

УДК 342.9

**Ю.В. ГАРУСТ**, канд. юрид. наук, доц., Сумський державний університет

## СИСТЕМА ГАРАНТІЙ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРАВ ГРОМАДЯН У ПОДАТКОВІЙ СФЕРІ

*Ключові слова:* гарантії прав, система, система прав громадян, податкова сфера, забезпечення, громадяни, податки

Першочерговим завданням кожної сучасної цивілізованої демократичної держави є піклування про її громадян, всебічне забезпечення їх прав, свобод і законних інтересів. Реалізація цього неможлива без створення відповідних гарантій, які є системою норм, принципів, умов і вимог, що забезпечують в своїй сукупності дотримання прав, свобод і законних інтересів громадян [1, с.310]. Е.О. Оліференко зазначає, що гарантії прав та свобод являють собою основні засоби, заходи за допомогою яких забезпечуються конституційні права та свободи громадян [2, с.67]. Ж. Пустовіт наголошує, що гарантії прав та свобод людини і громадянина як поняття являють собою систему засобів і способів, які дають можливість для захисту своїх прав на володіння, користування та розпорядження соціальними благами [3].

Тобто, гарантії прав людини і громадянина – це відповідні зовнішні умови та фактори, які створюються державою для забезпечення нормальної реалізації та ефективного захисту громадянами своїх прав, свобод і законних інтересів. Для того, щоб ці гарантії були посправжньому дієвими, вони повинні являти собою не просту сукупність (накопичення) норм, принципів, різного роду умов в засобів, а виступати як єдина, злагоджена система. Кожна група прав громадян повинна мати відповідний механізм гарантування, зокрема це стосується і прав громадян у податковій сфері, які є одними з основоположних. У право-

вій теорії питанням гарантій прав людини і громадянина приділяється досить багато уваги, зокрема їх вивчали О.Ф. Скакун, М.С. Строгович, М.І. Матузов, М.В. Цвік, В.Ф. Погорілко, Ю.М. Тодика, Е.О. Оліференк, Л.Д. Воеводін та інші. У той же час слід констатувати, що проблематика гарантування прав громадян у податковій сфері досі не отримала необхідного правового опрацювання. Тому метою даної статті є визначення системи гарантій забезпечення прав громадян у податковій сфері. Для цього планується уточнити поняття «системи», встановити сутність системи гарантій прав громадян у податковій сфері та визначити її основні складові елементи.

Спершу розглянемо лексичне значення терміну, який походить від грецької «systema» (σύστημα) і у буквальному розумінні означає ціле, складене з частин, утворення, сполучення. У сучасній тлумачній словниковій літературі для розкриття змісту слова «система» пропонується декілька підходів – це:

- порядок, зумовлений планомірним (правильним) розташуванням та взаємним зв'язком частин чого-небудь, стрункий ряд, зв'язане ціле;
- форма, спосіб побудови, організація чогось;
- сукупність частин, пов'язаних спільною функцією;
- будова, структура, що становить єдність закономірно розміщених і функціонуючих частин;
- сукупність яких-небудь елементів, одиниць, частин, об'єднаних загальним принципом, призначенням;
- прийнятий усталений порядок чого-небудь [4, с.529; 5, с.203–204; 6, с.1320–1321; 7, с.430; 8, с.496–497].

Подібні до вищезазначених, визначення поняття «системи» містяться і у спеціальній словниковій та енциклопедичній літературі. Так, М.І. Кондаков у своєму «Логічному словнику» пише, що система – це сукупність, об'єднання взаємопов'язаних і розташованих

у відповідному певному порядку елементів (частин) якогось цілісного утворення [9, с.545].

У філософських словниках система, як правило, визначається як сукупність елементів, що знаходяться у відносинах та зв'язках між собою і утворюють певну цілісність, єдність [10, с.405; 11, с.513; 12, с.611–612, 13, с.6]. Або ж як категорія, що позначає об'єкт, організований як цілісність, де енергія зв'язків між елементами системи перевищує енергію їх зв'язків з елементами інших систем, і задає онтологічне ядро системного підходу. Форми об'єктивації цієї категорії в різних варіантах підходу різні і визначаються використовуваними теоретико-методологічними уявленнями і засобами [14, с.619].

