



УДК 343.359.2

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ У СУДОВОМУ ПОРЯДКУ

Греца Ярослав Васильович,

*старший викладач кафедри господарського права
Ужгородського національного університету*

Одним з найбільш важливих, універсальних та ефективних способів захисту прав суб'єктів податкових правовідносин є механізм судового захисту порушених прав.

Останнім часом проблемі правового регулювання судового захисту прав та законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин присвячена увага відчизняних та зарубіжних дослідників [1; 2; 3]. Однак питання щодо забезпечення правових та організаційних засобів реалізації права на судовий захист платників податків, наявність яких дала б можливість швидко та ефективно відновити порушене право у повному обсязі на сьогоднішній день не досліджене в достатній мірі в теорії податкового права.

Тому завданням даного дослідження є визначення основних недоліків законодавства України в сфері регулювання судового захисту прав платників податків та пропозиції щодо їх усунення, вдосконалення механізму правового регулювання реалізації права на судовий захист.

Порівняно з іншими способами захисту прав та законних інтересів платників податків, зокрема процедури адміністративного розгляду скарг, судовий захист має ряд суттєвих переваг.

Як вірно зазначає Н. Ю. Хаманєва, переваги судового контролю за забезпеченням законності в сфері виконавчої влади полягають у значному зменшенні можливості необ'єктивного відомчого впливу на кінцеве вирішення питання. Суд являє собою спеціальний орган, що здійснює контроль за законністю. Він незалежний від всіх гілок влади і наділений конституційними гарантіями його незалежності. Відсутність у суду якої-небудь відомчої зацікавленості, підпорядкування його тільки закону, широка гласність обговорення, усне і безпосереднє дослідження всіх обставин, змагальність процесу, детальна процесуальна регламентація судового розгляду і прийняття рішення, а також інші демократичні принципи судочинства являються загально визнаними перевагами судової процедури. Громадянин і державний орган (посадова особа) беруть участь у справі в якості сторін, що мають рівні процесуальні права та обов'язки [4, с. 69].

На думку деяких авторів, на сьогоднішній день створено конституційно-правові передумови

для здійснення неупередженого правосуддя. Так, має місце матеріальна, фінансова, кадрова незалежність суду, що сприяє здійсненню правосуддя на підставі Конституції та законів України, інших нормативно-правових актів [5, с. 249].

На нашу думку, на практиці задекларована незалежність суду не набула ще реального втілення. Слід погодитися з Н. Ю. Хаманєвою, яка наголошує на тому, що позитивні сторони правосуддя часто носять теоретичний характер, а проведення судової реформи не може дати негайного результату. Автор поділяє точку зору Хаманєвої Н.Ю. яка закликає уникати ідеалізації судової процедури захисту прав і наголошує на тих проблемах, які до цього часу притаманні нашому правосуддю, а саме: надмірна завантаженість судів, що тягне за собою порушення строків розгляду справ, тяганину; недостатнє фінансування судів – відсутність достатньої кількості коштів для матеріально-технічного забезпечення діяльності органів правосуддя. Одна з найважливіших проблем – укомплектованість судів кваліфікованими кадрами: високоосвідченими, досвідченими, з високими морально-етичними якостями [6, с. 70].

Для ефективного захисту прав в судовому порядку має бути реального втілення встановлений ст.6 Конституції України принцип розподілу влад з забезпеченням незалежності судової гілки влади [7].

Для забезпечення судового захисту Конституція України у статті 124 встановила принципи здійснення правосуддя виключно судами, неприпустимості делегування функцій судів та їх привласнення іншими органами чи посадовими особами та визначила юрисдикцію судів. Значені принципи забезпечують здійснення конституційного права на судовий захист, яке не може бути обмежене навіть в умовах воєнного або надзвичайного стану (стаття 64 Конституції України).

Із змісту частини другої статті 124 Конституції України щодо поширення юрисдикції на всі правовідносини, що виникають у державі, впливає, що кожен із суб'єктів правовідносин у разі виникнення спору може звернутися до суду за його вирішенням. Суб'єктами таких правовідносин можуть бути громадяни, іноземці, особи без гро-



мадянства, юридичні особи та інші суб'єкти цих правовідносин.

У п. п. 1 і 2 постанови Пленуму Верховного суду України від 30.05.1997 року № 7 "Про посилення судового захисту прав і свобод людини і громадянина" зазначено, що вся діяльність судів повинна бути підпорядкована захисту зазначених прав і свобод. Оскільки юрисдикція судів поширюється на всі правовідносини, що виникають у державі, суди не вправі з часу введення Конституції в дію відмовляти фізичним чи юридичним особам у прийнятті до судового розгляду заяв і звернень [8].

Право на судовий захист передбачено й іншими статтями Конституції України. Так, відповідно до статті 8 Конституції України звернення до суду для захисту конституційних прав і свобод людини і громадянина безпосередньо на підставі Конституції України, норми якої мають пряму дію та найвищу юридичну силу, гарантується. Частина четверта статті 13 Конституції України встановлює обов'язок держави забезпечити захист прав усіх суб'єктів права власності і господарювання, в тому числі у судовому порядку. До таких суб'єктів належать, зокрема, фізичні та юридичні особи та інші суб'єкти господарських відносин.

