

УДК 342.9

*Н. О. Ханова**здобувач кафедри адміністративного та митного права
Університету митної справи та фінансів*

ПРАВА КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ ЯК ЗАБЕЗПЕЧУВАЛЬНА СКЛАДОВА ЧАСТИНА РЕАЛІЗАЦІЇ ЇХ ФУНКЦІЙ

Відносини влади та підпорядкування, які є превалюючими у діяльності контролюючих органів сфери оподаткування, не можуть бути належним чином реалізовані без наділення відповідних органів комплексом прав. Права, якими наділяються відповідні органи державної влади, мають своїм призначенням забезпечити реалізацію функцій, які на них покладаються. Самі ж права контролюючих органів є складковою їх повноважень. Своєю чергою, повноваження є складником поняття більш вищого порядку – правового статусу.

Серед науковців зустрічаються різні підходи до визначення правового статусу органів державної влади. Так, деякі автори розглядають правовий статус органів державної влади через їх правосуб'єктність, яка містить такі інтегративні складники:

- а) завдання органів державної влади;
- б) функції (компетенція) органів державної влади;
- в) повноваження органів державної влади;
- г) форми та методи діяльності органів державної влади [1, с. 181].

Водночас варто зазначити, що поняття «повноваження» органічно інтегрує в собі такі категорії, як права та обов'язки відповідних органів. При цьому варто звернути увагу на специфіку прав, якими наділені органи державної влади. Вони не є суміжними з поняттям прав приватноправових суб'єктів. Для приватних суб'єктів права є мірою можливої поведінки, яка реалізується за бажанням та ініціативою відповідних суб'єктів. Що ж стосується прав органів державної влади, то вони реалізуються на виконання завдань та функцій таких органів, отже, є обов'язковими до реалізації. Іншими словами, це б порушувало логіку функціонування публічно-владних інститутів. Тобто права органів державної влади можуть бути охарактеризовані за посередництвом такої категорії, як «право-обов'язок».

Як влучно зауважує Ю. О. Тихомиров, права надаються органам державної влади задля їх подальшої обов'язкової реалізації. Науковець зазначає, що громадяни можуть і не реалізувати надані їм законом права, тоді як для суб'єктів владних повноважень реалізація наданих їм прав є обов'язком, а не суб'єктивним правом. Саме в цій обов'язковості реалізації прав і виражається органічний зв'язок між правами та обов'язками органів дер-

жавної влади. Таким чином, науковець доходить висновку, що в єдності прав та обов'язків і виражається специфіка такої категорії, як повноваження [6, с. 138].

З вищенаведеного виникає цілком логічне запитання: чи в будь-якому разі право органу державної влади пов'язане з його обов'язком? Як зазначає І. В. Дементьєв, з аналізу повноважень податкових органів можна дійти висновку, що відповідні органи здебільшого не можуть на основі розсуду обирати самостійно чи реалізовувати конкретні права [2, с. 46–47]. І. В. Рукавишникова зазначає, що реалізація прав суб'єктів владних повноважень не завжди має місце в системі координат «право-обов'язок». Так, в окремих випадках, реалізуючи розсуд, органи державної влади можуть самостійно обирати варіант поведінки, зокрема, у тому аспекті чи реалізовувати надане їм законодавством право [5, с. 3].

І справді реалізація окремих визначених законодавством прав державного органу може ґрунтуватися на розсуді такого органу. Тобто реалізація права може залежати від дискреції посадових осіб відповідних органів, які мають водночас, приймаючи рішення, виходити з цілей та завдань, що стоять перед владним органом. Необґрунтована реалізація розсуду або ж свавільна відмова від прийняття рішення, що ґрунтується на дискреції, є однаковою мірою негативним правовим явищем.

Таким чином, ми можемо виділити такі категорії прав органів державної влади:

- а) обов'язкові до реалізації права;
- б) права, що реалізуються за розсудом органу державної влади.

Такий поділ прав стосується, в тому числі, контролюючих органів у сфері оподаткування. Так, у контролюючих органів є право проводити перевірки патинків податків. Водночас за наявності хоча б однієї з підстав, визначених приписами п. 78.1 ст. 78 Податкового кодексу України, таке теоретичне право контролюючого органу трансформується в «право-обов'язок» контролюючого органу у здійсненні документальної позапланової перевірки.

