

ПРИНЦИП ЗАКОННОСТІ У ПОДАТКОВОМУ КОНТРОЛІ

СІРОШ Микола Васильович - здобувач Київського міжнародного університету
УДК 347.73

В статті наводяться определения понятия «налоговый контроль», которые содержатся в литературных источниках, анализируются нормы налогового законодательства Украины и зарубежных государств, относительно принципа законности. С учетом важной роли принципа законности в налоговом контроле наводятся авторские позиции по внесению изменений и дополнений в Налоговый кодекс Украины.

Ключові слова: податковий контроль, контролюючі суб'єкти, контролюючі органи, платники податків, принцип законності.

Одним із різновидів фінансового контролю, що здійснюється спеціальними суб'єктами, визначеними у статті 41.1 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) є податковий контроль. З'ясування особливостей реалізації принципу законності у податковому контролі передбачає розгляд поняття «податковий контроль», з метою виявлення в ньому положень, які стосуються принципу законності, окреслення його сутності, суб'єктів, що беруть участь у податково-контрольному процесі на відповідних стадіях контролю. Податковому контролю присвячували праці представники науки фінансового права, зокрема О.Ю.Грачева, А.В.Бризгалін, І.І.Кучеров, М.П.Кучерявенко та інші. Але незважаючи на наявність законодавчого визначення вказаного поняття науковці його формулюють по-різному, що не сприяє, на наш погляд, ефективній реалізації принципу

законності у податково-контрольному процесі. Отже, метою даної статті є аналіз поняття «податковий контроль» та розкриття сутності принципу законності як одного із основних принципів фінансового контролю, а відповідно і податкового контролю.

У літературних джерелах податковий контроль визначається як: діяльність, що здійснюється уповноваженими органами чи їх посадовими особами шляхом проведення податкових перевірок, отримання пояснень платників податків, перевірки даних обліку і звітності, а також інших формах, з метою дотримання податкового законодавства і правильності нарахування, повноти і своєчасності внесення податків і зборів до бюджету чи позабюджетних фондів [1, с. 59]; регламентована нормами податкового права діяльність компетентних органів, що забезпечує дотримання податкового законодавства і правильність обчислення, повноту і своєчасність внесення податків і зборів до бюджету чи позабюджетного фонду [2, с. 89]; діяльність суб'єктів оподаткування, що мають відповідну компетенцію і використовують спеціальні форми і методи, яка спрямована на створення сучасної системи оподаткування і досягнення такого рівня виконання (податкової дисципліни) серед платників податків і податкових агентів, при якому виключаються порушення податкового законодавства чи їх кількість незначна [3, с. 189 – 190]; установлена законодавством сукупність прийомів і способів діяльності компетентних органів,

що забезпечує дотримання суб'єктами податкового права податкового законодавства і правильність нарахування, повноту і своєчасність внесення податків до бюджету чи позабюджетного фонду [5, с. 409]; спеціалізований державний контроль, сутність якого полягає не лише у перевірці дотримання податкового законодавства, але й правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів [10- с. 172]; особливий вид державного контролю, який здійснюється на стадії формування грошових фондів спеціально уповноваженими суб'єктами (органами державної податкової служби, іншими контролюючими органами), що спрямований на забезпечення дотримання податкового законодавства платниками податків, податковими агентами й іншими суб'єктами, які забезпечують реалізацію податкового обов'язку, виявлення і попередження податкових правопорушень, а також притягнення винних осіб до юридичної відповідальності [6, с. 242]; система організаційних податкових правовідносин між органами податкової служби і платниками податків щодо встановлення правомірності діяльності платників податків, правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, дотримання порядку розрахунків [12, с. 318].

У законодавстві різних держав податковий контроль визначається неоднаково. Так, у статті 61.1 ПКУ [11] податковий контроль трактується як система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. У Податковому кодексі Російської Федерації (ст. 82) (далі ПКТФ) [9] зазначено, що податковим контролем визнається діяльність уповноважених органів з контролю за дотриманням платниками податків, податковими агентами і платниками зборів законодавства про податки і збори у порядку встановленому цим кодексом. У статті 64

Податкового кодексу Білорусії (далі – ПКТБ) [8] податковий контроль визначається як система заходів по контролю за виконанням податкового законодавства, що здійснюються посадовими особами податкових органів у межах їх повноважень шляхом обліку платників (інших зобов'язаних осіб), податкових перевірок і т.д. Податковий кодекс республіки Казахстан [7] трактує податковий контроль як державний контроль, що здійснюється органами податкової служби, за виконанням норм податкового законодавства Республіки Казахстан, іншого законодавства Республіки Казахстан, контроль за виконанням якого покладено на органи податкової служби.

