

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ЯК ЗАСІБ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

Розглянуто сутність податкового контролю та його місце у державному фінансовому контролі. Визначено суб'єктів та об'єктів податкового контролю, методи та форми його здійснення. Вказано на недоліки податкового законодавства та шляхи їх усунення.

The essence of tax control and its place in the state financial control is concerned. subjects and objects of tax control, methods and forms of its implementation are defined there. The shortcomings of the tax laws and ways of their elimination are specified in the given work.

Ключові слова: податковий контроль, фінансовий контроль, методи податкового контролю, форми податкового контролю.

Key words: tax control, financial control, methods of tax control, tax control form.

ВСТУП

Державний фінансовий контроль є істотним елементом управління державними фінансами і обов'язковою умовою ефективного функціонування фінансової системи і економіки країни в цілому. Його основна мета — сприяння успішній реалізації фінансової політики держави в процесі формування і використання фондів, необхідних державі для виконання своїх функцій. Від ефективності державного фінансового контролю значною мірою залежить економічне і політичне благополуччя держави. Основними складовими системи державних фінансів є державні доходи і витрати, тому фінансовий контроль, в першу чергу, направлений на перевірку своєчасності і повноти мобілізації доходів, правомірності і доцільності витрачання державних засобів.

Податкові надходження є основним прибутковим джерелом бюджетів всіх рівнів; понад 80 % загального обсягу доходів консолідованого бюджету України формується за рахунок податків і зборів, стягуваних з фізичних і юридичних осіб. Значущість податків у процесі формування грошових фондів держави визначає особливу роль податкового контролю як засобу державного управління. Ще одним чинником, що визначає актуальність питань податкового контролю, є використання податкового механізму в процесі державного регулювання.

Податковий контроль як об'єкт наукових досліджень розглянуто у працях науковців Буряка П.Ю., Витвицької Н.С., Дмитренко Г.В., Дудко В.П., Залуцької Н.С., Завгороднього В.П., Іванової І.М., Гуцаленко Л.В., Дерій В.А., Карпінського Б.А., Коцупатрого М.М. та ін.

Теоретичне обґрунтування визначення податкового контролю, класифікація процедур, що здійснюються під час проведення контрольних заходів, в першу чергу, форм і методів податкового контролю як державного управління, викликає найбільшу полеміку серед науковців і практиків. Відносини між державою і суб'єктами перевірки — все це потребує наукового і правового обґрунтування форм і методів контролю, що застосовуються при здійсненні контрольних заходів з боку керівних державних органів.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є розкриття теоретичних аспектів податкового контролю як засобу державного управління.

ОСНОВНІ РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕНЬ

Природа та сутність контролю розглядаються науковцями у різних аспектах: як функція органів управління; як сукупність прийомів і засобів відстеження діяль-

ності суб'єктів господарювання; як завершальна стадія управлінського процесу; як система спостереження за функціонуванням об'єкта управління з метою виявлення відхилень від заданих параметрів [3, с. 20—25].

А. Файоль відмічав, що без контролю неможливе функціонування самого управління [10, с. 156].

З іншої позиції контроль — не самоціль, а невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є встановлення відхилень від стандартів і порушень принципів законності, ефективності і економії витрачання матеріальних ресурсів на якомога ранній стадії з метою прийняття корегуючих заходів, а в окремих випадках, залучення винних до відповідальності, отримання компенсації за завдану шкоду і здійснення заходів по упередженню або зменшенню таких порушень у майбутньому [9].

Контроль — це процедура, що дозволяє не лише встановити недоліки у функціонуванні суб'єктів господарювання, а й оцінити виконавчу дисципліну і дотримання вимог чинного законодавства, робити висновки стосовно його ефективності і пропонувати зміни до законодавчих актів з метою досягнення збалансованості інтересів держави і суб'єктів господарювання [11, с. 16].