З вищенаведеного вбачається, що право проведення перевірок контролюючими органами тільки при першому наближенні є правом у його класичному розумінні. Фактично, відповідне пра-

во за наявності визначених у законі умов (а без правових підстав реалізовано воно не може бути) стає обов'язком контролюючого органу. Проаналізована ситуація підкреслює тісний зв'язок прав та обов'язків контролюючих органів, їх взаємозалежність та взаємозумовленість.

Водночас контролюючий орган в аспекті реалізації процедур податкових перевірок може самостійно, на власний розсуд, реалізувати право на продовження податкової перевірки. У цьому разі таке право не є обов'язком контролюючого органу. Це свого роду вільне, нічим не обмежене у своїй реалізації право. Відповідно до абз. 2 п. 82.2 ст. 82 Податкового кодексу України продовження строків проведення перевірок, визначених у ст. 78 Податкового кодексу України, можливе за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу не більш як на 10 робочих днів для великих платників податків щодо суб'єктів малого підприємництва – не більше ніж на 2 робочих дні, інших платників податків – не більше ніж на 5 робочих днів [4].

З наведеної норми випливає, що контролюючий орган не обмежується у праві на продовження строків податкової перевірки. Продовження строків перевірки не ставиться в залежність від яких-небудь попередніх умов. Водночас самі межі дискреції (в аспекті максимального строку продовження перевірки) обмежуються положеннями податкового законодавства. Так, наприклад, для великих платників податків максимально можливий строк продовження документальної позапланової перевірки не може становити більше ніж 10 робочих днів. Таким чином, розсуд контролюючого органу обмежується у визначенні строків, на які може бути продовжено таку перевірку. Отже, можна констатувати, що право контролюючого органу може бути реалізовано:

а) на основі вільного розсуду (наприклад, саме право на продовження перевірки);

б) на основі розсуду, що обмежується визначеними в законі умовами (наприклад, право визначення строків продовження перевірки).

Самі ж права контролюючих органів отримують свою безпосередню фіксацію в межах приписів ст. 20 Податкового кодексу України («Права контролюючих органів»). З положень пп. 20.1.46 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України випливає, що визначений у рамках цієї статті перелік прав не є вичерпним. Водночас ми не можемо сказати, що такий перелік прав є відкритим та, відповідно, може формуватися за розсудом контролюючого органу. Відповідно до приписів наведеного положення Податкового кодексу України права контролюючих органів мають передбачатися законом. Тобто контролюючий орган може реалізовувати виключно ті права, що визначаються приписами чинного законодавства.

Цікавим є також той аспект, що з приписів пп. 20.1.46 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України випливає, що законодавець фактично отожднює такі поняття, як «повноваження» та «права» контролюючого органу. Такий підхід нормотворця не можна вважати послідовним, адже поняття «повноваження» є ширшим та охоплює за своїм змістом поняття «права».

Аналогічний підхід також отримав свою фіксацію в межах Концепції Адміністративної реформи в Україні (далі – Концепція), що була затверджена Указом Президента України від 22 липня 1998 р. № 810/98, де визначається, що повноваження органу виконавчої влади – це закріплені за органом виконавчої влади права і обов'язки (в тому числі обов'язки нести відповідальність за наслідки виконання повноважень – так звані «юрисдикційні» обов'язки).

Тобто в Концепції поняття повноваження також розглядається як таке, що складається з двох інтегративних складників – прав та обов'язків. Якщо повноваження включають у себе права та обов'язки органу державної влади, то навряд чи буде доцільним говорити про обов'язки в рамках приписів, які стосуються саме прав контролюючого органу. Така доктринальна непослідовність, підміна понять не сприяє якості нормативних конструкцій та явно шкодить належності формувань категоріально-понятійного апарату податкового законодавства. З огляду на зазначене вище пропонується викласти пп. 20.1.46 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України в новій редакції, доповнивши його фразою: «здійснювати інші права, передбачені законом».

