организации и деятельности органов внутренних дел / Л. А. Григорян // Конституционно-правовые основы организации и деятельности органов внутренних дел. Труды Академии. — М.: Изд-во Акад. МВД СССР, 1982. — С. 3–18.

9. *Анохин Ю. В.* О формах обеспечения прав и свобод личности / Ю. В. Анохин // Ползуновский вестник. — 2005. — № 1. — С. 257–262.

10. *Скакун О. Ф.* Теорія держави і права (енциклопедичний курс): підручник / О. Ф. Скакун. — Х.: Еспада, 2006. — 776 с.

11. *Даль В.* Толковый словарь живого великорусского языка: В 4-х томах / В. Даль. — М.: Русс. яз., 1989. — Т. 1: А-З. — 699 с.

12. *Даль В.* Толковый словарь живого великорусского языка: В 4-х томах / В. Даль. — М.: Русс. яз., 1979. — Т. 2: И-О. — 780 с.

13. *Великий тлумачний словник сучасної української мови* / уклад. і голов. ред. Т. В. Бусел. — К.; Ірпінь: Перун, 2003. — 1440 с.

14. *Галаган И. А.* Административная ответственность граждан в СССР: Процессуальное регулирование / И. А. Галаган. — Воронеж, Изд-во Воронежского университета, 1976. — 198 с.

15. *Алексеев С. С.* Общая теория права: В 2-х т. / С. С. Алексеев. — Т. 2. — М.: Юрид. лит., 1982. — 360 с.

16. *Гражданское право: Учебник* / И. Д. Егоров, И. В. Елисеев, А. А. Иванов, М. В. Кротов и др.; Под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. — 2-е изд. перераб. и доп. — М.: Проспект, 1997. — Ч. 1. — 600 с.

17. *Макарова З. В.* Защита в российском уголовном процессе: понятие, виды, предмет и пределы / З. В. Макарова // Правоведение. — 2000. — № 3. — С. 217–231.

18. *Лейст О. Э.* Санкции и ответственность по советскому праву: (Теоретические проблемы) / О. Э. Лейст. — М.: Изд-во МГУ, 1981. — 239 с.

19. *Малеин Н. С.* Охрана прав личности советским законодательством / Н. С. Малеин; Отв. ред.: Масляев А. И. — М.: «Наука», 1985. — 166 с.

20. *Тараненко С. М.* Захист прав і свобод громадян у провадженні в справах про адміністративні правопорушення та їх забезпечення в діяльності міліції: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / С. М. Тараненко; НАН України. Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького. — К., 2000. — 20 с.

21. *Тихонова Б. Ю.* Субъективные права советских граждан, их охрана и защита: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук / Б. Ю. Тихонова; Мин-во высшего и среднего специального образования СССР. Всесоюзный юрид. заочный ин-т. — М., 1972. — 22 с.

22. *Андреев Д. О.* Адміністративно-правові засоби захисту прав власників цінних паперів: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Д. О. Андреев; Ін-т законодавства Верхов. Ради України. — К., 2008. — 21 с.

23. *Бутылин В. Н.* Институт государственно-правовой охраны конституционных прав и свобод граждан / В. Н. Бутылин // Право и власть. — 2002. — № 2. — С. 35–45.

24. *Алексеев С. С.* Проблемы теории права: Курс лекций в двух томах / С. С. Алексеев. — Т. 1. Основные вопросы общей теории социалистического права. — Свердловск: Свердловский юридический институт, 1972. — 396 с.

25. *Алексеев С. С.* Общая теория права: В 2-х т. / С. С. Алексеев. — Т. 1. — М.: Юрид. лит., 1981. — 360 с.

26. *Халфина Р. О.* Общее учение о правоотношении / Р. О. Халфина. — М.: Юрид. лит., 1974. — 351 с.

27. *Малеин Н. С.* Гражданский закон и права личности в СССР / Н. С. Малеин. — М.: Юрид. лит., 1981. — 216 с.

28. *Грибанов В. П.* Пределы осуществления и защиты гражданских прав. — М.: Российское право, 1992. — 430 с.

29. *Ведяхин В. М., Шубина Т. Б.* Защита права как правовая категория // Правоведение. — 1998. — № 1. — С. 67–79.