

Федорчук О.М.

До питання захисту прав платників податків

Податкові відносини, як і інші види правовідносин, виникають на основі норм права, відповідно до юридичних фактів, як зв'язок між сторонами, що є носіями суб'єктивних юридичних прав і обов'язків. Особливістю цих відносин є аналіз кола відносин, що визначають рух грошових засобів від платників у відповідні бюджети (фонди), у формі обов'язкових платежів. Податкові правовідносини базуються на правових нормах, що регулюють встановлення, зміну та припинення податкових та не податкових платежів і їх учасники наділені суб'єктивними правами та несуть юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків та неподаткових платежів. Ці відносини підтримуються (гарантуються) державним примусом.

Н.П. Кучерявенко виділяє такі особливості податкових правовідносин:

1. **Цільова системність** – система податкових правовідносин підпорядкована певній цілі, зокрема, встановленню і стягненню податків. Податкові правовідносини підпорядковуються певній логіці, котра відображає суть діяльності держави з приводу встановлення і стягнення податків, обов'язок платника внести певну, визначену суму в грошовий фонд.

2. **Формальна визначеність** – пов'язана з тим, що правовідносини регулюють чітко визначені зв'язки, що складаються між суб'єктами. Особливістю податкових правовідносин є те, що одним із суб'єктів завжди виступає держава, при цьому визначене коло інших суб'єктів податкових правовідносин, перелік їх прав і обов'язків: держави і компетентних органів встановити податки і забезпечити їх сплату; платників податків – внести в бюджет чи державний позабюджетний фонд грошову суму у встановлені строки і в необхідному розмірі.

3. **Забезпечення державним примусом** податкових правовідносин забезпечується тим, що фактично мова йде про охорону власником належного йому майна. Податкові надходження, складаючи основу грошових фондів держави, представляють державні грошові засоби і утиск реалізації державних інтересів породжує відповідну реакцію державного охоронного механізму.²²

Правові відносини з приводу утримання податкових платежів, що виникають зокрема між органами стягнення і самими платниками податків, базуються на принципі імперативності, тобто податкові правовідносини мають вольовий характер. З одного боку будь-яка податкова норма, як кожна інша правова норма, являє собою реалізацію волі держави (або безпосередньо, або через діяльність компетентних органів). З іншого боку, правовідносини здійснюються через поведінку платника чи іншого суб'єкта податкових правовідносин. В основному, правда, поведінка платника податків закріплює за ним роль зобов'язаної особи, воля якої досить таки обмежена рамками державного примусу. Ряд окремих сторін визначає підхід, при якому законодавець виходить з презумпції вини платника податків.

Насамперед податкове законодавство не має прямої дії. Й іноді підзаконні акти, як то інструкції чи положення, спрямовані на деталізацію та роз'яснення норм певного закону, або суперечать оремим положенням того ж закону, або мають настільки відомчий характер, що практично недоступні для платника, що призводить, в результаті, до податкових правопорушень. Згадана презумпція вини

платника відображається навіть у самому характері податкової системи, яка на сьогоднішній день є практично майже повністю фіскальною, тобто її основною ціллю є вилучення з платників з допомогою податкових ставок, санкцій та штрафів сум для скорочення дефіциту бюджету. При цьому, навіть якщо сума сплати податку надійшла до бюджету з надлишком, то надлишок "...підлягає поверненню чи зарахуванню в рахунок майбутніх платежів ...". І якщо повернення сплачених надлишків можна перерахувати по одиницях, то зарахування в рахунок майбутніх платежів знову ж таки йде на збиток платникові. Адже зарахування суми через певний проміжок часу (місяць, квартал), з врахуванням теперішніх інфляційних процесів, складе відносно меншу суму на момент її кінцевого зарахування, ніж в той момент, коли дана сума була сплачена платником податків.

Безпосередній механізм стягнення недоїмок по платежах до бюджету також виходить із вищезгаданого посилення. С.А.Герасименко підкреслює, що "безперечний порядок стягнення недоїмки є наслідком того, що законодавець виходить з презумпції недобросовісності і некомпетентності армії платників в цілому, ідеалізуючи рівень добросовісності і неупередженості працівників податкових органів."²⁰

Податкові правовідносини, як один із видів суспільних відносин, пов'язані зі зміною форми власності, з передачею частини її в користь держави або з перерозподілом самої державної власності. У цих відносинах, в силу різних причин, іноді порушуються права платників податків.

Проаналізуємо матеріали практики, зокрема, стан розгляду судами позовів та скарг платників податків на дії органів державної податкової служби в Рівненській області за 1998 рік.

