

УДК: 342.51:343.359.2(477)

А. В. Гапювач,

з обов'язок кафедри конституційного та адміністративного права ЗДУ

АНАЛІЗ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ РОЗВИТКУ АДМІНІСТРАТИВНОГО ПРИМУСУ, НЕ ПОВ'ЯЗАНОГО З ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ, В ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ТА ОСНОВНІ ПРІОРИТЕТИ ЙОГО ЗАПОВИЧЕННЯ В УКРАЇНІ

У світлі реформування системи податкових органів України, наблизення її до європейських та світових стандартів діяльності, встановлення партнерських взаємовідносин з фізичними та юридичними особами - підприємствами, мінімізації адміністративного тиску з боку податківців, питань використання ними адміністративного примусу взагалі і не пов'язаного з відповідальністю зокрема, набувають особливої актуальності, що і знайшло своє закріплення у Стратегічному плані розвитку Державної податкової служби України на період до 2013 року, затвердженому наказом Державної податкової адміністрації України від 07 квітня 2003 року № 160 [1], Концепції вдосконалення організаційної структури Державної податкової служби України, затвердженій наказом Державної податкової адміністрації України від 15 вересня 2003 року № 431 [2]. І, як завжди, доцільним є опрацювання досвіду роботи податкових органів зарубіжних країн, які вже пройшли шлях модернізації і до сьогодення отримали як у пошуку оптимальної моделі організаційно-правової структури податкових органів, методів їх діяльності, так і розробки їх нормативної бази функціонування. Саме тому вбачається великим слушним зосередження уваги на аналізі законодавства зарубіжних країн, насамперед, країн колишнього СРСР, які здобули незалежність, мають досить схожі з нашою державою передумови для реформування і системи податкових органів і податкового законодавства - Російської Федерації, Республіки Молдови, Білорусь, Казакстан, Киргизської Республіки. Законодавство цих держав вже визначає засади використання заходів адміністративного примусу, не пов'язаних з відповідальністю, в діяльності податкових органів й таким чином існують підстави для пошуку можливих шляхів запозичення позитивного досвіду їх нормотворчого процесу для України у контексті активізації обговорення вітчизняного перспективного податкового законодавства.

Перш за все, хотілося б відзначити, що всі вищезазначені зарубіжні держави досягли певного позитивного результату у законотворчому процесі, а саме - прийняли податкові кодекси, які у систематизованому вигляді визначають засади діяльності податкових органів, в тому числі й щодо використання адміністративно-примусових заходів, не пов'язаних з відповідальністю. Безперечно, розробка і прийняття кодифікованих актів у кожній із цих держав обумовлювалося певними соціально-економічними, політичними, ідеологічними та іншими обставинами, що й вплинуло на їх зміст, досконалість положень одних та декларативний характер інших, які вже погребуть змістовного свого доопрацювання, а це дозволяє

критично підійти до аналізу зарубіжного досвіду формування законодавчої бази адміністративно-примусової діяльності, не пов'язаної з відповідальністю, податкових органів і його застосування та пошуку шляхів запозичення саме позитивного.

Однак, у будь-якому випадку, прийняття кодифікованого акту, в якому закріплюються засади застосування посадовими особами податкових органів заходів адміністративного примусу, не пов'язаних з відповідальністю, - це вже той позитивний здобуток іноземних держав, до якого повинна прагнути і наша держава. Саме тому кінче важливим є активізація зусиль вітчизняних законодавців у напрямку доопрацювання та прийняття проекту Податкового кодексу України, який забезпечить ту визначеність, прозорість, стабільність у відносинах між суб'єктами податкових правовідносин, які зафіксовані у всіх концептуальних документах щодо модернізації і податкових органів і податкової системи в цілому.

Досить детально визначено засади застосування відповідних примусових заходів посадовими особами податкових органів у Податковому кодексі Республіки Молдови [3]. До заходів адміністративного попередження віднесено:

- вимогу посадовим особам податкових органів отримувати беззастережно від будь-яких осіб необхідні для здійснення своїх повноважень відомості, дані, документи, за винятком відомостей, які містять державну таємницю, а також їх копії, якщо останні додаються до акту перевірки (п.б ч. 1 ст. 134);

- обстеження, а в необхідних випадках і опечатування, незалежно від місця знаходження, виробничих, складських, торговельних та інших приміщень і місць, які використовуються для отримання доходу, або утримання об'єктів оподаткування, інших об'єктів і документів, за винятком житла та місця перебування (п.с ч. 1 ст. 134);

- перевірку документів, які свідчать про отримання особами доходу, нарахування та сплату обов'язкових податкових платежів (п.а ч. 1 ст. 134).