Права контролюючих органів забезпечують виконання покладеного на контролюючі органи головного завдання – контроль за належністю виконання зобов'язаними учасниками податкових відносин покладеного на них податкового обов'язку з визначення, декларування та, відповідно, сплати загальнообов'язкових платежів податкового характеру в строки, визначені чинним податковим законодавством [3, с. 186]. При цьому контролюючі органи реалізують надані їм права, в тому числі, з метою досягнення проміжних завдань (інформаційно-аналітичного, комунікаційно-міжвідомчого характеру тощо). Водночас ми маємо чітко усвідомлювати, що не дарма відповідні завдання детермінуються нами як проміжні. Зрештою, вони спрямовані на забезпечення досягнення вказаного головного завдання, що стоїть перед контролюючими органами.

Самі ж права контролюючих органів, що отримали своє закріплення в рамках ст. 20 Податкового кодексу України, можна умовно підрозділити на:

а) інформаційні права (пп. 20.1.2, 20.1.3, 20.1.5, 20.1.7, 20.1.21, 20.1.22, 20.1.24 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України тощо);

б) права контрольного характеру (пп. 20.1.1, 20.1.4, 20.1.6, 20.1.8, 20.1.10, 20.1.13 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України тощо);

в) право на вимогу активних дій із боку платника податків (пп. 20.1.9, 20.1.15 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України тощо);

г) права на визначення грошових і податкових зобов'язань та притягнення до відповідальності (пп. 20.1.18, 20.1.19, 20.1.27, 20.1.28, 20.1.41 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України тощо);

г) права обліково-аналітичного характеру (пп. 20.1.25, 20.1.45 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України тощо);

д) права на судове представництво публічних інтересів у сфері оподаткування (пп. 20.1.30, 20.1.31, 20.1.32, 20.1.33, 20.1.34, 20.1.35, 20.1.35-1, 20.1.36, 20.1.37, 20.1.38 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України тощо).

Інформаційні права контролюючих органів зумовлюються необхідністю залучення інформаційних ресурсів у вигляді довідок, документів, письмових пояснень, які в подальшому використовуються в контрольних заходах. При цьому інформаційні права контролюючих органів стосуються не тільки платників податків, але й інших органів державної влади. Так, відповідно до пп. 20.1.3 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України контролюючі органи мають право отримувати безоплатно від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій усіх форм власності та їх посадових осіб, у тому числі від органів, які забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), інформацію, документи і матеріали [4]. Інформаційні відносини, в які вступають контролюючі органи, відіграють неабияку роль у забезпеченні послідовного та належного виконання контролюючими органами покладених на них функцій.

Що ж стосується прав контрольного характеру, то вони відіграють основоположну роль у діяльності контролюючих органів. Права контрольного характеру, насамперед, стосуються можливості провадження різних форм контролю з боку податкових органів: право на проведення перевірок та звірок платників податків; право на здійснення контрольних розрахункових операцій; право на доступ під час проведення контрольних заходів до території, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовується задля провадження платником податків господарської діяльності тощо.

Права контрольного характеру часто «пересікаються» з інформаційними правами (наприклад, коли під час проведення перевірки платник податків отримує запит про надання інформації з тих чи інших питань, що є предметом перевірки). При цьому відповідні категорії прав не підміняють один одного, вони є органічно взаємодоповнюючими.

Право на вимогу активних дій із боку платника податків пов'язані із забезпеченнями впорядкування податкових відносин, узгодженням їх із приписами чинного законодавства. Так, відповідно до положень пп. 20.1.15 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України контролюючий орган має право вимагати під час проведення перевірок від керівників та інших посадових осіб підприємств, установ та організацій, а також фізичних осіб-підприємців та фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, усунення виявлених порушень законодавства [4].

Тобто відповідне право дає змогу контролюючим органам активно діяти з метою усунення порушень законодавства шляхом видання ними обов'язкових до виконання платниками податків вказівок. Фактично, відповідне право має свого роду корегувальну дію, адже дає змогу контролюючим органам оперативно реагувати на виявлені порушення та узгоджувати діяльність підконтрольного суб'єкта з положеннями чинного законодавства.

За результатами реалізації контрольних заходів контролюючим органом може бути встановлено неналежність виконання платником податків відповідних податкових зобов'язань. У такому разі контролюючий орган має право визначити суми податкових та грошових зобов'язань платника податків. У ситуації, за якої в рамках контрольних заходів визначається невідповідність сум фактично сплачених платником податків на виконання належних йому податкових зобов'язань та сум, які мали бути сплачені таким платником, ми маємо констатувати порушення приписів податкового законодавства.