Так підприємствами, установами, організаціями всіх форм власності, а також посадовими особами та громадянами на протязі 1998 р. в арбітражний суд Рівненської області, районні та міські суди було подано 74 позовних заяв та скарг на дії податкових служб області по питаннях незаконного застосування фінансових санкцій за порушення податкового законодавства та притягнення до адміністративної відповідальності.

За цей час кількість оскаржених рішень та постанов в порівнянні з 1997 роком зросла з 35 до 74, або на 111,4%. З 19 до 45 зросла кількість заяв та скарг, поданих в суди на дії посадових осіб ДПІ в м.Рівне, що становить 60,8% від загальної кількості по області. Сума заявлених позовів зросла з 1295 тис.грн. до 11145 тис.грн. Кількість задоволених судами позовів та скарг зросла з 20 до 28, або на 28,5%, при цьому сума задоволених позовів збільшилась з 838,0 тис.грн. до 4441,1 тис.грн. Даний факт, на мою думку, свідчить не про низьку кваліфікацію податківців, а про покращення Правового інформування платників з питань захисту своїх прав.

На винесені судами рішення про задоволення позовних заяв та скарг платників податків податковими органами області подано у вищі судові інстанції 16 заяв на перевірку рішень судів в порядку нагляду. За даними інспекції на 01.01.99 р. задоволено 2 заяви, усі інші знаходяться в стані розгляду.

Основними причинами відміни рішень податкових органів є неправильне застосування податкового законодавства.

Так, наприклад, рішенням ДПІ застосована фінансова санкція до підприємства «В» за несплату акцизного збору при реалізації автомобіля ГАЗ-24 «Волга» 1984 року випуску, вважаючи, що при реалізації вітчизняних автомобілів, які були придбані до 01.01.92 р. незалежно від

розміру залишкової вартості, акцизний збір обчислюється за твердими фіксованими ставками, передбаченими Законом України «Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі транспортні засоби та шини до них». У рішенні суду і постанові про перегляд вказано, що, оскільки автомобіль виготовлений у 1982 році, його слід вважати вітчизняним, а тому відповідно до ст.2 Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 22.12.96 р. платниками акцизного збору є суб'єкти підприємницької діяльності – виробники підакцизних товарів, а також суб'єкти підприємницької діяльності, що імпортують підакцизні товари, а також громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які ввозять товари на митну територію України. В даному випадку ні імпорту, ні експорту товарів не було.

За аналогічними підставами арбітражним судом була задоволена позовна заява одного з відділень АК АПБ «Україна» до місцевої районної ДПІ.

Рішенням арбітражного суду відмовлено в позові ДПІ до МПП «Н» про звернення стягнення на майно на суму 284583 грн. Суд задовільнив зустрічний позов МПП «Н» до ДПІ, визнавши недійсним рішення ДПІ про застосування фінансових санкцій за ненадходження валютної виручки. Суд вважав неправомірними дії ДПІ щодо нарахування пені ПП «Н» по зовнішньоекономічних контрактах, щодо яких відбулась уступка вимоги та перевод боргу. Заключення договору уступки вимоги та перевод боргу з ВАТ «К» відбулося в строк до закінчення 90-денного терміну, необхідного для повернення валютної виручки на митну територію України, а тому підстав для нарахування пені не було.

Окремі рішення податкових служб області відмінюються у зв'язку з неналежним виконанням працівниками податкових інспекцій службових обов'язків, які заключаються в поверховому проведенні перевірок, відсутність посилань на конкретні факти правопорушень та законодавчі акти, які були при цьому порушені.

У рішенні арбітражного суду по справі за позовом Регіонального відділення Фонду державного майна до ДПІ вказується, що рішення ДПІ про стягнення коштів від приватизації, прийняте з порушенням встановленого порядку, оскільки в рішенні відсутня правова підстава для його прийняття, не має посилання на акт перевірки, не вказано законодавчих та нормативних актів, порушення яких було допущено.

Трапляються неізолювані факти, коли перевіряючи в порушення діючого законодавства, на свій розсуд визнають угоди, заключені між підприємствами, недійсними, незаконно донараховують податки та інші платежі, таким чином, незаконно застосовують до них фінансові санкції.

За позовом ТзОВ фірми «Б» до ДПІ, рішенням арбітражного суду рішення ДПІ визнано недійсним. Судом вказано, що договір про перевод боргу, укладений відповідно до вимог ст. 41-44 ЦК України, в передбаченому законом порядку недійсним не визнаний. Таким чином, визнавши при перевірці недійсним зазначений договір, відповідач перевищив повноваження, передбачені ст. 9-11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні», що потягло безпідставне застосування фінансових санкцій.

