

## ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИНЦИПУ ВЕРХОВЕНСТВА ПРАВА У ДЕРЖАВНОМУ УПРАВЛІННІ ТА ЙОГО ОСОБЛИВОСТІ У СФЕРІ УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМИ ПРАВОВІДНОСИНАМИ

*У статті узагальнені проблеми реалізації принципу верховенства права на сучасному етапі реформування державного управління, визначені пріоритетні напрями удосконалення адміністративно-правового регулювання діяльності органів виконавчої влади щодо забезпечення реалізації принципу верховенства права, обґрунтовано необхідність його закріплення у законодавстві, що регулює податкові правовідносини.*

**Ключові слова:** адміністративна процедура, адміністративна послуга, адміністративне судочинство, адміністративно-правова доктрина, оскарження податкового зобов'язання, принцип верховенства права.

На сучасному етапі державотворення в Україні декларується зміна ідеології «державоцентризму» на «людиноцентристську ідеологію», пріоритетність «публічно-сервісної» діяльності держави. Зміна ідеологічних засад зумовлює необхідність подальшого реформування державного управління відповідно до оновленої адміністративно-правової доктрини, що базується на конституційному закріпленні прав і свобод людини і громадянина.

Становлення української державності супроводжувалось модифікацією адміністративного права і теорії державного управління. Значний внесок у розвиток вітчизняної юридичної науки даного спрямування здійснені В.Б. Авер'яновим, О.Ф. Андрійко, Ю.П. Битяком, Л.В. Ковалем, М.І. Козуброю, В.М. Селівановим, О.В. Скрипнюком та іншими.

Адміністративна галузь права набула визначення з позицій пріоритету особи у взаєминах з державою, норми адміністративного права сприяють реалізації прав, свобод і законних інтересів громадян у сфері державного управління.

Однак, аналіз наукової літератури свідчить про актуальність теоретичних проблем наукового тлумачення принципу верховенства права і практичних проблем його реалізації в окремих сферах діяльності української держави, а також, про необхідність їх подальшого дослідження і вирішення. Особливої значущості набуває, зокрема, вирішення сучасних адміністративно-

правових проблем діяльності органів державної податкової служби України в умовах розробки і впровадження Податкового кодексу.

Метою дослідження є виявлення характеру впливу принципу верховенства права на здійснення державного управління в цілому та в податковій сфері, зокрема.

У сучасних політико-правових і соціально-економічних умовах розвитку українського суспільства набуває визнання позиція щодо необхідності подальшого реформування державного управління в Україні на засадах його демократизації, що зумовлює посилення уваги до проблематики, пов'язаної з доктринальним тлумаченням і практичною реалізацією принципу верховенства права в адміністративному праві в напрямку принципової зміни суспільної ролі і призначення цієї галузі права у функціонуванні публічної влади на основі створення нової адміністративно-правової доктрини [1, с. 7].

Припис ст. 3 Конституції України «Права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави» [2] відображає принцип верховенства права і означає підпорядкування діяльності органів державної влади потребам реалізації та захисту прав людини.

Ретроспективний аналіз виявляє одне з найперших джерел, в якому зафіксовано підхід до



визначення свободи як простору для незаборонених законом дій, а саме, Інституції Юстиніана, в яких свобода трактується як «природна можливість робити те, що до вподоби, якщо цьому не перешкоджає будь-яка сила або будь-яке право» [3, с. 21].

У новітній історії пріоритетність прав людини вперше набула закріплення в Декларації незалежності США 1776 року, яка визначила наступне: «Ми керувались тією самоочевидною істиною, що всі люди створені рівними та наділені їх Творцем певними невідчужуваними правами, до числа яких належить життя, свобода та прагнення до щастя». Утвердження принципу верховенства права в європейському конституціоналізмі відбулося з прийняттям французької Декларації прав людини та громадянина 1789 року. Так, у преамбулі до Декларації наголошується необхідність викласти в ній «природні, невідчужувані та священні права людини», оскільки «неосвіченість, нехтування правами людини або зневажання їх є єдиною причиною суспільних нещастя та зіпсованості урядів» [4, с. 32].

До джерел сучасних європейських стандартів адміністративного права відноситься Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод, яка визначає стандарти захисту прав окремих осіб, у тому числі в їхніх взаємовідносинах з державою. Принцип верховенства права закріплений у преамбулі Конвенції. Поширення дії Конвенції на адміністративні правовідносини країн-членів Ради Європи відбувається у доктринальній, матеріально-правовій, процесуальній, процедурній площинах.

