The identification of risky taxpayers is an important tool for ensuring public interest in the administration of taxes, in order to further identify the facts of underestimation by taxpayers of the amount of tax liabilities and the application of schemes to illegally minimize the level of tax burden, as well as other offenses. Identification as a primary stage is one of the most important stages of calculation and monitoring of business entities for risk, followed by their inclusion in the list of risk taxpayers. This process is closely related to the application of criteria by which risk taxpayers are identified and how such criteria will be optimally weighted and instrumentally objective, as well as the efficiency and effectiveness of the activities of fiscal bodies will increase, directly affecting revenues to the state budget.

Formal characteristics and judicial practice show that the lack of a systematic legal regulation of these public relations leads to significant enforcement problems, when tax authorities often illegally block or refuse to register tax invoices or adjustment calculations. In this case, the obvious problem is the improvement of the legal regulation of this sphere by adopting a comprehensive legal act with relevant regulatory properties. When formulating the norms of this act, it is necessary to combine not only the criteria but also the procedure for identification and the corresponding further procedures. In this context, foreign experience is essential, in particular, the systematization of identification requires implementation: 1) analysis for external and internal risks (conducting business in offshore or temporarily uncontrolled jurisdictions) 2) stratification of payers in legal form; 3) stratification according to the criteria of the volume of tax obligations; 4) analysis of the dynamics of tax returns for the period.

Key words: tax risk, taxpayer risk, tax declaration, tax administration, risk criteria.

DOI: 10.36695/2219-5521.4.2019.27

УДК 345.96(477)

В.В. РЕВА

*Владислав Володимирович Рева, аспірант
Національного авіаційного університету**

ORCID: 0000-0001-5965-9764

ЩОДО ПИТАННЯ ГЕНЕЗИСУ ПРАВА НА ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ, ДІЙ АБО БЕЗДІЯЛЬНОСТІ МИТНИХ ОРГАНІВ

Постановка проблеми. Інститут оскарження громадянами неправомірних рішень, дій або бездіяльності органів виконавчої влади, зокрема митних органів, їхніх посадових і службових осіб в Україні пов'язаний із створенням такої форми захисту прав громадян у сфері виконавчої влади, як адміністративна юстиція. Саме тому певний інтерес становить аналіз генезису в Україні порядку оскарження рішень, дій чи бездіяльності митних органів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематиці запровадження в Україні інституту оскарження приділялась увага в наукових працях українських та зарубіжних учених, насамперед В.Б. Авер'янова, О.М. Бандурки, Д.М. Бахраха, Ю.П. Битяка, І.Л. Бородіна, В.К. Гіжевського, С.Т. Гончарука, І.П. Голосніченка, І.О. Грибка, Є.В. Додіна, М.І. Єропкина, С.В. Ківалова, Л.В. Ковалюк, І.Б. Коліушко, В.К. Колпакова, А.Т. Комзюка, А.П. Коренева, А.Ю. Осадчого, О.І. Остапенка, І.М. Пахомова, В.Г. Перепелюка, В.М. Плішкіна, О.П. Рябченко, Ю.М. Старилова, В.С. Стефанюка, М.М. Тищенко, О.О. Юхна, О.М. Якуби та інших. Поряд із тим питання оскарження громадянами незаконних рішень, дій, бездіяльності органів виконавчої влади, зокрема митних органів, їхніх посадових і службових осіб і в адміністративному порядку, і у судах ще недостатньо вивчені та потребують подальшого аналізу з боку науковців.

Формулювання мети статті. Мета статті полягає в дослідженні історичних фактів виникнення права на оскарження рішень, дій чи бездіяльності органів виконавчої влади, зокрема митних органів.

Виклад основного матеріалу. Право на оскарження є важливою гарантією забезпечення прав людини і громадянина. Як зазначає Б.М. Лазарев: «Держава наділяє громадянина «захисними правами», що дають йому можливість боротися з порушенням його прав та законних інтересів. Засобом їх захисту є, зокрема, право на оскарження»¹.

В Україні інститут оскарження рішень, дій чи бездіяльності передусім органів виконавчої влади, як звернення за захистом своїх прав та законних інтересів, пройшло складний та тривалий період розвитку. Вченими-адміністративістами дореволюційного, радянського та пострадянського періодів здійснювалися активні наукові дослідження сутності цього виду юстиції.

