

УДК 347.73

О. В. Пабат

ПРОЦЕСУАЛЬНІ ГАРАНТІЇ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Проаналізовано теоретико-правові положення щодо процесуальних гарантій прав платників податків. З'ясовано сутність процесуальних гарантій прав платників податків в Україні, напрямки використання цих гарантій, їх види.

Необхідно визнати, що проблема юридичних гарантій прав і законних інтересів громадян більшою мірою привертала увагу вчених у галузі загальної теорії права, також цікавила спеціалістів ряду галузевих наук з точки зору цих галузей, а стосовно сфери оподаткування ця проблема, на жаль, належного висвітлення досі не отримала, чим і обумовлена актуальність цієї статті. Досліджувані процесуальні гарантії прав платників податків випливають із загальноправових гарантій прав і співвідносяться як загальне та спеціальне. Вони є взаємозалежними та взаємопов'язаними. Однією з головних особливостей процесуальних гарантій прав платників податків є те, що такі гарантії спрямовані на захист від неправомірних дій контролюючих органів та органів стягнення податків, окремих посадових осіб. Виходячи із зазначеного, відсутність досліджень процесуальних гарантій прав платників податків та відсутність врегулювання на нормативно-правовому рівні цих гарантій викликає необхідність наукового пошуку в цій сфері.

Науково-теоретичним підґрунтям статті є праці у сфері оподаткування А. К. Воронової, О. П. Гетманець, І. П. Голосніченка, О. О. Дмитрика, І. Б. Заверухи, І. Є. Криницького, М. П. Кучерявенка, О. А. Лукашева, О. А. Музики, А. А. Нечай, О. П. Орлюк, М. О. Перепелиці, Н. Ю. Пришви, Л. А. Савченко та ін. Нормативно-правову основу статті становлять акти конституційного, податкового, адміністративного, фінансового та бюджетного законодавства України, а також інші нормативно-правові акти, що регулюють податкові відносини. Метою статті є визначення сутності процесуальних гарантій прав платників податків в Україні, характеристика напрямків використання цих гарантій, їх видів.

Однією з умов реалізації громадянських прав і свобод є наявність механізму їх забезпечення та гарантій, оскільки проголошення будь-якого права людини, навіть закріпленого відповідними актами держави і його органами, є не більше, ніж декларацією. Для з'ясування сутності процесуальних гарантій прав платників податків слід зупинитися на проблемі використання самого терміна. В законодавстві України відсутнє визначення цього поняття, хоча інколи вживаються такі терміни, як «гарантії», «гарантує», «гарантується» (п. 1 ст. 6 Кодексу адміністративного судочинства України, п. 3 ст. 73 Податкового кодексу України, ст. 3, 8 Конституції України), що мають один корінь. Тобто, поняття «процесуальні гарантії прав платників податків» нормативно не закріплене, хоча питанню гарантій у нау-

© Пабат О. В., 2012

ковій літературі приділяється значна увага. Зокрема, предметом наукових досліджень здебільшого є загальноправові гарантії, менше уваги приділяють гарантіям процесуальним.

Аналізуючи норми податкового законодавства, що закріплюють процесуальні гарантії прав платників податків, ми дійшли висновку, що такі гарантії є самостійною категорією, яка має свої риси, об'єкт впливу, механізм реалізації. Ці гарантії не потрібні самі по собі, а є необхідними для можливості повного втілення в життя прав і свобод особи. Тому їх характер, система і види повинні відповідати певним формам реалізації прав платників податків і сприяти виконанню контролюючими органами та органами стягнення податків покладених на них обов'язків і притягненню винних у порушенні прав платників податків до відповідальності. Зміст процесуальних гарантії прав платників податків є досить динамічним і обумовлений їх цільовою, інституційною та функціональною спрямованістю [1, с. 96].

Слід зазначити, що нині й досі немає однозначного тлумачення терміна «гарантія», хоча більшість авторів схильні використовувати одні й ті ж ознаки при формулюванні поняття гарантії. Поняття гарантії тісно межує з такими категоріями, як «захист», «система забезпечення», «умови», «фактори», у співвідношенні з якими воно набуває більш широкого чи, навпаки, вузького смислового навантаження. Суть гарантії полягає в системі умов, які забезпечують інтереси суб'єктів. Основною функцією гарантії є виконання зобов'язань держави та інших суб'єктів у сфері реалізації прав суб'єктів, а об'єктом гарантії виступають суспільні відносини, пов'язані з охороною і захистом прав суб'єктів, задоволенням їхніх майнових і немайнових інтересів.

