

### Summary

*Donets T. A. Value of private and public regulation in the context of guaranteeing rights and freedoms of taxpayers. — Article.*

We consider the ratio of private and public funds in the aggregate impact on the behavior of participants in social relations. Attention is paid a combination of imperative and dispositive methods for the regulation of relations. Been analyzed the practice of law by the High Administrative Court of Ukraine and the Constitutional Court of Ukraine.

*Keywords:* method of legal regulation, gross costs, administrative arrest of property tax.

УДК 347.73

*В. М. Свириденко*

### ЗАХИСТ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ЯК ПРІОРИТЕТНЕ ЗАВДАННЯ ДЕРЖАВИ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Відносини у сфері оподаткування України розвиваються досить суперечливо: з одного боку, набувають розвитку нові інститути, з іншого — відбувається посилення конфліктних ситуацій між платниками податків та органами державної податкової служби.

Активне реформування податкової системи, що проходить в сучасних умовах, ставить перед наукою податкового права нові завдання.

Як зазначає російський вчений С. Г. Верещагін, «в кожному системі оподаткування спочатку закладений конфлікт, як соціальний (необхідність віддати частину свого доходу державі), так і політичний (право держави застосовувати силу при стягненні податку). Політична сфера, яка спирається на владні відносини — панування одних і підпорядкованість інших, переважання інтересів одних над інтересами інших — і яка знаходиться в безперервному і часто суперечливому розвитку (модернізації), несе в собі «гени» конфлікту, а значить, є соціальною областю не тільки постійної, а й підвищеної конфліктності правосуддя [1, 61–71].

Зважаючи на конфліктну природу податкових відносин, відносин між суб'єктами податкового права та їх дії по відношенню один до одного є протилежними, варто зазначити, що однією з причин, яка сприяє виникненню конфліктів між платниками податків та органами державної податкової служби в процесі здійснення останніми контрольних функцій (у випадках, передбачених чинним законодавством, — митними органами), є мотивація їх діяльності.

Так, мотивація роботи контролюючих органів у сфері оподаткування і відповідне оцінювання рівня ефективності їх роботи (кількість штрафних санкцій за результатами здійснених перевірок), а також процедура та правила їх діяльності не відповідають сучасному стану, а тим більше перспективам економічного розвитку, оскільки не тільки не сприяють налагодженню партнерських взаємин з платником податків, а, навпаки, породжують і стимулюють численні конфлікти [2, 142].

Зміна орієнтирів суспільно-політичного розвитку, перетворення правової сфери незмінно породжують нові ідеї. І тут досить важливо проявити гнучкість, своєчасно помітити зміни, що відбуваються, швидко та адекватно відреагувати на них.

Аналіз податкового законодавства і практика його застосування показує, що останнім часом у сфері захисту прав платників податків відбулись значні зміни. Перш за все вони зумовлені прийняттям Податкового кодексу України, який на законодавчому рівні закріпив систему органів, які здійснюють захист прав платників податків.

Мова йде про адміністративну і судову форму захисту порушених прав платників. Однак формування деяких способів захисту прав платників обмежилось тільки закріпленням деяких із них, що, безумовно, впливає на ефективність правового регулювання податкових відносин і конфліктних зокрема.

Проблеми захисту прав платників податків в Україні досліджували Я. В. Грєца, Т. А. Латковська, О. М. Федорчук, М. П. Кучерявенко, Л. М. Касьяненко, С. В. Пархоменко-Цироцианц, В. К. Гіжевський, Л. А. Савченко, В. М. Селіванов, В. О. Шамрай та інші.

Однак концепціям захисту прав і законних інтересів платників податків достатньої уваги приділено не було.

Якщо звернути увагу на правовий нігілізм, який склався в суспільстві, відсутність необхідної кількості спеціалістів, фактичну відсутність розробленої концепції захисту прав платників, відсутність практики навчання цьому, то варто зазначити, що все це робить механізм захисту прав платників неефективним.

На першому етапі побудови концепції захисту прав платників податків у конфліктних податкових відносинах варто визначитись із закріпленням на законодавчому рівні поняття захисту права, способу захисту права, провести класифікацію всіх способів захисту, визначити підстави для їх застосування, визначити послідовність їх застосування і наслідки невірної застосування і застосувати єдину термінологію у всіх галузях законодавства, які стосуються захисту прав платників.

