

органів внутрішніх справ України, повинні ґрунтуватися на принципах законності, нормативності, об'єктивності, комплексності, системності, соціальної спрямованості, гуманізму, демократизму, пріоритету прав людини і громадянина, конститутційної рівності громадян, гласності, професіоналізму, компетентності, ініціативності, персональної відповідальності за доручену справу тощо.

**Список літератури:** 1. Плішкін В. М. Теорія управління органами внутрішніх справ: Підручник / За ред. канд. юрид. наук Ю. Ф. Кравченка. К., 1999. 2. Бандурка О. М. Управління в органах внутрішніх справ України: Підручник. Х., 1998. 3. Бандурка О. М., Соболев В. О. Теорія та методи роботи з персоналом в органах внутрішніх справ: Підручник. Х., 2000. 4. Ануфрієв М. І., Венедиктов В. С., Іншин М. І. Соціально-правовий захист працівників ОВС України: Науково-практичний посібник. Х., 2000. 5. Лавриненко О. В. Правовая и социальная защита работников органов внутренних дел Украины. Х., 1999. 6. Матюхіна Н. П. Управління персоналом органів внутрішніх справ України (Теоретичні та прикладні аспекти) / За заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. Бандурки О. М.: Монографія. Х., 1999. 7. Основы управления в органах внутренних дел. Учебник. Под ред. заслуженного деятеля науки Российской Федерации д-ра. юрид. наук, проф. А. П. Корнева. Издание 4-е. М., 2001. 8. Толковый словарь русского языка / Под ред. проф. Д. Н. Ушакова. Т. II. М., 1938. 9. Старилко Ю. Н. Курс общего административного права. В 3 т. Т. II: Государственная служба. Управленческие действия. Правовые акты управления. Административная юстиция. М., 2002. 10. Основы социального управления: Учебное пособие / А. Г. Гладышев, В. Н. Иванов, В. И. Патрушев и др. Под ред. В. Н. Иванова. М., 2001. 11. Колпаков В. К., Кузьменко О. В. Адміністративне право України: Підручник. К., 2003. 12. Козлов Ю. М. Административное право: Учебник. М., 1999. 13. Административное право / Под ред. Л. Л. Попова: М., 2002. 14. Колпаков В. К. Адміністративне право України: Підручник. К., 1999. 15. Прудников А. С., Адриашин Х. А. Административно-правовое обеспечение прав и свобод человека и гражданина: Учебник. М., 1998. 16. Битяк Ю. П., Зуй В. В. Адміністративне право України. Конспект лекцій. Х., 1996. 17. Котельникова Е. А., Семеница И. А., Смоленский М. Б. Административное право: Учебник. Ростов-на Дону, 2002. 18. Новиков С. А. Административное право: Конспект лекций. М., 2003. 19. Цит. за: Агапов А. Б. Административная ответственность: Учебник. М., 2000. 20. Конституція України // ВВРУ. 1996. №30. Ст.141. 21. Лозин А. Б. Учебно-методическое пособие по курсу «Административное право Российской Федерации». Для студентов дистанционной формы обучения по специальности «Юриспруденция». М., 2000. 22. Корнев А. П. Административное право России. Учебник. В 3-х частях. Часть I. М., 1999. 23. Макарейко Н. В., Черников Е. А. Административное право в определениях и схемах: Учебное пособие. М., 2000. 24. Административное право России: Учебник. Ч. I. Государственное управление и административное право / Под ред. А. П. Корнева. М., 2002.

*Надійшла до редколегії 16.04.07*

*А. А. Микитюк*

## **ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ ФІКТИВНИХ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Удосконалення системи державного фінансового контролю залишається првідним напрямком діяльності відповідних державних органів та актуальним питанням наукових досліджень фахівців права. За роки незалежності в Україні сформовано основні інституційні складові сучасного демократичного суспільства, до яких належить і державний фінансовий контроль – система, яка за формальними ознаками перейшла у спадок від адміністратив-

но-командної економіки, однак набула якісно нових характеристик і за нових умов має виконувати відповідні функції.

Особливим видом державного фінансового контролю є податковий контроль, який здійснюється на стадії формування публічних грошових фондів, спрямований на забезпечення додержання податкового законодавства платниками податків, виявлення та попередження податкових правопорушень, а також притягнення винних осіб до юридичної відповідальності.

