

Козьмук Н.І.,

к.е.н.,

Львівський інститут банківської справи
Університету банківської справи Національного банку України

ФІСКАЛЬНИЙ КОНТРОЛЬ ЯК ІНСТРУМЕНТ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДОТРИМАННЯ ЗАКОНОДАВСТВА У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Анотація. У статті розглянуто основні аспекти та складові податкового контролю як державного важеля та інструмента фіскальної та регулятивної політики держави. Розкрито механізм діяльності Державної фіскальної служби як органу державного податкового контролю.

Ключові слова: контроль, державне управління, система оподаткування, держава, правове регулювання, фінансово-економічна система, Державна фіскальна служба, спрямованість контролю.

Постановка проблеми. Роль державного контролю та його значення в діяльності країни беззаперечні. Головною метою податкового контролю є дієвість системи оподаткування і досягнення такого рівня ретельності (податкової дисципліни) серед платників податків, податкових агентів та інших осіб, за якого виключається порушення податкового законодавства або їх кількість є зовсім незначною. Але на сучасному етапі спостерігається незадовільна робота системи державного податкового контролю, що проявляється у зниженні обсягів поповнення дохідної частини державного бюджету, неефективній співпраці органів контролю та платників податкових платежів. Створення ефективної та реально діючої системи контролю є метою органів державної влади будь-якої країни.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні питання методів здійснення податкового контролю знаходять відображення у працях В.Г. Дем'янишина, М.П. Кучерявенка, Є.С. Вілкової, О.В. Балашової, Г.Ю. Ісаншоної, С.А. Баканової, Л.Ф. Вардересян, М.В. Васильової, В.В. Лабозького, Т.Ф. Юткиної, Н.І. Козьмук, П. Бечко, О. Десятнюк, Ю. Іванова, А. Крисоватого, Т. Реви, В. Онищенко, Ю. Панури, М. Сичевського та інших дослідників. Проте в наукових колах немає єдиної думки щодо змісту етапів податкового планування та контролю в Україні та методів їх впровадження у практику. Незважаючи на багатогранні наукові дослідження, на сьогоднішній день лишаються не вирішеними проблеми у загальних підходах до організації ефективного податкового контролю в нашій державі. Виходячи з цього, актуальність теми дослідження обумовлюється необхідністю всебічного наукового дослідження особливостей реалізації податкового контролю в цілому та фінансових основ його проведення зокрема.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Високо оцінюючи внесок вітчизняних авторів у вирішення питань формування дієвої системи податкового контролю, варто звернути увагу на об'єктивну необхідність подальшого поглиблення теоретичних досліджень і проблемних питань у взаємодії органів державного контролю, їх співпраці з платниками податків, будові ефективної та раціональної системи податкового контролю.

Мета статті. Метою дослідження є розгляд існуючої системи податкового контролю, результативності діяльності Державної фіскальної служби та формування особливого органі-

заційно-правового механізму взаємин між представниками органів державного податкового контролю та зобов'язаними особами.

Виклад основного матеріалу. Правова форма контрольної діяльності у сфері оподаткування є однією із гарантій дотримання балансу інтересів платників податків та інших зобов'язаних осіб з одного боку і держави (в особі уповноважених органів) з іншого боку.

Платник податків, володіючи майном на праві власності або іншому речовому праві, завжди прагне захистити свій приватний майновий інтерес від податкових вилучень. Природне бажання платника податків зменшити розмір податкових платежів стосується майнового інтересу іншої сторони податкових правовідносин – держави. У такій ситуації держава, захищаючи публічні інтереси у податкових відносинах, змушена виробити спеціальний механізм взаємодії з кожним конкретним платником податків, що у кінцевому рахунку забезпечив би належну поведінку кожної особи щодо виконання нею податкового обов'язку.

Очевидно, що для захисту своїх майнових інтересів у податковій сфері держава повинна, по-перше, створити спеціальний державний орган або органи і наділити їх відповідними владними повноваженнями стосовно осіб, зобов'язаних сплачувати податки, збори і обов'язкові платежі; по-друге, законодавчим шляхом установити порядок, форми і методи здійснення впливу створених органів на поведінку зобов'язаних осіб, що забезпечують у сукупності не тільки належну поведінку платників податків, але і надходження податкових платежів до відповідного бюджету. При цьому держава шляхом законодавчого регулювання системи взаємин уповноважених органів і платників податків повинна забезпечити визначений баланс публічного і приватного інтересів, з огляду на конституційні обмеження на втручання в економічну діяльність суб'єктів податкових правовідносин в умовах ринкової економіки.