В умовах загострення відносин між платниками податків та контролюючими органами не варто протиставляти приватних та публічних суб'єктів. Більш конструктивним буде узгодження їх інтересів, знаходження ефективних способів взаємодії, нових прогресивних податкових механізмів.

Слушною є думка М. П. Кучерявенка, який зазначає, що «досягнення певних цілей передбачає виділення в рамках податкового правового регулювання основного концептуального орієнтиру — забезпечення виконання податкового обов'язку, закріплення порядку, що гарантує формування дохідних частин бюджетів. В цих умовах закладається система стимулів, що провокують появу та розвиток прогресивних, відбиваючих сучасний етап розвитку податкових механізмів, також як і подолання відносин, гальмуючих динаміку суспільного розвитку за рахунок застарілих податків та зборів» [3, 8].

Необхідна постійна і досконала перевірка ефективності існуючих способів захисту прав з метою їх модернізації чи відміни, впровадження нових способів

захисту права, якщо наявні не дозволяють в повній мірі захистити права і законні інтереси фізичних та юридичних осіб — платників податків.

Під захистом прав платників податків слід розуміти, з однієї сторони, систему юридичних і організаційних гарантій дотримання встановлених національним правом прав і законних інтересів платників, функціонування якої покликано забезпечити співмірність обмеження прав конкретного платника та інтересів всього суспільства чи елемент юридичної податкової конфліктності. З іншої — конкретні дії учасників податкових відносин, в тому числі конфліктних, їх представників, спрямовані на забезпечення власних інтересів в процесі розгляду податкових спорів.

Доцільно здійснити класифікацію способів захисту порушених прав. На нашу думку, це дасть можливість впорядкувати способи захисту і допоможе практикам правозастосування швидко віднайти той спосіб, який доцільно застосувати в тому чи іншому випадку.

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 [4, 67].

Податковим кодексом України платнику податків надано право оскаржувати рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), а також роз'яснення, надані контролюючими органами» [ст. 17].

Незважаючи на існуючий загальний судовий порядок, встановлений Кодексом адміністративного судочинства України щодо захисту прав у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їхніх посадових і службових осіб, інших суб'єктів при здійсненні ними владних повноважень, платникам податків додатково надано право оскаржувати незаконні рішення і дії податкових органів в адміністративному порядку шляхом подання скарг до відповідного податкового органу, керуючись нормами чинного законодавства.

Аналіз норм податкового права (ПК України) дозволяє зробити висновок про те, що неправомірна поведінка у вигляді дії чи бездіяльності може породжувати для платників податків юридичні наслідки, у зв'язку з чим вони можуть оскаржуватись. Це дає підставу як юридичні факти розглядати як неправомірні дії, так і неправомірну бездіяльність. Безумовно, це стосується не тільки поведінки платника податків, але й посадових осіб органів податкової служби. До неправомірних дій слід також віднести і незаконні ненормативні (індивідуальні) акти податкових органів.

Органи державної податкової служби в більшості випадків реалізують свої повноваження шляхом прийняття владних актів. Проте варто зазначити, що держава, вимагаючи від платників дотримання норм податкового законодав-

ства, не забезпечує в повній мірі їх господарську діяльність надійними правовими механізмами, а відтак останні змушені оскаржувати як рішення податкових органів, так і дії посадових осіб.

Незважаючи на існуючий загальний судовий порядок, встановлений Кодексом адміністративного судочинства України щодо захисту прав у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їхніх посадових і службових осіб, інших суб'єктів при здійсненні ними владних повноважень, Податковим кодексом України додаткове закріплено право платників податків оскаржувати незаконні рішення податкових органів в адміністративному порядку шляхом подання скарг до відповідного податкового органу.

Аналізуючи вищевказану норму Податкового кодексу України, зазначимо, що із її змісту не вбачається, які ж саме рішення органу податкової служби можуть бути оскаржені в адміністративному порядку і що законодавець включив у поняття «будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу».

На наше переконання нечіткість у визначенні рішень контролюючих органів, які можуть бути оскаржені, викликає у платників труднощі у виборі способу захисту порушеного права.

Приймаючи головний закон з оподаткування, законодавець врегулював лише досудовий порядок подання скарги на рішення контролюючих органів. А як бути з неправомірними діями та бездіяльністю посадових осіб податкових органів, які досить часто зумовлюють виникнення податкових конфліктів? Які підстави можуть бути наслідком визнання дій посадових осіб незаконними?

