УДК 347.73: 336.225.673 (477)

В. Єрохов,
асистент кафедри адміністративного і фінансового права
Національного університету «Одеська юридична академія»

ДО ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ МІСЦЯ ПОДАТКОВОЇ ПЕРЕВІРКИ В МЕХАНІЗМІ ЗАСОБІВ ДЕРЖАВНОГО ПРИМУСУ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

Конституційний обов'язок сплати податків та зборів у встановленому порядку та розмірах є загальнообов'язковим, має категоричне закріплення в Основному Законі держави, порядок та особливості такої сплати знайшли конкретизацію в Податковому кодексі України та розгалуженій системі податкового законодавства. Однак не завжди платники податків та зборів сумлінно виконують податкові обов'язки, що перешкоджає стабільному функціонуванню режимів законності та фінансової дисципліни в податкових правовідносинах. У сучасний період розбудови правової держави в Україні існує багато проблем, несумісних із різким переходом до методу переконання в державному управлінні публічними фінансами. Тому потреба в державному примусі задля забезпечення реалізації прав та обов'язків громадянина, держави та суспільства в цілому стає все більш актуальною. Забезпечення державою режимів законності й фінансової дисципліни у сфері податкових правовідносин є головною умовою для встановлення міцної та стабільної податкової системи України.

Проблему реалізації державних примусових засобів у податковому праві досліджували такі вчені-фінансисти, як Ю.О. Крохіна, М.П. Кучерявенко, О.У. Латипова, Н.А. Саттарова, В.В. Сергєєва, Ю.М. Старилов, Н.Ю. Пришва, А.М. Тимченко, А.Ю. Головін та інші.

Беручи до уваги виокремлену сферу застосування примусових заходів у податковому праві, деякі вчені вважають, що примусові заходи, визначені в податковому праві України, є складовою адміністративного примусу в публічному праві [1, с. 107]. Погоджується з такою позицією Ю.Ю. Колєсниченко та наголошує, що в законодавстві про податки та збори передбачено застосування не податково-правових заходів, а адміністративно-правових, які можуть бути розподілені на заходи адміністративної відповідальності (податкові штрафні санкції), припинення (проведення податкових перевірок), процесуального забезпечення (затребування в платників письмових пояснень), матеріального забезпечення (застава, порука) [2, с. 34].

Незважаючи на підвищення інтересу з боку вчених-фінансистів до проблем державного примусу в податковому праві, на сьогодні відсутня єдність у поглядах щодо підстав розподілу заходів податково-правового примусу та їх критеріїв класифікації. Характерно, що вченими неодноразово підкреслювалося велике значення класифікації державно-правового примусу. Відомо, що проведенням класифікації як заходів державного примусу, так і внутрішньої класифікації його окремих видів займалися багато вчених. Різні умови та порядок проведення, цілі та завдання, засоби проведення примусових заходів є підставою для поділу їх на форми й види. Нині не виявлено однозначної точки зору щодо поділу державного примусу на форми та види. Як зазначає А.М. Тимченко, залежно від галузевого походження можна виокремлювати такі види державно-правового примусу: адміністративно-правовий, кримінал-

© В. Єрохов, 2014

но-правовий, фінансово-правовий та ін. [3, с. 37]. Стосовно форм державного примусу, то справедливою є точка зору В.В. Серьогіної, що під формою державного примусу слід розуміти об'єднані спільністю цілей, підстав, правових наслідків і процедури вживання специфічно відособлені групи заходів примусу, які можна відмежовувати один від одного, класифікувати [4, с. 73]. Окрема форма державного примусу вбирає властиві тільки їй примусові заходи.

На нашу думку, кожній формі примусових заходів повинна бути властива своя однорідна ціль примусу – покарати, припинити здійснення правопорушення, забезпечити правомірну поведінку суб'єкта правовідносин, попередити правопорушення.

Як вже наголошувалось, не має одностайної думки вчених-фінансистів щодо поділу державного примусу на види та форми, виділення стійких критеріїв класифікації примусових заходів. До цього треба додати, що не має й стійких доказів щодо визначення приналежності деяких форм примусових заходів державному примусу в податковому праві. Насамперед мова йде про віднесення попереджувальних заходів до примусових у податкових правовідносинах. Так, А.М. Тимченко стверджує, що попереджувальні заходи в податковому праві не мають примусового характеру [3, с. 52]. Натомість В.В. Сергеєєва стверджує, що підставою застосування заходів примусу є вчинення платником податків правопорушень або дій, що законодавством не визнаються правопорушеннями, але з ними пов'язується застосування правовідновлювальних, попереджувальних заходів, або заходів припинення. [5, с. 53]. Д.М. Бахрах підкреслює, що примус можна розуміти як заперечення волі підвладного й зовнішній вплив на його поведінку. Оскільки команда не виконана, порушена воля владного суб'єкта, останній впливає на моральну, майнову, організаційну, фізичну сферу підвладного, щоб перетворити його волю й досягти підпорядкування [6, с. 440]. Насамперед воля – це психологічний стан суб'єкта правовідносин, який полягає в здатності самостійно реалізувати усвідомлену модель поведінки.

