

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ПРИ АДМІНІСТРУВАННІ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Розкрито поняття як податкового контролю в цілому, так і з позиції адміністрування податку на додану вартість. Досліджено термінологічне визначення форми чи способів податкового контролю та розкрито зміст податкового контролю при адмініструванні податку на додану вартість. Виявлено прогалини та запропоновано шляхи їх заповнення.

Ключові слова: *податковий контроль, адміністрування податку на додану вартість, податкові перевірки.*

Раскрыто видение автора как понятия налогового контроля в целом, так и с позиции администрирования налога на добавленную стоимость. Исследованы терминологическое определение формы или способов налогового контроля и раскрыто само содержание налогового контроля при администрировании налога на добавленную стоимость. Выявлены пробелы и предложены пути их решения.

Ключевые слова: *налоговый контроль, администрирование налога на добавленную стоимость, налоговые проверки.*

The article reveals the author's vision of the concept of tax control in general and from the perspective of administering VAT. Studied terminological form definition or means of tax control and exposed content with the administration of tax control of VAT. Identified gaps and proposed a vision of the author for their solution.

Key words: *tax control, administration of VAT, tax audits.*

Ефективність податкової системи України безпосередньо залежить від раціональної роботи органів державної податкової служби, в тому числі й від виконання одного із головних завдань, визначених Законом України «Про державну податкову службу в Україні»¹, здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів. Саме контрольна функція є однією з основних у роботі органів державної податкової служби.

Так, згідно Вікіпедії контроль — одна із основних функцій системи управління. Контроль здійснюється на основі спостереження за поведінкою управляючої системи з метою забезпечення оптимального її функціонування². Словник економічних термінів визначає державний контроль, як контроль з боку державних органів за дотриманням законів, нормативних актів, правомірним веденням фінансово-господарської діяльності, сплатою податків³. Контроль — це функція, призначення якої полягає в тому, щоб установити відповідність чи невідповідність фактичного стану і діяльності підконтрольних об'єктів заданому ім стану⁴.

Т.Є. Кушнарьова та М.П. Кучерявенко зазначають, що контроль у податковій діяльності — це метод керівництва компетентного органу державного управління за дотриманням платниками податків вимог податкового законодавства⁵.

Податковий контроль, будучи різновидом фінансового, характеризується всіма принциповими характеристиками останнього і на рівні з іншими видами фінансового контролю забезпечує рух публічних коштів, бере участь у розподілі сукупного суспільного продукту⁶.

Податковий контроль є формою реалізації контрольної функції фінансів в оподаткуванні, що відображає раціональне співвідношення, тенденції формування публічних грошових фондів за рахунок надходжень від податків і зборів. Керуючись одним із постулатів теорії фінансів, можна охарактеризувати податковий контроль як форму реалізації контрольної функції фінансів, яка становить сукупність дій з перевірки дій зобов'язаних суб'єктів з виконання обов'язків, пов'язаних із оподаткуванням. Якщо основу контрольної функції фінансів складає рух фінансових ресурсів в централізованій і децентралізованій формі, то реалізацією контрольної функції стосовно оподаткування є контроль за надходженням коштів у публічні грошові фонди. Саме такий рух й лежить в основі здійснення публічного контролю у сфері оподаткування⁷.

Питаннями податкового контролю займалися такі вчені, як О.Д. Василик, Л.К. Воронова, П.Т. Гега, Л.О. Законова, Г.Ю. Ісаншина, Є.В. Калюга, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенко, Я.В. Литвиненко, В.А. Онищенко, Н.Ю. Пришва, Л.А. Савченко, Ю.О. Самура, Т.В. Сараскіна, О.П. Чернявський, Ф.Ф. Фоміна, К.В. Хмільовська та інші. Дослідження питання податкового контролю при адміністративній податку на подану вартість розкрито в працях А.Г. Загороднього, Т.М. Міщенко, Е.В. Поролло та ін.