Ратифікована Законом України «Про ратифікацію Конвенції про захист прав і основних свобод людини 1950 року, Першого протоколу та протоколів № 2, 4, 7 та 11 до Конвенції» від 17.07.1997 року, Конвенція є частиною національного законодавства України про захист прав людини і основоположних свобод.

Підкреслюючи пріоритетне значення принципу верховенства права для усіх сфер українського суспільства, науковці обґрунтовують, що актуальним завданням науки адміністративного права виступає не тільки оновлення сучасних уявлень про зміст та значення цієї правової категорії, але й вивчення можливостей покращення нормативно-правового опосередкування принципу верховенства права в адміністративному законодавстві України, аналіз наявних тенденцій розвитку галузевого законодавства з метою вироблення практичних рекомендацій щодо його удосконалення [5, с. 175].

Найбільш ґрунтовного закріплення європейські принципи та стандарти судового контролю

за рішеннями, діями чи бездіяльністю влади набули в Кодексі адміністративного судочинства України, що створює якісно нові можливості для захисту прав особи.

Стаття 8 «Принцип верховенства права» Кодексу адміністративного судочинства України від 06.07.2005 року визначає наступне:

«Суд при вирішенні справи керується принципом верховенства права, відповідно до якого, зокрема, людина, її права та свободи визнаються найвищими цінностями та визначають зміст і спрямованість діяльності держави. 2. Суд застосовує принцип верховенства права з урахуванням судової практики Європейського суду з прав людини. 3. Звернення до адміністративного суду для захисту прав і свобод людини і громадянина безпосередньо на підставі Конституції України гарантується. 4. Забороняється відмова в розгляді та вирішенні адміністративної справи з мотивів неповноти, неясності, суперечливості чи відсутності законодавства, яке регулює спірні відносини» [6].

Завдання адміністративного судочинства визначено як «захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їхніх посадових і службових осіб, інших суб'єктів при здійсненні ними владних управлінських функцій на основі законодавства, в тому числі на виконання делегованих повноважень» [7].

Захист прав платників податків є органічною складовою інституту захисту прав і свобод людини. З метою втілення принципу верховенства права у процесуальному законі, забезпечення доступності захисту порушених прав та охоронюваних законом інтересів суб'єктів господарювання з прийняттям Кодексу адміністративного судочинства України було здійснено розмежування компетенції адміністративних і господарських судів – згідно з приписами п.1 ст.3 КАС України до справ адміністративної юрисдикції було віднесено спори за участю суб'єктів владних повноважень, які мають публічно-правовий характер і, водночас, виникають з господарських відносин, зокрема податкові спори. Зазначимо, однак, що зміна юрисдикції податкових спорів була неоднозначно сприйнята як представниками юридичної науки, так і суддівським корпусом господарських судів [8].

Важливою складовою процесу формування якісних взаємовідносин між платниками податків та органами державної податкової служби в напрямку дотримання норм податкового законо-



давства, забезпечення податкової дисципліни при одночасному захисті прав платників податків є чітке визначення та врегулювання у законодавчому порядку як обов'язків, так і прав платників податків. Відповідно до чинного законодавства платник податку має право оскаржувати у встановленому законом порядку рішення державних податкових органів та дії їх посадових осіб. Право оскаржувати рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами консультації містить пп.7 п.1 ст.17 Проекту Податкового кодексу України [9].

Можливість звернення особи до суду з метою захисту порушених прав є ознакою демократичної держави. Однак, зростання кількості судових справ ймовірно є свідченням певної не врегульованості податкових правовідносин. Так, Вищим адміністративним судом України за 2008 рік було постановлено 986 рішень у справах, пов'язаних із застосуванням Закону України «Про податок на додану вартість», що становило 28% від загальної кількості прийнятих судових рішень за участю органів державної податкової служби України, а за 2009 кількість таких ухвалених судових рішень становила 1298 (51 %, відповідно) [10].

Адміністративне судочинство спрямоване на виявлення порушень прав, свобод та інтересів осіб з боку органів державної влади та на поновлення цих прав або запобігання їх порушень. При цьому, однак, не вирішеним залишається питання про зупинення дії оскаржуваного рішення. Подання адміністративного позову, як і відкриття провадження в адміністративній справі не зупиняє дію рішення суб'єкта владних повноважень – зупинити дію рішення (чи окремих його положень) може тільки суд у порядку забезпечення адміністративного позову.

