

Международное право. Элементарный курс. М., 2003. 5. Буткевич В.Г., Мищик В.В., Задорожний О.В. Міжнародне право: основи теорії. К., 2003. 6. Лутникова О.В. К вопросу о необходимости возрождения доктрины об источниках международного права // Право: теория и практика. 2004. № 9. 7. Минасян Н.М. Источники современного международного права. Р/на/Дону, 1960. 8. Ушаков Н.А. Проблемы теории международного права. М., 1988. 9. Зивс С.Л. Источники права. М., 1981. 10. Нерсесянц В.С. Проблемы общей теории права и государства. М., 1999. 11. Скакун О.Ф. Теория держави і права. Х., 2001. 12. Шершеневич Г.Ф. Общее учение о праве и государстве. М., 1908. 13. Муромцев Г. И. Источники права (Теоретические аспекты проблемы)// Правоведение. 1992. № 2. 14. Алексеев С.С. «Право: азбука – теория – философия: Опыт комплексного исследования». М., 1999. 15. Тимченко Л.Д. Международное право. Х., 2002. 16. Василенко В.А. Основы теории международного права. К., 1988. 17. Кузнецов В.И. Международное право. М., 2001. 18. Guggenheim P. Lokales Gewohnheitsrecht//Osterreichische Zeitschrift fur offentliches Recht (und Volkerrecht) 1961/ Bd.11. S. 327-334].

Надійшла до редколегії 05.05.05

С.О. Сергеев

СПОСОБИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗАКОННОСТІ В СФЕРІ ФІСКАЛЬНИХ ПРАВОВІДНОСИН

В Україні визнається і діє принцип верховенства права, який проголошений Конституцією України. Відповідно до цього принципу правова держава має будувати свої відносини з особою і суспільством на основі правових актів, насамперед законів [1, с.39–40]. Отже, закон повинен мати обов'язкову силу як для платника податку, так і для органу, який виконує владні повноваження держави.

Проблеми забезпечення законності в сфері фінансових правовідносин були предметом досліджень багатьох вчених, зокрема Т.С. Воїнової, П.Т. Геги, І.В. Головача, Є.В. Калюги, М.П. Кучерявенка, А.М. Ластовецького, О.М. Московенка, Ю.О. Самури, В.М. Селіванова та інших. Однак, беручи до уваги складність досліджуваної проблеми, вона ще залишається дуже актуальною. Означена проблематика визначена однією із пріоритетних в Стратегічному плані розвитку державної податкової служби України на період до 2013 р.

На жаль, в процесі державного регулювання фінансових відносин принцип законності у більшості випадків залишається декларативним. Як відзначають В.М.Селіванов, О.М.Московенко, І.В.Головач, «сьогодні основні податки і збори встановлені Верховною Радою України з порушенням законодавчо визначених базових принципів внесення змін до податкового законодавства. Тобто орган законодавчої влади України став на шлях порушення законності в Україні, не дотримуючись принципів, закладених ним же у базовому Законі «Про систему оподаткування» [2, с.5]. На цей час має місце недостатнє наукове опрацювання проектів юридичних актів, спрямованих на регулювання сфери податків, що призводить до появи значної кількості неузгодженостей, а то й помилок при їх ухваленні і застосу-

ванні. Поряд з цим відомчі інструктивні документи податкових органів, які повинні сприяти деталізації законодавчих актів, досить часто не тільки не спрямовані на роз'яснення певних положень цих законів, але іноді просто суперечать закону.

В системі нормативно-правових актів, які регулюють податкові відносини, переважають підзаконні акти, які захищають відомчі інтереси, постійно генерують юридичні колізії, нівелюють регулятивний вплив законів у галузі оподаткування, підміняючи його владно-розпорядчою діяльністю державних органів. Так, з понад одинадцяти тисяч нормативно-правових актів, які станом на перше лютого 2004 року стосувалися усіх обов'язкових платежів – податків, мита, зборів, лише триста п'ятдесят вісім склали закони, у тому числі зміни і доповнення до них [3, с.45].

