

ФОРМИ ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Шишов О.О.

Донецький апеляційний адміністративний суд

Стаття присвячена характеристиці форм захисту прав платників податків. Проаналізовано співвідношення терміна «форма захисту прав платників податків» з іншими суміжними термінами. Запропонована класифікація форм захисту прав платників податків. Залежно від суб'єкта, який застосовує конкретний спосіб захисту права, форми захисту прав платників податків запропоновано поділити на юрисдикційну та неюрисдикційну. Адміністративний і судовий захист є формами юрисдикційного захисту, самозахист – формою неюрисдикційного захисту прав платників податків.

Ключові слова: захист прав, форми захисту, засіб захисту, спосіб захисту, платники податків.

Постановка проблеми. Захист прав платників податків в будь-якій формі є об'єктивною необхідністю. Як справедливо зауважував В.П. Грибанов, якщо суб'єктивне право не захищене, воно перетворюється на «декларативне» право, закріплене в законі, але не забезпечене державними правоохоронними заходами і, отже, може розраховувати, лише на добровільне повагу [1, с. 104]. Тому ми цілком поділяємо погляд Д.М. Чечота, який наполягав на тому, що видаючи норму права і тим самим передбачаючи можливість виникнення на її основі суб'єктивних прав, держава зобов'язана передбачити і відповідну форму їх захисту [2, с. 53]. На сьогодні чинне податкове законодавство України не встановлює форми захисту прав платників податків, що спонукає звернутися до дослідження означеного питання. Вважаємо також, що своєчасним буде аналіз сучасного стану форм захисту прав платників податків у вітчизняній правовій системі з тим, щоби виявити основні проблеми в розвитку даного феномена, а також намітити шляхи удосконалення нормативного регулювання та організації порядку правомірної діяльності по застосуванню способів захисту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Варто зазначити, що різні питання захисту прав платників податків в Україні стали предметом наукових досліджень у працях В.К. Гіжевського [3], Я.В. Греци [4], О.А. Куцога [5], М.П. Кучерявенка [6], Д.Г. Мулявки [7], О.М. Федорчука [8] та інших вчених. У теоретичному аспекті актуальність проблематики «форм захисту права платників податків» зумовлена тим, що у вітчизняній науці з достатнім ступенем визначеності розроблено саме поняття захисту, його способів, вироблені критерії розмежування заходів захисту і заходів відповідальності. Разом із тим, слід визнати, що у більшості робіт проблема форм захисту прав платників податків або не зачіпалася взагалі, або розглядалася як елемент інших наукових проблем.

Мета статті. Головною метою цієї статті є дослідження сутності форм захисту прав платників податків.

Виклад основного матеріалу. Під формою захисту суб'єктивних прав розуміють певний порядок захисту прав, здійснюваний тим чи іншим юрисдикційним органом в залежності від його природи [9, с. 148]. Відповідно форма захисту визначається залежно від суб'єкта, який застосовує конкретний спосіб захисту права. У теорії податкового права не здійснювалося комплексних досліджень форм захисту прав платників податків. У зв'язку з цим видається доцільним звернутися до теорії цивільного права, в якій розроблені й описані дві основні форми захисту порушених прав учасників цивільних правовідносин – юрисдикційна та неюрисдикційна.

Традиційно сутність юрисдикційного захисту полягає в тому, що особа, права якої порушені,

звертається за захистом до державних та інших компетентних органів, які уповноважені вжити необхідних заходів для припинення правопорушення і відновлення порушеного права [10, с. 293]. Залежно від виду уповноваженого органу, який здійснює захист, і поставлених перед ним завдань юрисдикційна форма поділяється на судовий і позасудовий захист. Відповідно неюрисдикційна форма захисту охоплює собою дії громадян і організацій із захисту прав та охоронюваних законом інтересів, які здійснюються ними самостійно, без звернення за допомогою до державних та інших компетентних органів [10, с. 294].

