

ФІНАНСОВЕ ПРАВО



Олег Заверуха,
кандидат юридичних наук,
голова Восьмого апеляційного
адміністративного суду
ORCID: 0000-0002-7340-9726

DOI 10.32782/2306-9082/2023-50-5

УДК 347.73

Способи захисту платників податків у контексті реалізації гарантій забезпечення їх законних інтересів

Теоретичні та практичні аспекти захисту учасників податкових відносин часто потрапляють у коло інтересів фахівців у сфері податкового, цивільного та інших галузей права. Обумовлено це надзвичайною важливістю податкового регулювання, завдяки якому забезпечується формування питомої ваги публічних фондів коштів, які у подальшому перерозподіляються в рамках фінансово-правових механізмів та використовуються на фінансування переважної кількості завдань державного та місцевого значення.

Превалювання державного фіскального інтересу у цих відносинах є зрозумілим та виправданим, адже сплата податків у кінцевому підсумку, хоча і опосередковано, приносить користь усім платникам податків. При цьому на етапі мобілізації публічних грошових фондів через сплату податків спостерігається

яскраво виражене неспівпадіння інтересів учасників податкових відносин. Це і не дивно, адже сплата податку у будь-якій країні означає перехід частки приватної власності юридичних і фізичних осіб на користь держави, зменшення їх активів. Через таку ситуацію платники податків намагаються максимально оптимізувати власну модель економічної поведінки, переслідуючи при цьому ціль, що полягає у зменшенні податкового навантаження.

У процесі оподаткування держава займає чітко виражене домінуюче положення, адже вона є власником публічних коштів, що формуються за рахунок сплати податків, та одночасно встановлює правові норми, якими визначається обсяг податкового навантаження та порядок реалізації платниками податків власного податкового обов'язку. Саме держава через представницькі органи



у нормах податкового законодавства встановлює порядок здійснення податкового контролю, застосування примусу до платників податків, та у такий спосіб гарантує реалізацію публічного інтересу.

Зовсім інша ситуація із забезпеченням гарантій дотримання законних інтересів платників податків, які виступають у відносинах оподаткування зобов'язаною стороною. Для забезпечення балансу публічних та приватних інтересів чинне податкове законодавство містить низку способів захисту інтересів платників податків. Ці способи суттєво відрізняються у різних країнах. Ураховуючи потребу адаптації національного українського податкового законодавства до європейських стандартів, а також механізмів захисту інтересів платників податків, постає важливою та актуальною задачею систематизації знань про механізми, що застосовуються в Україні, а також формування уявлення про потенційні можливості їх покращення.

Питаннями захисту прав учасників податкових відносин займалися провідні українські вчені у сфері оподаткування, зокрема О. О. Головашевич, О. А. Ємельянова, І. В. Караченцев, М. П. Кучерявенко, А. В. Сліденко, Є. А. Усенко та багато інших. Європейський досвід щодо захисту прав платників податків відображено у роботах Elżbieta A. Ambrożej, Robert Attard, Juliane Kokott, Jinyan Li, Aleksandra Tychmańska, Christophe J Waerzeggers та інших.

Разом із тим, зараз бракує досліджень, спрямованих на розробку механізмів поєднання українського та європейського досвіду вирішення окреслених питань.

Метою даної статті є формування уявлення про потенційні можливості покращення існуючих в Україні способів та механізмів захисту прав платників податків.

Однією з необхідних умов для стабільного розвитку податкових правовідносин є не лише визначення прав та обов'язків учасників цих відносин, але й встановлення гарантій і механізмів захисту їх прав. Вчені вказують на те, що якщо суб'єктивне право не забезпечене захистом, воно перетворюється на декларативне право, яке закріплено у законодавстві, але не підтримується державними правоохоронними заходами. Така ситуація вимагає від суб'єктів певної поваги до права, але не гарантує повноцінного захисту їх правових інтересів. Цей аспект також стосується законних інтересів платників податків [17, с. 62–63]. Законодавцю необхідно не лише встановлювати права та обов'язки платників податків, але й передбачати відповідні механізми їх захисту.

Забезпечення виконання обов'язків платників податків здійснюється за допомогою законодавчо регламентованих заходів податкового примусу, а захист їх прав та законних інтересів передбачає встановлення способів захисту і порядку їх реалізації у нормативно-правових актах. Вчений О. М. Федорчук вказує на те, що захист прав і законних інтересів платників податків є можливістю, закріпленою в чинному законодавстві, для самостійного здійснення платником податків відповідних дій або звернення до компетентних державних органів з вимогою вжиття заходів, спрямованих на захист їх прав та законних інтересів, припинення порушень та усунення їх наслідків [19, с. 8].

