

УДК 342.922:35.085

В.Е. ПЕРЧИКОВ, Науково-дослідний центр з проблем оподаткування Національного університету державної податкової служби України

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ: ПРАВОВЕ ДОСЛІДЖЕННЯ КОМПЕТЕНЦІЇ

Ключові слова: внутрішній контроль, податкова служба

Вдосконалення податкової системи [1, 2] не можливе без реформування податкової служби. Отже, постає завдання «радикально поліпшити організацію виконавчої влади, перетворити її в один з визначальних чинників прискорення економічних, соціальних і державно-політичних перетворень», підвищити дієвість організаційно-правових засобів «внутрішньо-організаційної діяльності всередині державних органів, органів місцевого самоврядування, адміністрацій державних підприємств, установ і організацій» [3]. Організаційно-правові засоби внутрішнього контролю поєднують в собі «юридичні організаційні та процедурно-процесуальні форми» [4]. Головною особливістю організаційно-правових засобів внутрішнього контролю є їх «компетенційний вимір» [5].

Вітчизняний і світовий досвід побудови системи державного та фінансового контролю, проблеми становлення й вдосконалення системи адміністративного та фінансового права розглядалися в роботах таких провідних вчених, як В.Б. Авер'янов, О. Ф. Андрийко, О.М. Бандурка, Ю.П. Битяк, Г.Г. Забарний, Р.А. Калюжний, В.М. Попович, Н. І. Рубан, І.Б. Стефанюк, Ю.О. Тихомиров, В.К. Шкарупа. Роботи зазначених авторів мають важливе наукове та практичне значення; висновки і рекомендації, що містяться в них, суттєво впливають на вдосконалення законодавства у адміністративній та фінансовій сферах. Проте існує необхідність пода-

льшої інтеграції сучасних тенденцій організаційного розвитку органів виконавчої влади, в першу чергу, з управління ризиками, та підвищення їх (органів виконавчої влади) спроможності щодо «внутрішнього» контролю за виконанням управлінськими органами, їх посадовими особами покладених на них обов'язків щодо забезпечення прав і свобод людини» та «постійного підвищення ефективності державного управління» [3].

Важливим аспектом дослідження правового інституту внутрішнього контролю є визначення його структурно-функціональних компонентів, що і є метою роботи. Новизна статті полягає в розвитку організаційно-правових засобів системи внутрішнього контролю податкової служби з урахуванням концепції управління ризиками.

Згідно міжнародного стандарту «Enterprise Risk Management - Integrated Framework» [6], внутрішній контроль є системним, тобто розповсюджується на всі внутрішньо організаційні відносини державної та податкової служби органів державної податкової служби (далі - ОДПСУ). Відповідно до цього, створення окремого підрозділу внутрішнього контролю не є перспективним. Якщо проаналізувати організаційну структуру ОДПСУ, то можна зробити два висновки: по-перше, вона функціональна, по-друге, функція Державної податкової адміністрації (далі - ДПА) України, яка закріплена за Департаментом або Управлінням, передається ієрархічно організованим підрозділам на рівні ДПА області та Державної податкової інспекції району. Подібні «ієрархічні» організаційно-функціональні структури не відповідають сучасним вимогам до результативності та ефективності органів виконавчої влади, не узгоджуються з процесним підходом до управління ОДПСУ [7-10], не є економічно обґрунтованими з точки зору використання бюджетних коштів та не дозволяють використати в повному обсязі концепцію управління ризиками у системі внутрішнього контролю. Слід прийняти до уваги й те, що система внутрішнього контролю від-

повідно до стандарту COSO складається з восьми компонентів: внутрішнє середовище організації, постановка цілей, визначення можливих подій, оцінка ризиків, реагування на ризик, контрольні процедури, інформація та комунікації, моніторинг. Усі компоненти системи внутрішнього контролю існують окремо, лінійно не пов'язані, можуть використовуватися у правовому регулюванні відповідних відносин незалежно від інших. Це накладає різні вимоги до розробки юридичної конструкції системи внутрішнього контролю, яка би поєднувала статичний та динамічний аспекти правового регулювання відносин внутрішнього контролю.

