

УДК 336.1.07

ФІСКАЛЬНІ ОРГАНИ КАНАДИ: ПРАВОВІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ДІЯЛЬНОСТІ

Форосянко Д. В.,

здобувач Науково-дослідного інституту
державного будівництва
та місцевого самоврядування
НАПрН України

Анотація: у статті наводиться правове дослідження місця і ролі фіскальних органів у державному апараті Канади. Виявлено найбільш суттєві ознаки, що характеризують сучасний правовий статус і тенденції розвитку фіскальних органів Канади, а також загальні та особливі ознаки в цільовому, компетенційному і організаційному елементах правового статусу фіскальних органів цієї країни. Відзначається, що в Канаді фіскальна функція розподілена між податковою та митною службами, а їх функції часом виходять за далеко рамки оподаткування або митної справи.

Ключові слова: фіскальна функція держави, фіскальні органи Канади, державний апарат, правовий статус фіскальних органів.

Аннотация: в статье приводится правовое исследование места и роли фискальных органов в государственном аппарате Канады. Выявлены наиболее существенные признаки, характеризующие современный правовой статус и тенденции развития фискальных органов Канады, а также общие и особенные признаки в целевом, компетенционном и организационном элементах правового статуса фискальных органов этой страны. Отмечается, что в Канаде фискальная функция распределена между налоговой и таможенной службами, а их функции порой выходят за далеко рамки налогообложения или таможенного дела.

Ключевые слова: фискальная функция государства, фискальные органы Канады, государственный аппарат, правовой статус фискальных органов.

Annotation: the article provides a legal study of the place and role of fiscal bodies in the state apparatus of Canada. The most significant signs characterizing the modern legal status and development tendencies of the fiscal bodies of Canada are revealed, as well as general and specific signs in the target, competency and organizational elements of the legal status of the fiscal bodies of this country. It is noted that the fiscal function in Canada is divided between the tax and customs services, and their functions sometimes go far beyond taxation or customs.

Key words: fiscal function of the state, fiscal agencies of Canada, state apparatus, legal status of fiscal agencies.

Канада є однією з провідних держав західної демократії, в якій ліберальні ідеали людської свободи й гідності органічно поєднуються з високими соціальними стандартами й суттєвою роллю держави у їх забезпеченні. Значну роль у державному апараті Канади відіграють фіскальні органи, забезпечуючи акумулювання коштів до бюджету в розмірах, що дають змогу підтримувати високі соціальні стандарти і досить стабільний економічний розвиток. То ж вивчення досвіду організації діяльності податкових і митних органів Канади становить неабиякий науковий інтерес, особливо в умовах триваючого реформування системи фіскальних органів України.

Місце і роль фіскальних органів в державному апараті тих чи інших зарубіжних держав вже були предметом наукових досліджень А. З. Дадашева, А. В. Лобанова, А. І. Пономарьова, О. В. Пономарьова, В. І. Удяк, А. Н. Яренко та ін. Однак ґрунтовні правові дослідження статусу фіскальних органів Канади досі не проводилися, що явно не відповідає потребам вітчизняної правотворчої і правозастосовчої практики в цій сфері.

Метою даної статті є виявлення найбільш істотних ознак, що характеризують сучасний правовий статус і тенденції розвитку фіскальних органів Канади. Виходячи з поставленої мети, завданнями даної роботи є виявлення загальних і особливих ознак в цільовому, компетенційному і організаційному елементах правового статусу фіскальних органів Канади.

Розпочинаючи наше дослідження, відзначимо, що в Канаді (до речі, як і в США) фіскальна функція є розщепленою. Органом податкового адміністрування є Канадське агентство доходів (Canada Revenue Agency – CRA), створене в 1999 р. Спочатку функції податкового і митного адміністрування були об'єднані в одну структуру, яка мала назву Канадського агентства доходів і митних зборів. Однак після утворення в 2003 р. Канадської митної служби (Canada Border Services Agency) функції адміністрування митних платежів перейшли до неї. А з 2005 р. основний податковий орган Канади був перейменований згідно зі зміною організаційної структури. Така зміна в системі органів виконавчої влади здійснена (знов-таки, як і в США) з метою надання оподаткуванню характеру послуг, що надаються платникам податків податковими органами.

CRA підпорядковане Міністерству фінансів, а міністр фінансів зобов'язаний щорічно звітувати перед Парламентом про діяльність агентства. Крім цього, додатковою керуючою і контролюючою ланкою є Рада керуючих. До складу Ради входять 15 членів, які призначаються генерал-губернатором Канади (Governor in Council), причому 11 з них представляють провінції та території (суб'єктів федерації).