На відміну від неправомірних актів, дії можуть бути виражені в об'єктивній дійсності та у вигляді усних вказівок та розпоряджень. У зв'язку з цим виникає проблема у їх фіксації та наданні доказів їх здійснення. У разі визнання нечинним податкового повідомлення — рішення доказом є прийняте рішення, яке існує у формі документа. Відповідно і доказати факт його наявності набагато простіше, ніж при визначенні наявності вчинення дії, яка може виражатися в документі, таким чином, підлягає встановленню сама об'єктивна форма вираження цієї дії.

Наприклад, податковий інспектор при проведенні перевірки вимагає в усній формі надати документи, які не відносяться до тематики перевірки і до податкового періоду, охопленого нею. Перш ніж вирішити оскаржувати ці дії чи ні, повинні бути в наявності докази їх вчинення.

Досліджуючи провадження з позасудового розв'язання податкових спорів, український вчений І. Є. Криницький рішення та дії контролюючих органів розглядає як тотожні поняття [6, 142]. Аналогічну позицію займає В. Є. Кузнеченкова [7, 459].

Проте погодитись з думкою даних вчених ми не можемо в силу невизначеності даних понять в податковому законодавстві, що утруднює подальший вибір способу захисту порушеного права.

Для усунення перешкод в реалізації права на захист порушеного права платників і проведення розмежування між такими поняттями, як «рішення» та «дії» контролюючих органів варто ввести поняття «ненормативний акт» контролюючого органу, під яким слід розуміти письмовий документ, який прийнятий посадовою особою контролюючого органу, спрямований на виникнення чи припинення податково-правового відношення і виготовлений у будь-якій формі.

В законодавстві варто чітко визначити правові підстави для визнання ненормативного акта недійсним (незаконним) чи його скасування.

В Податковому кодексі України необхідно закріпити також поняття дії, усунути прогалини та суперечності, які виникають у практиці їх застосування.

Так, під дією контролюючого органу слід розуміти вольовий акт посадової особи у вигляді усної мови чи письмового документа, що не відноситься до ненормативного, який спрямований на виникнення чи припинення податкового правовідношення і є засобом реалізації повноважень контролюючого органу.

Необхідно також визначити підстави для визнання незаконними дій посадових осіб контролюючих органів у сфері оподаткування.

Оскаржуючи дії посадової особи контролюючого органу, необхідно пам'ятати, що застосування даного способу захисту права платника обумовлено формою виразу порушеного права. Якщо права платника податків порушені актом, який неможливо віднести до ненормативного, то необхідно захищати порушене право шляхом оскарження дії.

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 конструкцій податково-правових норм в законі [8, 137].

Одним із напрямків податкової реформи має стати вдосконалення податкових норм, адже від їх реалізації залежить застосування передбачених законодавством мір примусу за порушення податкового законодавства, а також використання правових засобів та способів захисту прав та охоронюваних законом інтересів суб'єктів податкових відносин.

Реформування захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку має стати максимальне наближення адміністративної процедури розгляду заяв і скарг платників податків до процедури судочинства [4, 207].

Для того щоб ефективно запрацювала адміністративна форма захисту прав платників, необхідно не тільки закріпити способи захисту прав, але й визначити підстави для їх застосування, а також усунути недоліки правового регулювання повноважень контролюючих органів.

Ми погоджуємось з 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 має мати реальну можливість реалізувати наявне у нього суб'єктивне пра-

во, а у випадку наявності яких-небудь перешкод для цього — використати дієві засоби захисту порушеного права.

Що стосується захисту інтересів держави, то в силу вимог ч. 2 ст. 19 Конституції України застосування механізму такого захисту уповноваженими державними органами має здійснюватися виключно в порядку і в спосіб, визначений Конституцією та законами України [9, 55].