Можемо підсумувати, що примусовий вплив на підвладного суб'єкта не завжди пов'язаний із наявністю в його діях складу податкового правопорушення. Такий вплив може здійснюватися й під час наявності можливості такого порушення. Яскравим прикладом такого впливу є податкові перевірки.

Безспірно, податкова перевірка є найдієвішим способом податкового контролю, за допомогою якої контролюючі органи у сфері оподаткування попереджують, виявляють, забезпечують, припиняють порушення податкових норм платниками податків та зборів. Відомо, що основною метою податкового контролю є забезпечення законності та фінансової дисципліни у сфері надходження податкових платежів до публічних грошових фондів. Перед нами стоїть завдання з'ясування приналежності податкової перевірки до системи примусових заходів у податковому праві.

Податковим кодексом України встановлено види податкових перевірок та порядок їх проведення, при цьому відсутнє поняття податкової перевірки, що ускладнює визначення її місця в категоріальному апараті податкового права України. Податковий кодекс України визначає податкову перевірку як спосіб податкового контролю, але не містить нормативного закріплення її як попереджувального примусового заходу. Віднесення податкової перевірки до примусового заходу в податковому праві можливе за умови відповідності її внутрішньої правової природи ознакам та особливостям державного примусу в податковому праві.

В.В. Сергеєєва виявляє такі ознаки державного примусу в податковому праві:

1) застосування здійснюється в порядку, регламентованому Конституцією України, законами та іншими нормативно-правовими актами;

2) має певну сферу реалізації та здійснюється в межах відносин, пов'язаних із сплатою податків і зборів, а також із виконанням інших обов'язків, покладених відповідно до чинного законодавства на платників податків та інших зобов'язаних суб'єктів податкових відносин;

3) його об'єктом є діяльність платників податків, яка під впливом примусових заходів спрямовується на належне виконання податкового обов'язку;

4) суб'єктами відносин, що виникають у процесі реалізації податково-правового примусу є, з одного боку, спеціальні державні органи (контролюючі та в окремих випадках судові органи), які в межах своєї компетенції мають право застосовувати примусові заходи, з іншого – зобов'язані суб'єкти податкових правовідносин, які не виконують або неналежним чином виконують покладені на них обов'язки;

5) підставою застосування його заходів є вчинення платником податків правопорушень або дій, що законодавством не визнаються правопорушеннями, але з ними пов'язується застосування правовідновлювальних, попереджувальних заходів або заходів припинення;

6) його зміст становлять дії державних органів (їхніх посадових осіб) щодо реалізації передбачених законом примусових заходів до суб'єктів, які порушують встановлений порядок виконання податкового обов'язку;

7) у підсумку примус створює правообмеження суб'єкта, до якого він застосовується, що супроводжується покладанням на нього виконання додаткових обов'язків;

8) його реалізація відбувається у визначеній законом процесуальній формі [5, с. 152].

Погоджуючись із точкою зору В.В. Сергєєвої, не складно зробити висновок щодо основних рис примусового заходу, за наявності яких його можна враховувати як такий.

Під час аналізу податкових норм, що встановлюють порядок застосування та проведення податкових перевірок, нескладно визначити, що не всі види податкових перевірок несуть примусовий характер. Виходячи зі змісту ст. 67 Конституції України, ст. ст. 16, 75, 76 Податкового кодексу України, зрозуміло, що камеральна податкова перевірка проводиться без впливу на волю підконтрольного суб'єкта, без умови порушення ним встановленого порядку нарахування та сплати податків та зборів, не створюючи платнику обмежень його прав, а лише контролює стан виконання обов'язків платника податків і зборів щодо своєчасного надання достовірної податкової звітності. Щодо визначення примусової природи документальних та фактичних перевірок складається інша ситуація, то доволі спірним є питання щодо визначення ознак державного примусу в документальних планових перевірках. З одного боку, характер проведення такої перевірки свідчить про можливість накладання на платника податків додаткових обов'язків – своєчасне надання контролюючому органу документів податкової звітності, що ґрунтується на об'єктивній підозрі контролюючого органу щодо невиконання або неналежного виконання платником податків своїх обов'язків. З іншого боку, факт наявності платника податків у плані-графіку проведення перевірки безпосередньо не вказує на порушення ним податкового законодавства, а лише опосередковано – на ризик такого порушення. З урахуванням такої можливості й здійснюється включення платників податків до відповідних планів-графіків, та визначається періодичність проведення планових перевірок щодо них. Більшої однозначності щодо примусового змісту податкової перевірки можна досягти, аналізуючи правову природу проведення позапланових документальних та фактичних перевірок.

