



УДК 347.73

СУТНІСТЬ ТА ЗНАЧЕННЯ ДОСУДОВОГО ЗАХИСТУ ПРАВ ТА ЗАКОННИХ ІНТЕРЕСІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Василенко Н.В., аспірант
Національний університет державної податкової служби України

Стаття присвячена аналізу сутності та значення захисту прав та законних інтересів платників податків, що реалізуються в досудовому порядку. Обґрунтовано, що досудовий захист прав та законних інтересів платників податків є досить широкою категорією. На основі аналізу діючого законодавства та наукових концепцій розкрито поняття «досудовий захист прав та законних інтересів платників податків» та виведено ключові його ознаки.

Ключові слова: досудовий захист, права та законні інтереси, платник податків, контролюючі органи, заперечення на акт податкової перевірки, оскарження в адміністративному порядку.

Статья посвящена анализу сущности и значения защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, осуществляемых в досудебном порядке. Обосновано, что досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков является достаточно обширной категорией. На основе анализа действующего законодательства и научных концепций раскрыто понятие «досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков» и выведены ключевые его признаки.

Ключевые слова: досудебная защита, права и законные интересы, налогоплательщик, контролирующие органы, возражения на акт налоговой проверки, обжалование в административном порядке.

Vasylenko N.V. NATURE AND SIGNIFICANCE OF PRE-TRIAL PROTECTION OF RIGHTS AND LEGITIMATE INTERESTS OF TAXPAYERS

This article is devoted to analysis of essence and importance of protection of rights and legal interests of taxpayers implemented in pre-trial defence. It is proved that pre-trial defence of rights and legal interests of taxpayers is rather a broad category. In this article meaning of pre-trial defence of rights and legal interests of taxpayers is explained and its key features are discovered.

Key words: pre-trial defence, rights and legal interests, taxpayers, regulatory authorities, objections to act of tax audit, appeal in administrative order.

Постановка проблеми. У ході останніх державно-політичних подій правові зміни охопили багато сфер суспільного життя, однак не вирішеним так і залишається питання досудового захисту прав та законних інтересів платників податків. Незважаючи на численні дослідження податкових спорів, кодифікацію податкового законодавства та утворення Державної фіскальної служби України (далі – ДФС), досудовий захист прав та законних інтересів платників податків має ряд проблем. Не потребує доведення, що для їх вирішення першочергового значення набуває встановлення його сутності.

Ступінь розробленості проблеми. Більшість науковців сучасності позиціонується на визначенні загальних положень захисту прав платників податків. Не можна не відмітити, що у дисертаційних та інших наукових працях значна увага приділялася як питанню судового, так й адміністративного оскарження рішень контролюючих органів. До вказаної проблематики підходили С.Г. Зицик, Д.Г. Мулявка, О.М. Федорчук, В.В. Тильчик, В.М. Свириденко та інші науковці.

Однак, досудовий захист прав та законних інтересів платників податків в основному був представлений у контексті

досліджень адміністративного порядку оскарження рішень контролюючих органів. З аналізу окремих наукових напрацювань вбачається ототожнення досудового захисту прав платників податків та адміністративного оскарження рішень суб'єктів владних повноважень. Проте, це не повною мірою відображає саму сутність досудового захисту прав платників податків, та в подальшому може бути стримуючим фактором до його вдосконалення.

Досить прикро, що навіть активізація розвитку податкових правовідносин не обумовила систематизованих наукових досліджень досудового захисту прав та законних інтересів платників податків, які можуть бути порушені ще до винесення податкового повідомлення-рішення, тобто тих аспектів захисту, які не пов'язані з адміністративним оскарженням рішень контролюючих органів і, звичайно, передують зверненню до суду

Метою статті, з огляду на вказане, є змістовне дослідження сутності та встановлення значення досудового захисту прав та законних інтересів платників податків у цілому та окремих варіативних його форм.

Виклад основного матеріалу. Аналізуючи різні наукові позиції щодо визначення захисту, права на захист, О.М. Федорчук

дійшов висновку, що поняття захисту прав та законних інтересів платників податків повинне включати не тільки можливість звернення платника податків за захистом до компетентних державних органів, але й можливість здійснення передбачених нормами права самостійних дій, які були б спрямовані на забезпечення недоторканості його прав та законних інтересів, а також припинення їх порушення та ліквідацію наслідків таких порушень [9, с. 63].

У зміст права на захист Д.Г. Мулявка включає право зацікавленої особи звернутися до компетентного державного органу з вимогою захистити порушене чи оспорюване право; право підтримувати власні вимоги; право вимоги від юрисдикційного органу прийняття об'єктивно істинного рішення, яке б відповідало нормам об'єктивного права, а також право вимагати забезпечення реалізації прийнятих у встановленому законом порядку рішень. До права на захист дослідник відносить права платників податків самостійно здійснювати дії, направлені на забезпечення недоторканості власних прав, припинення їх порушення, а також ліквідацію наслідків цих порушень [4, с. 77].

