

УДК 347.73

Світлана Грищенко,

аспірант кафедри фінансового права

Київського національного університету імені Тараса Шевченка,

директор юридичного управління ТОВ «Салтор» (м. Київ)

ПОПЕРЕДНІЙ ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ

У статті досліджено визначення поняття податкового контролю та одного із його різновидів за критерієм часу проведення – попереднього податкового контролю. Розглядаючи попередній податковий контроль, який відіграє важливу роль в адмініструванні податків та інших обов'язкових платежів, попередженні (профілактиці) правопорушень у сфері оподаткування, автор наводить власне визначення поняття цього виду контролю, а також досліджує як межі (в часі) його проведення, так і його зміст.

Ключові слова: податкова система, податковий контроль, попередній податковий контроль.

Постановка проблеми. Належне функціонування будь-якої держави, незалежно від стану її економічного та соціального розвитку, політичного устрою тощо, неможливе без формування централізованих фондів грошових коштів, акумулювання (мобілізації) коштів, які в майбутньому дозволяють забезпечити фінансування виконання завдань і функцій, що покладені на державу, зокрема на державний апарат. Основним джерелом акумулювання (мобілізації) грошових коштів до зазначених вище фондів у більшості держав світу, у тому числі в Україні, є податкові надходження. Для прикладу, серед усіх доходів, закладених у Державний бюджет України на 2018 рік, 82,79 % належить податковим надходженням. У Державному бюджеті України на 2017 рік податкові надходження закладались на рівні 81,70 %.

Необхідність формування для належного функціонування держави централізованих фондів грошових коштів, їх подальший розподіл (перерозподіл) та використання зумовили виникнення фінансового контролю, а також податкового контролю (як різновиду фінансового), який здійснюється на етапі формування таких фондів грошових коштів та покликаній, зокрема, забезпечити повноту та своєчасність сплати (перерахування) платниками податків та податковими агентами податків та інших обов'язкових платежів до державних публічних фондів грошових коштів.

В Україні, починаючи з початку формування податкової системи та створення системи фіскальних органів і донедавна, податковий контроль зосереджувався, як правило, на виявленні фактів порушення податкового законодавства та притягненні винних осіб до фінансової та інших видів юридичної відповідальності. Однак натеper в Україні формується принципово протилежний підхід до

правовідносин, що виникають між платниками податків та органами державної фіскальної служби України у тому числі під час реалізації останніми покладених на них функцій щодо здійснення податкового контролю. Так, фіскальні органи поступово реформуються (перетворюються) в органи податкового сервісу (сервісного обслуговування платників податків), а в податковому контролі, що здійснюється такими органами, дедалі більшого значення набувають превентивні заходи, що покликані запобігати вчиненню будь-яких податкових правопорушень. Відповідно, поступово все більшого значення набуває попередній податковий контроль та взаємодія учасників податкових відносин на умовах співпраці, а не протистояння.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та практичні проблеми, пов'язані з державним контролем загалом та фінансовим (у тому числі податковим) контролем зокрема, привертати увагу значної кількості науковців та є актуальними і сьогодні. Так, фінансовий (у тому числі податковий) контроль ставав об'єктом досліджень представників вітчизняної науки фінансового права, таких як Л. К. Воронова, Д. О. Гетманцев, Л. М. Касьяненко, М. П. Кучерявенко, О. А. Маринів, Н. Ю. Пришва, Л. А. Савченко, Н. Г. Хмельовська, а також представників інших наук (економічної науки, державного управління) – П. Ю. Буряка, Ю. М. Васюка, О. А. Шевчука та інших. Попри це, в наукових та експертних дослідженнях приділяється, на нашу думку, недостатня увага питанню попереднього податкового контролю та його значенню для функціонування податкової системи.

Незважаючи на численні наукові праці, що присвячені проблематиці податкового контролю в цілому чи окремих його склад-

ників, попередній податковий контроль не ставав самостійним об'єктом наукових досліджень у вітчизняній науці фінансового права. Тому, враховуючи світові тенденції щодо зміни формату взаємодії між платниками податків та податковими органами та зміщення акцентів від фіскальної функції до профілактичної, все більшого значення набувають доперевірочні заходи, які вчиняються податковими (фіскальними) органами задля забезпечення виконання платниками податків, податковими агентами вимог чинного податкового законодавства, а вдосконалення організації попереднього податкового контролю набуває все більшої актуальності та значення.

