

УДК 347.73

Є.В. Лакушева

Національний університет державної податкової служби України

## ПРОБЛЕМИ СУДОВОГО ЗАХИСТУ ПРИВАТНИХ ІНТЕРЕСІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

*Статтю присвячено визначенню порядку реалізації платниками податків права на судовий захист. З'ясовано основні проблеми у відстоюванні платниками своїх приватних інтересів у податкових правовідносинах, забезпеченні балансу між приватними і публічними інтересами у сфері оподаткування та виявлення можливих шляхів подолання таких проблем.*

**Ключові слова:** податкові правовідносини, платник податків, інтерес, приватний інтерес, судовий захист.

### I. Вступ

Податкове законодавство не тільки закріплює загальний обов'язок сплачувати податки, а й наділяє податкові органи державно-владними повноваженнями щодо контролю за виконанням такого обов'язку та визначає механізм застосування примусу при недотриманні платниками податків вимог податкового законодавства. При цьому характер податкових правовідносин зумовлює високий рівень їх конфліктності, що досить часто є підґрунтям для виникнення податкових спорів. Судовий захист при цьому є не просто механізмом вирішення таких спорів, а і необхідною умовою для забезпечення балансу між публічними та приватними інтересами у сфері оподаткування. В умовах природного домінування публічного інтересу в податкових відносинах та необхідності вжиття додаткових заходів для наближення до стану рівноваги у співвідношенні публічного інтересу держави та приватних інтересів платників податків дослідження проблем захисту останніх є особливо актуальним.

### II. Постановка завдання

Мета статті – визначити порядок реалізації платниками податків права на судовий захист; з'ясувати основні проблем у відстоюванні платниками своїх приватних інтересів, забезпеченні балансу між приватними і публічними інтересами у сфері оподаткування та виявлення можливих шляхів подолання таких проблем.

### III. Результати

Стаття 13 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод [3] закріплює право на ефективний засіб юридичного захисту. Останнє передбачає, що кожен, чий права та свободи, визнані в цій Конвенції, було порушено, має право на ефективний засіб юридичного захисту в національному органі, навіть якщо таке порушення було вчинене особами, які здійснювали свої офі-

ційні повноваження. Відповідно до ст. 55 Конституції України кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб [4]. Водночас відносно податково-правової сфери зазначена конституційна норма конкретизується в положеннях Податкового кодексу України (далі – ПК України), відповідно до п.п. 17.1.7 п. 17.1 ст. 17 якого платники податків мають право оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контрольних органів (посадових осіб), надані контрольними органами роз'яснення. Крім того, згідно із п. 53.3 ст. 53 ПК України платник податків також може оскаржити як правовий акт індивідуальної дії надану йому контрольним органом податкову консультацію, викладену в письмовій або електронній формі, яка, на думку такого платника податків, суперечить нормам або змісту відповідного податку чи збору [5].

Із вищезазначених положень випливає, що об'єктами оскарження в податковій сфері можуть бути: 1) рішення контрольних органів; 2) дії контрольних органів; 3) бездіяльність контрольних органів; 4) податкові консультації. Спори щодо оскарження зазначених об'єктів, маючи публічно-правовий характер, розглядаються в порядку адміністративного судочинства. Так, відповідно до ст. 17 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України), юрисдикція адміністративних судів поширюється на правовідносини, що виникають у зв'язку зі здійсненням суб'єктом владних повноважень владних управлінських функцій, а також у зв'язку з публічним формуванням суб'єкта владних повноважень шляхом виборів або референдуму [2]. Крім цього, п. 2 ст. 17 КАС України безпосередньо визначає, що юрисдикція адміністративних судів поширюється на публічно-правові спори, зокрема спори фізичних або юридичних осіб із суб'єктом владних повноважень щодо ооска-

ршення його рішень (нормативно-правових актів чи правових актів індивідуальної дії), дій або бездіяльності [2].

Чинне національне податкове законодавство передбачає два способи захисту платником податків своїм правам та інтересам: адміністративний і судовий. При цьому оскарження в адміністративному порядку в Україні не є обов'язковою стадією, що має передувати зверненню до суду. Як зазначив Конституційний Суд України у Рішенні від 25.12.1997 р., “подання скарги до органу, посадової особи вищого рівня не перешкоджає оскарженню цих рішень, дій чи бездіяльності до суду” [8]. Розглянемо основні принципи положення, що стосуються судового оскарження кожного із вищезазначених об'єктів, а також головні тенденції та проблеми судової практики у справах за позовами платників податків.

