
АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 347.73

Є.В. Лакушева

Національний університет державної податкової служби України

ЗАХИСТ ПРИВАТНИХ ІНТЕРЕСІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ПРИ ПРОВЕДЕННІ ПЕРЕВІРОК ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ

Статтю присвячено дослідженню одного з найактуальніших питань податково-правового регулювання – захист приватних інтересів платників при проведенні податкових перевірок. Визначено основні способи захисту приватних інтересів платників податків при проведенні податкових перевірок, а саме: а) недопущення посадових (службових) осіб органу державної податкової служби до проведення перевірки; б) подання письмових заперечень на акт (довідку), складену за результатами проведення перевірки; в) оскарження податкових повідомлень-рішень та інших рішень податкових органів; г) оскарження дій або бездіяльності податкових органів.

Ключові слова: інтерес, приватний інтерес, платник податків, податкова перевірка, податкові органи, захист, способи правового захисту.

Податкову перевірку традиційно розглядають як один із методів податкового контролю. Здійснюючи податковий контроль, контролюючі органи та їх посадові особи покликані реалізувати публічний інтерес держави, забезпечувати повне та своєчасне надходження належних сум податків і зборів до відповідних бюджетів. О.А. Ногіна підкреслює, що “основна мета держави при створенні системи податкового контролю полягає перш за все у постійному виявленні та вилученні до бюджетної системи недоїмок з податків і зборів, а також у запобіганні вчиненню порушень податкового законодавства, про що свідчать доволі широкі повноваження, надані податковим органам з примусового стягнення, застосування способів забезпечення та реструктуризації заборгованості з податків і зборів. Своєчасне формування податкових доходів бюджетів – ось основне завдання, що стоїть перед податковими органами” [5, с. 30–31]. При цьому правові межі діяльності податкових органів та їх посадових осіб визначаються тим, що останні повинні діяти виключно в межах та у спосіб, визначених нормами чинного законодавства. При цьому, як вдало зазначає О.М. Козирін, право однієї сторони на використання влади повинно бути врівноважене правом іншої сторони на оскарження акта, вимогу його перегляду відповідно до законодавчо встано-

вленої процедури [4, с. 202]. Саме у такий спосіб зобов’язаній стороні податкових правовідносин надаються правові засоби для захисту приватних інтересів.

Дослідженню проблем інтересів та їх узгодження у сфері податково-правового регулювання останнім часом приділяють дедалі більше уваги такі вчені, як: А.В. Бризгалін, Д.В. Винницький, В.І. Гурєєв, О.В. Дьомін, О.М. Козирін, М.П. Кучерявенко, С.Г. Пепеляєв, Г.В. Петрова, Н.Ю. Пришва, В.О. Соловйов, О.І. Худяков, Д.М. Щокін та ін. В умовах превалювання публічних інтересів, властивого податковому праву, особливого значення набувають питання способів захисту приватних інтересів платників податків, зокрема при проведенні податкових перевірок.

Мета статті – розкрити способи захисту приватних інтересів платників податків при проведенні податкових перевірок та виявити основні проблеми під час їх реалізації.

Правові засади проведення податкових перевірок (їх види, порядок проведення, правові підстави, строки, повноваження посадових осіб контролюючих органів, порядок оформлення результатів перевірок тощо) визначаються главою 8 Податкового кодексу України. Під час проведення перевірок посадові (службові) особи органів державної служби повинні діяти у межах повноважень, визначених пп. 81.3 ст. 81 цього Кодексу [6]. Встановлення на конституційному рівні обов’язку органів державної влади та органів місцевого самовря-

дування, їх посадових осіб діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією ч. 2 (ст. 19) та законами України [2], передбачає кореспондуюче право кожного вимагати такої правомірної поведінки зазначених суб'єктів. У такій кореспонденції право-обов'язків владних суб'єктів та прав зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин втілюється та реалізується принцип верховенства права.

