

М.: Изд-во Г.А. Лемана, 1914. – 333 с. 11. Гессен В. М. Лекции по полицейскому праву. – СПб., 1907–1908. – 220 с. 12. Архипов К. Закон в советском государстве. – М.–Л.: Госиздат, 1926. – 154 с. 13. Karadsche-Iskrow N. Das Verwaltungsrecht in der Sowjetunion (Russland) seit 1917 // Jahrbuch des öffentlichen Rechts. – Band 23. – 1936. – S. 136–261. 14. Евтихийев А. Ф. Основы советского административного права. – Х.: Юрид. изд-во НКЮ УССР, 1925. – 331 с. 15. Елистратов А. И. Очерк административного права. – М., 1922. – 236 с. 16. Кобалевский В. Очерки советского административного права. – Х., 1924. – 260 с. 17. Петров Г. И. Сущность советского административного права. – Л.: Изд-во Лен. ун-та, 1959. – 184 с. 18. Конституция (Основной Закон) Союза Советских Социалистических Республик // Советское государство. – 1936. – № 6. – С. 24–39. 19. Конституция (Основной закон) Союза Советских Социалистических республик // Ведомости Верховного Совета СССР. – 1977. – № 41. – Ст. 617. 20. Проблемы теории государства и права: Ученник / Под ред. С.С.Алексеева. – М.: Юридическая литература, 1987. – 448 с. 21. Конституція України // ВВР України. – 1996. – № 30. – Ст. 141. 22. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Київської міської ради професійних спілок щодо офіційного тлумачення частини третьої статті 21 Кодексу законів про працю України (справа про тлумачення терміна «законодавство»): Рішення від 09.07.1998 р. № 12-рп/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 32. – С. 59. 23. Кодекс административного судопроизводства Украины. – Х.: Одиссей, 2005. – 168 с. 24. Про звернення громадян: Закон України від 02 жовтня 1996р. // ВВР України. – 1996. – № 47. – Ст. 257. 25. Maurer H. Allgemeines Verwaltungsrecht. Verlag C. H. Beck, München, 2004. – 853 s. 26. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland. Herausgeber: Deutscher Bundestag. Berlin, 2007. – 30 s.

Надійшла до редколегії 01.08.08

А. І. Брезвін

ДО ПИТАННЯ ПРО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В АДМІНІСТРАТИВНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ

Забезпечення прав і свобод платників податків є одним з пріоритетних напрямів роботи органів державної податкової служби України, адже в основу відносин «платник-податківець» мають бути покладені принципи довіри та взаєморозуміння, усвідомлення платниками податків необхідності та корисності сплати відповідних сум податків. Проте побудувати такі відносини досить важко, у зв'язку з чим питання щодо забезпечення непорушення прав платників податків набуває все більшої гостроти та актуальності.

Належному забезпеченню прав і свобод платників податків сприяє використання новітніх технологій у відносинах «податківець-платник». Так, у вересні 2007 р. почала запроваджуватися нова електронна система документообігу з функцією контролю за супроводженням справ у судах (АІС «Судові справи»). Вказана система дозволяє суттєво удосконалити процеси адміністрування податків та обслуговування платників – суб'єктів підприємницької діяльності. Зокрема, перевагами такої системи є зменшення безпосередніх контактів податківців з платниками податків, зведення до мінімуму виникнення корупційних ризиків при відшкодування ПДВ та тінізації бізнесу [1, с. 7–8].

Слід також відзначити ефективну роботу ДПА України по врегулюванню в адміністративному порядку спорів між податківцями та платниками податків. Цей напрямок роботи знайшов своє відображення і в Стратегічному плані розвитку державної податкової служби на період до 2013 р. [2].

Робота із заявами та зверненнями громадян є пріоритетним напрямком діяльності органів податкової служби. Адже системний аналіз та узагальнення результатів розгляду звернень громадян дозволяє визначити не лише основні недоліки чинного податкового законодавства та роботи власне податкових органів, але й сформуванати позитивний імідж державної податкової служби.

