

УДК 342.518

МУЛЯВКА Д. Г.,

кандидат юридичних наук, доцент,
в.о. начальника кафедри організації ОРД
Національного університету державної податкової служби України

ОЛІЙНИК О. Д.,

ад'юнкт ФПМ
Національного університету державної податкової служби України

ПОВНОВАЖЕННЯ ФІСКАЛЬНИХ ОРГАНІВ УКРАЇНИ ТА ДЕРЖАВ-ЧЛЕНІВ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

Анотація. Статтю присвячено дослідженню повноважень фіскальних органів України та країн-членів Європейського Союзу, зокрема Німеччини, Франції та Королівства Нідерланди, з метою виявлення можливості та доцільності реалізації досвіду цих країн у діяльності фіскальних органів України.

Ключові слова: повноваження, права, обов'язки, фіскальні органи, податкова політика, податкове законодавство, європейський досвід.

Постановка проблеми. Науковий аналіз повноважень фіскальних органів є однією з важливих проблем державотворення. Термін «повноваження» став предметом дослідження багатьох учених і до цього часу не має однозначного розуміння: його тлумачать більш чи менш широко, включаючи різне коло елементів. Однак, незважаючи на розбіжності точок зору, усі науковці погоджуються з тим, що повноваження державного органу включають його права й обов'язки, які пов'язані зі здійсненням державного управління в певній сфері й мають владний характер.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню обсягу повноважень фіскальних органів певною мірою приділяли увагу вчені-адміністративісти, зокрема О.О. Бандурка, Д.В. Вінницький, В.К. Колпаков, Н.А. Маринів, С.Г. Пепеляєв, О.Б. Пугаченко, О.П. Рябченко, Т.В. Сараскіна та інші.

Метою статті є аналіз особливостей повноважень фіскальних органів України та країн-членів Європейського Союзу (далі – ЄС), дослідження їхніх прав та обов'язків.

Виклад основного матеріалу дослідження. Значна кількість авторів акцентують увагу на тісному зв'язку прав та обов'язків фіскальних органів. М.В. Карасьова зауважує, що для державного органу всі права не є правами

в класичному розумінні, органу не дозволяється, а ставиться в обов'язок вимагання певної поведінки [1, с. 117]. С.Г. Пепеляєв справедливо стверджує, що для фіскальних органів не є придатним принцип «дозволено все, що не заборонено законом». Вони виконують тільки те, що їм дозволено законом, діють у межах встановленої компетенції [2, с. 506].

Часом законодавець ототожнює поняття «повноваження» та «права», а іноді «повноваження» використовується як термін, що охоплює права й обов'язки фіскальних органів. Із цього приводу Д.В. Вінницький зазначає, що розмежування прав та обов'язків фіскальних органів виглядає вельми штучно [3, с. 145]. Так, наприклад, п. 20.1.19 ст. 20 Податкового кодексу України (далі – ПК України) встановлює право контролюючих органів застосовувати до платників податків передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення податкового чи іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи. На нашу думку, таке право можна назвати обов'язком, оскільки п. 109.2. ст. 109 ПК України у свою чергу встановлює припис, що вчинення платниками податків порушень законів із питань оподаткування й порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену законом. Тобто у випадку вчинення платником податків правопорушення контролюючий орган має вжити заходи з притягнення винного до юридичної відповідальності. Такі випадки є досить частими, коли право формулюється одночасно як обов'язок. Враховуючи ці обставини, вважаємо, що такий стан є одним із недоліків податкового законодавства. Податковий кодекс України має чітко розмежовувати права й обов'язки фіскальних органів, не допускаючи неоднозначного тлумачення.

На думку Я.В. Греци, усі права й обов'язки, що формують повноваження фіскальних органів, розподіляються на дві групи. По-перше, це група, яка узгоджується з правами й обов'язками платників (обов'язок повернути надміру сплачені податки та збори (обов'язкові платежі), що пов'язано з правом платників на повернення переплати). По-друге, група самостійних прав та обов'язків, які виникають під час взаємодії з іншими органами або під час здійснення дій щодо притягнення порушників податкового законодавства до юридичної відповідальності [4, с. 27].

