

правовий аспект. Х., 2001. 10. Матюхіна Н.П. Поліція Великобританії: сучасні тенденції розвитку та управління. Х., 2001. 11. Венедиктов В.С., Іншин М.І. та ін. Організаційно-правові засади професійної підготовки персоналу органів внутрішніх справ України. Х., 2003. 12. Петков С.В. Ефективний менеджмент в органах внутрішніх справ. Сімферополь, 2004.

*Надійшла до редколегії 15.04.05*

*В.Ю. Гаруст*

### **ПОНЯТТЯ, ЗМІСТ ТА ПРИЗНАЧЕННЯ КОНТРОЛЮ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ**

Сплата податків передбачає охоплення всієї фінансово-господарської діяльності підприємства. Тому під контроль підпадають кількісні та якісні показники діяльності суб'єктів підприємства. З погляду комплексного проведення податкового контролю виділяють сім сфер діяльності: реалізація товарів, виконання робіт, надання послуг; сфера обігу та система ціноутворення; розрахунково-платіжна сфера; дотримання пропорцій відтворення ресурсів; використання майна, амортизація основних засобів, нематеріальних активів, швидкозношуваних предметів і стан обігових коштів; матеріальне стимулювання праці робітників; прибуток і позареалізаційні фінансові операції.

Проблеми визначення поняття податкового контролю, з'ясування його змісту та призначення були предметом досліджень багатьох вчених, зокрема Т.С. Воїнової, П.Т. Геги, Є.В. Калюги, М.П. Кучерявенка, Я.В. Литвиненка, Н.Ю. Пришви, Ю.О. Самури, Т.В. Сараскіної та інших. Не дивлячись на інтенсивність та широкий спектр досліджень, присвячених різним аспектам податкового контролю та проблемам, що тісно пов'язані з цією сферою діяльності, багато питань в означеній сфері залишаються дискусійними. Означена проблематика визначена однією із пріоритетних в Стратегічному плані розвитку державної податкової служби України на період до 2013 р. [1].

Загалом податковий контроль пронизує як по горизонталі, так і по вертикалі всю податкову систему на всіх рівнях. Головною вимогою є те, що кошти, які він приносить державі, повинні бути значно більшими, ніж витрати на його проведення. Здебільшого усе навпаки: ефект незначний, а на перевірки витрачаються значні кошти.

Обов'язок сплати податку для платника по деяких платежах закінчується його внесенням, але цілий ряд платежів підлягає детальному контролю податкових органів, і сам по собі факт їх внесення ще не означає виконання податкового зобов'язання. При цьому в механізмі справляння податків слід розрізняти обов'язкові і факультативні елементи. Обчислення і сплата податків, облік платежів, контроль за сплатою податків є обов'язковими елементами механізму справляння податків. Щоправда, на сьогоднішній день як недолік права реалізації слід відмітити те, що ні облік, ні контролем не охоплені всі сто відсотків платників податків, але

це не змінює суть цих стадій і елементів механізму справляння податків. У той же час всі інші елементи механізму справляння податків не є обов'язковими і їх застосування залежить від конкретних умов, які виникають у процесі справляння податків. Тому етап контролю за справлянням податків не обмежується власне контрольними повноваженнями податкових органів, а включає в себе й інші засоби забезпечення виконання податкових зобов'язань платниками.

Отже, етап контролю за станом податків включає в себе такі головні правові форми: 1) облік платежів; 2) здійснення безпосереднього контролю (документальна, фактична перевірка); 3) отримання податковими органами інформації про сплату платежів; 4) застосування засобів державного примусу з метою сплати належної суми платежу.

Кожна з цих форм включає в себе ряд дій. Наприклад, застосування заходів державного примусу може включити в себе: 1) попереджувальні заходи; 2) превентивні (або запобіжні) заходи (наприклад, включення документів, зупинення операцій платників податків та інше); 3) стягнення податку чи неподаткового платежу різними способами (в тому числі шляхом податкової застави); 4) застосування фінансових санкцій [2, с.57; 3, с.94–99; 4, с.121–139].

