ронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.msport.gov.pl.

10. *Ніколаєв О.А.* Роль держави у розвитку фізичної культури і спорту / О.А. Ніколаєв [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npchdu_2012_194_182_12.pdf.

Кацуба Р. Н. Отдельные направления оптимизации деятельности Министерства молодежи и спорта Украины. Рассмотрены отдельные направления оптимизации деятельности Министерства молодежи и спорта Украины в современный период. Акцентировано внимание на необходимости усовершенствования внутриорганизационного блока деятельности Министерства молодежи и спорта Украины в контексте европейской интеграции Украины.

Ключевые слова: *Министерство молодежи и спорта Украины, деятельность, спорт, оптимизация, европейская интеграция, векторы усовершенствования.*

Katsuba R.M. Some optimization directions of the ministry of youth and sports of Ukraine. The article deals with some optimization directions of the Ministry of Youth and Sports of Ukraine in the modern period. Focused on the necessity to improve the intra organizational unit of the Ministry of Youth and Sports of Ukraine in the context of Ukraine's European integration.

Ministry of Youth and Sports activities, like any other central body of executive power may be divided into two parts: intra organizational and external organizational units. Key directions of internal organizational activities are: a) structure; b) transparency; c) reporting; d) implementation of e-governance; e) the work of the official Internet resource.

Optimization of administrative activity of the Ministry is not possible without internal upgrades and reorganization. We are convinced that without changing the essence will not change and external organizational activities of this institution. Also we believe that a balanced national policy in conjunction with the borrowing of European experience about administration of the sports spheres, will be improve situation soon.

Keywords: *Ministry of Youth and Sports of Ukraine, activities, sports, optimization, European integration, the vectors of improvement*.

Надійшла до редакції 05.11.2015

Мінаєва О. М.
кандидат юридичних наук
(Харківський апеляційний адміністративний суд)

УДК 347.73

ПОДАТКОВИЙ МОНІТОРИНГ ЯК СПЕЦИФІЧНА ФОРМА ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ: ЗАКОРДОННИЙ ДОСВІД

Досліджено зміст процедурних особливостей та порядок здійснення податкового моніторингу, які відображають його специфіку та особливості правової природи. Наголошено, що тенденції розвитку та удосконалення правових механізмів податкового регулювання не виключають того, що податковий моніторинг найближчим часом може перетворитися в обов'язкову форму податкового контролю, що є найбільш імовірним для великих платників податків. Досліджено питання загальнотеоретичного та практичного значення, здійснено критичний аналіз стану правового регулювання та практики проведення податкового моніторингу в Російській Федерації.

Ключові слова: *податковий контроль, податковий моніторинг, платник податків, податкові перевірки, контролюючий орган.*

Постановка проблеми. У зв'язку з постійними законодавчими трансформаціями вітчизняного податкового законодавства та поступовою активізацією підприємницької діяльності неабиякої актуальності набувають питання, що пов'язані з науково-компаративістичним дослідженням процедурних особливостей здійсненням податкового моніторингу як специфічної форми податкового контролю. Особливої уваги заслуговують дослідження якісних рис процедурних аспектів проведення податкових моніторингів у Російській Федерації. Об'єкти дослідження були детерміновані, виходячи з характерної специфіки, що притаманна процедурам проведення податкових моніторингів.

Аналіз публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Вченими неодноразово робилися спроби здійснення поглибленого науково-компаративістичного дослідження особливостей змісту та специфіки проведення процедур податкового моніторингу як специфічної форми податкового контролю в Російській Федерації. Зокрема, у своїх працях значну увагу цьому питанню приділяли А. В. Борисенкова, А. Ю. Гріненко, О. О. Куришко, І. В. Лещух, М. І. Мельник, І. В. Ткаченко та ін.

Метою нашого дослідження є здійснення науково-компаративістичного аналізу стану правового регулювання та практики проведення податкового моніторингу як специфічної форми податкового контролю в Російській Федерації.