Формуючи особливий організаційно-правовий механізм взаємин із зобов'язаними особами, держава визначає основні елементи цього механізму: суб'єкти, об'єкт, методи, форми, порядок і характер діяльності уповноважених органів. Зазначений механізм є не чим іншим, як податковим контролем, що здійснюється створеними державою уповноваженими органами, насамперед податковими органами. Таким чином, податковий контроль можна визначити як особливий організаційно-правовий механізм, що становить собою систему взаємозалежних елементів, за допомогою якого забезпечується належна поведінка зобов'язаних осіб щодо сплати податків і зборів, а також дослідження і встановлення основ для здійснення примусових податкових вилучень і застосування заходів відповідальності за вчинення податкових правопорушень [1, с. 278].

Здійснивши аналіз наукових праць стосовно дослідження елементів механізму управління, доходимо висновку, що переважна більшість авторів надає перевагу статичній харак-

теристичі такого елемента, як суб'єкт управління, нехтуючи іншими елементами, що призводить до відсутності дослідження механізму у комплексі елементів як цілісного явища. Розуміння механізму управління як способу взаємодії елементів управління та його функціонування, дозволяє стверджувати, що нечітке теоретичне визначення елементів механізму управління ускладнює їх практичне застосування у різних сферах і функціях управління.

У широкому розумінні механізм управління – це процес узгодженого впливу суб'єктів управління на явища соціальної дійсності. Він служить динамічним проявом управління, яке без нього знаходиться у статичності [2, с. 87].

У зв'язку з тим, що контроль у сфері оподаткування є функцією управління, загальна модель механізму управління автоматично переноситься на названу контрольну функцію. Проте особливості контрольної діяльності повинні відбитися на елементах механізму контролю в податковій сфері.

Таким чином, визначаємо механізм контролю за сплатою податків та зборів як спосіб організації і функціонування контролю, що виявляється у створенні і розвитку системи суб'єктів контролю, які за допомогою встановлених законодавством повноважень і методів контрольної діяльності покликані досягти обґрунтованих цілей контролю у сфері оподаткування.

До елементів контролю за дотриманням законодавства у сфері оподаткування на підставі твердження про те, що саме елементи в сукупності визначають динаміку контролю, належать:

- суб'єкт податкового контролю (уповноважений контролюючий орган);
- об'єкт і предмет контролю;
- правові норми, які встановлюють повноваження суб'єктів податкового контролю, тобто забезпечують змістовність впливу і взаємозв'язки у контрольній діяльності;
- форми і методи контролю;
- порядок здійснення податкового контролю;
- заходи податкового контролю;
- види і напрями податкового контролю;
- техніка і технологія податкового контролю;
- категорії посадових осіб (кадри) податкового контролю;
- періодичність і глибина податкового контролю;
- інші.

Весь перерахований комплекс елементів податкового контролю є предметом податкового правового регулювання.

Податковий контроль як особливий організаційно-правовий механізм можна трактувати як у широкому, так і у вузькому значенні. У широкому значенні податковий контроль охоплює всі сфери діяльності уповноважених органів, включаючи здійснення податкового обліку, податкових перевірок та інше, а також усі сфери діяльності контрольованих суб'єктів, пов'язані зі сплатою податків і зборів (облік об'єктів оподаткування, дотримання термінів і порядку сплати податків і зборів, порядок надання податкової звітності тощо). У вузькому значенні під податковим контролем розуміється тільки проведення податкових перевірок уповноваженими органами.

Головну роль у здійсненні спеціального контролю у сфері оподаткування відіграє Державна фіскальна служба України, яка за законодавством України належить до центральних органів виконавчої влади зі спеціальним статусом. Проте, щодо статусу, то згідно з положеннями Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні» [3].

Державна фіскальна служба є центральним органом виконавчої влади, а відповідно до положень підзаконних актів – цен-

тральним органом виконавчої влади зі спеціальним статусом.

Зважаючи на те, що центральні органи виконавчої влади зі спеціальним статусом становлять особливий вид органів виконавчої влади, який має визначені Конституцією та законодавством України особливі завдання та повноваження та на відміну від міністерств, які здійснюють галузеве управління, державний комітетів, покликаних сприяти реалізації державної політики шляхом виконання функцій державного управління, як правило, міжгалузевого (міжсекторного) характеру, які мають типову структуру, загальні правові засади діяльності (типові положення), центральні органи виконавчої влади зі спеціальним статусом характеризуються специфічним порядком утворення, реорганізації, ліквідації, підконтрольності, підзвітності, вважаємо, що державній податковій службі України повною мірою відповідає статус центрального органу виконавчої влади спеціального призначення.