Формулюючи більш комплексне визначення поняття захисту прав та законних інтересів платників податків, можна зазначити, що це цілеспрямовані, послідовні, системні, узгоджені дії, що реалізуються як платниками податків самостійно, так і органами державної влади та їх представниками у відповідності до положень діючого законодавства з метою протидії будь-яким порушенням прав та законних інтересів платників податків, припинення таких порушень та усунення їх наслідків.

Беручи до уваги конструкцію поняття «досудовий захист прав та законних інтересів», потрібно відмітити, що воно означає дії, спрямовані на захист прав та законних інтересів особи, що передують зверненню до суду й не передбачають обов'язкову реалізацію права на судовий захист.

Досить важливим аспектом при визначенні досудового захисту прав платників податків є те, що він включає як самозахист, так і адміністративний захист.

Дехто з науковців може не погодитися з таким твердженням, адже неодноразово дослідниками розмежовувалися форми захисту прав платників податків на адміністративну та судову. Також науковці окремо виділяли самозахист, а тому адміністративний захист та самозахист не розглядалися в рамках досудового захисту. Тобто, співставляти адміністративне оскарження та самозахист у рамках досудового захисту може здатися недоцільним.

Так, наприклад, С.В. Литвинов, посилаючись на Цивільний кодекс України, вказує на три форми захисту прав: самозахист, адміністративний та судовий захист. Втім своє дослідження він резюмує тезою про необхідність формування ефективних досудових процедур захисту прав платників податків – фізичних осіб [3, с. 183, 185].

Отже, науковець схиляється до думки про існування не лише адміністративного як досудового захисту, а й до інших його варіативних форм.

У цивільних правовідносинах вбачається чітка градація форм захисту учасників цивільних правовідносин на: адміністративну, судову та самозахист. Однак слід врахувати специфіку цивільних та податкових правовідносин, де в першому випадку учасники діють на паритетних засадах, а в другому – відносини мають чітко виражений владний характер. Тому й прагнення до реалізації форм захисту різняться.

Різні фактори: законодавчі, організаційні, ментальні обумовлюють серед платників податків надання пріоритету судовій формі захисту своїх прав та законних інтересів. А отже, все, що здійснюється до її реалізації, з впевненістю можна назвати досудовим захистом. Саме тому дослідженням охоплено не лише адміністративне оскарження рішень органів ДФС, а й інші аспекти можливого досудового захисту прав та законних інтересів платників податків.

Як правило, самозахист реалізується платником податків ще до звернення до суду і не перешкоджає подальшому використанню права на судовий захист.

В.Л. Яроцький, досліджуючи проблематику становлення та розвитку інституту самозахисту речових прав в Україні, зауважив, що відповідно до даного конституційного положення можна припустити, що самозахист цивільних прав у широкому розумінні цього слова може розглядатися, як будь-які дії особи, пов'язані із захистом своїх прав від порушення, які протиставляються діям, що вчиняють державні чи інші компетентні органи [10, с. 157].

Самозахист прав та законних інтересів платників податків має місце тоді, коли платник податків повинен оперативно зреагувати на неправомірність діянь представників органів ДФС. Реалізація звернення до суду проходитиме після того, як платник податків самостійно протидіятиме таким порушенням.

Так, наприклад, у п. 81.1 ст. 81 Податкового кодексу України (далі – ПК України) [1] закріплено право платника податків не допустити посадових (службових) осіб контролюючих органів до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки



ки у разі непред'явлення або не надіслання передбачених законом документів, або у разі їх оформлення із порушенням встановлених вимог.

Тобто, спочатку платником податків самостійно реалізується право на захист без звернення до суду, а отже, самозахист може розглядатися в рамках досудового захисту.

Окрім цього, такий вид самозахисту як недопущення до перевірки має досить важливу, і в той же час ключову характеристику. Не реалізувавши його, платник податків не може розраховувати на визнання судом діянь представників контролюючих органів неправомірними.

Підтвердженням викладеного слугує судово-практика. Так, колегія суддів Вищого адміністративного суду України у постанові від 19.12.2013 р. № К/800/29102/13 дійшла висновку про можливість задоволення позовів платників податків, предметом яких є оскарження наказів про призначення перевірки, дій або бездіяльності контролюючих органів при призначенні та/або проведенні перевірок лише тоді, коли до моменту винесення судового рішення платником податків не було допущено представників контролюючих органів до спірної перевірки [6].

У контексті вказаного слідує, що невикористання платником податків права на досудовий захист однозначно при реалізації права на судовий захист обумовить прийняття рішення не на його користь.