До функцій ради належить регулярний моніторинг і контроль управління Канадським агентством доходів, включаючи розробку плану стратегічного розвитку, а також регулювання організаційної діяльності Агентства щодо матеріально-технічного забезпечення, кадрової політики, майнових питань. Однак рада керуючих не займається

основною діяльністю CRA: так, у ради немає повноважень з організації виконання обов'язків щодо сплати податків і зборів, надання роз'яснень стосовно податкового законодавства; члени ради не отримують доступу до конфіденційної інформації про платників податків.

Оперативне управління CRA покладено на керівника агентства, який відповідальний за організацію податкового процесу, результати податкового адміністрування, ефективність діяльності агентства в цілому. Керівник підзвітний раді керуючих. Крім цього, до обов'язків керівника агентства входить інформування та консультивання міністра фінансів з питань податкового адміністрування.

При виокремленні єдиного податкового підрозділу в рамках національного Міністерства фінансів функції податкового адміністрування реалізує саме цей підрозділ, а всі адміністративно-управлінські функції (кадрова політика, матеріально-технічне та інформаційне забезпечення, фінанси і т.п.) зосереджені на рівні Міністерства фінансів. Подібним же чином організована робота податкових органів в Австрії, Франції, Швейцарії (на рівні федерального уряду) та ін.

Управління податковим процесом у CRA здійснюється в рамках функціональних підрозділів, що включають такі відділи: апеляцій; оцінки і послуг з надання пільг; програм щодо звірки розрахунків і вирішення спорів; перевірок юридичних осіб; управління ризиками; роботи з платниками податків та управління заборгованістю; аналізу законодавства. Крім цього, до структури CRA входять відділи, які обслуговують його операційну діяльність: фінанси, кадри, інформаційні технології тощо.

При CRA створено і працює слідче управління, яке займається розслідуванням податкових правопорушень, збором доказів, свідків, формуванням справи для подання до суду. При CRA також створена криміналістична лабораторія, яка досліджує і готує висновки і виступає в суді в якості експертів з незаконного виробництва продукції в Канаді, яке вийшло з-під оподаткування; з легального виробництва та експорту в США без сплати акцизу в Канаді; з незаконного ввезення продукції з США, Таїланду та інших країн. Створено спеціальну судову систему та орган з питань податкових правопорушень і соціальних гарантій громадянам – Податковий суд.

До завдань CRA входить контроль за дотриманням податкового законодавства (більш 180 законів). При цьому співробітники агентства, загальна чисельність яких становить 45 тис. осіб, наділені правом тлумачення законодавчих актів про податки.

У Канаді широко розвинена мережа надання консультаційних послуг платникам податків, створено сприятливі умови в приймальних пунктах платників податків, існує єдина телефонна мережа консультаційних послуг в цілому по країні з єдиним телефонним номером. На роботу із засобами масової інформації виділяється достатньо коштів з бюджету, оскільки позитивний ефект виправдовує витрати. Проводяться регулярні соціологічні дослідження і вивчається якість послуг, які надають державні структури, щодо доступності, зрозумілості, доброзичливості.

Федеральні податки стягуються повсюдно агентством через його відділення, розташовані на всій території країни. Лише в провінції Квебек федеральні податки збираються провінційним Міністерством доходів.

На переважній частині території Канади ССРА також стягує провінційні податки, зокрема податок на прибуток, за символічну плату на основі спеціальних угод, укладених між центром і територіями. Зібрані таким чином податки перераховуються агентством провінціям протягом року з періодичністю 2 виплати на місяць, Виняток становлять провінції Альберта, Квебек і Онтаріо, які не підписали подібних угод. Наприклад, обчислення та сплата податків у провінції Онтаріо контролюються відділом податкової політики провінційного Міністерства фінансів.

У Канаді, так само, як і в США, існують три види податкових перевірок: 1) заочна – проводиться шляхом направлення документів поштою; 2) камеральна – проводиться за місцем знаходження податкового органу; 3) виїзна – проводиться за місцем знаходження платника податків. Перевірка крупних компаній і корпорацій, їх філій, залежних компаній проводиться одночасно на всій території Канади і координується з центру.

Хід сплати податків контролюється 43 територіальними підрозділами агентства, в штаті яких налічується близько 9000 чоловік, які забезпечують в першу чергу своєчасність і повноту сплати федеральних податків. Щорічно вдається перевірити не більше 2% платників податків. Тому контрольна діяльність податкових органів спрямована на перевірку тих з них, у кого великий ризик несплати податків. До арсеналу податкових інспекторів Канади входять методи контролю, аналогічні тим, що застосовуються в США. Це, передусім, метод «відмітного параметра» [1, с. 55].