Метою цієї статті є дослідження змісту попереднього податкового контролю та надання авторського визначення цього поняття.

Вклад основного матеріалу. Належне виконання державою покладених на неї функцій, насамперед соціально-економічних, безпосередньо залежить від достатності обсягу сформованих державою централізованих фондів грошових коштів, значна частка у формуванні яких на сьогодні в Україні належить податковим надходженням. Відповідно, вагомий вплив на формування таких фондів грошових коштів відіграє податкова культура та податкова дисципліна платників податків, податкових агентів (далі – платників податків), доступність для розуміння та однозначність вимог законодавства з питань оподаткування, а також здійснюваний органами державної фіскальної служби України податковий контроль.

Податковий контроль також відіграє важливу роль у формуванні та функціонуванні податкової системи, оскільки заходи, що вживаються уповноваженими на те державними (фіскальними) органами під час реалізації покладених на них функцій щодо здійснення податкового контролю, зокрема, сприяють забезпеченню належного виконання платниками податків покладеного на них обов'язку щодо своєчасного та повного перерахування (сплати) до відповідного бюджету податків та інших обов'язкових платежів, що входять до податкової системи держави. Відповідно, за відсутності податкового контролю та в умовах недостатньої податкової культури, податкової дисципліни, навіть при нескладній та прозорій системі податків, запроваджена в державі податкова система не функціонуватиме, внаслідок чого держава не отримуватиме необхідних фінансових ресурсів. Отже, податковий контроль є обов'язковою

та об'єктивною умовою для функціонування податкової системи та акумулювання коштів до бюджетів різних рівнів.

Відіграючи важливу роль у функціонуванні податкової системи, податковий контроль (у тому числі окремі його аспекти) вже досить тривалий час є об'єктом ґрунтовних наукових (зокрема, у вітчизняній науці фінансового права) та експертних досліджень. Попри це, науковці досі не дійшли до єдиного узгодженого доктринального розуміння дефініції цього терміна та його змісту.

Так, із погляду М. П. Кучерявенка, податковим контролем є спеціальний державний контроль, який становить собою діяльність податкових органів та їх посадових осіб з перевірки виконання вимог податкового законодавства особами, що реалізують податкові обов'язки або забезпечують цю реалізацію [1, с. 107]. Податковий контроль – вид спеціального державного контролю, що здійснюється як діяльність податкових органів та їх посадових осіб із забезпечення законності, фінансової дисципліни та доцільності при мобілізації грошових коштів і пов'язаних з ними матеріальних засобів у централізовані і децентралізовані публічні фонди [2, с. 383].

Г. В. Дмитренко розглядає податковий контроль як особливий вид державного фінансового контролю, що здійснюється на стадії формування державних грошових фондів спеціально уповноваженими суб'єктами (органами державної податкової служби та іншими контролюючими органами), спрямований на забезпечення додержання податкового законодавства платниками податків, податковими агентами та іншими суб'єктами, що забезпечують реалізацію податкового обов'язку, виявлення і попередження податкових правопорушень, а також притягнення винних осіб до юридичної відповідальності [3, с. 23-24]. На думку іншого науковця В. А. Онищенко, податковий контроль являє собою багатоаспектну міжгалузеву систему спостереження державних контролюючих органів за фінансово-господарською діяльністю платників податків з метою об'єктивного забезпечення заданого рівня формування бюджету й установлення її відповідно до вимог чинного законодавства [4].

Л. М. Касьяненко, досліджуючи правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України, зазначає, що науковці розглядають податковий контроль як:

– функцію або елемент державного управління економікою та як діяльність щодо виконання податкового законодавства України;

- спеціалізований надвідомчий державний контроль;
- державний фінансовий контроль – контроль за додержанням податкового законодавства;
- встановлену нормативними актами сукупність прийомів і способів щодо забезпечення дотримання податкового виробництва [5, с. 62].

Водночас Л. М. Касьяненко дійшла висновку про те, що контрольна функція ДПС України полягає у перевірці правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податків та інших обов'язкових платежів, виявленні та аналізі порушень, а також у забезпеченні удосконалення роботи власне державного органу [5, с. 77].