З точки зору соціологів система являє собою упорядковану безліч елементів, які взаємопов'язані між собою і утворюють деяку цілісну єдність; порядок, обумовлений планомірним, правильним розташуванням частин у певному зв'язку, суворою послідовністю дій [15, с.321]. Ю.П. Сурмін та інші автори «Енциклопедичного словника з державного управління» визначили поняття «системи» як сукупність елементів, що характеризується структурою, зв'язками та функціями, які за безпечують цілеспрямований розвиток [16, с.641].

Отже існує досить велика кількість підходів до розуміння поняття «системи», О.П. Алексеєва та Г.Г. Васильєва з цього приводу наголошували, що існує кілька десятків його визначень – від вузькоспеціальних до філософських. При цьому автори зауважують, що серед низки визначень, як вихідні, базисні можна взяти наступні:

- 1) «система є комплекс взаємодіючих елементів»;
- 2) «упорядкована певним чином множина елементів, взаємопов'язаних між собою і утворюючих деяку цілісну єдність»;
- 3) «система є відмежована безліч взаємодіючих елементів» [17, с.348–349].

Також з приводу даної проблеми доречним буде привести думку В.Б. Авер'янова, який

писав, що історично сформована многозначність поняття «система» дозволяє їм позначати доволі широке коло явищ [18, с.33]. Втім в якості робочого, В.Б. Авер'янов пропонує використовувати наступне визначення поняття «системи» – «обмежена множина взаємодіючих елементів» [18, с.43].

Відтак, категорія системи, незалежно від сфери її застосування, завжди є уособленням єдності, цілісності, взаємозв'язку та взаємодії окремих частин (елементів). Як слушно підкреслюють О.О. Грицанов та О.Ю. Бабайцев, що форми об'єктивації категорії «система» в різних варіантах підходу різні і визначаються використовуваними теоретико-методологічними уявленнями і засобами. Однак у найзагальнішому, традиційному плані «система» – це цілісність взаємопов'язаних між собою елементів. Семантичне поле такого поняття системи включає терміни «зв'язок», «елемент», «ціле», «єдність», а також «структура» – схема зв'язків між елементами [14, с.619].

Звідси, у загальному розумінні система гарантій забезпечення прав громадян у податковій сфері – це єдність та взаємодія її складових елементів, їх організація та розташування у структурі даної системи. З одного боку досліджувану систему можна охарактеризувати як сукупність взаємопов'язаних різновидів гарантій, що дуже часто і робиться дослідниками, які просто перелічують види гарантій, спираючись на той чи інший критерій. Однак у правознавстві не існує єдиного підходу до видової класифікації гарантій прав громадян, яка здійснюється за різними критеріями. Тому сама лише характеристика окремих видів гарантій може не відобразити у повній мірі сутність їх системи.

У зв'язку з цим, на нашу думку, більш доречним говорити про систему гарантій забезпечення прав громадян у податковій сфері не як сукупність окремих її видів, сформованих на підставі тих чи інших ознак (властивостей), а як єдність умов та засобів. Адже будь-яка гарантія, незалежно від того, до якого різ-

новиду її віднести, виступає або умовою, або засобом. Крім того, такий підхід до розуміння системи гарантій прав громадян у податковій сфері розкриває її змістовну та функціональну складові. Першу, тобто змістовну частину системи гарантій, на нашу думку, становлять гарантії-умови, що являють собою сукупність зовнішніх обставин, які створюються державою та сприяють здійсненню громадянами своїх прав у податковій сфері. Ці гарантії є матеріальним підґрунтям для втілення зазначених прав, закладають фактичні передумови їх практичної реалізації.

У свою чергу, гарантії-засоби виступають функціональною або інструментальною складовою системи гарантій забезпечення прав громадян у податковій сфері. Їх сутнісне призначення полягає у тому, що вони є тим знаряддям (інструментом, засобом), за допомогою або завдяки посередництву якого відбувається безпосереднє здійснення забезпечених вищезазначеними гарантіями-умовами права громадян.