Перш за все, органи державної фіскальної служби України – це, як і будь-який орган виконавчої влади, самостійний державний орган, тобто є організаційно оформленою часткою державного апарату, спеціально призначеною для здійснення на основі чинного законодавства функцій виконавчої влади, а саме функцій виконавчо-розпорядчого (управлінського) характеру щодо безпосереднього й оперативного керівництва господарським, соціально-культурним та адміністративно-політичним будівництвом у державі, наділеною його якісними ознаками. Серед останніх:

- вона створюється у встановленому законом порядку спеціально для здійснення управлінських функцій;
- цільовим призначенням її є практична реалізація державної політики у певній галузі чи сфері суспільного життя (зокрема, оподаткування), здійснення виконавчо-розпорядчої (управлінської) діяльності шляхом безпосереднього й повсякденного керівництва економічним соціально-культурним та адміністративно-політичним будівництвом у державі;
- свою діяльність у межах наданої компетенції здійснює від імені держави;
- наділення державно-владними повноваженнями, наявність певного обсягу прав та обов'язків у сфері державного управління, тобто володіння відповідною адміністративною правосуб'єктністю;

– наділення для здійснення своїх завдань і функцій правом широкого застосування заходів державного, зокрема адміністративного, фінансового примусу та наявність спеціального апарату примусу;

– це відповідно оформлена державна субстанція, частка державного апарату, що має свою внутрішню структуру та штат;

– специфічна організаційно-структурна відокремленість та оперативна самостійність дій у певних територіальних межах чи галузях;

– цей суб'єкт державної власності утримується, як правило, за рахунок Державного бюджету;

– має статус юридичної особи, є самостійним учасником адміністративно-правових відносин – участь в адміністративно-правових відносинах для органу виконавчої влади є не тільки можливістю (правом), але й обов'язком.

Стосовно інших державних органів, які так чи інакше задіяні у процесі адміністрування податків, то вони, як правило, поряд зі своїми основними функціональними обов'язками через об'єктивні причини здійснюють окремі контрольні функції щодо нарахування та сплати окремих податків, обов'язкових зборів та платежів, що не є приводом для включення їх системи податкових органів в будь-якому значенні цього слова.

Податковий контроль – це спеціалізований (тільки відносно податків і зборів) державний фінансовий контроль, сутність якого полягає не лише в перевірці дотримання податкового законодавства, але й у перевірці правильності обчислення, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, а також в усуненні виявлених порушень.

На сьогоднішній день, станом на кінець 2014 року, ситуація з Основними показниками контрольно-перевірочної роботи Департаменту податкового та митного аудиту така (рис. 1.1-1.2):

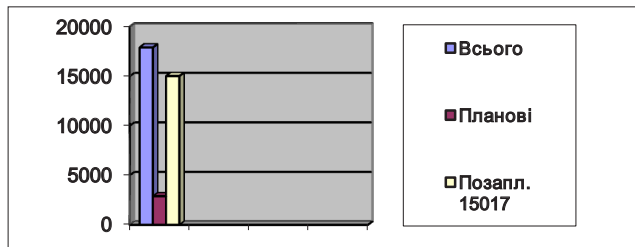


Рис. 1.1. Основні показники контрольно-перевірочної роботи Департаменту податкового та митного аудиту за січень-червень 2014 року (кількість планових та позапланових перевірок)

Джерело: розроблено на підставі [4]

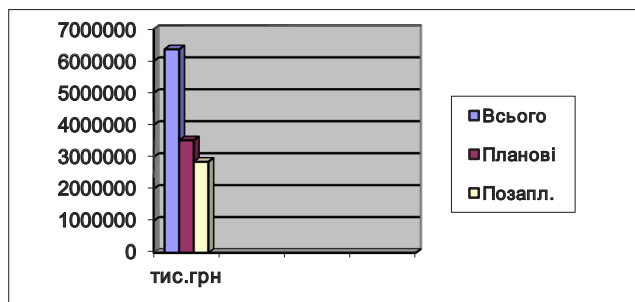


Рис. 1.2. Основні показники контрольно-перевірочної роботи Департаменту податкового та митного аудиту за січень-червень 2014 року (сума донарахованих грошових зобов'язань, яка підлягає погашенню, тис. грн)

Джерело: розроблено на підставі [4]

На представлених графіках, на перший погляд, проглядаються певні розбіжності між кількістю проведених перевірок та обсягами отриманих коштів за представлений період. Але це можна пояснити рівнем штрафних санкцій, передбачених для тих чи інших випадків настання відповідальності платників, встановлених чинним законодавством, що, на нашу думку, вимагає забезпечення злагодженої та ефективної роботи саме юридичних служб.