За різних часів існування України приймалися нормативно-правові акти, які певним чином визначали порядок оскарження дій органів влади чи місцевого самоврядування, їх посадових осіб. Зокрема, ще у 1924 р. минулого століття видатний український адміністративіст В.Л. Кобалевський у своїй праці «Нариси радянського адміністративного права» вказував, що «серед різноманітних засобів забезпечення законності дій органів влади одним із найбільш надійних є судова перевірка правомірності адміністративних актів, або що те ж саме, адміністративна юстиція»².

Однією із перших спроб закріпити на законодавчому рівні право оскаржувати рішення державних органів у адміністративному порядку була закріплена у проєкті Основного державного закону УНР (1920 р.)³. Однак даний проєкт так і не було втілено у життя.

У 1927 р. було прийнято Адміністративний кодекс УРСР⁴, ухвалення якого стало значним кроком у розвитку адміністративного законодавства. Але його умовно можна назвати спробою запровадження адміністративної юстиції, оскільки у цьому законодавчому акті не передбачалося судового оскарження, за винятком скарг на неправильне провадження опису, оцінки майна, призначеного на продаж у разі несплати необхідних платежів, а також неправильний розподіл отриманих від продажу майна сум. Один із розділів був присвячений порядку оскарження дій місцевих адміністративних органів. Законодавче врегулювання порядку оскарження дій адміністративних органів розглядалося Адміністративним Кодексом як одна із гарантій забезпечення прав громадян і режиму законності у діяльності державних органів. У якості суб'єктів звернення зі скаргами визначалися установи, організації і особи, у тому числі й ті, чиї права безпосередньо не порушені.

Скарги мали подаватися до вищого адміністративного органу або органу, дії якого оскаржуються, протягом місячного строку з моменту, коли заявнику стала відома оскаржувана дія. Скарги могли бути подані як в усній, так і в письмовій формі. Компетентні органи зобов'язані були протягом двох тижнів з часу отримання скарги і матеріалів до неї винести постанову і у триденний термін письмово повідомити суб'єкту звернення. Вищі адміністративні органи зобов'язані були здійснювати контроль за дотриманням порядку прийняття й розгляду скарг та притягувати винних осіб до відповідальності у випадку його порушення.

Хоча надалі радянська держава й наголошувала на необхідності всебічного забезпечення прав громадян, реальних гарантій для цього насправді не існувало, та й багато прав, які було закріплено у радянських конституціях 1918, 1924 та 1936 рр., мали декларативний характер, що обумовлювалося, зокрема, й непрямою дією конституційних норм. Завдяки цьому оскарження громадянами неправомірних дій органів державного управління, їхніх посадових чи службових осіб розглядалося передусім як можливість здійснювати ефективний контроль за діяльністю органів державного управління, а вже потім – як можливість захисту суб'єктивних прав громадян.

Подальший розвиток інституту адміністративної юстиції пов'язувався із прийняттям відомого Указу Президії Верховної Ради УРСР «Про дальше обмеження застосування штрафів, що накладаються в адміністративному порядку» від 15 грудня 1961 р.⁵, який чітко й однозначно визнав за громадянами право звертатися до суду за захистом своїх прав, порушених у процесі притягнення їх до адміністративної відповідальності. Зазначений нормативний акт знову поставив на порядок денний питання про можливість існування в УРСР адміністративної юстиції, в обговорення якого включилася значна кількість вчених. Відтепер, на відміну від 20-х рр., науковці почали висловлюватися за те, що навіть в умовах соціалізму можуть існувати спори між трудящими та органами держави, а тому вони повинні розглядатися компетентною установою у чітко визначеному порядку.

Суттєве значення для розвитку вітчизняної адміністративної юстиції мало також прийняття 18 липня 1963 р. Цивільного процесуального кодексу УРСР, який поряд із розглядом справ про спори, що виникають з цивільних, сімейних, трудових та колгоспних правовідносин, передбачав процедуру вирішення справ, що виникають з адміністративно-правових відносин. Особливістю таких справ, так само як і справ окремого провадження, було те, що вони розглядалися за загальними правилами судочинства, крім певних винятків, встановлених Цивільним процесуальним кодексом УРСР. Серед справ адміністративно-правового характеру, які розглядалися у порядку цивільного судочинства, особливе місце відводилось справам щодо скарг на рішення, дії або бездіяльність органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб.

Необхідність регулювання відносин, що виникали у процесі адміністративного оскарження, зумовлює й прийняття Президією Верховної Ради СРСР у 1968 р. Указу «Про порядок розгляду пропозицій, заяв і скарг громадян». У 1980 р. цей акт було прийнято у новій редакції та діяв в Україні зі змінами та доповненнями до прийняття у 1996 р. Закону «Про звернення громадян»⁶.

