

Буглаєва О. Ю.,

старший науковий співробітник
відділу адміністрування податкових та митних платежів
Науково-дослідного фінансового інституту
Академії фінансового управління
Міністерства фінансів України

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ

Висвітлено питання теоретичних засад сутності та природи податкового контролю як функції державного управління. Розглянуто форми та механізм здійснення податкового контролю відповідними державними органами. Досліджено позитивні та негативні наслідки зазначеного напрямку державного контролю, а також його вплив на ефективність боротьби з фінансовою кризою.

Ключові слова: контроль, податковий контроль, платники податків, податкові агенти, перевірка, податковий облік.

Податковий контроль як функція державного управління — одна з головних проблем, що постає перед органами виконавчої влади України на нинішньому етапі розвитку економіки. Суперечності в основних теоретичних і методологічних питаннях зумовлюють необхідність аналізу окремих суджень стосовно цієї ланки державного управління. Тому в сучасних соціально-економічних умовах надзвичайної актуальності набувають питання діяльності органів державної влади щодо реалізації контрольно-наглядової функції у сфері оподаткування.

Питання контрольної діяльності органів державної податкової служби України розглядалися в наукових працях В. М. Мельника, В. А. Онищенко, Ф. О. Ярошенка та ін. Незважаючи на наявні наукові здобутки, поки що не вироблено єдиних підходів до обґрунтування основних понять, формування єдиних завдань органів контролю, їх інституційної структуризації. Отже, метою статті є аналіз поглядів на означені проблеми.

Контроль має багатовіковий період розвитку. За історіографічними джерелами, він з'явився тоді, коли людина за допомогою “батога та пряника” змусила іншу людину зробити що-небудь наперед визначене. Словник іноземних слів дає два трактування слова “контроль” (фр. — *controle*) — по-перше, це перевірка, а також спостереження з метою перевірки і, по-друге — це система органів, що займаються такою перевіркою — контролери¹.

Контроль є основною частиною державного управління, оскільки таке управління передбачає відповідальність перед суспільством, що у свою чергу є важливим чинником соціально-економічної стабільності держави, її фінансової безпеки.

На сьогодні основний елемент державного фінансового контролю — це податковий контроль. Оскільки податкова діяльність держави охоплює за-

¹ Словарь иностранных слов / под ред. В. В. Пчелкиной. — М. : Русс. яз., 1988. — С. 445.

провадження, введення та справляння податків, то контролюючі дії поширюються на всю систему оподаткування, а також здійснюються в розрізі окремих податків та податкових груп. У процесі податкової діяльності контроль пронизує всю економіку. Головною метою податкового контролю є забезпечення режиму суворого додержання норм податкового законодавства зобов'язаними суб'єктами податкових правовідносин.

Безумовно, для чіткого розуміння податкового контролю потрібно визначити його зміст. Сьогодні у фінансовій науці існує досить багато тлумачень поняття “податковий контроль”. Їхнє розмаїття зумовлене боротьбою суперечностей, що спричиняється двома факторами: по-перше, держава прагне забезпечити повне та своєчасне надходження грошових коштів до публічних грошових фондів; по-друге, платники податків зацікавлені у створенні такого механізму податкового контролю, який би не призводив до ускладнень або паралізації їх фінансово-господарської діяльності.

Найпоширенішим визначенням податкового контролю у фінансовій літературі є таке: “Податковий контроль – це окрема складова системи управління податкової системи, що забезпечує дотримання діючого податкового законодавства з метою забезпечення грошовими ресурсами бюджету і державних цільових фондів.”²

Розглядаючи системний характер податкового контролю як складової частини державного управління, в його структурі виділяють кілька визначальних елементів, а саме: контролюючий суб'єкт, підконтрольний об'єкт і контрольні дії. Важливе місце серед елементів податкового контролю належить контролюючим суб'єктам, які відіграють вирішальну роль у функціонуванні контрольної системи, тому що від них залежить вибір підконтрольних об'єктів, забезпечення місця і часу виконання контрольних дій тощо. Особливістю податкового контролю як виду управлінської діяльності є те, що в основу здійснення цієї діяльності покладено владні повноваження органів державної податкової служби, які вони реалізують при проведенні контрольних заходів. Відповідно до ст. 2 Закону України “Про державну податкову службу в Україні” найважливішим завданням органів державної податкової служби є здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством³. Водночас згідно із Законом України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” перелік контролюючих органів включає: митні органи, органи Пенсійного фонду України, органи фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування. Наділення податкових органів влад-

² Буряк П. Ю. Податковий контроль / П. Ю. Буряк, Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька. – К. : Хай-Тек Прес, 2007. – С. 34.