Трапляється, що працівниками юридичної служби не виконуються вимоги чинного законодавства, порядок, що регулює розгляд цивільних справ.

Так, в рішенні арбітражного суду від 23 липня 1998 р. за позовом ДП «Р» до ДПІ відзначено, що представник відповідача в судові засідання для розгляду справи не з'явився, відзив на позовну заяву не подав. На підставі цих та інших порушень, рішення ДПІ було визнано недійсним.

Допускаються серйозні порушення порядку провадження справ про адміністративні правопорушення, що є підставою для скасування постанов про притягнення до адміністративної відповідальності.

При розгляді міським судом справи за скаргою громадянина О. на дії начальника ДПІ було встановлено, що в постанові про притягнення О. до адміністративної відповідальності за ст.155^{^1} КпАП України, не вказано частини вказаної статті, що позбавляє суд можливості вирішити питання про наявність або відсутність в діях О. складу правопорушення, а тому постанова підлягає скасуванню.

Згідно з протоколом про адміністративне правопорушення громадянин І. перевозив тютюнові вироби без марок акцизного збору, чим скоїв правопорушення, передбачене ст.146^{^2} КпАП України. Постановою ДПІ в м.Рівне від 09.04.98 р. громадянина І. було притягнуто до адміністративної відповідальності з конфіскацією тютюнових виробів.

За скаргою І. постанова ДПІ, міським судом, на підставі ч.6 ст.41 Конституції України скасована у зв'язку з тим, що конфіскація майна застосовується виключно судом.

Отже, відносини, що складаються з приводу податкових платежів, торкаються досить широкого спектру питань: від розробки і затвердження тієї чи іншої форми платежу, до контролю за правильністю його обрахування і надходження в бюджет відповідного рівня. Ця група відносин охоплює різних суб'єктів (державу, юридичних, фізичних осіб), між якими формується певне співвідношення інтересів і система інтересів. Вони вимагають чіткої правової регламентації і подальшого вдосконалення, а з огляду на вищевикладене, механізм податкових правовідносин потребує обґрунтованого закріплення реалізації платником податків належних йому прав.

Реалізація прав платників податків немислима без їх належної юридичної охорони та захисту. Необхідність в цьому настає тоді, коли має місце порушення прав або виявляється реальна чи потенційна перешкода до їх здійснення.

У зв'язку з поняттями юридичної охорони і захисту прав платників податку виникають питання про їх зміст, взаємовідношення, а також про засоби їх забезпечення та місце серед них фінансово-правових засобів.

Відтак, актуальним є дослідження регулюючого впливу способів забезпечення реалізації та захисту прав суб'єктів податкових відносин. За для досягнення поставленої мети, в даній статті буде зроблено спробу здійснити розгляд поняття юридичних гарантій прав платників податків в цілому і гарантій захисту цих прав.

Захист прав платників податків: поняття та зміст

Реалізація прав платників податків немислима без їх належної юридичної охорони і захисту. Необхідність у цьому настає тоді, коли має місце порушення прав або виявляється реальна чи потенційна перешкода до їх здійснення.

У зв'язку з поняттями юридичної охорони і захисту прав платників податків виникають питання про їх зміст, взаємовідношення, а також про засоби їх забезпечення і місце серед них фінансово-правових засобів.

Захист суб'єктивних прав громадян, державних та громадських організацій розглядається нашим законодавством і юридичною наукою як найважливіша гарантія їх реального здійснення. Такий захист є основним змістом діяльності суду й інших юрисдикційних органів держав по розгляду та вирішенню цивільних і інших справ. Про це свідчить стаття 6 Цивільного кодексу України і статті 1 та 2 Цивільного процесуального кодексу України⁴, які

розглядають захист суб'єктивних цивільних прав як один з правових інститутів. Однак в нашій літературі із загальної теорії права не з'ясоване саме поняття «захист суб'єктивних прав та інтересів, що охороняються законом». У чому його суть і яке воно має значення.

