

Пряміцин К. Ю.,

аспірант кафедри адміністративного та господарського права та процесу
Національного технічного університету України
«Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського»ДО РОЗУМІННЯ ПОНЯТТЯ
«ПОНОВЛЕННЯ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ»

BEFORE UNDERSTANDING THE CONCEPT OF TAX PAYERS' RIGHTS

Стаття присвячена визначенню поняття поновлення прав платників податків в Україні. Встановлено відсутність закріплення в законодавстві понять «порушення прав платників податків», «захист прав платників податків», «поновлення прав платників», не розмежовані поняття захисту та поновлення прав платників податків, що й визначило актуальність даної статті. На прикладах доведено неефективність процедури поновлення прав платників податків, що склалася натепер під час взаємодії адміністративних органів та платників податків. Встановлено розуміння суб'єктивних прав платників податків та встановлено їх взаємозв'язок із законними інтересами платників податків. Доведено, що під правами платника податків потрібно вживати поняття «права й законні інтереси платників податків» як такі, що доповнюють один одного. Доведено, що основним напрямом реального забезпечення поновлення прав платників податків повинно стати вдосконалення податкового законодавства, створення норм щодо адміністративно-правових засобів поновлення прав платників податків. Доведена неефективність адміністративного поновлення прав платників податків. Установлено, що найчастіше використовується така процедура, як захист, яка не спрямована на реальне відновлення прав платників податків. Тому під поновленням прав ми розуміємо комплекс ефективних засобів захисту прав платників податків, за якого був відновлений той обсяг прав платника податків, що існував до порушення, та державні органи забезпечили примусову реалізацію поновлення прав, здійснений шляхом реалізації платником податків самостійних дій чи звернення до судових або адміністративних органів із приводу прав та законних інтересів, які не тільки порушені контролюючими органами, а щодо яких, за уявленням платника податків, існує реальна загроза порушення. На думку автора, підвищити ефективність захисту прав платників податків можливо через законодавчі зміни адміністративно-правових засобів захисту та реалізації рівності в правовому статусі прав платників податків та контролюючих органів. У статті дано дефініцію поновлення прав платників податків та запропоновано доповнити перелік прав платників податків правом на поновлення порушених прав платника податків контролюючим органом.

Ключові слова: платники податків, відновлення прав, права та законні інтереси, захист прав.

The article is devoted to defining the concept of renewal of taxpayers' rights in Ukraine. It is established that the concepts of "violation of the rights of taxpayers", "protection of the rights of taxpayers", "restoration of the rights of taxpayers" are not enshrined in the legislation; The examples prove the inefficiency of the procedure for renewal of taxpayers' rights, which has occurred during the interaction of administrative bodies and taxpayers. An understanding of the subjective rights of taxpayers has been established and their relationship with the legitimate interests of taxpayers has been established. It is proved that under the rights of the taxpayer it is necessary to use the concept of "rights and legitimate interests of taxpayers" as complementary. It is proved that the main direction of real ensuring the renewal of taxpayers' rights should be the improvement of tax legislation, the creation of rules on administrative remedies for the renewal of taxpayers' rights. The inefficiency of administrative renewal of taxpayers' rights has been proved. It is found that the most commonly used procedure is protection, which is not aimed at real restoration of taxpayers' rights. Therefore, under the renewal of rights we mean a complex of effective remedies for taxpayers' rights, in which the amount of taxpayer's rights that existed before the infringement was restored, and the state authorities ensured the forced realization of the renewal of the rights carried out by the taxpayer's independent actions or appeals to court or administrative bodies over rights and legitimate interests that are not only violated by the controlling bodies, but for which, according to the taxpayer, there is a real threat of infringement. According to the author, it is possible to increase the efficiency of protection of taxpayers' rights through legislative changes of administrative and legal means of protection and realization of equality in the legal status of the rights of taxpayers and controlling bodies. The article defines the renewal of taxpayers' rights and proposes to supplement the list of taxpayers' rights with the right to renew the violated taxpayer's rights by the controlling body.

Key words: taxpayers, restoration of rights, rights and legitimate interests, protection of rights.