На жаль, дуже часто, реалізуючи свої владні повноваження, при проведенні податкових перевірок податкові органи вчиняють різноманітні порушення податкового законодавства. Як приклад таких порушень можна навести: проведення податкових перевірок без належних правових підстав; неповідомлення платника податку про проведення планової перевірки; ненадання документів, що підтверджують право контролюючого органу на проведення перевірки; порушення строків проведення перевірок; перевищення повноважень посадових осіб органів державної податкової служби при проведенні перевірок (вилучення оригіналів первинних документів тощо). У таких випадках особливо гостро постає питання про правові способи захисту приватних інтересів представників зобов'язаної сторони податкових правовідносин.

На підставі системного аналізу чинного податкового законодавства, а також дослідження матеріалів судової практики, на наш погляд, можна виділити такі способи захисту приватних інтересів платників податків при проведенні податкових перевірок: а) недопущення посадових (службових) осіб органу державної податкової служби до проведення перевірки; б) подання письмових заперечень на акт (довідку), складену за результатами проведення перевірки; в) оскарження податкових повідомлень-рішень та інших рішень податкових органів; г) оскарження дій або бездіяльності податкових органів. Зупинимось детальніше на кожному із зазначених способів правового захисту.

Відповідно до ст. 81 Податкового кодексу України, посадові особи органу державної податкової служби мають право приступити до проведення документальної виїзної перевірки, фактичної перевірки за наявності встановлених підстав для їх проведення та за умови пред'явлення або надіслання у встановлених випадках таких документів: 1) направлення на проведення такої перевірки; 2) копії наказу про проведення перевірки; 3) службового посвідчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки. Згідно з п. 81.1 ст. 81 Податкового кодексу України, непред'явлення або ненадіслання цих документів або пред'явлення зазначених документів, що оформлені з порушенням вимог, встановлених цим пунктом, є підставою для недопущення

посадових (службових) осіб органу державної податкової служби до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки [6]. Отже, першим способом захисту приватних інтересів платників податків під час проведення податкових перевірок є недопущення посадових (службових) осіб органу державної податкової служби до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки.

Другим способом захисту приватних інтересів платників податків при проведенні перевірок є передбачене ст. 17 Податкового кодексу України право платника податків подавати контролюючому органу письмові заперечення в разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок). Так, оформлення результатів перевірок (крім камеральних та електронних) передбачає складення: акта (у разі встановлення під час перевірки порушень) або довідки (за відсутності виявлених порушень), які підписуються посадовими особами органу державної податкової служби та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності). При цьому слід наголосити, що підписання акта або довідки платником податків є обов'язковим, одночасно в разі незгоди платника податків з висновками перевірки чи фактами й даними, викладеними в акті (довідці) перевірки, йому надається такий спосіб правового захисту, як подання письмових заперечень. Заперечення можуть бути надані як разом з підписаним примірником акта, так і окремо, протягом п'яти робочих днів з дня отримання акта (довідки). Крім того, платник податку (його уповноважена особа та/або представник) має право брати участь у розгляді заперечень, про що такий платник податку зазначає у запереченнях, згідно з п. 86.7 ст. 86 Податкового кодексу України [6].

Основною формою захисту прав платників податків у податковому процесі, як зазначає В.Є. Кузнєченкова, є скарга (яка може мати різну назву) – правова вимога заінтересованої особи до податкового органу, що впливає з податкових правовідносин, на підставі юридичних фактів, з якими пов'язуються неправомірні акти податкового органу, дії (бездіяльність) його посадових осіб, і звернена до вищого податкового органу (вищої посадової особи) або до суду для розгляду та вирішення в певному процесуальному порядку [3, с. 381, 382]. Право платника податку на оскарження є ефективним засобом забезпечення приватних інтересів у податкових правовідносинах та може бути реалізовано як в адміністративному порядку узгодження, так і в судовому. За справедливим зауваженням О.Ю. Грачової, "змістом права на оскарження є не стільки можливість платника податку реалізувати ті чи інші, передбачені законом

процедури, скільки обов'язок відповідного органу чи суду неупереджено розглянути надані заперечення та прийняти рішення, керуючись вимогами законності та обґрунтованості" [18, с. 135].

