

1. КОНСТИТУЦІЙНЕ ПРАВО. АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС. ФІНАНСОВЕ ПРАВО. ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО. МІЖНАРОДНЕ ПРАВО

DOI:10.35774/app2023.03.006
УДК 347.965

Олег Борщевський,

аспірант кафедри адміністративного та
фінансового права Львівського національного
університету ім. І. Франка
ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-5413-7592>

ОКРЕМІ ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ АДВОКАТА В РЕСПУБЛІЦІ ПОЛЬЩА

Актуальність дослідження. Питання податкового контролю у сфері податкових відносин, залишається актуальним як для платника податків, так і держави, і може пізнаватись через практику сусідньої країни, котра входить до Європейського Союзу. **Метою дослідження** є аналіз та теоретико-правове пізнання окремих аспектів податкового контролю адвоката в Республіці Польща з можливістю запозичення досвіду країни Європейського Союзу. **Методологія дослідження** представлена методом аналізу норм права та наукових досліджень польських науковців. **Результати дослідження.** У статті проаналізовано окремі вимоги польського законодавства у сфері податкового контролю, представлено праці польських науковців, розкриті окремі аспекти та особливості податкового контролю адвоката, виявлені проблемні питання податкової перевірки адвоката, що пов'язані з гарантіями адвокатської діяльності, окреслені тенденції впливу контролю на сферу професійної діяльності.

Ключові слова: фінансовий нагляд, податкова перевірка, попереднє повідомлення, платник податків, адвокатська таємниця, оскарження рішень.

Borshchevskyy O.

Some theoretical and legal aspects of lawyers' tax control in Republic of Poland

Relevance of the study. The issue of tax control in the field of tax relations remains relevant both for the taxpayer and the state, and can be learned through the practice of neighboring countries that are part of the European Union.

The purpose of the study is the analysis and theoretical-legal knowledge of certain aspects of the tax control of the lawyer in the Republic of Poland with the possibility of borrowing the experience of the European Union countries.

Methodology. The research was carried out by the method of analysis of legal norms and scientific researches

of Polish scientists.

Results: *The article analyzes individual requirements of Polish legislation in the field of tax control, presents the works of Polish scientists, discloses certain aspects and features of tax control of a lawyer, identifies problematic issues of a lawyer's tax audit related to the guarantees of legal practice, outlines the trends of the influence of control and the sphere professional activity.*

Keywords: *financial supervision, tax audit, preliminary notice, taxpayer, lawyer's secrecy, appeal of decisions.*

Постановка проблеми. Податковий контроль вирішує важливе завдання нагляду за виконанням платниками податків свої податкових зобов'язань, від ефективності виконання котрих залежить наповнення державного та місцевих бюджетів. Дослідження врегулювання цього питання в іншій європейській державі, може мати результатом позитивні напрацювання для національного досвіду. Польща, учасниця Європейського Союзу, на рівні законодавства та у наукових дослідженнях зорієнтована на принципи законності, прозорості та відкритості податкового контролю, котрий має забезпечувати гарантії платникам податків при його проведенні, в тому числі, на попереднє повідомлення про його початок. Податкова перевірка адвоката має забезпечувати дотримання та гарантування принципу незалежності та самоврядності професійної діяльності від котрого залежить ефективний захист та надання правничої допомоги. У сфері адвокатської діяльності важливим є забезпечення паритету дотримання професійної таємниці адвоката при проведенні податкового контролю.