Так, Н.Ю. Пришва визначає податковий контроль як сукупність дій повноважних контролюючих органів, перелік яких закріплено Законом № 2181, щодо нагляду за виконанням податкових зобов'язань суб'єктами податкових правовідносин та за дотриманням ними норм податкового законодавства. Під метою податкового контролю розуміє забезпечення повної сплати до бюджету, державних цільових позабюджетних фондів податків, інших обов'язкових платежів та їх своєчасне надходження⁸. У цілому дане визначення розкриває поняття податкового контролю, з чим і погоджується автор, але водночас не містить його складових, які б давали точніше його розуміння.

Інші визначення наведені в науковій літературі, на думку автора, є повнішими. Зокрема, О.Ю. Грачова вважає, що податковий контроль — це діяльність, яка здійснюється уповноваженими органами чи їхніми посадовими особами шляхом проведення податкових перевірок, отримання пояснень платників податків, перевірки даних обліку та звітності, а також в інших формах з метою дотримання податкового законодавства і правильності нарахування, повноти й своєчасності внесення податків і зборів до бюджету та позабюджетних фондів⁹. П.Ю. Буряк стверджує, що податковий контроль — це діяльність посадових осіб органів державної податкової служби щодо спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення й сплати податків і податкових платежів за чинними нормативно-законодавчими актами сфери оподаткування, виявлення відхилень, допущених у ході виконання норм податкового законодавства та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання¹⁰.

У той час як деякі автори вдалися до конкретизації поняття податкового контролю, Податковий кодекс України¹¹ розширив зміст цього терміна та у ст. 61 визначив, податковий контроль як систему заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Тобто Податковим кодексом України до поняття податкового контролю включені також повноваження органів державної податкової служби, що не стосуються сплати податків і зборів, але передбачені обов'язками, функціями, завданнями органів державної податкової служби, що містять як у самому кодексі, так і в Законі України «Про державну податкову службу в Україні»¹².

У той час, як у науковій літературі точилися дискусії щодо визначення форм податкового контролю (це пояснюється насамперед тим, що Податковий кодекс Російської Федерації встановив такі форми проведення податкового контролю: облік платників

податків; податкова перевірка; огляд територій, приміщень платників податків, документів і предметів; вимогу документів; вилучення документів і предметів; проведення експертизи) Податковий кодекс України ввів поняття способів здійснення податкового контролю. Так, податковий контроль здійснюється шляхом: ведення обліку платників податків, інформаційно-аналітичного забезпечення органів державної податкової служби, перевірки та звірки відповідно до вимог цього кодексу.

Проводячи аналогію між формами та способами здійснення податкового контролю та розглядаючи їх у працях різних науковців, можна стверджувати про відсутність однозначного їх розуміння. Так, Г.Ю. Ісаншина виділяє такі форми податкового контролю, як податкові перевірки, облік платників податків, оперативно-бухгалтерський облік надходжень податків контроль за відповідністю витрат фізичних осіб їхнім доходам¹³. М.М. Весельський під формами контролю розуміє наступні: облік платежів; здійснення безпосереднього контролю (документальна, фактична перевірки); отримання податковими органами інформації про сплату платежів; застосування засобів державного примусу з метою з'ясування належної суми платежу¹⁴. Л.А. Савченко та Л.М. Касьяненко виділяють наступні форми податкового контролю: перевірка, облік платників податків, облік податків, зборів (обов'язкових платежів)

На нашу думку, перелік способів здійснення податкового контролю, передбачений Податковим кодексом України, повинен бути доповнений наступними способами: реєстрація платників податків, приймання та обробка звітності, облік надходжень і нарахованих сум, контроль за своєчасним надходженням платежів, реалізація матеріалів податкових перевірок, погашення податкового боргу, апеляційне узгодження податкових зобов'язань (адміністративне і судове).

Таким чином, податковий контроль починається на стадії державної реєстрації суб'єктів господарювання у вигляді податкового обліку платників податків і зборів. Облік, а точніше аналітична робота з інформацією, що наявна в податковому органі по тому чи іншому платнику, є основою контролю податкових органів, оскільки від нього залежать майже всі наступні етапи перевіркової роботи. Облік платників податків має на меті отримання первинної необхідної інформації про платників податків. Невід'ємною частиною податкового контролю є й приймання та обробка звітності, облік надходжень і нарахованих сум, контроль за своєчасним надходженням платежів, оскільки останні формують податкову історію кожного платника податків, що є основою інформаційно-аналітичної роботи.