У СРСР право на оскарження вперше було зафіксовано в Конституції 1977 року. Дана норма являла собою трансформацію і конкретизацію ст. 2 Міжнародного пакту про громадянські та політичні права від 1966 р., ратифікованого Указом Президії Верховної Ради РСР № 2148-VIII від 19 жовтня 1973 р., де зафіксовано: «Кожна держава, що бере участь у цьому Пакті, зобов'язується: забезпечити будь-якій особі, чиї права і свободи, що визнаються у даному Пакті, порушені, ефективний засіб правового захисту, навіть якщо це порушення було вчинено особами, які діяли в офіційній якості»⁷.

Це стало поштовхом до того, що у листопаді 1987 р. було прийнято Закон УРСР «Про порядок оскарження до суду неправомірних дій службових осіб, що порушують права громадян», яким було доповнено ЦПК УРСР главою 31-а, що, в сукупності з іншими спеціальними правовими актами, і визначала стан адміністративної юстиції України в радянський період.

Отже, підсумовуючи становлення та функціонування інституту оскарження рішень, дій чи бездіяльності органів виконавчої влади в Україні в радянський період, слід зазначити, що незважаючи на позитивні зрушення в галузі судового захисту прав людини, судовий порядок оскарження в УРСР різними законодавчими актами суттєво обмежувався, оскільки діяло загальне правило, згідно з яким не могли бути оскаржені до суду дії органів державного управління і посадових осіб, щодо яких було встановлено інший порядок оскарження. Це стало основною причиною того, що судовий механізм захисту використовувався зрідка, оскільки

найчастіше законодавство передбачало адміністративний порядок оскарження. Виключався судовий захист від незаконних дій державних органів і у сфері найбільш значущих соціально-економічних і громадянських прав, наприклад, у сфері соціального забезпечення, індивідуальної трудової діяльності тощо. Такі обмеження практично унеможливлювали здійснення права громадян на судовий захист від незаконних дій органів управління. Внаслідок цього частіше використовувався адміністративний порядок оскарження дій державних органів і посадових осіб, який не гарантував об'єктивного вирішення публічно-правового спору.

Вже у 1996 р. була прийнята нова Конституція України, яка закріпила право на оскарження як складову частину права на звернення до органів державної влади, місцевого самоврядування та посадових і службових осіб цих органів. Було вказано, що будь-яка фізична особа: громадянин України, іноземний громадянин, особа без громадянства мають право звернутися зі скаргою у відповідний орган державної влади, місцевого самоврядування та посадових і службових осіб цих органів. Надаючи громадянам таке право, держава гарантує обов'язок розглянути звернення і дати обґрунтовану на них відповідь у встановлений законом строк. Тобто для визначення суб'єктів права на звернення, у тому числі й права на оскарження, у Конституції України використовується узагальнюючий термін «усі мають право направляти ... звернення»⁸. Таким чином, Конституція України не обмежує кола суб'єктів звернення.

Тож таке формулювання щодо визначення суб'єктів права звернення (у тому числі й права на оскарження як його складової частини) можна вважати досить вдалим. На відміну від аналогічної норми ст. 33 Конституції Російської Федерації, яка вказує, що «громадяни Російської Федерації мають право звертатись особисто, а також направляти індивідуальні та колективні письмові звернення в державні органи та органи місцевого самоврядування». Ряд російських вчених, критикуючи таке формування, зазначають, що виникає запитання, чи визнається дане право за іноземними громадянами та особами без громадянства⁹.

Таким чином, європейський поступ України обумовив прийняття в державі низки нормативно-правових актів, які б мали наблизити українське суспільство та правову систему України до державно-правових стандартів сучасних, високорозвинених країн Європи.

Одним із таких нормативно-правових актів є Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 р., прийняття якого – надзвичайно важлива соціальна, правова, державно-політична подія у житті українського суспільства. Значення вказаного кодифікованого закону пояснюється тим, що фізичні та юридичні особи отримали можливість захистити свої права, свободи та законні інтереси у сфері публічно-правових відносин від порушень, вчинюваних органами виконавчої влади, зокрема, митними органами, а також отримали право на оскарження рішень, дій чи бездіяльності вказаних органів.

