

ГАРАНТІЇ ЗАКОННОСТІ АДМІНІСТРАТИВНИХ АКТІВ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

GUARANTEES OF LEGALITY OF ADMINISTRATIVE ACTS OF CONTROL BODIES IN THE FIELD OF TAXATION

Небесна М.О., здобувач

Науково-дослідний інститут публічного права

Статтю присвячено дослідженню гарантій законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування. Звернено увагу, що законність є дуже важливим інструментом забезпечення балансу між доцільністю та правомірністю адміністративних актів, що приймаються контролюючими органами у сфері оподаткування. Зауважено, що забезпечення законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування досягається за допомогою юридичних гарантій.

Проаналізовано наукові підходи щодо сутності юридичних гарантій. З'ясовано вимоги до гарантій законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування. Встановлено, що в сучасній літературі гарантії законності поділяються на загальні (економічні, політичні, морально-духовні, громадські) та спеціально-юридичні. Зазначено, що у зв'язку з класифікацією правовідносин на регулятивні та охоронні в науковій літературі досить розповсюдженим є поділ гарантій законності на регулятивні та охоронні. Враховуючи те, що важливою ознакою спеціальних (юридичних) гарантій законності є їх обов'язкове нормативне закріплення в законах і підзаконних нормативних актах та теоретичні уявлення про структуру права, запропоновано гарантії законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування поділяти на регулятивні та охоронні.

Сформульовано авторське розуміння гарантій законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування. Констатовано, що регулятивні гарантії законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування покликані забезпечити правомірні юридично значущі дії працівників податкових органів під час прийняття адміністративних актів. Метою охоронних гарантій законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування є гарантування дотримання прав, свобод і законних інтересів платників податків під час створення адміністративних актів. Наведено види регулятивних та охоронних гарантій законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування.

Ключові слова: гарантії законності, адміністративні акти, контролюючі органи, платник податків, оподаткування.

The article is devoted to the study of guarantees of legality of administrative acts of controlling bodies in the field of taxation. Attention is drawn to the fact that legality is a very important tool to ensure a balance between the expediency and legality of administrative acts adopted by regulatory authorities in the field of taxation. It is noted that ensuring the legality of administrative acts of regulatory authorities in the field of taxation is achieved through legal guarantees.

Scientific approaches to the essence of legal guarantees are analyzed. The requirements for guarantees of legality of administrative acts of controlling bodies in the field of taxation are clarified. It is established that in the modern literature guarantees of legality are divided into general (economic, political, moral and spiritual, public) and special legal. It is noted that connection with the classification of legal relations into regulatory and protective, in the scientific literature is quite common division of guarantees of legality into regulatory and protective. Given that an important feature of special (legal) guarantees of legality is their mandatory regulation in laws and regulations and theoretical ideas about the structure of law, it is proposed to divide the guarantees of legality of administrative acts of regulatory authorities in the field of taxation into regulatory and protective.

The author's understanding of guarantees of legality of administrative acts of controlling bodies in the field of taxation is formulated. It is stated that regulatory guarantees of legality of administrative acts of controlling bodies in the field of taxation are designed to ensure lawful legal significant actions of employees of tax authorities during the adoption of administrative acts. The purpose of protective guarantees of legality of administrative acts of controlling bodies in the field of taxation is to guarantee observance of the rights, freedoms and legitimate interests of taxpayers during the creation of administrative acts. The types of regulatory and protective guarantees of legality of administrative acts of controlling bodies in the field of taxation are given.

Key words: guarantees of legality, administrative acts, regulatory authorities, taxpayers, taxation.