Ми дотримуємося позиції, що принцип законності у контрольному процесі передбачає неухильне виконання і дотримання Конституції України, інших законів, підзаконних нормативно-правових актів як контролюючими суб'єктами так і підконтрольними суб'єктами. У перерахованих вище формулюваннях поняття «контролюючі суб'єкти» має різні назви – контролюючі органи, уповноважені органи, компетентні органи, уповноважені суб'єкти, посадові особи податкових органів, органи податкової служби. За податковим законодавством України (ст. 41 ПКУ) контролюючі органи – це органи доходів і зборів – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, його територіальні органи. Щодо підконтрольних суб'єктів, то про них йдеться лише у окремих визначеннях, із застосуванням таких термінів: платники податків, податкові агенти, суб'єкти податкового права, інші суб'єкти, які забезпечують реалізацію податкового обов'язку, платники зборів,

інші зобов'язані особи. Отже, для податкового контролю принцип законності має передбачати чітке дотримання податкового законодавства та інших нормативно-правових актів, контроль за дотриманням яких покладено на органи доходів і зборів як самими органами доходів і зборів так і платниками податків, зборів, податковими агентами тощо. Крім цього, дотримання принципу законності означає, що органи доходів і зборів мають здійснювати повноваження у встановлених законом межах.

Аналіз перерахованих визначень поняття податкового контролю, сформульованих науковцями, дозволяє зробити певні висновки щодо їх спрямування на реалізацію принципу законності у податковому контролі, але саме щодо підконтрольних суб'єктів, тобто платників податків тощо. Так, наявність у визначеннях таких словосполучень, як «дотримання податкового законодавства платниками податків...», «встановлення правомірності діяльності платників податків» вказує на розуміння того, що податкового законодавства мають дотримуватися саме платники податків. Стосовно реалізації принципу законності щодо діяльності контролюючих суб'єктів, то на його існування вказують інші норми законодавства. Наприклад, стаття 21 ПКУ має назву «Обов'язки і відповідальність посадових осіб контролюючих органів» і визначає обов'язки посадових осіб контролюючих органів, у переліку яких наявні ті, що безпосередньо передбачають забезпечення принципу законності у контрольному процесі: дотримуватися Конституції України та діяти виключно у відповідності з цим Кодексом та іншими законами України, іншими нормативними актами; забезпечувати ефективну роботу та виконання завдань контролюючих органів відповідно до їх повноважень. У вказаній статті визначені й інші обов'язки посадових осіб контролюючих органів, зокрема: не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій; коректно та уважно ставитися до платників податків, їх представників та інших учасників відносин, що виникають під час реалізації норм цього Кодексу

та інших законів, не принижувати їх честі та гідності; не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи; надавати органам державної влади та органам місцевого самоврядування на їх письмовий запит відкриті податкову інформацію в порядку, встановленому законом. Для порівняння закріплення принципу законності в іншому законодавстві можна навести норми статті 32 ПКРФ «Обов'язки податкових органів», у якій йдеться про те, що податкові органи зобов'язані: дотримуватися законодавства про податки і збори; здійснювати контроль за дотриманням законодавства про податки і збори, а також прийнятих у відповідності до них нормативних правових актів. Тобто російський законодавець більше наблизив обов'язки контролюючих суб'єктів до сфери податкового контролю, що, на нашу думку, є логічно правильним. На відміну від українського законодавства, у ПКРФ наявна ще й стаття 33, що стосується безпосередньо обов'язків посадових осіб податкових органів: діяти у суворій відповідності з цим Кодексом і іншими федеральними законами; реалізовувати в межах своєї компетенції права і обов'язки податкових органів; коректно і уважно ставитися до платників податків, їх представників і інших учасників відносин, що регулюються законодавством про податки і збори, не принижувати їх честь і гідність. У статті 82 ПКБ «Обов'язки податкових органів і їх посадових осіб» теж міститься загальна норма про те, що податкові органи і їх посадові особи зобов'язані діяти у суворій відповідності із законодавством. Вважаємо, що принцип законності має місце на всіх етапах контрольного процесу, починаючи з етапу планування і закінчуючи підведенням підсумків і за необхідності застосування певних санкцій за порушення фінансової дисципліни, тому необхідно, щоб існувала загальна норма про те, що контролюючі суб'єкти повинні дотримуватися чинного законодавства на всіх стадіях контрольного процесу.