Важлива роль у справі захисту прав, свобод та законних інтересів осіб у сфері державного управління та місцевого самоврядування відводиться судам адміністративної юстиції, бо саме на них з набранням чинності КАС України покладено розгляд і вирішення правових спорів, де однією стороною виступає особа (фізична або юридична), а іншою – орган державної влади або орган місцевого самоврядування, їхні посадові і службові особи, інші суб'єкти публічної влади при здійсненні ними управлінських функцій на основі законодавства, в тому числі на виконання делегованих повноважень. За таких обставин питання щодо здійснення адміністративного судочинства набувають особливої актуальності¹⁰.

Відповідно до вищевказаних положень Конституції України та КАС України, 13 березня 2012 р. набув чинності Митний кодекс України¹¹, який гарантує кожній особі право на оскарження рішень, дій або бездіяльності митних органів, їх посадових осіб та інших працівників, якщо вважається, що цими рішеннями, діями або бездіяльністю порушено її права, свободи чи інтереси. Слід зазначити, що одним із основних нововведень цього Кодексу є закріплена процедура оскарження, зокрема (глава 4), визначається порядок оскарження протиправних рішень, дій або бездіяльності митних органів, їх посадових осіб та інших працівників, вимоги до форми та змісту скарг, строки їх подання, порядок і строки їх розгляду.

Треба сказати, що ст. ст. 25 та 29 виокремлюють два способи оскарження. По-перше, рішення, дії або бездіяльність митних органів, їх посадових осіб та інших працівників можуть бути оскаржені до посадових осіб та органів вищого рівня. Регламентовано, що посадовими особами вищого рівня стосовно посадових осіб та інших працівників митниці є керівники цих органів. Органами вищого рівня є: щодо митних постів – митниці, структурними підрозділами яких є ці митні пости; щодо митниць, спеціалізованих митних органів, митних організацій – центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику. По-друге, рішення, дії або бездіяльність митних органів, їх посадових осіб та інших працівників можуть бути оскаржені до суду.

Таким чином, подача скарги на рішення, дії або бездіяльність митного органу або його посадової особи до посадових осіб та органів вищого рівня не виключає можливості одночасної або наступної подачі скарги подібного змісту до суду.

Слід сказати, що важливим моментом у реалізації права на оскарження є можливість вибору особою способу оскарження: адміністративний чи судовий порядок. Тривалий час адміністративний порядок розгляду спорів залишався виключним. Головна причина відсутності адміністративного судочинства полягала, на думку Ю.М. Старілова, у домінуючій в ті часи державній ідеології, а також у специфіці самої системи права. Звернення громадян у суд з позовом, на рішення та дії органів виконавчої влади та посадових осіб, могли підірвати міф щодо ефективності радянського державного управління, яке вважалося «найбільш демократичним та ефективним у світі»¹². Таким чином, фактично, заперечувався захист публічних суб'єктивних прав громадян у судових органах.

Нові підходи до функціонування судової влади визначила Конституція України 1996 р., вказавши, що юрисдикція судів поширюється на всі правовідносини, що виникають у державі. У постанові Пленуму Верховного Суду України «Про застосування Конституції України при здійсненні правосуддя» № 9 від 1 листопада 1996 р. зазначено, що суд не вправі відмовити у прийнятті позовної заяви чи скарги лише з тієї підстави, що її вимоги можуть бути розглянуті у передбаченому законом досудовому порядку¹³.

Іншим позитивним моментом, що розширює захист прав і свобод громадян є рішення Конституційного Суду України від 25 листопада 1997 р. щодо права на оскарження у суді неправомірних дій посадової особи. У ньому зазначено, що подання скарги до органу, посадової особи вищого рівня не перешкоджає оскарженню цих рішень, дій чи бездіяльності до суду¹⁴.

Враховуючи викладене, можна зробити висновки, що спосіб оскарження (адміністративний чи судовий) повинен визначатися самою особою, що подає скаргу. Також рішення органу виконавчої влади, зокрема митного органу, що розглядав скаргу, у будь-якому випадку не може бути остаточним (у розумінні неможливості скасування) і може бути оскаржено у судові органи.

Право на оскарження не буде мати жодної практичної цінності, якщо це право, процес його реалізації не будуть забезпечені відповідними гарантіями.