Останнім часом питанню захисту прав платників податків було приділена значна увага науковців, судових та адміністративних органів, проте основною метою захисту прав платників податків має бути саме поновлення порушених прав. Проте в податковому законодавстві наразі відсутні поняття «захист прав платників податків» та «порушення прав платників податків», це значно ускладнює процедуру поновлення прав платників податків. Для того щоб розробити ефективний механізм поновлення прав платників податків, необхідно розібрати основні поняття цієї юридичної категорії – поновлення права та з'ясувати, які саме права платників податків можна поновлювати.

Як вказується в абзаці 10 пункту 9 Рішення Конституційного Суду України від 30 січня 2003 року № 3-рп/2003, правосуддя за своєю суттю визнається таким лише за умови, що воно відповідає вимогам справедливості і забезпечує ефективне поновлення в правах. Загальною декларацією прав людини 1948 року (995_015) передбачено, що кожна людина має право на ефективне поновлення в правах компетентними національними судами у випадках порушення її основних прав, наданих їй конституцією або законом (стаття 8). Право на ефективний засіб захисту закріплено також у Міжнародному пакті про громадянські та політичні права (995_043) (стаття 2) і в Конвенції про

захист прав людини та основних свобод (995_004) (стаття 13)» [12].

Дана теза також підтверджується низкою рішень Європейського суду з прав людини (рішення у справі «Афанасєв проти України» від 05.04.2005 р. (заява № 38722/02), рішення від 13.01.2011 р. (остаточне) по справі «ЧУЙКІНА ПРОТИ УКРАЇНИ» (заява № 28924/04), рішення від 06.09.2005 р. у справі «Гурепка проти України» (заява № 61406/00)), в яких обґрунтовується поняття ефективного засобу правового захисту та його спрямованість на поновлення порушених прав, що, на нашу думку, полягає в тому, щоб був відновлений той обсяг прав платника податків, що існував до порушення, та державні органи забезпечили примусову реалізацію поновлення прав. Лише той засіб, який дозволяє ефективно захистити особу, є ефективним (а не ілюзорним чи теоретичним). Тому лише ефективний засіб правового захисту може забезпечити реальне поновлення прав.

Проте, якщо в судовій практиці Конституційного суду України та Європейського суду з прав людини питанню ефективного захисту прав людини та поновлення їх прав приділено достатньо уваги, то питання поновлення прав платників податків адміністративним способом є малодослідженим як з точки зору юридичної практики, так і науки адміністративного права. Зокрема, питання захисту прав платників податків було досліджено в працях таких вчених, як Греца Я.В., Кіценко В.С., Федорчук О.М., Буряк С.В.

Проте, враховуючи, що поновлення прав та захист прав – це різні правові категорії, а питання розмежування та використання в правозастосовчій практиці понять «суб'єктивне право» та «законний інтерес» у розумінні їх поновлення майже не досліджувались, тому дана тема є актуальною в науці податкового права та у правозастосовчій практиці.

Зважаючи на це, метою статті є теоретичний аналіз законодавства України та робіт вітчизняних та зарубіжних учених щодо розуміння поняття «поновлення прав платників податків».

Як вірно зазначає О.М. Федорчук, захист суб'єктивних прав юридичних та фізичних осіб – платників податків повинен розглядатися нашим законодавством і юридичною наукою як найважливіша гарантія їх реального здійснення. Будь-яка свобода, будь-яке проголошене право можуть вважатися з юридичної точки зору гарантованими і фактично реалізованими, лише якщо в поточному законодавстві закріплені правові засоби їх реалізації, і якщо їх порушення дає особі право на судовий позов чи на інші передбачені законом шляхи відновлення порушеного права [15, с. 67].

Поняття захисту права було сформульоване С.С. Алексєєвим як державно-примусова діяльність, спрямована на відновлення порушеного права, забезпечення виконання юридичного обов'язку [1, с. 280]. У науці податкового права найбільш повне визначення захисту виклав О.М. Федорчук, який під поняттям захисту прав і законних інтересів платників податків розуміє закріплену в діючих нормативно-правових актах можливість кожного платника податків само-

стійно 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 [16, с. 8].

