

УДК 351.741

О.М. Чернетченко, аспірант  
Національного університету ДПС України

## ГАРАНТІЇ ЗДІЙСНЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ КОНТРОЛЮ ЗА ДОТРИМАННЯМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА НА ОСНОВІ ПРИНЦИПУ ЗАКОННОСТІ

Статтю присвячено дослідженню сутності гарантій здійснення адміністративної діяльності органів контролю за дотриманням податкового законодавства на основі принципу законності. Особливу увагу автором звернуто на аналіз змісту вимог до них. Встановлено, що вказані гарантії повинні реалізовуватись незалежним суб'єктом, мета застосування гарантій законності полягає у відновленні дії принципу законності, а не покаранні посадової особи яка вина у порушенні принципу законності та ін. Крім того, в статті висвітлено авторське бачення їх системи.

**Ключові слова:** гарантії, принцип законності, вимоги, загальні гарантії-передумови, спеціальні (юридичні) гарантії, регулятивні та охоронні гарантії.

Статья посвящена исследованию сущности гарантий осуществления административной деятельности органов контроля за соблюдением налогового законодательства на основе принципа законности. Отдельное внимание автором обращено на анализ содержания требований к ним. Установлено, что указанные гарантии должны реализовываться независимым субъектом, цель применения гарантий законности состоит в восстановлении действия принципа законности, а не наказания должностного лица, которое вина в нарушении принципа законности и др.. Кроме того, в статье освещены авторское видение их системы.

**Ключевые слова:** гарантии, принцип законности, требования, общие гарантии-предпосылки, специальные (юридические) гарантии, регулятивные и охранительные гарантии.

The article investigates the nature of the guarantees of the administrative activities of the enforcement of tax laws on the basis of the principle of legality. Special attention is paid to the author of the content analysis of the requirements for them. It is established that these safeguards must be implemented by an independent entity, the objective of safeguards is to restore the legitimacy of the principle of the rule of law, and not punish an officer who was wine in violation of the principle of legality and others. In addition, the article presents the author's vision of their system.

**Keywords:** guarantees the principle of legality, requirements, general guarantees, background, special (legal) guarantees, regulatory and enforcement guarantees.

**Актуальність теми.** Принцип законності є ключовим як для правової системи, так і для діяльності суб'єктів права. Його втілення у діяльність органів контролю за дотриманням податкового законодавства (далі – органи контролю) забезпечує: суворе та неухильне дотримання законів та інших нормативно-правових актів у сфері оподаткування, реальне здійснення суб'єктивних прав платників податків, належне застосування правових норм у сфері оподаткування, виключення свавілля з боку органів контролю за дотримання податкового законодавства.

Саме тому виникає питання про забезпечення реалізації принципу законності в адміністративній діяльності органів контролю, у зв'язку з чим необхідно створити ефективну систему гарантій законності в практичній діяльності цих органів. Мова йде про цілу систему заходів, механізмів, які покликані стимулювати і гарантувати додержання законів, тому що недостатньо проголосити законність та її принципи, недостатньо видати хороші закони - необхідно, щоб існували певні гарантії цих цінностей, їх реальність, доступність, ефективність [1, с. 420].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання про визначення сутності гарантій здійснення адміністративної діяльності органів контролю за дотриманням

податкового законодавства є недостатньо дослідженими у науці адміністративного права. Особливу увагу в наукових дослідженнях присвячено гарантіям законності. Останньому питанню присвячені наукові праці В. С. Афанасьєва, Ю. П. Битяка, В. М. Гарашука, В.К. Колпакова, О.П. Рябенко, Скакун О.Ф. та ін.

**Мета дослідження.** Відповідно мета нашого дослідження полягає у з'ясуванні сутності та видів гарантій здійснення адміністративної діяльності органів контролю на основі принципу законності.

**Викладення основного матеріалу.** Гарантувати, відповідно, значить певним чином забезпечувати, захищати, охороняти [2, с. 344]. У перекладі з французького, слово «гарантія» означає поруку, умову, забезпечувати що-небудь [3, с.14]. Гарантія - це порука у будь-чому, забезпечення [4, с.130]. Термін же «забезпечення», трактується як надання чи створення матеріальних засобів; охорону кого, чого-небудь від небезпеки; гарантування чогось [5, с. 42]. Як бачимо термін «гарантія» фактично означає забезпечення, а тому вважаємо, що способи, засоби забезпечення законності та гарантії законності є синонімічними поняттями, які не доцільно розмежовувати.

