

ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ІВАНА ФРАНКА
ЮРИДИЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

ПРОБЛЕМИ ДЕРЖАВОТВОРЕННЯ
І ЗАХИСТУ ПРАВ ЛЮДИНИ
В УКРАЇНІ

Матеріали ІХ регіональної
науково-практичної конференції

(13-14 лютого 2003 р.)

3. <i>Луць</i> ДО ПИТАННЯ ПРО ФОРМУ КОНСТИТУЦІЇ УКРАЇНИ	154
I. <i>Магновський</i> СУТНІСТЬ ГАРАНТІЙ ПРАВ І СВОБОД ЛЮДИНИ ТА ГРОМАДЯНИНА У ПРОЦЕСІ ДЕРЖАВОТВОРЕННЯ	156
B. <i>Majgier</i> ZASADY PODSTAWOWE I STRUKTURA KONSTYTUCJI RZECZYPOSPOLITEJ POLSKI I UKRAINY	158
O. <i>Панкевич</i> ДО ПИТАННЯ ПРО СУЧАСНІ КЛАСИФІКАЦІЇ СОЦІАЛЬНИХ ДЕРЖАВ	165
S. <i>Pilipiec</i> ZASADA PRAWA DO SĄDU W KONSTYTUCJI RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ	168
O. <i>Рябченко</i> ДО ПРОБЛЕМИ ПРОВДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛЮ ДЕРЖАВНИХ ОРГАНІВ ЗА ЗАКОННІСТЮ ДІЯЛЬНОСТІ ФІНАНСОВО-КРЕДИТНИХ УСТАНОВ	173
I. <i>Сенюта</i> ЕТИЧНІ ГАРАНТІЇ ПРАВА НА ОХОРОНУ ЗДОРОВ'Я, МЕДИЧНУ ДОПОМОГУ І МЕДИЧНЕ СТРАХУВАННЯ	177
I. <i>Словська</i> ПРОБЛЕМИ РЕАЛІЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ПРИНЦИПІВ СУЧАСНОГО УКРАЇНСЬКОГО КОНСТИТУЦІОНАЛІЗМУ	180
H. <i>Стецюк</i> КОНСТИТУЦІЙНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ УКРАЇНИ ЗА ОСНОВНИМ ЗАКОНОМ ДЕРЖАВИ 1996 РОКУ	183
II. <i>Стецюк</i> УКРАЇНА ЯК НАЦІОНАЛЬНА ДЕРЖАВА: КОНСТИТУЦІЙНО- ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА	185
СЕКЦІЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИХ НАУК	189
B. <i>Висоцький</i> ДЕЯКІ АСПЕКТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ФІНАНСУВАННЯ ПОЛІТИЧНИХ ПАРТІЙ	189
✓ P. <i>Гаврилюк</i> ДО ПИТАННЯ ПРО ЮРИДИЧНУ ПРИРОДУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ	192
I. <i>Гарна</i> АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВА ПРОТИДІЯ НЕЛЕГАЛЬНІЙ МІГРАЦІЇ	196
I. <i>Заверуха</i> ПРАВОВІ ЗАСАДИ РЕСТРУКТУРИЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО БОРГУ УКРАЇНИ	199
O. <i>Заверуха</i> СУБ'ЄКТИВНІ ПУБЛІЧНІ ПРАВА ГРОМАДЯН ЯК ОБ'ЄКТ СУДОВОГО ЗАХИСТУ	202
T. <i>Коломоєць</i> АДМІНІСТРАТИВНИЙ ПРИМУС У ПУБЛІЧНОМУ ПРАВІ УКРАЇНИ: ДО ПИТАННЯ ДОЦІЛЬНОСТІ СИСТЕМНОГО ПІДХОДУ ДО ВИВЧЕННЯ ПОТЕНЦІАЛУ	204
B. <i>Косаняк</i> ОПЕРАТИВНА САМОСТІЙНІСТЬ ЯК ОДНА ІЗ ОЗНАК МЕТОДУ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ	207
A. <i>Косило</i> РЕФОРМА АДМІНІСТРАТИВНИХ СУДІВ ПОЛЬЩІ 2002 РОКУ	211

У збірнику представлено стислий виклад доповідей і повідомлень, які подані на IX регіональну науково-практичну конференцію "Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні", яка буде проводитись на базі юридичного факультету Львівського національного університету імені Івана Франка 13-14 лютого 2003 року.