Постановка проблеми. Адміністративні акти контролюючих органів у сфері оподаткування є юридичними фактами, які спричиняють виникнення, зміну чи припинення податкових правовідносин. Наслідками прийняття таких актів є обмеження прав платників податків та притягнення їх до юридичної відповідальності. Здійснення правозастосовної діяльності податкових органів ґрунтується на принципі законності. Для забезпечення реалізації принципу законності необхідно створити ефективну систему умов законності діяльності органів її здійснення. Тому важливим фактором ефективності адміністративних актів, контролюючих сферу оподаткування, є гарантії їх законності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питання юридичних гарантій присвячені праці таких учених, як В.Б. Авер'янов, О.Ф. Андрійко, І.В. Арістова, Ю.П. Битяк, В.М. Гаращук, Т.О. Коломоєць, В.К. Колпаков, О.В. Кузьменко, П.М. Рабінович, О.П. Рябченко, О.Ф. Скаун та ін. Однак питання юридичних гарантій законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування залишилась поза увагою науковців, що й зумовлює актуальність вибраної теми дослідження.

Метою статті є визначення сутності та видів гарантій законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження. В юридичній науці законність тлумачиться як суворе та неухильне дотримання й виконання чинного законодавства всіма суб'єктами права [1, с. 491]. До найбільш істотних ознак законності, як принципу діяльності держави та його органів, належать: всезагальність вимоги дотримання і виконання законодавства в широкому сенсі; здійснення всіх державно-владних функцій виключно на підставі законів за суворого дотримання посадовими особами передбачених законом прав і свобод осіб, гарантії неогрунтованого притягнення до відповідальності або незаконного позбавлення добробуту; рішуче запобігання та припинення будь-яких правопорушень незалежно від того, ким вони плануються чи вчиняються, забезпечення невідворотності настання відповідальності за порушення законів [2, с. 315].

Дотримання закону є основою формування законності в будь-якій сфері суспільних відносин, у тому числі й у податковій, а чітке та неухильне дотримання чинного законодавства є запорукою існування законності [3, с. 33]. Вимога законності стосується, зокрема, як процедури правозастосовного провадження (строки, порядок, повноваження суб'єкта правозастосовування тощо), так і відповідності

закону самого результату правозастосування (зміст і форма правозастосовного акту) [4, с. 23].

Враховуючи викладене, визначаємо, що законність адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування являє собою сукупність конкретних вимог, що пред'являються до правозастосовної діяльності цих органів і визначають її юридичний зміст та характер. Головне призначення законності в цьому контексті полягає в тому, щоб забезпечити сувору відповідність форми і змісту адміністративних актів податкових органів, а також процедури їх прийняття, вимогам Конституції України, національним законам, нормативно-правовим актам з питань оподаткування та міжнародним договорам, учасником яких є Україна. Тому законність є дуже важливим інструментом забезпечення балансу між доцільністю та правомірністю адміністративних актів, що приймаються контролюючими органами у сфері оподаткування [5, с. 339–340].

Забезпечення законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування досягається за допомогою відповідних гарантій. Термін «гарантія» означає «порука, умова, котра забезпечує що-небудь» [6, с. 111]. Гарантувати, відповідно, значить певним чином забезпечувати, захищати, охороняти [7, с. 344]. Це явище, яке забезпечує досягнення конкретного результату, створює умови для функціонування певних суспільних відносин [8, с. 130]. Під забезпеченням слід розуміти надання чи створення матеріальних засобів; охорона когось, чогось від небезпеки; гарантування чогось [9, с. 42].

Одним із самостійних видів гарантій є юридичні гарантії. Юридичними гарантіями ті чи інші «засоби і способи» стають лише через юридичну форму, через їхнє закріплення в нормах права. Сам по собі термін «юридичні гарантії» вказує на їхню нормативно-правову основу. Натомість забезпечення гарантованості полягає передусім у здійсненні прав та виконанні обов'язків, які передбачені в чинних правових нормах. Загальновідомо, що норма сама по собі не може викликати певні правові результати, останні досягаються за допомогою правової діяльності. Під діяльністю необхідно розуміти здійснення суб'єктивних прав та виконання юридичних обов'язків, покладених нормою права на відповідних суб'єктів правових відносин [10, с. 285].