³ Кисіль О. М. Взаємини між підприємцями і контролюючими органами / О. М. Кисіль // Актуальні проблеми боротьби з корупцією в Україні. – 2006. – № 2. – С. 21.

ними правами в контрольно-податкових правовідносинах передбачає, що платники податків зобов'язані не заважати роботі службових осіб податкових органів при проведенні заходів податкового контролю.

Об'єктом податкового контролю слід вважати діяльність платників податків податкових агентів, інших суб'єктів у процесі реалізації ними податкового обов'язку.

Податковий контроль реалізується у визначених формах, які мають обов'язкове законодавче закріплення. Такими формами є: податкові перевірки, облік платників податків, оперативний облік податкових надходжень, контроль за відповідністю витрат фізичних осіб їхнім доходам⁴. Серед інших форм податкового контролю – отримання пояснень платників податків, податкових агентів; перевірка даних обліку і звітності; огляд приміщень і територій, що використовуються з метою отримання доходу (прибутку). Найефективнішою формою податкового контролю як з позицій теорії, так і з використанням практичного досвіду є перевірка. На думку професора Ю. Ф. Кваши, податкова перевірка являє собою процесуальну дію податкової адміністрації щодо контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати податків і зборів, що здійснюється шляхом порівняння фактичних даних, отриманих у результаті податкового контролю, з даними податкових декларацій та інших звітних документів, які подаються платниками податків до податкових органів⁵.

Відповідно до ст. 11 Закону України “Про державну податкову службу в Україні” органи державної податкової служби у випадках, у межах компетенції та у порядку, встановлених законами України, мають право здійснювати документальні невиїзні перевірки (на підставі поданих податкових декларацій, звітів та інших документів, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків та зборів незалежно від способу їх подачі), а також планові та позапланові виїзні перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування і сплати податків та зборів, додержання валютного законодавства юридичними особами⁶.

З погляду теоретичного аналізу податкового контролю, важливого значення набуває класифікація його видів. Залежно від часу проведення контрольних заходів слід розмежовувати попередній, поточний та наступний податковий контроль. На жаль, чинними нормативно-правовими актами не встановлено чітких процедур організації проведення документальних перевірок платників податків. Як правило, кожний контролюючий орган самостійно розробляє правила та порядок проведення перевірок у вигляді методичних рекомендацій. Однак усі форми податкового контролю перебувають у єдності та взаємозв'язку між собою, зокрема щодо методики, за

⁴ Кравчук Г. В. Податковий менеджмент : навч. посіб. / Г. В. Кравчук, С. М. Шкарлет. – Чернігів : РВК “Деснянська правда”, 2005. – С. 332.

⁵ Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений : учеб.-практ. пособ. / под ред. Ю.Ф. Кваши. – М. : Юристь, 2001. – С. 540.

⁶ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.

допомогою якої вони реалізуються. Кожному виду контролю, кожній його формі властиві свої методи. Вибір тих чи інших методів і прийомів залежить від конкретних питань, порушених перед суб'єктом контролю, його функцій та повноважень.

Так, наприклад, у 2008 р. ДПА України відмовилася від принципу найбільшого охоплення перевірками всіх категорій платників податків. Впровадження такої системи надає право відбирати для планових перевірок суб'єкти господарювання, які мають ризики несплати податків. Така оптимізація контрольно-перевірочної роботи зумовила зменшення у 2009 р. кількості планових перевірок – на 21,2 %. Так, якщо на II кв. 2007 р. були заплановані перевірки більше 8 тис. суб'єктів господарювання, то на II кв. 2008 р. – 5,7 тис.⁷ Засоби адміністративного податкового впливу на економіку, як свідчить світова практика, спроможні дати лише короткочасний результат у плані збільшення податкових надходжень. На думку багатьох економістів, такі заходи провокують ухиляння від оподаткування, відтік капіталів за кордон, завдають збитків вітчизняній економіці.