Визначаючи за тою чи іншою особою певні суб'єктивні права, цивільне законодавство разом з тим надає правочинній особі і право на захист, тобто забезпечує їх правоохоронювальними законами. На думку В.П.Грібанова, право на захист, будучи матеріально-правовим за своїм змістом, передбачає наявність у суб'єкта трьох можливостей:

- 1) можливість правочинної особи використовувати надані йому законом засоби власного примусового впливу на правопорушника (самозахист цивільних прав);
- 2) вживати ряд заходів, які мають юридичне значення і безпосередньо спрямованих на захист належних йому прав;
- 3) вимагати від компетентних державних органів примусового здійснення або захисту свого права.²¹

Незважаючи на те, що в юридичній літературі нема точної відповіді на запитання, що ж слід розуміти під правом на захист, з вищенаведеної концепції випливає, що це не тільки можливість звернутися з вимогою про захист права до відповідних державних органів або громадянських організацій, але й можливість цього права здійснюватись залежно від конкретних обставин або безпосередніми діями самої правочинної особи, або через компетентні державні органи.

На думку С.Сабієнова, захист суб'єктивних прав – це здійснювана у встановленому законом порядку правозастосовча діяльність органів держави, обумовлена порушенням або запереченням суб'єктивних прав та інтересів, що охороняються законом, мета якої полягає у відновленні або підтвердженні цих прав.²⁴

У цьому визначенні відображена основна відмінна ознака юридичного захисту суб'єктивних прав, яка виражається в тому, що вчинення органами держави певних владних дій на користь правочинної особи викликає саме порушення або заперечення суб'єктивних прав.

Таким чином, захист суб'єктивних прав платників податків слід розглядати як застосування уповноваженими на те юрисдикційними органами спеціальних правових заходів, які б забезпечували платникам податків реальну можливість здійснення їх суб'єктивних прав. У зв'язку з цим можна стверджувати, що всяка судово або інша форма юридичного захисту порушених чи оспорюваних суб'єктивних прав платників податків передбачає застосування норм права. Однак обов'язковим у цих нормах є встановлення тих обставин, які передбачають диспозиція або гіпотеза цих норм. Отже, правозастосовча діяльність органів держави по захисту суб'єктивних прав платників податків завжди і в усіх випадках зв'язана зі встановленням фактичних обставин, які обумовлюють необхідність цього захисту. Для того, щоб захистити певне суб'єктивне право, органи держави повинні переконатися: по-перше, чи дійсно особа, яка звертається за захистом, наділена даним правом; по-друге, чи порушене або оспорюване, воно ким-небудь і, нарешті, суд і органи управління мають можливість розглядати конкретний правовий спір, зв'язаний з порушенням або оспорюванням суб'єктивних прав платників податків. Кінцевий результат діяльності цих органів – це акти правового захисту, які переслідують мету відновлення порушених або підтвердження оспорюваних прав платників податків.

У суб'єктивних правах платників податків у певній мірі поєднуються інтереси особи та інтереси суспільства. Тому

держава надає всім громадянам право звертатися до суду або органів державного управління за захистом належних їм суб'єктивних прав. Належність такого права кожному громадянину не залежить і не зв'язується з порушенням або оспорюванням того чи іншого конкретного права конкретного платника податків. Але реалізувати це право може не кожний, а лише той, хто є носієм порушеного або оспорюваного суб'єктивного права. Необхідність у захисті даного права обумовлена його порушенням або оспорюванням.

Змістом права на захист платників податків є конкретна матеріально-правова вимога. Така вимога може міститись у зверненнях (у позовній чи іншій формі) правочинних осіб до відповідачів про відновлення або підтвердження порушеного права. Встановлюючи фактичні обставини, які суд або орган управління розглядають у певному, встановленому законом, порядку. При наявності достатніх законних підстав вони задовольняють заявлені відповідачеві матеріально-правові вимоги, що завжди відбувається у суворо регламентованому законом порядку, який являє собою процесуальну форму реалізації права на захист суб'єктивного права.

Матеріальний зміст права на захист і його процесуальна форма здійснення являють собою нерозривну органічну єдність. Єдність матеріального права на захист і його процесуальної форми полягає у задоволенні (у випадку наявності достатніх законних підстав) матеріально-правової вимоги правочинної особи, з одного боку, і в розгляді його вимоги у встановленій законом певній процесуальній формі – з другого. Процесуальна форма являє собою певну процедуру, певний порядок діяльності юрисдикційних органів по розгляду матеріально-правової вимоги правочинної особи, які (процедура, порядок діяльності) здійснюються шляхом приведення в дію апарату державного примусу. Слід зауважити, що роль процесуальної форми полягає не тільки у відновленні або підтвердженні порушеного права, а також в охороні прав зобов'язаної сторони, так само, як і третіх осіб, зацікавлених у правильному вирішенні справи, а також інтересів суспільства в цілому.