За визначенням COSO, внутрішній контроль («internal control») - це «процес, який здійснюється керівництвом організації для забезпечення розумної гарантії досягнення цілей по наступних категоріях: *ефективність і результативність податкових органів; надійність фінансової та управлінської звітності; дотримання нормативно-правових актів відповідно до повноважень (курсів та редакція – наші)*» [6], а ризики - це «ймовірність того, що станеться подія, яка негативно вплине на досягнення цілей організації». Система внутрішнього контролю при сучасному розвитку інформаційно-комунікативних технологій суттєво підвищує процесуальні гарантії прав, свобод та законних інтересів платників податків (ч.2 ст.3 Конституції України¹) при реалізації органами виконавчої влади принципів «належного управління» («good administration») [11] в ОДПСУ (ч.2 ст.19 Конституції України²). Ще один важливий висновок, якій виходить з системного характеру внутрішнього контролю – це можливість системно протидіяти

¹ Права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави.

² Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

проявам корупції, які, як відомо, теж мають системний характер. Запобігання ж проявам корупції здійснюється завдяки вдосконаленню внутрішнього контролю за розподілом компетенції ОДПСУ та повноважень державних службовців.

Догматичне дослідження норм права [12], які регулюють відносини внутрішнього контролю, є не достатнім для консолідації правових норм у взаємопов'язану правову систему, яка опосередковує внутрішній контроль [13] та його функціонування в контексті стандарту [6]. Відносини внутрішнього контролю ОДПСУ досліджувались «методологічними процедурами формалізації, категоризації, парадигматизації» [14] з метою узагальнення «структурних елементів правових утворень» [15] у юридичній конструкції.

Загальні цілі внутрішнього та податкового контролю виходять з того, що «головною функцією податкового права є справедливий розподіл тягаря публічних витрат» [16] та ґрунтуються на тому, що однією з функцій внутрішнього контролю виконавчих органів місцевого самоврядування та місцевих державних адміністрацій є захист доходних статей державного та місцевого бюджетів. Перспективним напрямком дослідження взаємодії внутрішнього та податкового контролю є аналіз нормативно-правових актів Президента України, Кабінету Міністрів України та виконавчих органів місцевого самоврядування й місцевих державних адміністрацій, які регулюють відносини внутрішнього контролю з державними і комунальними підприємствами та установами, і практика їх правозастосування.

Правове дослідження системи внутрішнього контролю, як сукупності юридичних організаційних та процедурно-процесуальних форм, ґрунтується на концептуальних положеннях реформи адміністративного права [3] та концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [17]. Такий підхід дозволяє на концептуально-правовому рівні поєднати бюджетно-функціональну та компетенційно-

функціональну складові внутрішнього контролю ОДПСУ.

Сучасна система внутрішнього контролю ОДПСУ та нормативно-правові акти, які регулюють відносини внутрішнього контролю у сфері податкової та державної служби, на нашу думку, вимагають вдосконалення, в першу чергу, правових норм, які управляють компетенцією ОДПСУ та опосередковують управління ризиками податкової служби у контексті ефективності та результативності функціональної діяльності ОДПСУ.

Одним із важливих факторів правового регулювання відносин внутрішнього контролю є дослідження їх (відносин) об'єму. Згідно з визначенням Тихомирова Ю.А., «компетенція органу виконавчої влади – це система його повноважень, тобто суб'єктивних прав і обов'язків» [5].