Засади права платників на оскарження закріплені у ст. 55 Конституції України, якою кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб [2], та деталізовані в пп. 17.1.7 п. 17.1 ст. 17 Податкового кодексу України: "платники податків мають право оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення" [6]. Отже, об'єктами оскарження в податковій сфері можуть бути: 1) рішення контролюючих органів; 2) дії контролюючих органів; 3) бездіяльність контролюючих органів.

Розмежовуючи два різновиди процедур оскарження в податкових правовідносинах, слід зробити акцент на двох моментах. По-перше, національне податкове законодавство не вимагає обов'язкового попереднього адміністративного оскарження до звернення особи за судовим захистом. По-друге, у порядку адміністративного узгодження об'єктом оскарження може бути виключно рішення (зокрема, податкове повідомлення-рішення) контролюючого органу, тоді як судовому оскарженню підлягають як рішення контролюючих органів, так і їх дії або бездіяльність. Останнє зауваження є принциповим, оскільки саме його покладено нами в основу виділення наступних способів захисту приватних інтересів платників податків.

Третім способом захисту для платників податків виступає оскарження податкових повідомлень-рішень, які приймаються керівником податкового органу (його заступником) на підставі даних та висновків, закріплених в акті перевірки. Окрім можливості адміністративного оскарження, такі спори, маючи публічно-правовий характер, розглядаються в порядку адміністративного судочинства. Згідно зі ст. 17 Кодексу адміністративного судочинства 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 [1]. Окрім цього, п. 2 ст. 17 Кодексу адміністративного судочинства України безпосередньо визначає, що 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 [1]. Чинним законодавством не встановлено вичерпного кола позовів, після подання яких може бути здійснений захист порушених прав і законних інтересів платника податку, на відміну від кола позовів, з якими до суду може звернутися контролюючий орган у сфері оподаткування [11, с. 132, 133].

Відповідно до положень ст. 17 Кодексу адміністративного судочинства України, поняття "рішення суб'єкта владних повноважень" охоплює нормативно-правові акти та правові акти індивідуальної дії. 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. Акти ненормативного характеру (індивідуальні акти) породжують права й обов'язки тільки в того суб'єкта (чи визначеного ними певного кола суб'єктів), якому вони адресовані. Підставами для визнання акта недійсним є невідповідність його вимогам чинного законодавства та/або визначеній законом компетенції органу, який видав цей акт [8].

Якщо стосовно оскарження платником податків податкового повідомлення-рішення ситуація є більш-менш зрозумілою, то стосовно можливих способів захисту приватних інтересів платників у разі нескладення контролюючим органом за результатами проведеної перевірки податкового-повідомлення-рішення виникає безліч питань та існує досить суперечлива судова практика. Так, платники податків роблять спроби оскаржувати акт податкової перевірки або висновки, викладені в ньому. Зауважимо, що позиція судів щодо визнання об'єктом оскарження акта податкової перевірки тривалий час була неоднозначною, а на практиці до судів ще й досі надходять позови з вимогою про скасування акта перевірки.

Ще 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 зазначив, що не можуть оспорюватися акти ревізій, документальних перевірок, дії службових осіб, вчинені у процесі чи за результатами перевірок тощо, оскільки ці акти не мають обов'язкового характеру [8]. Таку саму позицію наразі підтримує Вищий адміністративний суд України, який у своїх рішеннях неодноразово зазначав, що акт перевірки не є нормативно-правовим актом чи актом індивідуальної дії і, відповідно до ч. 1 ст. 17 Кодексу адміністративного судочинства України, не може бути оскаржений у порядку адміністративного судочинства, оскільки він не породжує прав та юридичних обов'язків для позивача [12; 13].