Стосовно обов'язків підконтрольних

суб'єктів, то вони визначені у статті 16 ПКУ і безпосередньо прив'язані до податкової сфери (наприклад, стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України; вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів; подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів; сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи тощо). Оскільки принцип законності є загальноправовим і важливим у будь-якій сфері, а тим більше у податковій, та передбачає необхідність дотримання вимог законів і інших нормативно-правових актів усіма суб'єктами права, то на наш погляд, доцільно у вказаній статті помістити норму про те, що платники податків повинні дотримуватися податкового законодавства, – це забезпечуватиме існування принципу законності їх діяльності у податковій сфері.

Не лише у нормах, що передбачають обов'язки контролюючих і підконтрольних суб'єктів, закріплюється принцип законності. Він знайшов своє відображення і у нормах, що стосуються прав підконтрольних суб'єктів. Наприклад, статтею 21 ПКРФ до прав платників податків віднесено право вимагати від посадових осіб податкових органів і інших уповноважених органів дотримання законодавства про податки і збори при вчиненні ними дій стосовно платників податків, не виконувати неправомірні акти і вимоги податкових органів інших уповноважених органів і їх посадових осіб, що не відповідають даному Кодексу й іншим федеральним законам. Аналогічне право платників податків вимагати від посадових осіб податкових органів і дотримання актів податкового законодавства при вчиненні ними дій стосовно платників податків передбачене і у статті 21 ПКБ. Наявність таких прав є свідченням забезпечення реалізації принципу законності на будь-якій стадії контрольного процесу. На жаль, стаття 17 ПКУ не

містить такої чи аналогічної норми, у ній є лише загальне правило про те, що платник податку має також інші права, передбачені законом. Вважаємо, що наявність означеної норми сприятиме забезпеченню прав платників податків і принципу законності у контрольному процесі, отже статтю 16 ПКУ слід доповнити аналогічною нормою.

У Модельному законі «Про державний фінансовий контроль», затверджений постановою Міжпарламентської Асамблеї держав – учасниць Співдружності Незалежних держав від 04.12.2004 р. № 24 -11 (далі Модельний закон) [4], законність віднесено до принципів здійснення фінансового контролю, з цим важко погодитися, оскільки на першому етапі під час організації фінансового контролю можливі незаконні дії контролюючих суб'єктів. Законність – це комплексний принцип, він відноситься і до організації, і до здійснення контролю, тому його значення у контрольному процесі не потрібно недооцінювати, бо навіть у акті перевірки контролюючий суб'єкт повинен посилатися на приписи норм, що порушені підконтрольним суб'єктом.

Інтереси суспільства і держави вимагають, щоб усі суб'єкти контрольних правовідносин усвідомлювали необхідність і важливість правомірної поведінки, недопустимість порушення встановлених норм. Забезпеченню дотримання принципу законності у податково-контрольному процесі сприяє і наявність норм щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих суб'єктів як до вищестоящих органів, так і до суду, а також їх відповідальності як учасників контрольного процесу. Так, у статті 17 ПКУ передбачене право платника податків оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб). Цікавою є норма статті 18 Модельного закону про те, що органи державної влади і їх посадові особи, органи місцевого самоврядування, господарюючі суб'єкти, громадяни вправі оскаржувати рішення, дії чи бездіяльність органів державного фінансового контролю, якщо такі рішення, дії чи бездіяльність порушують їх права і законні інтереси. Врахо-

вуючи такий припис, вважаємо, що пункт 17.1.7 статті 17 ПКУ необхідно викласти у наступній редакції: оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення у випадку, якщо такі рішення, дії чи бездіяльність порушують їх законні права та інтереси.