Серед найбільш гострих необхідно назвати проблему розробки теоретичних підвалин ефективної податкової системи. З одного боку, саме через оподаткування уряд забезпечує акумулювання фінансових ресурсів економічної системи, які він передбачає використати. З іншого, – податкова система, зорієнтована на ринок, покликана забезпечити необхідні бюджетні надходження в такий спосіб, щоб якомога менше викривлялися спонукальні мотиви для підприємництва як рушійної сили розвитку економічної системи. Відтак, ефективність податкової діяльності держави перетворюється у вирішальний критерій успішності перетворень в країні.

В умовах проблематичності наповнення бюджетів та державних цільових фондів, зважаючи на те, що дохідна частина бюджету майже на 70 % складається з податкових надходжень, особливо гостро постає питання контролю сплати податків. Провідна роль у вирішенні даної проблеми відводиться саме державній податковій службі, головним завданням якої є здійснення контролю додержання податкового законодавства, правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) [1].

Окремі аспекти контрольної діяльності органів державної податкової служби України були частково розглянуті у наукових працях О. Д. Василика, А. К. Воронової, В. П. Завгороднього, М. П. Кучерявенка, Л. Касьяненко, В. А. Онищенко, Л. А. Савченко, О. П. Чернявського, А. О. Чугаєва та в публікаціях інших авторів. Разом з тим, аналіз положень правових актів, що визначають статус податкових органів, їх повноважень, дозволяє зробити висновок про недостатній рівень законодавчого забезпечення питань податкового контролю у цілому, та основної його форми – податкового аудиту (перевірок), зокрема. Все це є свідченням відсутності єдиних підходів бачення ролі і функцій податкових органів, засобів їх реалізації, вказує на недостатній рівень розробки даного кола питань та обумовлює актуальність проблем, висвітлених у цій статті.

Податковий аудит – складова єдиного податкового механізму Державної податкової адміністрації України, основною метою якого є організація системи ефективного контролю правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків та інших

платежів до бюджету. Адже необхідність проведення перевірок підтверджена часом. Як свідчить міжнародний та вітчизняний досвід, рівень добровільного виконання платниками своїх податкових зобов'язань підвищується зі збільшенням ризику бути викритим та сплатити значні штрафні санкції. Тому за останні роки підходи до організації і проведення документальних перевірок суттєво змінились. Насамперед, підвищились вимоги до попереднього відбору суб'єктів підприємницької діяльності для проведення перевірок, впроваджені в життя нові критерії відбору платників для включення до Національного плану проведення документальних перевірок суб'єктів підприємницької діяльності, які мають високий ступінь ризику ухилення від оподаткування.

Аналіз роботи сьогоденнішого платника свідчить про побудову складної інфраструктури суб'єктів підприємництва, яка привела до зміни природи порушень податкового та валютного законодавства. Тому основний стратегічний напрямок у роботі аудиторського корпусу податківців полягає в пошуку нових шляхів контролю правильності та повноти визначення податкових зобов'язань платниками податків, відокремлення платників, що вчасно та в повному обсязі сплачують податки, від тих, що ухиляються від оподаткування. Це, в першу чергу, виявлення та руйнування тіньових схем, залучення до податкового поля збиткових підприємств, упередження безпідставно заявленого до відшкодування з бюджету податку на додану вартість.

У 2006 р. середня кількість річних перевірок на одне підприємство залишається на рівні 2004 р., а це близько 3,7%. Цього року планується перевірити 95% усіх підприємств. Вказана цифра значно перевищує показник перевірок в ЄС і в СНД. У тій же Білорусі вона становить 66%. Не дивно, що підприємці не вважають податкову інспекцію «друзями», хоча ставляться до неї вже не так вороже, як кілька років тому.

У правовій літературі є різні думки щодо визначення поняття «податкова перевірка» [2; 3, с. 127–137], але більшість вчених поділяють думку про те, що перевірки посідають особливе місце в системі контрольних заходів у сфері оподаткування. Разом з тим, одні автори стверджують, що податкові перевірки є формою податкового контролю [4], а інші – методом [5; 6].