Окрім цього, в Листі Вищого адміністративного суду України “Щодо застосування норм процесуального права” від 30.11.2009 р. № 1619/10/13-09 зазначено, що акти перевірки не є рішеннями суб’єкта владних повноважень, не спричиняють виникнення будь-яких прав і обов’язків осіб чи суб’єктів владних повноважень, а отже, не породжують правовідносин, що можуть бути предметом спору. Відповідно до частини другої статті 124 Конституції України, юрисдикція судів поширюється на всі правовідносини, що виникають у державі. Отже, суди розглядають виключно спори, які виникають між учасниками певних правовідносин. Виходячи з наведеного, відсутність правовідносин виключає можливість звернення до суду, оскільки відсутнє право, що підлягає судовому захисту [19].

Схожої позиції дотримується і Є.О. Усенко. За словами авторки, не підлягають розгляду в суді позови платників податків стосовно правомірності актів перевірок, здійснених податковим органом, наказів посадових осіб податкових органів про проведення перевірок (планових або позапланових), оскільки вони не є актами правозастосування до платника податків. Належним способом захисту права чи законного інтересу в цих випадках буде позов про скасування податкового повідомлення-рішення, прийнятого на підставі акта перевірки, та недопуск платником службових осіб податкового органу до проведення перевірки, призначеної з порушенням закону [11, с. 133, 134].

Існує також практика, коли до суду надходили позови про оскарження не самого акта перевірки, а його висновків. Така ситуація була зумовлена тим, що податкові органи в акті перевірки визнавали недійсними угоди або зменшували від’ємне значення об’єкта оподаткування без винесення податкового повідомлення-рішення підприємству, що перевірялося. Державна податкова адміністрація України у Листі “Про порядок оскарження акта перевірки суб’єкта господарювання” від 14.07.2006 р. № 7990/5/23-1016/383 зазначила, що у разі відсутності нарахованого податкового зобов’язання та направленою платнику податків податкового повідомлення-рішення адміністративне та судове узгодження (оскарження) податкового зобов’язання не здійснюється [9].

При цьому Податковий кодекс України, так само, як і інші чинні нормативно-правові акти, не передбачають можливості оскаржувати в судовому порядку ані акт перевірки, ані його висновки. Відтак, фактично це дозволяє податковим органам складати акти перевірки із визначенням у них безпідставних та незаконних висновків без якихось негативних для них наслідків. Звичайно, платники податків мають право

подати заперечення до акта перевірки, проте зазвичай заперечення є мало ефективним, і податковий орган залишає висновки акта перевірки незмінними.

Вищий адміністративний суд України зайняв позицію, що акт перевірки та викладені в ньому факти й висновки не можна розглядати як рішення суб’єкта владних повноважень, що породжує для платника податків певні правові наслідки, регулює ті чи інші відносини та має обов’язковий характер для суб’єктів цих відносин. Оцінка акта перевірки, в тому числі оцінка дій посадових осіб податкового органу щодо його складання, викладення в ньому висновків перевірки, а також щодо самих висновків перевірки, надається уповноваженими законами органами влади при вирішенні спору щодо оскарження рішення, прийнятого на підставі такого акта [15; 16].

Разом із тим наразі в юридичній практиці як спосіб “боротьби” з незаконними висновками акта перевірки застосовують оскарження дій податкових органів, що призвели до визнання угоди недійсною або зменшення від’ємного значення оподаткування. Проте й такий спосіб залишається малоефективним, оскільки здебільшого суди відмовляють у задоволенні позовів, або відмовляють у відкритті провадження чи закривають провадження за клопотанням органів державної податкової служби.

Отже, четвертим способом захисту приватних інтересів платників податків є оскарження дій чи бездіяльності контролюючих органів. Власне дії (бездіяльність) податкових органів є окремим об’єктом оскарження в судовому порядку. Дії суб’єкта владних повноважень являють собою активну поведінку суб’єкта владних повноважень, яка може мати вплив на права, свободи й інтереси фізичних та юридичних осіб. Бездіяльність суб’єкта владних повноважень – це пасивна поведінка суб’єкта владних повноважень, яка може мати вплив на реалізацію прав, свобод, інтересів фізичної чи юридичної особи (наприклад, неприйняття рішення за заявою особи, ненадання допомоги працівниками міліції, неоприлюднення нормативно-правового акта тощо).