Найпоширенішим визначенням податкового контролю у фінансовій літературі, як зазначає О. Ю. Буглаєва, є таке: податковий контроль – це окремий складник системи управління податкової системи, що забезпечує дотримання чинного податкового законодавства з метою забезпечення грошовими ресурсами бюджету і державних цільових фондів [6, с. 132].

У свою чергу Ю. М. Васюк, досліджуючи погляди різних науковців щодо поняття «податковий контроль», сформував таке узагальнене визначення цього терміна: податковий контроль – система дій та заходів, спрямована на контроль за виконанням податкового законодавства із застосуванням форм, методів і інструментів податкового контролю уповноваженими на це державними та незалежними органами з метою забезпечення грошовими ресурсами бюджету і державних цільових фондів, застосування превентивних заходів при виявленні відхилень від встановлених норм, притягнення винних до відповідальності за встановленими фактами порушень, отримання компенсації за нанесення збитків, реалізації діяльності щодо уникнення виявлених порушень у майбутньому [7, с. 24-25].

Сьогодні погляди науковців щодо цієї правової категорії відрізняються навіть у таких, на нашу думку, принципово важливих питаннях, як суб'єкти податкового контролю, його об'єкт, зміст та мета здійснення. Це певною мірою простежується із наведених вище доктринальних визначень поняття «податковий контроль». Попри це, серед численних поглядів різних науковців щодо дефініції поняття «податковий контроль» можна виокремити спільність їхніх позицій у тому, що податковий контроль є контролем за дотриманням та виконанням з боку платників податків податкового законодавства.

Офіційне визначення поняття «податковий контроль» у законодавстві України з'явилося в 2011 році із набранням чинності Податковим кодексом України. Так, відповідно до пункту 61.1 статті 61 Податкового кодексу України, податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [8].

Таким чином, у чинному податковому законодавстві України податковий контроль за колом суб'єктів зводиться виключно до контролю, що здійснюється органами державної фіскальної служби України, а за об'єктом – є значно ширшим, аніж контроль за дотриманням та виконанням платниками податків податкового законодавства, зокрема виконання покладеного на них податкового обов'язку. Тобто, податковий контроль у розумінні Податкового кодексу України не обмежується забезпеченням з боку органів державної фіскальної служби України акумулювання (мобілізації) коштів платників податків у централізованих фондах через механізм справляння податків та інших обов'язкових платежів. Так, для прикладу, натепер до такого виду державного контролю (враховуючи приписи підпунктів 19¹.1.13 та 19¹.1.14 пункту 19¹ статті 19¹, статті 80 Податкового кодексу України) належить контроль за господарською діяльністю суб'єктів господарювання, зокрема, щодо виробництва спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та їх реалізації (продажу), контроль за дотриманням законодавства щодо укладення трудового договору.

Відповідно, можна зробити висновок про те, що законодавець, надаючи зазначену вище офіційну дефініцію поняття «податковий контроль», виокремлює даний вид контролю з-поміж інших видів державного контролю не стільки за об'єктом, як за суб'єктом його здійснення – органами державної фіскальної служби України. Податковий контроль – будь-який контроль, що здійснюється органами державної фіскальної служби України як контролюючими органами в розумінні чинного законодавства України.

Законодавчий підхід щодо охоплення податковим контролем усіх без винятку сфер,

контроль за дотриманням законодавства в яких покладено законом на органи державної фіскальної служби України, вважаємо не зовсім виваженим, виходячи з того, що податковий контроль є різновидом фінансового контролю та здійснюється на етапі формування централізованих фондів грошових коштів та, власне, призначений для забезпечення акумулювання коштів до таких фондів. Відповідно, об'єкт податкового контролю не може бути ширшим за об'єкт фінансового контролю, який не включає в себе контроль власне за господарською діяльністю платників податків, у тому числі за процесом виробництва продукції. Контроль за власне господарською діяльністю суб'єктів господарювання, зокрема за виробництвом та реалізацією товарів (хоча і підакцизних), не належить і до фінансової діяльності держави, складовою частиною якої є фінансовий контроль.