У Податковому кодексі України (далі – ПК України) відсутні норм, які б встановлювали форми захисту прав платників податків. В податковому законодавстві для позначення форми захисту вживаються словосполучення «у судовому порядку» та «в адміністративному порядку» (ст. 56 ПК України). Однак форма захисту та її порядок – поняття не тотожні: форма захисту вказує на те, хто її здійснює, а порядок захисту розкриває, як вона здійснюється [11, с. 103]. Тому зазначені юрисдикційні форми відповідає і певний порядок захисту – судовий та позасудовий (адміністративний). Порядок захисту безпосередньо зумовлюється завданнями, компетенцією та процедурою діяльності того чи іншого органу, який здійснює захист.

Діяльність уповноважених органів по захисту прав платників податків є, по суті, діяльністю по застосуванню норм права як форми його реалізації. Причому в механізмі правового регулювання стадія застосування заходів державного примусу судовими та адміністративними органами у випадку порушення суб'єктивних прав платників податків є факультативною і ініціюється, за загальним правилом, за ініціативою уповноваженої особи.

Застосування права містить декілька логічно взаємопов'язаних стадій, в рамках яких вирішуються конкретні організаційні та дослідницькі задачі по реалізації права: встановлення фактичної основи справи, встановлення юридичної основи справи, прийняття рішення по справі [12, с. 417]. Офіційною формою та підсумком правозастосовної діяльності уповноважених органів є акти правозастосування, які: 1) є рішеннями по конкретній справі, що має відповідати за змістом та формою встановленим законом вимогам; 2) містять в собі владне веління, обов'язкове до виконання та забезпечене силою державного примусу; 3) спрямовані на індивідуальне регулювання суспільних відносин. Таким чином, ми погоджуємося з думкою О. Беяневич, що юрисдикційна форма захисту є зовнішнім виразом спрямованої на вирішення правового спору у встановленому законом порядку діяльності уповноважених органів, наділених правом винесення обов'язкового для сторін рішення [13, с. 64].

В законодавстві України термін «юрисдикція» вживається (зокрема, в статтях 3, 17 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України), але не розкривається. В правових дослідженнях найчастіше визначення цього терміна пов'язується із поняттям «повноваження» як складовою компетенції та статусу владного суб'єкта. У рішенні Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо офіційного тлумачення положень частин другої, третьої ст. 124 Конституції України (справа щодо підвідомчості актів про призначення або звільнення посадових осіб) від 7 травня 2002 р. № 8-рп/2002 зазначається, що юрисдикція судів – це повноваження судів вирішувати спори про право та інші правові питання [14]. Таке розуміння юрисдикції з прикладною метою може бути поширене і на інші органи (зокрема, органи Державної фіскальної служби України, адміністративні суди), які відповідно до закону здійснюють захист прав платників податків шляхом застосування норм права.

Загальним принципом юрисдикційної діяльності державних органів є норма ст. 19 Конституції України про те, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [15]. Права платників податків можуть захищатися як в судовому, так і в адміністративному порядку (ст. 56 ПКУ України).