Компетенція податкових органів, які очолює Голова ДПАУ, розповсюджується на «здійснення контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків та зборів (обов'язкових платежів)» [18]. Голова ДПАУ наділений всією повнотою компетенції ОДПСУ для здійснення організуючого впливу у податковій сфері, як суб'єкт публічно-владних повноважень, отриманих легітимним шляхом та легалізованих у законний спосіб. Одночасно, політична посада Голови ДПАУ, як керівника центрального органу виконавчої влади, включає компетенцію з управління внутрішньо організаційними відносинами, з розгляду скарг громадян [20] та правоохоронні повноваження, зокрема щодо виявлення і розслідування фактів корупції [21]. Таким чином, Голова ДПАУ є політично-адміністративною посадовою особою з первинною, комплексною компетенцією у сфері діяльності ОДПСУ, головним правом та одночасно обов'язком якої є здійснення внутрішнього та податкового контролю.

Аналіз організації податкової служби з точки зору дослідження політичних та адміністративних посад ОДПСУ можливий у декількох напрямках. Головні з них, в рамках

правового дослідження внутрішнього контролю пов'язані з принципами:

- субсидіарності при делегуванні Головою ДПАУ повноважень податкового контролю на відповідні державні посади різних рівнів ОДПСУ з відповідним перерозподілом цілей, функцій, завдань;

- не сумісності існування повноважень суб'єкту внутрішнього та податкового контролю у одній посадовій особі ОДПСУ.

Посадові особи ОДПСУ, які здійснюють «фронтальний» податковий контроль, займають, на нашу думку, квазі-політичні посади, тому що ці посадові особи є суб'єктами владних повноважень, встановлюють, припиняють, змінюють податкові правовідносини, представляють державу у соціально-економічних відносинах з суспільством та асоціюються у громадській думці з тими політиками, тією політичною силою, які увійшли до уряду. Принцип субсидіарності, який використовується в ЄС, передбачає передачу владних повноважень на оптимально наближений до суспільства рівень здійснення виконавчої влади. За принципом не сумісності існування компетенції суб'єкту внутрішнього та податкового контролю в одній посадовій особі ОДПСУ, аргументованою є передача повноважень податкового контролю виключно на рівень податкових інспекторів державних податкових інспекцій. Слід прийняти до уваги і рекомендації експертів групи оцінювання GRECO щодо «створення державного фінансового контролю, реформування адміністративних процедур і норм, уникнення функціональних конфліктів у виконавчій гілці (наприклад, *шляхом чіткого відокремлення функцій виконання та контролю (курсив – наш)*» [19]. Тобто, первинним суб'єктом внутрішнього контролю ОДПСУ є Голова ДПАУ, а кінцевим об'єктом внутрішнього контролю є податковий інспектор, як суб'єкт владних повноважень податкового контролю.

Виходячи з наведеного, можна окреслити об'єм відносин внутрішнього контролю, які підлягають правовому регулюванню, врахо-

вучи ієрархічно підпорядковані посади всіх рівнів ОДПСУ, як такі, що позбавлені повноважень податкового контролю та передбачають виконання функціональних обов'язків за посадою та функцій суб'єкту внутрішнього контролю. При цьому, посадова особа не може бути суб'єктом внутрішнього контролю виконання власних функціональних обов'язків. Крім того, суб'єкт внутрішнього контролю є суб'єктом адміністративного процесу з боку ОДПСУ, зокрема, суб'єктом проведення апеляційної процедури [20] та представником по адміністративній справі [22] щодо функціональної діяльності посадових осіб, в першу чергу суб'єктів податкового контролю, внутрішній контроль за якою (діяльністю) виходить з його повноважень.

Організаційно-правові засоби внутрішнього контролю є інструментальною основою проведення податкової політики у сфері податкової служби. Під податковою політикою у сфері податкової служби розуміється сфера діяльності Головного управління державної служби Кабінету Міністрів України та ДПА України з регулювання та управління правовідносинами державної служби у ОДПСУ з метою модернізації податкової служби [23].