З огляду на такий стан справ, надзвичайно важкою на практиці стає реалізація однієї з найважливіших вимог фіскальних правовідносин – законності, яка потребує негайного припинення проведення державою суто фіскальної податкової політики, недопущення формування норм податкового права під впливом сьогоденних фінансових потреб держави. Таким чином, в умовах демократії фіскальна діяльність податкових органів повинна базуватись на принципі законності. Розкриваючи поняття законності, Л.С.Явич у свій час писав: «Законність в умовах демократії не зводиться лише до вимоги додержання юридичних норм і закріплених у них суб'єктивних прав та виконання юридичних обов'язків у кожному окремому випадку. Законність – це постійно діючий політико-правовий режим, така моральна атмосфера, при якій усі без винятку суспільні відносини мають законний характер, у будь-якій суспільно значущій діяльності панує закон, що виражає волю народу, кожне порушення правопорядку викликає правову реакцію, швидко припиняється і тягне відповідальність правопорушника» [4, с.190].

В юридичній літературі законність розглядається, як: принцип, метод, форма, функція та режим [5–10]. Вважаємо, що законність не можна зводити до якоїсь однієї характерної риси, однієї особливості. В ній переплітаються політичні і державницькі, демократичні і правові, моральні і гуманітарні аспекти. Таким чином, під законністю ми розуміємо наявність достатньої кількості реально діючих та якісних юридичних норм, а також їх суворе дотримання усіма суб'єктами суспільних відносин.

Отже, до елементів законності в сфері фіскальних правовідносин ми відносимо: наявність законодавства, яке б чітко регулювало зміст, підстави та процедури застосування норм права; діяльність щодо застосування норм права завжди має відповідати вимогам нормативно-правових актів; фіскальна діяльність повинна здійснюватись тільки тими органами і посадовими особами, функціональні права яких її передбачають і дозволяють; доцільність такої діяльності.

До способів забезпечення законності в сфері фіскальних правовідносин ми відносимо юридичну відповідальність, контроль та нагляд. Розглянемо їх більш детально. Відповідно до ст.11 Закону України «Про систему

оподаткування», *відповідальність* за правильність обчислення, своєчасність сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) і додержання законів про оподаткування несуть платники податків і зборів (обов'язкових платежів) відповідно до законів України. Фінансові санкції за наслідками документальних перевірок та ревізій, які здійснюються органами державної податкової служби України та іншими уповноваженими державними органами, застосовуються у розмірах, передбачених законодавчими актами, чинними на день завершення таких перевірок або ревізій [11].

Неухильне дотримання норм податкового законодавства забезпечує наповнення бюджетів усіх рівнів, а це, в свою чергу, є необхідною умовою вирішення економічних, політичних і соціальних задач, що стоять перед суспільством і державою. Саме тому державою встановлена жорстка система відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства. Ця система містить у собі кримінальну, адміністративну, цивільну та дисциплінарну відповідальність, а також певні фінансові санкції.

Зупинимось на аналізі саме адміністративної відповідальності за податкові правопорушення, що відповідає предметові нашого дослідження. Адміністративна відповідальність є важливим правовим інструментом підвищення відповідальності платників податків за дотримання норм податкового законодавства у всіх сферах господарської, правоохоронної, наглядово-контрольної й іншої діяльності, у тому числі в питаннях забезпечення стабільності бюджетної і усієї фінансової системи України. Застосування адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства має ціллю спонукати платників податків суворо, повно й в термін виконувати свої обов'язки щодо формування державного і місцевих бюджетів, тому що від цього залежить сталість фінансової системи, а отже, економічна, політична, соціальна стабільність суспільства і розвиток економіки України.