Судовий захист прав платників податків здійснюється у формі адміністративного судочинства. У юридичній літературі неодноразово наголошувалося на тому, що розв'язання податкових спорів у судах є найбільш ефективною формою захисту прав платників податків [16, с. 106–107; 17, с. 79–80]. За офіційною статистикою, податкові спори займають понад 36% від загальної кількості спорів, що розглядалися місцевими адміністративними судами у першому півріччі 2014 року [18, с. 7]. Домінуюче значення судової форми захисту зумовлене нормою ч. 2 ст. 124 Конституції України, якою передбачено поширення юрисдикції судів на всі правовідносини, що виникають у державі. Зазначене положення було об'єктом тлумачення Конституційного Суду України. В мотивувальній частині рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням ТОВ «Торговий Дім «Кампус Коттон клуб» щодо офіційного тлумачення положення частини другої ст. 124 Конституції України (справа про досудове врегулювання спорів) від 9 липня 2002 року № 15-рп/2002, зазначається, що можливість судового захисту не може бути поставлена законом, іншими нормативно-правовими актами у залежність від використання суб'єктом правовідносин інших засобів правового захисту, у тому числі досудового врегулювання спору. Можливість використання суб'єктами правовідносин досудового врегулювання спорів може бути додатковим засобом правового захисту, який держава надає учасникам певних правовідносин, що не суперечить принципу здійснення правосуддя виключно судом. Виходячи з необхідності підвищення рівня правового захисту держава може стимулювати вирішення правових спорів у межах досудових процедур, однак їх використання є правом, а не обов'язком особи, яка потребує такого захисту [19]. У резолютивній частині рішення зазначається, що «положення частини другої статті 124 Конституції України щодо поширення юрисдикції судів на всі правовідносини, що виникають у державі, в аспекті конституційного звернення необхідно розуміти так, що право особи

(громадянина України, іноземця, особи без громадянства, юридичної особи) на звернення до суду за вирішенням спору не може бути обмежене законом, іншими нормативно-правовими актами. Встановлення законом або договором досудового врегулювання спору за волевиявленням суб'єктів правовідносин не є обмеженням юрисдикції судів і права на судовий захист». Таким чином, Конституційний Суд України поставив знак рівності між засобом, способом та формою захисту прав. Враховуючи вищевикладене, на наш погляд, існує потреба розглянути питання про співвідношення терміна «форма захисту» з іншими суміжними термінами, зокрема «засіб захисту» та «спосіб захисту».

Оскільки терміни «засіб» та «спосіб» не отримали законодавчого визначення, необхідно з'ясувати значення цих категорій. Слово «засіб» означає знаряддя в якійсь дії, справі [20, с. 96]. Свого часу в літературі зазначалося, що до засобів захисту, за допомогою яких заінтересовані особи захищають свої права або права інших суб'єктів, відносяться позов, заява, скарга, протест прокурора [2, с. 69–71; 21, с. 68; 22, с. 80–82; 23, с. 123; 24, с. 12, 27]. Із цим не можна погодитися, оскільки, якщо захистом (в матеріальному значенні) є безпосереднє відновлення порушених прав, тоді засобом захисту, тобто правовим інструментом, за допомогою якого відбувається відновлення порушеного права, є рішення суду або адміністративного органу. Позовом, заявою, скаргою лише починається процес, результатом якого може стати захист [25, с. 30].

Способом захисту називається концентрований вираз змісту (суті) міри державного примусу, за допомогою якого відбувається досягнення бажаного для особи, право чи інтерес якої порушені, правового результату [25, с. 30]. З огляду на це не можна погодитися з тим, що судовий захист, адміністративний захист, самозахист – це способи захисту прав платників податків [26, с. 112; 27, с. 16; 28, с. 300, 306, 326, 331]. Способами захисту прав платників податків є скасування рішень контролюючих органів (ст. 55 ПКУ України), оскарження рішень контролюючих органів (ст. 56 ПКУ України), повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань (ст. 43 ПКУ України) тощо.

Необхідно звернути увагу на те, що національна правова система передбачає альтернативу подання скарги, тобто платник податків має право вибору порядку захисту свого права – адміністративний або судовий. Адміністративний порядок захисту прав платників податків означає можливість оскарження рішень контролюючих органів до контролюючого органу вищого рівня. В податковому законодавстві адміністративний порядок оскарження не є обов'язковою досудовою процедурою, тому подача скарги до контролюючого органу вищого рівня не виключає права на наступну подачу аналогічної скарги до суду. Отже, адміністративний порядок оскарження може існувати в якості альтернативного або досудового порядку вирішення спору [29]. Порядок оскарження податкових повідомлень та рішень органів Державної фіскальної служби України визначено в Положенні про порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів, затвердженому наказом Міністерства доходів і зборів України від 25.12.2013 р. за № 848.