Недопущення платником податків представників органів ДФС до податкової перевірки є не одним «актом прояву» досудового захисту його прав.

Досить спірним серед теоретиків та практиків є й питання щодо подання заперечення на акт податкової перевірки. На нашу думку, його теж доцільно розглядати в рамках досудового захисту прав та законних інтересів платників податків. Хоча це не співпадає з позицією судової влади.

У постанові Верховного Суду України від 10.09.2013 р. 21-237а13 колегія суддів зазначає, що висновки акта податкової перевірки не можуть бути предметом спору, а відсутність спірних відносин виключає можливість звернення до суду, оскільки відсутнє право, що підлягає судовому захисту [5].

Заслугує уваги позиція Вищого господарського суду України, узагальнена Оглядом листом від 12.06.2014 № 01-06/770/2014 «Про деякі питання практики застосування господарськими судами законодавства про інформацію (за матеріалами справ, розглянутих у касаційному порядку Вищого господарського суду України)», де констатовано, що інформація, яка викладена в актах податкової перевірки,

не є підставою для задоволення позовів щодо спростування недостовірної інформації до контролюючого органу про спростування недостовірної інформації [7].

Узагальнення судової практики, що реалізується з неможливістю вважати акт податкової перевірки таким, що прямо або опосередковано впливає на права платників податків, знайшло свій вираз в Листі Державної фіскальної служби України «Про узагальнення судової практики ВАСУ та ВСУ з питань оскарження наказів на проведення перевірок та актів перевірок» 12.09.2014 р. № 4352/7/99-99-10-02-02-17 [8].

Однак потрібно мати на увазі:

- по-перше, саме на підставі акта податкової перевірки виносяться податкове повідомлення-рішення, яке згідно зі ст. 58 ПК України може передбачати нарахування платнику податків грошового зобов'язання та штрафних санкцій [1]. Тобто, акт податкової перевірки є своєрідним підґрунтям до порушення прав особи;

- по-друге, в акті податкової перевірки йдеться про порушення платником податків встановлених норм діючого законодавства, на що вказує п. 13 Вимог до складання акта (довідки) про результати проведення перевірки платника податків із питань повноти нарахування і сплати податків та зборів під час здійснення контрольованої (контрольованих) операції (операцій), затверджених наказом Міндоходів від 24.12.2013 р. № 843 [2].

З викладеного вище слідує те, що акт податкової перевірки є передумовою до порушення прав та законних інтересів платника податків; він може підривати ділову репутацію платника податків, адже містить вказівку на порушення ним норм діючого законодавства.

Подаючи заперечення на акт податкової перевірки, платник податків протидіє можливим порушенням своїх прав та законних інтересів. З огляду на це, подання платником податків заперечення на акт податкової перевірки є досудовим захистом його прав.

Безумовно, досудовий захист прав та законних інтересів платників податків представлений і правом на адміністративне оскарження рішень органів ДФС.

Поняття «оскарження рішень контролюючих органів» закріплено ПК України. Пп. 14.1.7 п. 14.1 ст. 14 ПК України [1] вказує на те, що оскарження рішень контролюючих органів – оскарження платником податку податкового повідомлення-рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого іншого рішення контролюючого органу в порядку і строки, які встановлені ПК України за процедурами адміністративного оскарження, або в судовому порядку.

На наш погляд, було б доцільно законодавчо визначити поняття «оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку», адже це забезпечить конкретику діючого законодавства.

Особливості досліджуваної категорії випливають з п. 56.2 ст. 56 ПК України [1], яким регламентовано, що у разі, коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, яке суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених ПК України або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня зі скаргою про перегляд цього рішення.

З урахуванням положень ст. ст. 14, 56 ПК України, приходимо до висновку, що під поняттям оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку слід розуміти оскарження платником податку рішення контролюючого органу, що реалізується шляхом подання скарги про перегляд цього рішення до контролюючого органу вищого рівня.

Аналіз наведених вище законодавчих положень, судової практики та наукових досліджень дозволяє констатувати, що досудовий захист прав та законних інтересів платників податків – досить широка категорія, яка не повинна зводитися виключно до її ототожнення чи співставлення із оскарженням рішень органів ДФС в адміністративному порядку. Досудовий захист поєднує всі дії, що можуть реалізуватися платником податків у цілях захисту його прав та законних інтересів до звернення у відповідну судову інстанцію, а за умови їх ефективності – взагалі можуть виключати потребу в судовому захисті. Він може мати місце як при проведенні податкової перевірки та винесенні акта податкової перевірки, так, безумовно, і при порушенні прав платників податків рішенням контролюючого органу. Його гарантованість є важливою умовою функціонування правової держави та розвитку правової системи; сприяє протидії протиправності діянь органів ДФС.

Втім законодавець не забезпечив згрупування норм щодо досудового захисту прав платників податків та взагалі не розкрив його поняття. Окрема стаття в ПК про адміністративне оскарження не висвітлює усієї суті досудового захисту.