Представлені доповіді та повідомлення подані викладачами й аспірантами вищих навчальних закладів України, Польщі та Республіки Біларусь, що засвідчує прагнення до співпраці юридичного факультету Львівського національного університету імені Івана Франка з іншими юридичними навчальними закладами.

Редакційна колегія:

- проф. П.М. Рабінович (голова),
- доц. І.Б. Заверуха (відп. секретар),
- доц. А.М. Бойко,
- проф. В.К. Гришук,
- проф. В.М. Коссак,
- проф. В.О. Навроцький
- проф. В.Т. Нор,
- проф. П.Д. Пилипенко,
- доц. П.Б. Стецюк,
- проф. Б.Й. Тишук

Редактор:

- О.Б. Катола

Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні: Матеріали IX регіональної науково-практичної конференції. 13-14 лютого 2003 р. – Львів: Юридичний факультет Львівського національного університету імені Івана Франка, 2003. – 563 с.

ДО ПИТАННЯ ПРО ЮРИДИЧНУ ПРИРОДУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Р. Гаврилюк

*Чернівецький університет ім. Ю. Федьковича
вул. Коцюбинського, 2. 14000 м. Чернівці, Україна*

У вітчизняній правовій науці питання про онтологію прав платників податків вважається з'ясованим. Його не відносять до числа дискусійних та невирішених. Зокрема, в офіційному підручнику з податкового права Н.П. Кучерявенка зазначається: "Платники податків і зборів є насамперед зобов'язаними особами. У відповідності з цим податкове законодавство і закріплює переважно обов'язки. Саме імперативний податковий обов'язок визначає правосуб'єктність платників податків" (підкреслено нами. – р.Г.). Тобто тут прямо говориться про похідний та залежний характер прав платників податків від їхніх обов'язків. А в іншому місці цього підручника зазначається, що встановлений державою у чинних нормативних актах перелік обов'язків і прав платників податків "є вичерпним".

Як не прикро, ці висновки суперечать основоположним міжнародно-правовим актам. Другому розділу Конституції України, у яких викладено концептуальні засади прав людини, не відповідають фундаментальним положенням загальноприйнятої цивілізованим світом доктрини прав людини, згідно з якою права людини є природними, невідчужуваними. Природно, що у державно-організованому суспільстві, як зазначає П.М. Рабінович, переважну частину своїх основних прав людина не може здійснювати, якщо вона не стане носієм суб'єктивного юридичного права. У цьому і її полягає основне соціальне призначення та головна особистісна цінність такого права. Наділяючи людину суб'єктивним юридичним правом, держава немовби гарантує доступ до здійснення її основних, природних, невід'ємних прав. Проте нових, неприродного походження прав людини держава не створює.

Так само є очевидним, що платник податку, сплачуючи податки, виступає не як представник певної професії, регіону, соціального прошарку, віку і т.д., а саме як податково правосуб'єктний громадянин чи особа без громадянства, яка, перш ніж бути наділеною обов'язком сплати податку, повинна реалізувати своє право на вільну найману працю чи на власне підприємництво. Як бачимо, правові норми про податки, як і будь-які інші правові норми, не вільні від того, щоб їх суть, зміст та застосування оцінювалися крізь призму конституційних прав і свобод людини та громадянина. Отже, регулюючи оподаткування, законодавець повною мірою повинен керуватися вимогами статті 3 Конституції України про те, що утвердження і забезпечення прав і свобод людини і громадянина, їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави, є її головним обов'язком.