Багато науковців не виділяють з поняття захисту права саме поновлення права, а найчастіше ототожнюють ці два поняття. Під захистом прав платників податків автор розуміє передбачену процесуальною нормою закону можливість оскаржити до адміністративних та судових органів рішення та дії контролюючих органів, які порушили права платників податків або створили можливість такого порушення. Але у зв'язку з відсутністю відповідальності державних службовців контролюючих органів за порушення прав платників податків та й доволі часто невиконання норм Порядку оформлення, подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів та й, загалом, податкового законодавства призводить до відсутності реального поновлення прав платників податків.

Зокрема, можна відзначити неефективність адміністративного поновлення прав платників податків. Прикладом того, що адміністративною нормою захист прав платників податків передбачений, але реального поновлення їхніх прав не відбувається, є випадок, коли контролюючий орган прострочив строк відповіді на скаргу в адміністративному оскарженні, відповідно, в Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів зазначено, що цей порушений строк вважається автоматичним задоволенням скарги, проте податковий орган не вносить зміни у свою систему і не скасовує донарахування податків, зборів та штрафних санкцій. А за самим поновленням платнику податків необхідно додатково звертатися до суду для того, щоб визнати таку скаргу платника податків задоволеною та вже на підставі рішення суду зобов'язувати податковий орган скасовувати податкове повідомлення-рішення, на підставі якого і були фактично порушені права платника податків.

Відповідно до проведеного аналізу, поновлення прав платників податків натеper науковцями визначається як найвища форма захисту прав платників податків, тобто реалізація платником податків можливості самостійно здійснити дії чи звернутись до судових або адміністративних органів із приводу порушеного права з метою припинення порушення та відновлення своїх прав та охоронюваних законом інтересів. Проте, на нашу думку є велика різниця між захистом як можливістю звернутись за оскарженням та поновленням як конкретною реалізацією відновлення свого порушеного права.

Тому під поновленням прав платників податків ми розуміємо комплекс ефективних засобів захисту прав платників податків, за якого був відновлений той обсяг прав платника податків, що існував до порушення, та державні органи забезпечили примусову реалізацію поновлення прав, здійснений шляхом реалізації платником податків самостійних дій чи звернення до судових або адміністративних органів.

Ефективність способів захисту суб'єктів податкових відносин (як держави, так і платників податків, а також інших учасників) залежить, по-перше, від якості законодавчих актів, які складаються із правових норм; по-друге, від конструкції податково-правових норм у законі [4, с. 137].

Отже, основним напрямком реального забезпечення поновлення прав платників податків повинно стати вдосконалення податкового законодавства, створення норм щодо адміністративно-правових засобів поновлення прав платників податків, адже від їх наявності та реалізації залежить, чи буде існувати можливість застосування державного примусу за порушення податкового законодавства до державних службовців контролюючих органів, і чи будуть відновлені права та охоронювані законом інтереси платників податків.

Задля ефективною реалізації поновлення прав платників податків необхідно закріпити не тільки адміністративно-правові засоби поновлення прав платників, але й визначити в нормах права підстави для застосування цих засобів і зрівняти в можливостях та правах контролюючі органи та платника податків у процесі податкового спору.

Ми погоджуємось із думкою Я.В. Греци, який вважає, що права і законні інтереси суб'єктів податкових правовідносин повинні бути не тільки продекларовані у нормативних актах, а й забезпечені та гарантовані всіма соціальними суб'єктами, насамперед державою. В умовах реформування податкової системи суб'єкт податкових правовідносин повинен мати реальну можливість реалізувати наявне у нього суб'єктивне право, а у випадку наявності яких-небудь перешкод для цього – використати дієві засоби захисту порушеного права [3, с. 55].

В основному поновлення прав платників податків здійснюється в процесі вирішення податкового спору. В.С. Кіщенко в дисертаційному дослідженні «Правова природа податкових спорів в Україні» розглядає податковий спір як матеріальне охоронне правовідношення, що виникає між суб'єктами податкових правовідносин щодо суперечностей відносно власних прав та обов'язків та/або законності правових актів контролювальних (податкових або митних) органів, що пов'язані зі становленням або застосуванням податково-правових норм, які вирішуються в передбаченому законом порядку [5, с. 13].