Важливо відмітити, що законний інтерес платника податків підлягає захисту згідно зі статтею 1 Протоколу Першого до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року. Заходи податкового примусу можуть обмежувати правомочності платника податків як власника, або накладати на нього додаткове фінансове обтяження [16].

Деякі країни, такі як Грузія та Казахстан, в своєму податковому законодавстві передбачили гарантії захисту законних інтересів платників податків. Наприклад, у Кодексі Республіки Казахстан встановлено, що платникам податків (податковим агентам) гарантується захист їх прав і законних інтересів, а захист здійснюється згідно з встановленими цим Кодексом та іншими законами Республіки Казахстан [4], а у Податковому кодексі Грузії зазначено, що платникам податків гарантується адміністративний та судовий захист їх прав і законних інтересів відповідно до цього Кодексу та інших законів [10]. Проте, такі країни, як Україна, Литва, Латвія та Естонія, не передбачили гарантій захисту законних інтересів платників податків у своєму податковому законодавстві [15; 14; 13]. Аналогічні практики спостерігаються у країнах Балтії, Туркменістані та Узбекистані [11; 12]. У податкових кодексах інших пострадянських країн встановлені гарантії захисту як прав, так і законних інтересів платників податків.

Характеризуючи підходи науковців до питання співвідношення категорій «права платника податків» та «інтереси платника податків» І. В. Караченцев підкреслює, що держава має захищати законні інтереси, зокрема, відносно зобов'язаних осіб в податкових відносинах [2, с. 42–43]. Однак, враховуючи різні інтереси у податкових відносинах – публічні, приватні і державні, постає питання, чий саме інтереси має захищати держава. З цього приводу Н. В. Шевцова вважає, що захист законних інтересів платників податків має бути пріоритетним у вирішенні податкових спорів [20, с. 55]. Ця позиція також підтримується українським законодавством, згідно з яким адміністративне судочинство спрямоване на захист прав, свобод і інтересів фізичних та юридичних осіб у публічно-правових відносинах від

порушень з боку державних органів та інших суб'єктів.

Аргументованість цієї позиції підтверджується положеннями ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України, де головним завданням адміністративного судочинства визначається захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб та прав та інтересів юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їх посадових і службових осіб, а також інших суб'єктів, що здійснюють владні управлінські функції на підставі законодавства, включаючи виконання делегованих повноважень [3]. Ця стаття визначає основну функцію адміністративного суду, яка полягає у захисті прав та інтересів громадян і організацій від неправомірних дій адміністративних органів та інших суб'єктів управління. Адміністративний суд має компетенцію розглядати справи, пов'язані з порушенням публічно-правових відносин, які виникають між державою та фізичними особами, юридичними особами або іншими суб'єктами при виконанні владних функцій, отже вектор його діяльності, зокрема, спрямований на забезпечення справедливості, захист прав та інтересів громадян і організацій у публічно-правовій сфері, включаючи сферу податкових відносин.

Можливість захисту інтересів у будь-якій сфері в Україні, включаючи відносини з приводу оподаткування, має конституційне підґрунтя. Згідно з пунктом 6 статті 55 Конституції України, кожна особа має право захищати свої права та свободи від порушень та протиправних посягань будь-якими не забороненими законом засобами [5]. У зв'язку з цим важливо розглянути докладніше, якими саме способами платники податків можуть захистити свої права та законні інтереси. У літературі можна знайти обґрунтування доцільності застосування таких



засобів, як президентський, адміністративний, судовий, відновлення порушених прав та самозахист. Проте традиційно застосовуються такі способи захисту прав суб'єктів податкових відносин, як: адміністративний, судовий, прокурорське реагування, президентський, звернення до Конституційного Суду, міжнародні суди та самозахист прав [17, с. 64–65].

При аналізі законодавства іноземних країн можна встановити, що способи захисту інтересів платників податків можуть виявляти особливості, які відсутні в українській правовій системі. Наприклад, у США, Швеції та Нідерландах використовується процедура медіації для адміністративного захисту інтересів платників податків. У ФРН захист інтересів платників податків у судовому порядку можливий лише після застосування та вичерпання обов'язкової процедури адміністративного оскарження [1; 6; 18; 21; 22].