Незважаючи на вище викладене, слід визначити і той факт, що в умовах дії чинного податкового законодавства, при якому існує трирівнева система оскарження рішень і дій податкових органів, досить часто на рівні ДПА України розглядаються несуттєві справи, вирішення яких належить суто до компетенції місцевих податкових органів. Таким чином маємо реальну потребу визначити в законодавстві перелік питань, оскарження яких може мати місце лише на нижчому рівні – в обласних ДПА чи районних державних податкових адміністраціях. Це дасть змогу підвищити якість їх роботи, оскільки практика показує, що подання відповідних скарг та звернень платників податків часто є наслідком прояву особливостей менталітету, відповідно до якого значна частина громадян бажає, щоб їхні скарги розглядалися на рівні вищого податкового органу [3, с. 7]. Інколи таким чином платники податків намагаються прискорити процес адміністративного розгляду їх скарг. Всі ці явища, на нашу думку, вказують на низьку ефективність здійснення роз'яснювальної роботи серед платників податків.

Способом захисту платників податків від незаконних рішень і дій податківців можна також вважати передбачену законодавством можливість скасування таких рішень. Відповідно до вимог ст. 12 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» [4] Державна податкова адміністрація України має право скасовувати рішення інших органів податкової служби, а державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції у містах з районним поділом (Крім міст Києва та Севастополя) – рішення нижчестоящих державних податкових інспекцій у разі їх невідповідності актам законодавства. Разом з тим, процесуальний порядок скасування таких рішень, строки, правові умови та наслідки як для податківців, так і для платників податків законодавством європейні не визначені, що, на нашу думку, є недоліком чинного податкового законодавства. Більше того, вказана норма закону передбачає можливість скасування рішень і дій нижчестоящих органів податкової служби у випадку їх невідповідності актам законодав-

ства, тобто маються на увазі не лише власне закони, а й підзаконні акти, в тому числі й ті, які прийняті Державною податковою адміністрацією України.

Враховуючи той факт, що найбільш наближеними до платників податків є державні податкові інспекції, на рівні яких відбувається практичне застосування законодавчих норм та вимог підзаконних актів, ми вважаємо за необхідне наділити їх правом подавати клопотання до вищестоячих органів системи ДПС України про перегляд їх рішень та інших актів, які не відповідають вимогам законів про оподаткування. На нашу думку, це повинно зменшити кількість заяв та скарг платників податків на незаконні рішення і дії податкової служби. Зокрема, саме така система контролю за відповідністю актів законодавства конституції країни має місце в ряді країн світу [5, с. 152].

Одним із засобів захисту прав і свобод платників податків є забезпечення законності в діяльності працівників органів ДПС України. Адже саме порушення принципу законності в діяльності податкової служби має наслідком оскарження рішень і дій таких органів платниками податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Таким чином, діяльність працівників органів ДПС України щодо забезпечення зростання надходжень платежів до бюджетів, розширення кола платників податків, бази оподаткування, анулювання недоїмок повинна бути законною. В той же час, забезпечення законності не відбувається стихійно, а потребує ціленаправленої дії на поведінку суб'єктів суспільних відносин [6, с. 15].

Гарантіями забезпечення законності в діяльності органів та посадових осіб ДПС України можна назвати наступні:

- створення матеріальних, економічних, процесуальних та інших умов для належної реалізації податківцями належних їм прав та обов'язків;
- гідна оплата праці працівників податкової служби та диференційований підхід до преміювання за наслідками їх роботи;
- належний соціальний захист співробітників податкової служби та членів їх сімей;
- здійснення своєчасного, якісного та обґрунтованого контролю за діяльністю працівників ДПС України;
- персональна відповідальність працівників за шкоду, завдану їх неправомірними діями та рішеннями, а також відповідальність податкових органів за їх неправомірні дії.

Необхідно відзначити, що в законодавстві сьогодні відсутній навіть приблизний перелік порушень прав платників податків, за які працівники податкової служби можуть бути притягнені до того чи іншого виду відповідальності. Певним чином такий перелік можна сформулювати, аналізуючи зміст окремих актів законодавства. Так, ст. 166-3 КпАП України передбачає відповідальність по-

садових осіб органів влади і управління за надання окремим підприємцям податкових та інших пільг, які ставлять їх у привілейоване становище щодо інших підприємців, що призводить до монополізації ринку певного товару [7, с. 380]. Таким чином, навіть здійснення працівниками ДПС вказаного порушення не завжди є підставою для притягнення їх до адміністративної відповідальності, оскільки об'єктивна сторона такого правопорушення передбачає не лише факт надання незаконних податкових пільг окремим підприємцям, але й необхідність наявності шкідливих наслідків у вигляді монополізації ринку певного товару.

