

ЗАХИСТ В АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ УКРАЇНИ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ВІД ДІЙ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ

У статті досліджуються деякі особливості публічно-правових відносин за участю платників податків і органів державної податкової служби. Аналізуються зміст та способи захисту прав платників податків у разі їх порушення органами державної податкової служби.

Ключові слова: адміністративна юстиція, адміністративне судочинство, верховенство права, захист, адміністративний суд, правова позиція, платник податку, органи державної податкової служби, перевірка, акт.



**Бевзенко
Володимир
Михайлович**

доктор юридичних наук, професор кафедри адміністративного права юридичного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Вступні міркування

Традиційно вважається, що адміністративна юстиція є одним із засобів забезпечення законності функціонування публічної адміністрації, який здійснюється у адміністративній процесуальній формі. Тому адміністративну юстицію слід розглядати як надзвичайно важливий процесуально-правовий засіб, котрий гарантує фізичним і юридичним особам повноцінне здійснення і захист їх конституційних прав, свобод та інтересів, забезпечує запобігання негативним явищам, притаманним сучасній публічній діяльності публічної адміністрації [1].

Важливим заходом у справі формування вітчизняної адміністративної юстиції слід вважати визнання Україною Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року, яке відбулося у спосіб ратифікації цієї Конвенції та протоколів до неї. Так Україна повністю визнала на своїй території дію Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року щодо прав і свобод людини та юрисдикції Європейського суду з прав людини. Також деякі положення Конвенції отримали своє відтворення у нормах національного законодавства (зокрема, у Кодексі адміністративного

удочинства України), яке регулює судовий захист публічно-правових прав, свобод, інтересів фізичних та юридичних осіб. Такими положеннями є, наприклад, право кожного на справедливий і публічний розгляд його справи упродовж розумного строку незалежним і неупередженим судом (ст. 6 Конвенції), право на ефективний засіб юридичного захисту в національному органі, навіть якщо таке порушення було вчинене особами, які здійснювали свої офіційні повноваження (ст. 13 Конвенції) [2].

Сутність адміністративної юстиції

Вчення про адміністративну юстицію знайшло визнання в наукових і політичних колах різних держав і сприймалося як прогресивний правовий інститут, нерозривно пов'язаний із правовою державою. Вже у позаминулому столітті науковцями було чітко визначено основну ідею адміністративної юстиції – захист індивіда, який перебуває у відносинах із публічною владою [3].

Зокрема, видатний вітчизняний правник В. Л. Кобалевський свого часу однозначно визначив сутність і призначення адміністративної юстиції – це вид судової діяльності, спрямованої на захист суб'єктивних публічних прав й інтересів громадян, який полягає у скасуванні, а в деяких випадках – зміні (*Le contentieux de pleine juridiction*) неправомірних актів управління. **Адміністративного суддю не цікавить особистість адміністратора й елементи його суб'єктивної**

винуватості, так само як і питання про відшкодування шкоди й збитків, завданих неправомірними діями посадових осіб. Перед адміністративним суддею постають справи про публічно-правові акти, які походять від адміністративних органів, і безпосередні результати адміністративно-судового розгляду спостерігаються у самому акті. Тут, таким чином, головним є адміністративна дія, відокремлена (об'єктивована) від особи, яка її вчинила [4].

Свого часу С. О. Корф писав, що серед багатьох інститутів публічного права, створених історичним розвитком держави XIX століття, видатну роль відіграла адміністративна юстиція. Історія цього інституту мала політичне значення, оскільки той показово свідчив про стан боротьби громадянина за створення гарантій його суб'єктивним публічним правам. Цілком справедливо вказувалося, що адміністративна юстиція не одразу стала такою гарантією; первісно у цьому інституті переважали складові, спрямовані на захист не власне громадянина, а перш за все – публічного правопорядку; історично адміністративна юстиція завжди зароджувалася серед функцій влади нагляду; первісно створювалися окремі й розрізнені судово-адміністративні функції у різноманітних органах. І, нарешті, лише з часом відбувся певний розвиток – **адміністративна юстиція поволі й послідовно перетворилася на інститут забезпечення громадянину його суб'єктивних публічних прав** [5].

Сучасна вітчизняна адміністративна юстиція

Вітчизняна адміністративна юстиція як механізм захисту суб'єктивно-публічних прав, свобод, законних інтересів у нинішніх умовах втілена у системі адміністративних судів, котрі здійснюють правосуддя в публічно-правових спорах, застосовуючи положення Конституції України, приписи Кодексу адміністративного судочинства України.

