

**ЗАКАРПАТСЬКІ
ПРАВОВІ ЧИТАННЯ**

**TRANSCARPATHIAN
LEGAL READINGS**



ГАРАНТІЇ ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В ПРОЦЕСІ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

Греца Я.В.,

доцент кафедри

господарського права ДВНЗ «УжНУ»

Положення Основного Закону України, які передбачають захист судом прав і свобод людини і громадянина, а також прав юридичної особи, встановлюють юридичні гарантії їх реалізації, надаючи можливість кожному захищати права і свободи будь-якими не забороненими законом засобами (частина п'ята статті 55 Конституції України).

В теорії держави і права питання гарантії реалізації та захисту прав людини висвітлено ґрунтовно, чому сприяли праці таких вчених як Колодій А.М. [1], Рабінович П.М.[2], Шукліна Н.Г.[3].

В теорії податкового права важливе значення має питання гарантій захисту прав платників податків. До цього часу наукове дослідження гарантій прав суб'єктів податкових правовідносин здійснювалося досить вузько, обмежуючись окремими гарантіями захисту прав платників податків, такими як принципи і правові норми [4. с.10].

Метою нашого дослідження є визначення системи гарантій реалізації і захисту прав та законних інтересів платників податків у процесі податкового планування, визначивши основні умови та засоби, які мають визначальне значення.

Колодій А.М. визначає поняття гарантій основних прав і свобод як систему норм-принципів, умов і засобів, що забезпечують у своїй сукупності здійснення конституційних прав, свобод і законних інтересів людини і громадянина [1, с.223]. Майже аналогічне визначення дає Шукліна Н.Г., яка розглядає гарантії основних прав і свобод людини і громадянина як систему норм, принципів, умов і вимог, які забезпечують у сукупності додержання прав та свобод і законних інтересів особи [3, ст.207].

Рабінович П.М. бає більш розширене поняття гарантій основних прав і свобод і характеризує їх як умови і засоби, принципи та норми, які забезпечують здійснення, охорону і захист зазначених прав, є порукою виконання державою та іншими суб'єктами правовідносин тих обов'язків, які покладаються на них з метою реалізації конституційних прав та свобод людини і громадянина [2, с.246].

Гарантії прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин – це норми, принципи, умови і засоби, які у своїй сукупності за-

безпечують здійснення, охорону і захист прав та законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин, виконання визначених законом юридичних обов'язків кожним із суб'єктів.

Більшість авторів у теорії права гарантії прав і свобод розділяють на загальні та спеціальні (юридичні гарантії). В свою чергу, загальні класифікуються на економічні, політичні і організаційні. Деякі автори в системі загальних гарантії виділяють також ідеологічні, соціальні та організаційні [2, с.246].

Вказана система гарантії може бути повною мірою застосована і до податкових правовідносин. Разом з тим, в системі гарантії реалізації прав суб'єктів податкових правовідносин слід розмежувати засоби, що використовуються для реалізації та захисту прав платників податків, а з другого боку – для забезпечення інтересів держави та уповноважених нею органів як суб'єктів податкових правовідносин. Предметом нашої уваги є гарантії захисту прав платників податків.

До політичних гарантії прав платників податків слід віднести покладення на державу обов'язку по забезпеченню прав і свобод людини, адже згідно ч.2 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 [5]. Забезпеченню виконання вказаного обов'язку держави сприяє закріплення в Основному Законі ознак правової держави, визначення принципу верховенства права і найвищої юридичної сили Конституції, норми якої є нормами прямої дії, визнання людини, її життя і здоров'я, честі і гідності, недоторканості і безпеки найвищою соціальною цінністю в Україні.

З метою реалізації вказаних положень у сферу податкових правовідносин нормами податкового законодавства встановлено, зокрема, обов'язки органів державної фіскальної служби, які полягають в тому, що посадові особи органів державної фіскальної служби зобов'язані дотримувати Конституції і законів України, інших нормативних актів, прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій.

Економічні гарантії прав платників податків зумовлені необхідністю використання в Україні досвіду країн ЄС, у яких пройшов процес зміни кейнсіанської концепції оподаткування, в основі якої лежала активна фіскальна політика держави, на неокласичну концепцію податкової нейтральності, яка зумовлює не прямий, а побічний вплив держави на економіку за допомогою ринкових важелів.

