

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

ПРИШВА Н. Ю.,

доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри фінансового права
(Київський національний університет
імені Тараса Шевченка)

УДК 336.02

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2023.2.1.28>

ФОРМИ ТА СПОСОБИ ЗАХИСТУ ПРАВ СУБ'ЄКТІВ ФІНАНСОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

У статті розглядаються форми та способи захисту прав суб'єктів фінансових правовідносин, наведено їх класифікацію. Виокремлено заходи превентивного характеру, спрямовані на забезпечення суб'єкта правовідносин від порушення його прав, та способи, пов'язані з відновленням порушеного права. Основна увага приділяється розкриттю останніх із названих способів. В межах цієї групи досліджено позасудову та судову форми захисту. Зазначено, що вибір форми та способу захисту залежать від виду суб'єкта, який звертається за захистом порушеного права, та від виду фінансових правовідносин (податкові, бюджетні тощо), в межах яких порушено те чи інше право. Усі існуючі форми чітко виписані в чинному законодавстві.

При розгляді позасудового захисту, окреслено основні, додаткові та альтернативні способи захисту. Наприклад, до основних належить оскарження рішень органів державної податкової служби України в адміністративному порядку, а до додаткових – подання скарги до ради бізнес омбудсмена. Останній спосіб захисту застосовується лише в поєднанні з основним, оскільки однією із головних вимог до скажника при зверненні до ради бізнес омбудсмена є обов'язкове попереднє використання ним процедури адміністративного оскарження хоч би в одній із інстанцій. До альтернативних способів захисту прав відносять медіацію, однак в Україні при захисті прав суб'єктів фінансових правовідносин такий спосіб можна розглядати лише в перспективі. Для того щоб цією процедурою могли скористатись, наприклад, платники податку, вона має бути закріплена не лише в Законі про медіацію, а і в Податковому кодексі України.

На прикладі суб'єктів податкових правовідносин досліджено судову форму захисту їх прав. Судовий захист може здійснюватися у порядку адміністративного судочинства; у порядку конституційного судочинства (інститут конституційної скарги) та шляхом подання заяви до Європейського Суду з прав людини. Наведено характеристику та вказано на особливості кожного із цих способів захисту. Вказано на ряд проблем, пов'язаних із захистом прав платників податків у порядку адміністративного судочинства.

Ключові слова: форми захисту, способи захисту прав, платники податку, бізнес омбудсмен, конституційна скарга.



Pryshva N. Yu. Forms and ways of protecting the rights of subjects of financial legal relations

The article examines the forms and methods of protection of rights of subjects of financial legal relations and provides their classification. The author distinguishes preventive measures aimed at protecting a subject of legal relations from violation of its rights and methods related to restoration of the violated right. The main focus is on the latter of these methods. Within this group, the author examines the out-of-court and court forms of protection. It is noted that the choice of the form and method of protection depends on the type of entity seeking protection of the violated right and on the type of financial relations (tax, budget, etc.) within which a particular right is violated. All existing forms are clearly set out in the current legislation.

When considering out-of-court remedies, the main, additional and alternative remedies are outlined. For example, the main remedies include administrative appeals against decisions of the State Tax Service of Ukraine, and additional remedies include filing a complaint with the Business Ombudsman Council. The latter remedy is used only in conjunction with the former, as one of the main requirements for a complainant when applying to the Business Ombudsman Council is that he or she must first use the administrative appeal procedure at least in one of the instances. Mediation is one of the alternative ways to protect rights, but in Ukraine, when protecting the rights of financial relations, this method can only be considered in the future. In order for this procedure to be used, for example, by taxpayers, it should be enshrined not only in the Law on Mediation, but also in the Tax Code of Ukraine.