Відбір здійснюється комп'ютером за допомогою централізованої обробки даних, які прямо чи побічно характеризують фінансовий стан конкретного платника, на основі їх зіставлення з усередненими показниками. До уваги беруться близько 150 параметрів по фізичних особах і 30 – по корпораціях. Наприклад, про приналежність платника податків – фізичної особи до групи ризику може свідчити розбіжність доходів цієї особи і доходів осіб, які проживають з нею по сусідству. Чим більше параметрів платника податку не збігаються, тим вище ймовірність того, що цей платник податків не виконав належним чином податкове зобов'язання. За цими підставами всі платники податків поділяються на чотири рівні ризику: від низького до високого. Дані про платників податків з високим ступенем ризику передаються до територіальних підрозділів для проведення перевірок.

Відповідно до законодавства перевірки можуть здійснюватися як безпосередньо за місцем перебування платника податків, так і в територіальних підрозділах податкового відомства.

Перевірки за місцем знаходження платників податків проводяться інспекторами (аудиторами), про що особи, які перевіряються, попереджаються за 5 днів до початку перевірки. Термін перевірок законодавчо не обмежений, однак згідно з відомчими нормативами він не повинен перевищувати 50 годин при перевірці сплати ПДВ дрібними і середніми підприємствами і 100 годин – при перевірці сплати прибуткового податку. У разі безперспективності перевірки вона може бути припинена після закінчення 2 днів з моменту початку. При цьому перевіркою може бути охоплений період, що не перевищує 4 роки.

У ході перевірок аудиторі інформують платника податків про виявлені порушення. Відповідно до законодавства, платники податків зобов'язані давати відповідні пояснення й усувати наявні недоліки. За результатами перевірок

складається повідомлення із зазначенням недоплачених податків, яке вручається платнику податків. У разі незгоди з вимогами, що містяться в повідомленні, платник податків може звернутися зі скаргою до відділу розгляду апеляцій, який є структурним підрозділом агентства. Таке право зберігається за платником податку протягом 90 днів з дня одержання повідомлення. Платник податків не має права звертатися до Податкового суду Канади до розгляду скарги в адміністративному порядку.

Податковий суд Канади створений у 1983 р. і покликаний здійснювати незалежний перегляд рішень Агентства митниць і зборів Канади. Податковий суд Канади має регіональні відділення, розташовані в містах Торонто, Ванкувер і Монреаль. Прийом апеляцій від платників податків здійснюється також представництвами Податкового суду Канади, наявними більш ніж у 80 населених пунктах країни.

Основним завданням Податкового суду Канади є вирішення спорів між особою або корпорацією, з одного боку, і урядом Канади, з іншого, з питань, віднесених до його відання. До складу Податкового суду Канади входять голова суду, заступник голови суду і судді, які відправляють правосуддя. Загальний склад суду – 20 осіб.

Податковий суд Канади є лише судом першої інстанції. Тому апеляції на його рішення подаються до Федерального апеляційного суду відповідно до п. 27 Закону Канади «Про Федеральний суд». Спрощене провадження за загальним правилом допускається в разі, якщо платник податків обрав неформальну процедуру при подачі повідомлення про апеляцію за умови, що сукупність всіх оспорюваних сум не перевищує 12 тис. доларів.

За канадським законодавством порушення податкового законодавства набувають кримінального характеру в разі, якщо вони пов'язані з обманом податкового відомства за допомогою навмисного спотворення відомостей, необхідних для оподаткування, тобто в разі податкового шахрайства. Податкове шахрайство визначається як свідомо дія або намір вчинити дії з метою обману податкових органів, що дозволяють скоротити розмір належних до сплати податків або отримати незаконне відшкодування податків з бюджету.

Податкові правопорушення, що містять ознаки злочинів, розглядаються співробітниками Управління розслідувань, що є структурним підрозділом Канадського агентства доходів. Однак компетенція слідчих агентства не поширюється на податкові злочини, за які передбачено покарання, що перевищує 2 роки позбавлення волі. Їх розслідування віднесено до компетенції Королівської кінної поліції Канади, тобто кримінальної поліції.

Головна особливість оподаткування в Канаді полягає в тому, що держава залишає за собою право вимагати сплати податків з будь-яких доходів, у т. ч. незаконних, наприклад отриманих від торгівлі наркотиками. Тому в ході розслідування крім факту злочинної діяльності у всіх випадках встановлюється розмір доходу, отриманого в результаті її здійснення.

Певні особливості має боротьба з ухиленням від сплати податків на рівні провінцій. Наприклад, у провінції Квебек, починаючи з 1996 р., вона здійснюється спеціальним підрозділом Міністерства з доходів (Ministere du Revenu) – Відділом по боротьбі з несплатою податків (BLEF). В якості основних цілей протидії ухиленню від оподаткування визначено дотримання податкової справедливості, повернення виведених з-під оподаткування доходів, стимулювання самодекларування [2].