Захист прав суб'єктів оподаткування відрізняється від охорони цивільних прав. Якщо охорона права означає застосування правових засобів для забезпечення правомірної діяльності, то захист права полягає у використанні правових засобів по відновленню порушеного права суб'єкта оподаткування. Але засоби захисту і охорони, призначені для забезпечення прав і законних інтересів платників податків, мають загальне соціальне значення.

Реалізація права на примусовий захист компетентним органам держави має дві сторони: і змістовну, і процедурну (або процесуальну). У змістовну сторону включається встановлення матеріального права, порушення якого стало початковою або матеріально-правовою підставою порушення, а потім розгляду справи по захисту права суб'єкта оподаткування (платника податку).

Процедурна (процесуальна) сторона охоплює умови, порядок, форми, способи, документи та дії, які мають значення для організації порядку розгляду заяви платника податку і винесення рішення по захисту його права.

Право на захист свого права можна розглядати як суб'єктивне фінансове право платника податку, незалежно від того, чи порушене захищуване право, чи ні. Тому правом на захист володіє будь-який суб'єкт податкового правовідношення, а значить, будь-який платник податку.

Було б неправильним вважати, що правом на захист платник податку володіє тільки при умові порушення захищуваного ним права. Захист порушеного права означає вже реалізацію права на захист. Необхідно бачити

відмінність реальності володіння платником податку загальними суб'єктивними фінансовими правами, закріпленими в податкових законах, від реалізації даних прав у конкретних життєвих ситуаціях, в конкретних податкових правовідносинах. Право на захист свого права означає право платника податку звернутися до компетентного державного органу за примусовим захистом порушеного права. Даному праву кореспондує обов'язок компетентного органу або посадовій особі прийняти заяву безумовного обов'язку задовільнити правові вимоги платника податку, оскільки не виключається необґрунтованість таких вимог, але є безумовний обов'язок розглянути заяву і прийняти відповідно до закону рішення. Право на захист не означає право на задоволення вимог платника податку: підставою задоволення цих вимог є матеріальне право суб'єкта оподаткування, тоді як право на захист – лише підставою для постановки питання про розгляд справи компетентним органом.

Поняття юридичних гарантій захисту прав платників податків

Як вже зазначалось, податкові відносини зв'язані зі зміною форми власності, з передачею її частини в користь держави або перерозподілом самої державної власності, а тому вимагають чіткої правової регламентації, дальшого вдосконалення і зміцнення гарантій прав платників податків.

Забезпечення прав платників податків – елемент сувереного дотримання законності в податкових відносинах. «Законність як особливе суспільне явище означає не просто реалізацію вимог права в окремих конкретних випадках. Це панування закону в суспільному житті, панування його, зокрема, у відносинах між владою і особою».²⁵

Отже, закон має обов'язкову силу як для платника податку, так і для органу, який виконує владні повноваження держави. Основні риси законності – всезагальність вимоги виконання законів, законообґрунтованість актів державної влади і гарантій від свавілля, присікання і невідворотності відповідальності за порушення законодавства – характеризують її як принцип необхідної поведінки обох сторін.

У податкових відносинах одна зі сторін – фінансовий орган, будучи наділений державно – владними повноваженнями, вказує необхідну поведінку іншій стороні, а іноді застосовує і заходи державного примусу. Це обумовлює встановлення особливих гарантій для охорони, захисту прав і законних інтересів платників податків в податкових відносинах. Такі гарантії повинні бути направлені на відвернення суб'єктивізму у трактуванні державної доцільності, відверненні свідомого порушення закону, попередження помилок внаслідок недостатньої кваліфікації виконавців.

Дослідженню юридичних гарантій вченні приділяють достатню увагу. Висловлені неоднозначні точки зору про поняття, зміст і класифікацію юридичних гарантій²⁶. При аналізі юридичних гарантій стосовно галузі фінансового права і конкретно до інституту податкового права оптимальною видається класифікація, дана П.Е. Недбайлом. В даній класифікації першим видом юридичних гарантій названі правові норми, які забезпечують правильне і ефективне здійснення інших норм; другим видом – принципи права і третім видом є активно – вольові дії організованого характеру по забезпеченню правильного застосування і реалізації їх в інших формах.²⁷

Особливе місце серед юридичних гарантій першого виду правових норм займають конституційні норми, які наділені найвищою силою Основного Закону і забезпечують втілення в життя інших гарантій, у тому числі економічних, політичних, ідеологічних. Крім того, що норми