Виклад основного матеріалу. Відносини податкового контролю поєднують дві суперечливі тенденції. З одного боку, йдеться про сталі конструкції аналізу діяльності зобов'язаних осіб та можливості реалізації повноважень контролюючих органів. Це обумовлює ясність та пристосування до певних правил поведінки зобов'язаними особами при справлянні податкового обов'язку. В той же час таке становище закладає підстави обмеження свавілля контролюючих органів. З іншого боку, плинність та гнучкість податкових відносин, внесення принципових змін при реформуванні податкової системи вимагає руйнування сталих традицій та правил. Саме це обумовлює пошук нових форм контролюючої дії. При цьому важливо мати на увазі, що такий пошук має бути орієнтований не на ускладнення вже існуючих форм контролю, а на узгодження публічних та приватних інтересів, досягнення балансу в зацікавленості органів податкового контролю та платників податків.

Особливістю податкового моніторингу є поточний характер контролюючих дій. Якщо дії контролюючих органів у ході податкових перевірок мають спрямованість на співставлення підсумкових, звітних показників діяльності платника із тими, які містяться у первинній документації або знаходяться в розпорядженні контролюючих органів, то податковий моніторинг передбачає дослідження поточної діяльності платника та співставлення її із чинним податковим законодавством.

Точність та своєчасність виконання податкового обов'язку, правильність розрахунку податкового зобов'язання досліджується в режимі реального часу шляхом: а) запиту документів; б) доступу до внутрішніх баз даних платника [1, с. 33–39]. Запит документів передбачає надання певної інформа-

ції, пояснень як платниками, так і особами, що здійснюють контролюючі дії. В цих умовах представники контролюючих органів можуть висловлювати думки стосовно конкретної оцінки тієї чи іншої дії платника з метою оподаткування. Показово, що подібні думки дорівнюються до офіційних роз'яснень, що звільняє платника від фінансових санкцій: нарахування штрафу та пені. Ця ситуація не змінюється, навіть якщо в майбутньому з'ясовується помилковість висновку представника контролюючого органу, який міститься в такому роз'ясненні.

Стосовно подібної процедури треба все-таки більш предметно визначитися з двома обставинами: а) подібні роз'яснення є правом чи обов'язком представників контролюючого органу; б) які наслідки спричиняє подібний висновок. Стосовно першого принциповим є, на наш погляд, запит або інша форма ініціативи стосовно такого роз'яснення з боку зобов'язаної особи. Саме він має бути юридичним фактом, який породжує в подальшому обов'язок контролюючого органу надати подібний висновок. Щодо наслідків, то для платника ситуація є більш-менш зрозумілою, тоді як залишаються питання наслідків для представника контролюючого органу. По-перше, які наслідки можуть відбуватися при відмові в наданні такого висновку при відповідному запиті платника. По-друге, чи встановлена (та чи має встановлюватися) відповідальність представника контролюючого органу, який надав помилковий висновок, що призвів до недоотримання коштів бюджетом або незаконного стягнення коштів платника. На наш погляд, при певній ініціативі платника з надання подібного висновку це має автоматично передбачати обов'язок контролюючого органу щодо його надання. До того ж наслідки помилок у наданні такого висновку, безумовно, мають торкатися і особи, яка помилилася. Перспективним може бути певний відсоток при побудові конструкцій солідарної відповідальності.

Юридичним фактом, який породжує проведення податкового моніторингу, є заява платника податку. При цьому хотілося б звернути увагу на збереження принципової об'єктивно необхідної конструкції в запровадженні змін щодо регулювання податкових відносин. Заява платника має надаватися не пізніше 1 липня року, що передує року здійснення податкового моніторингу. Тобто чітко закріплюється піврічний термін запізнення надання заяви та набуття чинності режиму реалізації цієї форми податкового контролю. Таке запізнення (враховуючи те, що застосовувати податковий моніторинг можна лише до великих платників податків) об'єктивно обумовлює можливість пристосуватися та скоригувати за півроку як можливості бюджету, так і поведінку платників. Подібний припис повною мірою збігається з таким традиційним принципом оподаткування, який закріплено майже усіма податковими законодавствами, як принцип стабільності [3, ст. 4].

