

АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРАВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ – ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УМОВАХ ФОРМУВАННЯ ПРАВОВОЇ ДЕРЖАВИ В УКРАЇНІ

У статті розглянуто адміністративно-правові засоби забезпечення і захисту прав фізичних осіб у податкових правовідносинах, зроблено висновки щодо їх повноти, визначено пріоритети взаємодії учасників податкових правовідносин в умовах формування правової держави в Україні.

Ключові слова: права громадян, податкові правовідносини, права фізичних осіб в податкових правовідносинах, податки і обов'язкові платежі, адміністративно – правове забезпечення, адміністративно-правові засоби, адміністративний суд.

Визнання та забезпечення прав і свобод людини і громадянина набуло важливого значення для української держави, оскільки їх практичне здійснення є основним критерієм міри демократичності країни в сучасному світі. Конституція України розрізняє поняття «права людини», як такі, що пов'язані з самою людською істотою, її існуванням та розвитком, і «права громадянина», які пов'язані зі сферою відносин людини з суспільством, державою, їх інституціями.

Держава визначає обов'язки платників податків і забезпечує їх виконання, використовуючи імперативний метод регулювання, тобто метод владних приписів, при якому одна із сторін податкових правовідносин є владною, а інша сторона – підпорядкованою. Водночас, здійснюючи свої податкові прерогативи, держава повинна гарантувати права платника податків, захищати сумлінного платника податків, що потребує комплексного дослідження правового захисту платників податків.

В юридичній літературі ґрунтовно досліджені поняття та зміст конституційних прав і свобод (в роботах А. М. Колодія, А. Ю. Олійника, В. Я. Тація, В. М. Шаповала та інших науковців), питання захисту прав і свобод людини і громадянина знайшли відображення в працях представників науки адміністративного права – І. Л. Бородіна, П. В. Діхтєвського, М. Ф. Стахурського. Водночас, слід констатувати, що фахівці в галузі податкового права більшу увагу приділяють дослідженню правового регулювання податків, забезпеченню податкового контролю, відтак, проблематика адміністративно – правового забезпечення прав платників податків не є достатньо розробленою.

Метою дослідження є аналіз повноти адміністративно-правового забезпечення прав фізичних осіб в податкових правовідносинах і розробка пропозицій щодо його удосконалення.

Сучасна юридична теорія і практика визнає людину і громадянина найвищою соціальною цінністю, права і свободи якої повинні визначати зміст і спрямованість діяльності законодавчих, виконавчих, судових та інших державних органів.

Важливою складовою процесу формування якісних взаємовідносин між платниками податків та органами державної податкової служби в на-

прямку дотримання норм податкового законодавства, забезпечення податкової дисципліни при одночасному захисті прав платників податків, що є органічною складовою інституту захисту прав і свобод людини, є чітке визначення та врегулювання у законодавчому порядку як обов'язків, так і прав платників податків.

Чинне законодавство України закріплює підстави, за якими можна дослідити зміст правового статусу платників податків. Обов'язки та права платників податків визначають положення Конституції України, Закону України «Про систему оподаткування» та інших нормативних актів з питань оподаткування.

Відповідно до ст. 67 Конституції України «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом» [1].

Норма загального податкового закону (до прийняття Податкового кодексу ним є Закон України «Про систему оподаткування») закріплює родову визначення платника податків і зборів – платниками податків є юридичні та фізичні особи, на яких, відповідно до законів України, покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі). Ст. 24, ст. 25 Цивільного кодексу України визначає поняття фізичної особи, як людини, що є учасником цивільних відносин, має цивільні права й обов'язки [2].

В спеціальному законі з питань оподаткування – Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників перед бюджетом та державними цільовими фондами» – термін «платник податків» (п.1.1 ст.1) використовується щодо фізичних осіб, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності і які не мають такого статусу, на яких згідно із законами покладено обов'язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), пеню та штрафні санкції. [3].

За ст. 2 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 року № 889-IV платниками податку з доходів фізичних осіб є резиденти, що одержують доходи як на території України, так і за її межами, і нерезиденти, що одер-

жують доходи із джерела походження на території України [4]. До прийняття Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» платниками прибуткового податку були громадяни України відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 року № 13-92.