Конституції України в цілому (зокрема норми, які закріплюють основні засади конституційного ладу, основи взаємовідносин громадського суспільства і держави, держави й особи, основи територіального устрою і територіальної організації влади, основи формування органів державної влади та розмежування компетенцій між ними) мають основоположне значення для фінансового права і його складової частини – податкового права, визначають загальну перспективу і завдання фінансово – правового регулювання, в Основному Законі України містяться і спеціальні положення, що стосуються власне податкового права. Так, згідно зі статтею 75 Конституції України, «єдиним органом законодавчої влади в Україні є парламент – Верховна Рада України», згідно з пунктом 1 частини 2 статті 92 Конституції України виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори.²⁸

Дальший розвиток і конкретизацію юридичні гарантії отримують у законах і підзаконних актах. У зв'язку з особливою важливістю відносин, які зачіпають матеріальні інтереси держави, окремих підприємств, установ, організацій і громадян, до актів, на основі яких стягуються податки, пред'являються підвищені вимоги. Своєрідність податкових відносин знаходить своє відображення в законах про податки: податкові правовідносини виникають тільки на основі законодавчих актів.

Правило про затвердження податку законом має довгу історію і коріниться в такому ж давньому началі, згідно з яким податок не може бути встановлений без згоди платників. Велика Хартія Вольностей 1215 року і Статут про ненакладення податків 1297 року, а згодом і Біль про права 1689 року в Англії, Декларація Генеральних Штатів 1314 року і Декларація прав людини і громадянина 1789 року у Франції проголосили і закріпили право народного представництва на схвалення податків. Це право коріниться у суверенітеті народу як верховній владі.

Відтак, в Україні встановлення податків і зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів та внесків до державних цільових фондів, а також пільг їх платникам здійснюється Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами – відповідно до статті 1 Закону України «Про систему оподаткування» №77/97- ВР від 18 лютого 1997 року, інших законів України про оподаткування.²⁹

До прийняття 22 червня 1996 року на п'ятій сесії Верховної Ради України нової Конституції України з цього правила існував один виняток. Згідно зі статтею 97-1 Конституції України від 20 квітня 1978 року з наступними змінами і доповненнями, Верховна Рада України у виняткових випадках двома третинами голосів від загальної кількості народних депутатів України могла законом делегувати Кабінету Міністрів України на визначений термін повноваження видавати декрети у сфері законодавчого регулювання з окремих питань, передбачених пунктом 13 статті 97 Конституції України, в тому числі з питань оподаткування. Кабінет Міністрів України для реалізації делегованих повноважень ухвалює декрети, які мають силу закону. Декрети можуть зупиняти дію конкретних законодавчих актів або вносити до них зміни і доповнення.³⁰

З метою оперативного вирішення питань, пов'язаних із здійсненням ринкової реформи, Верховна Рада України Законом України в редакції від 19 грудня 1992 року «Про тимчасове делегування Кабінету Міністрів України повноважень видавати декрети в сфері законодавчого регулювання»³¹ делегувала Кабінету Міністрів України тимчасово, строком до 21 травня 1993 року, повноваження видавати декрети у сфері законодавчого ре-

гулювання з питань передбачених пунктом 13 статті 97 Конституції України, в тому числі і щодо оподаткування. В цей період, скориставшись наданими йому повноваженнями, Кабінет Міністрів видав цілу низку декретів з питань оподаткування:

- Декрет КМУ від 9 грудня 1992 року «Про оподаткування бартерних (товарообмінних) операцій в галузі зовнішньоекономічної діяльності».⁹ Декрет КМУ від 26 грудня 1992 року «Про податок на прибуток підприємств і організацій».¹⁰ Декрет КМУ від 26 грудня 1992 року «Про прибутковий податок з громадян».¹¹ Декрет КМУ від 26 грудня 1992 року «Про податок на добавлену вартість».¹² Декрет КМУ «Про акцизний збір».¹³ Декрет КМУ від 8 лютого 1993 року «Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів».¹⁴ Декрет КМУ від 8 лютого 1993 року «Про податок на промисел».¹⁵ Декрет КМУ від 9 квітня 1993 року «Про ставки податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів».¹⁶ Декрет КМУ від 20 травня 1993 року «Про місцеві податки і збори».¹⁷ та інші.