У контексті наведених вище методів варто звернути увагу на позицію А. В. Сліденко вважає необґрунтованим виділяти президентський спосіб захисту прав та законних інтересів платників податків, оскільки в українській правовій системі на сьогоднішній день не передбачено механізмів та повноважень Президента України щодо захисту податкових прав відносин. Також вчений характеризує реалізацію захисту прав у судовому порядку – судовий, звернення до Конституційного Суду, захист прав у міжнародних судах. Варто погодитись, що всі ці способи є судовими, але рівень судів та їх компетенція, звичайно, відрізняються. При цьому він піддає сумніву можливість звернення платників податків до Конституційного Суду. Згідно зі статтею 1 Закону «Про Конституційний Суд України», Конституційний Суд України є органом конституційної юрисдикції, який забезпечує верховенство Конституції

України, розглядає питання про відповідність Конституції, законів України та інших актів, здійснює офіційне тлумачення Основного Закону та має інші повноваження відповідно до Конституції України. Проте «інші» повноваження Конституційного Суду України визначені у статті 7 цього ж Закону і стосуються вирішення питань конституційності певних законодавчих положень або процедур Конституції України. Більшість звернень до Конституційного Суду здійснюють відповідні органи державної влади або чітко визначена кількість народних депутатів [17, с. 65]. Отже, вважаємо недоречним говорити про звернення платників податків до Конституційного Суду України як способу захисту їх прав та інтересів.

Після ретельного аналізу, можна виділити дві основні форми захисту прав учасників правовідносин: доюрисдикційну та юрисдикційну. Юрисдикційна форма передбачає можливість захисту прав шляхом судового або іншого процесуального розгляду, тоді як неюрисдикційна форма означає самозахист особою своїх прав через самостійні дії уповноваженої особи без залучення державних або інших органів. Позиція дослідників щодо цих форм захисту є обґрунтованою і заслуговує підтримки.

Однак, що стосується захисту прав і законних інтересів платників податків, він здійснюється виключно у юрисдикційному порядку, який включає адміністративний та судовий захист. Тому можна зробити висновок, що обговорювані форми захисту неюрисдикційного самозахисту не є застосовними у контексті захисту прав платників податків.

Значний вплив на конструктивну побудову механізмів захисту учасників податкових відносин має сам характер цих відносин, які є публічними за своєю правовою природою і передбачають широке застосування

імперативних важелів впливу на поведінку платників податків. Імперативність відносин оподаткування перш за все гарантує реалізацію інтересів владного суб'єкта, тобто держави. Однак, необхідно розглядати регулювання відносин оподаткування не тільки з позиції примусу з боку держави, але й з урахуванням можливості добровільного дотримання зобов'язаними особами обов'язкових приписів щодо сплати податків та зборів.

При дослідженні способів захисту прав платників податків С. В. Литвинов вказує, що вони можуть бути реалізовані як у судовому, так і в адміністративному (досудовому) порядку [8; с. 15; 9, с. 181–186]. Цей підхід є логічним і обґрунтованим. Проте вчений поділяє способи захисту на групи, залежно від їхньої мети: визнання права, зміна або припинення правовідносин, припинення порушення права та примусове виконання обов'язку, відновлення становища, яке існувало до порушення, та компенсація завданих збитків. Цей підхід дозволяє класифікувати способи захисту в залежності від їхньої спрямованості та мети. Однак ми вважаємо, що способи захисту, які закріплені в податковому законодавстві, включаючи захист прав платників податків, мають загальну мету – захист порушених прав і законних інтересів.

На переконання М. П. Кучерявенка, захист публічного інтересу у відносинах оподаткування включає кілька особливостей. [7, с. 15–16]. Перш за все, державний примус забезпечує реалізацію комплексу інтересів, оскільки кошти від оподаткування не лише спрямовуються безпосередньо до держави, але й до територіальних громад, які мають право розпоряджатися коштами місцевих бюджетів. Таким чином, державний примус відносин оподаткування забезпечує реалізацію інтересів як держави, так і місцевих громад шляхом формування фінансового фонду для фінансування

їх завдань і функцій. Державний примус у відносинах оподаткування не пов'язаний лише з надходженням коштів, але охоплює й інші аспекти податкового обов'язку. Наприклад, він забезпечує своєчасний податковий облік та податкову звітність, які є складовими податкового обов'язку, незважаючи на те, що вони не пов'язані безпосередньо з перерахуванням коштів.