Висновки. Підбиваючи підсумки, слід сказати, що право на оскарження виступає одним із засобів захисту інших суб'єктивних прав. Разом із тим воно має самостійну цінність і також потребує захисту. До гарантій захисту права особи на оскарження належить законодавчо забезпечена можливість звернення особи за захистом права до компетентних органів держави чи посадових осіб, зокрема митних органів у випадку необґрунтованого створення перешкод у реалізації права на оскарження, обмеження чи позбавлення вказаного права. Сьогодні ми маємо досить вагомі, історично сформовані правові підстави захисту прав і свобод громадян і юридичних осіб, що підтверджують основну тезу демократії: «права і свободи громадян є найвищою цінністю держави, а вочевидь мають охоронятися її інститутами».

¹ Лазарев Б.М. Формы советского государственного управления. *Формы государственного управления*. Москва: ИГПАН, 1983. С. 5.

² Кобалевский В.Л. Очерки советского административного права. Харьков, 1924. 260 с.

³ Слісаренко А.Г., Томенко М.В. Історія Української Конституції. Київ, 1993. С. 101.

⁴ Адміністративний кодекс УРСР. Київ: Рад. будівництво і право, 1934. 157 с.

⁵ Про дальше обмеження застосування штрафів, що накладаються в адміністративному порядку: Указ Президії Верховної Ради УРСР від 15 грудня 1961 р. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1962. № 1. Ст. 21.

⁶ Про звернення громадян: Закон України від 02 жовтня 1996 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 47. Ст. 257.

⁷ Міжнародний пакт про громадянські і політичні права. *Права людини*. Міжнародні договори України. Київ, 1992. С. 36.

⁸ Конституція України. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.

⁹ Бахрах Д.Н. Административное право России. Москва: Норма, 2000. С. 141.

¹⁰ Кодекс адміністративного судочинства України: науково-практичний коментар : у 2 т. / за заг. ред. Р.О. Куйбіди. Київ : Книги для бізнесу, 2007. Т. 1. 742 с.

¹¹ Митний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 44–45; № 46–47; № 48. С. 1858.

¹² Старілов Ю.Н. Административная юстиция. Москва: Норма, 2001. С. 11.

¹³ Про застосування Конституції України при здійсненні правосуддя: постанова Пленуму Верховного Суду України № 9 від 01 листопада 1996 р. *Закон і бізнес*. 1996. № 56.

¹⁴ Рішення Конституційного Суду України № 6 від 25 листопада 1997 р. *Вісник Конституційного Суду України*. 1998. № 1.

References:

Lazarev, B.M. (1983). *Formy sovetskogo gosudarstvennogo upravleniya*. *Formy gosudarstvennogo upravleniya*. M.: YGPAN [in Russian].

Kobalevskij, V.L. (1924). *Ocherky sovetskogo admynystrativnogo prava*. Xarkov [in Russian].

Slisarenko, A.G, Tomenko, M.V. (1993). *Istoriya Ukrayinskoyi Konstytuciyi*. Kyiv [in Ukrainian].

Administrativnyj kodeks URSR. (1934) Rad. budivnytstvo i pravo. Kyiv: Parlam. vyd-vo [in Ukrainian].

Pro dal'she obmezheniya zastosuvannya shtrafov, shho nakladayutsya v administrativnomu poryadku. № 10. (1961, grudnya 15). *Vidomosti Verxovnoyi Rady URSR*, 53 [in Ukrainian].

Pro zvernennya gromadyan: Zakon Ukrayiny vid (1996, zhovtnya 02). *Vidomosti Verxovnoyi Rady Ukrayiny*, 47, 257 [in Ukrainian].

Mizhnarodnyj pakt pro gromadyanski i politychni prava (1992). *Prava lyudyny*. Mizhnarodni dogovory Ukrayiny. Kyiv [in Ukrainian].

Konstytuciya Ukrayiny (1996). *Vidomosti Verxovnoyi Rady Ukrayiny*, 30 [in Ukrainian].

Bahrah, D.N. (2000). *Admynystrativnoe pravo Rossii*. M.: Norma, 2000 [in Russian].

Kodeks administrativnogo sudochynstva Ukrayiny. (2005, chervnia 06). *Vidomosti Verxovnoyi Rady Ukrayiny*. Kyiv: Parlam. vyd-vo [in Ukrainian].

Mytnyj kodeks Ukrayiny. (2012, bereznia 13). *Vidomosti Verxovnoyi Rady Ukrayiny*. Kyiv: Parlam. vyd-vo [in Ukrainian].

Starylov, Yu. N. (2001). *Admynystrativnaya yustyciya*. M.: Norma [in Russian].

Pro zastosuvannya Konstytuciyi Ukrayiny pry zdzijsnenni pravosudivy. (1996, lystopada 01). *Zakon i biznes*, 9, 56 [in Ukrainian].