Дослідження тенденцій організаційного розвитку податкових органів країн-учасниць ЄС з врахуванням міжнародного досвіду дозволило визначити правові засоби внутрішнього контролю ОДПСУ як такі, що:

- встановлюють, змінюють та припиняють адміністративні відносини координації та субординації між ОДПСУ та з органами місцевого самоврядування у здійсненні податкової політики [18, 24];

- регулюють внутрішній контроль ефективності та результативності адміністрування податків як організаційної спроможності ОДПСУ досягти цілей податкової політики [6, 17, 25];

- встановлюють, змінюють та припиняють компетенції ОДПСУ та їх структурних підрозділів, повноваження посадових осіб та їх функції у відповідності з податковою політикою;

- регламентують моніторинг впливу нормативно-правових актів та змісту і форми документів, які стосуються податкового контролю [26].

На наш погляд, компоненти системи внутрішнього контролю міжнародного стандарту COSO можуть бути інтегровані в вищеведених засобах внутрішнього контролю ОДПСУ, за виключенням компоненти «інформація» та, частково, «комунікація». Це пов'язано з тим, що в інформаційному законодавстві не достатньо врегульовано публічно-правові відносини щодо встановлення, зміни та припинення прав доступу до адміністративної та податкової інформації [27, 28]. У зв'язку з цим, було досліджено та вдосконалено інформаційно-правовий режим доступу до адміністративної та податкової інформації в ОДПСУ, як базисної функції внутрішнього контролю.

Таким чином, внутрішній контроль дозволяє організувати ДПА України здійснення податкової політики, в першу чергу, у сфері податкової служби, на науково-обґрунтованих засадах [29, 30].

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про систему оподаткування» : від 25.06.1991 р., № 1251-ХІІ // Голос України. - 09.08.1991. - № 153.

2. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції реформування податкової системи» : від 19.02.2007 р., № 56-р // Офіційний вісник України. - 2007. - № 13. - Ст. 481.

3. Проект Постанови Верховної Ради України «Про концепцію реформи адміністративного права» : від 11.09.2000 р., реєстр. № 6054 (Єхануров Ю.І. Кабінет Міністрів України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=8943.

4. Теорія держави і права. Академічний курс : підручник / за ред. О. В. Зайчука, Н. М. Оніщенко. – 2-ге вид., перероб. і до-

пов. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 688 с.

5. Тихомиров Ю. А. Теория компетенции / Ю. А. Тихомиров. - М. : Юринформцентр, 2001. - 352 с.

6. Enterprise Risk Management - Integrated Framework. Executive Summary. // Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). September, 2004.

7. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Програми запровадження системи управління якістю в органах виконавчої влади» : від 11.05.2006 р., № 614 // Офіційний вісник України. - 2006. - № 20. - Ст. 1435.

8. Наказ ДПА України «Про запровадження системи управління якістю в органах ДПС України» : від 17.04.2007 р., № 235 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=77088&cat_id=63159&ctime=1191944744933.

9. Наказ ДПА України «Про затвердження Місії, політики, цілей та основних завдань Державної податкової адміністрації України у сфері якості» : від 04.09.2007 р., № 519 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=77076&cat_id=63159&ctime=1191941884958.

10. Наказ ДПА України «Про затвердження Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року» (Проект «Модернізація державної податкової служби України – 1») : від 07.04.2003 р., № 160 (із змінами і доповненнями, внесеними наказами ДПА України : від 29.09.2005 р., № 420) // Вісник податкової служби України. - 2003, 06. - № 23; 2005, 10 - № 37.

11. Recommendation Council of Europe CM/Rec(2007)7 of the Committee of Ministers to member states on good administration (Adopted by the Committee of Ministers on 20 June 2007 at the 999bis meeting of the Ministers' Deputies) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.coe.int.

12. Гримм Д. Д. Лекции по догме римско-

го права / Д. Д. Гримм. – М. : Изд-во «Зерцало», 2003. - 423 с.