Вище були вказані загальні (безвідносно до якогось конкретного платежу) форми справляння податків і зборів (обов'язкових платежів). Звичайно, для кожного з платежів існують свої особливості, які визначаються в першу чергу особливостями економічної і юридичної природи податку, збору (обов'язкового платежу), зокрема, його об'єкта. Тому є підстави ствердження про наявність спеціального механізму справляння кожного з податків, зборів (обов'язкових платежів). Наприклад, справляння податку на прибуток підприємств має цілий ряд особливостей – внесення авансових платежів, особливі форми розрахунків, наявність спеціальних правил, особливі міри відповідальності платників та ін [5].

Отже, порядок сплати, стягнення та контролю за сплатою обов'язкових платежів безпосередньо залежить від порядку та форми встановлення платежу. Назва платежу не є при цьому вирішальною – законодавець до зборів відносить і податкові платежі, і неподаткові обов'язкові платежі, і платежі до позабюджетних фондів. Однак, якщо збір встановлено відповідно до вимог податкового законодавства, то і справляння його відбувається в порядку, визначеному для податкових платежів.

Відносини, які виникають з приводу справляння обов'язкових платежів до бюджету, державного позабюджетного цільового фонду, є фінансово-правовими. В юридичній нормі міститься правовий припис, який впливає на поведінку учасників відносин, тим самим надаючи суспільним відносинам правового характеру. Правова норма, враховуючи конкретні суспільні потреби, формулює модель фінансових відносин, що як реальні відносини існують тільки в юридичній формі [6, с.247].

Справляння податків, зборів, мита, інших обов'язкових платежів має на меті задоволення фіскальних інтересів держави. Фіскальний інтерес

можна визначити як різновид публічного інтересу. Суспільство зацікавлене в наповненні доходної частини бюджету, державних централізованих позабюджетних фондів. Саме в цих фондах сконцентровані основні фінансові ресурси держави. Тільки маючи достатню фінансову базу, держава зможе повноцінно виконувати свої завдання і функції, в яких зацікавлено як суспільство в цілому, так і окремі його групи. Досягнення фіскального інтересу пов'язано із зарахуванням платежів до державних фондів – бюджету чи позабюджетних фондів.

Будь-які фінансово-правові відносини, незалежно від того чи вони складаються в процесі акумуляції коштів до фондів держави, їх розподілу, чи використання – це відносини в сфері публічно-правової діяльності, однією із визначальних рис якої є участь в ній суб'єктів з владними повноваженнями [7, с.135]. Сторона, що виступає як владний суб'єкт, може бути представлена: державою в цілому; органами державної влади; органами місцевого самоврядування. Владний суб'єкт має, як право, так і обов'язок забезпечити поведінку другої сторони в потрібних рамках, виходячи із таких факторів як: 1) вираження публічного інтересу; 2) здійснення владних повноважень [7, с.135].

Отже, втілення в життя податкової політики здійснюється системою уповноважених на це органів. Поняття «система органів», по-перше, фіксує відокремленість певної групи державних органів, які входять до конкретної системи, від усіх інших; по-друге, окреслює певний суб'єктивний склад даної системи; по-третє, підтверджує наявність у цих суб'єктів (державних органів) певних ознак, притаманних соціальним системам, зокрема, таких як єдність (цільового призначення, функціональна самодостатність, ієрархічність внутрішньої організації, субординаційність взаємозв'язків між структурними ланками тощо [8, с.48].

Особливість органів податкового контролю полягає в тому, що: по-перше, вони є суб'єктами міжгалузевого управління, оскільки здійснюють повноваження, головним чином, щодо організаційно не підпорядкованих їм суб'єктів. По-друге, займають міжвідомче становище в загальній системі органів виконавчої влади та несуть відповідальність за стан і розвиток конкретної сфери управління – оподаткування. По-третє, специфічною є їх компетенція, структурна будова, правові форми та методи діяльності.

Система податкових органів включає декілька досить розгалужених структур. Можна виділити систему податкових органів у вузькому і широкому значенні слова. Так, податкові органи у вузькому значенні слова ідентичні системі податкових адміністрацій і здійснюють контроль тільки за надходженням до бюджету податкових платежів. Податкові органи в широкому значенні слова контролюють і забезпечують надходження до бюджету всіх відрахувань, які законодавець включає в податкову систему як сукупність податків, зборів, платежів. У цьому випадку система податкових органів охоплює вже і митні органи, і органи казначейства, і податкову міліцію.