The author examines the judicial form of protection of their rights using the example of tax relations subjects. Judicial protection may be provided through administrative proceedings; through constitutional proceedings (the institution of a constitutional complaint) and by filing an application with the European Court of Human Rights. The author characterizes and points out the peculiarities of each of these remedies. A number of problems related to the protection of taxpayers' *rights in administrative proceedings are identified.*

Key words: *forms of protection, methods of protection of rights, tax payers, business ombudsman, constitutional complaint.*

Вступ. На сьогодні економіка нашої країни функціонує в складних умовах широко-масштабної військової агресії, що безпосередньо впливає і на можливість суб'єктів фінансових правовідносин (бюджетних, податкових тощо) безперешкодно реалізовувати свої права в сфері фінансової діяльності. В зв'язку з цим зростає увага до питань захисту прав платників податків, розпорядників бюджетних коштів, інших суб'єктів. До зазначеної проблематики неодноразово звертались дослідники в сфері фінансового права – Кучерявенко М.П., Греца Я.В., Гетманцев Д.О. та інші. Однак протягом останніх років з'явилися нові дієві інститути захисту прав суб'єктів правовідносин (інститут конституційної скарги, подання скарги на рішення контролюючих органів до Ради бізнес-омбудсмена), які не знайшли належного висвітлення в фінансово-правовій літературі.

Постановка завдання. Метою даної статті є розгляд основних, додаткових та альтернативних способів захисту прав суб'єктів фінансових правовідносин, констатація існуючих проблем, що виникають в процесі їх застосування, та окреслення напрямків розвитку законодавства в зазначеній сфері.

Результати дослідження. З метою реалізації завдань, які стоять перед суб'єктами фінансових правовідносин в сфері оподаткування, бюджетної та банківської діяльності тощо, їх наділено не лише обов'язками, а і правами, закріпленими в чинному законодавстві. Ці права не лише проголошено законодавцем, а і передбачено гарантії та механізм їх реалізації, способи захисту. В статті 55 Конституції України закріплено право громадян на захист



їх прав, «кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб. ... Кожен має право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань осіб» [1].

Захист прав суб'єктів фінансових правовідносин – це урегульована нормами фінансового права діяльність (або сукупність дій) учасників цих правовідносин, спрямована на відновлення їх порушеного права або забезпечення порушення таких прав в майбутньому. Виходячи із наведеного вище визначення, розрізняємо, по-перше, заходи превентивного характеру, спрямовані на забезпечення суб'єкта від порушення його прав в майбутніх правовідносинах, та, по-друге, діяльність (способи захисту) щодо відновлення порушеного права. Суб'єкт фінансових правовідносин може звертатись до державних органів не тільки у випадку порушення його прав, але і з метою попередження такого порушення. Наприклад, як превентивний крок слід розглядати звернення платників податків до органів державної податкової служби про надання індивідуальної податкової консультації.

Зупинимось більш детально на розгляді способів захисту вже порушених прав відповідних суб'єктів. Розрізняють позасудову та судову форми захисту. Вибір форми та способу захисту залежать від: виду суб'єкта, який звертається за захистом порушеного права, та від виду фінансових правовідносин (податкові, бюджетні тощо), в межах яких порушено те чи інше право. Усі існуючі форми чітко виписані в чинному законодавстві. У більшості випадків законодавець надає суб'єкту правовідносин право обрати форму захисту своїх прав (позасудову, судову). Наприклад, відповідно до статті 124 Бюджетного кодексу України у разі прийняття Міністерством фінансів України, органами державної аудиторської служби, органами державного казначейства рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, розпорядник бюджетних коштів може оскаржити його в органі, що виніс рішення (як виключення, рішення територіальних органів державного казначейства може бути оскаржене до Державної казначейської служби України), або звернутись до суду [2]. Однак є і випадки, коли особа може скористатись лише судовою формою захисту. Наприклад, при оскарженні наказу про затвердження узагальнюючої податкової консультації.