Тенденція розвитку податкового регулювання не виключає і того, що податковий моніторинг найближчим часом може перетворитися в обов'язкову форму податкового контролю, найбільш імовірно це для великих платників податків [1, с. 34].

У 2015 році можливість застосування такої форми узгодження позицій суб'єкта владних повноважень та зобов'язаної особи, використання відповідних контролюючих дій стосувалося лише великих платників податків, які відповідали певним критеріям [2, п. п. 1.3 п. 3 ст. 105.26]. На підставі цих критеріїв формується уявлення про: а) розмір підприємства (сукупна вартість активів за даними бухгалтерської (фінансової) звітності за календарний рік, що передує року, коли надано заяву, складає не менше 3 млрд. руб.); б) результати господарської діяльності (сумарний обсяг доходів за даними бухгалтерської (фінансової) звітності за календарний рік, що передує року, коли надано заяву, складає не менше 3 млрд. руб.); в) сукупна сума податків (має складати не менше 300 млн. руб.).

Для використання цієї форми податкового контролю разом із заявою платник має надати до контролюючого органу проект регламенту інформаційної взаємодії з контролюючим органом (сукупність документально оформлених правил взаємовідносин з контролюючим органом, яка охоплює порядок надання та обліку документів; детальні відомості про податковий облік; інформація про внутрішній контроль за виконанням податкового обов'язку); відомості про прямих чи непрямих учасників компанії (лише у випадку, якщо їх частка перевищує 25 %); облікову політику підприємства (з метою оподаткування), яка буде здійснюватися в поточному році. Рішення про проведення податкового моніторингу має бути прийнято контролюючим органом не пізніше 1 жовтня року, що передує заявленому для контролю. Термін дії подобного рішення охоплює період з 1 жовтня до 1 жовтня наступного року і триває один календарний рік. Важливо звернути увагу саме на необхідність прийняття рішення, яким може бути як згода на проведення податкового моніторингу, так і відмова. Принциповим моментом стосовно цього, на наш погляд, є те, що при відмові у платника з'являються об'єктивні підстави оскарження такого рішення в суді при наявності документальних свідчень відмови.

Якщо порівнювати податковий моніторинг з якою-небудь формою податкових перевірок, то зрозуміло, що найбільша кількість схожих рис у нього виникає саме з камеральною перевіркою. В обох випадках перевірка показників діяльності платника податку у зв'язку з оподаткуванням здійснюється за місцем знаходження податкового органу. В той же час, на відміну від камеральної перевірки, яка має підсумковий, звітний характер, податковий моніторинг передбачає сукупність поточних дій. Основними методами реалізації податкового моніторингу виступають запит та дослідження документів, пояснень і т.д. При цьому у податкового органу виникає право запиту платника стосовно надання пояснень, якщо в ході податкового моніторингу виявилися помилки, розбіжності в документах. У випадку обґрунтованих пояснень позиція платника береться до уваги без наслідків для нього. Якщо ж платник не надає обґрунтованих пояснень або не надає їх взагалі, особами, які здійснюють податковий моніторинг, складається мотивована думка.

Мотивована думка виражає офіційну позицію контролюючого органу щодо конкретних обставин розрахунку та визначення суми податку. Передба-

чено дві можливості отримання такої мотивованої думки. По-перше, по запиту контролюючого органу, якщо в документах та відомостях, наданих платником, виявлено розбіжності та помилки. По-друге, по запиту платника. В цьому випадку, мабуть, точніше казати не про запит, а про позицію чи оцінку платником тієї чи іншої ситуації, бо безпосередній запит має містити і обґрунтовану позицію платника щодо оцінки цієї ситуації. Саме цю позицію платника досліджує, оцінює обґрунтованість та робить висновок податковий орган.

