

Список використаних джерел:

1. Хаманева Н.Ю. Административно-правовые споры: проблемы и способы их разрешения / Н.Ю. Хаманева // Государство и право. – 2006. – № 11. – С. 5–13.
2. Права громадян у сфері виконавчої влади: адміністративно-правове забезпечення реалізації та захисту : [монографія] / за заг. ред. В.Б. Авер'янова. – Дніпропетровськ : Ліра ЛТД, 2008. – 588 с.
3. Бринцев О.В. Сутність правових спорів у сфері підприємництва та способи їх вирішення : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.03 / О.В. Бринцев. – Х., 2001. – 228 с.
4. Лученко Д. Про основні ознаки адміністративно-правового спору / Д. Лученко // Вісник Національної академії правових наук України. – 2013. – № 2. – С. 148–156.
5. Поплавський В.Ю. Публічно-правовий спір у сфері державно-службових відносин як предмет юрисдикції адміністративного суду: сутність, особливості / В.Ю. Поплавський // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – № 4. – С. 104–107.
6. Цуркан М.І. Правове регулювання публічної служби в Україні. Особливості судового розгляду спорів : [монографія] / М.І. Цуркан. – Х. : Право, 2010. – 216 с.
7. Мовчун О.Г. Поняття службового спору як виду публічно-правового спору / О.Г. Мовчун // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція». – 2014. – № 10-2. – Т. 1. – С. 151–155.
8. Словарь иностранных слов / под редакцией И.В. Лехина и проф. Ф.Н. Петрова. – М. : Юнвес, 1996. – 832 с.
9. Марченко О.О. Публічно-правові спори щодо публічної служби в Україні: особливості розв'язання / О.О. Марченко // Порівняльно-аналітичне право. – 2013. – № 3. – С. 236–238.

САРАНА С. В.,

кандидат юридичних наук, доцент
докторант кафедри управління,
адміністративного права і процесу
та адміністративної діяльності
(*Національний університет державної
податкової служби України*)

УДК 347.73

РЕЖИМИ ПРОЦЕСУАЛЬНИХ ПРОЦЕДУР ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

Статтю присвячено питанням змісту поняття податкового контролю та його процесуально процедурному регулюванню в аспекті режимів податкових процедур. Запропоновано вдосконалення нормативного регулювання визначення податкового контролю й констатовано, що режими процедур податкового контролю безпосередньо пов'язані зі способами його здійснення та діляться на окремі режими його процедур з обліку, інформаційно-аналітичного забезпечення й перевірок.

Ключові слова: *податковий режим, загальний процесуально-процедурний податковий режим, процесуальний режим податкового контролю, режим процедур податкового контролю.*



Стаття посвящена вопросам содержания понятия налогового контроля и его процессуально-процедурному регулированию в аспекте режимов налоговых процедур. Предложено усовершенствование нормативного регулирования определения налогового контроля и констатируется, что режимы процедур налогового контроля непосредственно связаны со способами его реализации и распределяются на отдельные режимы его процедур учета, информационно-аналитического обеспечения и проверок.

Ключевые слова: налоговый режим, общий процессуально-процедурный налоговый режим, процессуальный режим налогового контроля, режим процедур налогового контроля.

The article deals content of the concept of tax control and its judicial-procedural regulations, tax regimes in terms of procedures. An improvement of the regulatory definition of tax control and states that the procedures of tax control regimes directly related to the ways of its implementation and allocated to individual modes of its accounting procedures, information and analytical support checks.

Key words: tax mode, general judicial procedural tax regimes, judicial regimes of tax control, regimes of procedures of tax control.

Вступ. Податковий контроль є важливою складовою у процесі сплати податкових платежів і подання податкової звітності й невід’ємною складовою механізму діяльності податкових органів, які здійснюють його в силу відповідних повноважень, наданих їм законодавством. Без податкового контролю доволі складно уявити собі належне виконання податкового обов’язку, адже в цьому разі залишиться лише сподіватися на добросовісність самих платників, що навряд чи можливо в наявних соціальних та економічних реаліях.

Як податковий контроль загалом, так і його складові охоплюються податковим процесом і містять у своєму складі процедури, які або мають загальний характер, або стосуються конкретних податкових платежів. При цьому питання викликає законодавче закріплене поняття податкового контролю та наявність окремих процедур способів податкового контролю, що зумовлено як відокремленням їх у податковому законодавстві, так і самим їх змістом.