Вважаємо, що сьогодні звужувати захист суб'єктивних прав виключно до діяльності юрисдикційних органів не правильно. У випадках, коли платник податків самостійно використовує надані йому законом заходи правового захисту, має місце

неюрисдикційна форма захисту, однією з різновидів якої є самозахист права. Законний самозахист є реалізацією суб'єктивного права власними засобами без звернення до публічної влади. 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 у правозахисний процес суб'єктів, які представляють державну владу [30, с. 11]. Стосовно до прав платників податків, необхідно зазначити, що їх захист також має включати механізм самозахисту з відстоювання своїх майнових прав. Так, використання платником податків наданих законом податкових пільг і прийомів скорочення податкових зобов'язань відображає сутність податкового планування і одночасно є законним способом обходу податків. У зв'язку з цим самозахист можна вважати неюрисдикційною формою захисту, в якій відбувається захист порушених прав платників податків.

Зважаючи на тривалий строк та досить складну процедуру розгляду справ про податкові спори як в адміністративному, так і в судовому порядку, в ряді розвинених країн світу (Франції, Німеччині, Італії, Нідерландах та ін.) запроваджуються та реалізуються на практиці так звані альтернативні форми вирішення податкових спорів [31, с. 191]. Кожна з країн має власну систему альтернативних форм вирішення податкових спорів. Втім, найбільш поширеними з них є медіація, арбітраж (третейський розгляд), погоджувальні процедури, горизонтальний «моніторинг».

Сьогодні все частіше обговорюється впровадження механізму альтернативного вирішення податкових суперечок в Україні. Так, 21 червня 2013 року в м. Мінську відбулася Міжнародна науково-практична конференція на тему «Альтернативні способи вирішення суперечок в Співдружності Незалежних Держав: від національних до міжнародних інструментів», в рамках якої обговорювалися особливості національних і міжнародних позасудових процедур вирішення суперечок. Як зазначив Голова Вищого адміністративного суду України І. Темкіжев, для всіх без винятку розвинених країн світу впровадження альтернативних способів урегулювання спорів є одним із пріоритетів розвитку і вдосконалення законодавства [32, с. 23]. А прийняття Адміністративно-процедурного кодексу дасть змогу не лише врегулювати спір у досудовому порядку, але й спростить судовий розгляд цієї ж справи [32, с. 24].

З метою забезпечення об'єктивності в роботі з платниками, створення ефективного механізму налагодження партнерських відносин між органами фіскальної служби та платниками, в рамках підписаного 18 грудня 2014 року Меморандуму про партнерство та співпрацю між Державною фіскальною службою України та Асоціацією платників податків України, було створено постійно діючу Узгоджувальну комісію з розгляду проблемних (спірних питань) у сфері оподаткування [33]. До складу Комісії входять представники Асоціації платників податків України та Державної фіскальної служби України. Функціями Комісії, зокрема, є: розгляд та аналіз конфліктних ситуацій, що виникають між платниками податків та органами фіскальної служби в процесі сплати та адміністрування податків та

зборів; сприяння у вирішенні проблемних ситуацій виключно у правовому полі, дотримуючись презумпції невинуватості платників. Вважаємо, що неупереджений розгляд колегіальним органом скарг платників податків сприятиме попередженню податкових конфліктів, стане підґрунтям для винесення справедливих рішень та розвантажить фіскальні органи.

Основна мета альтернативних способів урегулювання податкових спорів – оперативне вирішення спірних питань між платником податків і податковим органом за участю уповноваженого посередника (медіатора) або незалежного арбітра, які забезпечують справедливий і неупереджений розгляд суперечки. При цьому врегулювання спорів за допомогою примирливих процедур не є обов'язковим для платника податків і не позбавляє його права на інші способи захисту, зокрема на судове оскарження рішень податкових органів.