Враховуючи те, що Україна обрала курс розвитку на євроінтеграцію, доцільно проаналізувати повноваження фіскальних (фінансових) органів країн-членів Європейського Союзу. Вивчення їх позитивного досвіду дасть можливість поліпшити існуючу податкову систему нашої держави та підвищити її ефективність.

Досвід Німеччини свідчить про досить широкі повноваження фіскальних органів. Зокрема, у їх права входить отримання інформації про недобросовісних платників податків від органів прокуратури, поліції, служби безпеки та громадян. У ході здійснення податкового контролю посадовим особам фіскальних органів Німеччини надається право вилучати докумен-

ти фінансової звітності зі страхових компаній і банків; здійснювати розслідування зі звинувачення адвокатів і консультантів щодо незаконного захисту платників податків, які ухиляються від оподаткування; застосовувати конфіскацію документів, що містять відомості про фінансову діяльність платника податків. За надання інформатором відомостей, які мають значення для розкриття злочину про ухилення від сплати податків, фіскальним органом виплачується винагорода такому негласному працівнику в розмірі 10% від суми, нарахованої за несплату податків.

Крім того, у своїй компетенції фіскальні органи мають правоохоронну функцію. Слідчі відділи обладнані ефективною технічною апаратурою підслуховування та звукозапису. Функціонують лабораторії аналізу достовірності документів, поданих платниками податків; здійснюються почеркознавчі, судово-лінгвістичні, хімічні й інші криміналістичні експертизи. Для практичної діяльності фіскальних органів України такий досвід є досить позитивним, оскільки на сьогодні в структурі податкової міліції відсутні експертні центри, що негативно впливає на реалізацію їх завдань.

Продовжуючи аналіз досвіду роботи фіскальних органів Німеччини, варто розглянути надання цим органам повноважень, рівнозначних прокуратурі. Правоохоронні фінансові органи в будь-який момент мають право передати кримінальну справу до прокуратури, якщо є підстави вважати, що платник податків ухилився від оподаткування [5].

Разом із тим важливе значення в протидії податковим правопорушенням у Німеччині має спеціалізований правоохоронний орган – податкова поліція, яка має назву «Штойфа». Вона входить до структури міністерства фінансів. Посадові особи «Штойфа» паралельно є позаштатними працівниками прокуратури. Крім того, вони мають повноваження на проведення обшуку, особистого огляду, затримання підозрюваних осіб, на доступ до будь-яких документів, що їх цікавлять, а також за необхідності їх вилучення в інтересах проведеного розслідування. На підрозділи «Штойфа» покладається виконання трьох основних завдань: розслідування податкових злочинів і порушень порядку стягнення податків; визначення бази оподаткування у зв'язку з податковими злочинами й порушеннями порядку стягнення та сплати податків; викриття й розслідування невідомих податкових злочинів, тобто злочинів, у яких нез'ясованим є винуватець або обставини справи [6, с. 34]. Працівники «Штойфи», маючи в кримінально-процесуальній сфері ті самі права й обов'язки, що й співробітники кримінальної поліції (за винятком права застосування зброї), уповноважені здійснювати всі необхідні заходи щодо викриття злочинів: обшук у службових і житлових приміщеннях, автомобілях, огляд особистих речей; примусове вилучення речей як предметів доказування, якщо власник не бажає віддати їх добровільно; огляд ділових і банківських документів, календарів, записних книжок тощо; затримання підозрюваного за наявності небезпеки його втечі [7, с. 26–30].

Аналіз функціонування фіскальних органів Німеччини дає підстави виділити позитивний досвід, який може бути використаний у діяльно-

сті Державної фіскальної служби України. Це сприятиме вдосконаленню податкового законодавства, а також практичної діяльності працівників фіскальних органів.

Проаналізуємо особливості повноважень фіскальних органів Франції, щоб мати змогу визначити позитивний досвід їх роботи та можливість його запозичення в діяльність фіскальних органів України.

З метою протидії ухиленню від сплати податків у Франції законодавець надав фіскальним органам повноваження, а платникам податків – юридичні гарантії. Повноваження адміністрації й гарантії платників податків будуються на принципах рівності та захисту.

