

# Бондаренко И. Н. Органы, контролирующие уплату налогов и сборов: состояние, противоречия, перспективы развития

Создание правового и независимого государства требует структурной перестройки экономики и формирования нормативно-правовой базы, регулирующей финансовые правоотношения. Обязательным условием эффективного функционирования финансовой системы является государственный налоговый контроль. Налоговый контроль присущ любому государству, именно он создает условия для выполнения налогами в полном объеме своей фискальной функции — формирование денежных ресурсов государства<sup>1</sup>. Осуществление эффективного налогового контроля, в свою очередь, требует наличия четкой системы органов, контролирующей уплату налогов и сборов в государственный бюджет Украины, поскольку основная его часть формируется именно за счет налоговых поступлений.

Фактически систему налоговых органов можно разделить на две группы по месту, которое занимает обеспечение налоговых поступлений в их деятельности.

А. Непосредственно налоговые (налоговые администрации и органы налоговой милиции) — органы, основная деятельность которых связана с обеспечением налоговых поступлений и которые осуществляют ее без всяких дополнительных условий.

Б. Опосредованно налоговые (таможенные органы, органы казначейства) — органы, наряду со своей основной деятельностью обеспечивающие поступления платежей, которые составляют налоговую систему и рассматриваются как налоговые при определенных условиях<sup>2</sup>.

Для определения указанной системы органов, контролирующей уплату налогов и сборов, обратимся к ст.ст. 14 и 15 Закона Украины «О системе налогообложения» от 25.06.1991 г. № 1251 -XXI<sup>3</sup>. К первой группе относится Государственная налоговая служба Украины (в том числе и специальные ее подразделения налоговой милиции), которая осуществляет контроль за уплатой налогов и сборов в бюджеты и государственные целевые фонды, такие, как: налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, акцизный сбор, налог на доходы физических лиц, налог на промысел и т.д.

Ко второй группе относятся следующие органы:

- Таможенные органы — специально уполномоченные органы, которые обеспечивают контроль за соблюдением таможенного законодательства, в частности относительно уплаты пошлин, акцизного сбора, налога на добавленную стоимость, других налогов и сборов, которые в соответствии с законодательством должны быть уплачены при ввозе (пересылке) товаров и предметов на таможенную территорию Украины или вывозе товаров и предметов с таможенной территории Украины.

- Пенсионный фонд Украины, который осуществляет контроль за уплатой взносов в Пенсионный фонд.

- Фонд социального страхования — соответственно взносов в Фонд социального страхования.

- Национальный банк Украины, который осуществляет определенные контрольные функции в отношении коммерческих банков и плательщиков во время уплаты налогов и сборов в бюджеты и государственные целевые фонды.

- Государственное казначейство обеспечивает кассовое выполнение бюджета, в связи с чем контролирует фактическое исполнение налоговой обязанности и поступление средств на счета казначейства.

- Министерства контролируют поступления в бюджет установленных законодательством специальных платежей (сбор за

загрязнение природной среды, сбор на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства и т.д.), а также платежей за выдачу лицензий, разрешений (плата за торговый патент на некоторые виды предпринимательской деятельности, государственная пошлина и т.д.).

- Местные органы государственной власти осуществляют контроль за поступлением средств, уплаченных физическими и юридическими лицами за выдачу разрешений и лицензий.

- Органы Государственной автомобильной инспекции Министерства внутренних дел Украины контролируют уплату налога с владельцев транспортных средств.

Отдельно следует выделить и целую группу субъектов финансовых правоотношений, которые в соответствии с законодательством являются налоговыми агентами. Статус налоговых агентов характеризуется определенной двойственностью. С одной стороны, по отношению к налогоплательщикам они представляют фискальные органы, так как реализуют функции по исчислению, учету и удержанию налога. С другой стороны, в отношениях с налоговыми органами им отводится роль обязанных субъектов, что порождает некоторые идентичные обязанности налоговых агентов и налогоплательщиков перед налоговыми органами<sup>4</sup>.

К категории налоговых агентов следует отнести субъектов предпринимательской деятельности, которые удерживают в бюджет и целевые фонды подоходный налог с физических лиц, пенсионные взносы, взносы в Фонд социального страхования и другие сборы при наличии объекта налогообложения (рыночный, курортный сбор и т.д.). К этой категории относятся, например, и суды (в части контроля за уплатой государственной пошлины), органы нотариата, коммерческие банки и другие.