Оскарження платником податків суми податкового зобов'язання, узгодженого в апеляційному порядку не надає йому статусу неузгодженого, зазначена сума залишається податковим боргом платника податків, стягнуті на погашення такого податкового боргу суми у випадку прийняття рішення на користь платника набувають статус надмірно сплачених і підлягають поверненню [11, с. 81].

Аналіз нормативних актів щодо закріплення принципу верховенства права як принципу діяльності державного органу, його посадових осіб виявив наявність такого закріплення в різних редакціях Закону України «Про Кабінет Міністрів України». Законодавство України, що врегулює діяльність органів державної податкової

служби України не містять нормативного закріплення принципу верховенства права.

Принцип верховенства права стосується всіх гілок державної влади – законодавчої, судової, виконавчої. До практичних наслідків переосмислення ролі держави, відносин між особою та державою відноситься активізація діяльності органів публічної адміністрації щодо забезпечення належної реалізації прав громадян шляхом надання адміністративних послуг. За вже усталеного розуміння, адміністративна послуга – це самостійний вид публічних (державних і муніципальних) послуг, що характеризує діяльність адміністративного органу щодо юридичного оформлення визначених законодавством умов, як необхідних для забезпечення належної реалізації суб'єктивних прав, охоронюваних законом інтересів і виконання обов'язків фізичними або юридичними особами. Зазначена діяльність здійснюється за зверненням вказаних осіб, а її офіційним результатом є адміністративний (індивідуальний) акт відповідного органу [12, с. 302-303].

Надання адміністративних послуг пов'язане із забезпеченням умов для реалізації суб'єктивних прав приватних осіб, однак, в окремих випадках звернення особи за отримання адміністративної послуги має обов'язковий характер, наприклад, реєстрація підприємців для сплати страхових внесків до Пенсійного фонду.

З вимог принципу верховенства права випливають істотні ознаки взаємовідносин посадових осіб органів державної влади з громадянами, зокрема, в процесі надання адміністративних послуг. За результатами аналізу встановлено, що в законодавчих документах у сфері надання адміністративних послуг, які мають суттєве відношення до податкових правовідносин не враховано принцип верховенства права, наприклад, у Законі України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» від 15.05.2003 року № 755-У.

Зазначимо, що принцип верховенства права не визначений у «Концепції розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади», затвердженій розпорядженням Кабінету Міністрів України від 15.02.2006 року.

В основі практичної реалізації принципу верховенства права лежить чітка регламентація процедурних аспектів адміністративних правовідносин. Рівень демократичності публічного управління європейських країн визначають кодифіковані акти, в яких детально регламентовані адміністративні процедури. Однак, у чинному адміністративному законодавстві України про-



цедурна частина (за винятком регулювання адміністративно-юрисдикційних проваджень – адміністративно-процедурні принципи закріплено в ч.3. ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства) є найменш розвинутою. В Україні, на даний час, відсутній закон про адміністративну процедуру, що не сприяє чіткому виконанню функцій і повноважень органами державної влади та посадовими особами. Докладне визначення законом раціонально організованих і демократичних за суттю процедур діяльності посадових осіб органів державної влади щодо розгляду заяв і скарг громадян є умовою об'єктивного, неупередженого, відповідального ставлення до них. Рівень врегулювання Законом України «Про звернення громадян» від 02.10.1996 року №394/96 не може бути визнаний достатнім для забезпечення захисту суб'єктивних прав і законних інтересів приватних осіб.

Проект Адміністративно-процедурного кодексу України (реєстраційний номер 2789) має визначити повноваження органів виконавчої влади, місцевого самоврядування, їх посадових осіб щодо забезпечення справедливого неупередженого та своєчасного розгляду справ фізичних та юридичних осіб та врегулювати порядок діяльності. Так, утвердження прав і свобод громадян передбачає створення умов їх реалізації не тільки за допомогою інституту адміністративної юстиції – важливим є розвиток інституту адміністративного оскарження, яке може розглядатися в якості додаткової гарантії оперативного захисту прав і законних інтересів громадян. В проекті Адміністративно-процедурного кодексу України передбачена чітка регламентація процедури адміністративного оскарження [13].

Дотримання принципу верховенства права проявляється у забезпеченні доступу громадян до інформації в органах державної влади, тобто до публічної інформації, забезпечується оприлюдненням інформації цими органами про свою діяльність. Згідно ст. 10 Закону України «Про інформацію» право на інформацію забезпечується «обов'язком органів державної влади ... інформувати про свою діяльність та прийняті рішення; створенням у державних органах спеціальних інформаційних служб або систем, що забезпечували б у встановленому порядку доступ до інформації». Стаття 21 містить перелік основних джерел інформації про діяльність органів державної влади та шляхів доведення до заінтересованих осіб [14].

