

Мамалуй О. О.,
кандидат юридичних наук,
суддя Верховного Суду

КОНТРОЛЮЮЧИЙ ОРГАН ЯК УЧАСНИК ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН

THE CONTROLLING AUTHORITY AS A PARTY OF TAX RELATIONS

У науковому дослідженні автором синтезовано за посередництвом аналізу положень Податкового кодексу України поняття «контролюючий орган». Наголошено на системно-інституційній трансформації контролюючих органів у відповідній сфері, що може мати своїм закономірним наслідком підвищення міри спеціалізації відповідних органів і призведе до більш якісно високого рівня виконання цими органами належних їм повноважень. Під час розгляду контролюючого органу як учасника податкових відносин акцентовано увагу на відсутності однозначного підходу до визначення змісту поняття «повноваження». Автор у роботі розглядає термінологічну непослідовність законодавця щодо фактичного ототожнення понять «права» та «повноваження». З огляду на вимоги принципу законності визначено, що перелік самих прав контролюючих органів априорі не може бути відкритим, тобто контролюючі органи, будучи органами державної влади, не можуть самостійно конструювати алгоритм власної поведінки. Відповідно, не може бути й прав (повноважень), які не закріплені в рамках чинного податкового законодавства. Із зазначеної системи прав контролюючих органів автором вбачається можливість розділення таких прав на права, пов'язані із реалізацією функцій з податкового адміністрування, та юрисдикційні (судові) права контролюючих органів. Умови, за яких можуть реалізовуватись права контролюючих органів, в роботі диференційовано на загальні умови і спеціальні умови. В процесі дослідження автором розглянуто такий елемент правового статусу контролюючого органу, як обов'язки відповідних податкових органів. Автор дійшов висновку, що обов'язки контролюючих органів нерозривно пов'язані із їх правами, адже як перші, так і другі реалізуються в рамках виконання функцій та завдань таких органів, у зв'язку із чим вони мають публічно-правову природу їх реалізації.

Ключові слова: податкові відносини, контролюючий орган, учасник податкових відносин, права і обов'язки контролюючого органу.

In the scientific research the author synthesized the concept of “controlling body” by the analysis of the provisions of the Tax Code of Ukraine. Emphasis is placed on the system-institutional transformation of the controlling bodies in the respective sphere, which may have a natural consequence of increasing the degree of specialization of the respective bodies and will lead to a higher quality level of fulfillment by their bodies of their powers. When considering the controlling body as a party to tax relations, the emphasis is placed on the lack of a clear approach to determining the meaning of the concept of “authority”. The author deals with the terminological inconsistency of the legislator with regard to the actual identification of the concepts of “rights” and “powers”. Considering the requirements of the principle of legality, it is determined that the list of the rights of the controlling bodies a priori cannot be open, that is, the controlling bodies, being bodies of state power, cannot independently design an algorithm of their own behavior. Accordingly, there can be no rights (powers) that are not enshrined in the current tax legislation. The said system of rights of controlling bodies the author sees the possibility of subdivision of such rights to the rights related to the exercise of functions of tax administration and the jurisdictional (judicial) rights of the controlling bodies. The conditions under which the rights of the controlling bodies can be exercised are differentiated into general conditions and special conditions. In the course of the research, the author considered such an element of the legal status of the controlling body as the duties of the respective tax authorities. The author concludes that the duties of the controlling bodies are inextricably linked to their rights, since both the former and the latter are realized within the framework of the performance of the functions and tasks of such bodies, in connection with which they have the public-law nature of their realization.

Key words: tax relations, controlling authority, party of tax relations, rights and obligations of the controlling authority.

Із чинного стану регламентації податкової сфери правового життя відомо, що основними суб'єктами податкових відносин є платники податків та контролюючі органи. Якщо платників податків прийнято детермінувати як зобов'язаних учасників податкових відносин, то контролюючі органи варто розглядати передусім як владних суб'єктів. Між такими учасниками наявний субординаційний зв'язок, який зумовлює встановлення між ними відносин владно-підпорядкування. Контролюючі органи є суб'єктами, які уповноважені здійснювати адміністрування загальнообов'язкових платежів податкового характеру (податків та зборів). Досліджуючи контролюючі органи як суб'єктів податкових відносин, потрібно встановити специфіку їхнього правового статусу. При цьому важливим є встановлення характеру взаємодії контролюючих органів та платників податків.