Питання правого регулювання податкового контролю були предметом досліджень низки науковців, серед яких Л.Л. Баланик, С.В. Берестовий, В.Д. Єгарміна, І.І. Кучеров, В.П. Лісовська, М.А. Маринів, С.С. Мошков, І.А. Орешкін, С.М. Попова, Л.А. Савченко, І.В. Солошкіна, Ю.О. Солойова, О.Ю. Судаков, В.І. Теремецький, С.О. Шохін та інші. Водночас процесуальний аспект податкового контролю не є настільки широко дослідженим, його, зокрема, у своїх працях його торкалися Ю.В. Боднарук, О.А. Ногіна, В.І. Гудімов, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенко й ін. Разом із цим режим процедур податкового контролю опосередковано у своїх працях вивчав лише І.Є. Криницький у контексті процесуального режиму загалом і на основі ще законодавчої бази, що діяла до прийняття Податкового кодексу України.

Постановка завдання. Метою статті є аналіз наукових праць і норм податкового законодавства на предмет визначення режиму процедур податкового контролю з огляду на сучасні правові реалії регулювання процесуальних податкових правовідносин.

Результати дослідження. З позиції юридичного підходу контроль (від французького “controle” – список, що має дублікат для перевірки) розглядається як одна з форм здійснення влади, яка забезпечує дотримання встановлених приписів [1, с. 68]. Проте в науці немає єдиної думки щодо сутності контролю. Так, його розглядають і як функцію органів управління, і як сукупність прийомів і засобів відстеження діяльності суб’єктів господарювання, і як завершальну стадію управлінського процесу, і як форму зворотного зв’язку між суб’єктом та об’єктом управління, і як систему спостереження за функціонуванням об’єкта управління з метою виявлення відхилень від заданих параметрів [2, с. 175]. Існує й наукова



позиція, згідно з якою контроль доцільно розглядати як достовірне визначення фактичного стану об'єкта управління; зіставлення отриманих даних із заздалегідь установленими параметрами функціонування для певного об'єкта управління; визначення ступеня відхилень у функціонуванні об'єкта управління від заданих параметрів; з'ясування причин і наслідків цих відхилень, уживання заходів щодо запобігання та усунення порушень у функціонуванні об'єкта управління [3, с. 30].

Податковий контроль у чинному податковому законодавстві визначається як система заходів, що вживаються контрольними органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування й іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи [4]. Подібно визначають податковий контроль і деякі науковці, зокрема М.А. Маринів під податковим контролем розуміє діяльність уповноважених державою органів із контролю за дотриманням платниками податків, податковими агентами правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків, зборів та обов'язкових платежів до бюджету й цільових фондів [5, с. 122]. І.В. Солошкіна визначає його як сукупність методів стосовно перевірки дій зобов'язаних суб'єктів фінансових правовідносин щодо реалізації принципу безумовного імперативного принципу дотримання податкового законодавства [6, с. 77]. М.П. Кучерявенко вказує, що особливістю податкового контролю, порівняно з іншими видами фінансового контролю, є сфера його застосування – відносини, які виникають з приводу справляння податків і зборів, тобто формування публічних фондів. Адже якщо основу контрольної функції фінансів становить рух фінансових ресурсів у централізованій і децентралізованій формах, то реалізацією контрольної функції фінансів стосовно оподаткування є контроль за надходженням коштів у публічні грошові фонди [7, с. 317].

На противагу вказаному В.І. Теремецький зазначає, що податковий контроль можна розглядати як організаційно-правовий механізм, використовуючи який, держава здійснює правове регулювання у сфері контрольних податкових правовідносин за допомогою податково-правових норм, створює систему уповноважених органів, що здійснюють від імені держави діяльність із контролю за дотриманням податкового законодавства з використанням спеціальних форм, способів і методів, створює умови для ефективної взаємодії уповноважених органів як між собою, так і із зобов'язаними особами. Також він зосереджує увагу на тому, що контрольний орган здійснює вплив на поведінку підконтрольного суб'єкта з метою належного виконання останнім податкових обов'язків, недопущення порушень у сфері оподаткування, усунення виявлених порушень тощо [8, с. 362–363]. Такий підхід видається найбільш виправданим, адже складно собі уявити відсутність взаємодії між контрольними органами та впливу їх на діяльність підконтрольних суб'єктів у податкових правовідносинах.

Так законодавець зосереджує свою увагу саме на системі заходів, за допомогою яких можна контролювати платників податків, водночас це визначення не вказує на управлінський характер і відповідну взаємодію в ході податкового контролю, які насамперед виявляються в тому, що контрольні органи можуть за результатами контролю впливати на суб'єктів оподаткування, указуючи чи приписуючи їм певний порядок і лінію поведінки, з одного боку, та взаємодіючи з ними й між собою для якнайкращого, достовірного й законного результату контрольних заходів, з іншого.