Як випливає із положень ст. 17 КАС України, поняття “рішення суб'єкта владних повноважень” як об'єкт судового оскарження охоплює нормативно-правові акти та правові акти індивідуальної дії. Вищий арбітражний суд України у Роз'ясненні “Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних з визнанням недійсними актів державних чи інших органів” від 26.01.2000 р. № 02-5/35 визначив, що нормативний акт – це прийнятий уповноваженим державним чи іншим органом у межах його компетенції офіційний письмовий документ, який встановлює, змінює чи скасовує норми права, має загальний чи локальний характер та застосовується неодноразово. Що стосується актів ненормативного характеру (індивідуальних актів), то вони породжують права й обов'язки тільки у того суб'єкта (чи визначеного ними певного кола суб'єктів), якому вони адресовані.

Також Вищий арбітражний суд України зазначив, що підставами для визнання акта недійсним є його невідповідність вимогам чинного законодавства та/або визначеній законом компетенції органу, який видав цей акт. Обов'язковою умовою визнання акта недійсним є також порушення у зв'язку з прийняттям відповідного акта прав та охоронюваних законом інтересів підприємства чи організації – позивача у справі. Якщо за результатами розгляду справи факту такого порушення не встановлено, у господарського суду немає правових підстав для задоволення позову [7]. Згідно із такою позицією, можна зробити висновок, що об'єктом судового оскарження є рішення контрольного органу, яке:

- 1) не відповідає вимогам чинного законодавства та/або визначеній законом компетенції органу, який видав цей акт;
- 2) породжує певні правові наслідки для платника податків, порушує його права,

свободи чи інтереси або створює додаткові обов'язки.

Таке рішення може бути оскаржено в порядку адміністративного судочинства та визнано протиправним або скасовано. При цьому Вищий адміністративний суд України в Листі від 27.07.2010 р. № 1145/11/13-10 зазначив, що “визнання акта протиправним та скасування відповідного акта суб'єкта владних повноважень є різними способами захисту порушеного права. Визнання акта суб'єкта владних повноважень протиправним як способу захисту порушеного права позивача застосовується у тих випадках, коли спірний акт не породжує жодних правових наслідків від моменту прийняття такого акта. Скасування ж акта суб'єкта владних повноважень означає втрату чинності таким актом з моменту набрання чинності відповідним судовим рішенням. За змістом статті 162 КАС України суд під час прийняття рішення про скасування незаконного рішення суб'єкта владних повноважень має право визначити, з якого моменту відповідне рішення втрачає чинність. Суд визначає, що рішення суб'єкта владних повноважень є скасованими з моменту набрання постановою законної сили, тобто лише на майбутнє, якщо на підставі цього рішення виникли правовідносини, які доцільно зберегти, оскільки інакше буде заподіяно значно більшої шкоди суб'єктам правовідносин порівняно з відвернутою” [17]. Вищий адміністративний суд України відзначив, що “вимога про визнання акта владного органу недійсним, незаконним, неправомірним тощо є різними словесними вираженнями одного і того самого способу захисту порушеного права позивача, а саме визнання акта протиправним” [17].

Звичайно, більша частина справ щодо оскарження рішень контрольних органів стосується скасування податкових повідомлень-рішень. Одним із проблемних питань, стосовно якого судами ще й досі не вироблено єдиної позиції, є визнання скасування повідомлення-рішення на підставі того, що воно винесено за результатами перевірки, проведеної з порушеннями законодавства.

Так, у деяких справах суди зазначають, що акт перевірки, проведеної податковим органом з порушенням законодавства, не може бути належним доказом у розумінні ч. 3 ст. 70 КАС України [10], а рішення, прийняте за результатами незаконної перевірки, є протиправним і підлягає скасуванню. В Ухвалі від 25.03.2008 р. № К-14460/07 Вищий адміністративний суд України зазначив, що “складений за результатами проведеної перевірки акт про виявлені під час її здійснення порушення, за умови невиконання посадовими особами органу державної податкової служби вимог законодавства стосовно надання платнику податків відповід-

них документів про право проведення перевірки та порушення порядку складання такого акта, що доведено судами попередніх інстанцій, у цьому випадку не може бути підставою для прийняття відповідного рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій” [15].