Так, в Україні визнається і діє принцип верховенства права (ст. 8 Конституції України). Конституція України має найвищу юридичну силу. Закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй. Норми Конституції України є нормами прямої дії. Звернення до суду для захисту конституційних прав і свобод людини і громадянина безпосередньо на підставі Конституції України гарантується.

Відповідно до частини першої ст. 8 Конституції України в Україні визнається і діє принцип верховенства права. Верховенство права – це панування права в суспільстві. Верховенство права вимагає від держави його втілення у правотворчу та правозастосовну діяльність, зокрема у закони, які за своїм змістом мають бути проникнуті передусім ідеями соціальної справедливості, свободи, рівності тощо. Одним з проявів верховенства права є те, що право не обмежується лише законодавством як однією з його форм, а включає й інші соціальні регулятори, зокрема норми моралі, тра-

диції, звичаї тощо, які легітимовані суспільством і зумовлені історично досягнутим культурним рівнем суспільства. Всі ці елементи права об'єднуються якістю, що відповідає ідеології справедливості, ідеї права, яка значною мірою дістала відображення в Конституції України [6].

Таке розуміння права не дає підстав для його отождолення із законом, який іноді може бути й несправедливим, зокрема обмежувати свободу та рівність особи. Справедливість – одна з основних засад права, є вирішальною у визначенні його як регулятора суспільних відносин, одним із загальнолюдських вимірів права [6].

Чітко й зрозуміло у нормах Кодексу адміністративного судочинства України визначено умови захисту в адміністративному суді прав, свобод, законних інтересів фізичних (юридичних) осіб (ч. 1 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України):

– існування публічно-правових відносин між фізичними (юридичними) особами й органами державної влади, органами місцевого самоврядування, їхніми посадовими і службовими особами;

– наявність факту порушень, вчинених або допущених органами державної влади, органами місцевого самоврядування, їхніми посадовими і службовими особами;

– виконання (або утримання від їх виконання) органами державної влади, органами місцевого самоврядування, їхніми посадовими і службовими особами так званих владних

управлінських функцій, інших публічних функцій¹.

Тож цілком справедливо законодавець у ч. 2 ст. 2, ч. 2 ст. 4 Кодексу адміністративного судочинства України однозначно визначив, що «до адміністративних судів можуть бути оскаржені будь-які рішення, дії чи бездіяльність суб'єктів владних повноважень»; «юрисдикція адміністративних судів поширюється на всі публічно-правові спори, крім спорів, для яких законом встановлений інший порядок судового вирішення».

Безперечно, що адміністративний суд, отримавши позовну заяву, завжди мусить прагнути:

1) захистити права, свободи та інтереси фізичних (юридичних) осіб у

¹ Насправді органами державної влади, органами місцевого самоврядування, їхніми посадовими і службовими особами здійснюються такі функції: 1) управлінського змісту; 2) регуляторного змісту; 3) сервісно-обслуговуючого змісту; 4) загальноорганізаційного змісту; 5) заходи адміністративно-примусового змісту; 6) адміністративно-договірний змісту. Тож використання у Кодексі адміністративного судочинства України поняття «владні управлінські функції» невинуватено звучить зміст об'єктивної адміністративної діяльності зазначених суб'єктів, а тому негативно позначається на можливості учасників публічно-правових захистити у судовому порядку суб'єктивні публічні права, свободи й законні інтереси. Як наслідок, адміністративні суди, відкриваючи провадження в справі, обов'язково звертають увагу на наявність у суперечливих публічно-правових відносинах суб'єкта владних повноважень, здійснення ним управління, владних управлінських функцій. З огляду на це визнання публічно-правових відносин належними до юрисдикції адміністративних судів лише за наявності у них суб'єкта владних повноважень при здійсненні ним владних управлінських функцій – невинуватено помилкове. Визначальним для відкриття провадження в адміністративній справі є наявність публічно-правових відносин, порушення суб'єктивно-публічних прав, свобод, законних інтересів публічною адміністрацією.

спосіб, передбачений Кодексом адміністративного судочинства України, зокрема, – ухваливши постанову про: а) визнання протиправними рішення суб'єкта владних повноважень чи окремих його положень, дій чи бездіяльності і про скасування або визнання нечинним рішення чи окремих його положень, про поворот виконання цього рішення чи окремих його положень із зазначенням способу його здійснення; б) зобов'язання відповідача утриматися від вчинення певних дій; в) визнання наявності чи відсутності компетенції (повноважень) суб'єкта владних повноважень (п.п. 1, 3, 8 ч. 2 ст. 162 Кодексу адміністративного судочинства України);

2) перевірити законність й обґрунтованість результатів публічної діяльності публічної адміністрації;

3) припинити й запобігти незаконним проявам (бездіяльності) публічної діяльності публічної адміністрації;

4) забезпечити законність публічної діяльності публічної адміністрації.