На думку М.С. Малєїна, юридичні гарантії – це норми права, які передбачають у своїй сукупності правовий механізм, покликаний сприяти реалізації законів. Якісна характеристика юридичних гарантій передбачає оцінку всієї діючої системи права в цілому, з точки зору повноти охоплення правовим інструментарієм усіх найбільш важливих взаємовідносин державних органів та громадян, а також громадян між собою [11, с. 43]. В.В. Іванов під юридичними гарантіями законності розуміє закріплені правом засоби, за допомогою яких забезпечуються правомірні дії всіх учасників суспільних відносин, відбувається попередження та припинення порушень законності, виявлення та усунення порушень, що сталися [12, с. 75–76]. Юридичні гарантії законності полягають у створенні ефективного механізму відновлення порушених правових норм та забезпеченні такого порядку застосування норм, який максимально попереджував можливість порушень [13, с. 187]. А.Ф. Крижанівський зазначає, що гарантія означає можливість отримати задоволення свого права чи інтересу за будь-яких умов за рахунок зовнішніх (додаткових) засобів чи дій гаранта – суб'єкта, який бере на себе зобов'язання виконати обов'язок зобов'язаної сторони за умови її власної неспроможності це зробити. Гарантія виступає своєрідною запорукою в разі, якщо не спрацюють діючі в суспільній практиці зобов'язання й умови їхнього здійснення. Тобто гарантія – це своєрідний «страховий поліс» для уповноваженого суб'єкта [14, с. 86].

О.Ф. Скаун до юридичних гарантій відносить: 1) юридичні умови – якісний стан чинних джерел (форм)

права: нормативно-правових актів, нормативно-правових договорів, судових прецедентів, правових звичаїв тощо, а також актів тлумачення норм права і правозастосовних актів; 2) правові способи – досконале законодавство і його відповідність нормам Конституції; нагляд і контроль за станом законності, включаючи конституційний судовий контроль; попередження і припинення правопорушень; захист, відновлення порушених прав; реалізація юридичної відповідальності; наявність надійних і загальнодоступних юридичних процедур і процесів; розвинена правосвідомість і правова культура населення тощо; 3) організаційно-правові засоби – реалізація принципу поділу влади; ретельний підбір кадрів; організація умов для нормального функціонування юрисдикційних та правоохоронних органів, їх структурних підрозділів з метою ефективної протидії випадкам організованої злочинності, наркобізнесу, тероризму, корупції тощо [15, с. 502–503].

Юридичним гарантіям властиві такі ознаки: нормативність, яка передбачає визначення гарантії лише в текстах нормативно-правових актів; системність, яка полягає в тому, що всі юридичні гарантії тісно й нерозривно пов'язані, є взаємозалежними і взаємопов'язаними, тобто утворюють певну систему; комплексність – у реальному житті юридичні гарантії діють спільно (системно), підкріплюють і взаємно посилюють одна одну; постійність – дія гарантії прав не припиняється і не виникає епізодично; юридична надійність, яка відображає, з одного боку, зв'язок гарантії із соціальною ситуацією, а з іншого – стабільність її соціального змісту; реальність, яка полягає в тому, що юридичні гарантії повинні забезпечити особі реальне користування наданими законодавством України правами [16, с. 16].

У теорії права розрізняють два види правових гарантій, а саме: гарантії прав, свобод і обов'язків людини і громадянина, які визначаються як система соціально-економічних, моральних, політичних, юридичних умов, засобів і способів, які забезпечують їх фактичну реалізацію, охорону та надійний захист, та гарантії забезпечення законності, під якими розуміються умови (стан) суспільного життя і заходи, що вживаються державою для забезпечення режиму законності й стабільного правопорядку; система засобів, способів, прийомів і методів забезпечення законності, які дозволяють безперешкодно реалізувати правові норми, користуватися суб'єктивними правами і виконувати юридичні обов'язки [17, с. 19]. Предметом цього дослідження є визначення сутності саме другого виду юридичних гарантій.