Тому, як справедливо відзначає німецький юрист-фінансист К. Фогель, "для фінансової системи з чинного правового регулювання розробляються специфічні висновки, які стосуються безпосередньо фінансового права. Поряд з писаним виступає, отже, більш широке, неписане фінансове право Основного закону", тобто, його принципи. Відомий російський юрист А.М. Козирін розвиває та ще більше конкретизує зазначене положення: "Принципи права, як основа нормативного регулювання, є певним камертоном усієї наступної нормотворчості. Вони гарантують безперервність, послідовність законодавчого процесу, забезпечують взаємозв'язок податкового права та податкового законодавства, адаптують податкову нормотворчість до особливостей традиційної правосвідомості населення". Отже, істинну юридичну природу прав платників податків можна встановити та розкрити тільки з допомогою конституційних принципів оподаткування суб'єктів податкових правовідносин.

Використання конституційних принципів оподаткування при своїй очевидності на перший погляд є завданням непростим. Найголовніша трудність полягає, на нашу думку, в тому, що в Основному Законі України дуже скупо ведеться пряма мова про принципи оподаткування як такі. Безпосередньо про це говориться лише у статтях 67 та 92 Конституції. Зокрема, у статті 67 зазначається: "кожен зобов'язаний сплачувати податки в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом". А у статті 92 визначається коло суб'єктів, які вправі запроваджувати правила податків: "система оподаткування,

податки і збори" встановлюються "виключно законами України", тобто її єдиним законодавчим органом – Верховною Радою.

Тим не менше в Конституції України містяться загальні начала, які необхідно реалізувати в будь-якій галузі законодавства. Мова йде насамперед про закріплені в Конституції України основні конституційні права, свободи та обов'язки людини і громадянина, "які є невідчужуваними та непорушними". Причому стаття 22 Конституції України містить такі методологічні положення щодо прав, свобод та обов'язків людини і громадянина: "права і свободи людини і громадянина, закріплені цією Конституцією, не є вичерпними. Конституційні права і свободи гарантуються і не можуть бути скасовані. При прийнятті нових законів або внесенні змін до чинних законів не допускається звуження змісту та обсягу існуючих прав та свобод". Серед них – такі, як рівність конституційних прав і свобод громадян та особиста рівність перед законом, заборона їх обмеження інакше, як законом у випадках, передбачених Конституцією України, право на підприємницьку діяльність, не заборонену законом, право на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку громадянин вільно обирає або на яку він вільно погоджується, право на достатній життєвий рівень для себе і для своєї сім'ї, що включає достатнє харчування, одяг, житло, право володіти, користуватися і розпоряджатися своєю власністю, результатами своєї діяльності та ін. Права і свободи людини і громадянина, передбачені статтею 24 Конституції України, не можуть бути обмежені за жодних умов.

Основні принципи оподаткування і зборів, незалежно від того, знайшли вони формальне закріплення у Конституції держави та інших її законах чи ні, не можуть бути порушені без негативних наслідків для практики оподаткування. Закріплення цих принципів у законі лише належно забезпечує їх реалізацію, і не більше, а принципами вони є за своєю правовою природою. Водночас цей їх дозаконний і певною мірою навіть надзаконний характер сприяє втіленню у життя та захисту основ конституційного ладу, конституційних прав і свобод людини і громадянина. З цієї точки зору ми цілком поділяємо висновок уже згаданого нами вище К. Фогеля про те, що застосування основних принципів оподаткування і зборів не може залежати навіть від міри їх конкретизації у Конституції держави. "В цілому, – підкреслює він, – конституційне фінансове право не може залежати від випадковості, згідно з якою одні питання знайшли в тексті Конституції повне відображення, а інші – ні". Закріплення цих принципів в Основному Законі, інших законах є констатацією, визнанням їх, а не встановленням чогось нового згідно з волею законодавця. Тим не менше останнє, як свідчить практика, є дуже важливим, оскільки загальні принципи оподаткування і зборів спрямовують та пов'язують саму законодавчу владу, виступаючи щодо неї в якості своєрідних "еталонів", зразків.