На думку Гапоненко Л. В. важливе значення для забезпечення законності в діяльності органів ДПС України відіграють політичні передумови. В першу чергу це ефективна та сильна правова держава у складі її органів, правове суспільство, широка та активна участь громадян в управлінні державою. Крім того, правова законність передбачає як видання, так і дотримання, виконання тільки демократичних за змістом законів, законність у правовій державі має спиратися на дійсно демократичну рівність громадян перед законом, рівність їх основних прав і свобод, рівність правової охорони і захисту; підконтрольність державного апарату народу, охорону інститутів демократії від проявів сваволі з боку посадових осіб державних органів, що є гарантією забезпечення їх правомірної діяльності [8, с. 327].

Забезпечення законності в діяльності органів податкової служби не дасть бажаного результату, якщо самі платники податків не будуть належним чином виконувати покладені на них обов'язки та реалізовувати свої права. При цьому варто відзначити, що рівень виконання податкових та інших зобов'язань перед бюджетами та державними цільовими фондами прямо впливає на рівень забезпечення прав та обов'язків інших платників податків, на можливість реалізації ними належних їх прав тощо. Адже афоризм «Податки – це плата за цивілізацію» не втрачає своєї актуальності, а навпаки, є стимулом для платників податків задуматися над власною роллю у процесах підвищення цивілізованості українського суспільства.

Не секрет, що платники податків також по-різному ставляться до виконання своїх податкових зобов'язань, одні сплачують необхідні податкові платежі завжди в строк та повному обсязі, інші намагаються якнайдовше «відтягти» цю процедуру, а деякі приховують свої прибутки або ж взагалі діють нелегально і тому не сплачують податків. Тому постає виникає природне питання про те, яким чином мають бути захищені права добросовісних та недобросовісних платників податків.

Слід відзначити, що чинне податкове законодавство не містить поняття «добросовісний» та «недобросовісний» платник податків,

хоча вказані терміни досить часто використовуються і в науковій літературі, і в судовій практиці. Передбачається, що належне закріплення вказаних понять матиме місце в Податковому кодексі, оскільки, на нашу думку, їх дефініція дозволить диференційовано підходити до вирішення питання щодо адміністративного та судового розгляду скарг таких платників податків. Разом з тим, окремі вчені відмічають той факт, що добросовісність чи недобросовісність платників податків є категорією моралі, а не права [9, с. 60].

Ми не можемо однозначно погодитися з цією точкою зору, оскільки визнання платника податків недобросовісним, як правило, має наслідком програш порушеної ним справи [10, с. 1] або ж умисне та невинуватене її затягування. Виходячи з цього, на наш погляд, необхідно також застосовувати до недобросовісних платників податків певні заходи примусу, які не пов'язані з відповідальністю, щоб надалі уникати умисного затягування процесу розгляду скарги платника податків.

Незважаючи на вказане, ми вважаємо недоцільним диференціювати порядок розгляду скарг добросовісних та недобросовісних платників податків, оскільки створить широке поле для зловживань з боку органів ДПС України. Разом з тим, на нашу думку, в законодавстві варто визначити критерії недобросовісності платників податків, оскільки останні своїми протиправними діями ганьблять тих суб'єктів оподаткування, які не мають конфлікту із законом та, відповідно, порушують партнерські відносини між податківцями й платниками податків, що не сприяє захисту інтересів держави як власника сум податкових коштів.

Можна також створити єдиний реєстр недобросовісних платників податків, що дасть можливість визначити особливості, найбільш поширені способи порушення норм податкового законодавства, та визначити шляхи боротьби з ними. Крім того, створення такого реєстру стане в пригоді й іншим контролюючим органам, а також органам, які видають дозвільні документи на здійснення окремих видів господарської діяльності. Все це, на наше переконання, дозволить удосконалити не лише систему оподаткування, а й виступатиме своєрідним превентивним заходом у діяльності платників податків.

До критеріїв, які вказують на недобросовісність платників податків, варто віднести такі як: порушення законодавства про податки, збори та інші обов'язкові платежі; вчинення податкового правопорушення особою, яка вже притягувалася до відповідальності за аналогічне правопорушення; систематичне виявлення податкових правопорушень по закінченні трирічного строку давності притягнення до відповідальності тощо.