Однак, у сучасній літературі з'являються спроби відмежувати гарантії законності та способи її забезпечення. Так, В.В. Пахомов вважає, що способи забезпечення законності є окремою групою гарантій забезпечення законності і являють собою цілеспрямовану діяльність відповідних органів, посадових осіб, яка здійснюється у межах покладених на них завдань, функцій та повноважень з метою встановлення фактичного стану дотримання вимог чинного законодавства та відповідного реагування на нього [6, с. 589]. Враховуючи, те що вище нами було доведено синонімічність та однопорядковість термінів гарантії та, засоби забезпечення законності, а також те, що власне гарантії законності спрямовані і на встановлення, і на підтримання, і на відновлення режиму законності вважаємо таку позицію не виправданою. В одному слід погодитись – способи забезпечення законності є невід'ємною частиною гарантій законності. Відтак виникає питання про місце таких способів у системі гарантій законності, для чого необхідно з'ясувати по-перше, поняття та сутність гарантій законності, а по-друге – їх види.

У правовій науці під гарантіями законності розуміють умови та засоби суспільного життя і заходи, які вживаються державою для забезпечення режиму законності та сприяють руху країни до демократії, правової держави [7, с. 488; 8, с. 97; 9, с. 86; 10, с.74].

В енциклопедичній літературі висловлюється думка, що поняття «гарантії законності» охоплює усю сукупність об'єктивних і суб'єктивних чинників, спрямованих на практичну реалізацію прав та свобод, на усунення можливих перешкод їх повного або належного здійснення [11, с. 555].

Ряд авторів наголошує не лише на забезпечувальному характері гарантій законності, однак і на відновлювальному, коли у випадку порушення правових норм цими способами відновлюється режим законності [12, с.14–15; 13, с.32; 14, с.556; 15, с. 426; 16, с.32].

О.Ф. Скакун наголошує, що коли немає гарантій, то права, свободи та обов'язки людини і громадянина приймають форму «заяв про наміри»

[7, с. 203], тобто носять декларативний характер. Схожої думки притримується і А.Ю. Олійник, який визначає гарантії як відповідні умови і засоби, що сприяють перетворенню в життя проголошених прав, свобод та обов'язків [17, с.156].

Як бачимо гарантії законності мають потрійне призначення: втілення в життя принципу законності (тобто є передумовою утвердження законності в суспільстві), підтримання безперервної дії принципу законності та відновлення, у випадку порушення принципу

законності, його дії. У зв'язку з цим слід погодитись із думкою П.М. Рабіновича, висловлену ще у 1975 році, про те, що гарантії законності — це засоби, за допомогою яких втілюється, охороняється, а у випадках порушення відновлюється режим законності [18, с. 236].

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 запороюкою на випадок, якщо не спрацьовують діючі у суспільній практиці зобов'язання і умови їхнього здійснення. Тобто гарантія — це своєрідний «страховий поліс» для уповноваженого суб'єкта [19, с. 86]. Саме таким критеріям повинні відповідати гарантії здійснення адміністративної діяльності органів контролю на основі принципу законності, з цих позицій і необхідно їх розглядати. Тому можемо формулювати вимоги до гарантії здійснення адміністративної діяльності органів контролю на основі принципу законності: по-перше, такі гарантії повинні реалізовуватись незалежним суб'єктом, тобто таким, що не підпорядкований органу контролю або взагалі не входить до системи органів Міндоходів, по-друге мета застосування гарантії законності полягає у відновленні дії принципу законності, а не покаранні посадової особи яка вина у порушенні принципу законності. Цього вимагає і конструкція «правозаконності», як оптимального співвідношення принципів верховенства права і законності в адміністративній діяльності органів контролю. По-третє, у систему таких гарантії повинні входити заходи, які застосовуватимуться систематично (наприклад, контроль та нагляд), оскільки реалізація принципу законності в адміністративній діяльності органів контролю повинна відбуватися безперервно. Четвертою вимогою назвемо розповсюдження їх дії як на органи контролю, так і на платників податків. Тобто до гарантії здійснення адміністративної діяльності органами контролю на основі принципу законності повинні бути віднесені як засоби захисту платників податків від незаконних дій посадових осіб органів контролю, так і засоби реагування органами контролю на порушення принципу законності платниками податків.