Адміністративна відповідальність за порушення податкових норм має ряд особливостей. Так, перша особливість полягає у тому, що на даний час правові норми, які регулюють податкові правовідносини не систематизовані, відповідальність за їх порушення регламентується нормами багатьох нормативних актів, положення яких часто не узгоджені між собою та містять прогалини, які дозволяють уникати оподаткування та відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Отже, гостро постало питання прийняття єдиного систематизованого податкового нормативного акта – Податкового кодексу України, у якому повинні бути врегульовані і питання юридичної відповідальності за порушення податкових обов'язків. Друга особливість адміністративної відповідальності за порушення податкових норм полягає в тому, що вона реалізується, в більшості випадків, у позасудовому порядку в ході адміністративно-юрисдикційної діяльності спеціально уповноважених на те органами податкового контролю.

До способів забезпечення законності в сфері фіскальних правовідносин належить *контроль*, який є універсальним засобом забезпечення законності та дисципліни в цій сфері. Така його властивість проявляється у тому,

що, на якому б етапі роботи, за яким би її напрямком не здійснювався контроль, які б безпосередні питання, що підлягають вивченню, не стояли перед органом (особою), яка його здійснює, відповідність діяльності працівників вимогам закону та підзаконних актів оцінюється обов'язково. Контроль, як основний засіб забезпечення законності і дисципліни у податкових правовідносинах є одним із найважливіших елементів управління їх зовнішньо-фіскальною та внутрішньо адміністративною діяльністю. Контроль також є одним із основних дисциплінуючих чинників поведінки, як працівників податкових органів, так і платників податків.

На нашу думку, контроль – це різноманітна за формами та видами перевірка відповідності і повноти виконання підконтрольним об'єктом завдань та обов'язків, визначення результатів їх виконання, виявлення відповідних недоліків та окреслення подальших завдань щодо їх викорінення.

Важливим для досліджуваної проблематики є визначення *видів контролю*. Різні види контролю мають свою специфіку, характерні відмінності, що визначаються у завданнях, способах, формах здійснення контролю. Усі види контролю тісно пов'язані між собою, можуть доповнювати один одного, здійснюватися у різному обсязі, з різних позицій та у різних формах.

Особливий характер функціонування податкових органів полягає в тому, що, з однієї сторони працівники податкових органів виконуючи свої професійні завдання повинні суворо дотримуватись вимог законів та підзаконних нормативно-правових актів, а з іншої – вимагати від фізичних та юридичних осіб – платників податків безумовного виконання законів та інших нормативно-правових актів, які регулюють порядок нарахування та сплати податків та інших обов'язкових платежів. Отже, ми розрізняємо два види контролю в сфері фіскальної діяльності: 1) контроль податкових (контролюючих органів) за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством; 2) державний контроль за діяльністю податкових (контролюючих) органів в сфері фіскальних правовідносин.

Розглянемо виділені нами групи контролю більш детально. Органи податкового контролю не обмежуються роллю пасивного спостерігача. Вони оцінюють законність, доцільність фінансово-господарської діяльності платників податків, рівень фінансової стійкості платників податків як запоруку підвищення податкового потенціалу країни. На нашу думку, основними завданнями податкового контролю є: дотримання податкового законодавства; перевірка правильності обчислення податків та зборів (обов'язкових платежів), перевірка якості обліку платниками податків об'єктів оподаткування; забезпечення своєчасного і повного надходження до бюджету сум податків та зборів, належних до сплати; накладення фінансових та адміністративних стягнень на порушників податкового законодавства; профілактика податкових правопорушень, забезпечення обліку платників податків, прогнозування, аналіз надходження податків, джерел

податкових надходжень, вивчення впливу макроекономічних показників і податкового законодавства на надходження податків.

До особливостей податкового контролю ми відносимо таке. По-перше, це контроль не просто за сплатою податків і зборів, а й за додержанням фінансової дисципліни, пов'язаної зі сплатою податків і зборів. По-друге, для здійснення цього контролю створено систему спеціальних податкових органів і деякі з них наділені компетенцією, пов'язаною виключно з податковим контролем. По-третє, в основі податкового контролю лежать відносини влади і підпорядкування, що базуються на фіскальній функції держави. По-четверте, податковому контролю притаманний активний характер і він не зв'язаний пасивною поведінкою контролюючих суб'єктів.