Враховуючи той факт, що адміністративний порядок захисту прав платників податків не є обов'язковою процедурою, подання скарги до контролюючого органу не позбавляє їх права звернутися до суду. Конституція України у статті 55 гарантує кожному право на оскарження в суді рішень, дій або бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб [5]. Згідно з положенням пункту 7 частини 1 статті 3 Кодексу адміністративного судочинства України, згадані у зазначеній статті Конституції особи є суб'єктами владних повноважень [3]. Притому слід звернути увагу на те, що законодавець не залежно від того, які юридичні наслідки випливають з таких дій або рішень, гарантує право на судове оскарження дій і рішень суб'єкта владних повноважень.

Реалізація податкових відносин відбувається в умовах наявності протилежних за вектором спрямування інтересів платників податків та держави в особі уповноважених контролюючих органів. Досягнення загальної мети наповнення дохідних частин бюджетів різних рівнів вбачається можливим при забезпеченні балансу інтересів учасників цих відносин, що досягається, зокрема, впровадженням дієвих конструкцій, спрямованих на достатні можливості захисту інтересів обох сторін.

В Україні застосовується відносно збалансована модель захисту інтересів



платників податків, що передбачає рівні можливості для відстоювання їх інтересів в адміністративному та судовому порядку. На відміну від моделі, що передбачає необхідність вичерпання адміністративного шляху оскарження платниками податків дій або бездіяльності контролюючих органів, перш ніж звернутися до суду, яка використовується в деяких країнах світу, українська модель дозволяє темпорально ефективніше вирішувати суперечки між платниками податків і контролюючими органами.

Можливість звернення платників відразу до суду без проходження процедур адміністративного

оскарження сприяє заощадженню часу та грошових ресурсів держави при вирішенні податкових спорів. Зворотною негативною стороною такої моделі стає підвищення навантаження на суди адміністративної юрисдикції, що у довгостроковій перспективі може призвести до зниження якості вирішення податкових спорів. Запровадження досвіду застосування країнами Європи альтернативних способів вирішення податкових спорів виглядає актуальною перспективою у сучасних українських правових реаліях. Такий крок здатен значно розвантажити суди адміністративної юрисдикції.

Список використаних джерел

1. Вінцова Д. С. Співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук. Х., 2015. 203 с.
2. Караченцев І. В. Правова природа податкових спорів та їх вирішення : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Ігор Володимирович Караченцев. Харків, 2015. 191 с.
3. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. Відомості Верховної Ради України, 2005, № 35-37, Ст. 446. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>
4. Кодекс Республіки Казахстан «Про податки та інші обов'язкові платежі у бюджет» від 25.12.2017 р. № 120-VI ЗПК. URL: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=36148637
5. Конституція України від 28 черв. 1996 року № 254к/96-Вр. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.
6. Курило В.О. Правова природа процедур вирішення податкових спорів: порівняльно-правовий аналіз: дис. ... канд. юрид. наук. Х., 2016. 209 с.
7. Кучерявенко М. П. Курс податкового права : в 6 т. Т. 2: Введення в теорію податкового права. Харків : Легас, 2004. 600 с.
8. Литвинов С. В. Адміністративно-правові детермінанти забезпечення прав платників податків: автореф. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2014. 20 с.
9. Литвинов С. В. Класифікація засобів, способів та форм захисту прав платників податків: Наукові праці МАУП. 2014. Вип. 1 (4). С. 181–186.
10. Податковий кодекс Грузії від 17.09.2010 р. № 3591-Пс. URL: <https://matsne.gov.ge/ka/document/download/1043717/87/ru/pdf>
11. Податковий кодекс Республіки Узбекистан від 25.12.2007 р. № ЗРУ-136. URL: http://fmc.uz/legisl.php?id=k_nal
12. Податковий кодекс Туркменістану від 25.10.2005 р. URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=6768
13. Про адміністрування податків: Закон Естонської Республіки від 20.02.2002 р. URL: <https://www.riigiteataja.ee/akt/974547?leiaKehtiv>
14. Про податки та мита: Закон Латвії від 2 лютого 1995 року. URL: <http://www.smartlatvia.lv/zakon-o-nalogah-i-poshlinah/>
15. Про податкове адміністрування: Закон Литовської Республіки від 13.04.2004 р. № IX-2112. URL: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActPrint/lt?jfwid=rivwzvpng&documentId=TAIS.310642&category=TAD>