Необхідність створення спеціального органу влади, уповноваженого на виконання фіскальних

функцій, впливає із суті податково-правового регулювання. У зв'язку із тим, що саме податки і збори формують значну дохідну частину державного та місцевих бюджетів, кошти з яких у подальшому розподіляються для забезпечення потреб на загальнодержавному та локальних рівнях, потрібно належним чином провадити контроль за своєчасним і повним надходженням відповідних платежів від платників податків. Саме для практичної та системної реалізації такого контролю створено контролюючі органи.

Визначення поняття «контролюючий орган» не передбачено у ст. 14 Податкового кодексу України, що закріплює перелік понять, якими оперує цей нормативно-правовий акт. Натомість таке визначення можна синтезувати за посередництвом аналізу положень п. 41.1 ст. 41 галузевого Кодексу. Так, контролюючий орган є центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову,

державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган (ДФС України), його територіальні органи [1].

При цьому потрібно зазначити, що на цей час відбувається системно-інституційна трансформація контролюючих органів у відповідній сфері. Так, реформування Державної фіскальної служби України полягає у розподілі повноважень відповідного єдиного органу між:

- а) Державною податковою службою України;
- б) Державною митною службою України.

Такого роду децентралізація може мати своїм законним наслідком підвищення міри спеціалізації відповідних органів, що безумовно призведе до більш якісно високого рівня виконання цими органами належних їм повноважень.

Зміст правового статусу владного суб'єкта податкових відносин формують, зокрема, такі інтегративні складники, як:

- а) права контролюючих органів;
- б) обов'язки контролюючих органів;
- в) відповідальність посадових та службових осіб контролюючих органів.

Права контролюючих органів отримують свою безпосередню фіксацію в рамках ст. 20 Податкового кодексу України («Права контролюючих органів»). У цьому разі потрібно зауважити про специфіку правової природи прав суб'єктів владних повноважень. Так, загальноприйнятим є розуміння поняття «суб'єктивного права» як міри можливої поведінки учасника суспільних відносин. Причому сама терміносполука «суб'єктивне право» є доречною саме в аспекті характеристики міри можливої поведінки приватного суб'єкта. Стосовно ж владного суб'єкта, то міра його можливої поведінки визначається за посередництвом такого терміну, як «повноваження».

У той самий час потрібно зауважити, що сьогодні немає однозначного підходу до визначення змісту поняття «повноваження». Таких підходів на цей час є два:

- а) повноваження – це сукупність прав та обов'язків владного суб'єкта [2, с. 639];
- б) повноваження – це сукупність прав суб'єктів публічної влади [3, с. 469].

Найбільш послідовною вбачається остання позиція, відповідно до якої поняття повноваження змістовно охоплює собою тільки права владних суб'єктів. Не є винятком у цьому разі і сфера оподаткування. Права контролюючих органів також радше слід детермінувати як повноваження. Коли йдеться, зокрема, про посадових осіб контролюючих органів, то законодавець оперує таким словосполученням, як «повноваження і обов'язки» (п. 1.1 ст. 1 Податкового кодексу України), що дозволяє говорити про ототожнення нормотворцем таких понять, як «права» та «повноваження».

У пп. 20.1.46 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України («Права контролюючих органів») отримало своє закріплення таке положення: «здійснювати інші повноваження, передбачені законом». Тобто законодавець фактично ототожнює такі поняття, як «права» та «повноваження». Однак термінологічна послідовність законодавця не може не викликати сумніву. Саме поняття повноваження застосовується законодавцем як у контексті прав владних суб'єктів, так й в аспекті прав приватних суб'єктів (впливає, зокрема, із аналізу приписів пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України). Навіть більше, в Податковому кодексі України законодавець веде мову саме про «права контролюючих органів» (ст. 20 Податкового кодексу України). Послідовність термінологічного апарату могла бути більшою мірою забезпечена за дотримання таких умов:

а) поняття «повноваження» вживатимуться в податковому законодавстві тільки в контексті прав контролюючих органів;

б) відбудеться зміна назви ст. 20 Податкового кодексу України з «права контролюючих органів» на «повноваження контролюючих органів».