Окрім того, великим слушним слід оцінити детальну регламентацію в Кодексі і процедури перевірки документів із визначенням переліку цих документів, що чітко окреслює той документальний масив, який може перебувати у полі зору податківців. При цьому, процедура перевірки документів деталізується щодо конкретного виду перевірок, яка, як відомо, є основним методом контрольної діяльності податкових органів будь-якої держави - у приміщенні податкових органів, тобто камерально (ст. 215), з виходом на місце (ст. 216), фактеною (ст. 217), документальною (ст. 218), загальною

(ст. 219), конкретної (ст. 220), тематичної (ст. 221), оперативної (ст. 222), жа, до речі, в Україні не практикується як і наприклад Указу Президента України від 22 серпня 200 року № 1011/2000 "Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності" [4], однак пропозиції щодо відновлення якої все частіше висловлюються і вченими-юристами і практиками, і навіть засади здійснення якої знайшли своє закріплення у вітчизняному перспективному податковому законодавстві, зокрема у Проекті Податкового кодексу України) [5], зустрічної (ст. 223), повторної (ст. 224). Таку деталізацію процедури перевірки документів щодо кожного виду перевірки слід визнати позитивним досягненням нормотворчого процесу Республіки Молдова і обов'язково запозичити в нашій державі. Визначеність із вмістом документів, які можуть перевіряти посадові особи податкових органів, і детальна регламентація самої процедури їх перевірки забезпечує абсолютну прозорість відносин між суб'єктами контролю-податкових правовідносин.

Документи, що опосередковують процес отримання доходу, нарахування і сплату податкових платежів, можуть мати не тільки паперову форму, а й її електронний варіант, який вже набув поширення у розвинутих зарубіжних країнах і поступово впроваджується й в Україні. Саме тому відповідний факт повинен знайти своє закріплення і на законодавчому рівні, що вже зроблено у Податковому кодексі Республіки Молдови (п.д ч. 1 ст. 134).

До заходів адміністративного припинення, які можуть використовуватися посадовими особами податкових органів, із чітким визначенням підстав їх застосування - "для усунення податкових правопорушень" (п.д ч. 1 ст. 134) законодавець Республіки Молдови відніс:

- вилучення документів (ст. 145). При цьому

сказливо можна оцінити детальну регламентацію у Кодексі підстав вилучення, його процедури із документальною фіксацією результатів відповідних дій. Хоча, безперечно, є й факти використання положень узагальненого характеру ("в інших випадках" п.д ч. 1 ст. 145), однак вони зустрічаються по тексту акту досить рідко, на відміну від вітчизняного податкового законодавства, що й звужує можливості для зловживань з боку посадових осіб податкових органів під час проведення вилучення

- вилучення майна (ст. 204);

- арешт майна платників податків, при цьому із детальною регламентацією процедури проведення арешту майна, в залежності від місцезнаходження останнього, визначення його вартості, переліку майна, яке не підлягає арешту (ст.ст. 199-201);

- припинення у встановленому порядку операцій платників податків на рахунках у банківських установах, за винятком кредитних рахунків та рахунків фізичних осіб, які є суб'єктами підприємницької діяльності (п.д ч. 1 ст. 134). Останній захід адміністративного припинення досить активно використовується у діяльності податкових органів більшості зарубіжних країн (Російської Федерації, Республіки Молдови, Республіки Беларусь, Республіки Польща тощо), певний час практикувався і в Україні, однак із прийняттям Закону України від 21 грудня 2000 року "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами" [6] податкові органи були позбавлені права застосовувати його, однак натомість отримали право арешту актів і майна платників податків.

При всій визначеності засади застосування вищезазначених адміністративно-примусових заходів, в Податковому кодексі Республіки Молдови взагалі поза увагою залишаються заходи адміністративного припинення спеціального характеру, заходи забезпечення провадження в справах про порушення податкового законодавства, так званого адміністративно-процесуального примусу.