Цим «декретним залпом» практично оновлюється вся система податків. Однак прерогатива органу законодавчої влади у питанні встановлення податків гарантувалася тим, що: 1) Верховна Рада України має право протягом 10 днів з дня одержання декрету накласти на нього вето; 2) У період здійснення Кабінетом Міністрів України делегованих повноважень Верховна Рада України може законом скасувати декрети Кабінету Міністрів України або їх окремі положення, якщо вони суперечать Конституції України.

Після терміну делегування повноважень Кабінету Міністрів України Верховна Рада України може скасувати або змінювати декрети законами України (стаття 97-1 Конституції України від 20 квітня 1978 року з наступними змінами і доповненнями).¹

Дальший розвиток і конкретизацію юридичні гарантії отримують в підзаконних актах. Такими актами є, наприклад, інструкції Державної податкової адміністрації України, які визначають порядок справляння окремих видів податків, як-от Інструкції про порядок обчислення і сплати акцизного збору (затверджена наказом Головної Державної податкової інспекції України від 22 червня 1993 року).¹⁹

Специфічне місце серед юридичних гарантії першого виду, як правило (вказує на це П.Е. Недбайло), займають процесуальні норми, які створюються як гарантії здійснення перших і тому вказують на способи їх реалізації, умови захисту встановлюваних суб'єктивних прав і юридичних обов'язків.

Так, правові норми, вміщені в Законі України «Про систему оподаткування», закріплюють порядок встановлення податкових ставок (стаття 7), порядок притягнення до відповідальності платників податків та інших обов'язкових платежів за порушення податкового законодавства (стаття 11).⁷ правові норми, вміщені в Законі України «Про державну податкову службу в Україні», визначають порядок скасування рішень органів державної податкової служби (стаття 12), порядок відшкодування збитків, завданих неправомірними діями службових осіб державної податкової служби (стаття 13), порядок оскарження рішень і дій органів державної податкової служби та їх посадових осіб (стаття 14).⁸ Правові норми вміщені в Декреті Кабінету Міністрів України «Про стягнення не внесених в строк податків і не податкових платежів», регулюють порядок стягнення недоїмки за обов'язковими платежами підприємств, установ, організацій та іноземних юридичних осіб, громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства (статті 6,8), порядок оскарження дій посадових осіб органів стягнення (стаття 11)¹⁴, тощо. Саме з

допомогою таких норм забезпечується охорона і захист прав особи в податкових правовідносинах.

Принципи рівності перед законом і верховенства закону в системі державно - правових актів як другий вид юридичних гарантії забезпечують порядок охорони прав платників податків від можливих суб'єктивних підходів. Це, зокрема, єдиний метод у встановленні твердих ставок по податках і в обчисленні податків. Наприклад, одиницею оподаткування земельним податком є 1 га (1 кв. м.) землі. За однією і тією ж ставкою, але в залежності від розміру присадибної ділянки оподатковуються власники землі (землекористувачі), які отримують високі доходи від ділянки і ті, які їх цілком не отримують, тобто розмір земельного податку не залежить від господарської діяльності власників землі і землекористувачів. Таким чином охороняються права платників земельного податку, які віддають свою працю на обробіток землі. Ст. 6;7, Закону України від 19 вересня 1996 року «Про плату на землю».⁶

Активно - вольові дії організаційного характеру по забезпеченню правильного застосування норм, як третій вид юридичних гарантії прав платників, виражається у порядку стягнення самих податків, недоїмок по них, сум фінансових санкцій, провадженні розстрочення або відстрочення платежів, порядку повернення переплачених сум і т. д. Наприклад, при стягненні прибуткового податку з громадян встановлені пільги і обмеження, які забезпечують необхідний мінімум для працівника - неоподатковуваний мінімум.¹¹ - (Ст.6 Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян»). При стягненні сум недоїмок із заробітної плати також встановлені обмеження розміру відрахувань - 20 відсотків заробітної плати, яка належить до виплати працівникові. - (Ст 128 Кодексу законів про працю України).³ До третього виду юридичних гарантії прав платників податків відносяться адміністративний і судовий порядок захисту, а також інститут звернень.

Юридичні гарантії цього виду забезпечують реалізацію норм в організаційно - правових формах фінансового контролю (державного і громадського). Особливими організаційно - правовими формами контролю за правильністю і своєчасністю стягнення податків є контроль, здійснюваний органами державної податкової служби, аудит та внутрішньогосподарський контроль. На підприємствах, в установах і організаціях різновидом контролю за правильністю стягнення податків із заробітної плати є громадський контроль, що здійснюється профспілковими органами. Контроль за роботою апарату фінансових органів, бухгалтерій підприємств, установ та організацій, які проводять обчислення податків допомагає охороні прав платників податків у податкових відносинах.

