

УДК 351.713

Л.В. ТОВКУН, канд. екон. наук, доц., Національний університет «Юридична академія ім. Ярослава Мудрого»

ДО ПИТАННЯ ПРО ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

Ключові слова: принципи права, принципи податкового права, принципи податкового контролю

Податковий контроль займає особливе місце в податковій системі держави. Він виступає одним із головних чинників забезпечення надходжень податкових платежів до бюджету. Проблема податкового контролю, принципів, на основі яких він здійснюється, викликає певний інтерес серед науковців. Питання податкового контролю розглядалися в працях Л.К. Воронової, В.П. Завгороднього, М.П. Кучерявенко, Л.А. Савченко, Ф.Ф. Фоміна, С.Г. Пепеляєва, В.А. Паригіної, Г.В. Петрової та інших. Звідси, метою статті є дослідження принципів податкового контролю, їх змісту та особливостей реалізації на сучасному етапі.

Дослідженню принципів податкового контролю передують розгляд принципів права взагалі. Принципи, як і інші правові категорії, існують, змінюються і припиняють свою дію у зв'язку з потребами й закономірностями розвитку суспільства на певному етапі. Їх підґрунтям завжди виступають політичні, економічні й соціальні явища, які суттєво впливають на державні інтереси. Принципи права існують за законами природи й соціуму. Як зазначав Р.З. Лівшиць, вони «охоплюють усю правову матерію – і ідеї, і норми, і відносини – надають їй логічність, послідовність, збалансованість. У принципах права немов би синтезується світовий досвід розвитку права, досвід цивілізації» [1, с.195].

Принципи податкового контролю виступають одним з видів принципів податкового права. З урахуванням галузевої належності, вони відносяться до категорій фінансового

права. Ці принципи мають свою специфіку, відбивають сутність оподаткування та контролю за ним. Одні з них виведені теоретично з певних суспільних ідеалів, інші спираються на емпіричний досвід і податкову практику. На нашу думку, призначення принципів полягає передусім в узгодженні 2-х основних вимог до податкової системи: (а) задоволення фіскальних потреб держави й (б) урахування інтересів платників податків.

Розглядаючи різні підходи до змісту податкового контролю та його принципів [2, с.358; 3, с.181; 4, с.135; 5, с.207], можна сформулювати таке їх визначення: принципи податкового контролю становлять собою базові положення, які є імперативними й загальнообов'язковими, вони складають основний зміст податкового контролю. Їм притаманні як риси, характерні для принципів права в цілому, так і специфічні. Закономірністю для них є те, що, як принципи нижчого структурного рівня, вони не повинні вступати у протиріччя із принципами загально-правовими (конституційними).

Важливим у принципах податкового контролю є їх закріплення в нормах, що визначається наступним:

- самі норми виступають основними елементами, що втілюють у життя принципи податкового контролю;
- податково-правові норми, як результат узагальнення типових суспільних відносин, регулюють поведінку як контролюючих органів, так і платників податків і, будучи абстрактними, організують надходження податків і зборів до бюджетів і фондів держави;
- вони сприяють чіткому формулюванню податкового контролю, від чого залежить ефективність правотворчої діяльності;
- через нормативне закріплення норми права сприяють вирішенню колізій податкового законодавства, обґрунтуванню й розробленню рекомендацій з його удосконалення;
- виражені в нормі, принципи закріплюють у першу чергу інтереси держави.

На даний час у процесі нормативно-правового регулювання застосовуються основні способи впливу, відповідно до яких визнача-

ються принципи податкового контролю, як-то зобов'язання, уповноваження й заборона. Оскільки за своєю природою принципи податкового контролю становлять собою вимоги, основну їх частину можна уявити у вигляді зобов'язань і заборон. Загальна частина принципів податкового контролю містить загальні зобов'язання: загальність оподаткування, рівність усіх платників перед законом, фіскальна достатність та ін. Заборона в податковому праві виступає у формі певних вимог до поведінки зобов'язаних суб'єктів і «вказує на те, як не можна себе вести, що неприпустимо робити; тим самим визначається негативне ставлення до такої поведінки» [6, с.50]. Наприклад, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації виявляється в забороні закріплення і введення податків, що мають дискримінаційний характер. Законодавець не допускає встановлення диференційованих ставок податків, податкових пільг залежно від громадянства та ін. Розглядаючи питання щодо системи досліджуваних принципів, ми поділяємо думку тих науковців, які реально існуючими принципами податкового контролю виділяють положення, які прямо визначені в Конституції, Податковому кодексі України або які можна обґрунтувати й достовірно вивести шляхом аналізу як податкового законодавства, так і податкової практики.