Податковий адміністратор Франції має право на отримання інформації, відповідно до ст. L81 Процесуального податкового кодексу Франції, стосовно фізичних осіб, які підлягають оподаткуванню, згідно із загальним Податковим кодексом Франції, і які мають статус комерсантів. Це право може використовуватися стосовно постачальників, людей вільних професій, а також щодо банкірів, органів соціального забезпечення та громадських організацій. За інформацією, зібраною таким чином, адміністрація шукає підтвердження в платника податків, виправляє або розкриває приховане, корисне для контролю [8, с. 833]. У свою чергу платник податків може відмовитися надавати службову інформацію, особливо ту, що належить до медичної таємниці, проте він не має права відмовити в доступі до ділової інформації.

Фіскальні органи Франції уповноважені на право розслідування. Так, відповідно до ст. L80F і ст. L80J Податкового кодексу Франції податкові адміністратори здійснюють пошук відсутніх податкових накладних, особливо на ПДВ. Інспектори мають право прийти несподівано та скласти протокол про порушення, який потім є підставою для податкової перевірки. Платник податку, який відмовляє в доступі фіскальному органу до службового приміщення, підлягає штрафу.

Зрештою, фіскальні органи уповноважені на перевірку й накладення арешту відповідно до ст. L16B Податкового кодексу Франції. Мається на увазі проведення обшуку за наявності спеціального доручення, санкціонованого вищою інстанцією за запитом фіскального органу. Винятково суддя перевіряє обґрунтованість представленого запиту на обшук. Насамперед Конституційна рада Франції вносить суттєві уточнення, спрямовані на посилення гарантій платника податків.

Згідно із Законом Франції «Про права й обов'язки державних службовців» на працівника фіскальної служби Франції покладено обов'язок «присвятити себе тільки службі». Службовець не має бути корисливим, не має права здійснювати приватну професійну діяльність, спрямовану на отримання прибутку. Чиновникам не забороняється займатися науковою, літературною або артистичною діяльністю, якщо така діяльність не домінує [9]. Працівнику фіскального органу Франції заборонено брати участь у діяльності підконтрольних або піднаглядних підприємств будь-яким чином.

У деяких випадках цей обов'язок зберігається за службовцем і після виходу на пенсію [10]. Законодавством Франції встановлено п'ятирічний термін, протягом якого службовці фіскальних органів, що припинили службу, не мають права працювати в приватних установах, які були їм підконтрольні. Французьке законодавство ми можемо вважати таким, що зберегло й досі дух римського права [11, с. 537].

Таким чином, аналіз досвіду Франції щодо повноважень фіскальних органів надав змогу узагальнити поступовий процес удосконалення податкової політики цієї країни. Передусім така тенденція проявляється в пом'якшенні податкового тиску з боку держави. Права й обов'язки фіскальних органів Франції закріплено в Загальному кодексі про податки 1950 р. Позитивним у сфері податкових відносин Франції є можливість платника податків звернутися до фіскальних органів із запитом та отримати офіційну, професійну відповідь. Характерним для працівників фіскальних органів Франції є відданість службовців публічній службі та державі. Основним принципом їх діяльності є чесність і порядність.

Доцільним буде впровадження у вітчизняну податкову практику співпраці фіскального органу та платника податків шляхом проведення зустрічей і консультацій, надання інформації та відповідей на питання в режимі онлайн або через телепрограми.

Дещо своєрідним є досвід роботи фіскальних органів Нідерландів. Тут загальні права й обов'язки державних службовців закріплено в Конституції Королівства Нідерланди. Особлива увага звертається на заробітну плату службовців, їх матеріальне й соціальне забезпечення. Податкові правовідносини Нідерландів регулюються Загальним законом про державні податки та Кодексом адміністративного права. Податкова адміністрація Королівства Нідерландів в особі Державного секретаря з фінансів бере активну участь у розробці податкового законодавства, оскільки вона є безпосередньо зацікавленою в чітких та ефективних законах [12].