Коли мова йде про суб'єкта податкових правовідносин, позасудова форма може включати наступні способи захисту його прав: оскарження рішень органів державної податкової служби України в адміністративному порядку; подання скарги до ради бізнес омбудсмена. В зарубіжних країнах досить широко застосовується і такий спосіб як податкова медіація. Розглядаючи позасудовий захист, слід розрізнити основні, додаткові та альтернативні способи захисту. До основних належить оскарження рішень органів державної податкової служби України в адміністративному порядку, а до додаткових – подання скарги до Ради бізнес-омбудсмена. Останній спосіб захисту застосовується лише в поєднанні з основним, оскільки однією із основних вимог до скаржника при зверненні до Ради бізнес-омбудсмена є обов'язкове попереднє використання ним процедури адміністративного оскарження хоч би в одній із інстанцій. До альтернативних способів захисту прав відносять медіацію, однак в Україні при захисті прав суб'єктів фінансових правовідносин такий спосіб можна розглядати лише в перспективі.

Розглянемо досліджуване питання на прикладі способів захисту прав суб'єктів податкових правовідносин. Як уже зазначалось вище, платник податку має право обирати форму та спосіб захисту своїх порушених прав, з урахуванням вимог та обмежень, встановлених в Податковому кодексі України (далі – ПК) та інших законах України. Так, відповідно до п. 56.1 ст. 56 ПК «рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку» [3]. Оскарження рішень органів державної податкової служби України в адміністративному порядку є позасудовим способом захисту порушених прав. Відповідно до п. 56.2 ст. 56 ПК «платник має право звернутися із скаргою про перегляд рішення до контролюючого органу вищого рівня». До такого способу захисту звертається більшість платників податку, не погоджуючись із винесеними рішеннями



(податкові повідомлення-рішення; рішення про арешт активів платника; рішення про заборону здійснення операцій із заставними активами платника тощо).

Для захисту своїх прав платник податку може використати і такий інструмент як подання скарги до Ради бізнес-омбудсмена, органу який є постійно діючим консультативно-дорадчим органом Кабінету Міністрів України, утвореним з метою сприяння прозорості діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування, а також суб'єктів підприємництва, що перебувають у сфері їх управління, запобігання корупційним діями та/або іншим порушенням законних інтересів суб'єктів підприємництва [4]. У податкових спорах Рада бізнес-омбудсмена може: розглядати скарги від суб'єктів підприємництва на рішення, дії або бездіяльність податкових органів та їх посадових осіб; брати участь у розгляді податковими органами скарг платників податків. Так, відповідно до п. 5 розділу VIII Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, «за рішенням Ради бізнес-омбудсмена... в розгляді скарги платника податків в контролюючому органі вищого рівня беруть участь її представники, незалежно від наявності клопотання платника податків про відкритий розгляд матеріалів скарги» [5]. Цей орган не наділено повноваженнями зупиняти чи скасовувати оскаржені рішення органів державної податкової служби, він лише надає допомогу платнику податку у захисті його прав, рекомендує органам державної податкової служби вжити заходи з метою усунення порушень прав платника податків та притягнення винних осіб до відповідальності. Лише за період з жовтня по грудень 2022 року до бізнес-омбудсмена звернулось 217 платників податків, скарги яких стосувались питань блокування податкових накладних органами державної податкової служби, невиконання ними судових рішень реєстрації податкових накладних та щодо включення компаній в переліки ризикових платників. Враховуючи чисельні скарги платників податку саме з питань реєстрації податкових накладних, функціонування Системи автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ступеня ризику, бізнес омбудсмен за власною ініціативою розпочав у грудні 2022 року розслідування даного питання, результатом якого має стати з'ясування реальних проблем в даній сфері, надання рекомендацій органам державної влади та суб'єктам господарювання, напрацювання пропозицій щодо подальшого вдосконалення законодавства.