Таким чином право на захист створює впевненість платників податків щодо недоторканості їх прав, у захищеності правом їх законних інтересів. Воно свідчить не тільки про загально-соціальне, але й про конкретно-індивідуальне призначення демократії, воно покликане забезпечити гармонійне поєднання конкретного, індивідуального і суспільного інтересу. І неприпустимою є поляризація того чи іншого з початку, неприпустиме є ущемлення прав і законних інтересів суб'єктів оподаткування з приводу загальносуспільного, «бюджетного» інтересу, а разом з тим неприпустиме егоїстичне використання суб'єктивних прав платниками податків на шкоду спільним інтересам.

Список використаного законодавства та літератури

І. Законодавство

1. Конституція України від 20 квітня 1978 року з наступ-

ними змінами і доповненнями. // Конституція (Основний Закон) України. - Львів, 1993 р.

2. Конституція України (Основний Закон держави). - Київ, 1996 р.

3. Кодекс законів про працю України. // Збірник законів і нормативних актів України «Про працю». - м. Рівне, 1994 р.

4. Цивільний кодекс України. Цивільний процесуальний кодекс України // «Право України». - № 11, 12. - 1993. - с. 2, 67.

5. Закон України в редакції від 19 грудня 1992 року «Про тимчасове делегування Кабінету Міністрів України повноважень видавати декрети в сфері законодавчого регулювання». // Відомості Верховної Ради України - 1993. - № 9. - ст. 61.

6. Закон України від 19 вересня 1996 року «Про плату на землю». // Закон України «Про внесення змін і доповнень до Закону України «Про плату за землю». - Рівне, 1997 р.

7. Закон України «Про систему оподаткування» № 77/97-ВР від 18 лютого 1997 року. // Про внесення змін до Закону України «Про систему оподаткування». - Рівне, 1997 р.

8. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» № 83/98-ВР від 05.02.1998 року. // Урядовий кур'єр. - 14 лютого 1998 р. «Галицькі контракти». - № 9 березень 1998 року.

9. Декрет КМУ від 9 грудня 1992 року «Про оподаткування бартерних (товарообмінних) операцій в галузі зовнішньоекономічної діяльності». // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 9. - ст. 61.

10. Декрет КМУ від 26 грудня 1992 року «Про податок на прибуток підприємств і організацій». // Відомості Верховної Ради України. - № 10. - ст. 76.

11. Декрет КМУ від 26 грудня 1992 року «Про прибутковий податок з громадян». // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 10. - ст. 77.

12. Декрет КМУ від 26 грудня 1992 року «Про податок на добавлену вартість». // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 10. - ст. 78.

13. Декрет КМУ від 26 грудня 1992 року «Про акцизний збір». // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 10. - ст. 82.

14. Декрет КМУ від 8 лютого 1993 року «Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів». // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 13. - ст. 114.

15. Декрет КМУ від 8 лютого 1993 року «Про податок на промисел». // Відомості Верховної Ради України. - № 19. - ст. 208.

16. Декрет КМУ від 9 квітня 1993 року «Про ставки податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів». // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 23. - ст. 251.

17. Декрет КМУ від 20 травня 1993 року «Про місцеві податки і збори». // Відомості Верховної Ради України. - № 30. - ст. 336.

18. Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян». // «Галицькі контракти». - № 11, березень 1998 року.

19. Інструкція про порядок обчислення і сплати акцизного збору. // «Галицькі контракти». - № 45, жовтень 1993 року.

Література

20. Герасименко С.А. «Защита прав налогоплательщиков в арбитражном суде.» - М.: «Центр деловой информации» еженедельника «Экономика и жизнь», 1994, с. 10)

21. Грібанов В.П. Право на защиту как одного из правомочий субъективного гражданского права // «Вестник Московского государственного университета. Серия право.» - 1968. - № 3. - с. 14, 23.

22. Кучерявенко Н.П. «Налоговое право» - Харків «Консум» - 1997. - с. 64

23. Недбайло П.Е. Система юридических гарантий применения советских правовых норм. // «Правоведение». - 1971. - № 3. - с. 44 - 53.

24. Сабикинов С. Некоторые вопросы защиты субъективных прав и охраняемых законом интересов советских граждан. // «Проблемы государства и права». Выпуск 9. - М., 1974. - с. 62.

25. Самощенко И.С. Охрана режима законности советским государством. - М., 1960. - с. 14

Юридические гарантии применения советских правовых норм и укрепления законности - Киев, 1971;