Власне, податкова адміністрація Нідерландів має широкий спектр повноважень, які дозволяють їм певною мірою на власний розсуд застосовувати норми податкового законодавства. Податковий інспектор є посадовою особою, яка уповноважена на здійснення юридичних дій стосовно платників податків. Як показує досвід, принципи роботи фіскальних органів Нідерландів базуються на партнерських відносинах із платниками податків. Податкові адміністратори діють прозоро й об'єктивно, що викликає в останніх довіру до держави. Нині робота фіскальних органів будується за принципом орієнтації податкових інспекторів за групами платників податків (у разі такої системи інспектори, крім фіскальних функцій, орієнтуються також на характер і специфіку роботи платника податків; крім того, податкові інспектори можуть виступати і як консультанти) [13, с. 136].

Законодавство Королівства Нідерланди передбачає обов'язок фіскальних органів надавати повну інформацію на запити платників податків,

публікувати новини, анонси в мережі Інтернет для публічного доступу, забезпечувати громадян брошурами та листівками з питань оподаткування, спеціалізованою телефонною службою.

Під час виконання своїх завдань фіскальні органи Нідерландів наділені такими правами: ставити запитання щодо податків, які платник податків зобов'язаний сплатити; отримувати доступ до вивчення бухгалтерських книг, облікових документів та інших документів; проводити розслідування відносин із третіми особами, включаючи збір конкретної інформації (щодо третіх осіб); вимагати від платника податків ведення бухгалтерських книг і рахунків; входити в приміщення й на територію компаній; вилучати бухгалтерські книги, рахунки й інші документи; заарештовувати фінансові кошти [14].

Як бачимо, повноваження податкового інспектора Нідерландів є досить широкими порівняно з працівниками фіскальних органів України. Законодавець наділяє їх правом на отримання інформації як від платника податків, так і від третіх осіб. Крім того, фіскальні органи Королівства Нідерланди можуть вимагати від будь-якої особи надання будь-якої довідки або підготовки будь-якого документа, що стосується їх господарської діяльності. Відомості, зібрані в такому порядку, можуть бути використані для перевірки фінансової діяльності фізичної або юридичної особи [15, с. 141].

Особливістю повноважень фіскальних органів Нідерландів є необмежений термін проведення ними податкових перевірок. Це дає змогу їм повно й об'єктивно зібрати, проаналізувати та дослідити інформацію про платника податків і його фінансово-господарську діяльність. Проведення податкового аудиту в Нідерландах здійснюється згідно зі встановленими стандартами, що містять загальні принципи й норми, розроблені податковою адміністрацією для конкретної сфери господарської діяльності платника податку.

На підставі проведеного аналізу можна зробити висновок про те, що особливістю повноважень податкової адміністрації Королівства Нідерландів є застосування дискреційних повноважень цих органів, які у свою чергу сприяють реалізації прав платників податків. Така система спрямована на підвищення ефективності адміністрування податків і, як наслідок, покращення якості виконання фіскальної функції держави.

Висновки. Отже, підсумовуючи аналіз повноважень фіскальних органів розвинених країн-членів Європейського Союзу, можна дійти висновку, що важливими ознаками діяльності цих органів є такі: діяльність фіскальних органів з орієнтацією на конкретні категорії платників податків; проведення роз'яснювальної роботи з платниками податків щодо застосування норм податкового законодавства, а також надання допомоги під час заповнення декларацій та інших питань у сфері оподаткування; створення оптимальної системи відбору платників податків для податкової перевірки з метою вибору найбільш ефективного напрямку використання обмежених кадрових і фінансових ресурсів фіскальних органів, досягнення макси-

мального результату контрольних перевірок за мінімальних затрат; вибір найоптимальніших форм, способів і методів контрольних перевірок, розроблених на встановленій фіскальним органом процедури та на ефективній законодавчій базі, що передбачає надання широких повноважень фіскальним органам для правового впливу на несумлінних платників податків; застосування системи оцінювання роботи працівників фіскальних органів із метою об'єктивного аналізу результатів їхньої діяльності та раціонального розподілу навантаження роботи.