Податковий контроль є складовою фінансового контролю, специфічним різновидом, що виражає його зміст і відрізняється від інших видів фінансового контролю сферою застосування, носіями контрольних функцій, тобто контрольними суб'єктами, об'єктами й предметом контролю [9, с. 142]. Ефективність і дієвість податкового контролю залежить від чіткого визначення та законодавчого закріплення його об'єкта й предмета і характеризується рівнем мобілізації в бюджетну систему податкових доходів та інших обов'язкових платежів, повнотою обліку платників податків і об'єктів оподаткування, якістю податкових перевірок, зниженням кількості судових розглядів і скарг платників податків на дії суб'єктів податкового контролю, скороченням часу на контакти з платниками податків [8, с. 363].



Для досягнення цієї мети в контексті суперечливості публічних і приватних інтересів у сфері оподаткування держава, захищаючи публічні інтереси, змушена застосовувати спеціальний механізм взаємодії з кожним платником податків, який, зрештою, покликаний забезпечити належну поведінку кожної особи з виконання нею податкового обов'язку [10, с. 88].

Так, система заходів податкового контролю включає таке: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності податкових органів, податкові перевірки (ст. 62 Податкового кодексу України (далі – ПК України)) [4]. Це зумовлено потребою отримання повноти податкової інформації й можливістю використати її в ході проведення перевірок.

Важливим елементом контролю є його об'єкт. С.О. Шохін пропонує класифікувати об'єкти бюджетно-фінансового контролю за такими критеріями: за джерелом фінансових ресурсів (бюджетні, позабюджетні фонди, кредитні ресурси тощо); за організаційно-правовою формою (органи державної влади, підприємства будь-яких форм власності, банки тощо); за характером контрольних дій (об'єкти попереднього, поточного контролю) [11, с. 211–212]. На думку А.В. Цимбалюка, ним є діяльність платників податків, податкових агентів, інших суб'єктів у процесі реалізації ними податкового обов'язку, а саме: правильність обчислення, повнота і своєчасність сплати податків і зборів, надання податкової звітності [12, с. 123]. І.І. Кучеров, О.Ю. Судаков, І.А. Орешкін зазначають, що об'єкт податкового контролю потрібно визначати як різновид грошових відносин публічного характеру, які виникають у процесі утримання податків і зборів і притягнення порушників податкового законодавства до відповідальності [13, с. 20]. С.С. Мошков указує, що об'єктами податкового контролю є податкові відносини, які виникають у держави з фізичними та юридичними особами, на яких лежить обов'язок сплачувати податки й інші обов'язкові платежі за рахунок власних коштів у суворій відповідності із податковим законодавством [14, с. 75]. М.П. Кучерявенко вважає, що об'єктом податкового контролю є переважно грошові відносини, які виникають при формуванні публічних грошових ресурсів [7, с. 319]. Проте, незважаючи на різноманітність позицій, загальним об'єктом податкового контролю можна визначити грошові відносини, що виникають у ході нарахування, сплати й подання податкової звітності платниками податків.

У свою чергу, предметом податкового контролю є первинна документація, яка регламентує рух контрольованих коштів [6, с. 78], що мають надходити від сплати податкових платежів, а суб'єктами контролю є платники податків і контрольні органи, що контролюються вищими.

Не можна не погодитись із позицією В.І. Теремецького, який зазначає, що контроль можна уявити як взаємодію двох підсистем – суб'єктів контролю й об'єктів контролю, тобто як контролююча і контрольована підсистеми. Звідси випливає, що контроль як невід'ємна складова будь-якого процесу управління покликаний забезпечити належне функціонування керованого об'єкта [8, с. 344], а для такого забезпечення необхідним є процес і його процедури.

Розглядаючи процес податкового контролю та складові його системи варто насамперед відмітити, що ключову роль у них відіграє процедура, яка, на обґрунтовану думку Л.М. Касьяненко, має важливе значення у фінансовому процесі загалом і податковому процесі зокрема, закладаючи основи податкового процесу, через які він реалізується [15, с. 55]. Як відмічає з цього приводу С.В. Берестовий, податкові процедури є юридичними механізмами й засобами, що забезпечують роботу податкової системи [16, с. 11]. Більш глибоко розкриваючи сутність податкового контрольного процесу, І.С. Криницький наголошує, що у вітчизняній юридичній літературі висвітлені переважно процесуальні аспекти саме податкового контролю. На такий стан речей вплинули як суб'єктивні, так і об'єктивні фактори, при цьому визначальним, на його думку, є сам характер податково-процесуальної контрольної діяльності, її висока наявність, спрямованість на забезпечення законності й правопорядку в галузі оподаткування, пов'язаність із дотриманням прав і свобод платника податкових платежів [17, с. 135–136].