Вищий адміністративний суд України неодноразово зазначав у своїх рішеннях, що обов’язковою умовою здійснення захисту прав чи законних інтересів особи судом є наявність відповідного порушення права або законного інтересу на момент звернення до суду. При цьому неодмінною ознакою порушення права особи є зміна стану її суб’єктивних прав та обов’язків, тобто припинення чи неможливість реалізації її права та/або виникнення додаткового обов’язку. Відповідно, дії суб’єкта владних повноважень є такими, що порушують права і свободи особи в тому разі, якщо, по-перше, такі дії вчинені владним суб’єктом поза

межами визначеної законом компетенції, а по-друге, оспорювані дії є юридично значущими, тобто такими, що мають безпосередній вплив на суб'єктивні права та обов'язки особи шляхом позбавлення можливості реалізувати належне цій особі право або шляхом покладення на цю особу будь-якого обов'язку [17].

Керуючись принципом верховенства права, суд може й повинен захистити право платника податку в разі проведення перевірки за відсутності для цього належних юридичних підстав та з порушенням правил, процедури, встановлених законом. Наявність негативних наслідків такої перевірки для можливості судового захисту законом не вимагається. Право на судовий захист пов'язане із самою протиправністю дій [7].

Одним із проблемних питань щодо оскарження дій контролюючих органів є можливість визнання протиправними дій податкового органу під час проведення податкової перевірки платника податків, відображених в акті перевірки. Так, суди здебільшого займають позицію, що "зі змісту законів України не вбачається можливість на пред'явлення адміністративного позову про визнання незаконними дій відповідача, які відображені в акті перевірки" [14]. В Ухвалі Вищого адміністративного суду України від 26.07.2012 р. № К-18341/09 суд зазначив, що "вчинені податковим органом дії стосовно прийняття акта перевірки не породжують для платника податків настання будь-яких юридичних наслідків та не впливають на його права та обов'язки, а відтак вони не підпадають під дію пункту 1 частини 1 статті 17 Кодексу адміністративного судочинства України".

Слід зауважити, що при проведенні незаконної перевірки посадовими особами контролюючого органу на платника податків покладаються додаткові обов'язки та обтяження, зокрема: а) надавати копії документів, виготовлення яких вимагає витрачання значних трудових і матеріальних ресурсів; б) виділяти приміщення для проведення незаконної перевірки; в) оскаржувати акт про результати незаконної перевірки та рішень, прийнятих на його підставі, що вимагає значних витрат на послуги юристів; г) у разі недопуску посадових осіб податкового органу до проведення перевірки, на що платник має право згідно з Податковим кодексом України, до нього також може бути застосований адміністративний арешт (майна та коштів на рахунках), що призведе до зупинення діяльності такого платника податків тощо.

Зрозуміло, що така позиція Вищого адміністративного суду України є безпідставною, оскільки ані Конституція, ані Кодекс адміністративного судочинства України не обмежують право особи на оскарження дій органів державної влади, їх посадових осіб

шляхом вказівки на те, які самі дії можуть бути оскаржені, а які не можуть. Як зазначив Конституційний Суд України у своєму Рішенні від 25.11.1997 р., стаття 55 Конституції України не визначає, які саме рішення, дії чи бездіяльність органів державної влади і місцевого самоврядування чи посадових і службових осіб можуть бути оскаржені, а тому встановлює принцип, відповідно до якого в суді можуть бути оскаржені будь-які рішення, дії та бездіяльність [10]. Відтак, фактично суди обмежують право на судовий захист платника податків та позбавляють його можливості оскарження незаконних дій контролюючих органів.

Висновки. Здійснюючи податковий контроль, контролюючі органи та їх посадові особи покликані реалізувати публічний інтерес держави, забезпечувати повне та своєчасне надходження належних сум податків і зборів до відповідних бюджетів. Імперативний за своєю правовою природою метод регулювання податкових відносин передбачає, з іншого боку, гарантування та дієвість необхідних способів захисту зобов'язаною стороною своїх приватних інтересів. Основними способами захисту приватних інтересів платників податків при проведенні податкових перевірок є: а) недопущення посадових (службових) осіб органу державної податкової служби до проведення перевірки; б) подання письмових заперечень на акт (довідку), складений за результатами проведення перевірки; в) оскарження рішення податкових повідомлень-рішень та інших рішень податкових органів; г) оскарження дій або бездіяльності податкових органів.