З приводу даної проблеми доречно відзначити точку зору Е.О. Олефіренко, яка пише, що до гарантій-умов відносяться політичні, економічні, ідеологічні гарантії. До гарантій-засобів – юридичні гарантії [2, с.67]. Дослідниця зауважує, що гарантії-умови самі по собі не можуть, самотійно забезпечити таку реалізацію прав і свобод громадян в якій зацікавлена держава і окремі громадяни. Вони безпосередньо не забезпечують законного і обґрунтованого використання прав, не вимагають можливих зловживань і порушень при їх здійсненні [2, с.68]. У свою чергу, юридичні гарантії, на думку Е.О. Олефіренко, відносяться до гарантій-засобів тому, що здатні безпосередньо, оперативного і ефективно забезпечити реалізацію прав громадян. Саме тому в юридичній літературі вони розглядаються як конкретні, власне гарантії-реалізації. Тобто, якщо право громадянина порушено, то прямою причиною того є не соціально-економічні причини або сфера ідеології, а ві-

дсутність чи недотримання установами, організаціями, посадовими особами юридичних гарантій його реалізації [2, с.68].

Отже, до гарантій-умов як елементів механізму забезпечення прав громадян у податковій сфері слід віднести такі:

Економічні гарантії, які є сукупністю економічних факторів життя суспільства (рівень досконалості економічних відносин, раціональна система господарства, матеріальні і фінансові ресурси тощо). У вузькому розумінні економічними (матеріальними) гарантіями є речові засоби забезпечення ефективності реалізації прав і свобод [19, с.555]. Сутність економічних гарантій забезпечення прав громадян у податковій сфері полягає у тому, щоб створити такі умови, за яких би громадяни відчували свою матеріально-фінансову спроможність та впевненість і не ухилялися від сплати податків як від фактору, що суттєво погіршує їх фінансове становище. Переконані, що при цьому держава повинна спиратися не стільки на створення різного роду субсидій, пільг та соціальних виплат, які підтримуватимуть слабке фінансове становище громадян, скільки виходити із необхідності забезпечення для них (громадян) необхідних кола та якості економічних умов, які б давали змогу їм отримувати достатні прибутки, щоб сплачувати податки у повній мірі та не відчувати при цьому значним фінансових втрат;

– соціальні гарантії – це складне комплексне явище, сутністю якого є обов'язок держави створити усі необхідні умови для нормального життя та розвитку кожної людини, здійснювати захистити громадян від соціально-економічних потрясінь та підтримувати соціально вразливі верстви населення. Говорячи про соціальні гарантії прав громадян безпосередньо у податковій сфері, слід відзначити, що окрім наведених у вищезгаданому законі, однією з найголовніших серед них є та, яка забезпечує функціонування податкової системи на засадах соціальної справедливості. Тобто, призначення податків має вра-

ховувати матеріально-фінансове становище та, відповідно, платоспроможність платників податків. Це забезпечуватиме подолання соціальної нерівності та, відповідно, соціальної напруженості у суспільстві.

– політичні гарантії забезпечення прав громадян у податковій сфері, в основі яких лежать стабільність та ефективність державної влади, а також рівень її авторитету серед населення. Пануючі ідеї подальшого розвитку суспільства, управлінські рішення та заходи, через які вони втілюються у життя, прямим чином впливають на рівень матеріально-фінансового та соціального становища громадян, що у свою чергу відображається на стані довіри останнього (населення) до державної влади. Очевидно, що громадяни будуть більш активно співпрацювати із державою, зокрема добровільно показувати їй свої статки та сплачувати податки у повному обсязі, якщо довіряться державній владі, будуть упевнені у тому, що вона працює не у власних інтересах та з метою збагачення правлячої еліти, а заради цих громадян, задля забезпечення їх нормального життя, зокрема гарантування їм гідного матеріально-фінансового становища.