На думку автора, під контролем слід розуміти процес, який полягає у здійсненні контрольних процедур, спрямованих на встановлення відхилень у діяльності системи, що контролюється, від заздалегідь визначених параметрів, тобто: ефективності їх запровадження; причин виникнення цих відхилень і шляхів їх усунення для ефективного досягнення поставленої мети.

РЕЗУЛЬТАТИ

Податковий контроль у системі державного контролю є різновидом державного фінансового контролю. Державний податковий контроль є суттєвим елементом державного регулювання економіки, обов'язковою умовою ефективного функціонування фінансової системи та економіки країни в цілому. Від ефективності податкового контролю значною мірою залежить економічний добробут держави та її безпека [10, с. 9].

У науковій літературі державний податковий контроль в широкому значенні слова визначається як спеціальний спосіб забезпечення законності. До його основних задач відносяться забезпечення надходжень до бюджетів різних рівнів всіх передбачених законодавством податків і платежів, перешкоджання відходу від податків (тобто податковий контроль виступає як перевірка виконання законів, виправлення помилок і порушень). При розгляді податкового контролю як елемента системи державного управління оподаткуванням стає очевидним, що це лише одна з форм податкового контролю.

Податковий контроль — система заходів, що вживаються контролюючими 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 та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (Пункт 61.1 ПКУ) [2].

Податковий контроль як елемент управління оподаткуванням є необхідною умовою існування ефективної податкової системи; забезпечує зворотний зв'язок платників податків з органами державного управління, які наділені особливими правами і повноваженнями з усіх питань оподаткування. Податковий контроль — завершальна стадія управління оподаткуванням, один з елементів методики планування податкових доходів бюджету.

Податковий контроль як складова частина державного управління економікою має певну специфіку практики застосування і цільову спрямованість, що відрізняє його від інших видів контролю. Він проводиться шляхом застосування науково обґрунтованих методів встановлення ступеня відповідності практики оподаткування положенням розробленої податкової політики.

Податковий контроль — це багатоаспектна міжгалузева система спостереження державних контролюючих органів за фінансово-господарською діяльністю платників податків з метою об'єктивного забезпечення заданого рівня доходів бюджету згідно з вимогами чинного законодавства.

Податковий контроль має свої особливості, адже він не тільки надає інформаційне забезпечення органам державного управління, а виконує ще й такі особливі функції, як нарахування сум податків і зборів, штрафних санкцій під час проведення контрольних дій органами податкової служби та їх стягнення.

Подвійна природа податкового контролю зумовлена тим, що, з одного боку, він є формою реалізації контролюючої ролі податків — можливості кількісного віддзеркалення податкових надходжень, їх зіставлення з потребами держави, виявлення необхідності змін податкового законодавства. З другого боку, податки — це примусові грошові відносини, податковий контроль з боку держави є об'єктивною необхідністю для існування податків, тобто контроль внутрішньо властивий даній економічній категорії, необхідний для того, щоб податки могли повною мірою виконувати свою фіскальну функцію — утворення грошових фондів держави.

Податковий контроль, як і інші види державного контролю, здійснюється згідно із законодавством. До законодавчих актів, що регулюють здійснення податкового контролю, слід, в першу чергу, віднести Закони України "Про державну податкову службу в Україні", "Про міліцію", "Про державний бюджет України (на відповідні роки)", закони про окремі види податків, Бюджетний кодекс України, Податковий кодекс України, Кодекс України про адміністративні правопорушення, Кримінальний і Кримінально-процесуальний кодекси та ін [10, с. 16].

Отже, інститут податкового контролю являє собою складовий елемент загальної структури контролюючих органів держави і разом з тим виступає як найважливіша ланка фінансового механізму в цілому.

Суб'єктом податкового контролю є юридична чи фізична особа, поведінка якої регулюється нормами податкового законодавства, тобто платники податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів.