Список використаної літератури

1. Кодекс адміністративного судочинства України 06.07.2005 р. № 2747-IV // Офіційний вісник України. – 2005. – № 32. – Ст. 1918.
2. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 146.
3. Кузнеченкова В.Е. Налоговый процесс: теория и проблемы правоприменения : монография / В.Е. Кузнеченкова. – М. : ПолиграфОпт, 2004. – 415 с.
4. Налоговые процедуры : учеб. пособ. / под ред. А.Н. Козырина. – М. : Норма, 2008. – 256 с.
5. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории / О.А. Ногина. – СПб. : Питер, 2002. – 160 с.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13. – Ст. 112.
7. Постанова Верховного Суду України від 24.01.2006 р. // Судова практика. – 2006. – № 2.

8. 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.
9. Про порядок оскарження акта перевірки суб'єкта господарювання : Лист Державної податкової адміністрації України від 14.07.2006 р. № 7990/5/23-1016/383 // Бізнес – Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації : збірник систематизованого законодавства. – 2008. – № 1.
10. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням громадянки Дзюби Г.П. щодо офіційного тлумачення частини другої статті 55 Конституції України та статті 248-2 Цивільного процесуального кодексу України (справа громадянки Дзюби Г.П. щодо права на оскарження в суді неправомірних дій посадової особи) від 25.11.1997 р. // Офіційний вісник України. – 2003. – № 28. – Ст. 1377.
11. Усенко Є.А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Євгенія Андріївна Усенко. – Ірпінь, 2010. – 199 с.
12. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 10.08.2006 р. № 21/122а [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/119836>.
13. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 13.01.2010 р. № К-20126/08 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/8006856>.
14. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 19.07.2012 р. № К-1090/10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/25581430>.
15. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 25.06.2012 р. № К/9991/16720/12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/25226373>.
16. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 29.05.2012 р. № К-5457/10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/24578878>.
17. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 31.05.2012 р. № К-26362/10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/24409065>.
18. Финансовое право : учебник / [под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко]. – М. : Проспект, 2003. – 532 с.
19. Щодо застосування норм процесуального права : Лист Вищого адміністративного суду України від 30.11.2009 р. № 1619/10/13-09 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v1619760-09>.

Стаття надійшла до редакції 11.02.2013.

Лакушева Е.В. Защита частных интересов налогоплательщиков при проведении проверок налоговыми органами

Статья посвящена исследованию одного из самых актуальных вопросов налогового-правового регулирования – защита частных интересов плательщиков при проведении налоговых проверок. Определены основные способы защиты частных интересов налогоплательщиков при проведении налоговых проверок, а именно: а) недопущение должностных (служебных) лиц органа государственной налоговой службы к проведению проверки; б) представление письменных возражений на акт (справку), составленный по результатам проведения проверки; в) обжалование налоговых уведомлений-решений и других решений налоговых органов; г) обжалование действий или бездействия налоговых органов.

Ключевые слова: *интерес, частный интерес, налогоплательщик, налоговая проверка, налоговые органы, защита, способы правовой защиты.*

Lakusheva Y. Protection of Taxpayers' Private Interests during Carrying Out Inspections by Tax Authorities

The article investigates one of the most pressing issues of tax regulation – protection of private interests of taxpayers during tax inspections. The author defines the main ways to protect private interests of taxpayers during tax inspections. These are: a) prevention of official (service) persons of state tax service from inspection; b) submission of written objections to the act (certificate), compiled by the results of the inspection; c) appeal against of the tax authorities' decisions; d) appeal against acts and omissions of the tax authorities.

Key words: *interest, private interest, taxpayer, tax inspection, tax authorities, protection, methods of legal protection.*