Важливим напрямком діяльності податківців в питаннях захисту платників податків стало підписання 19 лютого 2008 р. Мемо-

рандуму про створення сприятливого податкового клімату між Українським союзом промисловців і підприємців та Державною податковою адміністрацією України, який визначив основні напрямки співпраці на 2008–2010 рр. На основі вказаного документа сторони закріпили свої взаємні завдання, спрямовані на підвищення розвитку підприємництва та забезпечення фіскальних інтересів держави.

Відповідно до вказаного документа сторони повинні забезпечувати взаємне інформування та відпрацювання спільної позиції щодо реформування податкової системи, захист роботодавців, промисловців і підприємців від надмірного податкового тиску, подолання тенденцій ухилення від сплати податків, об'єктивне вирішення спірних питань [11, с. 3]. Досягнення цих завдань, а відтак – і налагодження забезпечення прав платників податків стало можливим завдяки регулярним зустрічам податківців з представниками бізнесових кіл, в ході яких порушуються питання про співпрацю податківців з платниками податків, попереджаються можливі конфліктні ситуації та узгоджуються позиції обох сторін щодо вдосконалення чинного законодавства, механізму ефективного адміністрування податків і зборів тощо.

Таким чином, поліпшення роботи з платниками податків, громадськими організаціями, які відстоюють і захищають їх інтереси, розширення переліку послуг для них підвищать обізнаність платників у питаннях оподаткування, значно зменшать ризики виникнення конфліктних ситуацій та сприятимуть гармонізації відносин між податківцями і платниками.

Разом з тим, практика свідчить про недостатню ефективність вказаних заходів, невваженість податкової політики, яка є складовою бюджетної політики держави.

Проблеми неналежного захисту прав та свобод платників податків часто породжуються самою державою, зокрема такі ситуації мають місце, коли законодавець по-різному здійснює виклад правових норм та дає їх неоднозначне тлумачення, а так само умови прийняття правових актів, що не відповідають Конституції України. Підтвердженням цієї точки зору є наступний факт. До 24 березня 2005 р. підставою виникнення права податкової застави також було неподання або несвоєчасне подання платником податків податкової декларації. Але норму, якою було закріплено цю підставу, визнано неконституційною згідно з Рішенням Конституційного Суду України від 24 березня 2005 р. №2-рп/2005 у справі про податкову заставу. Адже у такий спосіб законодавець фактично прирівнює неподання або несвоєчасне подання податкової декларації до факту несплати податкового зобов'язання, що вже є порушенням прав платників податків. Адже зазначена під-

става ще не свідчить про існування податкового зобов'язання, а тим більше про виникнення податкового боргу [12, с. 82].

Одним з напрямків забезпечення прав і свобод платників податків, на думку окремих фахівців, є запровадження так званої податкової амністії або ж податкових канікул, які мають місце в ряді країн світу [13, с. 10]. Такий захід запроваджують у країнах з високими податковими ставками з метою зменшення частки тіньового бізнесу. Сама ідея податкових канікул є достатньо цікавою, як правило, позитивно сприймається платниками податків, оскільки дозволяє останнім тимчасово не сплачувати податки, а зекономлені кошти використовувати для розвитку бізнесу. Разом з тим, на нашу думку, вони мають і низку недоліків. По-перше, необхідно чітко визначити правові підстави та умови надання податкових канікул для підприємців, оскільки в іншому випадку створиться надзвичайно велике коло для зловживань з боку податківців. По-друге, скориставшись правом на податкові пільги, підприємці вже не бажають у повному обсязі сплачувати необхідні суми обов'язкових платежів та шукають шляхи для ухилення від сплати податків. По-третє, введення податкових канікул негативно позначається на рівні наповнення, в першу чергу, місцевих бюджетів, внаслідок чого вони потребують відшкодувань від загальнодержавного бюджету, а регіональні соціально-економічні програми не отримують належного фінансування. По-четверте, запровадження відповідних податкових пільг не є запорукою того, що рівень тінізації економіки суттєво зменшиться. Як показує досвід Казахстану, з часу запровадження податкової амністії було легалізовано 486 млн дол., в той час як держава внаслідок надання відповідних пільг недоотримала вдвічі більші суми. З огляду на ці аргументи, вважаємо здійснення відповідних заходів в Україні передчасним.