В Ухвалі від 05.07.2012 р. № К-43221/09 Вищий адміністративний суд України також зазначив, що суди попередніх інстанцій дійшли обґрунтованого висновку, що дії відповідача із проведення камеральної перевірки з використанням відомостей, не передбачених для її проведення, без передбачених законом підстав і повноважень є протиправними, що є підставою для визнання протиправними та скасування спірних податкових повідомлень-рішень, а також податкових вимог, якими встановлено суму податкового боргу та фінансові санкції [11].

Крім цього, Вищий адміністративний суд України неодноразово вказував, що “дотримання контролюючим органом вимог актів законодавства щодо порядку та способу проведення перевірки входить до предмета доказування при розгляді спору про правомірність рішення про застосування штрафних санкцій. В разі встановлення судом факту перевищення контролюючим органом встановлених законом повноважень чи вчинення дій у спосіб, який не передбачений законом, таке може бути самостійною підставою для скасування рішення як протиправного” [16].

Водночас існує низка справ, у яких суди визнають, що порушення процедури проведення перевірки податковим органом не тягне за собою автоматичне визнання незаконним податкового повідомлення-рішення, а платник податків не звільняється від відповідальності за порушення ним податкового законодавства. Саме така позиція наразі преважує в судовій практиці. У своїх рішеннях Вищий адміністративний суд України неодноразово зазначав, що недотримання податковим органом законодавства під час проведення перевірки, у тому числі проведення її без належних на то підстав, не можуть бути самостійною підставою для скасування рішення суб'єкта владних повноважень про застосування штрафних санкцій за умов обґрунтованості висновків контрольного органу про вчинення позивачем порушень, зафіксованих у акті перевірки [12; 14]. У разі, якщо буде встановлено факт допущення платником податків зафіксованих в акті перевірки порушень та правильність донарахування податкових зобов'язань, податкове повідомлення – рішення податкового органу не може бути визнано протиправним [9].

На думку Вищого адміністративного суду України, визначаючи правові наслідки недо-

держання податковим органом вимог законодавства під час проведення перевірки, законодавець передбачив право платника податків на недопущення посадових осіб органу державної податкової служби до проведення планової або позапланової виїзної перевірки. І якщо платник податків таким правом не скористався, то належним способом захисту його прав може стати лише спростування висновків контрольного органу про вчинення позивачем порушень, зафіксованих у акті перевірки [12–14]. Схожа позиція викладена Верховним Судом України в Постанові від 24.12.2010 р. № 21-25a10 [6].

Щодо вищезазначеного слід погодитися з думкою Г. Берченка й І. Тургенєва, що за такого підходу повністю дискредитується сам сенс законодавчого закріплення процедури проведення перевірки. Якщо порушення порядку проведення перевірки на законність її результату не впливають, то навіщо він взагалі потрібен і якими є стимули його дотримуватись [1, с. 45]? Ми також вважаємо, що зазначені висновки судів є необґрунтованими та незаконними. Так, по-перше, законодавством не встановлене обмеження права платника податків на оскарження податкового повідомлення-рішення з огляду на порушення порядку проведення перевірки податковим органом. Власне недопущення посадових осіб податкового органу до перевірки є одним зі способів захисту прав, свобод та інтересів платників податків у випадку відсутності підстав для проведення перевірки. Однак порушення законодавства та перевищення повноважень з боку податкового органу може існувати й у процесі проведення самої перевірки.

Зазначене безпосередньо порушує головний конституційний принцип, на якому має будуватися уся діяльність державних органів, а саме ч. 2 ст. 19 Конституції, відповідно до якої органи державної влади й органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [4]. Як неодноразово зазначалось безпосередньо в судових рішеннях, “у межах повноважень” означає, що суб'єкт владних повноважень повинен вчиняти дії, не виходячи за межі прав та обов'язків, встановлених законами. “У спосіб” означає, що суб'єкт владних повноважень зобов'язаний дотримуватися встановленої законом процедури вчинення дії, і повинен обирати лише встановлені законом способи правомірної поведінки при реалізації своїх владних повноважень.