Пропонуємо розглянути примусову природу податкової перевірки на прикладі фактичної перевірки. По-перше, перевірка здійснюється без попередження платника податків, що робить її небажаною, противольовою для платника податків дією. По-друге, обстави-

ни, визначенні Податковим кодексом України, що є необхідними умовами для її проведення, несуть в собі факти невиконання (неналежного) виконання податкових обов'язків. По-третє, примусовий зміст такої перевірки виявляється в вимогах представників контролюючого органу, направлених платнику податків, задля виявлення реального стану фінансово-господарської діяльності платника за відповідний період, спостереження за нею (хронометраж господарських операцій). По-четверте, порядок проведення перевірки, встановлення перевірки, допуск до об'єктів перевірки має конкретно визначену процесуальну форму. По-п'яте, спостереження за діяльністю платника податків у ході перевірки проти його волі свідчить про обмеження прав платника податків та надання підконтрольному суб'єкту додаткових обов'язків щодо забезпечення перевірки.

Таким чином, документальні та фактичні податкові перевірки мають ознаки примусових заходів та можуть визначатися як попереджувальні заходи державного примусу в податковому праві. Поряд із цим не всі види податкових перевірок містять прояви державного примусу в податковому праві (камеральні та документальні (залежно від підстав проведення) перевірки). Це свідчить про тісний взаємозв'язок категорій «податковий контроль» та «державний примус у податковому праві». Згідно із цим податкові перевірки можна розмежувати за ознакою примусовості на дві групи:

– примусові заходи попередження податкових правопорушень;

– непримусові заходи підтримання фінансової дисципліни та законності в податкових правовідносинах.

Підсумовуючи, треба зауважити, що податкова перевірка являє собою місце перетину двох комплексних механізмів впливу на суб'єктів податкових правовідносин: державного примусу в податковому праві та податкового контролю. Податкова перевірка є не тільки інструментом підтримання режимів законності та фінансової дисципліни в податкових правовідносинах, а й дієвим примусовим засобом попередження невиконання або неналежного виконання податкових норм.

Ключові слова: податковий контроль, податкові перевірки, державний примус у податковому праві, примусові заходи, попередження податкових правопорушень.

У статті визначається місце податкової перевірки в механізмі засобів державного примусу в податковому праві. Автором досліджується примусовий характер окремих видів податкової перевірки. Зазначено, що ці категорії є автономними, але в процесі реалізації мають чітку взаємодію. За характерними ознаками примусових заходів досліджені окремі види податкових перевірок як методів податкового контролю, доведений їх примусовий характер у формі заходів попередження податкових правопорушень.

В статье определяется место налоговой проверки в механизме форм государственного принуждения в налоговом праве. Автором исследуется принудительный характер отдельных видов налоговой проверки. Отмечено, что данные категории являются автономными, но в процессе реализации наблюдается четкое их взаимодействие. По характерным признакам принудительных мер исследованы отдельные виды налоговых проверок, охарактеризован их принудительный характер.

The article defines the place of a tax-audit in the mechanism of the forms of state coercion in the tax-law. The author explores the coercive nature of certain types of tax audit. It is noted that these are self, but in the process. There is a clear realization of their interaction. The authors of these categories are self-contained, but in the implementation of their persistent interaction observed. Following to characteristic features of coercive measures studied in certain types of tax audits, characterized by their coercive.

Література

1. Коломоєць Т. Адміністративний примус у податковому праві як складовій публічного права України: до питання невизначеності у використанні термінології / Т. Коломоєць // Підприємництво, господарство і право. – 2005. – № 12. – С. 107.

2. Колесниченко Ю. Меры административного принуждения за нарушение законодательства о налогах и сборах – классификация и условия применения / Ю. Колесниченко // Журнал российского права. – 2002. – № 7. – С. 34.

3. Тимченко А. Види примусових заходів у податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / А. Тимченко. – Ірпінь, 2011. – 353 с.

4. Серегина В. Государственное принуждение по советскому праву : [монография] / В. Серегина. – Воронеж : 1991. – 273 с.

5. Сергєєва В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / В. Сергєєва. – Ірпінь, 2005. – 193 с.

6. Бахрах Д. Административное право : [учебник] / Д. Бахрах. – М. : Норма, 2001. – 480 с.