Загалом, предметом податкового спору є права, законні інтереси та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин, які реалізуються в процесі застосування норм податкового права.

У науці податкового права та в Податковому кодексі України поняттю податкових прав та охоронюваних законом інтересів приділялось доволі мало уваги, на відміну від податкового обов'язку. Тому правовий статус платника податків ми вважаємо деформованим у бік зобов'язань цього суб'єкта. М.П. Кучерявенко, зокрема, зазначає, що «правовий статус платника податків формується переважно за рахунок їхніх обов'язків. Права, які закріплені відповідними законодавчими нормами, дуже часто

носять декларативний характер, не закріплюють і не деталізують саме податково-правовий статус платника податків» [7, с. 155].

Тому ми вважаємо, що в процесі реалізації поновлення прав платників податків необхідно відходити від методу владних приписів та застосовувати диспозитивний метод, що дасть можливість реалізувати платнику податків право на захист.

Суб'єктивне право визначається у правовій науці як вид і міра можливої або дозволеної поведінки особи [14, с. 525]. До структури суб'єктивного податкового права традиційно включають: 1) можливість власника суб'єктивного права визначати свою поведінку в межах певних податкових правовідносин; 2) можливість власника суб'єктивного права визначати свої вимоги щодо зобов'язаного суб'єкта правовідносин; 3) можливість звертатися у разі незадоволення вимоги до правоохоронних органів за наданням відповідної юридичної підтримки [7, с. 355–356; 11, с. 87].

Отже, суб'єктивне право платника податків – це можливість суб'єкта визначати свою поведінку, вимоги до інших суб'єктів податкового права та звернення за захистом у межах податкових правовідносин, що ґрунтується на нормах податкового законодавства.

Основні права платників податків передбачені саме в Податковому кодексі України, в статті 17, проте, згідно з п. 17.2 ст. 17 ПК України [10], платник податку має також інші права, передбачені законом. Загальні права платників податків передбачені також у Конституції України (як-то право на судовий захист), у міжнародних актах та інших нормативно-правових актах (наприклад, Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами»).

Права, що закріплені в Податковому кодексі України, визначаються як спеціальні права платника податків, що передбачені в статті 17 та складаються із 14 пунктів та є відкритим переліком. Безпосередньо захисту прав платників податків присвячені ч. 7, 8 зазначеної статті, що передбачає право на оскарження дій контролюючих органів та право вимагати перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків. Проте безпосередньо на поновлення прав платника податків спрямовані тільки ч. 10 і 11 коментованої статті, що передбачають повернення коштів платника податків та відшкодування збитків. Проте, оскільки поновлення прав платника податків не вичерпується тільки цими способами, ми пропонуємо доповнити права платників у ст. 17 Податкового кодексу України правом на поновлення порушених прав від контролюючих органів (п. п. 17.1.7), в якому буде розумітись комплекс ефективних засобів захисту прав платника податків, що призводить до реального поновлення порушених прав.

Але крім загальних та спеціальних прав платників податків, варто також відзначити наявність суб'єктивних прав, що належать фізичним особам,

фізичним особам-підприємцям, філіям юридичних осіб, нерезидентам, тобто суб'єктивні права окремих категорій платників податків.

У роботах учених відзначається тісний взаємозв'язок суб'єктивних прав та інтересів носіїв цих прав [8, с. 97–98; 17, с. 26–58]. Як писав Л.І. Петражицький: «Не можна заперечувати, що право робить досить важливий вплив на інтереси. Воно насамперед викликає, служить причиною виникнення різноманітних інтересів» [9, с. 312]. С.С. Алексєєв звертає увагу на те, що важливим моментом поняття суб'єктивного права є інтерес [2, с. 332]. М.П. Кучерявенко також підкреслює, що розглядати суб'єктивне податкове право важливо у взаємозв'язку з інтересом, коли мірою дозволеної поведінки уповноважена особа наділяється з метою задоволення її інтересів [7, с. 435].