Метою статті є представлення результатів дослідження питання податкового контролю адвоката та пошук і розкриття його особливостей на теоретико-правовому рівні. Мета дослідження розкривається через проведення аналізу нормативно-правового врегулювання правовідносин між адвокатом та контролюючим органом, а також через дослідження праць польських науковців.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження у сфері податкового контролю в Польщі проводили Маріуш Поплавські (Mariusz Poplawski) «Повноваження контролюючого під час податкової перевірки» («Uprawnienia kontrolujacego w trakcie kontroli podatkowej», 2009), Пьотр Петраж (Piotr Pietrasz) «Судовий контроль за діями та рішеннями, прийнятими в процесі податкового контролю» (Sadowa kontrola aktow i czynnosci podejmowanych w toku kontroli podatkowej, 2012), Пшемислав Столарські (Przemyslaw Stolarski) «Інститут повідомлення про ініціювання податкової перевірки, як порушення сутності фінансового контролю» (Instytucja zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej jako naruszenie istoty kontroli finansowej, 2012), Аліція Толвінська (Alicja Tołwińska) «Управління знаннями у фінансовому контролі з точки зору ефективного захисту фіскальних інтересів держави» (Zarządzanie wiedzą w urzędach kontroli skarbowej z punktu widzenia sprawnej ochrony interesów fiskalnych państwa, 2015), Ядвіга Глумінська-Павлік (Jadwiga Glumińska-Pawlic) «Податковий контроль» (Kontrola podatkowa, 2016), Маріан Подставка (Marian Podstawka) та Агнешка Дереш (Agnieszka Deresz) «Податковий контроль та загальні правила податкового провадження» (Kontrola podatkowa a ogólne zasady postępowania podatkowego, 2016), Анджей Дмовські (Andrzej Dmowski) «Професійна таємниця податкового радника, як основа професії суспільної довіри» (Tajemnica zawodowa doradcy podatkowego jako fundament zawodu zaufania publicznego, 2022).

Виклад основного матеріалу дослідження. Функціонування держави як інституту, що організовує суспільне життя певної соціальної групи, котра проживає на її території, полягає в задоволенні потреб членів цієї групи у формі забезпечення умов для їх індивідуального розвитку і забезпечення їх захисту та безпеки, а також, підтримання відносного балансу між цими двома сферами. Держава переслідує такі цілі розширюючи свою територію для громадян до їх розвитку шляхом надання прав на конкретну поведінку, але також стимулюючи цей розвиток серією зобов'язань, покладених на громадян, необхідних для забезпечення держави ресурсами для ефективної реалізації вищезазначених цілей і для гальмування індивідуального розвитку там, де це виключає розвиток інших членів суспільства або загрожує стабільності держави. Однак сама система прав і обов'язків, прийнята нормативно як очікувана чи навіть бажана, очевидно, не може гарантувати, що певна поведінка насправді відбудеться. Тому, держава має низку інструментів, за допомогою яких вона робить нормативний порядок реальним. Основний інструмент, за допомогою якого держава досягає цілей, це здійснення контролю, завдяки котрому, оцінюється, як підконтрольний суб'єкт реалізовує свої права та виконує покладені на нього обов'язки, а також робить відповідні висновки. За результатами цієї оцінки держава отримує відповідь, чи належним чином виконуються обов'язки та чи здійснюється реалізація прав належною мірою і чи взагалі є потреба в подальшому застосуванні інструментів для відновлення нормативної рівноваги в державі, чи вона непотрібна через те, що вона не порушена. Все це пізнається в межах проведення контролю, серед котрих, податковий контроль. Однією з найважливіших, якщо не найважливішою, з точки зору повноцінного функціонування держави, сферою її діяльності щодо

прав та обов'язків, є сфера податків та інших зборів, з якої впливає фінансова основа держави. Тому, як з точки зору держави, так і з точки зору громадянина, ключовою сферою регулювання залишається податковий контроль, основними критеріями якого є законність, достовірність та своєчасність, про що вказує Ядвіґа Глумінська-Павлік (Jadwiga Glumińska-Pawlic) у своїй статті «Податковий контроль» (Kontrola podatkowa) і відзначає, що «Податковий контроль в Польщі здійснюється на підставі нормативно-правових актів, як про податки та так і про свободу господарської діяльності. Ці положення мають гарантувати платникам податків правовий захист їх інтересів від свавілля податкових органів і не повинні містити рішень для зручності податкового адміністрування, метою якого буде переважно забезпечення інтересів бюджету» [4].