Саме ці види діяльності адміністративного суду – захистити права, свободи та інтереси фізичних (юридичних) осіб, перевірити законність й обґрунтованість результатів публічної діяльності публічної адміністрації, припинити й запобігти незаконним проявам (бездіяльності) публічної діяльності публічної адміністрації; забезпечити законність публічної діяльності публічної адміністрації – насамперед і спонукають, визначають, спрямовують процесуальну діяльність цього суду,

покладаються в основу його рішень, обґрунтовують сприйняття й оцінку фактичних обставин адміністративної справи.

Правова позиція

1) Чи можуть порушуватися права платників податків діями органів податкової служби з проведення перевірки та/або складання актів перевірки чи відображення в акті перевірки певних висновків, і в яких випадках? Чи є такі дії юридично значимими, тобто чи впливають вони на стан справ і обов'язків платника податків?

Відповідаючи на це питання, насамперед звернемося до судової практики. Так, 3 грудня по 28 грудня 2008 р. на підприємстві ТОВ «Ліфтсервіс» Державною інспекцією з контролю за цінами в Дніпропетровській області була проведена планова перевірка за четвертий квартал 2008 р. За результатами перевірки Державною інспекцією з контролю за цінами в Дніпропетровській області було складено акт перевірки, на підставі якого прийнято рішення «Про застосування економічних фінансових санкцій за порушення державної дисципліни цін» № 14 від 24 грудня 2008 р. У вказаному рішенні зазначалося, що було виявлене порушення ТОВ «Ліфтсервіс» вимоги Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку формування тарифів послуги з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій і типового договору про надання послуг», Наказ Міністерства архітектури та житлово-комунального господарства України № 369 від 9 листопада 2006 р.

і рішення Дніпропетровської міської ради та нараховані штрафні санкції в розмірі 101239,98 грн. та 202479,96 грн.

Статтею 78.1 Податкового кодексу України передбачено можливість здійснення документальної позаплатної перевірки, котра є можливою за наявності хоча б однієї з передбачених вказаним правовим актом обставини.

Зокрема, згідно зі статтею 78.1.12 Податкового кодексу України органом державної податкової служби вищого рівня в порядку контролю за діями або бездіяльністю посадових осіб органу державної податкової служби нижчого рівня здійснено перевірку документів обов'язкової звітності платника податків або матеріалів документальної перевірки, проведеної контролюючим органом нижчого рівня, і виявлено невідповідність висновків акта перевірки вимогам законодавства або неповне з'ясування під час перевірки питань, що мають бути з'ясовані під час перевірки для винесення об'єктивного висновку щодо дотримання платником податків вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби [7]. Згідно з частиною 1 ст. 79 Кодексу адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 р. письмовими доказами є документи (зокрема, й електронні документи), акти, листи, телеграми, будь-які інші письмові записи, що містять в собі відомості про обставини, які мають значення для справи [8].

Таким чином, за будь-яких обставин акти й довідки податкових ор-

ганів, по-перше, мають преюдиціальний характер, тобто можуть створювати несприятливі наслідки для особи, щодо якої ці акти й довідки складені, по-друге, ці документи можуть бути доказами, оскільки підтверджують певні фактичні обставини.

Тому однозначно можна стверджувати, що дії органів податкової служби з проведення перевірки та/або складання актів перевірки чи відображення в акті перевірки певних висновків є юридично значимими, тобто впливають на стан справ і обов'язки платника податків.

Про порушення прав платників податків можна говорити у разі, якщо дії органів податкової служби з проведення перевірки та/або складання актів перевірки чи відображення в акті перевірки певних висновків не відповідають таким вимогам ч. 3 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України. Отже, факт порушення прав платників зміст й обсяг таких порушень у кожному конкретному випадку має встановлювати суд, до якого подано позов.

2) Чи може звернутися платник податків із позовом про визнання протиправними дій податкових органів, вчинених під час проведення перевірки, щодо відображення в акті перевірки певних висновків? Якими мають бути процесуальні дії суду в разі пред'явлення платником податків такого позову? Чи має право в такому разі суд відмовити у відкритті провадження чи закрити провадження у справі?