З набуттям чинності Податкового кодексу України зник такий інститут податкового права як податковий компроміс, в той же час все ще діє наказ Державної податкової адміністрації України від 26.04.2001 року № 182 «Про затвердження Порядку застосування податкового компромісу органами державної податкової служби в межах адміністративної апеляційної процедури». Так, податковий компроміс, згідно з наведеним наказом, – рішення податкового органу, прийняте за погодженням з платником податків у межах адміністративної апеляційної процедури та узгоджене з керівником податкового органу вищого рівня, про задоволення частини скарги такого платника під зобов'язання останнього погодитися з рештою податкових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом. Укладений податковий компроміс не міг бути оскаржений надалі. На практиці податковий компроміс майже не використовувався. Сьогодні він законодавчо не врегульований, оскільки норми про нього не увійшли до ПК України, проте він міг би сприяти ефективному адміністративному захисту прав платників податків.

Враховуючи викладене та в цілях розвитку духу взаємодії між податковим органом і платником податків, пропонується законодавчо закріпити в статті 4 ПК України принцип співпраці як основоположний принцип взаємовідносин між органами доходів і зборів та платниками податків. Що стане першим кроком до запровадження альтернативних способів вирішення податкових спорів в Україні.

Висновки і пропозиції. Вважаємо, що при трактуванні форм захисту прав платників податків слід виходити із співвідношення змісту і форми як філософських категорій, враховуючи, що форма є способом вираження змісту і його внутрішньою організацією. На наш погляд, в такому випадку під формою захисту прав платників податків слід розуміти порядок, в якому уповноважений орган здійснює захист як особливий вид правомірної діяльності. При цьому можна виділити наступні форми захисту прав платників податків – юрисдикційні: судова та адміністративна та неюрисдикційні: самозахист, медіація.

Вищевикладені положення щодо сутності форм захисту прав платників податків є важливими для уточнення понятійного апарату податкового права та більш глибокого осмислення розглянутих проблем.

Список літератури:

1. Грибанов В.П. Осуществление и защита гражданских прав / В.П. Грибанов. – М.: Статут, 2000. – 411 с.
2. Чечот Д.М. Субъективное право и формы его защиты / Д.М. Чечот. – Л., 1968. – 72 с.
3. Гіжевський В.К. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: навч. посіб. / В.К. Гіжевський, О.М. Буханевич, О.М. Федорчук. – Київ: Атіка, 2010. – 196 с.
4. 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.
5. 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.
6. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 2 т. / Н.П. Кучерявенко; под ред. Д.М. Шекина. – М.: Статут, 2009. – Т. 1: Общая часть. – 863 с.
7. 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.
8. 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.
9. Шубина Т.Б. Теоретические проблемы защиты права: дисс ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Т.Б. Шубина. – Самара, 1997. – 228 с.
10. Гражданское право: Учебник. – Т. 1. – 4-е изд., перераб. и доп. / Под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого. – М.: «ПБОЮЛ Л.В. Рожников», 2000. – 624 с.
11. Абова Т.Е. Охрана хозяйственных прав предприятий / Т.Е. Абова. – М.: Юрид. лит., 1975. – 216 с.
12. Теория государства и права. Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрист, 1997. – 761 с.
13. Беляневич О. Про форми захисту прав суб'єктів господарювання / О. Беляневич // Українське комерційне право. – 2007. – № 8. – С. 62-69.
14. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо офіційного тлумачення положень частин другої, третьої ст. 124 Конституції України (справа щодо підвідомчості актів про призначення або звільнення посадових осіб): Рішення Конституційного Суду України від 7 травня 2002 р. № 8-рп/2002 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 20. – Ст. 993.
15. Конституція України: прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
16. Ядрихинский С.А. Защита прав и законных интересов налогоплательщиков – юридических лиц (финансово-правовой аспект): дисс ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / С.А. Ядрихинский. – М., 2007. – 224 с.
17. Євсікова О.В. Наукові дослідження проблем розгляду справ, що виникають з податкових правовідносин, у судових інстанціях на території України / О.В. Євсікова // Кримський юридичний вісник. – 2010. – Вип. 1(8). – Ч. 1. – С. 75-84.
18. Аналітичний огляд стану здійснення адміністративного судочинства у першому півріччі 2014 року. – Київ, 2014. – 48 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.vasu.gov.ua/sudovapraktika/statistika/Analiz_I_2014/
19. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням ТОВ «Торговий Дім «Кампус Коттон клуб» щодо офіційного тлумачення положення частини другої ст. 124 Конституції України (справа про досудове врегулювання спорів): Рішення Конституційного Суду України від 9 липня 2002 року № 15-рп/2002 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 28. – Ст. 1333.
20. Новый тлумачный словарь украинской мови: у 4 т. / Уклад.: В.В. Яременко, О.М. Сліпущко. – К.: Аконт, 1998. – Т. 2 (Ж-О). – 910 с.
21. Греца Я.В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Я.В. Греца; Ужгородський національний ун-т. – Ужгород, 2006. – 198 с.
22. Избранные труды по гражданскому процессу / Д.М. Чечот; Сост.: Д.Ю. Новиков; Сост. предисл. и коммент.: А.А. Ференц-Сороцкий. – СПб.: Издательский Дом С.-Петербурга. гос. ун-та, Изд-во юрид. ф-та С.-Петербурга. гос. ун-та, 2005. – 616 с.
23. Пушкар Е.Г. Конституционное право на судебную защиту / Е.Г. Пушкар. – Львов: Изд-во при Львовском ун-те издательского объединения «Вища школа», 1982. – 216 с.
24. Добровольский А.А. Исковая форма защиты права / А.А. Добровольский. – М.: Изд-во МГУ, 1965. – 190 с.
25. Ромовская З.В. Защита в советском семейном праве / З.В. Ромовская. – Львов: «Вища школа», 1985. – 180 с.
26. Дудина Н.В. Правовые и организационные аспекты защиты прав налогоплательщиков в Российской Федерации: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Н.В. Дудина. – Москва, 2005. – 220 с.
27. Хаванова И.А. Правовое регулирование досудебного обжалования в налоговых правоотношениях: дис ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / И.А. Хаванова; Всерос. гос. налоговая акад. М-ва финансов РФ. – Москва, 2011. – 207 с.
28. Рукавишников И.В. Метод финансово-правового права: дис ... д-ра юрид. наук: 12.00.14 / И.В. Рукавишников; СГАП. – Саратов, 2004. – 520 с.
29. Податковий Кодекс України від 02 грудня 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13/№ 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.
30. Килясханов И.Ш. Институт необходимой защиты граждан и его реализация в КоАП Российской Федерации / И.Ш. Килясханов // Вестник Московского университета МВД России. – 2003. – № 1. – С. 11-18.
31. Бучик А.Ю. Європейський досвід вирішення податкових спорів: характеристика та можливості запровадження в Україні / А.Ю. Бучик // Європейські перспективи. – 2012. – № 1. – Ч. 2. – С. 189-193.
32. Темкіжев І. Основні принципи вирішення податкових спорів полягають у розмежуванні добросовісних і недобросовісних платників податків / І. Темкіжев // Юридична газета. – 2012. – № 20. – С. 22-24.
33. Меморандум про партнерство та співпрацю між Всеукраїнською громадською організацією «Асоціація платників податків України» та Державною фіскальною службою України від 18.12.2014 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.appu.org.ua/vzayemodiya_z_vladoyu/Derzhavna_Fiskalna_Sluzhba_Ukrainy/memorandum/

Шишов О.А.