Неможливо не погодитись, що податковий контроль має ряд завдань, серед котрих нагляд за наповненням бюджету, перевірка дотримання законодавства в сфері нарахування та сплати податків, а також, забезпечення прав платників податків під час його проведення. Державний контроль в широкому його розумінні включає в себе контроль у податкових правовідносинах, котрий охоплюється процедурою податкового провадження. Загальні принципи податкового провадження в Польщі передбачають процедуру контролю, що включає податкові перевірки в порядку, визначеному Законом Польщі від 29 серпня 1997 року про податкове розпорядження (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.) [3]. Податкова перевірка в Польщі визначається як окремий вид провадження у справах про податкові зобов'язання. Така перевірка застосовується до платників податків, серед котрих є адвокати. Метою податкової перевірки є з'ясування виконання вимог податкового законодавства, зобов'язань щодо реєстрації, документування та ведення обліку і звітності у податковій сфері та повнота і своєчасність виконання податкового зобов'язання. Важливе значення для становища платника податків під час податкової перевірки має принцип законності в демократичній правовій державі, який формує становище платника податків та окреслює межу втручання податкового органу в приватну сферу життя платника податків та виключає втручання у сферу його професійної діяльності.

Ядвіґа Глумінська-Павлік у статті «Податковий контроль» (Jadwiga Glumińska-Pawlic, Kontrola podatkowa), відзначає, що «метою податкової перевірки є перевірка дотримання особами, які перевіряються, обов'язків, що впливають із положень податкового законодавства. Податковий контроль слід використовувати для збору даних, які можуть бути використані у податковому провадженні. Це інструмент, який має використовуватися податковими органами для перевірки дотримання платником податків зобов'язань, викладених у положеннях податкового законодавства» [4]. Тобто, податковий контроль своїм основним завданням має виявити правильність нарахування та сплати податків. У цьому контексті важливим є проведення роз'яснювальної роботи під час проведення перевірки. Така робота має бути спрямована в першу чергу для уникнення подібних порушень в майбутньому. Очевидно, що застосування санкцій до порушника не може бути основною функцією податкового контролю, якщо такі порушення допущені неумисно, помилково або через різні підходи до трактування норми законодавства.

Проведення податкового контролю передбачає виконання обов'язків та використання прав, як контролюючим органом, так і платником податків. Специфічним об'єктом податкової перевірки є податкові правовідносини адвоката, що включають ведення адвокатом податкового обліку та виконання податкових зобов'язань. Будучи об'єктом перевірки адвокат має переваги, котрі полягають у наявності професійних знань у галузі податкового законодавства. Професійний адвокат може оцінити дії та вимоги контролюючого органу щодо їх правомірності та законності. Наявність таких знань в адвоката має також стримуючий характер для податкового інспектора не переходити «червоних» ліній при здійсненні податкового контролю або утриматись від витребування додаткових документів, які сумнівно стосуються предмету перевірки. Разом з тим, є інша сторона податкової перевірки адвоката, яка є доволі тонкою в плані виконання адвокатом вимог контролюючого органу про надання інформації та збереження адвокатської таємниці.

У статті «Повноваження контролюючого під час податкової перевірки» («Uprawnienia kontrolujacego w trakcie kontroli podatkowej») Маріуш Поплавські (Mariusz Poplawski) відзначає, «важливо, щоб книги та документи, які запитує інспектор, стосувалися предмета перевірки. Сторона, яка перевіряється, не може відмовити у видачі цих документів, навіть якщо, на її думку, зазначені вище документи не є предметом перевірки. На практиці, можливо це означає, що підконтрольний суб'єкт буде зобов'язаний на вимогу контролюючої сторони надати, наприклад, облік основних засобів і нематеріальних активів або книгу обліку податкових доходів і витрат, навіть якщо сфера контролю охоплюватиме наприклад податок на нерухоме майно. З одного боку, ці записи ведуться в основному для цілей податку на прибуток. З іншого боку, дані, що містяться в цих записах, можуть містити дані, які дозволяють перевірити, чи сплачено податок» [5]. Таким чином, автором підіймається важливе питання предмету податкової перевірки і те, чи будуть входити витребувані податковим інспектором документи до її меж. Мова ведеться про повноваження контр-

олюючого органу та забезпечення балансу між предметом та межами перевірки. Витребовувані під час перевірки документи мають безпосередньо стосуватись предмету і не виходити за її межі. Адвокати, котрі є фахівцями в галузі права, можуть самостійно оцінити дії податкового інспектора та відмовити у доступі до документів, котрі не охоплюються перевіркою. Зрештою, адвокати можуть швидко та ефективно реалізувати своє право на оскарження дії контролюючого органу, ведучи справу в правовому руслі та уникаючи непотрібних суперечок з податковим інспектором.