Це означає, що податки не повинні бути тягарем для їх платників, а одним із стимулів розвитку національної економіки. Вони не повинні відігравати вирішального значення при прийнятті ділових рішень, від їх величини не повинен залежати вибір господарської діяльності і характер розподілу прибутку [6, с.23].

Домінування регулюючої функції податків, невисокі податкові ставки позитивно відображаються на стимулюванні підприємницької діяльності, збільшенні обсягу виробництва продукції, збільшення споживання внаслідок зростання рівня доходів громадян. Крім того, це сприяє зниженню рівня цін та інфляції, збільшення питомої ваги легального сектору економіки і відповідно, зменшенню її тіньового сектору.

Визначений у законодавстві принцип соціальної справедливості є одним із ключових при визначенні соціальних гарантій прав платників податків. Базисом таких гарантій є концепція соціальної держави, що знайшла своє відображення у Конституції України. Основою її є принцип відповідальності держави за забезпечення своїм громадянам прожиткового мінімуму, який закріплюється в законодавстві [3, с.247]. На нашу думку, даний підхід до визначення концепції соціальної держави в цілому є вірним, однак обмежений колом суб'єктів, перед якими держава бере соціальні зобов'язання. Ми вважаємо, що при визначенні концепції соціальної держави не слід обмежуватися обов'язком держави тільки перед своїми громадянами. Обов'язок держави по забезпеченню прожиткового мінімуму повинен забезпечуватися для всіх осіб, що проживають на її території, не залежно від громадянства, адже ст.26 Конституції України передбачені гарантії прав, свобод і обов'язків іноземців та осіб без громадянства, що перебувають на території України на законних підставах. З точки зору податкового права, принцип соціальної справедливості стосується всіх платників податків, а ними є як резиденти, так і нерезиденти, громадяни України, іноземні громадяни і особи без громадянства.

Організаційні гарантії прав платників податків полягають у існуванні державних інститутів та органів, покликаних забезпечувати охорону та захист прав платників податків. У державі діє система органів правосуддя, забезпечується матеріально-технічна база їхньої діяльності, здійснюється підготовка і підбір кваліфікованих кадрів.

В структурі органів державної фіскальної служби діють структурні підрозділи, функцією яких є розгляд скарг платників податків в адміністративному порядку.

Спеціальні (юридичні) гарантії – це встановлені державою із наданням їм формальної (юридичної) обов'язковості принципи та нор-

ми, які забезпечують здійснення прав шляхом належної регламентації порядку їх здійснення, а також їх охорони і захисту [2, с.250].

Серед правових гарантій, притаманних і для податкових правовідносин можна окремо виділити конституційно-правові, які безпосередньо закріплені нормами Основного Закону.

До конституційно-правових гарантій платників податків належать:

- право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів самоврядування, посадових і службових осіб (ст.55 Конституції України);
- право на відшкодування за рахунок держави чи органів місцевого самоврядування матеріальної шкоди, що завдана незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю зазначених органів і осіб;
- право знати свої права і обов'язки. Закони та інші нормативно-правові акти, які визначають права і обов'язки громадян, але не доведені до відома населення у порядку, встановленому законом, є недійсними (ст.57); гарантується недопустимість зворотної дії закону (ніхто не може відповідати за діяння, які на час їх вчинення не визначалися законом як правопорушення) (ст.58);
- право на правничу допомогу, яка означає, зокрема, що кожний вільний у виборі захисника своїх прав (ст.59);
- принцип необов'язковості виконання явно злочинного розпорядження чи наказу (ст.60)

Зазначені гарантії є ключовими і основоположними у забезпеченні реалізації та захисту прав платників податків. На їх основі норми законодавства України, зокрема податкового, встановлюють інші види правових гарантій, які також відіграють немаловажну роль.

Серед правових гарантій, за критерієм їх змісту, прийнято виділяти матеріальні (положення правових норм, що безпосередньо містять ті чи інші приписи та заборони); процесуальні (положення, які визначають процес реалізації матеріальних гарантій); організаційні (положення, які, зокрема, визначають систему судових і правоохоронних органів, інших органів державної влади і органів місцевого самоврядування, встановлюють їх функції, повноваження їх посадових і службових осіб) [2, с.250].