Недотримання принципу законності призводить до застосування до контролюючих суб'єктів чи підконтрольних суб'єктів відповідні передбачені законодавством санкції. Наприклад, контролюючі органи мають право: 1) застосовувати до платників податків передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення податкового чи іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи; стягувати до бюджетів та державних цільових фондів суми грошових зобов'язань та/або податкового боргу у випадках, порядку та розмірі, встановлених цим Кодексом та іншими законами України; стягувати суми недоїмки із сплати єдиного внеску; стягувати суми простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) за кредитами (позиками), залученими державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) або під державні (місцеві) гарантії, а також за кредитами із бюджету в порядку, визначеному цим ПКУ та іншими законами України; 2) застосовувати до фінансових установ, які не подали відповідним контролюючим органам в установленій законом строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків або розпочали здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу про взяття рахунка на облік у такого органу, фінансові (штрафні) санкції (штрафи) в установленому цим Кодексом розмірі та інше.

У свою чергу за невиконання або неналежає виконання своїх обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом, про це йдеться

у статті 21 ПКУ «Обов'язки та відповідальність посадових осіб контролюючих органів». А наприклад, у ст. 84 ПКБ вказується, що за незаконні рішення, неправомірні дії (бездіяльність) посадові особи податкових і митних органів несуть дисциплінарну, адміністративну, кримінальну чи іншу відповідальність відповідно до законодавства. Вважаємо, що: по-перше відповідальність посадових осіб контролюючих органів доцільно виділити в окремій статті, а стаття 21 ПКУ повинна передбачати лише їх обов'язки; по-друге слід уточнити види юридичної відповідальності, що може застосовуватися до посадових осіб контролюючих органів. Запропоновані нами зміни і доповнення до законодавства України сприятимуть реалізації принципу законності у контрольному процесі у податковій сфері, оскільки саме законодавче забезпечення діяльності його учасників необхідне для якісної реалізації як їх повноважень, так і наданих прав та виконання обов'язків.

Література

1. Грачева Е.Ю. Финансовый контроль – подотрасль финансового права // Финансовое право, 2002. – № 2. – С. 59
2. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Налоговое право. – М.: Юриспруденция, 2003. – 354 с.
3. Кучеров И.И. Налоговое право России. Курс лекций. – М.: Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 2001. – 360 с.
4. Модельний закон «Про державний фінансовий контроль»: затверджений постановою Міжпарламентської Асамблеї держав – учасниць Співдружності Незалежних держав від 04.12.2004 р. № 24 -11// [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.bankzakonov.com/d2008/time29/lav29096.htm>
5. Налоги и налоговое право: учеб. пособие / под ред. А.В.Брызгалова. – М.: Аналитика-Пресс, 2000. – С. 409.
6. Налоговое право Украины: Учебное пособие / Под ред. проф. Кучерявенко Н.П.. – Х.: Легас. – 2004. – 488 с.
7. Налоговый кодекс Казахстана [Электронный ресурс] Режим досту-

АНОТАЦІЯ

У статті наводяться визначення поняття «податковий контроль», що містяться у літературних джерелах, аналізуються норми податкового законодавства України і зарубіжних держав, щодо принципу законності. З урахуванням важливої ролі принципу законності у податковому контролі наводяться авторські позиції щодо внесення змін і доповнень до Податкового кодексу України.

SUMMARY

In article presented the definition of "tax control" contained in the literature, analyzes the tax legislation norm of Ukraine and foreign countries for the legality principle. Given the important role of legality principle in the the tax control are the author's position for the amendments and additions to the Tax Code of Ukraine.

па: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217#sub_id=210000

8. Налоговый кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://etalonline.by/?type=text®num=Nk0200166#load_text_

9. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] Режим доступа : <http://www.consultant.ru/popular/budget/>

10. Осокина И.В., Косов М.Е. Налоговый контроль в налоговом процессе: учебник. – М. Магистр : ИНФРА-М,

2010. – 448 с.

11. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] Режим доступа : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/170/96>

12. Современные проблемы теории налогового права (The Modern Problems of Tax Law Theory) : материалы международной научной конференции. Воронеж. 4-6 сентября 2007 г. / под ред. М.В.Карасевой. – Воронеж : Издательство Воронежского государственного университета, 2007. – С.318.