Варто згадати, що у ст. 6.1. Закону Польщі про адвокатуру від 26.05.1982 року (USTAWA z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze) [1], визначено, що адвокат зобов'язаний зберігати у таємниці усе, про що довідався у зв'язку із наданням правої допомоги. В Польщі існує також інститут податкових радників (консультантів), що був введений Законом від 05.07.1996 року про податкові консультації (USTAWA z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym) [2], підпункт 2 ч.1 ст.3 котрого до суб'єктів, уповноважених на професійне здійснення цієї діяльності, відносить адвокатів та юрисконсультів (пол.adwokaci i radcowie prawni), у котрих на практиці може виникнути дилема, виконати вимогу податкового органу чи зберегти адвокатську або професійну таємницю. Професійні адвокати майже напевно віддадуть перевагу збереженню адвокатської таємниці з чим можуть непогоджуватись контролюючі органи, тлумачучи інколи доволі тонку межу предмету адвокатської таємниці на свою користь. Тобто, навіть під страхом можливого спору, адвокати мають гарантію своєї професійної таємниці, що є доволі зрозуміло визначеною, на відміну від більш двоякого трактування консультацій адвоката, розкриття якої може зажадати податковий інспектор від платника податків, який отримав таку консультацію.

У статті «Професійна таємниця податкового радника, як основа професії суспільної довіри» (Tajemnica zawodowa doradcy podatkowego jako fundament zawodu zaufania publicznego) Анджей Дмовські (Andrzej Dmowski), підіймає питання професійної таємниці податкового радника, котрий зобов'язаний зберігати у професійній таємниці відомості, під час здійснення своєї професійної діяльності [6]. У згаданій статті автор відзначає, що «професійна таємниця, безперечно, є одним із найважливіших факторів, що визначають довіру суспільства. Проте виникає питання, чи можуть податкові органи вимагати їх розкриття від платника податків. У разі передачі платником податку висновків або звітів, підготовлених податковими консультантами, ці органи отримують інформацію про порушення в розрахунках. По суті, це була б форма самодоносу». На думку автора, очевидно, що такі дії будуть певною мірою «зловживанням» з боку податкових органів. Автор привертає увагу до практики вимагання доступу до висновків, підготовлених податковими консультантами для клієнтів, а не від податкових радників (які, швидше за все, посилатимуться на професійну таємницю), а лише від клієнтів, під загрозою штрафу. Якби така практика вважалася правильною, професійна таємниця стане ілюзорною, а висока довіра клієнта до податкового радника буде підірвана.

Проведення податкової перевірки має враховувати питання професійної етики та професійної таємниці, як адвокатів при наданні ними правничої допомоги, так і адвокатів, котрі виступають податковими радниками. Разом з тим, різні підходи адвоката та податкового інспектора до тлумачення професійної таємниці може мати наслідком дії чи рішення контролюючого органу, з якими неможливо буде погодитись адвокату. В такому випадку для адвокатів Польщі важливе значення має судовий захист своїх прав в процесі податкової перевірки, тобто, стадія оскарження рішень, прийнятих податковим органом. Для адвокатів, діяльність котрих перевірялась, це важлива стадія провадження, на котрій адвокат має право в судовому порядку довести правомірність своїх дій та рішень у сфері податкового обліку. Дана процедура є близькою для адвоката, оскільки формування скарги та подання її до суду безпосередньо пов'язано з професійною діяльністю.

У статті «Судовий контроль за діями та рішеннями, прийнятими в процесі податкового контролю» (Sadowa kontrola aktow i czynnosci podejmowanych w toku kontroli podatkowej) Пьотр Петраж (Piotr Pietrasz) відзначає, «правосуддя, що здійснюється адміністративними судами по суті, зводиться до контролю за діяльністю публічної адміністрації [7]. Цей контроль здійснюється з точки зору дотримання законодавства, якщо законами не передбачено інше. Забезпечення захисту особи від свавілля публічної влади є неодмінною ознакою демократичної правової держави. Контроль законності дій адміністративних органів у спорі з громадянином розглядався і продовжує розглядатися судовою владою як елемент *sine qua non* правової держави. Звідси також в демократичній державі безсумнівне піддання судовому контролю та охороні суду всіх дій адміністрації, за допомогою якого можуть накладатись обов'язки та громадянина, як рівно обмеження його права, в тому числі, у важливій правовій та податковій сфері. У такому розумінні право на справедливий суд є публічним суб'єктивним правом особи проти держави».