Реалізація податкового контролю здійснюється за допомогою певних процедур. Контрольні процедури – це система методичних дій, які здійснюються посадовою особою контрольних органів під час перевірок платників податків. При цьому конкретні процедури дослідження документів залежать від способів порушень чинного законодавства й ухилення від сплати податків [18, с. 796–797].

Ураховуючи те, що предметом контролю є документація, В.Д. Понікаров процедури дослідження документальних джерел ділить на три групи: 1) дослідження окремого документа; 2) дослідження кількох документів, що відображають одну й ту саму чи взаємопов'язані операції; 3) перевірка відображення фінансових і господарських операцій у податковому та бухгалтерському обліках [19, с. 114]. Проте такий підхід хоча й може бути формально правильним виключно для перевірок, але не відображає внутрішньої будови податкового контролю загалом, яка ґрунтується на визначених вище способах обліку, інформаційно-аналітичного забезпечення та перевірок.

Беручи до уваги попередні дослідження податкового обліку [20, с. 69], варто зазначити, що він може розглядатися в контексті як обліку наявності самого платника податку в податкових базах, так і як обліку наявних змін даних про такого платника та його господарську діяльність, що стосується оподаткування. При цьому його процедури можуть належати як до загального, так і до особливого й спеціального процесуально-процедурних податкових режимів.

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності податкових органів – комплекс заходів зі збирання, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання податковими органами покладених на них функцій і завдань (ст. 71 ПК України) [4]. Інформаційне забезпечення в системі органів податкової служби є важливим видом діяльності в забезпеченні здійснення ними своїх функцій. Воно охоплює всі етапи їхньої діяльності й містить збирання інформації, її передавання каналами зв'язку в місце оброблення, оброблення, аналіз інформації та контроль за її реалізацією [21, с. 228]. Отже, інформаційно-аналітичне забезпечення становить певною мірою закритий комплекс у системі податкового контролю й містить певні процедури, пов'язані зі збиранням і аналізом інформації, пов'язаної з оподаткуванням.

Податкові перевірки – основний засіб податкового контролю. Саме ця форма контролю є найбільш ефективною з погляду виявлення та стягнення недоїмок, забезпечення податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів. Податкові перевірки забезпечують безпосередній контроль за повнотою й правильністю обчислення податків і зборів, який може бути реалізований тільки шляхом порівняння податкових розрахунків (декларацій), що їх подають платники податків, із фактичними даними щодо їх фінансово-господарської діяльності [22, с. 220–221].

Податково-процедурний режим, як і будь-який режим, включає в себе принципи, гарантії та форми і способи, характерно це й для режиму податкового контролю. Якщо принципи контролю знаходяться переважно в межах принципів податкового права, хоча й із певною специфікою [23, с. 752], то методи податкового контролю, що відповідають його способам, чітко діляться на такі складові: 1) під час обліку платників податків (присвоєння податкового номера, прийняття документів для постановки на облік, унесення інформації до бази даних про платників тощо); 2) під час інформаційно-аналітичного забезпечення (збирання податкової інформації, отримання такої інформації контрольними органами, оброблення й використання податкової інформації); 3) під час проведення перевірок (вилучення та вилучення документів, обстеження територій і приміщень, інвентаризація, опитування, отримання пояснень, направлення вимог щодо усунення порушень і письмових пропозицій) [24, с. 278]. Наявні також і окремі гарантії, які характерні окремо для обліку, інформаційно-аналітичного забезпечення й особливо для перевірок, які в силу своєї специфіки без гарантій для платників податків проводити в законному ключі навряд чи можливо.

Режим процедур податкового контролю загалом уписується в загальний процесуально-процедурний податковий режим, так як контроль розповсюджується на всі процедури,



пов'язані з оподаткуванням, незалежно від податкового платежу. При цьому процедури способів контролю мають свої особливості, що вказує на наявність відмінних між собою процедур.

Висновки. Можна констатувати, що законодавче визначення податкового контролю не є досконалим, так як не враховує таких його ключових моментів, як управлінський вплив контрольних органів на підконтрольних суб'єктів і взаємодія контрольних органів між собою, у тому числі в аспекті ієрархії відповідних органів. Останнє виявляється у випадку контролю вищого органу за нижчим, результатом чого може стати виявлення порушень з боку останнього, що тягне за собою певні наслідки для підконтрольних платників податкових платежів.