Наступним не менш важливим способом здійснення податкового контролю є податкова перевірка. Саме Податковий кодекс України, як базовий нормативно-правовий акт з питань оподаткування, встановлює такі види перевірок: камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Тобто податковий контроль передбачає певний вплив органу державної податкової служби на платника податку саме з позиції перевірки правильності виконання ними норм чинного податкового законодавства, починаючи від реєстрації платником податків до процедури адміністративного оскарження.

Податковий контроль при адмініструванні податку на додану вартість має ті ж самі способи його здійснення, які застосовуються стосовно інших податків і зборів, але з своїми особливостями передбаченими спеціальним розділом Податкового кодексу України, що регулює питання адміністрування податком на додану вартість.

Так, у порівнянні з іншими податками, законодавство, що регулює питання адміністрування податку на додану вартість, передбачає реєстрацію платників податку на додану вартість. Законодавець приділяє особливу увагу цьому питанню, виокремлює обов'язкову та добровільну реєстрацію платником податку на додану вартість, визначає порядок реєстрації, перереєстрації та анулювання платника податку на додану вартість, реєстрацію платників податку на додану вартість як суб'єктів спеціального режиму оподаткування.

Звичайно, така ситуація насамперед пояснюється необхідністю захистити надходження держави від зловживань з боку недобросовісних платників податків.

Крім того, розділом V «Податок на додану вартість» Податкового кодексу України визначено перелік суб'єктів, що є платниками податку на додану вартість, передбачені правила щодо виписки податкової накладної, встановлено порядок надання податкової декларації та строки розрахунків з бюджетом, порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або відшкодування з Державного бюджету України (бюджетному відшкодуванню), та строки проведення розрахунків. Ці норми визначають і містять особливості податкового контролю, що здійснюється органами державної податкової служби, при адмініструванні податку на додану вартість.

Таким чином, податковий контроль при адмініструванні податку на додану вартість передбачає комплекс спеціальних способів, які передбачені спеціальним законодавством, що регулює питання адміністрування податку на додану вартість, спрямованих на повне та своєчасне забезпечення надходження податку на додану вартість до бюджету.

1. Закон України від 04.12.1990 № 509 «Про державну податкову службу в Україні» — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.rada.gov.ua. 2. *Вікіпедія*, Вільна енциклопедія [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org>. 3. *Словник економічних термінів* [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ekonomiks.net.ua>. 4. *Лазарев Б.М.* Компетенція органів управління. — М.: Юрид. лит., 1972. С. 38. 5. *Кушнарєва Т.Є., Кучерявенко М.П.* Система податкових органів України. — Х.: «Торсінг», 2000. — С. 77. 6. *Кучерявенко М.П.* Налоговый процесс: Уч. пособие. — К.: Алерта; КТН; ЦУЛ, 2010. — С. 324. 7. *Родионова В.М., Шлейников В.И.* Финансовый контроль: Учебник. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. — С. 16. 8. *Пришва Н.Ю.* Правові засади здійснення контролю за сплатою обов'язкових платежів // Вісник КНУ ім. Т.Г. Шевченка. — 2003. — Вип. 52-53. — С 109. 9. *Грачева Е.Ю., Соколова Е.Д.* Налоговое право: вопросы и ответы: Уч. пособие. — М.: Юриспруденция, 2001. — С. 60. 10. *Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Залуцька Н.С., Осідач О.Б.* Податковий контроль в Україні: Т.П. Контрольно-перевірочний процес: Монографія. — Львів: Простір-М, 2007. — С. 28. 11. *Податковий кодекс України.* — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.rada.gov.ua. 12. Закон України «Про державну податкову службу в Україні». — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.rada.gov.ua. 13. *Ісанишина Г.Ю.* Податковий менеджмент: Навч. посіб. — К.: ЦУЛ, 2003. — С. 39. 14. *Весельський М.* Поняття і механізм справляння податків в Україні // Право України. — 1999. — № 6. — С. 57.