Разом з тим, в своїй статті далі науковець приходиться до висновків, що «питання підпорядкування матеріально-технічної діяльності та актів, прийнятих під час податкової перевірки, безпосередньому контролю адміністративного суду є спірним. З одного боку, можливість безпосереднього оскарження вказаних дій та актів може підвищити процесуальні гарантії особи. З іншого боку, це може значно подовжити тривалість провадження і, більше того, призвести до ситуації, в якій прямий контроль за цими діями та діяльністю може бути, у певному сенсі, конкурентним щодо контролю податкового та рішення, винесеного у податковому провадженні, в якому використовувалися висновки, включені до протоколу контролю. Як наслідок, це призводить до ситуації, коли одні й ті самі дії та матеріально-технічна діяльність можуть бути перевірені двічі. Видається лише чітке законодавче виключення прямого оскарження конкретних вчинених актів і дій у неюрисдикційних процедурах може виключити їх прямий контроль з боку адміністративного суду.

З іншого боку, ненормативні міркування раціональності дають підстави для обмеження прямого контролю над цими актами та діяльністю в ситуації, коли вони можуть бути піддані опосередкованому контролю з боку адміністративного суду у зв'язку з поданням скарги на рішення, винесеного в податковому провадженні, що передуює податковій перевірці». Така наукова позиція доволі дискусійна і очевидно, не всі практикуючі адвокати в Польщі можуть з цим погодитись. На практиці відомо, що нерідко податковий орган, здійснюючи податкову перевірку, допускає недоліки, які можуть бути виправлені лише судом. Разом з тим, такі недоліки можуть ставити під сумнів дії адвоката, як платника податків, і мати для нього негативні наслідки у вигляді стягнення фінансових санкцій, через необґрунтоване застосування яких може відбуватись своєрідний вплив на адвоката.

Маючи право судового оскарження таких дій адвокат впевнений у захисті своїх прав адміністративним судом. Відсутність цього права, залишає адвоката незахищеним від помилкових дій податкового органу. Тоді адвокатура перестає бути незалежною від рішення контролюючого органу. Окрім цього, такі порушення адвоката, як платника податків, можуть мати для нього негативні наслідки у професійній діяльності. Відомо, що польський адвокат може бути притягнутий до дисциплінарної відповідальності за вчинення дисциплінарного проступку, до якого відноситься поведінка, що суперечить закону. Відтак, встановлене контролюючим органом порушення може бути підставою для застосування дисциплінарного покарання. Тому, будь-які встановлені порушення у сфері податкового обліку, адвокати, як платники податків, мають мати право оскаржити в судовому порядку. У практичній сфері не знаходить свого належного обґрунтування міркування щодо визнання на законодавчому рівні дії чи рішень, які не можуть підлягати судовій перевірці. Такі виключення можуть мати негативні наслідки для практичного застосування, адже рішення чи дія податкового органу не зможуть піддаватись сумніву, а завчасно будуть вважатись правомірними, незалежно від дотримання вимог законодавства при їх вчиненні.

У статті «Управління знаннями у фінансовому контролі з точки зору ефективного захисту фінансових інтересів держави» (*Zarządzanie wiedzą w urzędach kontroli skarbowej z punktu widzenia sprawnej ochrony interesów fiskalnych państwa*) Аліція Толвінська (Alicja Tołwińska) відзначає, що «діяльність фінансового контролю є важливим інструментом забезпечення належних надходжень до державного бюджету [8]. Фіскальний контроль повинен постійно пристосовувати свою діяльність до фінансових потреб держави». Очевидно, попри акцент на розвитку концепції максимального використання компетенції та знань працівників контролюючого органу, актуальним залишається питання фінансових потреб держави та наповнення державного бюджету. Це зумовлює складність та труднощі для платника податків, в тому числі, адвокатів, у доведенні своєї правоти. Тому, важливим інструментом для захисту прав платників податків, залишається судове оскарження податкових дій чим рішень. Таке право адвокати в Польщі можуть реалізувати безпосередньо щодо себе або щодо своїх клієнтів при наданні їм правничої допомоги у податкових справах.