Найбільш широкою компетенцією в сфері акумуляції доходів держави та місцевого самоврядування наділено органи державної податкової служби України. Вони виконують не лише функцію контролю за справлянням обов'язкових платежів до бюджету, але і є органом, який визначено як орган стягнення, в тому числі і платежів до централізованих позабюджетних державних фондів.

Чинним законодавством України значно розширені контрольні функції податкових адміністрацій, чітко регламентовано їх обов'язки і відповідальність за проведення податкової політики держави. Податковим органам та їх посадовим особам надані певні повноваження на здійснення контролю за правильністю та своєчасністю справляння податків. Зокрема, їм надано право перевірки всіх документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, а також отримання пояснень, довідок та іншої документації з питань, що виникають при перевірках, обстеження будь-яких використовуваних для одержання доходів приміщень платників податків, призупинення їх операцій на розрахункових рахунках у банку. Вони також мають право: подавати до судів позови про визнання угод недійсними; давати доручення органам державної контрольно-ревізійної служби на проведення ревізій в разі виявлення зловживань під час здійснення контролю за надходженням валютної виручки, використанням товарно-касових книг та інше; передавати інформацію, одержану під час здійснення контрольних функцій, про злочинну діяльність або створення умов для такої діяльності відповідним спеціальним органам з боротьби з організованою злочинністю; передавати правоохоронним органам матеріали про факти правопорушень, за які передбачена кримінальна відповідальність.

Основними формами контрольної роботи податкових органів є перевірки. Проведення податкових перевірок і висновки за їхніми результатами є найскладнішим і найконфліктнішим моментом відносин між платником і контрольним органом. Водночас проведення перевірки – досить дорога процедура, що потребує залучення працівників високого рівня кваліфікації, значного часу, певним чином відвертає платника податків від основної діяльності.

Система контролю за фіскальною діяльністю податкових органів є складною і розгалуженою, оскільки контроль здійснюється багатьма дер-

жавними та громадськими органами і посадовими особами. Крім того, обсяг контрольної діяльності, її призначення у них різний. Виходячи з цього, можна вести мову про певну систему органів (посадових осіб), які здійснюють контроль за фіскальною діяльністю податкових органів. Цей вид контролю відносно податкових органів здійснюють: Верховна Рада України; Уповноважений Верховної Ради України з прав людини; Президент України; Кабінет Міністрів України; органи спеціалізованого контролю; місцеві органи виконавчої влади в межах повноважень, визначених законом; органи місцевого самоврядування в межах повноважень, визначених законом; судові органи України; громадяни України та громадські організації; керівники та відповідні структурні підрозділи податкових органів (внутрішній контроль).

В податкових органах контроль поширюється як на службово-оперативну діяльність, так і на їх фінансово-господарську діяльність. Отже, основними напрямками здійснення контролю як засобу забезпечення дисципліни і законності під час фіскальної діяльності податкових органів є: додержання виконавчої, службово-трудової, планової та фінансової дисципліни, дотримання передбачених законодавством та відповідними підзаконними нормативно-правовими актами прав, свобод та законних інтересів фізичних і юридичних осіб.

Прокурорський *нагляд* є однією із конституційно визначених функцій органів прокуратури України. Згідно зі ст.121 Конституції України на прокуратуру України, зокрема, покладаються: нагляд за додержанням законів органами, які проводять оперативно-розшукову діяльність, дізнання, досудове слідство; нагляд за додержанням законів при виконанні судових рішень у кримінальних справах, а також при застосуванні інших заходів примусового характеру, пов'язаних з обмеженням особистої свободи громадян. Крім того, згідно з п.9 Розділу XV Конституції України та п.2 Перехідних положень Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про прокуратуру» від 12 липня 2001 року [12], прокуратура продовжує виконувати відповідно до чинних законів функцію нагляду за додержанням і застосуванням законів до введення в дію законів, що регулюють діяльність державних органів щодо контролю за додержанням законів. Згідно зі ст.1 Закону України «Про прокуратуру» від 5 листопада 1991 року [13] цей нагляд стосується саме сфери законодавчого регулювання суспільних відносин.