Таким чином, можемо зробити висновок, що захист прав та свобод і законних інтересів платників податків є важливим напрямком діяльності держави, що може бути успішно реалізований лише за умови належного законодавчого забезпечення цих процесів та створення правових механізмів захисту таких прав.

Список літератури: 1. Швець І. Налагодження механізмів партнерства з громадськими інституціями – першочергове завдання ДПА України // Вісник податкової служби України. – 2007. – №37. – С. 7–8. 2. Стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 07.04.2003 № 160. 3. Косарчук В. Зверненням платників податків як конституційному праву громадян – підвищену увагу // Вісник податкової служби України, 2007. – №46. – С. 6–8. 4. Про державну податкову службу в Україні. Закон України від 04.12.90 // Відомості Верховної Ради. – 1991. – № 6. – Ст. 37 (в редакції Закону України від 25.03.2005. – ВВР. – 2005. – №17. – Ст. 267). 5. Nedjati Z. M., Trice J. E. English and Continental Systems of Administrative Law, 1978. – 322 p. 6. Шмельова Г. Г. Юридичні способи удосконалення змісту і форми законодавства // Концепція розвитку законодавства України / За ред. В. Ф. Опришко, В. В. Копейчикова та ін. – К., 1996. 7. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Науково-практичний коментар / Р. А. Каложний,

А. Т. Комзюк, О. О. Погрібний та ін.; – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 781 с. 8. Гапоненко Л. В. Гарантії забезпечення законності в діяльності працівників органів державної податкової служби України // Держава і право. – Вип. 38. – С. 325-331. 9. Вороной В. Добросовестность как гражданско-правовая категория // Законодательство. – 2002. – №6. – С. 56–61. 10. Федоров С. В. Арбитраж – с доброй совестью // Учет, налоги, право. – 2006. – №16. – С. 1. 11. Новиков Ю. В интересах платников налогов // Вісник податкової служби України. – 2008. – № 9. – С. 2–4. 12. Дуванський О. Примусові способи забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів // Вісник прокуратури. – 2007. – №5 (71). – С. 80–84. 13. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 192 с.

Надійшла до редколегії 12.08.08

С. А. Буткевич

ЩОДО АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИХ ПОВНОВАЖЕНЬ ДЕРЖАВНОГО КОМІТЕТУ ФІНАНСОВОГО МОНІТОРИНГУ УКРАЇНИ

З початку структурних перетворень в економіці України, які почалися у 90-х рр. ХХ ст., спостерігається стрімкий процес криміналізації банківської та кредитно-фінансової систем, підприємницької та зовнішньоекономічної діяльності. На сьогодні виникла гостра необхідність у створенні ефективної контрольно-наглядової системи, здатної запобігати та протидіяти легалізації коштів, одержаних злочинним шляхом. Наразі у світі небайдуже ставляться до походження коштів. Для запобігання та протидії використанню коштів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму створюються міжнародні організації, якими вживаються певні санкції до тих країн, що не здійснюють необхідні заходи в цьому напрямку. Окрім наполегливих вимог FATF, необхідність утворення та функціонування підрозділу фінансової розвідки в Україні була викликана її переходом до ринкових відносин та інтеграцією до світового співтовариства.

У зв'язку з цим особливу роль у запобіганні та протидії відмиванню грошей і фінансуванню тероризму повинен відігравати спеціально уповноважений орган виконавчої влади з питань фінансового моніторингу – Державний комітет фінансового моніторингу України (далі – Держфінмоніторинг України), який розпочав свою діяльність у 2002 р. [2].

Проблемам визначення адміністративно-правових повноважень органів державного контролю присвячені наукові праці О. Ф. Андрійко, В. М. Гаращука, О. Ю. Грачової, А. О. Клименка, Н. Р. Нижника та ін. Проте питання щодо адміністративно-правових повноважень національного підрозділу фінансової розвідки окремо не вивчалось, а в існуючих наукових працях досліджувалось фрагментарно або в рамках ширшої адміністративно-правової проблематики, без комплексного підходу.

Мета даного дослідження полягає в тому, щоб на основі аналізу чинного законодавства України і практики його реалізації визна-