В цілому сказливо оцінюючи регламентацію засад застосування заходів адміністративного примусу, не пов'язаних з відповідальністю, в діяльності податкових органів у Податковому кодексі Республіки Молдова, варто зазначити, що бажанню було б у перспективному вітчизняному податковому законодавстві деталізувати саме процедурні аспекти кожного примусового заходу, що лише позитивно вплинуло б на визначеність позицій суб'єктів податково-контрольних правовідносин, нормалізувало їх зміст, про що й свідчить досвід примусової роботи податкових органів Республіки Молдови.

Податковий кодекс Республіки Беларусь фігурує також досить змістовний перелік заходів адміністративного примусу, не пов'язаних з відповідальністю, які можуть використовувати у своїй діяльності посадові особи податкових органів, й деталізує їх засади [7]. При цьому слід відзначити, що сам перелік заходів перераховується при визначенні прав податкових органів та їх посадових осіб (ст. 81) і лише деякі з них, які найчастіше використовуються у практичній діяльності, на думку законодавця, жа, до речі, не у повній мірі узгоджується із реальністю, регламентується додатково в окремих статтях - вилучення документів (ст. 76), виклик осіб для надання пояснень (ст. 77), арешт майна (ст. 54), припинення операцій платників податків на рахунках у банківських установах (ст. 53) тощо. Відповідно засади застосування всіх інших адміністративно-примусових заходів, не пов'язаних з відповідальністю, які не знайшли детальної статтевої фіксації у Податковому кодексі, однак все ж таки застосовувалися у практичній діяльності податкових органів, повинні визначитися в інших нормативно-правових актах, що, у свою чергу, суттєво ускладнює ситуацію.

Саме тому вбачається доцільною статтева регламентація в єдиному кодифікованому податковому акті засад використання всіх визначених у ньому адміністративно-примусових заходів, не пов'язаних з відповідальністю, відповідно таких позицій і повинен дотримуватися вітчизняний законодавець.

Досить широкій спектр (за переліком) заходів адміністративного примусу, не пов'язаних з відповідальністю, які можуть і повинні використовувати посадові особи податкових органів, зафіксований у Податковому кодексі Республіки Беларусь. Серед заходів адміністративного попередження:

- отримання від платників податків всіх необхідних пояснень, відомостей щодо отримання доходу, нарахування та сплати обов'язкових податкових платежів (п.1.1 ст. 81);

- виклик до податкового органу платників податків та інших осіб, які мають документи, інформацію про діяльність платників, щодо яких здійснюється контрольна діяльність податківців (п.1.2 ст. 81, ст. 77);

- перевірка документів із перерахуванням останніх - документів, що посвідчують особу платника податків, бухгалтерські книги та інші реєстри обліку, статистичні та бухгалтерські звіти, баланси, рахунки та інші документи, необхідні для нарахування та сплати податків, зборів (мит), готівки у касах та у підзвітних осіб, цінні папери та ін. (п.1.6 ст. 8);

- доступ до приміщень, які використовуються для отримання доходів (п.1.9 ст. 8);

- проведення інвентаризації майна платника податків, опечатування кас, приміщень, місць зберігання документів та майна платника (п.1.10 ст. 8).

До заходів адміністративного припинення законодавець Республіки Беларусь за доцільне зважив віднести:

- припинення операцій платника податків на рахунках у банківських установах (ст. 53, п.1.8 ст. 8);

- вилучення і вилучення (із розмежуванням цих заходів за підставами та процедурними аспектами) документів (ст.ст. 75, 76);

- арешт активів, майна платника (ст. 54) при доцільності визначення його процедури;

- внесення до компетентних державних органів пропозицій щодо припинення в'їзду за межі держави фізичних осіб до погашення ними заборгованості за податковими зобов'язаннями (п.1.12 ст. 8).

Аналіз положень Податкового кодексу Республіки Беларусь дозволяє виділити той факт, що де які адміністративно-примусові заходи можуть застосовуватися і як заходи адміністративного попередження, і як заходи адміністративного припинення в залежності від фактичних підстав та мети застосування. Тобто у кодифікованому акті знайшла своє закріплення загальновідома теоретична теза про подвійний характер деяких адміністративно-примусових заходів, не пов'язаних із відповідальністю, яка, до речі, призначена кодифікованим актам багатьох зарубіжних держав (Нідерландів, Польщі тощо), чинному та перспективному вітчизняному законодавству.