Як показує практика розвинених країн Європейського Союзу, наділення фіскальних відомств повноваженнями правоохоронних органів сприяє підвищенню ефективності податкового контролю, а налагоджена взаємодія підрозділів фіскальної служби з правоохоронними органами дозволяє вчасно попередити та протидіяти податковим правопорушенням.

Література:

1. Карасева М.В. Финансовое правоотношение / М.В. Карасева. – М., 2001. – С. 117.
2. Налоговое право / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2000. – С. 506.
3. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права / Д.В. Винницкий. – М., 2000. – С. 145.
4. Греца Я.В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління, адміністративне право і процес, фінансове право» / Я.В. Греца. – К. : Б. в., 2006. – 20 с.
5. Телятников Н.Б. Из опыта работы налоговых служб Германии / Н.Б. Телятников // Финансы. – 1993. – № 10. – С. 15–20.
6. Сараскіна Т.В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Т.В. Сараскіна. – Х., 2000. – 189 с.
7. Дудоров О.О. Кримінальне переслідування податкових злочинів (за законодавством Федеративної Республіки Німеччини) / О.О. Дудоров // Предпринимательство, хозяйство и право. – 1999. – № 2. – С. 5–7.
8. Патрик Ф. Границы гарантий налогоплательщика / Ф. Патрик // Налоговое право. – 2000. – № 22–23. – С. 833.
9. Должностные преступления по уголовному праву США, Франции и ФРГ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.vuzlib.su>.
10. Должностные преступления по уголовному праву США, Франции и ФРГ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vuzlib.net>.
11. Адміністративне право України. Академічний курс : [підручник] : у 2 т. / ред. кол. : В.Б. Авер'янов (голова) та ін. – К. : Юридична думка, 2004– . – Т. 1 : Загальна частина. – 2004. – С. 537.
12. Корнилов В.А. Как изменения в налоговой системе Нидерландов и их островов повлияют на планирование налогов / В.А. Корнилов // Практическое налоговое планирование. – 2011. – № 1. – С. 39.
13. Чуприна А.А. Функціонування податкової служби Нідерландів: уроки для України / А.А. Чуприна // Вісник Національної академії державного управління. – 2009. – № 8. – С. 134–142.

14. Бурцев Д.Г. Налоговый контроль и рассмотрение налоговых споров в Нидерландах / Д.Г. Бурцев // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 8. – С. 25–27.
15. Шевчук О.А. Організація податкового контролю: світовий досвід / О.А. Шевчук // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : збірник наукових праць. – 2012. – Вип. 36. – С. 139–144.

Мулявка Д. Г., Олейник О. Д. Полномочия фискальных органов Украины и стран-членов Европейского Союза

Аннотация. Статья посвящена исследованию полномочий фискальных органов Украины и стран-членов Европейского Союза, в частности Германии, Франции и Королевства Нидерланды, с целью выявления возможности и целесообразности реализации опыта этих стран в деятельности фискальных органов Украины.

Ключевые слова: полномочия, права, обязанности, фискальные органы, налоговая политика, налоговое законодательство, европейский опыт.

Mulyavka D., Oliynyk O. The powers of the fiscal authorities in Ukraine and European Union member states

Summary. The article investigates the fiscal authority of Ukraine and countries of the European Union, including Germany, France and the Netherlands in order to identify opportunities and feasibility of the experience of these countries in the activities of the fiscal authorities of Ukraine.

Restructuring the fiscal authorities of Ukraine in European integration today goes to plan advanced research in the field of tax relations. We know that the key to stable development of the economy in favor efficient public administration in the area of tax policy, because it taxes the largest share of the state budget and income.

Scientific analysis of fiscal powers is one of the important problems of the state. The term “authority” has been the subject of research by many scientists and has not found a clear understanding: it is interpreted more or less broadly, including more or less circle elements. The author tries to solve this problem and bring their own vision to improve areas of fiscal authorities Ukraine by examining their powers with European experience. The article is based on analysis of the institutional prerequisites formulated the objectives of European integration and the establishment in Ukraine socially oriented structural-innovative development model.

Key words: powers, rights, duties, fiscal authorities, tax policy, European experience.