Маємо зважати на те, що Конституцією України передбачено, що звернення до суду для захисту кон-

ституційних прав і свобод людини і громадянина безпосередньо на підставі Конституції України гарантується. Кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб (ст.ст. 8, 55 Основного Закону України).

Конституційне право на судовий захист належить до невідчужуваних та непорушних [9]. Частина перша ст. 55 Конституції України містить загальну норму, яка означає право кожного звернутися до суду, якщо його права чи свободи порушені або порушуються, створено або створюються перешкоди для їх реалізації або мають місце інші ущемлення прав та свобод. Зазначена норма зобов'язує суди приймати заяви про розгляд навіть у випадку відсутності в законі спеціального положення про судовий захист. Відмова суду у прийнятті позовних та інших заяв чи скарг, які відповідають встановленим законом вимогам, є порушенням права на судовий захист, яке відповідно до ст. 64 Конституції України не може бути обмежене. Таким чином, положення частини першої ст. 55 Конституції України закріплює одну з найважливіших гарантій здійснення як конституційних, так й інших прав та свобод людини і громадянина [10]. Кожен, тобто громадянин України, іноземець, особа без громадянства, має гарантоване державою право оскаржити в суді загальної юрисдикції рішення, дії чи бездіяльність будь-якого органу державної влади, органу місцевого самоврядування,

посадових і службових осіб, якщо громадянин України, іноземець, особа без громадянства вважають, що їх рішення, дія чи бездіяльність порушують або ущемляють права і свободи громадянина України, іноземця, особи без громадянства чи перешкоджають їх здійсненню, а тому потребують правового захисту в суді [11].

Такі скарги підлягають безпосередньому розгляду в судах незалежно від того, що прийнятим раніше законом міг бути встановлений інший порядок їх розгляду (оскарження до органу, посадової особи вищого рівня стосовно того органу і посадової особи, що прийняли рішення, вчинили дії або допустили бездіяльність). Подання скарги до органу, посадової особи вищого рівня не перешкоджає оскарженню цих рішень, дій чи бездіяльності до суду [11].

Статтею 55 Конституції України кожній людині гарантовано право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, місцевого самоврядування, посадових осіб і службових осіб, а тому суд не має права відмовляти особі в прийнятті чи розгляді скарги з підстав, передбачених законом, який це право обмежує [12].

Здійснюючи передбачене ст. 55 Конституції України право на судовий захист, звертаючись до суду, особа вказує в позові власне суб'єктивне уявлення про порушене право чи охоронюваний інтерес та спосіб його захисту. Вирішуючи спір, суд зобов'язаний надати об'єктивну оцінку наявності порушеного права чи інтересу на момент звернення до

суду, а також визначити, чи відповідає обраний позивачем спосіб захисту порушеного права тим, що передбачені законодавством, та чи забезпечить такий спосіб захисту відновлення порушеного права позивача [13].

Відсутність порушеного права чи невідповідність обраного позивачем способу його захисту способам, визначеним законодавством, встановлюється при розгляді справи по суті та є підставою для прийняття судового рішення про відмову в позові [13].

Платник податків звернутися із позовом про визнання протиправними дій податкових органів, вчинених під час проведення перевірки, щодо відображення в акті перевірки певних висновків може також на підставі норм Кодексу адміністративного судочинства України. Так, завданням адміністративного судочинства є захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб 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 управлінських функцій на основі законодавства, в тому числі на виконання делегованих повноважень шляхом справедливого, неупередженого та своєчасного розгляду адміністративних справ (ч. 1 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України) [14].

До адміністративних судів можуть бути оскаржені будь-які рішення, дії чи бездіяльність суб'єктів владних повноважень (ч. 2 ст. 2

Кодексу адміністративного судочинства України).

Юрисдикція адміністративних судів поширюється на правовідносини, що виникають у зв'язку з здійсненням суб'єктом владних повноважень владних управлінських функцій, а також у зв'язку з публічним формуванням суб'єкта владних повноважень шляхом виборів або референдуму. Юрисдикція адміністративних судів поширюється на публічно-правові спори, зокрема: спори фізичних чи юридичних осіб із суб'єктом владних повноважень щодо оскарження його рішень (нормативно-правових актів чи правових актів індивідуальної дії), дій чи бездіяльності (ч. 1, п. 1 ч. 2 ст. 17 Кодексу адміністративного судочинства України).