Гарантії законності – це засоби, за допомогою яких втілюється, охороняється, а у випадках порушення й відновлюється режим законності [18, с. 236]. О.М. Чернетченко були сформульовані вимоги до гарантій здійснення адміністративної діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування на основі принципу законності, які цілком можуть бути використані й для визначення вимог до гарантій законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування: такі гарантії повинні реалізовуватись незалежним суб'єктом, тобто таким, що не підпорядкований органам, які здійснюють діяльність у сфері оподаткування; мета застосування гарантії законності полягає у відновленні дії принципу законності, а не покаранні посадової особи, яка винна в порушенні принципу законності; в систему таких гарантій повинні входити заходи, які застосовуватимуться систематично (наприклад, контроль та нагляд), оскільки реалізація принципу законності в адміністративній діяльності повинна відбуватися безперервно; розповсюдження їхньої дії як на контролюючих органів у сфері оподаткування, так і на платників податків [19, с. 10].

В юридичній літературі гарантії законності поділяються на дві групи, однак називаються по-різному: загальні та спеціальні; об'єктивні умови та спеціальні юридичні

засоби; загально-соціальні та юридичні; об'єктивні умови існування суспільства та спеціально вироблені державою і громадські засоби, що забезпечують реалізацію норм права всіма суб'єктами права [20, с. 49]. У сучасній літературі обґрунтовується думка про структуру системи гарантій законності, яка має як загальні гарантії (економічні, політичні, морально-духовні, громадські), так і спеціально-юридичні, що охоплюють такі гарантії: вдосконалення законодавства; внутрішньовідомчий і міжвідомчий контроль; діяльність державних органів, які безпосередньо стоять на сторожі законності; діяльність адвокатури; інститут скарг і заяв громадян. Перша група гарантій вважається умовами (передумовами) забезпечення режиму законності (політичні, економічні, ідеологічні, організаційні тощо); друга – спеціальними засобами забезпечення режиму законності [21, с. 144]. Загальні гарантії опосередковано впливають на формування поведінки, яка відповідає закону, створюючи передумови для зміцнення режиму законності. Спеціальні гарантії – це сукупність умов і засобів, що закріплені чинним законодавством і безпосередньо спрямовані на забезпечення режиму законності, дотримання і захист прав і свобод особи [22, с. 332].

У зв'язку з поділом правовідносин на регулятивні та охоронні в науковій літературі досить розповсюдженим є поділ гарантій прав на гарантії реалізації прав та гарантії захисту й охорони прав. З огляду на це гарантії класифікують на регулятивні та охоронні [23, с. 140]. Слід зазначити, що на необхідності дослідження правових явищ у зв'язку із їхнім функціональним призначенням наголошував ще П.Б. Євграфов, який стверджував, що в структурі права відокремлюються дві основні взаємозалежні субстанціонально-функціональні нормативні підсистеми: регулятивна й охоронна, в яких розкриваються генезис, композиція будови права, його розподіл на матеріальне і процесуальне право, а останнє – на галузі, інститути та інші підрозділи, що представляють відповідні рівні структури права [24, с. 34]. Враховуючи те, що важливою ознакою спеціальних (юридичних) гарантій законності є їх обов'язкове нормативне закріплення в законах і підзаконних нормативних актах [23, с. 176] та теоретичні уявлення про структуру права, на нашу думку, гарантії законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування доцільно поділяти на регулятивні та охоронні.