Таким чином, в широкому значенні слова система податкових органів включає: Державну податкову адміністрацію України; митні органи України; органи казначейства; податкову міліцію. На думку, Т.С.Кушнарської та М.П.Кучерявенко така структура передбачає поєднання подвійної диференціації, з одного боку, за характером платежів: податкові адміністрації забезпечують надходження коштів від податків; органи митного комітету – від митних зборів (мита); органи казначейства контролюють формування обов'язкових фондів. З іншого боку, якщо три вищезгадані структури забезпечують стягування податків і зборів у ситуаціях, коли платники вносять їх вчасно і в необхідних розмірах, то органи податкової міліції організують стягнення необхідних платежів, коли платник порушує певну норму, і реалізують необхідні заходи державного примушення [9, с.55]. Приведену вище позицію підтримують П.В. Цимбал, О.П. Мілевський та Л.М. Касьяненко [10, с.21–22].

На нашу думку, систему податкових органів можна поділити на дві групи. 1. Безпосередні податкові (податкові адміністрації (інспекції) і органи податкової міліції) – органи, основна діяльність яких пов'язана із забезпеченням податкових надходжень. Так, наприклад, відповідно до Закону України «Про державну податкову службу» [11] до завдань органів державної податкової служби віднесено: 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 законодавством. 2. Опосередковано податкові (митні органи, органи казначейства, органи Пенсійного фонду України, органи фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування) – органи, які поряд зі своєю основною діяльністю забезпечують надходження від платежів, що складають податкову систему.

Так, наприклад, відповідно до Указу Президента України від 15 грудня 1999 р. «Про зміни у структурі центральних органів влади» Державне казначейство України є центральним органом виконавчої влади і за статусом прирівнюється до державного комітету України [12]. В своїй діяльності Державне казначейство України підпорядковується Мініфіну України. До його основних завдань належить: організація виконання Державного бюджету України і здійснення контролю за цим; здійснення управління наявними коштами державного бюджету, у тому числі в іноземній валюті, коштами державних позабюджетних фондів та позабюджетними коштами установ і організацій, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету тощо [13].

Відповідно до Порядку здійснення митними органами контролю за сплатою платниками податків податку на додану вартість та акцизного збору, які справляються при ввезенні (пересиланні) товарів та інших предметів на митну територію України, затвердженого сумісним наказом Державної податкової адміністрації України та Державною митною службою України № 109/188 від 16 березня 2001 року, митні органи здійснюють контроль за: 1) своєчасністю, достовірністю, повнотою визначення податкових

зобов'язань та за сплатою платниками податків, які справляються при ввезенні (пересиланні) товарів на митну територію України; 2) наявністю марок акцизного збору на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв та на пачках (упаковках) тютюнових виробів, які відповідно до положень законодавчих актів України підлягають такому маркуванню, під час увезення цих товарів на митну територію України; 3) своєчасністю, достовірністю, повнотою визначення податкових зобов'язань та за сплатою платниками податків, які справляються при ввезенні (пересиланні) на митну територію України товарів, що підлягають маркуванню марками акцизного збору [14]; 4) цільовим використанням матеріалів, сировини, устаткування, обладнання та комплектуючих до них, що ввозяться на митну територію України – на території пріоритетного розвитку в Автономній Республіці Крим – для реалізації інвестиційних проектів [15].

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» органи Пенсійного фонду України здійснюють контроль 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 [32].

Підводячи підсумок, зробимо такі висновки:

1. В умовах ринку одним із найбільш важливих фінансових інструментів державного регулювання економічних процесів є податки. Ефективність використання цього інструмента залежить як від якості побудови податкової системи, так і від повноти та своєчасності виконання фізичними і юридичними особами своїх податкових зобов'язань. Необхідність забезпечення належного рівня дотримання платниками податків податкової дисципліни потребує здійснення з боку держави комплексу організаційних заходів, зокрема створення надійної системи податкового контролю.

2. Завданням податкового контролю є забезпечення економічної безпеки держави при формуванні централізованих державних грошових фондів за рахунок податкових надходжень.