З'ясувавши позицію контролюючого органу, яка міститься у мотивованому рішенні, платник може погодитися чи оскаржити її. В обох випадках дії платника мають повідомчий характер. Якщо платник погоджується з позицією податкового органу та не заперечує її, то він має надати документальне підтвердження внесення в облік необхідних змін, які випливають із позиції контролюючого органу. При незгоді з положеннями, що містяться у мотивованій думці, платник має можливість оскаржити ці висновки та надати розбіжності. Показово, що в цьому випадку оцінка позиції платника потрапляє відразу на вищий щабель органів, які контролюють сплату податків та зборів, оминаючи проміжні рівні побудови ієрархії контролюючих органів. Узгоджувальна процедура відбувається на цьому рівні у присутності платника та представників контролюючого органу, який безпосередньо прийняв таке мотивоване рішення [2, ст. 105.31].

Складно однозначно ставитися до такої конструкції. З одного боку, вона свідчить про надважливе значення, яке приділяється погоджувальним процедурам у межах податкового моніторингу. З іншого – виникає багато питань та сумнівів стосовно логічності виділення арбітра щодо позицій платника та контролюючого органу. Фактично йдеться про те, що спір між платником та суб'єктом владних повноважень вирішує суб'єкт владних повноважень. Так, безумовно, це різні щаблі в організаційно-правовій конструкції цих органів. Стороною спору виступає орган найнижчого рівня, тоді як контролюючий орган вищого рівня виносить остаточне рішення в цьому спорі. Наслідками розгляду спірної мотивованої думки може бути прийняття двох висновків: залишення такого рішення без змін та зміна мотивованої думки. При цьому нова мотивована думка за підсумками розв'язання спору не може бути прийнята. Проблемним у цій ситуації залишається питання характеру змін мотивованої думки. Зміни можуть бути як на користь однієї, так і іншої сторони спору.

Завершення податкового моніторингу, на відміну від інших форм податкового контролю, не передбачає оформлення будь-яких актів чи підсумкових документів. У той же час протягом двох місяців після завершення податкового моніторингу податковий орган має повідомити платника про невиконання ним мотивованої думки контролюючого органу чи відсутність такої. Підстави дострокового припинення процедури податкового моніторингу закріплюються вичерпним переліком випадків [2, ст. 105.28]. До них належать: невиконання регламенту інформаційної взаємодії; виявлення факту надання платником недостовірної інформації; систематичне (два і більше разів) ненадання документів та пояснень у ході здійснення податкового моніторингу.

Мабуть головною позитивною обставиною, яка приваблює платників застосовувати режим податкового моніторингу, є певне періодичне звільнення від податкових перевірок. За підсумками податкового моніторингу встановлюється заборона проведення податкових перевірок за цей же період. У той же час проведення податкового моніторингу не виключає ні камеральної, ні виїзної податкової перевірки. При цьому треба чітко уявляти, що обставини, які будуть вимагати камеральної чи виїзної перевірки, фактично пов'язані із податковими правопорушеннями. Стосовно камеральної перевірки це: надання декларації пізніше 1 липня року, наступного за періодом моніторингу; надання декларації із бюджетним відшкодуванням з ПДВ чи акцизу; надання уточненої декларації; дострокове припинення податкового моніторингу [2, п. 1.1. ст. 88]. Виїзна податкова перевірка обумовлюється: перевіркою вищого контролюючого органу за діяльністю нижчого; достроковим припиненням податкового моніторингу; невиконанням платником мотивованої думки; наданням уточненої декларації за період податкового моніторингу, в якій зменшено суму податку [2, п. 5.1. ст. 89].

Висновки. Отже, однією із нетрадиційних форм податкового контролю, досвід використання якого накопичено в інших країнах, є податковий моніторинг. Межа 2015–2016 років характеризується запровадженням такого механізму в податковому регулюванні в Російській Федерації [4, розділ V.2]. Першою принциповою особливістю податкового моніторингу є поточний характер контролюючих дій. Якщо дії контролюючих органів у ході податкових перевірок мають спрямованість на співставлення підсумкових, звітних показників діяльності платника із тими, які містяться у первинній документації або знаходяться в розпорядженні контролюючих органів, то податковий моніторинг передбачає дослідження поточної діяльності платника та співставлення її із чинним податковим законодавством.