У зв'язку із відсутністю кодифікованого правового акта, у якому б були зібрані основні положення та принципи податкового контролю, питання проведення перевірок органами Державної податкової служби одночасно регулюють декілька законодавчих актів: це закони України «Про державну податкову службу в Україні» [7], «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на

підприємницьку діяльність, особисту недоторканність, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист» [8], Указ Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23.07.98 № 817/98 [9], Постанова Кабінету Міністрів України «Про порядок координації проведення планових виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності контролюючими органами» від 29.01.1999 № 112 [10] та деякі інші.

Зазначені правові акти були прийняті у різний час та різними суб'єктами, а тому мають цілий ряд суттєвих розбіжностей, а інколи й суперечностей, що негативно відбивається на якості податкового контролю та призводить до порушення прав і законних інтересів платників податків.

Виходячи із сутності перевірки як різновиду правовідносин, можна визначити податкову перевірку як сукупність контрольних заходів, що проводяться органами Державної податкової служби (в окремих випадках іншими державними органами, наділеними контрольними повноваженнями у сфері оподаткування) у межах їх компетенції щодо платників податків та інших підконтрольних суб'єктів у порядку та на підставах, передбачених законодавством з метою з'ясування правильності обчислення, своєчасності і повноти сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) [11].

Спроби поішити, змінити, або комплексно врегулювати питання здійснення державного контролю діяльності суб'єктів господарювання, в тому числі податкового, втілюються в проекти законів, які періодично вносяться на розгляд комітетів Верховної Ради України. Зокрема, на різних стадіях проходження знаходяться декілька законопроектів, які безпосередньо стосуються податкового контролю, регламентують порядок здійснення перевірок суб'єктів господарських відносин всіма контролюючими органами та податковими.

Усі зазначені законопроекти побудовані на принципах пріоритету і гарантування прав суб'єкта господарювання, одночасно розглядають цих суб'єктів уніфіковано, без будь яких виключень, як сумлінних.

Практика й численні наукові та інформаційні публікації, на наш погляд, свідчать про передчасність такого підходу в умовах тінізації економіки України. Так, щорічно ДПА України виявляє близько 5 тис. фіктивних фірм, в середньому через кожну з них проходить 5 млн грн. Щорічний загальний оборот можна оцінити в 25 млрд грн. Тобто збитки лише від виявлених фіктивних фірм обчислюються мільярдами гривень. Але за 5 місяців 2006 р. за 2,4 тис. фактів виявлення «фіктивних» фірм та 174 фактів викриття «конвертаційних» центрів в бюджет надійшло лише 12,4 млн грн, тобто менше, ніж 5 тис. грн на кожну фірму. Осно-

вною причиною таких результатів, на нашу думку, є саме універсальний підхід чинного законодавства до об'єктів податкового контролю без врахування їх характеристик.

Масовість фінансових порушень в Україні спричинена не відсутністю інституціональної структури державного фінансового контролю, а слабкістю його теоретичної та методичної бази, недоліками в організації контрольного процесу.

Недоліки правового регулювання підприємницької діяльності, похибки фіскальної політики України, недосконалість кримінального законодавства сприяють створенню умов, за яких організовані злочинні групи не тільки організують, створюють або додають суб'єкти підприємницької діяльності з метою незаконного направлення у своє користування коштів, майна, інших товарно-матеріальних цінностей, ухилення від оподаткування, а й використовують різновиди фіктивних підприємств для здійснення дій, які створюють умови для отримання незаконного прибутку іншими реальними підприємствами [12, с. 198–204].

Спектр застосування можливостей фіктивних фірм дуже широкий. Вони використовуються не лише для зменшення (приховування) об'єктів оподаткування. Такі фірми знайшли своє застосування і в механізмі здійснення фіктивного підприємництва, відмивання коштів, одержаних злочинним шляхом, шахрайства, хабарництва, незаконного перерахування коштів за кордон, незаконної купівлі валютних коштів, порушень податкового законодавства (контрабанда, імпорт товарів, незаконне відшкодування ПДВ) та ін.

З метою одержання неконтрольованих прибутків та ухилення від сплати податків зловмисниками створюються окремі виробничо-комерційні системи, складовими яких є фіктивні підприємства різних галузей та сфер економіки, що використовуються у замкнутому циклі тіншової діяльності. Зазначені системи, як правило, створюються навколо провідних товаровиробників та інших монополістів і функціонують на принципах проведення взаємних розрахунків, розрахунків з постачальниками сировини і посередниками при реалізації готової продукції та банківськими установами, що залишають виробника (платника податків, який володіє виробничими потужностями) в ситуації обмеження одержання прибутку та живих грошових коштів.