Термін «гарантія» походить від французького слова *garantie* (від *garantir*) – забезпечувати [2, с. 74]. Тому інколи поняття «гарантія» ототожнюється зі словом «забезпечення», а останнє, у свою чергу, означає надання чи створення матеріальних засобів; охорону кого-, чого-небудь від небезпеки; гарантування чогось [3, с. 233]. Як правова категорія гарантія є одним із способів забезпечення виконання зобов'язань. Відтак, під правовими гарантіями розуміють встановлені законом засоби забезпечення використання, дотримання, виконання і застосування норм права.

Видами правових гарантії є нормативно-правові та організаційно-правові. У свою чергу, нормативно-правові гарантії поділяються на матеріальні й процесуальні [4, с. 555]. Саме останні є предметом нашого дослідження. Процесуальні гарантії – це встановлені законом специфічні юридичні засоби процесуального забезпечення реалізації норм, які закріплюють права платників податків.

Тож переходимо безпосередньо до процесуальних гарантії прав саме платників податків. У сфері оподаткування, зокрема, адміністрування податків платники податків часто стикаються з необхідністю реалізації, а в певних випадках – і захисту тих чи інших своїх прав.

При цьому контролюючі органи та органи стягнення податків виконують державно-владні повноваження, безпосередньо втручаються у сферу суб'єктивних прав платника податків, котрий вимушений вступати з ними у податково-правові відносини. Наявність «різниць в силі» між двома суб'єктами цих відносин, владна позиція органу, що є лідируючим, вимагає, щоб право передбачало гарантії, які забезпечують для іншої сторони – платників податків – можливість у ході податково-правових відносин реалізувати свої права. Ці гарантії мають бути спрямовані на забезпечення законності та обґрунтованості рішень, що приймаються, виконувати роль спеціальних «бар'єрів», які захищають платників податків від бюрократичного свавілля, і певною мірою компенсують нерівне становище суб'єктів податково-правових відносин [5, с. 165–166].

Як зазначалося нами під час визначення етимології слова «гарантія», коли мова йде про гарантії, слід говорити про засоби та способи досягнення чого-небудь. Тому, визначаючи сутність процесуальних гарантій прав платників податків, слід звернути увагу на співвідношення категорій засобів та способів у структурі поняття «процесуальні гарантії прав платників податків». Засоби та способи являють собою поняття, близькі за своїм змістом, однак не можна стверджувати, що вони повністю збігаються. Наприклад, суд, будучи органом захисту прав платників податків, виступає як засіб, що гарантує досягнення цієї мети. У свою чергу, способом її досягнення служить розгляд і вирішення конкретних справ, тобто діяльність. Засобом виступає те, що служить цілі, будучи нібито знаряддям її досягнення. А спосіб – це прийом використання засобу, шлях його реалізації. Поняття способу слід пов'язувати з певною діяльністю з використання засобу [6, с. 8–11].

Процесуальні гарантії прав платників податків є досить різноманітними. Їх поєднує одна загальна риса: всі вони виражені, закріплені у праві. Ці гарантії безпосередньо пов'язані із застосуванням правових норм і реалізуються шляхом врегульованої належними нормативними актами діяльності контролюючих органів та органів стягнення податків.

Виходячи з назви, процесуальні гарантії прав платників податків безпосередньо забезпечують процес реалізації, охорони та захисту правового статусу платників податків. Прояв і дія процесуальних гарантій прав платників податків пов'язані з характером окремого права, а також із певними юридичними фактами. Серед процесуальних гарантій прав платників податків окремо слід виділити правозастосовну діяльність компетентних органів забезпечувального та охоронного характеру. Правозастосовні акти, що видаються при цьому, виступають юридичними фактами у процесі безпосередньої реалізації платником податків своїх прав. Даними актами приводяться в рух, тобто виникають, змінюються чи припиняються, конкретні правовідносини.

Процесуальні гарантії прав платників податків, що забезпечують охорону і захист реального здійснення прав платників податків, а також контроль за дотриманням цих прав, є частиною механізму, що знаходить своє відображення у компетенції контролюючих органів, органів стягнення податків та окремих посадових осіб цих органів, на яких законодавством покладено обов'язок із дотримання і захисту прав платників податків [7].

Законодавство України надає широкі права всім учасникам податково-правових відносин. Реалізація цих прав забезпечується відповідними процесуальними обов'язками контролюючих органів, органів стягнення податків та їхніх посадових осіб. У зв'язку з цим виділяють як елемент юридичних гарантій не тільки нормативно-правові засоби, але й відповідну діяльність зазначених органів та їхніх посадових осіб. Крім того, свої права платники податків можуть здійснювати як особисто, так і за допомогою представників.