Основним органом, що забезпечує безпеку в сфері митної справи в Канаді, є Агентство прикордонних служб Канади – CBSA. Це Агентство було створене в 2003 р. після численних перетворень інших органів, шляхом реорганізації Агентства митниці та збору доходів. На створення цієї служби було отримано схвалення королеви Великої Британії та випущено відповідний урядовий декрет (order-in-council). Декрет законодавчо закріпив злиття канадської митниці з низкою підрозділів з канадського Департаменту громадянства й імміграції та Агентства з нагляду за харчовими продуктами.

Агентство прикордонних служб Канади – це федеральний правоохоронний орган, який забезпечує безпеку і процвітання федеративної держави шляхом організації та проведення ефективного контролю по всій лінії кордону Канади. Основні завдання прикордонної служби Канади: охорона кордонів; міграційний контроль; митний контроль; захист інтересів національних товаровиробників.

CBSA здійснює митний контроль приблизно через 1200 підрозділів по всій Канаді та в 39 підрозділах за її межами. У CBSA зайнято приблизно 13 000 працівників, які несуть службу в трьох головних морських портах (Галіфакс, Монреаль і Ванкувер) і більш як у 100 сухопутних контрольно-пропускних пунктах та в 13 міжнародних аеропортах [3, с. 120].

Здійснюючи митний контроль, CBSA у своїй повсякденній роботі застосовує більш як 90 актів митного законодавства, у т.ч. міжнародні угоди: Закон про митні збори та митний тариф; Закон про акцизні збори; податкове законодавство; Закон про обіг наркотичних засобів і психотропних речовин; Закон про продовольчу безпеку; Закон про боротьбу з легалізацією злочинних доходів і фінансуванням терористичної діяльності; Закон про спеціальні заходи стосовно імпорту товарів та ін. Тарифне регулювання зовнішньої торгівлі здійснюється згідно із законом про митницю (The Customs Act). Ставки митного тарифу визначаються виходячи з режиму торгівлі, який Канада надає країні походження товару.

Провівши дослідження особливостей правового статусу фіскальних органів, можемо відзначити наступне:

1. У державному апараті Канади фіскальні органи представлені у вигляді системи служб чи агентств у рамках кількох міністерств (так звані «multiple directorates»): органом податкового адміністрування є Канадське агентство доходів, підпорядковане Міністерству фінансів, а справляння митних зборів і митний контроль здійснює Агентство прикордонних служб.

2. Для Канади характерним є, з одного боку, покладення на податкові органи тільки тих функцій, котрі безпосередньо пов'язані з оподаткуванням, а з іншого – «розчленення» митної функції серед багатьох інших функцій, що виходять далеко за межі митної справи (забезпечення національної безпеки, недоторканності державного кордону, контроль за експортом тощо). В організаційно-правовому плані це призводить до того, що податкові органи зберігають свою інституційно-функціональну самобутність, тоді як митні – її втрачають. У підсумку фіскальна

функція держави виявляється не тільки «розщепленою», але й частково (в частині митної функції) знівельованою.

3. У Канаді адміністрування податків продовжує здійснюватися за функціональним принципом. При цьому серед функцій податкового адміністрування вирізняються так звані нормативні функції, які зазвичай існують на загальнонаціональному рівні, й оперативні функції, до яких належать функції, безпосередньо пов'язані з податковим процесом.

4. Попередженням, викриттям і розслідуванням податкових правопорушень і злочинів у Канаді займається спеціалізований правоохоронний підрозділ (податкова поліція) у складі податкових органів: Управління розслідувань при Канадському агентстві доходів. При цьому воно в оперативному плані взаємодіє із загальною кримінальною поліцією.

У визначенні структурно-функціональної організації здійснення фіскальної функції в Канаді традиційно беруть до уваги досвід США. Тому аналіз правового статус та організації діяльності фіскальних органів у США виглядає перспективним напрямком подальших досліджень у даній сфері.

ЛІТЕРАТУРА

1. Попова Л.В., Дрожжина И.А., Маслов Б.Г. Налоговые системы зарубежных стран: учеб.-метод. пособ. Москва: Дело и Сервис, 2008. 368 с.
2. Налоговые органы Канады. URL: <http://www.grsailors.ru/salegs-290-1.html>. – Дата доступу: 02.02.2018.
3. Кобзарь-Фролова М.Н. Организация таможенного контроля в Канаде. *Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского*. 2016. № 4. С. 119-122.