Ще однією особливістю прокурорського нагляду є те, що акти прокурорського нагляду, адресовані відповідним суб'єктам, вимагають насамперед від них власних дій щодо відновлення законності. Зазначене впливає зі змісту ст.21–24 вищевказаного закону, його ст.25 вказує, що у протесті, поданні, приписі або постанові прокурора обов'язково зазначається, ким і яке положення закону порушено, в чому полягає порушення та що і в який строк посадова особа або орган мають вжити до його усунення.

Аналіз наукової літератури з проблем доцільності чи недоцільності загального нагляду прокуратури надав змогу зробити висновок про запровадження компромісного варіанту, тобто збереження за прокуратурою мож-

ливості здійснення загально-наглядової функції не за власною ініціативою, а виключно за зверненнями фізичних чи юридичних осіб.

Підводячи підсумок, зазначимо, що забезпечення законності в сфері фіскальних правовідносин досягається за допомогою трьох способів: 1) юридичної відповідальності (кримінальної, адміністративної, дисциплінарної, цивільної; фінансові санкції); 2) контролю як податкових органів за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів) платниками податків, так і державного контролю за діяльністю податкових (контролюючих) органів в сфері фіскальних правовідносин який здійснюють: Верховна Рада України; Уповноважений Верховної Ради України з прав людини; Президент України; Кабінет Міністрів України; органи спеціалізованого контролю; місцеві органи виконавчої влади в межах повноважень, визначених законом; органи місцевого самоврядування в межах повноважень, визначених законом; судові органи України; громадяни України та громадські організації; керівники та відповідні структурні підрозділи податкових органів (внутрішній контроль); 3) нагляду прокуратури.

Список літератури: 1. Селіванов В.М., Московенко О.М., Головач І.В. Захист прав платників податків в Україні (питання теорії і практики). К., 1999. 2. Московенко О.М. Проблеми правового регулювання податкових відносин в Україні // Підприємництво і право. (Збірник наукових праць). К., 1998. 3. Ластовецький А. Колізії у законодавстві про оподаткування // Право України. 2003. №7. 4. Явич Л.С. Право развитого социалистического общества. Сущность и принципы. М., 1978. 5. Алехин А.П., Козлов Ю.М., Кармолицкий А.А. Административное право Российской Федерации. М., 1995. 6. Бахрах Д.Н. Административное право: Учебник. М., 1993. 7. Коваль Л. Адміністративне право України. Курс лекцій (Загальна частина). К., 1994. 8. Гарашук В.М. Контроль та нагляд у державному управлінні. Х., 2002. 9. Общая теория права и государства: Учебник для вузов / Афанасьев В.С., Герасимов А.П., Гойман В.И. и др. М., 2001. 10. Кудрявцев В.Н. Законность: содержание и современное состояние. М., 1988. 11. Про систему оподаткування: Закон України від 25 червня 1991 р. №1251 – XII в редакції від 18 лютого 1997 р. №77/97 // Відомості Верховної Ради України. 1997. № 16. Ст.119. 12. Про внесення змін до Закону України «Про прокуратуру»: Закон України від 12 липня 2001 року // Урядовий кур'єр. 2001. № 132. 13. Про прокуратуру: Закон України від 5 листопада 1991 р. // Відомості Верховної Ради України. 1991. № 53. Ст. 793.

Надійшла до редколегії 22.04.05

М.О. Горелов

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СЛІДЧИХ ПІДРОЗДІЛІВ ОВС

Умовою успішної діяльності органів досудового слідства є належне їй правове забезпечення, тобто закріплення в законах та інших нормативно-правових актах вимог, що сприяють реалізації повноважень працівників слідства. Слідча діяльність досить часто пов'язана із обмеженням прав