В багатьох країнах світу (США, Іспанія, Бельгія тощо) з метою захисту своїх прав платники податків при вирішенні податкових спорів використовують такий інструмент як податкова медіація. Протягом останніх років вітчизняні науковці та юристи-практики питанню медіації приділяють багато уваги. Було переконання, що із прийняттям закону про медіацію, цей альтернативний спосіб вирішення спорів займе важливе місце і буде відігравати суттєву роль при врегулюванні податкових спорів. Як зазначає Цувіна Т. «термін «альтернативне вирішення спорів» (переклад терміна “Alternative Dispute Resolution” – ADR) вперше було введено у США для позначення сукупності позасудових недержавних механізмів вирішення спорів» [6, с. 79]. На думку Бліхар М. «застосування медіації ... може допомогти вирішити сучасні проблеми, що спостерігаються в українському судочинстві, зокрема адміністративному» [7, с. 81]. Медіація, відповідно до ст. 1 Закону України «Про медіацію», є позасудовою добровільною, конфіденційною, структурованою процедурою, під час якої сторони за допомогою медіатора намагаються запобігти виникненню або врегулювати конфлікт (спір) шляхом переговорів [8]. Однак, на сьогодні говорити в Україні про медіацію як спосіб вирішення податкових спорів ми можемо лише теоретично, розглядаючи та аналізуючи зарубіжний досвід. Для того щоб цією процедурою могли скористатись платники податку, вона має бути закріплена не лише в Законі про медіацію, а і в ПК.

Судова форма захисту може здійснюватись: у порядку адміністративного судочинства; у порядку конституційного судочинства (інститут конституційної скарги); шляхом подання заяви до ЄСПЛ.

Відповідно до рішення Конституційного Суду України від 14 грудня 2011 р. № 19-рп/2011 «рішення, прийняті суб'єктами владних повноважень, дії, вчинені ними під



час здійснення управлінських функцій... можуть бути оскаржені до суду відповідно до частин першої, другої статті 55 Конституції України» [9]

Постійні зміни в позиціях Верховного Суду при вирішенні податкових спорів негативно впливають на реалізацію платниками податків їх права на судовий захист. Відповідно до п.п. 14.1.7, п. 14.1 ст. 14 ПК оскарження рішень контролюючих органів здійснюється «в порядку і строки встановлені цим Кодексом за процедурами адміністративного оскарження, або в судовому порядку» [3]. Верховний Суд при розгляді податкових справ, які попередньо пройшли процедуру досудового вирішення, цілком справедливо зазначає, що «п. 56.19 ст. 56 ПК є спеціальною нормою щодо норми частини четвертої статті 122 КАС України, має перевагу в застосуванні у податкових спорах ... Вона встановлює строк для їх оскарження протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження». Однак, коли платник податку обирає лише судову форму захисту своїх прав, Верховний Суд визнає пріоритет ст. 122 КАС України над нормою ПК, змінивши відповідно свою правову позицію у постанові від 26 листопада 2020 року у справі № 500/2486/19 [10]. До цієї дати Верховний Суд дотримувався іншої правової позиції, визначаючи строки звернення до суду відповідно до норм ПК.

Захист прав в порядку конституційного судочинства здійснюється шляхом подання до Конституційного Суду України конституційної скарги. Інститут конституційної скарги починає застосовуватись з червня 2016 року, а точніше – щодо справ, по яким остаточне судове рішення набрало законної сили не раніше 30 вересня 2016 року. Відповідно до ст. 55 Закону України «Про Конституційний Суд України» [11], розглядаючи конституційну скаргу, Конституційний Суд не вирішує питання щодо законності дій чи бездіяльності органів державної податкової служби, рішення судів у системі судоустрою України. Головне питання, на яке дає відповідь Конституційний Суд, – це відповідність Конституції України (конституційність) закону України (його окремих положень), що застосований в остаточному судовому рішенні у справі суб'єкта права на конституційну скаргу.

Звернутись зі скаргою до Конституційного Суду України може платник податку, який має статус суб'єкта права на конституційну скаргу, – громадянин України, іноземець, особа без громадянства, юридичні особи приватного права за умови дотримання ними вимог, окреслених в ст. 77 Закону України «Про Конституційний Суд України», а саме: платниками податку вичерпано всі національні засоби юридичного захисту (за наявності ухваленого в порядку апеляційного перегляду судового рішення, яке набрало законної сили, а в разі передбаченої законом можливості касаційного оскарження – судового рішення, винесеного в порядку касаційного перегляду); з дня набрання законної сили остаточним судовим рішенням, у якому застосовано ПК чи інший закон України (їх окремі положення), сплинуло не більше трьох місяців (за винятком, коли справа зачіпає важливу сферу суспільного інтересу). Особливість застосування платниками податку саме цього способу захисту прав полягає в тому, що на підставі рішення Конституційного Суду щодо визнання неконституційною тої чи іншої норми ПК, не буде скасовано судове рішення, ухвалене на підставі норми, визнаної неконституційною. Платник податку, звертаючись із конституційною скаргою, прагне захистити свої права на майбутнє, усунути можливість застосування органом державної податкової служби неконституційної норми в майбутніх правовідносинах.