Згідно зі статтею 2 Закону України "Про судоустрій України" суд, здійснюючи правосуддя, на засадах верховенства права забезпечує захист гарантованих Конституцією України та законами прав і свобод людини і громадянина, прав і законних інтересів юридичних осіб, інтересів суспільства і держави [9].

Аналізуючи наведені норми законодавства, які визначають коло суб'єктів, яким гарантується судовий захист їх прав та охоронюваних законом інтересів ми приходимо до висновку, що до їх числа входить така категорія суб'єктів, як платники податків.

У податковому праві право на судовий захист прав та законних інтересів визначено у занадто вузькому аспекті. Законом, зокрема п.п. 5.2.5. п.5.2 ст.5 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" встановлено, що з урахуванням строків давності платник податків має право оскаржити до суду рішення контролюючого органу про нарахування податкового зобов'язання у будь-який момент після отримання відповідного податкового повідомлення [10].

Таким чином, норми податкового законодавства прямо передбачають право платників податків на оскарження в судовому порядку тільки рішень контролюючих органів, на підставі яких платнику податків визначено суми податкових зобов'язань. Однак, такі рішення податкових органів далеко не єдині з числа тих, які приймаються органами державної податкової служби і тією чи іншою мірою зачіпають права та законні інтереси платників податків.

На сьогоднішній день на законодавчому рівні не визначено коло актів, що видаються органами державної податкової служби, які платник податків має право оскаржити в судовому порядку. На жаль, це не означає, що платник податків у зв'язку з цим вправі оскаржити будь-який акт податкового органу, якщо він вважає, що він порушує права та законні інтереси платника податків. На практиці це призводить до необгрунтованого звуження права платника податку оскаржити в суді той чи інший, документ податкового органу, що зачіпає його права чи законні інтереси.

Так, наприклад, норми Господарського процесуального кодексу України відносять до компетенції господарських судів розгляд позовних заяв про визнання недійсними актів державних органів [11].

Вищий господарський суд України визначає акт державного чи іншого органу як юридичну форму рішень цих органів, тобто офіційний письмовий документ, який породжує певні правові наслідки, спрямований на регулювання тих чи інших суспільних відносин і має обов'язковий характер для суб'єктів цих відносин [12].

Однак на законодавчому рівні поняття "акту державного органу" не визначено, що призводить до того, що частина документів, які видають органи державної податкової служби і стосуються прав та законних інтересів платників податків господарські суди не відносять до кола актів державних органів, що призводить до обмеження права платників податків на їх оскарження. Тому є необхідність на законодавчому рівні дати чітке визначення поняття акту державного органу, при чому воно має бути достатньо широким, щоб максимально забезпечити право платників податків на оскарження документів, що видаються податковими органами і які можуть в тій чи іншій мірі, прямо чи опосередковано порушувати права чи законні інтереси платників податків.

Визначення підвідомчості спорів за участю платників податків здійснюється за загальними принципами процесуального законодавства, відповідно до яких спори за участю платників податків – фізичних осіб, які не мають статусу суб'єктів підприємницької діяльності розглядаються судами загальної юрисдикції, а за участю платників податків фізичних осіб, зареєстрованих як суб'єкти підприємницької діяльності, а також юридичних осіб розглядаються господарськими судами.

Як зазначає С. Ф. Сутирін, в країнах з англо-саксонською правовою моделлю, зокрема в США, судами першої інстанції для платників податків являються саме спеціальні податкові суди, відповідно і створювані цими судами прецеденти є основою для подальшого вирішення аналогічних спорів [13, с. 42]

Питання необхідності спеціалізації органів правосуддя з виділенням податкових судів, функцією яких буде розгляд спорів, що впливатимуть



з податкових правовідносин на сьогоднішній день є дискусійним.

З одного боку, така категорія справ має певну специфіку і за змістом вони відрізняються від господарських спорів. Це об'єктивно викликано різною правовою природою господарських і податкових правовідносин.

Вирішення податкових спорів вимагає від суддів, які розглядають такі спори не тільки глибоких знань в галузі податкового законодавства, а й певних навичок в галузі бухгалтерського обліку, інших економічних наук. Часто доказами в податкових спорах є саме первинні документи бухгалтерського та податкового обліку, звітності. Правильну правову оцінку таким доказам неможливо дати без економіко-правового аналізу їх відповідності вимогам чинного законодавства та встановленим у бухгалтерському обліку нормативам, відповідності змісту тієї господарської операції платника податків, визначення порядку оподаткування якої потягло за собою виникнення податкового спору.

Тому, на думку автора, судді, які розглядають податкові спори, повинні бути в першу чергу фахівцями в галузі фінансового права, мати глибокі знання з економіко-правових дисциплін.