Головним принципом податкового контролю є законність. Суть цього принципу полягає в тому, що при здійсненні податкового контролю, і зокрема при проведенні податкових перевірок, органи державної податкової служби повинні керуватися нормою, закріпленою в ст. 19 Конституції України: “Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України”.⁸ Реалізація податковими органами конституційних норм при проведенні виїзних податкових перевірок є важливою гарантією права платників податків на безперешкодне здійснення власної фінансово-господарської діяльності.

Як процес контроль включає такі стадії:

- констатацію фактів і перевірку виконання планів, завдань, прийнятих рішень;
- критичну оцінку фактів або оцінку того, що якісні та кількісні показники досягнуті підконтрольним об'єктом;
- розробку заходів щодо поліпшення роботи та усунення виявлених недоліків⁹.

Практична реалізація цих стадій може виражатися у проведенні таких заходів, які б мали профілактичний, запобіжний характер і були б пов'язані не тільки з безпосереднім попередженням порушень, але й з підвищенням дієвості й ефективності роботи власне податково-контрольного апарату.

Динаміку контрольної діяльності забезпечують так звані службові документи, що виконують допоміжну, проміжну чи інформаційну функцію.

⁷ Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua>.

⁸ *Шашур Б. А.* Контроль как правовая форма деятельности / Б. А. Шашур // Міжнародні відносини. – 2008. – № 5. – С. 7.

⁹ *Кисіль О. М.* Взаємини між підприємцями і контролюючими органами / О. М. Кисіль // Актуальні проблеми боротьби з корупцією в Україні. – 2006. – № 2. – С. 23.

Податковий контроль характеризується передусім тим, що всі його результати повинні постійно реєструватися у відповідних офіційних правових актах-документах. Акти контрольних органів мають відповідати певним вимогам, а саме: суворій підзаконності, обґрунтованості; виявлені факти повинні бути доведеними, мати ознаки належності, повноти й вірогідності. Отримані під час контролю відповідні дані та факти, їх аналіз є мотивом для внесення змін до економічної політики, розробки нових прогнозів, планів, переорієнтації грошових потоків, зміни форм фінансових відносин.

Слід зазначити, що системі податкового контролю в Україні бракує сучасного методичного й технологічного інструментарію виконання контрольних дій. Причиною цього є недостатня дослідженість методологічних аспектів проблеми, а відтак – відсутність новітнього арсеналу прийомів і способів здійснення податкового контролю, що, у свою чергу, зумовлює його низьку ефективність. Хоча контрольні дії активно застосовуються на практиці, проте ефективність їхнього використання ще не досягла належного рівня. Потребують удосконалення як організація і методи контролю, так і законодавча база. Саме сьогодні як ніколи актуальним є опрацювання основних документів фінансової звітності суб'єктів господарювання, які були б адаптовані до правил і норм світової економічної спільноти і задовольняли б потреби контролюючих органів у достовірнішій економічній інформації. Такі звітні дані давали б змогу контролювати базу оподаткування підприємств.

Враховуючи, що наразі більш ніж 80 % доходів держави формується за рахунок податків та інших обов'язкових платежів, а конституційного обов'язку дотримуються не всі платники, нагальною потребою є підвищення ефективності організації контролю у сфері оподаткування в Україні. Ухиляння від сплати податків нині є одним з головних каналів незаконного збагачення, а постійне зростання кількості зареєстрованих підприємств, їх реорганізація не дають змоги податковим органам відповідним чином здійснювати дієвий контроль за результатами їх фінансово-господарської діяльності. Правопорушення, що вчиняються у сфері оподаткування, відзначаються високим рівнем кримінального професіоналізму, участю в кримінальних групах представників влади, у тому числі працівників правоохоронних органів.