Разом із тим варто погодитися з позицією В. І. Стреляного в тому, що «право органів податкової служби здійснювати контроль у суміжних з податковим напрямках (як от контроль за розрахунковими, касовими операціями тощо) не означає його віднесеність до податкового контролю» [9, с. 20]. В основу обґрунтування даного твердження закладається те, що у разі включення до податкового контролю контролю у суміжних із податковим напрямках критерії (властивості), що дозволяють виокремити у фінансовому контролі такий його вид, як податковий контроль, «змішуються з іншими видами фінансового контролю» [9, с. 20]. Контроль за дотриманням порядку проведення готівкових розрахункових операцій, що відповідно до Податкового кодексу України належить до податкового контролю, згаданим вище автором розглядається як самостійний вид фінансового контролю. Відповідно, як зазначається в його дисертаційному дослідженні, «недоречним є ототожнення податкового контролю і контролю органів державної податкової служби України» [9, с. 20].

Подібної позиції дотримується і Л. М. Касьяненко, яка зазначає, що «оскільки фактично органи податкової служби контролюють більше питань, ніж обумовлено податковим законодавством (...), то помилково говорити про те, що контрольна діяльність органів ДПС України повністю охоплюється поняттям «податковий контроль». Органи ДПС України відповідно до чинного законодавства здійснюють саме фінансовий контроль» [5, с. 78].

Підтримуючи думку про те, що органи державної фіскальної служби України здійснюють кілька самостійних видів фінансового контролю, які охоплені в Податковому

кодексі України дефініцією поняття «податковий контроль», та про те, що контрольна діяльність зазначених вище державних органів є ширшою, аніж контроль за дотриманням податкового законодавства, вважаємо за необхідне розмежувати контроль органів державної фіскальної служби України за дотриманням податкового законодавства та за дотриманням іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на зазначені вище державні органи, вивівши останній з-під поняття «податковий контроль». Таке розмежування (виокремлення) вважаємо доцільним не тільки з тієї точки зору, що кожний такий вид контролю характеризується специфічним об'єктом та метою здійснення, а й тому що він потребує власної процедури проведення, яка враховуватиме його особливості.

Підсумовуючи зазначене вище, слід відзначити, що під податковим контролем, на нашу думку, слід розглядати систему заходів, що здійснюються уповноваженим державним органом на етапі мобілізації (акумулювання) коштів до централізованих фондів грошових коштів з метою забезпечення формування таких фондів та які полягають в аналізі дотримання і виконання з боку платників податків вимог податкового законодавства, виявленні та попередженні фактів порушення такого законодавства.

Чинне податкове законодавство України, регламентуючи питання проведення податкового контролю, не передбачає його класифікації. Попри це, податковий контроль, як і фінансовий, класифікується науковцями за різними критеріями. У наукових дослідженнях фінансовий та податковий контроль розподіляється, зокрема, на попередній, поточний та наступний. Критерієм такої класифікації, як правило, є час здійснення контролю, хоча деякі фахівці зазначені вище види контролю розмежовують за ознакою періодичності (В. М. Митрофанов) [5, с. 143], за формами здійснення (М. Б. Гусак) [10, с. 7].

Класифікацію фінансового і податкового контролю на попередній, поточний та наступний за таким критерієм, як час здійснення, можна назвати більш-менш усталеною. Для прикладу, така класифікація простежується в працях І. А. Белобжецького, О. Ю. Буглавої, Г. В. Дмитренка, Л. М. Касьяненко, М. П. Кучерявенка, Л. А. Савченка, К. В. Хмільовської, О. А. Шевчука. Виділення попереднього контролю також трапляється у працях М. Т. Білухи, Л. М. Крамаровського тощо.

Оскільки об'єктом даного дослідження є саме попередній податковий контроль, зупинимо увагу на ньому. В основу класифікації

податкового контролю за зазначеними вище видами покладається, як правило, певний часовий орієнтир (тобто момент у часі, стосовно якого і здійснюється така класифікація), хоча, як зазначалося вище, в основу такого розподілу деякими науковцями закладається критерій періодичності чи форми здійснення контролю.

Насамперед слід відзначити, що ми не погоджуємося з позицією розподілу податкового контролю на попередній, поточний та наступний за критерієм періодичності, оскільки означений критерій (ознака), на нашу думку, вказує на частоту проведення контролю стосовно одного й того самого конкретного об'єкта контролю, тоді як вказані вище види податкового контролю не пов'язані ні з періодом (наприклад, місяць, квартал, півріччя, рік), ні з частотою (повторністю) проведення.