Система органів податкового контролю — це розгалужена мережа спеціалізованих структур. Контролюючими органами є:

— митні органи — стосовно акцизного збору та податку на додану вартість (з урахуванням випадків, коли

законом обов'язок з їх стягнення або контролю покладається на податкові органи), ввізного та вивізного мита, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), які відповідно до законів справляються при ввезенні (пересиланні) товарів і предметів на митну територію України або вивезенні (пересиланні) товарів і предметів з митної території України;

— органи Пенсійного фонду України — стосовно збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;

— органи фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування — стосовно внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, у межах компетенції цих органів, встановлене законом;

— податкові органи — стосовно податків і зборів (обов'язкових платежів), які справляються до бюджетів та державних цільових фондів [10, с. 20].

Контролюючим органам державою надано право здійснювати перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати тільки стосовно тих податків і зборів, обов'язкових платежів, які віднесені до їх компетенції.

Органами, уповноваженими здійснювати заходи з погашення податкового боргу (далі — органи стягнення), є виключно податкові органи, а також державні виконавчі у межах їх компетенції.

Державне управління оподаткуванням і податковий контроль як частина державного управління і фінансового контролю в цілому відрізняються від інших форм управління і контролю тим, об'єктом яких є різні види податків, організація функціонування системи сплати податків і податкові правовідносини в цілому.

Податковий контроль здійснюється наступними методами:

— застосування заходів впливу на суб'єктів податкових відносин, які поділяються, в свою чергу, на методи переконання і примусу, на прями (адміністративні) й непрямі (економічні) методи;

— здійснення окремих контрольних дій (методи процедурного характеру) (рис. 1).

Розглянемо функції податкового контролю крізь призму фінансового контролю. Так, до функцій фінансового контролю відносять: захисну, інформаційну, оперативну, превентивну і додає ще опосередковані функції: комунікативну і упорядкувальну. При цьому головною функцією вважається превентивна [4, с. 38].

Інші науковці відносять до функцій контролю: інформаційну, профілактичну, інструктивну (мобілізує) [12, с. 16].

Враховуючи особливості податкової системи, до функцій податкового контролю слід віднести наступні: облікову, примусову, наглядову, роз'яснювальну, розслідувальну, фінансової безпеки, аналітичну, фіскальну, стимулюючу, розподільчу і соціальну.

Головними завданнями контролю податкових надходжень в нових умовах функціонування податкової системи і зміни пріоритетів з фіскальної функції на регулюючу, розподільчу і соціальну є:

— вивчення позитивних і негативних тенденцій у взаємовідносинах між платниками податків і державою, встановлення закономірностей розвитку цих відносин;

— проведення ефективного аналізу з метою виявлення впливу всієї системи оподаткування, її окремих елементів на показники фінансово-господарської діяльності як окремих підприємств, так і всієї економіки держави;

— попередня оцінка можливості виникнення непередбачених економічних, фінансових, бюджетних і податкових ситуацій, антагонізму між цілями платників податків і бюджетними цілями держави;

— розробка комплексу заходів по усуненню негативних проявів у взаємовідносинах між платниками податків і державою.

Для оптимального, збалансованого, вираженого макроекономічного регулювання економіки держави

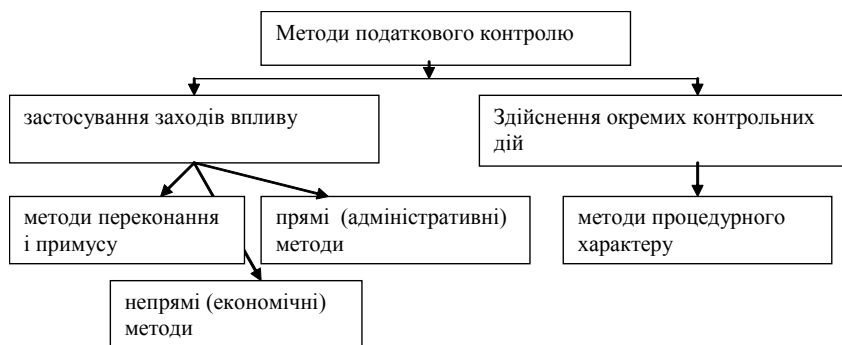


Рис. 1. Методи податкового контролю

України в рамки правової процесуальної форми. Вперше в законодавчій практиці регламентуються інструментарій і форми податкового контролю, визначено поняття і зміст податкових перевірок, їх специфічні особливості стосовно різних задач і об'єктів податкового контролю. При цьому всі дії податкових органів повинні відповідати розпорядженням правових норм.