Другою принциповою особливістю податкового моніторингу є його певна схожість із аудиторським контролем. Роблячи такий висновок, ми виходимо з того, що податковий моніторинг є формою податкового контролю, який виникає за ініціативою платника податку. Тобто здійснюється на добровільних засадах. Це саме характеризує і аудиторський контроль (за винятком випадків, коли проведення аудиторського контролю має обов'язковий характер).

Бібліографічні посилання

1. *Дуюнов А.Г.* Налоговый мониторинг как новая форма контроля / А.Г. Дуюнов // Налоговед. – 2015. – № 2. – С. 33–39.

2. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.

3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-IV // ВВР України. – 2011. – №13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.

4. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный Закон / Раздел V.2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга» от 04.11.2014 № 348-ФЗ.

Минаева О. М. Налоговый мониторинг как специфическая форма налогового контроля: зарубежный опыт. Исследовано содержание процедурных особенностей и порядок осуществления налогового мониторинга, которые отражают его специфику и особенности правовой природы. Отмечено, что тенденции развития и совершенствования правовых механизмов налогового регулирования не исключают того, что налоговый мониторинг в ближайшее время может превратиться в обязательную форму налогового контроля, что является наиболее вероятным для крупных налогоплательщиков. Исследованы вопросы общетеоретического и практического значения, осуществлен критический анализ состояния правового регулирования и практики проведения налогового мониторинга в Российской Федерации.

Ключевые слова: *налоговый контроль, налоговый мониторинг, налогоплательщик, налоговые проверки, контролирующий орган.*

Minayeva O. M. Tax monitoring as a specific form of tax control: foreign experience. The article investigates the content of procedural characteristics and procedure of implementation of tax monitoring, which reflect its specific character and peculiarities of the legal nature. The author notes that trends in the development and improvement of legal mechanisms of tax regulation do not exclude that tax monitoring may soon become a mandatory form of tax control, what is the most likely for large tax payers. The article examines the issues of theoretical and practical importance, critical analysis, legal regulation and practice of carrying out of tax control in the Russian Federation.

Draws attention to the fact that the relationship of tax control combines two contradictory trends. On the one hand, we are talking about steel design analysis of the activities of obligated persons and the possibility of realization of powers of Supervisory authorities. This leads to clarity and adjust to certain rules of conduct obligated parties when collecting a tax debt. At the same time, this situation forms the basis of limitation of arbitrariness of controlling authorities. On the other hand, the fluidity and flexibility of tax relations, the fundamental amending in reforming the tax system requires the destruction of established traditions and rules. It also causes the search for new forms of regulatory action. It is important to keep in mind that the search should be focused not on the sophistication of existing forms of control, and to harmonize public and private interests, the balance in the interest of tax control bodies and tax payers.

It is noted that the end of the fiscal monitoring unlike other forms of tax control does not provide for execution of any acts or outcomes. At the same time within two months after the end of the tax monitoring a tax authority shall notify the taxpayer of default they reasoned opinion of the Supervisory authority, or lack thereof. Grounds of early termination of tax monitoring fixed exhaustive list of cases. These include: failure to follow the rules of information interaction; determine whether the taxpayer is providing unreliable information; systematic (two and more times) failure to submit documents and explanations in the implementation of tax monitoring. It is noted that the main positive factor that attracts taxpayers to apply the tax monitoring regime is a specific exemption from periodic tax audits. For the tax monitoring imposes a ban on carrying out tax audits for the same period. At the same time, the conduct of tax monitoring does not exclude any of the Desk or field tax audit. It should be clear that the circumstances that will require a Desk or field audit are actually related to tax offences.

Keywords: *tax control, tax monitoring, tax payer, tax audit, the supervisory authority.*

Надійшла до редакції 02.12.2015