Чи відповідають повною мірою на сьогоднішній день працівники органів правосуддя, уповноважені розглядати податкові спори таким вимогам? Віддаючи належне в цілому їх високій фаховій підготовці і професіоналізму, автор вважає, що далеко не у всіх випадках судді господарських судів, які вирішують податкові спори мають необхідні спеціальні знання в галузі фінансів і бухгалтерського обліку. Чи необхідні вони їм? Можна зважити на те, відповідно до діючого процесуального законодавства для розв'язання питань, які потребують знань, суддя може призначити судову експертизу. Однак, як правило, проведення судової експертизи займає багато часу. Враховуючи те, що у податкових спорах застосування спеціальних економіко-правових знань у галузі фінансів, бухгалтерського обліку і оподаткування є необхідним у дуже багатьох випадках, покладатися виключно на можливість проведення судових експертиз є недоцільним і не буде сприяти оперативності вирішення податкових спорів.

Тому спеціалізація органів правосуддя з виділенням окремої складової ланки, яка буде розглядати податкові спори за аналогом досвіду країн англо-саксонської правової системи може мати

суттєвий позитивний наслідок. Так, на посади суддів спеціалізованих податкових судів будуть призначатися фахівці в галузі фінансового права, які будуть мати спеціальну підготовку і знання не тільки з правових, а й з економіко-правових дисциплін, вміло будуть орієнтуватися в галузі бухгалтерського обліку. Система вищих юридичних закладів освіти в Україні на сьогоднішній день спроможна забезпечити підготовку саме таких кадрів для органів правосуддя. Цілеспрямованому відбору і призначенню саме таких фахівців буде сприяти кваліфікаційний істит, у програмі питань якого суттєву питому вагу будуть займати питання з фінансового права, бухгалтерського обліку, інших економіко-правових дисциплін.

З другого боку, запровадження таких спеціалізованих податкових судів саме зараз, на думку автора, було б передчасним. По-перше, для підготовки кваліфікованих фахових спеціалістів потрібен час. На перших етапах можуть виникнути кадрові проблеми, які швидко вирішити буде важко. По-друге, для створення таких судів необхідне відповідне законодавче забезпечення, що також є складним питанням з огляду на хід проведення судово-правової реформи в Україні і її законодавче закріплення. По-третє, є певна загроза у тому, що створення спеціалізованих податкових судів викличе ланцюгову реакцію з появи, наприклад, спеціалізованих "митних", "антимонопольних" та інших судів. Надмірна спеціалізація органів правосуддя в свою чергу ускладнить можливість ефективної координації їхньої діяльності. По четверте, для створення і забезпечення діяльності спеціалізованих податкових судів необхідне виділення з бюджету значних коштів, що в умовах нинішнього соціально-економічного розвитку держави зробити непросто.

Тому автор вважає, що концепцію створення спеціалізованих податкових судів слід запроваджувати поетапно. На першому етапі необхідно створити окремі судові палати з вирішення податкових спорів у складі діючих господарських судів. Це дасть можливість уникнути або мінімізувати ті проблеми, на яких автор наголошував вище, здійснювати кадрову комплектацію судових палат з числа фахівців у галузі фінансового права. У перспективі, на базі відповідних палат з вирішення податкових спорів господарських судів будуть передумови створення спеціалізованих судів, що розглядатимуть податкові спори, як невід'ємної ланки органів правосуддя України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку. Автореферат на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук. – Ірпінь, 2003. – 20 с.
2. Куделко И. Конфликт интересов – правило не для практического применения? // Юридическая практика. – 2004. – № 42. – С.24



3. Теньков С. Нетрадиційні підстави для стягнення за позовами податкових органів // Юридичний вісник України. – 1999. – 3-9 червня. – С. 16
4. Хаманева Н. Ю. Защита прав граждан в сфере исполнительной власти. – М.: Институт государства и права Российской Академии наук, 1997. – 214 с.
5. Колодій А. М., Олійник А. Ю. Права людини і громадянина в Україні. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 336 с.
6. Хаманева Н. Ю. Защита прав граждан в сфере исполнительной власти. – М.: Институт государства и права Российской Академии наук, 1997. – 214 с.
7. Конституція України від 28.06.1996 року // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
8. Постанова Пленуму Верховного суду України “Про посилення судового захисту прав і свобод людини і громадянина” від 30.05.1997 року № 7 // Бюлетень міністерства юстиції України. – 2001. – №2.
9. Закон України “Про судоустрій України”// Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 27-28. – Ст.180.
10. Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”// Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44
11. Господарський процесуальний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 6. – Ст. 56.
12. Роз’яснення Президії Вишого арбітражного суду України “Про деякі питання практики вирішення спорів, пов’язаних з визнанням недійсними актів державних чи інших органів” від 26.01.2000 № 02-5/35 // Вісник Вишого арбітражного суду України. – 2000. – № 2.
13. Сутырин С., Погорлецкий А. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике. – С.-П.: Полиус. – 1998. – 577 с.