В інтерпретації різних авторів ревізії, обстеження і тематична перевірка є методами, способами, видами або формами контролю.

Форма податкового контролю як зовнішній вираз конкретного змісту відображається, перш за все, в здійсненні конкретних дій по вживанню тих або інших прийомів і способів для встановлення фактів об'єктивної дійсності, а також в документах податкового контролю, що закріплюють його результати.

Організація контрольної діяльності в цілому припускає організаційну сутність ряду контрольних процедур, що є сукупністю дій, з'єднаних загальною конкретною метою (наприклад, дослідження приміщень, предметів, документів і т.д.), які є не що інше, як конкретний захід податкового контролю.

Таким чином, форму податкового контролю можна визначити як регламентований нормами податкового законодавства спосіб організації, здійснення і формального закріплення результатів заходів податкового контролю, що є єдиною сукупністю дій уповноважених органів по виконанню конкретної задачі податкового контролю.

До форм податкового контролю слід віднести:

- 1) податкові перевірки;
- 2) держання пояснень від посадових осіб платників податків і інших зобов'язаних осіб;
- 3) перевірки даних обліку й звітності;
- 4) взяття на облік суб'єктів підприємницької діяльності;
- 5) контроль валютних операцій;
- 6) контроль розрахункових операцій при проведенні готівкових розрахунків;
- 7) контроль погашення податкових зобов'язань;
- 8) контроль наявності свідоцтв, ліцензій та інших документів на дозвіл здійснення окремих видів діяльності;
- 9) контроль за отриманням СПД та використанням марок акцизного збору;
- 10) постійний моніторинг основних економічних показників СПД, податкового навантаження і фактичних надходжень податкових платежів [8; 12].

Вище вже було визначено, що зміст контрольної діяльності і конкретна форма контролю багато в чому визначаються прийомами, вживаними уповноваженими контролюючими органами, тобто форма існує в нерозривній єдності з методами контрольної діяльності.

Сама реалізація контрольної діяльності відбувається лише шляхом вживання уповноваженими органами відповідних методів контролю.

Метод зазвичай розуміється як спосіб (або сукупність способів) практичного здійснення або пізнання явищ, що вивчаються. Крім того, категорія методу може розглядатися як сукупність властивих людині емпіричних прийомів пізнання навколишньої дійсності.

Як і при визначенні форм контролю, відносно методів і методології контролю також існує досить велике різноманіття точок зору.

Метод податкового контролю можна визначити як сукупність прийомів, вживаних уповноваженими органами для встановлення об'єктивних даних про повноту і своєчасність сплати податків і зборів до відповідного бюджету або позабюджетного фонду, а також про ви-

податкова політика повинна виміряти, аналізувати і контролювати податкове навантаження як на економіку в цілому, так і на окремі галузі, регіони, підприємства.

Переглядаючи основні функції контролю і змінюючи акцент з фіскальної функції на стимулюючу і соціальну, основним видом податкового контролю повинен бути саме превентивний контроль, а отже, аналіз податкового навантаження на СПД і зіставлення його з основними показниками розвитку окремих галузей, регіонів, з показниками ВВП в цілому по країні [7, с. 107].

Новий Податковий кодекс, прийнятий у 2010 році, не дає вичерпного переліку форм податкового контролю. Стосовно даного моменту можна сказати, що в подальшому це може стати серйозною проблемою на заваді розвитку податкового контролю, як зворотного зв'язку між суб'єктом та об'єктом контролю в структурі державного управління економікою країни. Так, згідно з ст. 62 Податкового кодексу, формами податкового контролю є:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів податкової служби;
- перевірки та звірки відповідно до вимог Податкового кодексу, а також перевірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, відповідно до законодавства [2].