Таким образом, анализ ст.ст. 14 и 15 Закона Украины «О системе налогообложения» позволяет прийти к выводу, что к системе органов, контролирующей уплату налогов и сборов, необходимо отнести наряду с налоговыми органами таможенные органы, органы Пенсионного фонда, фонда обязательного социального страхования, органы Государственной автомобильной инспекции Министерства внутренних дел Украины, местного самоуправления, суды, а также предприятия и организации, в том числе банки и нотариат, осуществляющие функции налогового агента в соответствии с действующим законодательством.

К этому же выводу приводит изучение ст. 93 Закона Украины «О государственном бюджете на 2004 год» от 27.11.2003 г. № 1344-IV<sup>5</sup>, которая устанавливает, что контроль за уплатой (взысканием) платежей в бюджет осуществляют органы, которые обязаны обеспечивать их поступления. Разумеется, следует обратить внимание на то, что опять в Законе о государственном бюджете появляется очередная налоговая норма, однако есть базовый Закон по налогообложению — Закон Украины «О системе налогообложения», который прямо запрещает «бюджетным» законам менять налоговые.

Наряду с этим данные нормы прямо противоречат Закону Украины «О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами» от 21.12.2000 г. № 2181-111<sup>6</sup>. Заметим, что данный закон является специальным по вопросам налогообложения и в ст. 2 прямо устанавливает исчерпывающий перечень контролирующих органов, в число которых вошли налоговые органы, таможенные органы, представители фонда общеобязательного госу-

дарственного социального страхования и Пенсионного фонда. Исходя из этого, думается, легитимность осуществляемого контроля вышеуказанной многочисленной системой контролирурующих органов в настоящее время весьма сомнительна, особенно в условиях отсутствия нормативного акта, который устраняет существующие коллизии в законодательстве

Государственные органы, которые контролируют поступления налогов и сборов в бюджеты, являются субъектами межотраслевого управления, поскольку они осуществляют полномочия главным образом в отношении не подчиненных им органов власти, а также предприятий, учреждений, организаций независимо от форм собственности. Так, органы нотариата, находящиеся в прямом подчинении Министерству юстиции, являются подконтрольными субъектами в отношениях с органами налоговой службы по поводу контроля за уплатой, например, подоходного налога по операциям с недвижимым имуществом, находящимся на территории Украины.

Система налоговых органов посредством выполнения контрольных функций в большей мере среди других органов обеспечивает государство денежными средствами. Государство в лице налоговых органов участвует в налоговых правоотношениях с иными обязанными субъектами, выполняя при этом фискальную функцию. Налоговые органы контролируют и обеспечивают поступления в бюджет всех отчислений, которые законодатель включает в систему налогообложения как совокупность налогов, сборов и обязательных платежей. Таким образом, к системе налоговых органов следует отнести органы налоговой службы, органы таможенной службы и органы Государственного казначейства.

Статус Государственного казначейства определен Указом Президента Украины «О Государственном казначействе Украины» от 27.04.95 г. №335/95<sup>7</sup>. Органы Государственного казначейства в соответствии с «Положением о Государственном казначействе», утвержденным Постановлением Кабинета министров Украины от 31.07.1995 г. № 590, организуют и контролируют исполнение государственного бюджета Украины посредством аккумуляции и распределения внебюджетных средств и средств государственного бюджета на собственных счетах. В этой связи органы Государственного казначейства рассматриваются в качестве налоговых органов, т.к. нуждаются в уточнении нормы о моменте исполнения обязанности по уплате налога. Более обоснованным следует считать обязанность по уплате налога исполненной с момента фактического поступления денежных средств в бюджет, т.е. на счета казначейства, а не только с момента сдачи поручения в банк, как это предусмотрено в настоящее время.

В данном случае трудно не согласиться с Гусевой Т. А.\*, которая указывает на то, что на протяжении последних лет определение момента уплаты налога и проблема осуществления налоговых платежей через некоторые банки в ходе осуществления налогового контроля занимает одно из центральных мест. Перечисление налоговых платежей через такие банки давно уже стало бизнесом. В результате бюджет не получает ничего, субъекты предпринимательской деятельности налоги не платят, а кредитные организации, которым, кроме лицензии, нечего терять, имеют комиссионные. Поэтому следует установить в законе норму, которая связывала бы момент уплаты налога с фактическим поступлением денежных средств на счета казначейства, а не с моментом списания денежных средств с банковского счета налогоплательщика.

Институт налогового контроля представляет собой сложный элемент общей системы финансового контроля государства. Таким образом, под налоговым контролем следует понимать многоаспектную межотраслевую систему наблюдения и реагирования государственными органами за финансово-хозяйственной деятельностью плательщиков налогов с целью объективного обеспечения заданного уровня формирования бюджета в соответствии с требованиями действующего законодательства. Налоговая контрольная деятельность охватывает всю систему налогообложения, а также осуществляется в разрезе отдельных налогов, совокупности налогов, групп плательщиков, территорий и т.д. Таким образом, налоговый контроль пронизывает

экономику по вертикали и горизонтали, обеспечивая фискальные интересы бюджета<sup>9</sup>.