Не дивлячись на те, що в ст.61 Податкового кодексу [7] дано визначення податкового контролю, в ньому бракує конкретного закріплення категорії «принципи податкового контролю». Виходячи з того, що всі дії, пов'язані з податковим контролем, базуються на певних принципах, це є суттєвою прогалиною у податковому законодавстві. Причиною цього може бути суб'єктивний чинник. Але зазначимо, що у формуванні принципів податкового контролю основну роль відіграють чинники об'єктивні, які охоплюють рівень розвитку держави, політичну та економічну ситуацію та ін.

Важливу роль у податковому контролі відіграють загально-правові принципи. Вони властиві всій правовій системі України. Певні

з них притаманні й податковому контролю. До них відносять:

- принцип законності – полягає в тому, що при здійсненні податкового контролю контролюючі органи повинні керуватись нормою закріпленою в ч.2 ст.19 Конституції України «Органи державної влади та органи місцевого, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені конституцією та законами України» [8, с.7], тобто повноваження контролюючих органів, порядок проведення податкового контролю його форми та методи встановлюються Податковим кодексом та іншими нормативно-правовими актами. При проведенні податкового контролю контролюючі органи не повинні виходити за межі своїх повноважень, зазначених у цих актах;

- принцип юридичної рівності, який передбачає, що нормативні акти, які регулюють порядок здійснення податкового контролю, не повинні містити певних спеціальних умов проведення контролю в залежності від таких особливостей, як форма власності, громадянство суб'єкта оподаткування та інше;

- принцип гласності – передбачає можливість вільного доступу платників податків до інформації про діяльність контролюючих органів, які не містять державну (податкову) таємницю. У податковому праві цей принцип проявляється в інформуванні платників податків про проведення перевірок, повідомлення про результати проведення перевірок та інше;

- принцип відповідальності – до особи, яка скоїла податкове правопорушення, застосовуються передбачені законодавством заходи юридичної відповідальності, тобто за податкові правопорушення передбачена кара. Податкова відповідальність виступає визначальним елементом податкового контролю і є гарантом забезпечення дотримання законодавства в сфері оподаткування. В той же час необхідно зазначити, що реалізація цього принципу повинна проводитись з урахуванням принципу законності. Важливо зазначити, що притягнення винної особи до відповідальності за здійснення податкових

правопорушень не звільняє її від обов'язку по сплаті податку;

– принцип захисту прав платників податків полягає в тому, що вони захищають свої права шляхом оскарження дій та актів контролюючих органів на будь-якій стадії здійснення контрольної діяльності. У відповідності до п.56.1 ст.56 Податкового кодексу платнику податків надається право вибору процедури оскарження – адміністративного чи судового. Платник податків може звернутися безпосередньо до суду, не проходячи процедуру адміністративного оскарження. Тоді рішення контролюючого органу не підлягає адміністративному оскарженню.

Для податкового контролю притаманні також принципи, які відображають його специфіку. До таких можна віднести:

– принцип загальності податкового контролю – встановлює, що податковому контролю підлягають всі без винятку юридичні та фізичні особи, незалежно від факту наявності у них пільг. Контролюючі органи повинні бути проінформовані на як можна більш ранній стадії про можливі випадки порушення податкового законодавства, та відповідно реагувати на них належними діями, у тому числі передбачати та упереджувати. Основна робота податкових органів повинна бути націлена на упередження порушень податкового законодавства. Наслідки реалізації цих дій дозволять максимально зменшити втрати надходжень до бюджету. Одночасно, платник податків отримує впевненість відносно наслідків податкових дій;

– принцип презумпції правомірності рішень платника податку. У Податковому кодексі положення про конфлікт інтересів зазначено двічі – у пп.4.1.4, п.4.1 ст.4 і в п.56.21 ст.56 [7]. Ці норми співпадають між собою як загальна і спеціальна. Цей принцип починає працювати, коли норма закону чи нормативно-правового акта, виданого на його підставі, або норми різних законів чи нормативно-правових актів припускають неоднозначне трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого з'являється можливість прийняття рі-

шення на користь як платника податків, так і контролюючого органу. Усі можливі суперечності й неточності податкового законодавства належить тлумачити на користь платника. При здійсненні податкового контролю у платника є право не виконувати неправомірних вимог посадових осіб контролюючих органів. Отже, із цієї норми випливає обов'язок контролюючого органу у процедурі адміністративного та судового оскарження прийняти рішення на користь платника податку. Контролюючі органи у своїх діях зобов'язані враховувати презумпцію правомірності рішень платника податків. Крім того платник податків має право самостійно виправляти помилки, які він допустить при сплаті податків. Правові наслідки таких дій платника податків будуть залежати від строків, в які були здійсненні вправлення.