Окремі контрольні процедури залишаються не розкритими в повному обсязі, перелік не є вичерпним, що надалі буде створювати певні конфліктні ситуації при проведенні контролю.

Дискусія з питання визначення форм і методів контролю в цілому, а також фінансового і податкового контролю, зокрема, розвернулася ще за радянських часів. Такого різноманіття наукових думок не викликало навіть питання про сутність самого контролю. Ухвалення Податкового і Бюджетного кодексів, які нормативно закріпили форми податкового і фінансового контролю, також остаточно не розв'язало проблему співвідношення форм і методів відповідних видів контролю.

У даний час в умовах повної економічної самостійності господарюючих суб'єктів методи і форми здійснення контрольної діяльності у сфері оподаткування значно трансформувалися, вони придбали юридичну значущість і знайшли своє закріплення в податковому законодавстві. Сьогодні неправильний вибір тих або інших форм, прийомів і способів здійснення податкового контролю, а також недотримання регламентованого законодавчими актами порядку здійснення контрольної діяльності може привести до значних правових наслідків, наприклад, до відміни рішень, прийнятих на підставі результатів податкового контролю, отриманих неправомірним чином, до визнання недійсними ненормативних актів контролюючих органів, до стягнення збитку, заподіяного в результаті неправомірних дій уповноважених осіб і т.д.

Діяльність податкових і інших уповноважених органів вводиться відповідно до Податкового кодексу

Таблиця 1. Форми та методи (процедури) податкового контролю

Форми	Методи (процедури)
1) податкові перевірки; 2) держання пояснень від посадових осіб платників податків і інших зобов'язаних осіб; 3) перевірки даних обліку й звітності; 4) взяття на облік суб'єктів підприємницької діяльності; 5) контроль валютних операцій; 6) контроль розрахункових операцій при проведенні готівкових розрахунків; 7) контроль погашення податкових зобов'язань; 8) контроль наявності свідоцтв, ліцензій та інших документів на дозвіл здійснення окремих видів діяльності; 9) контроль за отриманням СПД та використанням марок акцизного збору; 10) постійний моніторинг основних економічних показників СПД, податкового навантаження і фактичних надходжень податкових платежів.	1) формальна, логічна та арифметична перевірка документів; 2) юридична оцінка господарських операцій, що відображені в документах; 3) зустрічна перевірка; 4) економічний аналіз (для документального податкового контролю); 5) отримання пояснень; 6) огляд приміщень, і територій, що використовуються для отримання доходу (прибутки); 7) інвентаризація.

конання покладених на осіб інших податкових обов'язків, тобто за допомогою методів податкового контролю відбувається реальне вивчення стану об'єктів і предметів податкового контролю.

У відношенні методів контролю, як і при визначенні його форм, також існує безліч наукових думок.

До методів податкового контролю група вчених відносить такі контрольні процедури як [8; 12]:

— формальна, логічна та арифметична перевірка документів;

— юридична оцінка господарських операцій, що відображені в документах;

— зустрічна перевірка;

— економічний аналіз (для документального податкового контролю);

— отримання пояснень;

— огляд приміщень, і територій, що використовуються для отримання доходу (прибутки);

— інвентаризація.

Необхідно відзначити, що форми і методи податкового контролю існують в нерозривній, органічній єдності. Тому при здійсненні контрольної діяльності в правовій формі податкової перевірки уповноважені органи застосовують перевірку документів як прийом або спосіб вивчення реального стану розрахунків по податках з бюджетом.

При цьому перевірка документів буде лише однією з цілого комплексу методів податкового контролю, вживаних податковими органами при проведенні своєї контрольної діяльності у формі податкових перевірок.