Польський законодавець визначає, що основним завданням податкового контролю є реалізація у податковому провадженні принципу об'єктивної істини (інакше кажучи, матеріальної істини), згідно з яким податковий орган вживає всіх необхідних заходів, щоб детально пояснити факти та завершити справу. Це зобов'язує податковий орган вжити всіх необхідних заходів, які приведуть до ретельного з'ясування всіх обставин і фактів податкової справи, про яку йде мова, щоб реконструювати таким чином її реальну картину та отримати основу для точного застосування норм. Податкова перевірка проводиться в порядку передбаченому законодавством з обов'язковим повідомленням про початок перевірки та витребуванням документів, котрі стосуються предмету перевірки.

У статті «Податковий контроль та загальні правила податкового провадження (*Kontrola podatkowa a ogólne zasady postępowania podatkowego*)», проф. Маріан Подставка (Marian Podstawka) та доктор Агнешка

Дереш (Agnieszka Deresz) відзначають про важливість «повідомлення про початок податкової перевірки», котре означає, що «підконтрольні суб'єкти мають можливість заздалегідь підготуватися до податкової перевірки, перевіряючи правильність нарахування податкового зобов'язання» [9]. Повідомлення про початок спрощує процедуру проведення самої податкової перевірки, попереджує виявлення можливих арифметичних помилок та дає можливість на виправлення платником податків допущених недоліків. Для адвокатів це має свою особливість. На практиці сьогодні в Польщі ведуться різні дискусії щодо можливості сплати адвокатом податку за ставкою 15%, замість 17%. Різне трактування веде до видання роз'яснень з цього питання. Тому, на час податкової перевірки вже можуть бути обґрунтовані правові позиції, котрі даватимуть адвокату один правомірний варіант поведінки і можливість виправлення допущених упущень. Це також є своєрідною гарантією адвокатської діяльності та усунення тиску з боку податкового органу через ніби виявлені порушення.

Введення в Польщі інституту попереднього повідомлення про податкові перевірки пройшло свій шлях дискусії та обговорення. У статті «Інститут повідомлення про ініціювання податкової перевірки, як порушення сутності фінансового контролю» (Instytucja zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej jako naruszenie istoty kontroli finansowej) Пшемислав Столарські (Przemyslaw Stolarski), резюмує, що «Ідея запровадження механізму податкової процедури про попереднє повідомлення запланованої перевірки розвивалося в Польщі протягом кількох років і було в основному результатом дедалі сильніших тенденцій, спрямованих на захист інтересів суб'єктів господарювання та суттєве зниження ступеня втручання органів державної влади у сферу економічних свобод, а також наголошуючи на загальній необхідності захисту інтересів осіб, незалежно від їхнього статусу [10]. Запровадження інституту повідомлення робить його реальним але завдає удару фундаментальним основам фінансового контролю та його концептуальному значенню, руйнуючи певною мірою його загальновідому концепцію, визначену протягом багатьох років. Однак в основі такого стану речей лежали помилкові і, ймовірно, не до кінця продумані припущення, а часом і благородні ідеї, для яких були обрані невідповідні засоби. Здається те саме явно зменшило можливість контролюючих органів перевіряти правильність виконання громадянами своїх податкових зобов'язань, що може суттєво вплинути на державні фінанси. Фінансові ефекти від перенесення тягаря відповідальності за державний бюджет із рівня адміністративного примусу у сферу громадської добровільності найімовірніше будуть відчутні в найближчій перспективі».

Таким чином, пори визначення в законодавстві Польщі попереднього повідомлення про перевірку, науковці перебувають в стані пошуку шляхів удосконалення та дискусії про доцільність такого інституту. Разом з тим, демократичні держави як раз і є демократичними, враховуючи право платника податків на виправлення неумисної помилки та недоліків в бухгалтерському та податковому обліку. Адвокати, котрі захищають платників податків, добре розуміють, що таке «несвідома» або арифметична помилка, котра може бути виправлена платником податку самостійно, і якою важливою є довіра до контролюючого органу. Платник податків має мати впевненість, що податковий контроль – це в першу чергу не покарати, а навчити, звернути увагу на недоліки податкового обліку.