Rishennya Konstytucijnogo Sudu Ukrayiny. (1997, lystopada 25). *Visnyk Konstytucijnogo Sudu Ukrayiny*, 6 [in Ukrainian].

Резюме

Рева В.В. Щодо питання генезису права на оскарження рішень, дій або бездіяльності митних органів.

Автор досліджує досить актуальну та дискусійну проблематику – процес розвитку в Україні права на оскарження рішень, дій чи бездіяльності органів виконавчої влади, зокрема митних органів. Аналіз законодавства із цього питання та наукової літератури допоміг: визначити генезис та сутність права на оскарження рішень, дій чи бездіяльності органів виконавчої влади, зокрема митних органів; дійти висновку, що право на оскарження виступає юридичною гарантією прав людини. Необхідність реалізації цього права виникає лише тоді, коли порушено інші права особи. Тому на демократичну державу покладено обов'язок забезпечити максимально можливу доступність процедур адміністративно-правового оскарження для фізичних і юридичних осіб (створення необхідної нормативно-правової бази та інститутів у державному апараті, проведення роз'яснювальної роботи серед громадян тощо).

Ключові слова: адміністративне судочинство, органи виконавчої влади, захист права, виконавча влада, митні органи, суд, адміністративна юстиція, оскарження, рішення, дії або бездіяльність.

Резюме

Рева В.В. К вопросу о праве обжаловать решения, действия или бездействие таможенных органов.

Автор рассматривает очень актуальные и спорные вопросы развития процесса развития в Украине права обжаловать решения, действия или бездействие органов исполнительной власти, в частности таможенных органов. Анализ законодательства по данному вопросу и научной литературы позволил: определить происхождение и суть права на обжалование решений, действий или бездействия органов исполнительной власти, в том числе таможенных органов; сделать вывод о том, что право на обжалование действует как правовая гарантия прав человека. Необходимость осуществления этого права возникает только в том случае, если нарушаются другие права человека. Поэтому демократическое государство возложило на государство обязанность обеспечить максимально возможную доступность административных и юридических апелляций для физических и юридических лиц (создание необходимой нормативно-правовой базы и институтов в государственном аппарате, проведение разъяснительной работы среди граждан и т.д.).

Ключевые слова: административное судопроизводство, исполнительные органы власти, защита закона, исполнительная власть, таможенные органы, суд, административный судья, апелляции, решения, действия или бездействие.

Summary

Vladyslav Reva. Concerning the genesis of the right to appeal against decisions, actions or omissions of customs authorities.

The article explores a rather topical issue, the process of development of the right to appeal against decisions, actions or omissions of executive authorities, in particular, customs authorities, in Ukraine. The analysis of the legislation and the scientific literature on this issue has allowed to determine the genesis and essence of the right to appeal against decisions, actions or omissions of executive bodies, in particular, customs bodies; and to conclude that the right to appeal is a legal guarantee of respect for human rights. The need to exercise this right arises only when other human rights are violated.

It should be said that in the sphere of public-law relations between executive bodies, on the one hand, and individuals and legal entities, on the other hand, conflicts often arise. Their subject is decisions, actions or omissions of the authorities which, in the opinion of the other party of administrative relations, are violating. Such conflicts are resolved in the procedures prescribed by law. The main mechanisms of settling these conflicts and the main forms of protection of subjective rights of individuals and legal entities are appealing against decisions, actions or omissions of executive authorities, including customs authorities, of Ukraine, in administrative order (administrative appeal) and in administrative-procedural (judicial) order.

Therefore, a democratic state is obliged to ensure that administrative appeal procedures should be as accessible as possible to individuals and legal entities (by creating appropriate legal framework and institutions in the state machinery, carrying out information campaigns etc.).

To sum up the study of the establishment of the institution of appeal against decisions, actions or omissions of the executive authorities, in particular, the customs authorities in Ukraine, it should be noted that today we have quite strong and historically formed legal grounds for the protection of the rights and freedoms of citizens and legal entities, which confirm the basic point of democracy, "the rights and freedoms of citizens are the supreme value of the state and, therefore, must be protected by its institutions".

Nevertheless, the key to effective functioning of the system of administrative courts and of the exercise of their powers to consideration public disputes should be such legislative framework that should be formed under the influence of both the results of the practice of administrative courts and of scientific developments in this field.

Key words: administrative justice, executive authorities, protection of a right, executive authorities, customs authorities, court, administrative justice, appeal, decision, action or omission.