Охоронюваний законом інтерес доволі часто зустрічається в законодавстві, та й зокрема у Податковому кодексі України, а саме в п. п. 17.1.2 ст. 17, п. 19.2 ст. 19, п. п. 21.1.4 ст. 21 тощо. На особливу увагу заслуговує ч. 1 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України, в якій вказано, що метою адміністративного судочинства є захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень із боку суб'єктів владних повноважень [6]. Проте ні в Податковому кодексі України, ні в інших законодавчих актах не було визначено поняття «інтерес», що ускладнює його захист та поновлення. Ми вважаємо, що в даному випадку під правами платника податків потрібно вживати поняття «права й законні інтереси платників податків» як такі, що доповнюють один одного.

Законні інтереси платника податків можуть полягати у: скороченні податкового тягара; поверненні

податків у вигляді соціальних благ; застосуванні податкового законодавства найбільш вигідним для платника способом; справедливому розгляді податкових спорів; наданні повної та достовірної інформації про податкове законодавство тощо [13, с. 15–16]. Проте всі ці законні інтереси повинні не суперечити чинному законодавству та не можуть мати реально-го забезпечення, доки не здобудуть відображення в податковому законодавстві.

Провівши аналіз таких понять, як захист, поновлення, права та законні інтереси, ми пропонуємо таку дефініцію поновлення прав платників податків: це комплекс ефективних засобів захисту прав платників податків, за якого був відновлений той обсяг прав платника податків, що існував до порушення, та державні органи забезпечили примусову реалізацію поновлення прав, здійснений шляхом реалізації платником податків самостійних дій чи звернення до судових або адміністративних органів із приводу прав та законних інтересів, які не тільки порушені контролюючими органами, а щодо яких, за уявленням платника податків, існує реальна загроза порушення.

Отже, захист прав платників податків відрізняється від поновлення саме тим, що поновлення має конкретний результат для правового статусу платника податків – відновлення обсягу прав платника податків та їх реалізація в житті. Тому ми пропонуємо доповнити права платників у ст. 17 Податкового кодексу України п.п. 17.1.7 такого змісту: «право на поновлення порушених прав платника податків контролюючим органом». Причому під цим поновленням ми розуміємо комплекс ефективних засобів захисту прав платника податків, що призводить до реального поновлення порушених прав.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Алексєєв С.С. Общая теория права: В 2-х т. Москва : Юрид. лит., 1981. Т. 1. 360 с.
2. Алексєєв С.С. Проблемы теории права : курс лекцій: в 2 т. Свердловск : Свердловский юридический институт, 1972. Т. 1. Основные вопросы общей теории социалистического права. 396 с.
3. Греца Я.В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 Київ, 2006. 202 с.
4. Грищенко В.В. Теория российского налогового права: современные проблемы Саратов : Изд-во ГОУ ВПО «Сарат. гос. акад. права», 2005. 137 с.
5. Кіщенко В.С. Правова природа податкових спорів в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Національний університет «Одеська юридична академія», 2010. 19 с.
6. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 35–36, 37. Ст. 446.
7. Кучерявенко Н.П. Курс налогового прав : в 6 т. Харьков : Легас ; Право, 2005. Т. 3. 600 с.
8. Малько А.В. Законные интересы как правовая категория. Санкт-Петербург : Изд-во Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2004. 359 с.
9. Петражицкий Л.И. Теория права и государства в связи с теорией нравственности. Санкт-Петербург : Лань, 2000. 606 с.
10. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13. Ст. 112.
11. Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання : навч. посіб. / С.В. Буряк та ін. ; за ред. С.В. Буряка. Київ : Юрінком Інтер, 2009. 800 с.
12. Рішення Конституційного Суду України від 30 січня 2003 року № 3-рп/2003. *Офіційний вісник України*. 2003. № 6. Ст. 245.
13. Соловьєв В.А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.14. Москва, 2002. 194 с.
14. Теория государства и права. Курс лекций / под ред. Н.И. Матузова и А. В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. Москва : Юрист, 1997. 761 с.
15. Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2003. 231 с.
16. Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 ; Нац. акад. держ. податк. служби України. Ірпінь, 2003. 20 с.
17. Шайкенов Н.А. Правовое обеспечение интересов личности. Свердловск : Изд-во Урал. ун-та, 1990. 200 с.