Реалізація принципу законності в адміністративній діяльності органів контролю, враховуючи її багатаспектність, забезпечується не одним видом гарантії, а значною їх сукупністю, які утворюють відповідну систему гарантії забезпечення здійснення адміністративної діяльності органів контролю на основі принципу законності. Основною функцією цієї системи гарантії є виконання зобов'язань органами контролю та платниками податків в сфері оподаткування.

Як правило у навчальній літературі такі гарантії 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 громадськістю засоби, що забезпечують реалізацію норм права усіма суб'єктами [20, с. 33].

В сучасній літературі обґрунтовується думка про структуру системи гарантії законності, яка має як загальні гарантії (економічні, політичні, морально-духовні, громадські), так і спеціально-юридичні, що охоплюють такі гарантії: удосконалення законодавства; внутрішньовідомчий і міжвідомчий контроль; діяльність державних органів, які безпосередньо стоять на сторожі законності; діяльність адвокатури; інститут скарг і заяв громадян [21, с. 5; 22, с. 134]. Схожої думки притримуються і В.К. Коллаков та О.В. Кузьменко, які вважають що перша група гарантії вважається умовами (передумовами) забезпечення режиму законності (політичні, економічні, ідеологічні, організаційні тощо); друга — спеціальними засобами забезпечення режиму законності [23, с. 144].

Н.М. Крестовська і Л. Г. Матвеева також поділяючи гарантії законності на загальні та спеціальні засоби, зазначають, що загальні умови впливають на формування законовідповідної поведінки опосередковано, створюючи передумови для зміцнення режиму законності. Спеціальні (юридичні) засоби – це сукупність умов і засобів, що закріплені чинним законодавством безпосередньо спрямовані на забезпечення режиму законності, дотримання і захист прав і свобод особи [24, с. 320].

Отже, вважаємо, що гарантії здійснення адміністративної діяльності органами контролю на основі принципу законності поділяються на такі групи: загальні гарантії-передумови (соціальні, економічні, політичні, організаційні, правові) та спеціально-юридичні.

До загальних гарантії-педумов належать об'єктивні умови суспільного розвитку, в яких здійснюються правове регулювання. Вони безпосередньо відображають закономірності розвитку суспільства, утворюють макросередовище, в межах якого здійснюється правове регулювання

[25, с. 399]. Серед них, як правило, виділяють: економічні, політичні, соціальні, ідеологічні та інші фактори й умови, що мають об'єктивний характер, наявність яких забезпечує додержання законності і існування правопорядку [26, с. 848]. Крім того до переліку загальних гарантії-передумов слід включити організаційні та правові гарантії. Саме частиною правових гарантії виступатимуть спеціальні (юридичні) гарантії здійснення адміністративної діяльності органів контролю на основі принципу законності. Також, у зв'язку із неоднаковим розуміння науковцями системи гарантії виникає плутанина, які засоби відносити до правових гарантії-передумов, а які до спеціальних (юридичних) засобів.

Слід погодитись із думкою А.Ф. Крижанівського, щодо максимальної конкретності гарантії законності та можливості її (гарантії) здійснення за будь-яких нормальних умов [19, с. 86]. Тобто, спеціальні (юридичні) гарантії повинні мати такий ступінь конкретності, за якого вони могли б бути застосовані (реалізовані) платником податків або ж органом контролю. А тому такі гарантії законності як: розвинуту правосвідомість та правову культуру населення, якісну роботу правоохоронних органів, а також органів судового захисту; конституційне закріплення принципу законності та засобів по його забезпеченню; вдосконалення чинного законодавства, ясність та зрозумілість чинного законодавства та подібне слід включити до правових гарантії-передумов.

Також виникає питання про види спеціально-юридичних гарантії здійснення адміністративної діяльності органів контролю на основі принципу законності. На думку Д.М. Бахраха до спеціально-юридичних гарантії законності слід віднести контроль, в тому числі судовий, та примус

[27, с. 567]. Вітчизняні науковці виокремлюють три види способів забезпечення законності: контролю, нагляду, розгляду звернення громадян. [28, с. 348; 1, с. 239, 29, с. 195, 23, с. 62, 30, с. 19, 31, с. 198], не включаючи до них застосування заходів юридичної відповідальності, хоча такий підхід було обгрунтовано ще за радянських часів. Так, А.Ф. Гранін, до норм, що визначають юридичні гарантії законності у певній сфері діяльності, відносив, норми, які закріплюють відповідальність винних осіб [32, с. 44].