Залежно від їх змісту та функціонального призначення конституційні принципи оподаткування і зборів можна поділити на дві групи: 1) принципи, що забезпечують реалізацію і дотримання основ конституційного ладу, інтересів держави; 2) принципи, що забезпечують реалізацію і дотримання основних прав і свобод платників податків, їх законних інтересів. Запропонована нами класифікація принципів оподаткування умовна, а тому й відносна. Наприклад, принцип встановлення податків законами розвиває та конкретизує більш загальний конституційний принцип поділу влади та компетенції між її гілками і тому за всіма сутнісними характеристиками повинен бути віднесений до першої групи принципів. Водночас встановлення податків законами справедливо, на нашу думку, розглядається вченими-юристами і як основа дотримання прав і свобод платників податків.

У цьому зв'язку доречно нагадати, що німецькі юристи-фінансисти зауважували та неодноразово підкреслювали те, що аспекти парламентської демократії та правової держави так тісно переплітаються в конституційному фінансовому праві, що їх розподіл на окремі групи видається неможливим. Запропонована нами класифікація ґрунтується на виділенні традиційних для фінансового права кола проблем. Вона базується на критеріях онтологічної сутності та функціонального призначення конституційних принципів оподаткування і зборів, врахування їх правової природи.

Згідно з наведеною нами вище класифікацією принципів оподаткування відповідно до зазначених критеріїв до групи конституційних принципів оподаткування і зборів, що забезпечують реалізацію і дотримання основ конституційного ладу, інтересів держави, на нашу думку, можуть бути віднесені такі: 1) принцип публічної мети при стягненні податків і зборів; 2) принцип пріоритету фінансової мети при стягненні податків і зборів; 3) принцип обмеження спеціалізації податків і зборів; 4) принцип запровадження, зміни та відміни податків податковими законами; 5) принцип встановлення податків у належній процедурі; 6) принцип обмеження форм податкової законотворчості; 7) принцип єдності системи податків та політики оподаткування загалом; 8) принцип розподілу податкових повноважень.

До другої групи конституційних принципів оподаткування і зборів, що забезпечують реалізацію і дотримання основних прав і свобод платників податків, їх законних інтересів відповідно до наведеної нами класифікації належать: 1) принцип юридичної рівності всіх платників податків; 2) принцип всезагальності оподаткування; 3) принцип рівного податкового навантаження на платника податку; 4) принцип співрозмірності оподаткування конституційно значимим цілям обмеження прав і свобод платників податків. Наведений перелік основних конституційних принципів податків і зборів по кожній із груп невичерпний, а їхня внутрішня ієрархія у часі змінна. Основні конституційні принципи оподаткування і зборів виконують роль гарантів реалізації і дотримання основ конституційного ладу, основних прав і свобод людини і громадянина в законодавчій, правозастосовній та судовій практиці, критеріїв правомочності чинних і майбутніх норм податкового права, податкової політики держави загалом.

Уже перший погляд на сформульовані вище обидві групи конституційних принципів оподаткування і зборів – ті, що захищають інтереси держави у сфері оподаткування, і ті, що захищають інтереси платників податків і зборів, – свідчить, що перших удвічі більше. І це при тому, що держава є особливим суб'єктом податкового правовідношення, у якому вона виступає насамперед монопольним творцем правового механізму оподаткування, володіє необмеженим правом зміни прав і обов'язків суб'єктів податкового правовідношення, і тільки в останню чергу – однією з його сторін. Інакше кажучи, податкова стратегія української держави ще базується на старих доктринальних підходах, які не стверджують цінностей правової держави і громадянського суспільства, а відтворюють, по суті, орієнтири у сфері оподаткування збанкрутілої адміністративно-командної системи, яка історично себе вичерпала.