Финансовое законодательство закрепляет три блока органов, осуществляющих контрольно-налоговые функции

- налоговые органы;
- контролирующие органы;
- органы взыскания.

Согласно ст. 2 Бюджетного кодекса Украины<sup>10</sup> органы взыскания представлены налоговыми, таможенными и другими государственными органами, которым в соответствии с законом предоставлено право взыскания в бюджет налогов, сборов (обязательных платежей) и других поступлений. Данная статья подлежит расширительному толкованию перечня органов взыскания. Однако при этом нормы Бюджетного кодекса Украины прямо противоречат сущности налога, определенной Законом Украины «О системе налогообложения» от 25.06.1998 г. № 1251 -XII, который под налогом понимает обязательный взнос в бюджет, осуществляемый плательщиками в качестве обязанности, установленной Конституцией Украины. Таким образом, налоги в Украине должны быть уплачены в добровольном порядке, при этом исполнение данной конституционной обязанности, естественно, подкреплено принудительной силой государства, и только в этой связи можно говорить о взыскании налогов и сборов. Также обращаем внимание, что в перечне предоставленных прав органам Государственной налоговой службы согласно Закону Украины «О Государственной налоговой службе в Украине» от 24.12.93 г. № 3813-XII" отсутствует право принудительного взыскания в бюджет налогов, сборов и других обязательных платежей.

Однако Закон Украины «О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами» от 21.12.2000 г. №2181-111, который является специальным законом по вопросам налогообложения и устанавливает порядок погашения обязательств юридических и физических лиц перед бюджетами и государственными целевыми фондами, в ст. 1 определяет понятие органа взыскания как государственного органа, уполномоченного осуществлять меры по обеспечению погашения налогового долга в пределах компетенции, установленной законами. Данная норма противоречит Бюджетному кодексу Украины, но устанавливает иной объект взыскания. Речь идет не о взыскании налогов и сборов, а о взыскании налогового долга, который представляет собой налоговое обязательство (с учетом штрафных санкций при их наличии), самостоятельно согласованное плательщиком налогов или согласованное в административном или судебном порядке, но не уплаченное в установленный срок.

Таким образом, если налоговый долг не исполнен в добровольном порядке, то право принудить к его исполнению возникает только при наличии акта органа правосудия — решения суда. Последний же также может быть не исполненным в добровольном порядке, тогда в правоотношение вступает специально созданный для данной процедуры орган — государственная исполнительная служба<sup>12</sup>. Государственная исполнительная служба осуществляет исполнение решений судов и других органов в соответствии с законами Украины.

Налицо противоречие действующих нормативно-правовых актов, которые на практике вызывают множество спорных ситуаций, о чем свидетельствуют многочисленные публикации в средствах массовой информации. Так, коммерческие банки формально не имеют оснований для исполнения платежных требований налоговиков относительно взыскания налогов и сборов. Дело в том, что в Инструкции «О безналичных расчетах в Украине в национальной валюте», утвержденной Постановлением Правления Национального банка Украины от 29.03.2001 г. № 135<sup>13</sup>, не предусмотрен механизм их исполнения. Однако Государственная налоговая администрация Украины категорично продолжает настаивать на своем праве взыскания, да еще и под угрозой взыскания с учреждений банков пени за каждый день просрочки, за несвоевременное исполнение распоряжений о бесспорном взыскании налогов. И в качестве аргумента, подтверждающего эту позицию, указывают нал. 10.1.1 Закона

Украины «О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами», в котором установлены меры по погашению сумм налогового долга путем взыскания средств, например, посредством направления в банк, обслуживающий плательщика налогов, платежного требования на сумму налогового долга. Однако Закон Украины «О платежных системах и переводе денег в Украине» от 05.04.2001 г. № 2346-III вл. 139 устанавливает, что принудительное списание (взыскание) средств может осуществляться исключительно на основании исполнительных документов. Таким образом, нормы указанных выше законов противоречат друг другу, но если говорить о конкуренции норм, то преимущество имеют более поздние, а следовательно, не подлежат применению нормы Закона Украины «О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами», поэтому налоговые и другие органы, кроме органов государственной исполнительной службы, думается, нельзя считать органами взыскания.