Зважаючи на це, пропонуємо у ст. 14 ПК України закріпити, що досудовий захист прав та законних інтересів платників податків – це передбачені законодавством дії платника податків та/або не судового органу влади, направлені на протидію будь-

яким порушенням прав та законних інтересів платників податків, припинення таких порушень та усунення їх наслідків, реалізація яких не перешкоджає подальшому зверненню до суду.

Ознаки досудового захисту прав та законних інтересів платників податків доцільно згрупувати у дві групи, виокремивши з них загальні та спеціальні.

Так, до загальних ознак потрібно віднести:

- наявність особливої мети – захистити право та законний інтерес особи;
- наявність відповідного кола суб'єктів: суб'єкта, права та законні інтереси якого порушені, та суб'єкта чи суб'єктів, наділених повноваженнями щодо їх захисту;
- породження правових наслідків – припинення порушення права, усунення наслідків їх порушення, відновлення становища особи, що існувало до порушення, можливе настання несприятливих наслідків для особи, діями чи бездіяльністю якої порушено права інших;
- регламентація нормами діючого законодавства;

Спеціальні ознаки:

- спеціальна мета – протидія будь-яким порушенням прав та законних інтересів платників податків, припинення таких порушень та усунення їх наслідків;
- специфічне коло суб'єктів – платник податків, права та законні інтереси якого порушено; орган ДФС, що може виступати і як суб'єкт, діями чи бездіяльністю представників якого порушено права та законні інтереси платників податків, а також як орган, наділений повноваженнями щодо захисту прав та законних інтересів платників податків;
- він передує судовому захисту, а його реалізація не унеможливорює подальше звернення до суду;
- його реалізація проходить у відповідності до норм чинного законодавства, у першу чергу, Конституції та ПК України, а також відомчих нормативно-правових актів;
- є додатковою гарантією захисту прав та законних інтересів платників податків;
- знаходить свій вираз в недопущенні платником податків представників контролюючих органів до проведення податкової перевірки у разі порушення процедурних аспектів по визначенню підстав та оформленні відповідних документів для її проведення; поданні заперечення на акт податкової перевірки; оскарженні в адміністративному порядку рішень органів ДФС.

Висновки. Отже, виходячи з вищевикладеного, потрібно підсумувати, що досудовий захист прав та законних інтересів платників податків – широка, і в той же час



не зовсім досліджена категорія. Він не кореспондується виключно із оскарженням рішень органів ДФС в адміністративному порядку. Досудовий захист передбачає й право платника податків не допустити представників контролюючих органів до податкової перевірки, подати заперечення на акт податкової перевірки. З урахуванням важливості права платника податків на реалізацію досудового захисту прав та законних інтересів, а також беручи до уваги необхідність конкретизованості діючого законодавства, вважаємо за необхідне розкрити у ст. 14 ПК України поняття «досудовий захист прав та законних інтересів платників податків».

ЛІТЕРАТУРА:

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. Вимоги до складання акта (довідки) про результати проведення перевірки платника податків з питань повноти нарахування і сплати податків та зборів під час здійснення контрольованої (контрольованих) операції (операцій) : затверджені наказом Міністерства доходів і зборів України від 24.12.2013 р. № 843. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0126-14>.
3. Литвинов С.В. Класифікація засобів, способів та форм захисту прав платників податків. [Електронний ресурс] – С.В. Литвинов // Наукові праці МАУП. – 2014. – Вип. 1. – С. 181-186. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npmaup_2014_1_33.pdf.
4. Мулявка Д.Г. Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Д.Г. Мулявка; Національна академія держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2004. – 215 арк.
5. Постанова Верховного Суду України від 10.09.2013 р. 21-237a13. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/%28documents%29/0FE2074032E351D7C2257C920039A9E6>.
6. Постанова Вищого адміністративного суду України від 19.12.2013 р. № К/800/29102/13. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/36557878>.
7. Про деякі питання практики застосування господарськими судами законодавства про інформацію (за матеріалами справ, розглянутих у касаційному порядку ВСУ) : Оглядовий лист Вищого господарського суду України від 12.06.2014 № 01-06/770/2014. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://vgsu.arbitr.gov.ua/news/1512/>.
8. Про узагальнення судової практики ВАСУ та ВСУ з питань оскарження наказів на проведення перевірок та актів перевірок : Лист Державної фіскальної служби України від 12.09.2014 р. № 4352/7/99-99-10-02-02-17. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/5118-4352.html>.
9. Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О.М. Федорчук; Національний університет «Острозька академія». – Острог, 2003. – 236 с.
10. Яроцький В.Л. Становлення та розвиток інституту самозахисту речових прав в Україні // Право України, 2014. – № 2. – С. 150-161.