Повідомлення про перевірку повторно привертає увагу платника податків до свого податкового обліку, дає можливість ще раз переглянути свій податковий облік та за необхідності порадитись з незалежним аудитором, усунути недоліки, підготуватись до перевірки, в тому числі, якщо така воля платника податків, укласти угоду з адвокатом. При попередньому повідомленні платник податків має можливість спланувати свої діяльність та розраховувати на те, що перевірка буде проведена незалежно та неупереджено, адже податковий орган декларує відкритість своїх дій. Очевидно, такий інститут сприяє утвердженню довіри до контролюючого органу та захищає право свободи господарювання та попередження від непланового «тиску» чи необґрунтованої «раптовості». Крім цього, законодавство Польщі визначає, коли повідомлення не вимагається, до прикладу, через необхідність проведення перевірки за вимогою органу, який здійснює підготовче провадження у справі про злочин або податкове правопорушення, у разі факту наявності у платника податків статусу зобов'язаної сторони у виконавчому провадженні, чи здійснення контролю продиктовано прямою загрозою життю, здоров'ю або природному середовищу, тощо.

Висновки. Наповнення бюджету відбувається через сплату податків та обов'язкових платежів, від котрих залежить дохідна частина. На розмір податків і зборів впливає добросовісність платників податків та дотримання ними вимог законодавства. Добросовісність – це суб'єктивне сприйняття та відношення до своєї дії, а дотримання вимог законодавства, об'єктивна категорія, яка оцінюється в процесі проведення податкової перевірки і залежить, в тому числі, від знань норм права. Адвокати в цьому плані є особливими платниками податку, до професійної діяльності котрих є вимоги добросовісності та знань у сфері права. Попри свою характерність, адвокати, як платники податків, мають свої особливості під час проведення

податкового контролю, такі як, межа співвідношення предмету перевірки та професійної таємниці, котру адвокат зобов'язаний зберігати попри вимоги податкового інспектора в представленні матеріалів, що так чи інакше охоплюються таємницею професійної діяльності. Щодо оскарження дії та рішень податкових органів чи отримання попереднього повідомлення про початок перевірки, адвокати схожі до інших платників податків за винятком їх переваги в розумінні та правильному сприйнятті виду та порядку оскарження кожного етапу перевірки починаючи від повідомлення. Дослідження питання податкового контролю в Польщі приводить до думки, про необхідність правового врегулювання в національному законодавстві окремих аспектів перевірки адвокатів, а можливо і спрощення процедури оподаткування їх доходів чи запровадження якомога простішої і прозорішої системи оподаткування, при якій податкова перевірка не матиме складних завдань дослідження доходів та витрат і їх документального підтвердження, а буде стосуватись сукупного доходу та сплати з нього податку.