– культурні або ж духовні гарантії забезпечення прав громадян у податковій сфері визначаються ступенем правосвідомості та рівнем правової культури населення. Обов'язок держави забезпечити якісне та ефективне правове виховання її громадян для того, щоб протидіяти розвитку правового нігілізму серед них та переорієнтувати їх на таку поведінку, яка характеризується високим рівнем поваги до закону, прав свобод і законних інтересів один одного, сумлінним виконанням своїх обов'язків, зокрема як платників податків. Особлива увага повинна приділятися державою підвищенню рівня правової та професійної культури серед працівників контролюючих органів, які досить часто в процесі своєї службової діяльності порушують права громадян.

До другої складової системи гарантування прав громадян у податковій сфері належать гарантії-засоби. Дана група гарантій, на нашу думку формується з:

– нормативно-правових (юридичних), які закріплюють особливості правового становища громадян-платників податків і контролюючих органів, специфіку реалізації ними своїх прав та обов'язків, юридичні засоби охорони, захисту та відновлення прав, свобод і законних інтересів громадян. Т.В. Сінюкова з цього приводу пише, що юридичні гарантії – це спеціальні способи та засоби, установлені в чинному законодавстві з метою попередження, усунення та припинення порушень правових вимог [20, с.154]. Також існує наукова думка, що юридичні гарантії включають діючі принципи, норми права, інші правові явища, тобто – це законодавчо закріплені способи (засоби, заходи), які покликані безпосередньо забезпечувати здійснення та охорону суб'єктивних прав і свобод, і в підсумку користування індивідом основи благами, що лежать в їх основі [21, с.77];

– організаційно-інституційних, які полягають у тому, що держава створює систему відповідних органів, посадових осіб, організацій, установ тощо, діяльність яких орієнтована на сприяння реалізації громадянами своїх прав, в тому числі у податковій сфері, їх охорону та захист.

На завершенні можна зробити висновок, що систему гарантій утворює набір умов і засобів, які перебувають у нерозривному зв'язку та взаємодії один з одним. Обов'язок держави поєднати умови і засоби найбільш доцільним чином, щоб вони максимально ефективно забезпечували реалізацію, охорону і захист прав громадян у податковій сфері. Адже дуже часто трапляються випадки, коли за наявності фактичних умов, громадяни не можуть втім повноцінно реалізувати свої можливості через відсутність необхідних юридичних засобів чи їх невідповідність існуючим потребам. Або ж навпаки – наявні

юридичні інструменти реалізації прав на практиці не функціонують, оскільки не забезпечені відповідними умовами економічного, соціального та іншого характеру. Стабільність і результативність функціонування системи гарантій є показником рівня розвитку основних сфер суспільного життя та становища (статусу) особи у державі.