Платниками податку подано до Конституційного Суду України десятки скарг, однак на сьогодні лише за однією з них судом прийнято рішення, – рішення у справі за конституційною скаргою товариства з обмеженою повідальністю «МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ УКРАЇНА» (Справа № 3-391/2018(6048/18) [12].

Ефективним способом захисту порушених прав суб'єктів фінансових правовідносин є звернення до Європейського Суду з прав людини (далі – ЄСПЛ), юрисдикція якого визнана нашою державою. Однією із обов'язкових умов, за яких ЄСПЛ приймає справу до розгляду, – це порушення прав особи, закріплених в Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (далі – Конвенція) та Протоколах до неї. При порушенні прав в сфері фінансової діяльності, заявник переважно посилається на статтю 1 Першого протоколу до Конвенції



«Захист права власності». Звертаючись до ЄСПЛ, слід враховувати тривалі строки розгляду справ, які в середньому складають 3–5 років.

Висновки. Суб'єкти фінансових правовідносин в переважній більшості мають можливість обирати різні форми та способи захисту своїх прав. Існує ряд проблем, які слід вирішити, щоб зробити механізм захисту більш дієвим: 1) враховуючи зарубіжний досвід, доцільно інститут медіації поширити на вирішення податкових спорів, а, можливо, і на вирішення спорів за результатами державного фінансового аудиту; 2) правовий статус Ради бізнес-омбудсмена доцільно виписати не на рівні постанови Кабінету Міністрів України, а закріпити у відповідному законі; 3) практика Верховного Суду має бути більш послідовною, а зміна правових позицій – більш обґрунтованою.

Список використаних джерел:

1. Конституція України від 28 червня 1996 року. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#n4348>
2. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n1822>
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n8035>
3. Про утворення Ради бізнес-омбудсмена: постанова Кабінету Міністрів України від 26 листопада 2014 року № 691. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/691-2014-%D0%BF#Text>
4. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами: затв. наказом Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 р. № 916. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text>
5. Медіація у професійній діяльності юриста: підручник / за ред. Н. Крестовської, Л. Романадзе. Одеса: Екологія. 2019. 460 с.
6. Бліхар М. Медіація як спосіб вирішення адміністративних спорів // *Підприємництво, господарство і право*. 2020. № 10. С. 78–82.
7. Про медіацію: Закон України від 16 листопада 2021 р. № 1875-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1875-20#Text>
8. Рішення Конституційного Суду України (справа про оскарження бездіяльності суб'єктів владних повноважень щодо заяв про злочини) від 14.12.2011 р. № 19-рп/2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v019p710-11#Text>
9. Постанова Верховного Суду від 26.11.2020 у справі № 500/2486/19 (адміністративне провадження № К/9901/19455/20). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93404515>
10. Про Конституційний Суд України: Закон України від 13 липня 2017 року № 2136-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-19#Text>
11. Рішення Конституційного суду України від 5 червня 2019 року № 3-р(І)/2019 у справі за конституційною скаргою товариства з обмеженою відповідальністю «МЕТРО КЕІШ ЕНД КЕРІ УКРАЇНА» щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень абзаців двадцять четвертого, двадцять п'ятого, двадцять шостого розділу I Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо уточнення деяких положень та усунення суперечностей, що виникли при прийнятті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 23 березня 2017 року № 1989-VIII (Справа № 3-391/2018). URL: <https://ccu.gov.ua/docs/2747>