Однак на цей час ми повинні послуговуватися діючою термінологією, яка отримала свою безпосередню формалізацію в рамках чинного податкового законодавства.

Як ми вже зазначили, перелік прав контролюючого органу уособлений у ст. 20 галузевого Кодексу. Разом із тим, з приписів пп. 20.1.46 п. 20.1 ст. 20 цього ж нормативно-правового акта на перший погляд може здатися, що система формалізованих прав контролюючого органу є відкритою. Однак це не зовсім так. Безумовно, система прав контролюючих органів, які закріплені в ст. 20 Податкового кодексу України, є відкритою, тобто вона не містить вичерпного переліку прав контролюючих органів. При цьому перелік самих прав контролюючих органів апіорі не може бути відкритим. Такого роду підхід зумовлюється вимогами принципу законності. Своє закріплення принцип законності отримує в рамках положень ч. 2 ст. 19 Конституції України, де зазначається, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [4].

Тобто контролюючі органи, будучи органами державної влади, не можуть самостійно конструювати алгоритм власної поведінки. Відповідно, не може бути й прав (повноважень), які не закріплені в рамках чинного податкового законодавства. Таким чином, ми повинні констатувати, що в рамках ст. 20 Податкового кодексу України отримують свою формалізацію системно закріплені права контролюючих органів. При цьому в інших приписах податкового законодавства можуть отримувати своє закріплення інші (відмінні від тих, що формалізовані в межах ст. 20 Податкового кодексу України) права, або ж права, визначені досліджуваною статтею, або механізм їх реалізації, можуть бути деталізовані

у інших статтях цього ж Кодексу. До прикладу, право на проведення перевірки звертає до визначення виду перевірки й встановлення на підставі цього кола повноважень, що випливають із природи певної перевірки. У ст. 20 Податкового кодексу України закріплені саме основні права контролюючих органів, без яких неможливо увести комплексну реалізацію компетенції відповідних суб'єктів владних повноважень.

Із аналізу системи прав контролюючих органів, сформованої у рамках предметної ст. 20 галузевого Кодексу, вбачається можливість їх (прав) розділення на:

а) права, пов'язані із реалізацією функцій з податкового адміністрування;

б) юрисдикційні (судові) права контролюючих органів.

Перша група прав пов'язана із повноваженнями контролюючих органів з приводу реалізації функцій контролю. До такої групи прав слід віднести: проведення перевірок і звірок платників податків; отримання документів в електронному вигляді від платників; проведення до початку перевірки платника податків контрольних розрахункових операцій тощо. Стосовно ж другої групи прав, то вона має своїм спрямуванням забезпечити права контролюючих органів щодо судових механізмів реалізації їхніх функціональних повноважень. Так, контролюючий орган має право на звернення до суду щодо: зупинення видаєткових операцій на рахунках платника податків у банках та інших фінансових установах; накладення арешту на кошти та інші цінності, що знаходяться в банку, платника податків, який має податковий борг, тощо.

Особливістю прав контролюючого органу є той аспект, що вони реалізуються ними через здійснення функціональних повноважень. Тобто їх реалізація має не довільний характер, а характеризується певним «відтінком» обов'язковості, оскільки має місце в рамках виконання контролюючими органами публічних функцій, які покладені на них приписами діючого законодавства.

Крім цього, потрібно відмітити, що права контролюючих органів можуть реалізовуватися із дотриманням:

а) загальних умов;

б) спеціальних умов.

Загальною умовою реалізації прав контролюючих органів є здійснення їх у порядку, визначеному приписами чинного законодавства. Наприклад: «проводити у визначеному законодавством порядку перевірку...»; «вносити постанови <...> у порядку, встановленому законом» тощо. До спеціальних умов реалізації прав можна віднести, зокрема, умову, закріплену в пп. 20.1.16 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України, де зазначається таке право: «користуватися <...> засобами зв'язку <...> з дозволу посадових осіб таких платників».