На підставі всього вищезазначеного, можна зробити наступні висновки:

- у вітчизняному законодавстві наявним є трирівневий підхід до визначення платника податків (Конституція України, загальний податковий закон, спеціальні податкові закони);

- наявне недоцільне дублювання окремих дефініцій при визначенні платника податків в спеціальних законах з питань оподаткування окремими податками.

Диференціацію фізичних осіб платників податків з урахуванням податкової спроможності і необхідності надання податкових пільг, можливо здійснювати за наступними критеріями: за джерелом отримання доходу (фізичні особи, що отримують заробітну плату від найманої праці, фізичні особи-підприємці, що отримують підприємницький дохід; самозайняті фізичні особи, що отримують дохід від творчої діяльності); за складом доходу (фізичні особи, що отримують доходи від поточної діяльності; фізичні особи, що отримують доходи від накопиченої власності); за величиною доходу (фізичні особи, що отримують мінімальний прожитковий дохід; фізичні особи, що отримують 10-ти кратні мініальному прожитковий доходи).

Статтю 10 Закону України «Про систему оподаткування» передбачено, що платники податків і зборів (обов'язкових платежів) мають право [5]: подавати державним податковим органам документи, що підтверджують право на пільги щодо оподаткування в порядку, встановленому законами України; одержувати та ознайомлюватися з актами перевірок, що проводяться державними податковими органами; оскаржувати у встановленому законом порядку рішення державних податкових органів та дії їх посадових осіб.

До порушення прав і законних інтересів платників податків може призвести відсутність у податкових інспекцій інструкцій, методичних вказівок і роз'яснень вищестоящих податкових органів або доступної інформації про результати судової практики, що зумовлює їх дії на власний розсуд. Водночас, досить часто дії суб'єктів господарювання спрямовані на пошук прогалин у податковому законодавстві – певним чином до цього спонукає демократичний характер підпункту 4.4.1 пункту 4.4 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 року № 2181 – III, згідно з яким «У разі, коли норма закону чи іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі закону, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків» [6].

Судова гілка влади є ефективним засобом захисту прав людини і громадянина від правопорушень, її завдання – відновлення порушених прав і свобод. На думку юристів, держава спрямовує всі зусилля для того, щоб цей вид захисту прав людини став найдієвішою формою захисту, як це реалізується в країнах зі сталою демократією [7, с. 249].

За Конституцією України закріплює, що захист прав і свобод людини та громадянина здійснюється судом – кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових, службових та інших осіб.

На думку фахівців, «спори пов'язані із застосуванням податкового законодавства, були та залишаються одними з найскладніших, труднощі при їх вирішенні виникають через нестабільність правових норм, суперечностей в них та прогалин в законодавстві, а також неоднаковою судовою практикою» [8, с. 92].

Відповідно до Закону України «Про систему оподаткування» платник податку має можливість захищати свої права як в адміністративному порядку шляхом подання скарг до вищестоящих органів, установ щодо рішення, яке порушує права платника податків, так і у судовому порядку. Основними документами, що регламентують порядок оскарження рішення ДПП у вищих органах є: Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», яким визначено процедуру оскарження дій органів стягнення, а також Положення «Про порядок подачі й розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби», затверджене Наказом ДПА України від 03.03.1998 року № 93 (у редакції наказу ДПА України від 02.03.2001 року № 82).

За останній час законодавчою владою здійснено подальший розвиток податкового законодавства, яке визначає умови правового захисту конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, принципи побудови системи оподаткування в Україні, податки і збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та до державних цільових фондів, а також права, обов'язки і відповідальність платників та їх особистий правовий захист. Одним з таких нормативних актів, який діє, насамперед, на користь платника податків, є Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, особисту недоторканість, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист)» № 2322-IV від 12.01.2005 року [9], яким було внесено доповнення і до Закону України «Про державну податкову службу в Україні».

Адміністративно-правові засоби в податковій сфері – це, насамперед, норми, що їх містять акти управління. Система нормативно-правового забезпечення взаємовідносин органів та підрозділів ДПС України з платниками податків являє собою сукупність законів та підзаконних нормативних актів, які створюють правове поле для її належної організації й функціонування. Ієрархічний зв'язок

виявляється у тому, що нормативні акти мають у цій системі певне місце і не можуть містити норм, які суперечать вищестоящим актам. У свою чергу, кожний нормативно-правовий акт виступає вихідною правовою базою для нормативних актів, які мають меншу юридичну силу [10].