Ми цілком підтримуємо усі вищезазначені позиції, однак вважаємо за необхідне систематизувати їх з метою визначення спеціальних гарантії із належним ступенем конкретики.

Так, С.Л. Дегтярев вважає, що у зв'язку із поділом правовідносин на регулятивні та охоронні в науковій літературі досить розповсюдженим є поділ гарантії прав на гарантії реалізації прав та гарантії захисту і охорони прав. У зв'язку з чим вчений робить висновок про поділ гарантії на регулятивні та охоронні [33, с. 133]. Регулятивні гарантії призначені

забезпечувати належну реалізацію принципу законності в адміністративній діяльності органів контролю. Для демократичної держави характерна їх переважна більшість в адміністративній діяльності будь-якого органу публічної адміністрації. Саме до регулятивних гарантій доцільно віднести контроль та нагляд за діяльністю органів контролю, а також звернення громадян. Охоронні гарантії застосовуються як результат неправомірної поведінки органів контролю або платників податків як реакція суспільства та держави на таку поведінку і являють собою спеціальні засоби забезпечення законності адміністративної діяльності органів контролю. До них доцільно віднести юридичну відповідальність платників податків та органів контролю за порушення принципу законності, розгляд спірних питань адміністративними судами, застосування фізичної сили, спеціальних засобів та вогнепальної зброї працівниками податкової міліції.

**Висновки.** Підсумовуючи викладене хотілося наголосити про необхідність розробки гарантій реалізації принципу законності в адміністративній діяльності органів контролю з достатнім ступенем конкретики, що дозволить їх закріпити у правових нормах і відповідно ефективно використовувати. Гарантії здійснення адміністративної діяльності органів контролю на основі принципу законності повинні відповідати таким вимогам: по-перше, повинні реалізовуватись незалежним суб'єктом, тобто таким, що не підпорядкований органу контролю або взагалі не входить до системи органів Міндоходів, по-друге мета застосування гарантій законності полягає у відновленні дії принципу законності, а не покаранні посадової особи яка вина у порушенні принципу законності; по-третє, у систему таких гарантій повинні входити заходи, які застосовуватимуться систематично (наприклад, контроль та нагляд), оскільки реалізація принципу законності в адміністративній діяльності органів контролю повинна відбуватися безперервно; по-четверте гарантії законності повинні розповсюджувати свою дію як на органи контролю, так і на платників податків. Гарантії законності здійснення адміністративної діяльності органів контролю на основі принципу законності становлять собою певну сукупність, систему таки гарантій яка складається з таких елементів: загальні гарантії-передумови та спеціальні (юридичні) гарантії, які в свою чергу поділяються на регулятивні та охоронні.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Адміністративне право України : підручник / [Гарашук В. М., Битяк Ю. П. та ін.]; за ред. Ю. П. Битяка. — К. : Юрінком Інтер, 2005.— 544 с.
2. Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка. Т. 1. / В. И. Даль. — М. : Гос. изд. иностр. и нац. словарей, 1956. — 699 с.
3. Скобелкин В.Н. Юридические гарантии трудовых прав наемных работников // Культ-тура, демократия и право. - Новосибирск, 1996. - 425 с.
4. Єрмоленко С. Я. Словник слів іншомовного походження: тлумачення / С. Я. Єрмоленко. - Фоліо, 2006. — 623.
5. Новый тлумачний словник української мови. — К. : Аконіт, 2000. — Т. 2. — 911 с.
6. Пахомов В.В. Поняття та види способів забезпечення законності в державному управлінні / В.В. Пахомов // Форум права. — 2011. — № 3. — С. 587-591.
7. Скаун О.Ф. Теория государства и права: Учебник. - Харьков: Консум~ Ун-т внутр. дел, 2000. — 704 с.
8. Котюк И.И. Основы правоведения: Учебник. / И. И. Котюк. - К. : Генеза, 2002. -320с
9. Основы правоведения Украины: Учебное пособие / Кивалов С.В., Музыченко П.П., Крестовская Н.Н., Крыжановский А.Ф. — Х.: «Одиссей», 2004. — 384 с.
10. Популярна юридична енциклопедія / [кол. авт.: В. К. Гіжевський, В. В. Головченко, В.С. Ковальський ]. — К. : Юрінком Інтер, 2002. — 528 с.
11. Юридична енциклопедія: В6 т. / ред-кол. : Ю.С. Шемшученко та ін. — К. : Укр. енциклопедія,

1998. — Т. 1 : А—Г. — 672 с.