Скрутне становище української економіки загальновідомо – фінансова криза в Україні проявилася передусім в ослабленні зв'язків між частинами фінансової системи держави, затяжній незбалансованості бюджетних доходів і видатків, зростанні державної заборгованості, неоптимальному рівні податкових вилучень для формування бюджетів усіх рівнів. Тому можна з впевненістю сказати, що проблема державного контролю як функції державного управління є одним з основних нерозв'язаних питань. І саме зараз важливо зауважити, що контрольна функція податкової діяльності держави – це не лише контроль за сплатою податків. За допомогою цієї функції держава забезпечує контроль, по суті, за всією фінансово-господарською діяльністю суспільства. Отже, покращання податкового контролю сприятиме зменшенню державного втручання в підприємницьку діяльність та звууженню тіньового сектора економіки, виконанню податковими органами своїх контроль-

них функцій відповідно до вимог Конституції України, налагодженню партнерських взаємовідносин між податковими органами та платниками податків. Усі ці чинники позитивно вплинуть на динаміку економічного зростання в Україні та підвищать соціальну та політичну стабільність у державі. Невипадково, наприклад, що у США досьє податкових органів на платників податків, включаючи громадян, є найбільш повним, і за своєю інформаційною насиченістю воно перевищує навіть базу даних ФБР та ЦРУ¹⁰.

Слід також наголосити на тому, що без змін у податковому законодавстві не обійтися, передусім це стосується структури органів виконавчої влади взагалі та спеціальних органів, уповноважених на здійснення контролю за доходами держави. Тому ухвалення законопроекту “Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів, спрямованих на руйнування схем ухиляння від оподаткування” зараджуватиме зменшенню обсягів тіньової економіки, у тому числі нелегального виробництва та обігу фальсифікованих алкогольних напоїв і тютюнових виробів, а головне – забезпечить створення рівних конкурентних умов ведення господарської діяльності¹¹.

Спад економіки, з одного боку, та прогресуюча світова фінансова криза з другого – обумовлюють також необхідність реформування суспільних інституцій, зокрема податкової системи, тому податкова служба мусить бути органом, що динамічно удосконалюється і перебудовується відповідно до вимог часу. Саме такою має стати система органів податкового контролю, яка повинна забезпечити дотримання балансу інтересів держави і осіб, що виконують податкові обов’язки. Хоча слід наголосити, що якість контролю багато в чому залежить і від масштабів контрольованого поля та технічного оснащення податкової служби й інформаційної забезпеченості. Важливою є також організаційна структура контролюючих органів, яка має відповідати сучасним завданням.

Таким чином, питання підвищення ефективності податкового контролю в умовах фінансової кризи варто вирішувати на засадах системного підходу, а саме:

- встановлення прозорого правового статусу учасників контрольної діяльності;
- оптимізації процедур податкового контролю;
- дотримання субординації при структуруванні органів податкового контролю в структурі загальнодержавних контролюючих інституцій;
- реформування податкової системи;
- передачі Державній податковій адміністрації функцій контролю за нарахуванням та сплатою усіх податків і зборів (обов’язкових платежів), крім тих, що контролюються Держмитслужбою¹²;

¹⁰ Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://economika.kiev.ua>.

¹¹ Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://monitor.chernigov.net>.

¹² Кухар О. В. Податкові органи в системі органів, що контролюють справляння податків та зборів / О. В. Кухар // Бюджетно-податкова політика: теорія, практика, проблеми : матер. наук.-практ. конф. – Ірпінь : Нац. акад. ДПС України, 2004. – С. 470.

— встановлення ефективної взаємодії між суб'єктами податкового контролю з метою попередження паралелізму в діяльності та дублювання контрольних функцій.

Для покращання виконання контролю в умовах фінансової кризи важливими є систематичність, всебічність та гласність, проведення аналізу його наслідків з обов'язковими висновками і реагуванням на виявлені недоліки в роботі органів державної виконавчої влади. Саме завдяки такому підходу можна реалізувати і розвинути наявний потенціал контрольних дій.

На наш погляд, основними очікуваними результатами модернізації податкового контролю є: справедливий розподіл податкового тягаря; зменшення тіньового сектора економіки; підвищення ефективності роботи податкової служби України щодо збору податків в умовах кризи в економіці, обмежених фінансових ресурсів; легалізація економічної активності суб'єктів підприємницької діяльності.

Усе перелічене сприятиме побудові такої податкової служби, яка б підтримувала суспільство, спиралася на визначені у податковому законодавстві правові норми відносин між платниками та податковою службою, неупереджено ставилася до сумлінних платників податків та ефективно застосовувала заходи і санкції щодо ухиляння від їх сплати.