У випадку порушення процедури проведення перевірки податковий орган діє не у межах і не у спосіб, що передбачені законодавством України. На нашу думку, це вже є достатньою підставою визнати повідомлен-

ня-рішення, прийняте за результатами такої перевірки, протиправним. Той факт, що здебільшого суди не розділяють зазначених висновків і вважають, що порушення під час перевірки не є самостійною підставою для визнання протиправними рішень, прийнятих за її результатами, свідчить про домінування фіскального підходу в судовій практиці, що є порушенням балансу між публічними і приватними інтересами.

#### IV. Висновки

Право платника податків на судовий захист приватних інтересів базується на загальному конституційно визнаному праві кожного на захист. Порядок реалізації зазначеного права платником, відповідно до чинного податкового законодавства, не передбачає обов'язкової попередньої процедури адміністративного узгодження. Об'єктами оскарження в податковій сфері можуть бути як рішення контрольних органів, так і їх дії або бездіяльність, а також податкові консультації. Однією з основних проблем судового захисту платниками податків своїх інтересів є оскарження результатів податкових перевірок, особливо, якщо за результатами перевірки на складається податкове повідомлення-рішення. Керуючись принципом верховенства права, загальним правом на судовий захист і нормами прямої дії Конституції України, положеннями Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України, оскарженню підлягають не тільки податкові повідомлення-рішення, однак і незаконні дії (бездіяльність) посадових осіб податкових органів, що відповідно впливатиме на юридичне значення висновків та даних, зроблених та отриманих у процесі проведення перевірок.

#### Список використаної літератури

1. Берченко Г. Ви впустили, поросята, вовка самі в свою хату... а тепер скаржитеся! / Г. Берченко, І. Тургенєв // Бухгалтер. – 2012. – № 9. – С. 45.
2. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747-IV // Офіційний вісник України. – 2005. – № 32. – Ст. 1918.
3. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950 р. // Офіційний вісник України. – 1998. – № 13. – С. 270.
4. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 146.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13. – Ст. 112.
6. Постанова Верховного Суду України від 24.12.2010 р. № 21-25а10 [Електронний

ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/14222170>.

7. Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних з визнанням недійсними актів державних чи інших органів : Роз'яснення Вищого арбітражного суду України від 26.01.2000 р. № 02-5/35 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v5\\_35800-00](http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v5_35800-00).
8. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням громадян Проценко Р.М., Ярошенко П.П. та інших громадян щодо офіційного тлумачення статей 55, 64, 124 Конституції України (справа за зверненнями жителів міста Жовті Води) від 25.12.1997 р. // Офіційний вісник України. – 1998. – № 1. – Ст. 25.
9. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 02.07.2012 р. № К/9991/321/12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/25322241>.
10. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 05.07.2011 р. № К-34714/09 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/18160108>.
11. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 05.07.2012 р. № К-43221/09 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/25366620>.
12. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 11.06.2012 р. № К-18989/10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/24960266>.
13. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 18.06.2012 р. № К-10958/09 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/25413178>.
14. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 21.05.2012 р. № К-38784/09 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/24867993>.
15. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 25.03.2008 р. № К-14460/07 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/3202535>.
16. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 26.04.2012 р. № К-30767/09-С [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/24262354>.
17. Щодо оскарження дій податкових органів відносно призначення позапланових перевірок платників податків та наказів про проведення таких перевірок : Лист Вищого адміністративного суду України від 27.07.2010 р. № 1145/11/13-10 // Балнс. – 2010. – № 66. – Ст. 10.

Стаття надійшла до редакції 02.02.2013.

**Лакушева Е.В. Проблемы судебной защиты частных интересов плательщиков налогов**

*Статья посвящена определению порядка реализации налогоплательщиками права на судебную защиту. Выявлены основные проблемы в отстаивании плательщиками своих частных интересов в налоговых правоотношениях, обеспечении баланса между частными и публичными интересами в сфере налогообложения и выявление возможных путей преодоления таких проблем.*

**Ключевые слова:** налоговые правоотношения, налогоплательщик, интерес, частный интерес, судебная защита.

**Lakusheva E. Problems of judicial protection of private interests of taxpayers**

*The article is devoted to determination of the order of realization of taxpayers' court defense right. Major problems in defending taxpayers' interests in taxation relations, as well as in maintaining balance between private and public interests in the field of taxation are revealed. Some possible ways to overcome the problems mentioned above are identified.*

**Key words:** tax legal relations, taxpayer, interest, private interest, the court defense.