Суддя після одержання позовної заяви з'ясовує, чи:

- подана позовна заява особою, яка має адміністративну процесуальну дієздатність;

- має представник належні повноваження (якщо позовну заяву подано представником);

- відповідає позовна заява вимогам, встановленим статтею 106 Кодексу адміністративного судочинства України;

- належить позовну заяву розглядати в порядку адміністративного судочинства;

- подано адміністративний позов у строк, установлений законом (якщо адміністративний позов подано з пропуском встановленого законом строку звернення до суду, то чи достатньо підстав для визнання причин пропуску строку звернення до суду поважними);

- немає інших підстав для повернення позовної заяви, залишення її без розгляду або відмови у відкритті провадження в адміністративній справі, встановлених Кодексом адміністративного судочинства України.

Суддя відкриває провадження в адміністративній справі на підставі позовної заяви, якщо відсутні підстави для повернення позовної заяви, залишення її без розгляду чи відмови у відкритті провадження у справі.

Якщо відповідачем у позовній заяві, щодо якої відсутні підстави для її повернення, залишення без розгляду чи відмови у відкритті провадження у справі, вказана фізична особа, яка не має статусу підприємця, суддя не пізніше двох днів з дня надходження позовної заяви до суду звертається до відповідного органу реєстрації місця перебування та місця проживання особи щодо надання інформації про зареєстроване місце проживання (перебування) такої фізичної особи.

Якщо за результатами отриманої судом інформації буде встановлено, що справа не підсудна цьому суду, суд повертає позовну заяву позивачу.

У разі якщо отримана судом інформація не дає можливості встановити зареєстроване у встановленому законом порядку місце проживання (перебування) фізичної особи, суд вирішує питання про відкриття провадження у справі. Виклик такої особи як відповідача у справі здійснюється у порядку, передбаченому ст. 39 Кодексу адміністративного судочинства України.

Питання відкриття провадження в адміністративній справі суддя вирішує протягом трьох днів з дня надходження позовної заяви до адміністративного суду або закінчення строку, встановленого для усунення недоліків позовної заяви, у разі залишення позовної заяви без руху, та не пізніш наступного дня з дня отримання судом інформації про місце проживання (перебування) фізичної особи.

Про залишення позовної заяви без розгляду, відкриття провадження у справі чи відмову у відкритті провадження у справі суддя постановляє ухвалу. В ухвалі про відкриття провадження у справі зазначаються:

- 1) найменування адміністративного суду, прізвище та ініціали судді, який відкрив провадження в адміністративній справі, номер справи;
- 2) ким і до кого пред'явлено адміністративний позов;
- 3) зміст позовних вимог;
- 4) дата, час і місце попереднього судового засідання, якщо суд вважає його проведення необхідним;
- 5) пропозиція відповідачу подати в зазначений строк письмові заперечення проти позову та докази, які у нього є (для суб'єкта владних повноважень – відповідача зазначається про його обов'язок надати у визначений судом строк у разі заперечення проти позову всі матеріали, що були або мали бути взяті ним до уваги при прийнятті рішення, вчиненні дії, допущенні бездіяльності, з приводу яких подано позов);
- 6) яким складом суду розглядатиметься справа;
- 7) за наявності підстав – висновок суду про визнання причин пропуску

строку звернення до адміністративного суду поважними.

Копія ухвали про відкриття провадження в адміністративній справі невідкладно після постановлення надсилається особам, які беруть участь у справі, разом з витягом про їхні процесуальні права та обов'язки, встановлені ст.ст. 49, 51 Кодексу адміністративного судочинства України.

Відповідачам та третім особам, які не заявляють самостійних вимог на предмет спору, надсилаються також копії позовної заяви та доданих до неї документів.

Копія ухвали про залишення позовної заяви без розгляду невідкладно надсилається особі, яка подала позовну заяву, разом із позовною заявою та усіма доданими до неї матеріалами.

Суддя відмовляє у відкритті провадження в адміністративній справі лише, якщо (ст. 109 Кодексу адміністративного судочинства України):

– заяву не належить розглядати в порядку адміністративного судочинства;

– у спорі між тими самими сторонами, про той самий предмет і з тих самих підстав є такі, що набрали законної сили: постанова суду; ухвала суду про відмову у відкритті провадження в адміністративній справі; ухвала про закриття провадження в адміністративній справі; ухвала про залишення позовної заяви без розгляду у зв'язку з пропуском строку звернення до адміністративного суду (крім випадків, коли така ухвала винесена до відкриття провадження в адміністративній справі);

– настала смерть фізичної особи чи припинено юридичну особу, які звернулися із позовною заявою або до яких пред'явлено адміністративний позов, якщо спірні правовідносини не допускають правонаступництва.