Перша група конституційних принципів оподаткування і зборів реалізується державою загалом послідовно та захищається у практичній діяльності незрівнянно ретельніше та сильніше, ніж друга група основних принципів оподаткування та зборів. Наприклад, відповідно до Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування" платники податків та зборів мають право тільки: а) подавати документи на підтвердження їхнього права на пільги в оподаткуванні; б) одержувати акти податкових перевірок та ознайомлюватись з ними; в) оскаржувати рішення податкових органів, а права податкових органів держави, тобто, по суті, права держави у податкових правовідносинах викладені у 16 пунктах на 4 сторінках Закону України "Про державну податкову службу в Україні". І навпаки – обов'язки громадян-платників податків нараховують 12 пунктів та підпунктів у трьох статтях, а обов'язки державних податкових органів перед громадянами, тобто, знову ж таки, обов'язки держави перед громадянами – 2 підпункти однієї статті.

Деякі додаткові гарантії захисту прав та законних інтересів платників податків були запроваджені Законом України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами". Зокрема, цей Закон надав додаткові 10 та 40 днів на самостійну добровільну сплату податків, скасував картотеку й безакцентне списання коштів із рахунків боржників та їх дебіторів, відмінив право податкових інспекцій на блокування додаткових рахунків платників податків у банках, а також передбачив стягнення активів боржників на погашення боргу не раніше ніж через 80 днів з моменту виникнення боргу. Крім того, платник податків одержав змогу отримувати розстрочку (відстрочку) сплати не тільки боргу, а й податкового зобов'язання, при цьому активи боржника можуть бути тимчасово звільненні з податкової застави. Цим документом також запроваджено нову процедуру апеляції, яка призупиняє на період оскарження нарахування пені, штрафних санкцій. Однак принципових змін у становище платників податків в Україні цей Закон не вніс і, зрештою, не міг внести.

Звичайно, питання про те, яким повинно бути податкове законодавство, якими мають бути юридичні межі гарантій прав платників податків, принципи того, що в західній правовій науці називають "податковою справедливістю", надзвичайно складні, тонкі, дискусійні. Тим не менше фахівці з проблем податків схиляються до думки, що держава, здійснюючи свої податкові прерогативи, повинна в першу чергу турбуватись про гарантію прав платників податків. На нашу думку, стосовно України це означає збалансування обов'язків і прав платників податків, з одного боку, та прав платників податків і водночас їх обов'язків з правами та обов'язками податкових органів держави, з іншого боку.

Ще очевидніше проявляється етатистський тип податкової доктрини української держави на сучасному етапі її існування у забезпеченні нею другої групи конституційних принципів оподаткування і зборів, що стосуються захисту прав і законних інтересів платників податків. Точніше кажучи, держава на практиці не забезпечує дотримання жодного принципу з цієї групи. Для ілюстрації

візьмімо, наприклад, злободенну проблему пільг платникам податків і зборів. Так, в Україні чинним законодавством було надано юридичним особам станом на 1.01.2002 р. 358 різноманітних пільг щодо сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Унаслідок цього співвідношення пільг до суми фактичних надходжень бюджету становило 1:1,35. У подальшому зазначені негативні тенденції посилювалися ще більше, внаслідок чого на сьогодні обсяг податкових пільг перевищив сумарно розмір Зведеного бюджету держави. Пільгами виявились охоплені 20 регіонів України, тисячі юридичних та сотні тисяч фізичних осіб. Тоді як у Конституції України прямо застережено, що "громадяни мають рівні конституційні права і свободи і є рівними перед законом. Не може бути привілеїв чи обмежень за ознаками раси, кольору шкіри, політичних переконань, статі, етнічного та соціального походження, майнового стану, місця проживання, за мовними, іншими ознаками". Крім того, запровадження податкових пільг не вигідне державі й економічно. Зокрема, тільки у першому кварталі 2002 року втрати України від цього перевищили 7 млрд. грн. Проти використання пільг як інструменту податкової політики держави виступають і зарубіжні теоретики та практики податкового права.