Норми податкового права визначають обсяг прав платників податків, в тому числі право на оскарження рішень органів державної фіскальної служби та дій посадових осіб, право на відшкодування збитків, заподіяних платникам податків державою та її органами і т.д. Передбачаються способи захисту прав, встановлено процесуальний

порядок його здійснення, обов'язок держави щодо забезпечення реалізації та захисту прав платників податків.

Важливим елементом правових гарантій прав платників податків є закріплений законодавством принцип, відповідно до якого всі сумніви, що впливають із неоднозначності норм податкового законодавства повинні тлумачитися на користь платника.

Норма п.п. 4.1.4. п.4.1 ст.4 Податкового кодексу України закріплює принцип презумпції правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо 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 [7].

Як зазначає Орлюк О.П., оподаткування являє собою законне відчуження з права власності. Однак, право власності первинне. Всі сумніви в податковому законодавстві мають тлумачитися на користь власника, платника податку. Це є реальним виразом принципу недоторканості приватної власності і виступає гарантією від свавілля держави [8, с.321].

В системі юридичних гарантій прав суб'єктів податкових правовідносин необхідно відзначити міжнародно-правові гарантії, встановлені у чинних міжнародних договорах, обов'язкових для України. Такі угоди мають подвійну природу, оскільки з одного боку регулюються міжнародним правом, а з іншого – після їх інкорпорації в національне податкове право вони стають елементом внутрішньодержавного податкового законодавства [9, с.220]. Така позиція прямо впливає із змісту ст.9 Конституції України.

У зв'язку з розширенням інтеграційних процесів, активізацією зовнішньоекономічної діяльності, міжнародно-правові гарантії прав суб'єктів податкових правовідносин набувають більшого значення.

Ключову роль вони відіграють у вирішенні такого питання, як уникнення подвійного оподаткування. Як зазначає Сутирін С.Ф., міжнародне подвійне оподаткування, що виникає через одночасне застосування принципів резиденства і територіальності декількома країнами по відношенню до одного і того ж доходу платника податків, призводить до збільшення загального податкового тягаря фізичної або юридичної особи, а також порушує критерій податкової справедливості [6, с.70]. Вирішення цієї проблеми потребує координації національної податкової політики кожної з держав на міжнародному рівні.

Враховуючи наведене, ми можемо прийти до висновку, що гарантії захисту прав платників податків у процесі податкового планування виступають тією ланкою, яка дає змогу здійснити необхідний у правовому статусі суб'єктів податкових правовідносин перехід від передбаченої в Конституції і законах України можливості до реальної дійсності. Гарантії прав платників податків повинні відігравати роль орієнтирів у формуванні податкового права. Будучи основними принципами нормативного регулювання, вони задають тон усій наступній правотворчості у податковій сфері. Діючи в державі податкові закони та інші правові акти фіскального характеру мають порівнюватися з цими постулатами і ні в якому разі не суперечити їм, оскільки правові гарантії забезпечують дотримання основних прав людини – найвищої цінності у суспільстві.

Список використаних джерел:

1. Колодій А.М. Олійник А.Ю. Права людини і громадянина в Україні. – К.:Юрінком Інтер, 2003. –336с.
2. Рабинович П.М. Хавронюк М.І. Права людини і громадянина. –К:А-тіка, 2004. – 464с.
3. Конституційне право України/ за ред. Погорілка В.Ф. – К:Наукова думка, 2000. –732с.
4. Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку. Автореферат на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук. – Ірпінь, 2003. –20с.
5. Конституція України від 28.06.1996 року// Відомості Верховної Ради України. – 1996.-№ 30.
6. Сутырин С., Погорлецкий А. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике.-С.-П.:Полиус.1998. – с.577.
7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року N 2756-VI // Голос України N229-230 від 04.12.2010 р.
8. Орлюк О.П.Фінансове право. –К:Юріком Інтер, 2010. –808 с.
9. Податкове право.Навч.посіб./Г.В.Бех, О.О.Дмитрик, Д.А.Кобильнік та ін.; За ред.проф.М.П.Кучерявенка.– К:Юріком Інтер, 2003. – с.400.