Отже, має місце законодавче (на рівні єдиного кодифікованого акту) закріплення засад застосування, на жаль, не всього арсеналу заходів адміністративного примусу, не пов'язаних з відповідальністю, що використовуються у діяльності податкових органів, що безперечно створює підстави для відомої нормативної регламентації, а це збільшує нормативну базу здійснення відповідної діяльності податкових органів, величезне ускладнює її. Саме тому для України було б позитивним запозичення досвіду Республіки Беларусь лише у частині нормативної регламентації застосування деяких засад адміністративно-примусових заходів, зокрема, щодо припинення певних дій осіб-боржників перед бюджетом, вилучення та вилучення документів щодо отримання доходу, нарахування та сплати обов'язкових податкових платежів.

Величезний обмежений перелік адміністративно-примусових заходів, не пов'язаних з відповідальністю, в діяльності податкових органів і досить фрагментарну регламентацію засад їх застосування закріпили Податковий кодекс Республіки Казахстан та Податковий кодекс Киргизської Республіки [8]. У цілому не розмежувавши адміністративно-примусові заходи на заходи адміністративного попередження та заходи адміністративного припинення, у кодифікованих актах

законодавець їх лише перераховує у статтях, які фіксують права посадових осіб податкових органів - ст. 27 Податкового кодексу Киргизської Республіки та ст. 16 Податкового кодексу Республіки Казахстан.

Узагальнений аналіз положень вищезазначених кодифікованих актів, дозволив виділити наступні адміністративно-примусові заходи, потенціал яких може використовуватися в діяльності податкових органів:

- перевірка документів;

- обстеження приміщень;

- проведення інвентаризації майна платника податків;

- отримання інформації від платників податків

щодо джерел отримання доходу, його розміру, а також сум нарахованих та сплачених податкових платежів;

- опечатування приміщень, документів платників податків (ст. 27 Податкового кодексу Киргизської Республіки та ст. 16 Податкового кодексу Республіки Казахстан).

Як бачимо, перелік адміністративно-примусових заходів, не пов'язаних з відповідальністю, величезно незначний, що зовсім не означає, начебто інші адміністративно-примусові заходи цього виду недоцільно використовувати у практичній діяльності податкових органів, а фрагментарність регламентації засад навіть закріплених у Кодексах заходів лише негативно впливає на загальний стан вищезазначеного напрямку роботи державних органів. У кодифікованому акті, на відміну від законодавчого акту спеціального характеру, засади здійснення процесуальних дій повинні регламентуватися досить детально, щоб забезпечити їх ефективність і дієвість застосування законодавства.

І, нарешті, у Податковому Кодексі Російської Федерації також приділяється увага адміністративно-примусовим заходам, не пов'язаним з відповідальністю, в діяльності податкових органів та їх засадам [9]. Однак його спеціальною ознакою є "змішування" адміністративно-примусових заходів взагалі, і не пов'язаних з відповідальністю зокрема, із заходами кримінально-процесуального примусу, завдяки остаточному визначенню податкових органів Російської Федерації правоохоронними та наділення їх повноваженнями щодо здійснення всього спектру функцій правоохоронної діяльності. Чого, на жаль, у вітчизняному податковому законодавстві не має і статус податкових органів України як правоохоронних органів визначається у численних законодавчих та підзаконних актах величезно середовищем, фрагментарно, й у науковому середовищі викликає постійні запеклі дискусії. Таке "змішування" засад застосування різних примусових заходів у одній складовій кодифікованого акту є недоцільним, оскільки адміністративно-примусові заходи, не пов'язані з відповідальністю, за своїми матеріально-процесуальними та процесуальними властивостями істотно відрізняються від кримінально-процесуальних примусових заходів, хоча практичні працівники інколи помилково їх ототожнюють (наприклад, вилучення документів та їх вилучення), що суттєво порушує права суб'єктів податкових правовідносин. Бажано чітко розмежувати адміністративно-примусові (і пов'язані і не пов'язані з відповідальністю) та кримінально-процесуальні примусові заходи, які можуть використовуватися у діяльності податкових органів, їх засади застосування зосередити у різних кодифікованих актах - Податковому та Кримінально-процесуальному кодексах, що лише сприяло б уніфікації законодавства та спрощенню практичної діяльності посадових осіб податкових органів.