Ще цинічніше порушується конституційний принцип відповідності оподаткування конституційно значимим цілям обмеження прав і свобод платників податків, який означає, що оподаткування не повинно бути таким, щоб воно могло паралізувати реалізацію громадянами хоч будь-яких закріплених у Конституції та гарантованих нею їх прав і свобод, насамперед, їх первинних, основоположних прав. Зокрема, стаття 48 Конституції України гласить: "Кожен має право на достатній життєвий рівень для себе і своєї сім'ї, що включає достатнє харчування, одяг, житло". Тобто є антиконституційним вчинком вилучати шляхом навіть узаконених податків таку частину прибутку одного суб'єкта оподаткування з метою нагодувати, вдягнути та забезпечити житлом іншого члена суспільства, яка самого суб'єкта оподаткування перетворює внаслідок цього на споживача державних дотацій. Саме це має місце в Україні. Так, згідно з Декретом Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. "Про прибутковий податок з громадян" одна мінімальна заробітна плата – нині вона рівняється 165 грн, що удвічі менше від прожиткового мінімуму, затвердженого Верховною Радою України, – не повинна оподатковуватись. Однак фактично оподатковуються усі доходи громадян, які більші від 17 грн. Тобто наяву свавілля як держави загалом, яка офіційно встановила обов'язок сплати податку не на рівні прожиткового мінімуму, а на незрівнянно нижчому рівні мінімальної заробітної плати, середини 90-х років ХХ століття та її виконавчого органу – Державної податкової адміністрації України, яка в порушення чинних принципів та норм права ще у декілька разів знизила поріг матеріального достатку, при якому настає обов'язок сплати податку.

Отже, цілком очевидно, що в Україні продовжує домінувати етатистська доктрина оподаткування. Відправною і кінцевою точкою водночас цієї доктрини, яка набула свого апогею в радянському суспільстві, є ідея визначального інтересу держави, взята як відображення специфічних потреб самої держави та особливого її ставлення до недержавних сфер соціального життя. У цьому протистоянні держава турбується переважно про самозбереження, про власну міць, що і вважає своїм основним інтересом.

Етатизм характеризує державу як монополіста публічної влади. Якщо опікування про загальне благо, з етатистської точки зору, забезпечується альтруїстськими міркуваннями держави, то якнайсуворіше виконання громадянами їх обов'язків забезпечується силою закону, армією чиновників, її апаратом примусу, ідеологічною могутністю держави. Відповідно до етатистських канонів держава вільна у визначенні кола прав, свобод і обов'язків громадян, меж для власного втручання у життя індивідів, у т.ч. і в їхні справи як суб'єктів податкових правовідносин. Цей теоретичний постулат і відповідна йому юридична практика суперечать чинній Конституції України. Етатизм поряд і водночас з лобюванням інтересів держави, що забезпечуються насамперед з допомогою фінансів, ховається за постійні інтереси суспільства загалом. З точки зору етатистів, держава не служить і не повинна служити людям, суспільству, не має свого прямого обов'язку перед ними – вона милостиво надає їм послугу. По-іншому важко кваліфікувати ті акції, здійснення яких неможливо вимагати з огляду на відсутність у тих, хто користується послугами держави, відповідного права на ці послуги, коштів, норм і процедур для забезпечення реалізації цього права.

Етатистська доктрина оподаткування фізичних осіб історично себе вичерпала. Альтернативною етатистській доктрині оподаткування фізичних осіб є демократична доктрина сплати громадянами обов'язкових внесків у централізовані фонди державних коштів. Ця доктрина оподаткування громадян ще не стала в Україні дійсністю, в практику втілено лише окремі її елементи, однак з точки зору прогресу суспільства вона є неминучістю.