Щодо розгляду деякими науковцями (наприклад, Н. Б. Гусак) попереднього, поточного та наступного податкового контролю як форм його здійснення слід відзначити, що до сьогодні відсутнє єдине узгоджене розуміння того, що є формою контролю. Так, як зазначає Л. М. Касьяненко, «в одних роботах форма трактується як зовнішній вираз чого-небудь, зумовлений певним змістом, або як зовнішній вигляд, пристосування для надання чому-небудь певних окреслень (...) інколи під формою (...) розуміють прояв змісту контролю, його сутності залежно від часу здійснення контрольних дій.» [5, с. 144]. Тому можна певною мірою погодитися з позицією щодо поділу податкового контролю на попередній, повторний та наступний за критерієм форм його здійснення у разі, якщо в категорію «форма» закладається сутність та зміст контролю, залежно від часу його здійснення.

Розглядаючи питання виокремлення в межах податкового контролю попереднього контролю, хочемо звернути увагу на важливість визначення меж останнього, оскільки від цього, на нашу думку, залежить з'ясування особливостей його змісту, форм та мети здійснення.

Розмежування попереднього та поточного контролю в межах податкового контролю, вважаємо, має здійснюватися щодо дій, операцій, що стосуються нарахування, утримання, сплати (перерахування) до бюджету податків та інших обов'язкових платежів, а також інших дій, які повинні вчинятися платниками податків з метою дотримання та виконання вимог податкового законодавства, тобто щодо тих дій, операцій тощо, які становлять об'єкт податкового контролю та є предметом перевірки органів державної фіс-

кальної служби України під час здійснення ними контрольної (перевірочної) діяльності. Тому підтримуємо позицію М. П. Кучерявенка в тому, що попередній податковий контроль здійснюється до проведення операцій, дій, пов'язаних із формуванням грошових фондів, він передує операціям, що перевіряються [2, с. 391], з тим уточненням, що такі операції та дії пов'язані з формуванням саме централізованих грошових фондів.

Слід відзначити, що серед науковців, які виділяють попередній податковий контроль, є певні розбіжності щодо моменту в часі, який розмежує попередній та поточний податковий контроль. Так, наприклад, на думку П. М. Дозорця, попередній контроль проводиться до формування платником податків об'єктів оподаткування [11, с. 113], а з погляду Ю. А. Крохіної, до звітного періоду стосовно конкретного виду податку або до вирішення питання про надання платнику податків податкових пільг, зміни строку сплати податку і т. п. [12, с. 161].

Із викладеною вище позицією Ю. А. Крохіної погодитися складно, оскільки за такого підходу контроль, який здійснюється органами державної фіскальної (податкової) служби у поточному звітному періоді стосовно запланованих платниками податків у цьому ж звітному періоді фінансово-господарських операцій, не належатиме до попереднього, незважаючи на те, що такий контроль передує операції, пов'язаній з оподаткуванням, здійснюється стосовно запланованої операції, а також з метою попередження допущення платником податків податкового правопорушення.

У науковій літературі також простежується позиція, згідно з якою податковий контроль починається на стадії державної реєстрації суб'єктів господарювання у вигляді податкового обліку платників податків і зборів [13, с. 370; 14, с. 29]. Такий підхід щодо визначення початку податкового контролю вважаємо необґрунтованим, виходячи з такого.

По-перше, платниками податків відповідно до чинного законодавства України є не тільки суб'єкти господарювання (юридичні особи, фізичні особи – підприємці), а й фізичні особи без статусу підприємця. Відповідно, податковий контроль здійснюється також щодо осіб, які не підлягають державній реєстрації як суб'єкти господарювання, щодо об'єктів оподаткування, які формуються та належать таким особам, тоді, якщо йти за логікою зазначеної вище позиції, без державної реєстрації як суб'єктів господарювання податковий контроль щодо фізичних осіб не може бути розпочатий.

По-друге, статус платника податків виникає в силу закону, тобто наявність в особи такого статусу та, відповідно, виникнення в неї податкового обов'язку не пов'язані з державною реєстрацією такої особи. Наприклад, фізична особа, отримавши дохід від неподаткового агента, зобов'язана самостійно нарахувати та сплатити (перерахувати) до відповідного бюджету податок з доходів фізичних осіб та військовий збір, незалежно від того, включена вона до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків чи ні.