Таким чином, в рамках однієї правової форми організації контрольної діяльності можуть застосовуватися різні методи контролю, які в деяких випадках співпадають за найменуванням з самою встановленою податковим законодавством формою контролю.

Закріплення форм і методів здійснення контрольної діяльності на належному законодавчому рівні має важливе значення для захисту і збереження балансу інтересів зобов'язаних і уповноважених осіб при здійсненні податкового контролю.

Проте, ефективність окремих заходів податкового контролю багато в чому залежатиме від послідовності і поєднання вживаних при їх проведенні методів податкового контролю.

Тому податкові органи розробляють різного роду методичні рекомендації, вказівки, що містять рекомендації по найефективнішому здійсненню тих або інших видів контрольних заходів.

ВИСНОВКИ ТА РЕКОМЕНДАЦІЇ

Таким чином, контроль являє собою визначення і документування фактичних показників (параметрів плану), порівняння їх з плановими для оцінки результатів діяльності. Крім того, контроль містить в собі комплекс заходів щодо аналізу причин відхилень від запланованих показників з метою прийняття відповідних рішень для проведення коригувальних заходів або зміни первісних цільових настанов і планів. Головний зміст контролю полягає в організації систематичної діяльності, спрямованої на наближення фактичного виконання до запланованого результату.

Беручи до уваги те, що майже щорічно податкові закони суттєво коригуються і законодавці одну за одною закривають податкові лазівки, що виявляються податковим контролем, платники податків вєснодно швидко знаходять нові. Ця закономірність є об'єктивною, адже фінансово-господарські зв'язки у своєму розвитку випереджають процес удосконалення законодавства, що регламентує усі сфери розподільчих відносин, у тому числі податкові. З позиції державної податкової

політики необхідно розкривати і саму суть податкових лазівок, механізми їх здійснення. При цьому надалі слід враховувати, що загальний вплив податкового законодавства буде залежати від економічної, політичної та соціальної ситуації в країні. Потребує розробки комплексу рекомендацій по вдосконаленню організаційно-методичних положень податкових перевірок.

Література:

1. Закон України "Про державну податкову службу в Україні" від 04.12.1990 р. № 509-12 // Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР). — 1991. — № 6. — Ст. 37.
2. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 2011. — № 13—14; № 15—16; № 17. — Ст. 112.
3. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И.А. Белобжецкий. — М.: Финансы и статистика, 1989. — 256 с.
4. Бурцев В.В. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации: теория и практика / В.В. Бурцев. — М.: И-Т корпорация "Дашков и К", 2002. — 496 с.
5. Буржак П.Ю., Карпінський Б.А., Залуцька Н.С. Податковий контроль в Україні: монографія. — Л.: Простір-М, 2007. — (Серія "Фінансові стратегії"). Т. 1: Попередній контроль. — Л.: Простір-М, 2007. — 400 с.
6. Гуцаленко Л.В., Дерій В.А., Коцупатрий М.М. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 423 с.
7. Дмитренко Г.В. Державний фінансовий контроль в Україні (податковий, казначейський, бюджетний): монографія / Г. Дмитренко. — К.: [Консультант], 2009. — 175 с.
8. Іванова І.М. Державний фінансовий контроль. Парадигми розвитку: монографія / І. Іванова. — К.: Академвидав, 2010. — 168 с.
9. Лимская декларация руководящих принципов контроля, принята IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТО-САИ) 01.01.1977 г. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=604_001
10. Організація податкового контролю: навчальний посібник / Укл.: Кизилова Л.О., Кизилов Г.І. — Харків: ХНАМГ, 2006. — 163 с.
11. Податкові важелі та стимули розвитку господарських систем (теоретичні засади та практика використання): монографія / За ред. Андрущенка В.А., Мельника В.М. — Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2006. — 210 с.
12. Шутов М.І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія і практика): монографія / Шутов М.І., Бабенко В.А., Стоянова Н.М. — Одеса: Юридична література, 2004 — 136 с.

Стаття надійшла до редакції 29.11.2011 р.