3. Зміст податкового контролю включає: 1) спостереження за діяльністю контролюючих суб'єктів; 2) аналіз одержаної інформації, тенденцій, що намітилися, вироблення прогнозів; 3) вживання заходів щодо попередження порушень законності та дисципліни; 4) облік конкретних правопорушень, аналіз їх причин та умов; 5) припинення протиправної діяльності; 6) виявлення винних у вчиненні податкових правопорушень (як платників податків, так і працівників податкових органів) і притягнення їх до відповідальності.

4. До особливостей податкового контролю ми відносимо таке. По-перше, це контроль не просто за сплатою податків і зборів, а й за додержанням фінансової дисципліни, пов'язаної зі сплатою податків і зборів. Адже до сфери діяльності контролюючих органів у цій галузі входять також аналіз правильності ведення податкового обліку, своєчасність податкової звітності. По-друге, для здійснення цього контролю створено систему спеціальних податкових органів

і деякі з них наділені компетенцією, пов'язаною виключно з податковим контролем. По-третє, в основі податкового контролю лежать відносини влади і підпорядкування, що базуються на фіскальних функціях держави, особливістю яких є чітко виражений імперативний характер. По-четверте, податковий контроль є спеціальним контролем, в основі якого лежить не просто перевірка діяльності юридичних і фізичних осіб, а й виконання ними податкових обов'язків, і в цьому зв'язку може зачіпатися й аналіз їх діяльності. По-п'яте, податковому контролю притаманний активний характер і він не зв'язаний пасивною поведінкою контролюючих суб'єктів.

5. Під податковим контролем ми розуміємо спостереження та нагляд за дотриманням податкового законодавства та відповідних підзаконних нормативно-правових актів, а саме за правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю внесення до відповідного бюджету чи державного цільового фонду податків та зборів (обов'язкових платежів), а також виявлення, запобігання та припинення податкових правопорушень.

**Список літератури:** 1. Про затвердження Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року: Наказ ДПА № 160 від 7 квітня 2003 року. 2. Весельський М. Поняття і механізм справляння податків в Україні // Право України. 1999. № 6. 3. Башняк А.О. Взаємодія засобів адміністративного примусу та примусу у сфері оподаткування // Проблеми законності. 2002. Вип. 54. 4. Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів К., 2003. 5. Порядок складання декларації на прибуток підприємства: Наказ Державної податкової адміністрації України від 8 липня 1997 р. № 124. 6. Костов М. Финансовые правоотношения. София, 1979. 7. Тихомиров Ю.А. Публичное право. Учебник. М., 1995. 8. Державне управління: теорія і практика / За ред. В.Б.Авер'янова. К., 1998. 9. Кушнар'ова Т.С., Кучерявенко М.П. Система податкових органів України. Х., 2000. 10. Цимбал П.В., Мілевський О.П., Касьяненко Л.М. Правове регулювання діяльності органів ДПС України. Ірпінь, 2003. 11. Про державну податкову службу в Україні: Закон України від 4 грудня 1990 р. // Відомості Верховної Ради України. 1991. № 6. Ст.37. 12. Про зміни у структурі центральних органів виконавчої влади України: Указ Президента України від 15 грудня 1999 р. // Урядовий кур'єр. 1999. 17 грудня. 13. Про заснування Казначейства Міністерства фінансів України: Указ Президента України // Урядовий кур'єр. 1995 р. 15 жовтня. 14. Порядок здійснення митними органами контролю за сплатою платниками податків податку на додану вартість та акцизного збору, які справляються при ввезенні (пересиланні) товарів та інших предметів на митну територію України: Затверджено Наказом Державної податкової адміністрації України та Державної митної служби України № 109/188 від 16 березня 2001 року. 15. Порядок контролю за цільовим використанням матеріалів, сировини, устаткування, обладнання та комплектуючих до них, що ввозяться на митну територію України – на території пріоритетного розвитку в Автономній Республіці Крим – для реалізації інвестиційних проектів: Затверджено Наказом Державної податкової адміністрації України, Державної митної служби України від 13 березня 2001 № 100/175. 16. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21 грудня 2000 р. // Відомості Верховної Ради України. 2001. № 10. Ст. 44.

*Надійшла до редколегії 24.03.05*