16. Протокол Перший до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_535
17. Сліденко А. В. Захист інтересів платників податків при застосуванні заходів податкового примусу : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків 2019. 208 с.
18. Соловійова Ю. О. Деякі питання організації податкового контролю у країнах світу. *Економика и право*. 2009. № 3 (25). С. 97–100.
19. Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2003. 20 с.
20. Шевцова Н. В. Диспозитивність та офіційність при вирішенні податкових спорів в адміністративному судочинстві України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2011. 213 с.
21. Economic Survey of Sweden 2017. URL: <http://www.oecd.org/eco/surveys/economic-survey-sweden.htm>
22. The Taxpayer Bill of Rights. URL: <http://www.hoffmanassociates.ca/tax%20payers%20bill%20of%20rights.htm>

Заверуха О. Б. Способи захисту платників податків у контексті реалізації гарантій забезпечення їх законних інтересів

У статті розглянуто умови для стабільного розвитку податкових правовідносин, що мають включати не лише визначення прав та обов'язків учасників цих відносин, але й встановлення гарантій і механізмів захисту їх прав. Робиться наголос на необхідності приділення законодавцем уваги до зміни нормативного регулювання існуючих механізмів захисту прав платників податків та їх адаптації під сучасні економіко-правові реалії. Підкреслюється необхідність урахування положень міжнародних нормативно-правових актів, зокрема, Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року.

Виділяють дві основні форми захисту прав учасників правовідносин: доюрисдикційну та юрисдикційну. Юрисдикційна форма передбачає звернення за захистом через суд або інше процесуальне провадження, тоді як доюрисдикційна форма стосується самозахисту своїх прав уповноваженою особою без залучення судових органів. У тексті акцентується увага на можливості платників податків оскаржувати неправомірну поведінку контролюючих органів у різних судових інстанціях.

Констатовано наявність двох можливих моделей побудови механізмів захисту прав платників податків, що застосовуються у різних країнах світу. Одна з них передбачає рівні можливості для звернення за захистом порушених прав платників податків як в порядку адміністративного оскарження неправомірно прийнятих контролюючими органами рішень, так і відразу до суду. Саме така модель застосовується в Україні. Друга модель передбачає необхідність перш ніж звертатися до суду пройти усі етапи адміністративного оскарження. Наводяться позитивні та негативні риси обох моделей, звертається увага на вплив кожної з них на часові аспекти вирішення конфліктних ситуацій у сфері оподаткування, а також на економічну доцільність, обумовлену як витратами платників податків у ході вирішення податкових спорів, так і витратами на фінансування уповноважених контролюючих органів.

Ключові слова: адміністративне оскарження, інтереси платників податків, оподаткування, платники податків, податковий обов'язок, податкові відносини, податкові органи, податок, суд, судове оскарження.

Zaverukha O. Ways of protecting taxpayers in the context of guaranteeing the safeguarding of their legal interests

This article examines the conditions for the stable development of tax legal relationships, which should encompass not only defining the rights and obligations of the participants in these relations but also establishing guarantees and mechanisms for protecting their rights.



Emphasis is placed on the necessity for legislative attention to be given to changing the normative regulation of existing mechanisms for safeguarding taxpayers' rights and adapting them to contemporary economic and legal realities. The incorporation of provisions from international normative legal acts, such as the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms of 1950, is underscored.

Two main forms of protecting the rights of participants in legal relationships are distinguished: pre-judicial and judicial. The judicial form involves seeking protection through the court or other procedural proceedings, while the pre-judicial form pertains to self-defense of one's rights by an authorized individual without involving judicial bodies. The text emphasizes the possibilities for taxpayers to challenge the unlawful behavior of controlling authorities in various judicial instances.

The existence of two possible models for constructing mechanisms to protect taxpayers' rights, applied in different countries worldwide, is noted. One model provides equal opportunities for seeking protection of violated taxpayers' rights, either through administrative appeal against unlawfully made decisions by controlling authorities or directly through the courts. This particular model is employed in Ukraine. The second model requires going through all stages of administrative appeal before turning to the courts for redress. Positive and negative aspects of both models are presented, with attention drawn to their impact on the time aspects of resolving conflicting situations in the taxation sphere, as well as on economic expediency, encompassing the costs borne by taxpayers during the resolution of tax disputes and the expenditures related to funding authorized controlling bodies.

Key words: administrative appeal, interests of taxpayers, taxation, taxpayers, tax duty, tax relations, tax authorities, tax, court, judicial appeal.