Дотримання розглянутих вище принципів створює передумови для виваженої діяльності держави у сфері податкового контролю. На жаль, на сьогодні практичне використання названих принципів є недостатнім. До перепон, що стоять на шляху реалізації принципів податкового контролю, можна віднести: 1) брак конкретного законодавчого їх закріплення; 2) неоднозначність тлумачення понятійного апарату законодавства, що потребує додаткового їх роз'яснення; 3) брак правил безпосереднього використання цих принципів.

Звертаючи увагу на те, що для принципів податкового контролю характерна нормативність, їх виконання повинно забезпечуватися державою в особі органів, які наділені загальною і спеціальною компетенцією в податковій сфері і які виступають гарантами реалізації цих принципів. До таких органів можна віднести органи:

а) законодавчої влади, які встановлюють, змінюють і скасовують принципи податкового контролю. Від правової політики цих органів залежить перспективний розвиток правотворчості у сфері оподаткування;

б) виконавчої влади, що розробляють і реалізують податкову політику, податковий контроль.

Державою створено низку спеціальних фінансових органів, що безпосередньо пов'язані з реалізацією досліджуваних нами принципів. Одним з них є Державна податкова служба України. Податкові органи завжди діють від імені держави й виражають її волю. У своїй діяльності вони не завжди враховують таку категорію, як «принципи податкового контролю», наслідком чого є різне тлумачення норм податкового права. На наше переконання, цей недолік може бути виправлений зростанням рівня податкової культури працівників податкових органів.

Підводячи підсумки наведеного у статті матеріалу, можемо підкреслити, що принципи податкового контролю мають усі основні ознаки більш загальної категорії – принципів податкового прав. Однак для принципів податкового контролю характерна й певна специфіка, виходячи з чого їх можна визначити як *фундаментальні положення, виражені в нормах права, які становлять основний зміст податкового контролю*.

Хоча роль принципів податкового контролю розроблена й достатньо, на жаль, можливість їх використання в податкових процедурах фактично не досліджена. Отже, в наявності – перспектива подальших розвідок у даному напрямку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Лившиц Р. З. Теория права : учебник / Р. З. Лившиц. – М. : БЕК, 1994. – 224 с.
2. Завгородний В. П. Налоги и налоговый контроль в Украине : учеб. пособ. / В.П. Завгородний. – К. : А.С.К., 2003. – 639 с.
3. Кучерявенко М. П. Податкове право : підруч. / М. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2001. – 360 с.
4. Ісаншина Г. Ю. Податковий менеджмент : навч. посіб. / Г. Ю. Ісаншина. – К. : ЦУЛ, 2003. – 260 с.
5. Парыгина В. А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики : учеб. пособие / В. А. Парыгина. – М. : ЭКСМО, 2004. – 485 с.
6. Горшинец В. М. Способы и организация формирования правового регулирования в социалистическом обществе : монография / В. М. Горшинец. – М. : Юрид. лит., 1977. – 386 с.
7. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. // ВВР України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.
8. Конституція України. – Х. : Одиссей, 2012. – 45 с.

Товкун Л. В. До питання про принципи податкового контролю / Л. В. Товкун // Форум права. – 2012. – № 3. – С. 749–752 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-3/12tlvppk.pdf>

Надано аналіз принципів податкового права. Виділені принципи контролю, які складові принципів податкового права. Розглянуто зміст та особливості принципів податкового контролю.

Товкун Л.В. К вопросу о принципах налогового права

Дан анализ принципів налогового права. Выделены принципы налогового контроля как составная часть принципів налогового права. Рассмотрены содержание и особенности принципів налогового контроля.

Tovkun L.V. To the Question about the Principles of Tax Control

There is analysis of the principles of tax law in the article. Some principle of tax control are underlined, their matter and peculiarities are revealed.