### ЛІТЕРАТУРА

1. Сравнительное конституционное право / под ред. Ковлера А. И., Чиркина В. Е., Юдина Ю. А. – Москва : Издат. фирма «Манускрипт», 1996. – 729 с.
2. Олефіренко Е. О. Адміністративно-правові гарантії реалізації прав і свобод громадян: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Олефіренко Ельвіра Олексіївна ; Нац. акад. держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2005. – 212 с.
3. Пустовіт Ж. Поняття соціальних гарантій прав і свобод людини і громадянина в Україні / Пустовіт Ж. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.uapravo.com/hro/text.php?lan=rus&id=1692&id\\_book=0&id\\_parent=0&id\\_vid\\_res=2](http://www.uapravo.com/hro/text.php?lan=rus&id=1692&id_book=0&id_parent=0&id_vid_res=2).
4. Словник іншомовних слів / уклад.: С. М. Морозов, Л. М. Шкарапута. – К. : Наук. думка, 2000. – 680 с.
5. Словник Української мови : в 11 т. (1970–1980 рр.). Т. 9 / ред. кол. Білодід І. К., Бурячок А. А. та ін. – К. : Наукова думка, 1978. – 918 с.
6. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2005. – 1728 с.
7. Івченко А. О. Тлумачний словник української мови / Івченко А. О. – Х. : Фоліо, 2002. – 543 с.
8. Биби́к С. П. Словник іншомовних слів: тлумачення, словотворення та слововживання / Биби́к С. П., Сюта Г. М. ; за ред. С. Я. Єрмоленко. – Харків : Фоліо, 2006. – 623 с.
9. Кондаков Н. И. Логический словарь-справочник / Кондаков Н. И. – М. : Наука, 1975. – 721 с.
10. Философский словарь / под ред. М. М. Розенталя и П. Ф. Юдина. – М. : Полит. лит., 1962. – 544 с.
11. Философский словарь / под ред. И. Т. Фролова. – 7 изд., перераб. и доп. – М. : Республика, 2001. – 719 с.
12. Философский энциклопедический словарь / гл. редакция: Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалев, В. Г. Панов. – М. : Сов. энцикл., 1983. – 840 с.
13. Кондильяк Э. Сочинения : в 3 т. Т. 2 / Кондильяк Э. – Пер. с франц. ; общ. ред. и примеч. В. М. Богуславского. – М. : Мысль, 1982. – 541 с. – (Философское наследие).
14. Новейший философский словарь / сост. А. А. Грицанов. – Мн. : Изд. В. М. Скакун, 1998. – 896 с.
15. Социологический энциклопедический словарь. На русском, английском, немецком, французском и чешском языках / ред.-коорд. академик РАН Г. В. Осипов. – М. : Изд-во НОРМА (Издательская группа НОРМА-ИНФРА-М), 2000. – 488 с.
16. Энциклопедичний словник з державного управління / уклад.: Ю. П. Сурмін, В. Д. Бакуменко, А. М. Михненко та ін. ; за ред. Ю. В. Ковбасюка, В. П. Трощинського, Ю. П. Сурміна. – К. : НАДУ, 2010. – 820 с.
17. Краткий философский словарь / [А. П. Алексеев, Г. Г. Васильев и др.] ; под ред. А. П. Алексеева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 496 с.
18. Системное познание мира: Методологические проблемы / Б. а. – М. : Политиздат, 1985. – 263 с.
19. Юридична енциклопедія : в 6 т. / редкол.: Ю. С. Шемшученко та ін. – К. : Укр. енциклопедія, 1998. – Т. 1: А–Г. – 672 с.
20. Курс лекций по теории государства и права. Ч. 2 / Б. а. – Саратов, 1993. – 196 с.
21. Ростовщиков И. В. Права человека в России: их обеспечение и защита органами

внутренних дел / Ростовщиков И. В. – Волго- | град : ВЮИ МВД России, 1997. – 192 с.

*Гаруст Ю. В. Система гарантій забезпечення прав громадян у податковій сфері / Ю. В. Гаруст // Форум права. – 2014. – № 1. – С. 87–92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP\\_index.htm\\_2014\\_1\\_17.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2014_1_17.pdf)*

Розглянуто сутність та структуру системи гарантій забезпечення прав громадян у податковій сфері, а також охарактеризовано її основні складові елементи. Доведено, що систему гарантій утворює набір умов і засобів, які перебувають у нерозривному зв'язку та взаємодії один з одним. Наголошено, що обов'язок держави поєднати умови і засоби найбільш доцільним чином, щоб вони максимально ефективно забезпечували реалізацію, охорону і захист прав громадян у податковій сфері.

\*\*\*

*Гаруст Ю.В. Система гарантій забезпечення прав громадян в податковій сфері*

Рассмотрены сущность и структура системы гарантий обеспечения прав граждан в налоговой сфере, а также охарактеризованы ее основные составляющие элементы. Доказано, что система гарантий образует набор условий и средств, которые находятся в неразрывной связи и взаимодействии друг с другом. Отмечено, что обязанность государства совместить условия и средства наиболее целесообразным образом, чтобы они максимально эффективно обеспечивали реализацию, охрану и защиту прав граждан в налоговой сфере.

\*\*\*

*Harust Y.V. The System Guarantees the Rights of Citizens in the Tax Area*

Examines the nature and structure of the system guarantees the rights of citizens in the tax area and describes its main components. It is proved that the system creates a set of conditions, guarantees and facilities that are in close communication and interaction with each other. Emphasized that the duty of the state to combine the conditions and means of the most appropriate way that they provide the most efficient implementation, security and protection of citizens' rights in the tax area.

Форум права