13. Рішення комісії з питань системи управління якістю в органах ДПС України «Про затвердження ключових процесів» від 03.09.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=77181&cat_id=45661&ctime=1192090891442.

14. Тарасов Н. Н. Методологические проблемы современного правоведения: дисс. ... доктора юрид. наук : 12.00.01 / Тарасов Николай Николаевич. - Екатеринбург, 2002. – 342 с.

15. Чевычелов В. В. Юридическая конструкция: проблемы теории и практики: дисс. ... кандидата юрид. наук : 12.00.01 / Чевычелов Владимир Владимирович. - Нижний Новгород, 2005. - 180 с.

16. Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права: дисс. ... доктора юрид. наук : 12.00.14 / Винницкий Данил Владимирович. - Екатеринбург, 2003. - 436 с.

17. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2015 року» : від 22.10.2008 р., № 1347-р // Офіційний вісник України. - 2008. - № 82. - Ст. 2767.

18. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» : від 04.12.1990 р., № 509-ХІІ // Голос України. - 12.01.1991. - № 8.

19. Спільні перший та другий раунди оцінювання. Оціночний звіт по Україні / затв. GRECO на 32-у пленарному засіданні (м. Страсбург, 19-23 березня 2007 року) // GRECO EVAL I-II Rep (2006) 2E [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.coe.int.

20. Закон України «Про звернення громадян» : від 02.10.1996 р., № 393/96-ВР // Урядовий кур'єр. - 17.10.1996 р., № 196-197.

21. Закон України «Про боротьбу з корупцією» : від 05.10.1995 р., № 356/95-ВР // Го-

лос України. - 16.11.1995. - № 216.

22. Кодекс адміністративного судочинства України : від 06.07.2005 р., № 2747-IV // Урядовий кур'єр. - 17.08.2005. - № 153-154.

23. Перчиков В. Е. Організаційно-правові засоби внутрішнього контролю як інституційний фактор підвищення результативності адміністрування податків / В. Е. Перчиков // Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України : матеріали наук.-практ. конф. – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2008. – С. 162-165.

24. Закон України «Про місцеві державні адміністрації» : від 09.04.1999 р., № 586-XIV // Урядовий кур'єр. - 15.05.1999. - № 89.

25. Шведська національна рахункова палата Аудит адміністративної діяльності: теорія та практика / пер. з англ. В. Шульга. – К. : Основи, 2000. – 190 с.

26. Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» : від 11.09.2003 р., № 1160-IV //

Урядовий кур'єр. - 22.10.2003. - № 198.

27. Проект Закону України «Про доступ до публічної інформації» : від 11.07.2008 р., реєстр. № 2763 (Шевченко А.В. Народний депутат України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=33015.

28. Закон України «Про інформацію» : від 02.10.1992 р., № 2657-XII // Голос України. - 13.11.1992. - № 217.

29. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій [та ін.] ; за ред. З. С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – 675 с.

30. Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України : матеріали наук.-практ. конф. / Ред. колегія: П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій [та ін.]. – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2008. – 626 с.

Перчиков В. Е. Внутрішній контроль податкових органів: правове дослідження компетенції / В. Е. Перчиков // Форум права. – 2009. – № 1. – С. 425–430 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2009-1/09pvepdk.pdf>

Розглянуто та запропоновано організаційно-правові засоби внутрішнього контролю податкових інспекцій з врахуванням сучасних підходів з розвитку систем внутрішнього контролю органів виконавчої влади.

Перчиков В.Э. Внутренний контроль налоговых органов: правовое исследование компетенции

Рассмотрены и предложены организационно-правовые средства внутреннего контроля налоговых инспекций с учетом современных подходов по развитию систем внутреннего контроля органов исполнительной власти.

Perchykov V.E. Internal Control of Tax Agencies: Legal Research of the Competence

Considered and proposed organizational and legal instruments for internal control of tax agencies, which are based on the state of the art approaches of governmental internal control system's development.