З метою більш ретельного аналізу пропонуємо розглянути ширший часовий період (рис. 1.3-1.4).

Висновки. Враховуючи наведені дані, система податкового контролю, на нашу думку, потребує суттєвих допрацювань. Зокрема, виникає необхідність координування проведення графіків планових та позапланових перевірок. При цьому, як ми бачимо, суттєві обсяги надходжень формуються за рахунок саме позапланових податкових дій. Отже, можемо стверджувати, що планові податкові перевірки є менш ефективними і витрачання коштів на їх проведення держава може скоротити. Хоча, їх проведення може слугувати мобілізуючим та дисциплінуючим фактором для платників податків. Податковий контроль використовує різноманітні форми практичної

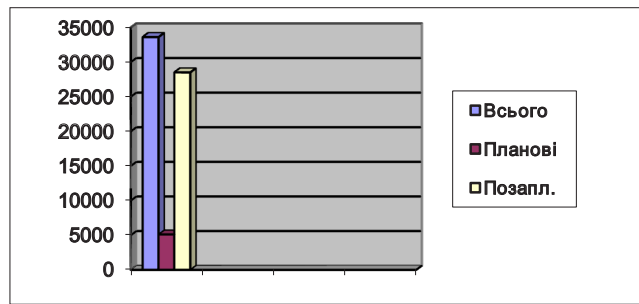


Рис. 1.3. Основні показники контрольно-перевірочної роботи Департаменту податкового та митного аудиту за січень-грудень 2014 року (кількість планових та позапланових перевірок)

Джерело: розроблено на підставі [4]

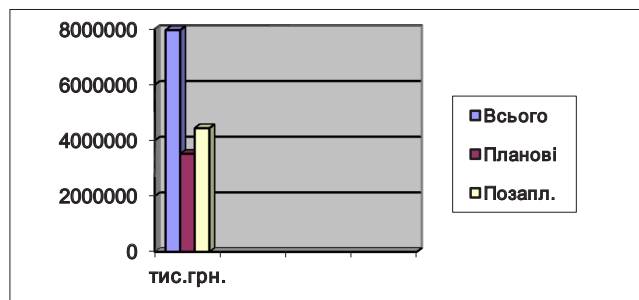


Рис. 1.4. Основні показники контрольно-перевірочної роботи Департаменту податкового та митного аудиту за січень-червень 2014 року (сума донарахованих грошових зобов'язань, яка підлягає погашенню, тис. грн)

Джерело: розроблено на підставі [4]

організації для найбільш ефективного виконання завдань, котрі стоять перед ним. Він здійснюється шляхом застосування різних прийомів і способів, а також використання спеціальних процедур, що у своїй сукупності утворює способи податкового контролю.

Відповідно до ст. 62 Податкового кодексу України, до способів здійснення податкового контролю віднесено:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби;
- перевірки та звірки [5].

Облік платників податків є одним із способів податкового контролю, який ведеться з метою створення умов для здійснення органами державної податкової служби контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового й іншого законодавства.

Література:

1. Лютий І.О., Дрига А.Б., Петренко М.О. Податки на споживання в економіці України. – К. : Знання, 2005. – 335 с.
2. Кузьменко В.П. Фінансові кризи як складові економічного циклу та структурно-інвестиційна політика їх подолання // Глобалізація інвестиційних процесів та фінансова безпека України : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, К. : 27 червня 2001 р. – К. : РНБО України, Міжвідомча комісія з питань фінансової безпеки, 2002. – С. 85-100.
3. Закон України від 05.07.12 № 5083-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні».
4. Офіційний сайт ДПС України www.sta.gov.ua.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.

Козьмук Н.И. Фискальный контроль как инструмент обеспечения соблюдения законодательства в сфере налогообложения

Аннотация. В статье рассмотрены основные аспекты и составляющие налогового контроля как государственного рычага и инструмента фискальной и регулятивной политики государства. Раскрыт механизм деятельности Государственной фискальной службы как органа государственного налогового контроля.

Ключевые слова: контроль, государственное управление, система налогообложения, государство, правовое регулирование, финансово-экономическая система, Государственная фискальная служба, направление контроля.

Kozmuk N.I. Fiscal control as a tool for law enforcement in the field of taxation

Summary. The article reviews the main aspects and the tax control lever as state and tools of fiscal and regulatory policy. The mechanism of the State Fiscal Service as the state tax control.

Keywords: control, governance, taxation, state regulation, financial and economic system, the State Fiscal Service, direction control.