О.Ф. Скакун зазначає, що регулятивні норми права – це правила поведінки, призначені для впорядкування суспільних відносин шляхом надання їхнім учасникам прав і покладання на них обов'язків (становлять більшість юридичних норм). Розраховані на правомірну поведінку, вони передбачають добровільне виконання цих норм [25, с. 301]. М.І. Байтін вважає, що регулятивні норми, норми прямого регулювання встановлюють (за наявності відповідних умов) вид і міру, що охороняються і гарантуються державою, можливу і належну поведінку учасників суспільних відносин, їхні взаємні суб'єктивні права та юридичні обов'язки [26, с. 76]. Саме регулятивними нормами закріплюються права та обов'язки контролюючих органів у сфері оподаткування і платників податків та процесуально-процедурний порядок їх здійснення. У свою чергу охоронні (попереджувальні) норми права – це правила поведінки, що визначають умови застосування до суб'єкта права попереджувальних заходів державного впливу в конфліктних ситуаціях, а також характер і зміст цих заходів у випадках відсутності правопорушення: у разі створення суперечливих обставин, що загрожують

реалізації регулятивних норм; під час проведення контролю за процесом здійснення права з боку компетентних органів тощо (норма про затримання особи як підозрюваної). Розраховані на конфліктні ситуації норми мають обвинувальний характер, передбачають або психічний примус, або примус фізичний і психічний (є вторинними нормами стосовно регулятивних норм) [25, с. 313].

Звідси слідує, що регулятивні гарантії закріплені регулятивними нормами права, а охоронні – охоронними. В адміністративному праві до регулятивних відносять ті відносини, що пов'язані з реалізацією позитивних завдань державного управління. Це організація роботи апарату управління, керівництво нижчими структурами, задоволення запитів громадян тощо [27, с. 27]. Охоронними адміністративно-правовими відносинами називають ті, що пов'язані з реалізацією правоохоронної функції адміністративного права [28, с. 38]. Під такими правовідносинами необхідно розуміти такі, що регулюють правоохоронну діяльність шляхом встановлення правових заборон і застосування адміністративного примусу, адміністративної відповідальності та інших заходів адміністративного впливу [29, с. 26].

Підсумовуючи викладене, вважаємо, що регулятивні гарантії законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування покликані забезпечити правомірні, юридично значущі дії працівників податкових органів під час прийняття адміністративних актів. До таких гарантій слід віднести контроль та нагляд за діяльністю контролюючих органів у сфері оподаткування з метою належної реалізації ними повноважень під час прийняття адміністративних актів. Охоронні гарантії законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування спрямовані як на покарання винної особи, так і відновлення порушених прав суб'єкта та існуючого до моменту порушення стану речей. Їхньою метою є гарантування дотримання прав, свобод і законних інтересів платників податків під час створення адміністративних актів. До цих гарантій слід віднести відповідальність контролюючих органів у сфері оподаткування та їх посадових осіб, а також можливість адміністративного та судового оскарження рішень, дій та бездіяльності податкових органів.

Висновки. Необхідність забезпечення реалізації принципу законності під час прийняття адміністративних актів працівниками контролюючих органів у сфері оподаткування зумовлює створення належних умов для забезпечення дотримання прав, свобод і законних інтересів платників податків. Такими умовами є гарантії законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування – законодавчо встановлені засоби, за допомогою яких забезпечуються правомірні дії працівників податкових органів під час прийняття адміністративних актів. Серед цих засобів слід виділити регулятивні та охоронні. Регулятивні гарантії мають переважно превентивний характер. До них доцільно віднести контроль і нагляд, здійснення яких дозволяє отримати інформацію про реальний стан реалізації принципу законності, виявити порушення даного принципу, з'ясувати причини та умови, що сприяли його порушенню, сформулювати пропозиції щодо усунення таких причин та умов. Охоронні гарантії застосовуються як результат неправомірної поведінки контролюючих органів у сфері оподаткування. До них необхідно віднести юридичну відповідальність посадових осіб контролюючих органів у сфері оподаткування і розгляд спірних питань в адміністративному та судовому порядку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Кельман М.С., Мурашин О.Г., Хома Н.М. Загальна теорія держави та права: підручник. 3-тє вид., стереотипне. Львів: «Новий Світ-2000», 2011. 584 с.
2. Шахбазов Р.А. Законність в контексте механізму правового регулювання. *Известия Российского государственного педагогического университета им. А.И. Герцена*. 2007. Т. 16. № 40. С. 314–317.