Іншим, не менш важливим елементом правового статусу контролюючого органу є обов'язки відповідних податкових органів. Законодавець застосував нестандартний підхід до визначення обов'язків

контролюючих органів, що полягає в такому: обов'язки, на відміну від прав контролюючого органу, визначаються крізь призму обов'язків посадових осіб відповідних суб'єктів владних повноважень. Обов'язки контролюючих органів отримують свою формалізацію в рамках ст. 21 Податкового кодексу України («Обов'язки і відповідальність посадових та службових осіб контролюючих органів»), згідно з якою такі посадові особи повинні: дотримуватись Конституції України та діяти відповідно до законодавства, забезпечувати сумлінне виконання покладених на них функцій, не допускати порушення прав платників податків тощо.

Обов'язки контролюючих органів нерозривно пов'язані із їх правами, адже як перші, так і другі реалізуються в рамках виконання функцій та завдань таких органів. У зв'язку із цим вони мають публічно-правову природу їх реалізації. У публічно-правових відносинах праву владного суб'єкта завжди кореспондує обов'язок. До прикладу, у разі реалізації права контролюючого органу на проведення документальної виїзної перевірки, звичайно, за наявності для того підстав, такий орган має здійснити ряд обов'язків, зокрема, пред'явити направлення на проведення перевірки, копію наказу про її проведення, а також службове посвідчення тощо [1].

У межах правового статусу контролюючого органу ми виокремлюємо також і відповідальність посадових та службових осіб такого органу, що обґрунтовуємо наступним. Порушення конкретною посадовою чи службовою особою контролюючого органу визначених податковим законодавством обов'язків, що виявляється, окрім іншого, й в ухваленні неправомірного рішення або ж вчинення протиправного діяння стосовно платника податків, законірно призводить до завдання шкоди останньому. Будь-яка шкода має бути відшкодована. Податковий кодекс України вирішує ситуацію з відшкодуванням шкоди, завданої неправомірним рішенням чи діянням посадової особи контролюючого органу, так званім двоетапним шляхом. Так, по-перше, відшкодування на користь платника має бути здійснене не безпосередньо посадовою або службовою особою контролюючого органу, а державою, за рахунок коштів державного бюджету, передбачених для фінансування цього органу [1]. По-друге, захищаючи державний бюджет від свавілля посадових і службових осіб, Податковий кодекс України визначає, що така посадова або службова особа несе відповідальність перед державою в порядку регресу в розмірі виплаченого з бюджету відшкодування [1]. Таке нормативне положення виконує превентивну функцію, адже виступає стимулом додержання правових норм і виконання належним чином власних обов'язків, бо посадова або службова особа усвідомлює, що у інакшому випадку вона буде нести ризик негативних наслідків. Отже, якщо першочергово відшкодування шкоди за неправомірні рішення або ж дії посадових чи службових осіб контролюючого органу несе цей орган, то відповідальність також є елементом його правового статусу.

На основі наведеного слід зробити висновок, що контролюючий орган виконує важливу державну функцію – контроль за надходженням коштів до бюджетів усіх рівнів, для чого наділяється комплексом прав (у розумінні Податкового кодексу України – повноважень) та обов'язків. Контролюючий орган здійснює свою діяльність через реалізацію трудових функцій посадовими і службовими особами такого органу. Трапляються випадки, коли у процесі здійснення законодавчо визначеної місії

посадові й службові особи вчиняють діяння або приймають рішення протиправного характеру по відношенню до платників податків. У такому разі контролюючий орган має відповідати за діяння й рішення своїх представників шляхом відшкодування шкоди з державного бюджету на користь платників податків. З огляду на наведене, категорію правового статусу платника податків поряд із правами (повноваженнями) й обов'язками формує також і відповідальність.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (у ред. Закону України від 20.09.2019 р. № 129-IX). Голос України. 2019. № 200.
2. Великий енциклопедичний юридичний словник / за редакцією акад. НАН України Ю.С. Шемшученка. Київ : ТОВ «Вид-во «Юридична думка», 2007. 992 с.
3. Новий тлумачний словник української мови : у 4 т. Т. 3 : Обє - Роб / уклад. : В. Яременко, О. Сліпущко. Київ : Аконіт, 1998. 928 с.
4. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР (у ред. Закону України від 07.02.2019 р. № 2680-VIII). Голос України. 2019. № 34.