Аналіз сутності процесуальних гарантій прав платників податків як правових засобів та способів, від дієвості яких залежить ступінь реалізації їх прав, виконання контролюючими органами та органами стягнення податків покладених на них обов'язків і притягнення винних у порушенні цих прав до відповідальності, дозволяє виділити певні особливості цих гарантій. Ці особливості процесуальних гарантій прав платників податків випливають з ознак загалом правових гарантій, а саме: процесуальні гарантії прав платників податків визначаються компетенцією контролюючих органів та органів стягнення податків, окремих посадових осіб цих органів щодо вирішення питань, пов'язаних із обов'язком суб'єкта сплатити податок; обов'язок контролюючих органів та органів стягнення податків, окремих посадових осіб, що мають відповідні повноваження, застосовувати з метою забезпечення прав платника податків комплекс заходів, закріплених у законі; встановлення відповідальності посадових осіб контролюючих органів та органів стягнення податків за невиконання чи несвоєчасне виконання обов'язків, пов'язаних з реалізацією статусу платника податків; обов'язок уповноважених контролюючих органів та органів стягнення податків, окремих посадових осіб цих органів відновити порушені права платника податків, відшкодувати завдану їм шкоду, добиватися притягнення винних осіб до юридичної відповідальності [1, с. 97–98]. Також відзначимо, що гарантії не повинні забезпечувати реалізацію і охорону суб'єктивних прав лише самим платником податків, якого наділено цим правом.

Останнім питанням нашого дослідження є визначення безпосередньо видів процесуальних гарантій прав платників податків. До таких відносимо: порядок реалізації права платника податків на звернення, судовий контроль, нагляд прокуратури, гарантований правовий захист з боку суб'єктів, наділених контрольними повноваженнями; процедура внутрішнього розгляду скарг в інстанційному порядку; процесуальна діяльність суб'єктів, що представляють

інтереси громадян (представник платника податків); визначений порядок реалізації відповідальності посадових осіб контролюючих органів та органів стягнення податків; процесуальні строки; комплекс процесуальних прав (активна діяльність платника податків щодо здійснення своїх прав) та ін. Оскільки розглянути весь комплекс процесуальних гарантій прав платників податків у рамках однієї статті неможливо, він буде предметом наших подальших досліджень.

Отже, враховуючи все вищевикладене, процесуальними гарантіями прав платників податків слід визнати передбачені законодавством правові засоби та способи, що забезпечують реалізацію, охорону і захист прав платників податків і спрямовані на законний хід і результати процесу справляння та адміністрування податків.

Список літератури: 1. Мигачёв Ю. И. Понятие и виды юридических гарантий / Ю. И. Мигачёв // Государство и право. – 2000. – № 11. – С. 96–98. – У статті: Каламкарян Р. А. Юридические гарантии прав личности в Российской Федерации (по материалам «круглого стола» / Р. А. Каламкарян // Государство и право. 2000. № 11. С. 95–107. 2. Юридический энциклопедический словарь / гл. ред. А. О. Сухарев. – 2-е изд., доп. – М.: Сов. энцикл., 1987. – 528 с. 3. Мартиненко Б. Д. Детермінація гарантій прав і свобод людини / Б. Д. Мартиненко // Держава і право. – Вип. 34. – 2006. – С. 232–238. 4. Юридична енциклопедія : в 6 т. / редкол.: Ю. С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. – К. : Укр. енцикл., 1998. – Т. 1 : А–Т. – 672 с. 5. Тищенко Н. М. Административно-процесуальний статус громадян України: проблеми теорії і пути совершенствования / Н. М. Тищенко ; Нац. юрид. акад. Украины. – Харьков : Право, 1998. – 268 с. 6. Юрков Б. Н. Процессуальные гарантии прав граждан при рассмотрении и разрешении судом жалоб на действия административных органов : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03 / Юрков Борис Николаевич. – Харьков, 1974. – 167 с. 7. Цымбаренко И. Б. Гарантии личности в правовом государстве / И. Б. Цымбаренко // Государство и право. – 2000. – № 11. – С. 100. – У статті: Каламкарян Р. А. Юридические гарантии прав личности в Российской Федерации (по материалам «круглого стола» / Р. А. Каламкарян // Государство и право. 2000. № 11. С. 95–107.

Надійшла до редколегії 12.11.2012

Проанализированы теоретико-правовые положения в сфере процессуальных гарантий прав налогоплательщиков. Определены сущность процессуальных гарантий прав налогоплательщиков в Украине, направления использования этих гарантий, их виды.

The theoretical and legal provisions regarding procedural guarantees of the rights of taxpayers are discussed. The essence of procedural taxpayers' rights guarantees in Ukraine, the directions for using these guarantees, their kinds are determined.