Подводя некоторые итоги, хотелось бы отметить следующее. Налоговый контроль - это специальный государственный контроль, который представляет собой деятельность налоговых органов и должностных лиц по проверке выполнения требований налогового законодательства лицами, которые реализуют налоговую обязанность или обеспечивают ее реализацию<sup>15</sup>.

Важность контрольных функций государственной налоговой службы в Украине обусловлена тем, что она является единственной структурой в системе не только исполнительной, но и государственной власти и местного самоуправления, органы которой осуществляют фискальный контроль за уплатой налогов. Исходя из этого безальтернативность осуществляемых ею контрольных функций заключается прежде всего в обеспечении формирования доходной части бюджетов всех уровней.

Лимская Декларация руководящих принципов контроля определяет, что основные контрольные полномочия высшего контрольного органа должны быть закреплены в Конституции, детали же могут регулироваться законами. Таким образом, круг полномочий контрольных органов должен быть четко определен в законах, что обеспечит надежную правовую базу для осуществления финансового контроля<sup>16</sup>. Следует, однако, отметить, что вопросы контроля в Конституции не регламентируются, контрольные органы прямо не определены. Осуществление контроля вышеупомянутыми органами государственной власти и управления, исходя из их полномочий, на наш взгляд, является имманентным. В настоящее время в Украине действует не столько система, сколько совокупность контролирующих органов, отсутствуют унифицированные правовые акты, регулирующие их деятельность. Существуют избыточность и органов, и правовых актов, параллелизм и дублирование. Нет эффективной координации работы таких органов. Поэтому учеными-правоведами остро обсуждается вопрос о разрешении и устранении коллизий в законодательстве. Однозначно, по нашему мнению, эта проблема может быть разрешена путем принятия специального Закона «О нормативно-правовых актах», который бы положил конец вечным теоретическим дискуссиям о приоритете позднего, специального либо общего нормативных актов.

Мировая практика развития системы контроля пошла по пути выделения четвертой, самостоятельной, ветви государственной власти — власти контрольной наряду с законодательной, исполнительной и судебной властями<sup>17</sup>. Этот процесс еще незавершен: во многих странах тенденция обособления контрольной власти имеет лишь характер поиска. Для Украины же актуальным является вопрос о четком закреплении перечня органов, контролирующих уплату налогов и сборов. Это, по нашему мнению, должно быть отражено в кодифицированном нормативном акте - Налоговом кодексе Украины, что на практике позволит разрешить массу проблем.

*Бондаренко И.Н., кандидат юридических наук, Национальная юридическая академия Украины имени Ярослава Мудрого*

- 1 Фомина О. Налоговый контроль в США // Финансовый бизнес. 1995. No 7. С 15.
- 2 Кучерявенко М. П. Основы податкового права: Навч. посібн Харків: Легас, 2001. С. 148.
- 3 Ведомости Верховной Рады Украины. 1991. No 39. Ст. 510.
- 4 Основы налогового права: Учеб, пособ. / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. Харьков: Легас, 2003. С. 94.
- 5 Официальный вестник Украины. 2003. No 49. Ст. 2552.
- 6 Ведомости Верховной Рады Украины. 2001. No 10. Ст. 44.
- 7 Бюллетень законодательства юридической практики Украины. 2002. No 2. С. 184.
- 8 Гусева Т.А. Проблемы совершенствования механизма налогового контроля и порядка привлечения к налоговой ответственности: Автореф. дис. канд. юрид. наук: Спец. 12.00.07. Саратов, 2001. С. 24.
- 9 Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политика налогов. Учеб, пособ. М.: Финансы и статистика, 2001. С. 74.
- 10 Ведомости Верховной Рады Украины. 2001. No 37—38. Ст. 189.
- 11 Ведомости Верховной Рады Украины. 1994. No 15. Ст. 84.
- 12 См.: Закон Украины «О государственной исполнительной службе» // Ведомости Верховной Рады Украины. 1998. No 36-37. Ст. 243.
- 13 Официальный Вестник Украины. 2001. No 18. Ст. 794.
- 14 Ведомости Верховной Рады Украины. 2001. No 29. Ст. 137.
- 15 Кучерявенко М. Питання фінансового права // Вісник Акад. прав, наук України. Харків.: Право, 2002. No 2 (99). С. 107.
- 16 Савченко Л. Законність як основний принцип діяльності органів фінансового контролю // Підприємство, господарство і право. 2002. № 2. С. 52.
- 17 Чиркин В. Е. Контрольная власть // Государство и право. 1993. No 4. С. 18.

## ИЗДАТЕЛЬСКАЯ ГРУППА «ЮРИСТ»



Телефон редакции **953-91-20**