Суд закриває провадження у справі (ст. 157 Кодексу адміністративного судочинства України):

– якщо справу не належить розглядати в порядку адміністративного судочинства;

– якщо позивач відмовився від адміністративного позову і відмову прийнято судом;

– якщо сторони досягли примирення;

– якщо є такі, що набрали законної сили, постанова чи ухвала суду з того самого спору і між тими самими сторонами;

– у разі смерті або оголошення в установленому законом порядку померлою особи, яка була стороною у справі, якщо спірні правовідносини не допускають правонаступництва, або ліквідації підприємства, установи, організації, які були стороною у справі.

Судовий розгляд справ у сучасній процесуальній літературі [15] цілком обґрунтовано називається основною (центральною) стадією процесу, у межах якої об'єктивно встановлюються усі обставини справи, дійсні взаємні права позивача й відповідача. Відповідно, – поза межами судового розгляду неможливо встановити усі подробиці конкретного публічно-правового спору, а саме – неможливо встановити чи порушувалися права учасників публічно-

правових відносин, чи впливають на стан прав і обов'язків фізичних осіб адміністративні акти публічної адміністрації тощо.

Аби остаточно встановити істину у справі, адміністративний суд обов'язково має провести судові засідання, розглянувши усі обставини адміністративної справи, дослідивши усі докази у справі, заслухавши пояснення сторін.

Як бачимо, законодавець однозначно й доступно задекларував підстави відмови у відкритті й закритті провадження в адміністративній справі. Вочевидь, перелік цих підстав є єдиним й вичерпним.

3) Чи можна вважати порушеннями права платника податків у тому разі, якщо в акті перевірки, здійсненій щодо такого платника, викладені певні негативні висновки, але податкове повідомлення рішення з цього приводу не ухвалене?

У цьому разі маємо враховувати таке.

Здійснюючи передбачене ст. 55 Конституції України право на судовий захист, звертаючись до суду, особа вказує в позові власне суб'єктивне уявлення про порушення права чи охоронюваний інтерес та спосіб його захисту. Вирішуючи спір, суд зобов'язаний надати об'єктивну оцінку наявності порушеного права чи інтересу на момент звернення до суду, а також визначити, чи відповідає обраний позивачем спосіб захисту порушеного права тим, що передбачені законодавством, та чи забезпечить такий спосіб захисту відновлення порушеного права позивача.

Відсутність порушеного права чи невідповідність обраного позивачем способу його захисту способам, визначеним законодавством, встановлюється при розгляді справи по суті та є підставою для прийняття судового рішення про відмову в позові [13].

4) Яким є належний спосіб захисту прав платника податків у разі, якщо викладені в акті перевірки висновки були підставою для відображення певних даних в електронних базах податкової звітності податкових органів? Чи може бути предметом розгляду в суді вимога про визнання протиправним акта податкової перевірки?

Прокурор розглядає заяви і скарги про порушення прав громадян та юридичних осіб, крім скарг, розгляд яких віднесено до компетенції суду. Прокурор здійснює нагляд за додержанням вимог законодавства щодо порядку розгляду скарг всіма органами, підприємствами, установами, організаціями та посадовими особами. Прокурор проводить особистий прийом громадян (ст. 12 Закону України «Про прокуратуру») [16].

Юрисдикція адміністративних судів поширюється на правовідносини, що виникають у зв'язку з здійсненням суб'єктом владних повноважень владних управлінських функцій, а також у зв'язку з публічним формуванням суб'єкта владних повноважень шляхом виборів або референдуму (ч. 1 ст. 17 Кодексу адміністративного судочинства України).

Юрисдикція адміністративних судів поширюється на публічно-пра-

вові спори, зокрема, спори фізичних чи юридичних осіб із суб'єктом владних повноважень щодо оскарження його рішень (нормативно-правових актів чи правових актів індивідуальної дії), дій чи бездіяльності (ч. 2 ст. 17 Кодексу адміністративного судочинства України).

Кожна особа має право звернутися до суду за захистом свого особистого немайнового або майнового права та інтересу (ч. 1 ст. 16 Цивільного кодексу України) [17].