### Література

1. Верещагин С. Г. Формы разрешения социально-политических конфликтов в налоговой сфере: революции, восстания, бунты // Правовая политика и правовая жизнь. — Саратов, 2010. — № 1. — С. 61–71.
2. Безпалько І. Р. Удосконалення взаємин платників податків із податковими органами / І. Р. Безпалько. — К. : Нац. лісотех. ун-т, 2009. — 142 с.
3. Кучерявенко Н. П. Налоговый процесс : учеб. пособие / Н. П. Кучерявенко. — К. : Алтера : КНТ : ЦУЛ, 2010. — 392 с.
4. Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. М. Федорчук. — О., 2003. — 231 с.
5. Податковий кодекс України : офіц. текст. — К. : Атіка, 2010. — 576 с.
6. Криницький І. С. Теоретичні проблеми податкового процесу : монографія / І. С. Криницький. Х. : Право, 2009. — 320 с.
7. Кузнеченкова В. Е. Налоговый процесс: современная концепция правового регулирования : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.14 / В. Е. Кузнеченкова. — М., 2004. — 506 с.
8. Грищенко В. В. Теория российского налогового права : современные проблемы / В. В. Грищенко. — Саратов : Изд-во ГОУ ВПО «Сарат. гос. акад. права», 2005. — 137 с.
9. 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. — К., 2006. — 202 с.

### Анотація

*Свириденко В. М.* Захист прав платників податків як пріоритетне завдання держави: сучасний стан та перспективи розвитку. — Стаття.

У статті розглянуто важливість захисту прав платників податків в умовах реформування податкової системи. Стверджується, що способи захисту залежать безпосередньо від природи конфліктного податкового правового відношення та рівня самого протидорства сторін. Наголошується на необхідність реформування захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку.

*Ключові слова:* податкові відносини, податкові конфлікти, реформування, предмет конфлікту, протидорство, способи захисту прав платників.

### Аннотация

*Свириденко В. М.* Защита прав плательщиков налогов как приоритетная задача государства: современное состояние и перспективы развития. — Статья.

В статье рассмотрена важность защиты прав налогоплательщиков в условиях реформирования налоговой системы. Утверждается, что способы защиты зависят непосредственно от природы конфликтного налогового правового отношения и уровня самого противоборства сторон. Подчеркивается необходимость реформирования защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в административном порядке.

*Ключевые слова:* налоговые отношения, налоговые конфликты, реформирование, предмет конфликта, противоборство, способы защиты прав плательщиков.

### Summary

*Sviridenko V. Protecting taxpayer rights as priority of the state: the current state and development prospects. — Article.*

The article discusses the importance of protecting the rights of taxpayers in conditions of tax reform. It is stated that the security methods depend on the nature of the conflicting legal tax ratio and the level of the opposition parties. Is noted the necessity of the reform of rights and legitimate interests of taxpayers by the administration.

*Keywords:* tax, tax conflicts, reform, a subject of conflict, confrontation, how to protect taxpayers rights.

УДК 347.73

*Д. К. Митрофанова*

### ІНВЕСТИВАННЯ ЯК ЗАСІБ СТАБІЛІЗАЦІЇ ДОХОДНОЇ ЧАСТИНИ БЮДЖЕТУ: ПОДАТКОВО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

Проблеми бюджету та його складових частин, особливості формування доходної частини бюджетів вже давно виступають предметом пильної уваги представників фінансово-правової науки. Найбільш видатними науковими досягненнями у цій сфері відзначилися Л. К. Воронова, Н. І. Хімічева, М. П. Кучерявенко, А. А. Нечай, Н. Ю. Пришва. Роботи саме цих вчених було покладено в основу дослідження інвестування як засобу стабілізації доходної частини бюджету. Особливістю обраної теми є її знаходження на межі податкового та бюджетного правового регулювання.

Метою статті є визначення правової природи інвестування як одного з чинників, що впливає на доходну частину бюджету, з'ясування його місця серед інших джерел формування доходів бюджетів, а також вивчення шляхів впливу інвестування на стан доходної частини бюджетів крізь призму податково-правового регулювання.

Інвестиційною діяльністю є сукупність практичних дій громадян, юридичних осіб і держави щодо реалізації інвестицій. Інвестиційна діяльність здійснюється на основі: а) здійснюваного громадянами, недержавними підприємствами, господарськими асоціаціями, спілками і товариствами, а також громадськими і релігійними організаціями, іншими юридичними особами, заснованими на колективній власності; б) державного інвестування, здійснюваного органами влади і управління України, Кримської АРСР, місцевих Рад народних депутатів за рахунок коштів бюджетів, позабюджетних фондів і позичкових коштів, а також державними підприємствами і установами за рахунок власних і позичкових коштів; в) іноземного інвестування, здійснюваного іноземними громадянами, юридичними особами та державами; г) спільного інвестування, здійснюваного громадянами та юридичними особами України, іноземних держав [5, ст. 2].