Донецкий апелляционный административный суд

ФОРМЫ ЗАЩИТЫ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ**Аннотация**

Статья посвящена характеристике форм защиты прав налогоплательщиков. Проанализировано соотношение термина «форма защиты прав налогоплательщиков» с другими смежными терминами. Предложена классификация форм защиты прав налогоплательщиков. В зависимости от субъекта, который применяет конкретный способ защиты права, формы защиты прав налогоплательщиков предлагается разделить на юрисдикционную и неюрисдикционную. Административная и судебная защита является формами юрисдикционной защиты, самозащита – формой неюрисдикционной защиты прав налогоплательщиков.

Ключевые слова: защита прав, формы защиты, средство защиты, способ защиты, налогоплательщики.

Shishov O.A.

Donetsk Administrative Court of Appeal

FORMS OF PROTECTION OF THE RIGHTS OF TAXPAYERS**Summary**

Article is devoted to the forms of protection of the rights of taxpayers. The author analyses the relation of the term «form of protection of the rights of taxpayers» with other contiguous terms. The classification of forms of protection of the rights of taxpayers has been conducted there. Depending on a subject that applies the certain method of defence of right, the forms of protection of rights of taxpayers it is suggested to divide into jurisdiction and unjurisdiction. Administrative and judicial defence is a jurisdictional forms of protection, self-defense – a unjurisdictional form of protection of the rights of taxpayers.

Keywords: protection of rights, forms of protection, a means of protecting, a method of protecting taxpayers.

УДК 355.4:355.5

ВОЄННА ДОКТРИНА У СИСТЕМІ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ БЕЗПЕКИ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ РОЗВИТКУ УКРАЇНСЬКОЇ ДЕРЖАВНОСТІ

Юрій І.А.

Одеський державний університет внутрішніх справ

Стаття присвячена розкриттю місця воєнної доктрини в системі нормативно-правового забезпечення воєнної безпеки. Аналізується сутність та значення Воєнної доктрини України на сучасному етапі розвитку державності. Розглядаються основні властивості Воєнної доктрини з правової точки зору. Пропонується надати майбутній Воєнній доктрині України якості національного характеру.

Ключові слова: доктрина, воєнна доктрина, Воєнна доктрина України, правова доктрина, джерело права, воєнна безпека, національна безпека.

Постановка проблеми. Формування злагодженої та водночас рішучої політики у сфері воєнної безпеки є одним з найважливіших завдань органів державної влади на сучасному етапі розвитку української державності. Воєнна безпека, як відомо, є складовою частиною національної безпеки, і той факт, що за 23 роки незалежності Україні не вдалося досягти успіхів у її надійному забезпеченні констатувати досить прикро.

Нагальною потребою сьогодні постає питання якнайшвидшого підвищення обороноздатності держави за рахунок створення сучасних, мобільних Збройних Сил України, Національної гвардії, підрозділів МВС, добровольчих батальйонів, інших структурних ланок Воєнної організації, що здатні забезпечити національні інтереси держави. Вкрай необхідним є сьогодні доктринальне засвідчення загроз національній безпеці України, перспектив застосування сил Воєнної організації (сектору без-

пеки і оборони України), визначення шляхів організації системи воєнної протидії військовій агресії сусідньої держави. Проблеми України у воєнній сфері свідчать, що неможливо сформуванню ефективну політику безпеки, якщо не проведений аналіз існуючих та потенційних загроз, а також не напрацьовані принципи взаємодії силових структур [1, с. 72]. Отже, відродження національної армії, підвищення обороноздатності й оперативне забезпечення воєнної безпеки є сьогодні вирішальними чинниками відновлення суверенітету України на тимчасово втрачених територіях. У зв'язку з цим серед перших реформ новообрана Верховна Рада VIII скликання визначила реформу системи забезпечення національної безпеки і оборони [2]. Але успіхів поки що не спостерігається, належного значення нормативно-правовому забезпеченню воєнної безпеки України не надається. Нормативно-правова база із зазначених питань застаріла як політично,