Способами захисту цивільних прав та інтересів може бути згідно з ч. 2 ст. 16 Цивільного кодексу України:

- 1) визнання права;
- 2) визнання правочину недійсним;
- 3) припинення дії, яка порушує право;
- 4) відновлення становища, яке існувало до порушення;
- 5) примусове виконання обов'язку в натурі;
- 6) зміна правовідношення;
- 7) припинення правовідношення;
- 8) відшкодування збитків та інші способи відшкодування майнової шкоди;
- 9) відшкодування моральної (немайнової) шкоди;
- 10) визнання незаконними рішень, дій чи бездіяльності органу державної влади, органу влади Автономної Республіки Крим або органу місцевого самоврядування, їхніх посадових і службових осіб.

Суд може захистити цивільне право або інтерес іншим способом, що встановлений договором або законом.

При вирішенні адміністративної справи по суті суд може задовольнити адміністративний позов повністю або частково чи відмовити в його задоволенні повністю або частково (ч. 1 ст. 162 Кодексу адміністративного судочинства України).

У разі задоволення адміністративного позову суд може прийняти постанову про (ч. 2 ст. 162 Кодексу адміністративного судочинства України):

1) визнання протиправними рішення суб'єкта владних повноважень чи окремих його положень, дій чи бездіяльності і про скасування або визнання нечинним рішення чи окремих його положень, про поворот виконання цього рішення чи окремих його положень із зазначенням способу його здійснення;

2) зобов'язання відповідача вчинити певні дії;

3) зобов'язання відповідача утриматися від вчинення певних дій;

4) стягнення з відповідача коштів;

5) тимчасову заборону (зупинення) окремих видів або всієї діяльності об'єднання громадян;

6) примусовий розпуск (ліквідацію) об'єднання громадян;

7) примусове видворення іноземця чи особи без громадянства за межі України;

8) визнання наявності чи відсутності компетенції (повноважень) суб'єкта владних повноважень.

Таким чином, належним способом захисту прав платника податків у будь-якому разі буде:

– адміністративний спосіб – звернення зі скаргою до вищестоя-

ючого податкового органу або до прокуратури;

– судовий спосіб – звернення до суду із позовом.

Зважаючи на деякі приписи Конституції України (ст.ст. 8, 55) та Кодексу адміністративного судочинства України (ч.ч. 1, 2 ст. 2, ч. 1, п. 1 ч. 2 ст. 17, ч. 4 ст. 105), очевидним є те, що вимога про визнання протиправним акту податкової перевірки може бути предметом розгляду винятково в адміністративному суді.

Така вимога завжди втілюється у формі адміністративного позову.

Так, предмет позову як предмет розгляду в суді – це: 1) матеріально-правова вимога позивача до відповідача, 2) те, на що спрямований адміністративний позов, 3) те, з приводу чого подається позов.

Отже, предмет адміністративного позову завжди пов'язаний із публічними правовідносинами, які виникли між позивачем та відповідачем, і виражається у вимозі, зверненій через адміністративний суд. У свою чергу матеріально-правова вимога є наслідком спору про публічне право.

Предметом позову буде та його частина, яка характеризує матеріально-правову вимогу позивача до відповідача, стосовно якої він просить постановити судові рішення. Вона опосередковується спірними правовідносинами – суб'єктивним правом та обов'язком позивача і відповідача [19].

Зокрема, адміністративний позов може містити вимоги про (п. п. 1–6 ч. 4 ст. 105 Кодексу адміністративного судочинства України):

– скасування або визнання нечинним рішення відповідача – суб'єкта владних повноважень повністю чи окремих його положень;

– зобов'язання відповідача – суб'єкта владних повноважень прийняти рішення або вчинити певні дії;

– зобов'язання відповідача – суб'єкта владних повноважень утриматися від вчинення певних дій;

– стягнення з відповідача – суб'єкта владних повноважень коштів на відшкодування шкоди, завданої його незаконним рішенням, дією або бездіяльністю;

– виконання зупиненої чи невчиненої дії;

– встановлення наявності чи відсутності компетенції (повноважень) суб'єкта владних повноважень.