3. Никитченко Н.В. Забезпечення законності у сфері здійснення фінансового контролю. *Фінансове право*. 2013. № 2. С. 32–35.
4. Малишев Б.В. Застосування норм права (теорія і практика) : навч. посіб. Київ : Реферат, 2010. 260 с.
5. Салманова О.Ю. Правові акти в управлінській діяльності Національної поліції України : монографія. Харків : Панов, 2016. 460 с.
6. Словарь иностранных слов. 15-е изд., доп. Москва : Русский язык, 1998. 608 с.
7. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка : в 4 т. Москва : Гос. изд. иностр. и нац. Словарей, 1956. Т. 1. 699 с.
8. Словник іншомовних слів / уклад.: С.М. Морозов, Л.М. Шкарапута. Київ : Наукова думка, 2000. 680 с.
9. Яременко В.В., Сліпушко О.М. Новий тлумачний словник української мови : в 4 т. Київ : Аконті, 2000. Т. 2. 912 с.
10. Шило С.М. Поняття та зміст правових гарантій законності в сфері адміністративної діяльності міліції. *Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е.О. Дідоренка*. 2013. № 4. С. 283–292.
11. Малєин Н.С. Охрана прав личности советским законодательством / отв. ред. А.И. Масляев. Москва : Наука, 1985. 165 с.
12. Иванов В.В. Матеріально-правові і процесуальні гарантії законності притягнення до адміністративної відповідальності : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2001. 235 с.
13. Ремнев В.И. Социалистическая законность в государственном управлении. Москва : Наука, 1979. 302 с.
14. Крижанівський А.Ф. Доктринальний і прикладний статус категорії «гарантії правового порядку». *Наукові праці Одеської національної юридичної академії*. 2009. № 8. С. 81–89.
15. Скакун О.Ф. Теорія права і держави : підручник. 3-тє видання. Київ : Алерта, 2012. 524 с.
16. Заворотченко Т.М. Конституційно-правові гарантії прав і свобод людини і громадянина в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02. Київ, 2002. 20 с.
17. Ейдельберг М.М. Правові гарантії забезпечення законності адміністративно-правових відносин, які виникають з приводу земельної ділянки. *Юридичний вісник*. 2010. № 2 (15). С. 18–21.
18. Рабинович П.М. Упрочение законности – закономерность социализма. *Вопросы теории и методологии исследования*. Львов : Вища шк. Изд-во при Львов. ун-те, 1975. 260 с.
19. Чернетченко О.М. Законність як принцип адміністративної діяльності органів доходів і зборів у податковій сфері : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2014. 21 с.
20. Музичук О.М. Поняття та зміст законності діяльності публічної адміністрації. *Право і Безпека*. 2010. № 1 (33). С. 48–51.
21. Колпаков В.К. Адміністративне право України. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 544 с.
22. Крестовська Н.М. Теорія держави і права: Елементарний курс : навч. посіб. Харків : Одісей, 2007. 432 с.
23. Нагорний О.П. Законність в адміністративній діяльності органів внутрішніх справ та шляхи її удосконалення : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2003. 205 с.
24. Евграфов П.Б. Некоторые теоретические вопросы структуры, содержания и формы права. *Проблемы правоведения*. 1976. № 33. С. 27–35.
25. Скакун О.Ф. Теорія держави і права : підручник. Харків : Консум, 2001. 656 с.
26. Байтин М.И. Сущность права. Современное нормативное правопонимание на грани двух веков : монография. Саратов : Саратовская государственная академия права, 2001. 416 с.
27. Адміністративне право України: підруч. / Ю.П. Битяк та ін. ; під. ред. Ю.П. Битяка. Київ : Юрінком Інтер, 2005. 544 с.
28. Авер'янов В.Б. Виконавча влада і адміністративне право. Київ : Ін-Юре, 2002. 668 с.
29. Битяк Ю.П. Административное право Украины. Київ : Право, 2003. 576 с.