Список використаних джерел

1. USTAWA z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze). URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19820160124/U/D19820124Lj.pdf> (дата звернення: 04.09.2023)
2. USTAWA z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19961020475/U/D19960475Lj.pdf> (дата звернення: 04.09.2023)
3. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19971370926/U/D19970926Lj.pdf> (дата звернення: 06.09.2023)
4. Jadwiga Glumińska-Pawlic. Kontrola podatkowa. URL: https://rebus.us.edu.pl/bitstream/20.500.12128/5853/1/Gluminska-Pawlic_Kontrola_podatkowa.pdf (дата звернення: 05.09.2023)
5. Mariusz Poplawski. Uprawnienia kontrolującego w trakcie kontroli podatkowej. URL: https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/13140/1/M_Poplawski_Uprawnienia_kontrolujacego_w_trakcie_kontroli_podatkowej.pdf (дата звернення: 06.09.2023)
6. Andrzej Dmowski. Tajemnica zawodowa doradcy podatkowego jako fundament zawodu zaufania publicznego. URL: <https://isp-modzelewski.pl/wp-content/uploads/2022/04/Tajemnica-zawodowa-doradcy-podatkowego-jako-fundament-zawodu-zaufania-publicznego.pdf> (дата звернення: 04.09.2023)
7. Piotr Pietrasz. Sadowa kontrola aktow i czynnosci podejmowanych w toku kontroli podatkowej. URL: https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/7391/1/P_Pietrasz_Sadowa_kontrola_aktow_i_czynnosci_podejmowanych_w_tok_u_kontroli_podatkowej.pdf (дата звернення: 07.09.2023)
8. Alicja Tołwińska. Zarządzanie wiedzą w urzędach kontroli skarbowej z punktu widzenia sprawnej ochrony interesów fiskalnych państwa. URL: <http://bazekon.icm.edu.pl/bazekon/element/bwmeta1.element.ekon-element-000171359935?q=bwmeta1.element.ekon-element-0293d44a-3e8e-3237-8ac8-e8b58cd25891;13&qt=CHILDREN-STATELESS> (дата звернення: 07.09.2023)
9. Marian Podstawka, Agnieszka Deresz. Kontrola podatkowa a ogólne zasady postępowania podatkowego. URL: <https://czasopisma.uph.edu.pl/znadministracja/article/view/492> (дата звернення: 07.09.2023)
10. Przemysław Stolarski. Instytucja zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej jako naruszenie istoty kontroli finansowej. URL: https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/7398/1/P_Stolarski_Instytucja_zawiadomienia_o_zamiarze_wszczęcia_kontroli_podatkowej_jako_naruszenie_istoty_kontroli_financej.pdf (дата звернення: 08.09.2023)

References

1. *Ustawa z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze*. Retrieved from <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19820160124/U/D19820124Lj.pdf> [in Polish]
2. *Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym*. Retrieved from <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19961020475/U/D19960475Lj.pdf> [in Polish]
3. *Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa*. Retrieved from <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19971370926/U/D19970926Lj.pdf> [in Polish]
4. Glumińska-Pawlic, Jadwiga. *Kontrola podatkowa*. Retrieved from https://rebus.us.edu.pl/bitstream/20.500.12128/5853/1/Gluminska-Pawlic_Kontrola_podatkowa.pdf [in Polish]
5. Poplawski, Mariusz. *Povnovazhennya kontrolyuyuchoho pid chas podatkovoyi perevirky. Uprawnienia kontrolujacego w trakcie kontroli podatkowej*. Retrieved from https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/13140/1/M_Poplawsk_i_Uprawnienia_kontrolujacego_w_trakcie_kontroli_podatkowej.pdf [in Polish]

6. Dmowski, Andrzej. *Tajemnica zawodowa doradcy podatkowego jako fundament zawodu zaufania publicznego*. Retrieved from <https://isp-modzelewski.pl/wp-content/uploads/2022/04/Tajemnica-zawodowa-doradcy-podatkowego-jako-fundament-zawodu-zaufania-publicznego.pdf> [in Polish]
7. Pietrasz, Piotr. *Sadowa kontrola aktow i czynnosci podejmowanych w toku kontroli podatkowej*. Retrieved from https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/7391/1/P_Pietrasz_Sadowa_kontrola_aktow_i_czynnosci_podejmowanych_w_toku_kontroli_podatkowej.pdf [in Polish]
8. Tołwińska, Alicja. *Zarządzanie wiedzą w urzędach kontroli skarbowej z punktu widzenia sprawnej ochrony interesów fiskalnych państwa*. Retrieved from <http://bazekon.icm.edu.pl/bazekon/element/bwmeta1.element.ekon-element-000171359935?q=bwmeta1.element.ekon-element-0293d44a-3e8e-3237-8ac8-e8b58cd25891;13&qt=CHILDREN-STATELESS> [in Polish]
9. Podstawka, Marian & Deresz Agnieszka. *Kontrola podatkowa a ogólne zasady postępowania podatkowego*. Retrieved from <https://czasopisma.uph.edu.pl/znadministracja/article/view/492> [in Polish]
10. Stolarski, Pshemyslav. *Instytucja zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej jako naruszenie istoty kontroli finansowej*. Retrieved from https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/7398/1/P_Stolarski_Instytucja_zawiadomienia_o_zamiarze_wszczecia_kontroli_podatkowej_jako_naruszenie_istoty_kontroli_f finansowej.pdf [in Polish]

Стаття надійшла до редакції 18.09.2023