Порушення податкового законодавства закономірно тягне за собою накладення фінансових санкцій на такого платника податків. Саме Податковим кодексом України (положення пп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України) визначається принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства [4]. З огляду на це контролюючий орган має право застосовувати до платників податків визначені положеннями чинного законодавства фінансові (штрафні) санкції (штрафи) (пп. 20.1.19 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України).

Права обліково-аналітичного характеру пов'язані з обліком платників податків та відповідних об'єктів оподаткування. Коли ж йдеться про аналітичну діяльність, то вона пов'язана, насамперед, із правом на обробку та узагальнення інформації податкового характеру. Відповідні права реалізуються контролюючим органом у рамках діяльності із податкового адміністрування.

Важливу частину прав контролюючих органів становлять права, які мають своїм призначенням

забезпечити представництво контролюючими органами в суді інтересів держави. Так, права на судове представництво публічних інтересів у сфері оподаткування реалізуються в рамках відповідних юрисдикційних процедур, які пов'язані з деліктними провадженнями. Права на судове представництво визначають процесуальну правосуб'єктність відповідних контролюючих органів у процесі розгляду податкових спорів.

Література

1. Бандурка О. О. Управління Державною податковою службою в Україні: організаційно-правові аспекти : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2007. С. 181.
2. Дементьев И. В. Индивидуальные налогово-правовые акты : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 ; Воронежский гос. ун-т. Воронеж, 2005. 235 с.
3. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2018. 512 с.
4. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20180101>.
5. Рукавишников И. В. «Связанные» и «свободные» полномочия властвующих субъектов финансовых отношений. *Финансовое право*. 2005. № 5. С. 3–9.
6. Тихомиров Ю. А. Публичное право. Москва, 1995. 496 с.

Анотація

Ханова Н. О. Права контролюючих органів як забезпечувальна складова частина реалізації їх функцій. – Стаття.

Стаття присвячена аналізу різних підходів до визначення правового статусу органів державної влади. Автор зазначає, що поняття «повноваження» органічно інтегрує в собі такі категорії, як права та обов'язки відповідних органів. Отже, права органів державної влади можуть бути охарактеризовані за посередництвом такої категорії, як «право-обов'язок». Так, права на судове представництво публічних інтересів у сфері оподаткування реалізуються в рамках відповідних юрисдикційних процедур, які пов'язані із деліктними провадженнями. Права на судове представництво визначають процесуальну правосуб'єктність відповід-

них контролюючих органів у процесі розгляду податкових спорів.

Ключові слова: контролюючі органи, категорія, оподаткування, органи державної влади, судове представництво.

Аннотация

Ханова Н. А. Права контролирующих органов в качестве обеспечительной составляющей реализации их функций. – Статья.

Статья посвящена анализу различных подходов к определению правового статуса органов государственной власти. Автор отмечает, что понятие «полномочия» органично интегрирует в себе такие категории, как права и обязанности соответствующих органов. Следовательно, права органов государственной власти могут быть охарактеризованы посредством такой категории, как «право-обязанность». Так, права на судебное представительство общественных интересов в сфере налогообложения реализуются в рамках соответствующих юрисдикционных процедур, связанных с деликтными производствами. Права на судебное представительство определяют процессуальную правосубъектность соответствующих контролирующих органов при рассмотрении налоговых споров.

Ключевые слова: контролирующие органы, категория, налогообложение, органы государственной власти, судебное представительство.

Summary

Khanova N. O. Rights of controlling bodies as a safety component of the implementation of their functions. – Article.

The article is devoted to the analysis of various approaches to the determination of the legal status of public authorities. The author notes that the concept of “authority” seamlessly integrates categories such as the rights and obligations of the relevant authorities. Consequently, the rights of public authorities can be characterized by such a category as “right-duty”. So, the right to legal representation of public interests in the field of taxation, implemented in the framework of the relevant jurisdictional procedures associated with tort proceedings. The rights to legal representation determine the procedural legal personality of the relevant regulatory authorities when dealing with tax disputes.

Key words: regulatory authorities, category, taxation, public authorities, judicial representation.