Велими детально у Податковому кодексі Російської Федерації регламентована засади припинення операцій платників податків на рахунках у банківських установах (ст.ст. 31, 76), арешту майна (ст. 77), огляду майна, приміщень (ст. 92), вилучення документів (ст. 93), в той же час взагалі відсутня визначеність засад застосування спеціальних заходів адміністративного припинення (фізичного впливу, спеціальних засобів, зброї), і це не зважаючи на абсолютну визначеність належності податкових органів до правоохоронних, та надання їм всього спектру функцій правоохоронної діяльності. Що, безперечно, викликає здивування, й дає підстави говорити про недоліки нормотворчого процесу.

Узагальнюючи все вищезазначене, можна зробити висновок, що у процесі модернізації організаційно-правової структури та функціонального призначення вітчизняних податкових органів, розробки перспективного податкового законодавства велими слушним є запозичення досвіду зарубіжних країн, які вже досягли певного результату у аналогічній справі. Аналіз кодифікованого податкового законодавства деяких зарубіжних країн (зокрема, Російської Федерації, Республіки Казахстан, Республіки Беларусь, Республіки Молдова та Киргизької Республіки) дозволяє виділити здобутки та недоліки у визначенні засад застосування заходів адміністративного примусу не пов'язаного з відповідальністю, у діяльності податкових органів. Велими слушним є досвід Республіки Молдова у аспекті закріплення досить широкого кола адміністративно-примусових заходів, не пов'язаних з відповідальністю, які можуть використовуватися у діяльності посадових осіб податкових органів, а також деталізації процедури їх застосування. Досвід Республіки Молдова і Республіки Беларусь варто врахувати і щодо законодавчого розмежування засад використання заходів адміністративного попередження та адміністративного припинення, які, хоча разом і формують адміністративний примус, не пов'язані з відповідальністю, однак децю відрізняються один від одного за своїм потенціалом. Слід уникнути поєднання, а відповідно і помпезного ототожнення заходів адміністративного та кримінально-процесуального примусу (досвід Російської Федерації) в одній складовій частині кодифікованого акту, а доречніше було б взагалі розмежувати нормативні засади їх застосування у різних кодифікованих актах, а також фрагментарно сті у визначенні процесуальних аспектів діяльності податкових органів, їх посадових осіб щодо використання відповідних примусових заходів (досвід Республіки Казахстан та Киргизької Республіки).

Саме аналіз позитивного та негативного досвіду зарубіжних країн щодо визначення нормативних (на рівні єдиного кодифікованого акту) засад застосування заходів адміністративного примусу, не пов'язаних з відповідальністю, в діяльності податкових органів і врахування лише позитивного у процесі обговорення та прийняття вітчизняного перспективного податкового законодавства (у відповідній частині) сприятиме модернізації сутності та призначення вітчизняних податкових органів, а саме переходу їх від суто карально-фіскальних до раво забезпечувальних, обслуговувачих, зорієнтованих на платників податків, зменшення адміністративного тиску у податкових правовідносинах, посилення довіри платників податків до посадових осіб податкових органів, налагодження партнерських взаємовідносин податківців та платників податків, а в кінцевому підсумку й наближенню вітчизняних податкових органів рівня відповідних державних утворень розвинутих європейських держав.

Література

1. Стратегічний план розвитку Державної податкової служби України на період до 2013 року: наказ Державної податкової адміністрації України від 07 квітня 2003 року № 160// www.sta.gov.ua.
2. Концепція вдосконалення організаційної структури Державної податкової служби України: наказ Державної податкової адміністрації України від 15 вересня 2003 року № 431// www.sta.gov.ua.
3. Податковий кодекс Республіки Молдова// www.Moldov.gov.
4. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності: Указ Президента України від 22 серпня 2000 року № 1011/ 2000// www.sta.gov.ua.
5. Податковий кодекс України: проект Кабінету Міністрів України від 14 травня 2002 року// www.rada.gov.ua.
6. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами: Закон України від 21 грудня 2000 року// Відомості Верховної Ради України. - 2001. - № 10. - Ст. 44 (з наступними змінами та доповненнями).
7. Налоговый кодекс Республіки Беларусь от 19 декабря 2002 года № 166-3// www.pravo2002.by/ru.
8. Налоговый кодекс Республіки Казахстан// www.keden.kz; Налоговый кодекс Киргизской Республіки// www.law.gov.kg.
9. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 от 31 июля 1998 года, Часть 2 от 05 августа 2000 года. - М.: Вече, Политур, 2002. - 448 с.