По-третє, такий підхід, на нашу думку, не враховує заходи, які здійснюються органами державної фіскальної служби України в межах попереднього податкового контролю та можуть передувати включенню платників податків до державних реєстрів, ведення яких покладено законодавством на зазначені вище контролюючі органи (наприклад, Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб). Наприклад, фіскальний рескрипт.

Аналізуючи позиції науковців щодо сутності попереднього податкового контролю, можна спостерігати, що одні зводять такий вид контролю до реєстрації платників податків та інформації про їхню діяльність [11, с. 113], інші відносять до такого виду контролю, окрім реєстрації платників податків, також спостереження за підконтрольними об'єктом, прогнозування, планування, вивчення документів, операцій та записів у податковому та бухгалтерському обліку та звітності, масово-роз'яснювальну роботу [5, с. 147].

З точки зору П. Ю. Буряка, попередній податковий контроль «охоплює всю систему до перевіркової роботи органів державної податкової служби» [14, с. 14], а також включає масово-роз'яснювальну роботу, у тому числі консультації платникам податків. Попередній податковий контроль, як зазначає М. П. Кучерявенко, полягає «у розгляді аналізі кошторисів, бюджетів, затвердження їх проектів» [2, с. 391].

Попередній податковий контроль, на думку А. С. Каратаєва, пов'язаний, перш за все, з роз'ясненням чинного податкового законодавства, збиранням, обробкою та аналізом інформації про платників податків на стадії планування податкових перевірок [15, с. 142].

Серед передбачених Податковим кодексом України заходів, які, на нашу думку, належить саме до попереднього податкового контролю, можна назвати реєстрацію платників податків, об'єктів оподаткування, а

також попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, податкові консультації.

Тобто попередній податковий контроль, на нашу думку, характеризується такими особливостями:

- предметом контролю є запланована платником податків операція чи дія, вчинення чи утримання від вчинення якої впливає на виконання таким платником податків покладеного на нього податкового обов'язку з того чи іншого податку, обов'язкового платежу, включеного до системи податків, та/або на виконання та дотримання інших обов'язків, покладених на платника податків податковим законодавством;

- даний вид контролю спрямований не на виявлення фактів порушення норм податкового законодавства, а на попередження (профілактику) вчинення податкових правопорушень, у тому числі злочинів;

- попередній податковий контроль не може мати наслідком притягнення платника податків до юридичної відповідальності.

Підсумовуючи зазначене вище, можна зробити висновок, що попередній податковий контроль – це система передбачених законом заходів, які здійснюються уповноваженим державним органом у формах та у порядку, визначених податковим законодавством, щодо запланованих платниками податків операцій та дій, вчинення яких пов'язане з виникненням у такого платника податку податкового обов'язку, та які спрямовані на попередження податкових правопорушень.

Актуальні світові тенденції демонструють поступове зростання ролі попереднього податкового контролю, що, на нашу думку, зумовлюється такими його перевагами:

- а) попередній податковий контроль сприяє підвищенню податкової свідомості у платників податків, що, відповідно, позитивно відбивається на дотриманні ними податкової дисципліни;

- б) даний вид контролю сприяє зменшенню кількості податкових правопорушень, що має наслідком покращення показників рівня надходження коштів (за рахунок податків та зборів) до централізованих фондів грошових коштів;

- в) через реалізацію заходів попереднього податкового контролю налагоджується взаємодія між платниками податків та контролюючими органами та зміщується акцент у відносинах між ними – від протистояння до співпраці (*Cooperative Compliance*).

Як засвідчує досвід економічно-розвинутих країн світу (США, Канада, Нідерланди, Австрія, Швеція, Австралія тощо), розбудова

податкової системи на засадах партнерських відносин між платниками податків та державою в особі контролюючих органів дозволяє пом'якшити природний конфлікт між публічними та приватними інтересами в оподаткуванні. І одним з інструментів такого підходу (*Cooperative Compliance*) є попередній податковий контроль.

Висновки.