Режими процесуальних процедур податкового контролю різняться для способів контролю. При цьому загалом режим процедур податкового контролю є єдиним, а вже в його межах ділиться на окремі режими його процедур з обліку, інформаційно-аналітичного забезпечення та перевірок, у межах яких також можуть бути виділені процедури з прив'язкою до відповідних методів, характерних для того чи іншого способу контролю.

Напрямами подальших досліджень убачається розгляд процесуальних процедур інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контрольних органів і податкових перевірок.

Список використаних джерел:

1. Юридична енциклопедія : в 6 т. / редкол.: Ю.С. Шемчушенко (голова) та ін. – К. : Українська енциклопедія ім. М.П. Бажана, 2001. – Т. 3. – 2001. – 789 с.
2. Єгарміна В.Д. Податковий контроль: теоретичні засади та практика застосування / В.Д. Єгарміна // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 1. – С. 166–176.
3. Лісовська В.П. Податковий контроль у системі оподаткування: зміст та механізм здійснення / В.П. Лісовська // Підприємництво, господарство і право. – 2010. – № 10. – С. 25–29.
4. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Маринів М.А. Податковий облік як спосіб здійснення податкового контролю / М.А. Маринів // Вісник Національної академії правових наук України. – 2014. – № 3 (78). – С. 116–123.
6. Солошкіна І.В. Шляхи удосконалення податкового контролю в Україні / І.В. Солошкіна // Вісник Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна. Серія «Право». – 2014. – Вип. 18. – С. 77–80.
7. Кучерявенко М.П. Податкове право України : [підручник] / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 528 с.
8. Теремецький В.І. Податкові правовідносини в Україні : [монографія] / В.І. Теремецький. – Х. : Діса плюс, 2012. – 648 с.
9. Савченко Л.А. Визначення податкового контролю та способи його здійснення відповідно до Податкового кодексу України / Л.А. Савченко // Наше право. – 2012. – № 2. – Ч. 3. – С. 142–146.
10. Пилипенко А.А. Налоговое право : [курс лекцій] / А.А. Пилипенко. – Минск : ГИУСТ БГУ, 2009. – 145 с.
11. Шохин С.О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации / С.О. Шохин – М. : Финансы и статистика, 1999. – С. 211–212.
12. Цимбалюк А.В. Податкове право : [електронний посібник] / А.В. Цимбалюк, Ю.І. Аністратенко. – Ірпінь, 2008. – 181 с.
13. Кучеров И.И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И.И. Кучеров, О.Ю. Судаков, И.А. Орешкин ; под ред. И.И. Кучерова. – М. : АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. – 256 с.



14. Мошков С.С. Налоговые отношения в условиях реформирования современной российской налоговой системы : дисс. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.10 / С.С. Мошков ; Марийский технический университет. – Йошкар-Ола, 2010. – 171 с.
15. Касьяненко Л.М. Фінансово-правовий процес : [монографія] / Л.М. Касьяненко. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2010. – 505 с.
16. Берестовой С.В. Налоговые процедуры в Российской Федерации и Соединенных Штатах Америки: (Сравнительно-правовой анализ) : дисс. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 / С.В. Берестовой. – М., 2005. – 200 с.
17. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : дис. ... докт. юрид. наук : спец. 12.00.07 / І.Є. Криницький. – К. : Національний університет ім. Т. Шевченка, 2010. – 433 с.
18. Попова С.М. Прийоми та процедури податкового контролю / С.М. Попова // Форум права. – 2012. – № 1. – С. 794–800. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-1/12rmpk.pdf>.
19. Понікаров В.Д. Судово-економічна експертиза : [навчальний посібник] / В.Д. Понікаров. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2005. – 232 с.
20. Сарана С.В. Режими процесуальних процедур податкової реєстрації та обліку платників / С.В. Сарана // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право». – 2015. – № 32. – С. 67–70.
21. Стаценко-Сургучова І.С. Сутність інформаційно-аналітичної роботи в органах державної податкової служби / І.С. Стаценко-Сургучова // Науковий вісник. – 2006. – № 4–5 (35). – С. 228–233.
22. Баланюк Л.Л. Реформування організації податкового контролю в Україні через використання механізмів електронно-банкотної платіжної системи / Л.Л. Баланюк // Європейські перспективи. – 2013. – № 9. – С. 220–225.
23. Товкун Л.В. До питання про принципи податкового контролю / Л.В. Товкун // Форум права. – 2012. – № 3. – С. 749–752. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-3/12tlvppk.pdf>.
24. Соловйова Ю.О. Методи здійснення податкового контролю / Ю.О. Соловйова, О.В. Бударіна // Право і суспільство. – 2013. – № 6-2. – С. 276–279.