12. Афанасьев В. С. Обеспечение законности в деятельности органов внутренних дел / В. С. Афанасьев. — М. : Изд-во МЭГУ. — 1993. — 156 с.

13. Рабинович П. М. Проблемы теории законности развитого социализма / П. М. Рабинович. — Изд-во Львовского ун-та, 1979. — 203 с.

14. Теория государства и права: курс лекций / под ред. М. И. Матузова, А. В. Малько. — М. : Юрист, 2001. — 720 с.

15. Мелехин А. В. Теория государства и права: учебник / А. В. Мелехин. — М. : Маркет ДС, 2007. — 640 с. (Университетская серия).

16. Мычко Н. И. Законность и обеспечение прав граждан при осуществлении правосудия и в деятельности правоохранительных органов Украины (теоретический аспект и реальная практика) / Н. И. Мычко. — Донецк: Донецк. юрид. ин-т ЛГУВД, 2008. — 364 с.

17. Теорія держави і права : Навч. посіб. / Олійник А.Ю., Гусарев С.Д., Слюсаренко О.Л. -К. : Юрінком Інтер, 2001. -176 с

18. Рабинович П.М. Упрочение законности - закономерность социализма. (Вопросы теории и методологии исследования) / П.М. Рабинович. — Львов: Вища шк. Изд-во при Львов. ун-те, 1975. - 260 с.

19. Крижанівський А.Ф. Статус категорії «гарантії правового порядку» / А.Ф. Крижанівський // Наукові праці Одеської національної юридичної академії. — 2009. - № 8. — С. 81-89

20. Музичук О.М. Поняття і зміст законності діяльності публічної адміністрації // Радник —Український юридичний портал / О.М. Музичук : [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://radnik.info/statti/545-upravl/14567-2011-01-18-05-31-04.html>.

21. Зиновьева М.Ю. Специально-юридические гарантии законности в условия формирования правового государства : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М.Ю. Зиновьева. — Саратов, 1999. — 28 с.

22. Малихіна Я.А. Юридичні гарантії за трудовим законодавством / Я.А. Малихіна // Форум права. — 2007. — № 2. — С. 133—138.

23. Колпаков В.К. Адміністративне право України : підручник / В.К. Колпаков. О.В. Кузьменко. — К. : Юрінком Інтер, 2003. — 544 с.

24. Крестовська Н.М. Теорія держави і права : Елементарний курс : навч. посіб. / Н.М. Крестовська, Л.Г. Матвеева. — Х. : Одисей, 2007. — 492 с.

25. Загальна теорія держави і права: підручник[для студентів юридичних спеціальностей вищих навчальних закладів] / [М. В. Цвік, В. Д. Ткаченко, Л. Л. Богачова та ін.]; за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. — Харків: Право, 2002. — 432 с.

26. Солдатова В.Д. Сутність та загальна характеристика юридичних гарантій законності в адміністративній діяльності ОВС України / В.Д. Солдатова // Форум права. — 2010. — № 4. — С. 846—852.

27. Бахрах Д.Н. Административное право России : учебн. — 6-е изд., перераб. и доп. — М.: Эксмо, 2011. — 864 с.

28. Андрійко О.Ф. Поняття і система засобів забезпечення законності у державному управлінні / О. Ф. Андрійко ; [ред. Колегія : В. Б. Авер'янов (голова) ] .— К. : Вид-во «Юридична думка», 2004. — 584 с.

29. Стеценко С. Г. Адміністративне право України : [навч. посіб.] / Стеценко С. Г. — К. : Атіка, 2008. — 624 с.

30. Гарашук В. М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні : дис....докт. юрид. наук : 12.00.07 / Гарашук Володимир Миколайович. — Х., 2003. — 412 с.

31. Васильев Л.С. Административное право Украины (общая часть) : Учебное пособие. — Х.: «Одиссей», 2002. — 288 с.

32. Гранин А.Ф. Гарантии социалистической законности в деятельности органов внутренних дел: Учебное пособие. — Киев: НИИРИО КВШ МВД СССР, 1982. — 80 с.

33. Дегтярев С.Л. Реализация судебной власти в гражданском судопроизводстве: теоретико-прикладные проблемы /С.Л.Дегтярев.- М.: Изд-во Волтерс Клувер, 2007. — 366 с. С. 133.