Суттєвою особливістю вказаних процесів є те, що сьогодні вони не обмежуються окремою галуззю чи сферою економіки, а мають універсальний характер і часто застосовуються з використанням різноманітних схем з метою ухилення від податків, одержання неконтрольованих державою доходів, легалізації накопичених тіншових капіталів і вчинення інших корисливих злочинів.

Проблема боротьби правоохоронних органів з фіктивними підприємствами полягає в тому, що окремі посадові особи реальних суб'єктів підприємництва свідомо контактують із фіктивними підприємствами, й не тільки знають про їх фіктивність, а і самі шукають такі підприємства, ідуть на різні правопорушення з метою ухилитися від оподаткування аби отримати неконтрольований прибуток. При цьому вони виявляються не тільки втягнутими у злочинну діяльність, але й самі стають організаторами, посібниками чи співвиконавцями злочинів. Така ситуація сприяє значній латентності фіктивного підприємництва та інших злочинів, які вчиняються з використанням фіктивних підприємств.

Основний принцип використання фіктивних фірм – це перенесення податкових зобов'язань легальних платників на фіктивних контрагентів. Тобто легальне підприємство перераховує кошти за товар, за роботи тощо на рахунок фіктивної фірми, натомість отримує пакет документів та свої кошти за вирахуванням «комісійних», в результаті безпідставно завищує свої витрати та безпідставно збільшує податковий кредит.

Одночасно у фіктивної фірми виникають відповідні податкові зобов'язання, які ніколи не будуть сплачені. Недаремно різні автори називають фіктивні фірми «чорними дірами» української економіки.

Фінансові директори компаній для обготівкування великих сум коштів часто надають перевагу співробітництву саме з конвертаційними центрами – фіктивними фірмами, які знімають будь-які кошти з власного рахунку у великих розмірах без будь-якого юридичного обґрунтування. Така впевненість «конвертаторів» ґрунтується на тому, що фірма реєструється на підставних осіб (зазвичай на студентів або пенсіонерів, яким взагалі невідомо про діяльність цієї фірми), які готові за невелику суму підписати потрібні платіжні документи. Згодом, обготівкувавши декілька мільйонів гривень, вони просто кидають фірму-«метелика».

Враховуючи такий стан справ у державі, обумовлений різними факторами, що негативно впливають як на економічні відносини між суб'єктами підприємницької діяльності, так і в цілому на фінансовий та економічний розвиток держави, правоохоронні органи разом із іншими державними органами повинні об'єднати зусилля в боротьбі з фіктивним підприємництвом, насамперед, з виявлення і усунення причин та умов, що їх породжують, створення чіткої нормативно-правової бази функціонування суб'єктів підприємницької діяльності.

Зважаючи на це, на нашу думку, проміжним етапом побудови законодавчого заслону використання фіктивних фірм могли б стати норми законів, які визначають, по-перше, поняття фіктив-

них суб'єктів господарської діяльності, по-друге, встановлюють спрощений механізм здійснення аудиту таких підприємств.

Одним із напрямків такого спрощення є розкриття банківської таємниці про рух коштів на рахунках фіктивних фірм із зазначенням реквізитів контрагентів.

Наступним етапом може стати законодавче врегулювання наслідків проведення операцій легальних платників з фіктивними фірмами.

На сьогодні це питання вирішується в судовому порядку, шляхом визнання правочину (угоди) між легальною фірмою та фіктивною недійсним на підставі ст. 207 Господарського кодексу України. Але такий механізм дозволяє уникати фінансової відповідальності легальному платнику податків, адже за час судового провадження (який мінімум триває 3 місяці, а, як правило, – не менше 6-ти місяців) платник встигає позбутися всіх своїх активів, створивши нову юридичну особу.