Реалізації права на інформацію сприяє юридичний обов'язок органів державної влади та органів місцевого самоврядування, які відповід-

но до ст. 19 Закону України «Про звернення громадян» зобов'язані у разі прийняття рішення про обмеження доступу громадянина до відповідної інформації при розгляді заяви чи скарги скласти про це мотивовану постанову [15].

Водночас, проектом Податкового кодексу України до прав платника податків віднесено нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків [16].

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.

У науковій літературі не вироблено єдиного підходу до закріплення цього принципу в нормативних актах. Принцип верховенства права не достатньою мірою запроваджений у законодавстві України.

Постановою Верховної Ради України від 31.03.2009 № 1203-VI, Проект Адміністративно-процедурного кодексу України було спрямовано на повторне перше читання, таким чином, відкладається законодавче врегулювання відповідних повноважень органів державної влади.

У Податковому кодексі України необхідно закріпити нормативне визначення принципу верховенства права.

#### Література

1. *Принцип верховенства права у діяльності держави та в адміністративному праві* /Відповідальний ред.. В.Б. Авер'янов. – К.: Конус – Ю, 2008. – 314 с.
2. *Конституція України* від 28.06.1996 № 254 к/96. – <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. *Институции Юстиниана* /Пер. Д. Расснера. (Серия « Памятники римского права » ). – М.: Зерцало, 1998. – 400 с.
4. *Международные акты о правах человека* (сборник документов) /Под ред. В.А. Карташкина и Е.А. Лукашевой. – М.: Норма, 1998.
5. *Принцип верховенства права у діяльності держави та в адміністративному праві* /Відповідальний ред.. В.Б.Авер'янов. – К.: Конус – Ю, 2008. – 314 с.
6. *Кодекс адміністративного судочинства України* від 06.07.2005 року. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
7. *Там само.*



8. Курченко Н.М. Окремі проблеми здійснення господарського судочинства з прийняттям Кодексу адміністративного судочинства в Україні / Н.М. Курченко // Вдосконалення судострою та господарського судочинства: проблеми і перспективи: Матеріали науково-практичної конференції 12-13 квітня 2006 року, Донецьк. – Донецьк, 2006. – С.358-367.

9. Проект Податкового кодексу України (реєстр. номер 7101 від 29.09. 2010) [http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?pf3511=38590](http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=38590).

10. Довідка Вищого адміністративного суду України про результати вивчення та узагальнення практики застосування адміністративними судами окремих норм Закону України «Про податок на додану вартість» від 15.04.2010 року. – <http://zakon.rada.gov.ua>.

11. Беліков О. Деякі питання оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності / О. Белі-

ков // Юридичний журнал. – 2010. – 7(97). – С.79-81.

12. Адміністративне право України. Академічний курс: Підруч.: У двох томах. – Том 1. – Загальна частина /Ред.колегія: В.Б.Авер'янов (голова) та ін.. – К.: ТОВ «Видавництво «Юридична думка», 2007. – 592 с.

13. Проект Адміністративно-процедурного кодексу України (реєстраційний номер 2789). – <http://zakon.rada.gov.ua>.

14. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 року № 2657 – XII. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

15. Про звернення громадян: Закон України від 02.10.1996 року №394/96. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

16. Проект Податкового кодексу України (реєстр. номер 7101 від 29.09. 2010) [http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?pf3511=38590](http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=38590).

**П.В. Дихтиевский, В.С. Лисовская**

Обеспечение принципа верховенства права в государственном управлении и его особенности в сфере управления налоговыми правоотношениями.

В статье обобщены проблемы реализации принципа верховенства права на современном этапе реформирования государственного управления, определены приоритетные направления совершенствования административно-правового регулирования деятельности органов исполнительной власти относительно обеспечения реализации принципа верховенства права, его закрепления в законодательстве, которое регулирует налоговые правоотношения.

**P.V. Dihtievsky, V.S. Lisovska**

Providing of the principle of right supremacy in state administration and its features in the sphere of tax relation management.

In the article the problems of realization of principle of supremacy of right on the modern stage of reformation of state administration are summarized, the priority directions of law administrative regulation of activity of institutions of executive power for providing of realization of principle of right of supremacy are defined, the necessity of his fixing for a legislation which regulates tax legal relationships is grounded.