Список використаних джерел:

1. Бевзенко В. М. Вітчизняна адміністративна юстиція в контексті розвитку законодавства України та адміністративно-правової науки / В. М. Бевзенко // Кримський юридичний вісник. – 2007. – № 1 (1). – С. 261–267.
2. Про ратифікацію Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року, Першого протоколу та протоколів № 2, 4, 7 та 11 до Конвенції: Закон України від 17 липня 1997 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 40. – Ст. 263.
3. Административная юстиция: Понятие охраны субъективных публичных прав в связи с развитием воззрений на государство: Перевод с немецкого / Лемайер К., д-р., второй пред. Австр. адм. суда; Пер.: А. Э. Нольде, бар., прив.-доц. С.-Петербур. ун-та; Предисл.: В. Дерюжинский. – С.-Пб.: Сенат. Тип., 1905. – 215 с. – репринтная копия.
4. Кобалевський В. Л. Очерки советского административного права // Антологія української юридичної думки. – В 6 томах / редкол.: Ю. С. Шемшученко (голова) та ін. – Т. 5: Поліцейське та адміністративне право / упоряд.: Ю. І. Римаренко, В. Б. Авер'янов, І. Б. Усенко; відп. ред.: Ю. І. Римаренко, В. Б. Авер'янов. – К.: Видавничий Дім «Юридична книга», 2003. – 600 с.
5. Корф С. А. Административная юстиция в России. Кн. 1. Очерк исторического развития власти надзора и административной юстиции в России. – С.-Петербург, типография Тренке и Фюсно, 1910 г. – 528 с.
6. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 69 Кримінального кодексу України (справа про призначення судом більш м'якого покарання) 2 листопада 2004 р. № 15–рп/2004 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 45. – Ст. 41.
7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№ 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.
8. Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35, 35–36, 37. – Ст. 446.
9. Пункт 5 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України № 15–рп/2004 від 2 листопада 2004 р. // Конституція України у судових рішеннях / М. П. Орзіх, А. А. Зеров, Д. С. Терлецький. – К.: Юрінком Інтер, 2011. – С. 147, 148.
10. Пункт 2 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України № 9-зп від 25 грудня 1997 р. (справа за зверненнями жителів міста Жовті Води) // Конституція України у судових рішеннях / М. П. Орзіх, А. А. Зеров, Д. С. Терлецький. – К.: Юрінком Інтер, 2011. – С. 147, 148.
11. Пункт 1 резолютивної частини Рішення Конституційного Суду України

від 25 листопада 1997 р. (справа громадянки Дзюби Г. П. щодо права на оскарження в суді неправомірних дій посадової особи) // Конституція України у судових рішеннях / М. П. Орзіх, А. А. Зеров, Д. С. Терлецький. – К. : Юрінком Інтер, 2011. – С. 148.

12. Пункт 8 постанови Пленуму Верховного Суду України від 1 листопада 1996 р. № 9 «Про застосування Конституції України при здійсненні правосуддя» // Конституція України у судових рішеннях / М. П. Орзіх, А. А. Зеров, Д. С. Терлецький. – К. : Юрінком Інтер, 2011. – С. 148, 149.

13. Постанова Вищого господарського суду України від 28 липня 2010 р. у справі № 9/4/5/5198 // Кон-

ституція України у судових рішеннях / М. П. Орзіх, А. А. Зеров, Д. С. Терлецький. – К. : Юрінком Інтер, 2011. – С. 149.

14. Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35, 35–36, 37. – Ст. 446.

15. Курс цивільного процесу : підручник / В. В. Комаров, В. А. Бігун, В. В. Баранкова та ін. ; за ред. В. В. Комарова. – Х. : Право, 2011. – С. 588.

16. Про прокуратуру : Закон України від 5 листопада 1991 р. № 1789–ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 53. – Ст. 793.

17. Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – Ст. 461.

18. Стефанюк В. С. Судовий адміністративний процес : монографія / В. С. Стефанюк. – Х., 2003. – С. 263.

Бевзенко В. М. Защита в административном судопроизводстве Украины прав плательщиков налогов от действий органов Государственной налоговой службы.

В статье исследуются некоторые особенности публично-правовых отношений с участием плательщиков налогов и органов государственной налоговой службы. Анализируется содержание и способы защиты прав налогоплательщиков, нарушенных вследствие проверок органов государственной налоговой службы.

Ключевые слова: административная юстиция, административное судопроизводство, верховенство права, защита, административный суд, правовая позиция, плательщик налогов, органы государственной налоговой службы, проверка, акт.

Bevzenko V. M. Protection of Taxpayers' Rights from the Actions of the State Tax Service in the Administrative Proceedings.

This article examines some of the features of public law relations between the taxpayers and State Tax authorities. In particular, attention is paid to the possible infringements of rights of taxpayers as a result of audits done by the tax administration. Ways of protection of those infringed rights are being analysed as well.

Keywords: administrative justice, rule of law, security, administrative court, the legal position, the taxpayer, the Tax Authorities, check, act.

Стаття надійшла до редколегії 14.11.2012.