Як вже зазначалося, існуючий механізм податкового контролю дозволяє попереджати відтік лише до 10% коштів до «тіньового» сектора економіки. Це призводить до зниження податкової дисципліни, тому що безкарність користувачів «послуг» «фіктивних» фірм та «конвертаційних» центрів спонукає їх конкурентів та контрагентів до аналогічних дій. Це призводить до порушення одного з основних принципів системи фінансового контролю взагалі та податкового зокрема, принципу рівності, сутність якого має декілька складових. По-перше, безпосередня рівність усіх платників податків, яка ставить їх в однакове становище щодо податкового процесу (зокрема, аудиту), по-друге, рівновага податкових важелів, яка підтримує структуру економіки, співвідношення підрозділів, галузей у взаємозв'язку, що виключає диспропорції, забезпечує поступальний, збалансований розвиток, по-третє, рівнонапруженість – особливість податків усієї національної системи, за якої однаковий за напруженістю тиск діє на всі складові об'єкта оподаткування. Сенс наведеного у тому, щоб зробити не вигідним переведення окремих елементів однієї з частин вартості (наприклад, зарплати чи доходу) до іншої (матеріальних затрат), адже це і є одним зі способів ухилення від оподаткування. Принцип рівності потребує врахування фактичної здатності до сплати податку, виходячи з правових принципів справедливості. У соціальній державі принцип рівного обов'язку сплачувати законно встановлені податки і збори передбачає, що рівність повинна досягатися шляхом справедливого перерозподілу доходів та диференціації податків і зборів.

**Список літератури:** 1. Савченко Л. А., Касьяненко Л. М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України / Державна податкова адміністрація України; Національна академія держ. податкової служби України. Ірпінь, 2005. 2. Кучерявенко Н.П. Основы налогового права: Учебное пособие. Х., 2001.

3. Уткин В.В. Налоговая проверка как форма налогового контроля // Актуальные проблемы финансового права: Сборник науч. ст., посвящ. 75-летию доктора юридических наук, профессора РАН ВШ Н. И. Химичевой / Под ред. Е. В. Покачаловой. Саратов, 2003. 4. Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. И. И. Кучерова. М., 2001. 5. Басов С. В. Налоговый контроль за поступлением в бюджет налога на добавленную стоимость: Дисс. ... канд. экон. наук. М., 2003. 6. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: Монографія. Ірпінь, 2001. 7. Про державну податкову службу України: Закон України // Голос України. 1994. № 26. 8. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, особисту недоторканність, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист): Закон України // Урядовий кур'єр. 2005. № 29. 9. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності: Указ Президента України від 23.07.1998 № 17/98 // Урядовий кур'єр. 1998. № 143. 10. Про порядок координації проведення планових виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності контролюючими органами: Постанова Кабінету Міністрів України від 29.01.1999 № 112 // Офіційний вісник України. 1999. № 5. Ст. 168. 11. Мороз Є. С. Податкові перевірки: поняття та особливості правового регулювання // Зб. наук. праць Національного університету державної податкової служби України. Вип. 1(28). Ірпінь, 2005. 12. Дудник Л. М. Фіктивні підприємства в кримінальних схемах тіньової економіки. Актуальні проблеми політики // Наук.-практ. семінар Тіньова економіка в інфраструктурі організованої злочинності (вересень, 2004 р.): Зб. наук. праць Одеського інституту правових наук. Вип. 26. Одеса, 2005.

*Надійшла до редколегії 19.04.07*

*А. І. Яковлев, І. В. Дунаєв*

## **УДОСКОНАЛЕННЯ ПІДХОДІВ ДО ОЦІНКИ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ РОЗВИТКУ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ**

Людський капітал і його розвиток є однією із сфер, яка впливає практично на всі аспекти життя країни, що, з одного боку, формує передумови для включення його у пріоритети діяльності уряду, з іншого – створює певні перешкоди як на рівні, власне, чіткого розуміння цих процесів, так і на рівні балансування між відверто соціально-орієнтованою економікою і так званим «економічним проривом». Державна політика щодо розвитку людського капіталу (далі – РЛК) має бути тісно інтегрована у загальні цілі в багатьох інших сферах, таких як підвищення національної конкурентноздатності, розвиток освіти, формування національних ринків інноваційної продукції, підвищення якості життя громадян тощо.

Проте, проголошення пріоритетності політики розвитку людського капіталу для діяльності уряду, розробка та прийняття державних цільових програм не приведуть до бажаного результату, якщо не вдасться врахувати і проаналізувати ефективність такої політики стосовно основних факторів і складових розвитку людського капіталу на макрорівні.

Зараз існують численні міжнародні порівняльні дослідження, у першу чергу індекси, що розроблені як авторитетними міжнародними організаціями (Світовий Банк, ОЕСР, ПРООН, Всесвітній