Переважає більшість нормативно-правових актів в сфері правового регулювання діяльності органів та підрозділів ДПС України, їх взаємовідносин з платниками податків відноситься до підзаконних нормативно-правових актів: укази Президента України; нормативно-правові приписи Кабінету Міністрів України; відомчі акти Державної податкової адміністрації України (накази, розпорядження, інструкції ДПА України, рішення Колегії ДПА), які встановлюють завдання, функції, форми взаємовідносин ДПС з платниками податків. В контексті забезпечення прав платників податків важливими є: Наказ ДПА «Про затвердження Порядку взаємодії органів державної податкової служби України та органів Державного казначейства України в процесі повернення помилково та/або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) платникам податків» № 125 від 18 березня 2003 р.; Наказ ДПА «Про затвердження Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року» № 160 від 7 квітня 2003 року; Наказ ДПА «Про затвердження Порядку надання роз'яснень окремим положень податкового законодавства» № 176 від 12 квітня 2003 р.; Лист ДПА «Стосовно прав платників податків у взаємовідносинах з податковими органами: № 86/7/31-0217 від 5 січня 2000 р.

Фахівці в галузі адміністративного права обґрунтовують необхідність розвитку і кодифікації адміністративно-правових норм, що регламентують порядок забезпечення і реалізації прав і свобод особи в діяльності виконавчої влади [11].

Недосконалість окремих норм законодавства не сприяє взаєморозумінню між державою і платниками податків. Так, наприклад, прийняття вищевказаного Закону № 2322-IV від 12.01.2005 року відбулося без визначення процесуального порядку розгляду звернень органів державної податкової служби з вказаних підстав, що потребує подальшої розробки та визначення окремих питань та заходів для забезпечення однакового та уніфікованого застосування законодавства про оподаткування при вирішенні спірних питань.

Закріплення прав платників податків має відбуватися з урахуванням інтересів держави. Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та

державними цільовими фондами» від 21.12.2000 року № 2181 – III на користь платника було передбачено, що при зверненні платника податків до суду з позовом про визнання недійсним рішення контролюючого органу податкові зобов'язання вважаються неузгодженими до розгляду судом справи по суті і прийняття відповідного рішення (пп. 5.2.2 п. 2 с. 5 і пп. 5.2.2 п. 2 с. 5), але не було передбачено фінансових санкцій у випадку якщо скарга платника податку не буде задоволена.

Література

1. Конституція України від 28.06.1996 № 254 к/96 – ВР; в ред. від 28.04.2009. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
2. Цивільний кодекс України. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
3. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 року № 2181-III. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
4. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 року № 889-IV. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
5. Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.91 р. в редакції Закону від 18.02.97 р. №77/97- ВР. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
6. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 року № 2181 – III. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
7. Колодій А. М., Олійник А. Ю. Права людини і громадянина в Україні: Навч. посіб. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 336 с.
8. Зав'язун В. С. Деякі питання застосування законодавства про податки апеляційним господарським судом // Податкове законодавство: Проблемні питання теорії і практики його застосування господарськими судами: Матеріали науково-практичної конференції 20–21 квітня 2004 року. – Донецьк, 2004. – С. 92–98.
9. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, особисту недоторканість, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист)» № 2322-IV від 12.01.2005.
10. Фесюнін В. М. Організаційно-правові засади взаємодії органів державної податкової служби з населенням // Дисертація на здобуття наукового ступеня к.ю.н. – Х.: Харківський університет внутрішніх справ, 2007. – 187 с.
11. Дихтєвський П. В. Адміністративно-правове принуждення в механізмі забезпечення личной безпеки. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 256 с.

В. С. Лисовская

Административно-правовое обеспечение реализации прав физических лиц – плательщиков налогов в условиях формирования правового государства в Украине.

В статье рассмотрены административно-правовые средства обеспечения и защиты прав физических особ в налоговых отношениях, сформулированы выводы относительно их полноты, определены приоритеты взаимодействия участников налоговых правоотношений в условиях формирования правового государства в Украине.

V. S. Lisovska

Administrative – legal ensuring of the rights of natural persons – taxpayers in a form of law in Ukraine.

The article considers administrative legal means guaranteeing physical person's rights in taxation relations and contains the conclusion about their completeness. In the article the main directions of reciprocity of taxation legal relations participants in condition of law state forming in Ukraine are determined.