Заходи попереднього податкового контролю відіграють важливу роль у формуванні державою централізованих фондів грошових коштів, оскільки вони сприяють, по-перше, підвищенню у платників податків податкової свідомості та податкової культури; по-друге, мінімізації випадків ненавмисного порушення податкового законодавства (наприклад, внаслідок непоінформованості про запровадження нового податку, неправильного тлумачення норми податкового законодавства, що призвело до неправильного визначення бази оподаткування чи застосування ставки податку в іншому розмірі, тощо); по-третє, створенню належних передумов для здійснення органами державної фіскальної служби заходів поточного та наступних контролів (наприклад, для проведення документальних (виїзних та невиїзних) перевірок, для проведення фактичних перевірок тощо); по-четверте, побудові взаємовідносин між платниками податків (приватний інтерес) та органами державної фіскальної служби України (публічний інтерес) на засадах відкритості та партнерства, а не протистояння. Заходи попереднього податкового контролю також, на нашу думку, сприяють зменшенню податкових ризиків для платників податків щодо проведення тієї чи іншої фінансово-господарської операції (наприклад, у разі застосування горизонтального моніторингу), а також сприяють попередженню вчинення ними податкових правопорушень.

Відповідно, удосконалення наявного підходу щодо організації та здійснення контролюючими органами попереднього податкового контролю у тому числі з урахуванням позитивного досвіду економічно-розвинутих країн світу має бути, на нашу думку, одним із пріоритетних напрямів державної податкової політики.

Список використаних джерел:

1. Кучерявенко М.П. Правове регулювання податкового контролю. Вісник Академії правових наук України. 2002. № 2 (29). С. 107-113.
2. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія. Київ, 2009. 460 с.
3. Дмитренко Г.В. Державний фінансовий контроль в Україні (податковий, казначейський, бюджетний): монографія. Київ: ТОВ «Видавництво «Консультант», 2009. 176 с.
4. Що таке податковий контроль? URL: <https://taxlink.ua/ua/analytics/Podatkoviy-kontrol/SHCHo-take-podatkoviy-kontrol/> (дата звернення: 01.09.2018).
5. Касьяненко Л.М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2004. 232 с.
6. Буглаєва О.Ю. Податковий контроль: теоретичний аспект. Наукові праці НДФІ. 2009. Вип. 4. С. 131-137.
7. Васюк Ю.М. Механізми реалізації податкового контролю в Україні: державно-управлінський аспект: дис. ... канд. наук з держ. управ: 25.00.02. Київ, 2015. 254 с.
8. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.
9. Стреляний В.І. Правове регулювання поточного фінансового контролю за додержанням порядку проведення готівкових розрахункових операцій: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2010.
10. Гусак Н.Б., Гусак Ю.Б. Контроль податковий органів за діяльністю підприємств: навч. посібник. Київ, 2007. 320 с.
11. Дозорець П.М. Форми податкового контролю органів державної фіскальної служби за обігом підкацизних товарів. Науковий вісник Ужгородського Національного університету. Серія «Право». 2015. Вип. 35. Ч. 1. Т. 2. С. 112-115.
12. Крохина Ю.А. Налоговое право: учебник для СПО. 8-е изд., перераб. и доп. Москва, 2017. 428 с.
13. Гречана Т.В. Податковий контроль при адмініструванні податку на додану вартість. Держава і право, 2012. Вип. 56. С. 368-371.
14. Бурак П.Ю., Карпінський Б.А., Залуцька Н.С., Осідач О.Б. Податковий контроль в Україні. Контрольно-перевірочний процес: монографія. Львів: Простір, 2007. Т. II. 420 с.
15. Каратаев А.С. Формы налогового контроля. Экономические науки, 2010. № 8. С. 142-144.

В статье исследовано определение понятия налогового контроля и одного из его разновидностей по критерию времени проведения – предварительного налогового контроля. Рассматривая предварительный налоговый контроль, который играет важную роль в администрировании налогов и других обязательных платежей для предупреждения (профилактики) правонарушений в сфере налогообложения, автор наводит собственное определение понятия этого вида контроля, а также исследует как границы (во времени) его проведения, так и его содержание.

Ключевые слова: налоговая система, налоговый контроль, предварительный налоговый контроль.

This article investigates the definitions of tax control and one of its types according to timing criterion – preliminary tax control. When considering preliminary tax control, which plays a significant role in administration of taxes and other compulsory payments, as well as in prevention of offences in the sphere of taxation, the author provides his own definition of this type of control, and investigates both timescales of conduction and its content.

Key words: tax system, tax control, preliminary tax control.

