

Адміністративне право, податкове право, інформаційне право

УДК 347.73 : 336.22:352

**Мушенко Віктор Васильович**

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри загально-правових дисциплін

Київського національного торговельно-економічного університету

**Мушенко Виктор Васильевич**

кандидат юридических наук, доцент,

доцент кафедры общеправовых дисциплин

Киевского национального торгового-экономического университета

**Mushenok Victor**

Ph.D. in Law, Associated Professor

Associate Professor of the Department of General Legal Disciplines

Kyiv National University of Trade and Economics

**ПЕРСПЕКТИВИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПАРТНЕРСЬКИХ  
ВІДНОСИН У СФЕРІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ  
ПЕРСПЕКТИВЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ПАРТНЕРСКИХ  
ОТНОШЕНИЙ В СФЕРЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ  
FUTURE LEGAL REGULATION OF THE PARTNERSHIP RELATION IN  
TAX CONTROL**

**Анотація.** У статті здійснено аналіз нормативно-правового регулювання податкового контролю в Україні в контексті декларованої нашою державою лібералізації відносин контрольної діяльності у сфері оподаткування та наближення національного податкового законодавства до суспільно-правових стандартів передових зарубіжних країн. Запропоновано шляхи удосконалення окремих елементів механізму правового уникнення негативних фінансово-економічних наслідків у сфері податкового контролю.

**Ключові слова:** зарубіжний досвід, періодичність податкового контролю, оподаткування, Податковий кодекс України, фіскальний орган.

**Анотація.** В статті проведено аналіз нормативно-правового регулювання податкового контролю в Україні, в контексті декларованої нашим державством лібералізації відносин контрольної діяльності в сфері оподаткування і зближення національного податкового законодавства з суспільно-правовими стандартами передових зарубіжних країн. Предложено шляхи удосконалення окремих елементів механізму правового уникнення негативних фінансово-економічних наслідків в сфері податкового контролю.

**Ключевые слова:** зарубежный опыт, периодичность налогового контроля, оподаткування, Налоговый кодекс Украины, фискальный орган.

**Abstract.** The article analyzes the legal regulation of tax control in Ukraine in the context of our country declared liberalization of relations control of taxation and approximation of national tax laws to the social and legal standards of advanced foreign countries. Ways of improving individual elements of the legal mechanism to avoid negative financial and economic impact in the area of tax control.

**Keywords:** foreign experience, the frequency of tax control, tax, Tax Code of Ukraine, the fiscal authority.

Державна політика будь-якої країни формується на засадах забезпечення стабільності та уникнення кризового стану власної фінансово-економічної системи. Одним із основних елементів динамічного формування нестабільності державної фінансово-економічної системи є податкова система.

Саме тому важливим завданням нормативно-правового регулювання податкової системи для будь-якої країни є забезпечення захисту процесу оподаткування від соціально-економічних негативних наслідків для самої

держави та платників податків. На сьогодні в нашій державі не розроблено правових механізмів уникнення не виправданих негативних впливів оподаткування, зокрема у частині періодичності здійснення податкового контролю платників податків.

У вітчизняній та зарубіжній науці фінансового та адміністративного права питанням вивчення податкових правовідносин між державою, в особі державних контролюючих (фіскальних) органів, та платниками податків у процесі здійснення системного податкового контролю присвячена значна кількість праць таких науковців як Є. Алісов, Л. Воронова, Є. Криницький, В. Курило, М. Кучерявенко, А. Леушев, Л. Липник, О. Лукашев, В. Мельник, В. Мушенко, О. Орлюк, М. Пінська, Л. Савченко, О. Сударенко, та ін..

Проте, намагання органів державної влади, протягом періоду формування національної податкової системи, постійно змінювати податкове законодавство, призводить до уповільнення дослідження теоретико-правових проблем негативних наслідків державного фінансового контролю для платників податків та самої держави.

Наукове теоретико-правове дослідження означеної проблематики у даний час є актуальним по тій причині, що на сьогодні органами влади України декларуються зміни правових підходів щодо контрольно-перевірочної діяльності, зокрема шляхом ухвалення проекту Закону про внесення змін до Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» щодо лібералізації системи державного нагляду (№ 2418а), проект Закону про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства у сфері державного нагляду (контролю) (№2531а), а також проекту Закону про особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності (№3153) [1].

**Метою** даного дослідження є спроба визначення причин виникнення окремих негативних для держави платника податків наслідків у ході та результатах здійснення заходів податкового контролю в Україні та надати

пропозиції щодо удосконалення правового механізму такого контролю в частині уникнення та мінімізації не бажаних наслідків.

Аналіз зарубіжного досвіду показує, що правове регулювання податкових відносин спрямоване на максимальний захист національного платника податків від можливих негативних економічних, соціальних та інших наслідків оподаткування та здійснення податкового контролю [3, с. 144]. Однак, у податковій системі України основною сутнісною функцією системи оподаткування, в тому числі і організації та здійснення податкового контролю, є фіскальна функція, відповідно до якої податки забезпечують наповнення доходної частини бюджету.

Тобто, норми та приписи Податкового кодексу України [2] (надалі – ПК України) та інших актів податкового законодавства щодо порядку адміністрування податків та здійснення податкового контролю сформовані за принципом фіскального регулювання податково-правових відносин. Наслідком цього є виникнення значної кількості негативних результатів у ході правомірної діяльності платників податків та держави, при цьому належний правовий механізм уникнення таких наслідків відсутній.

Виходячи з цього та розуміючи необхідність зміни векторів державної податкової політики, державою робляться спроби лібералізації власної податкової політики, зокрема, щодо запровадження мораторію на контрольню-перевірочну діяльність. Однак, завданням науковців є здійснення детального вивчення даної проблематики та надання пропозицій щодо формування ефективного правового механізму уникнення чи мінімізації таких негативних наслідків.

Отже, здійснення державного податкового контролю регулюється ПК України. Згідно п. 41.1 ПК України: контролюючими органами є органи доходів і зборів – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику [3].

Як показує аналіз нормативних актів податкового законодавства, забезпечення суворого додержання приписів норм податкового законодавства зобов'язаними суб'єктами фінансових правовідносин є головною метою діяльності державних контролюючих органів України. Адже, від ступеня ефективності контрольної діяльності таких органів безпосередньо залежить рівень доходів бюджетів, а сам контроль виступає гарантією задоволення публічних майнових інтересів та важливим чинником фінансової безпеки держави, її соціально-економічної стабільності та добробуту.

Основною формою податкового контролю в Україні є податкова перевірка. Саме така форма контролю є найбільш ефективною з точки зору виявлення та забезпечення сплати не задекларованих, не нарахованих та вчасно не внесених податків до бюджету. Податкові перевірки забезпечують безпосередній контроль за повнотою і правильністю обчислення податків, який може бути реалізований тільки шляхом порівняння податкових декларацій (розрахунків), що їх подають платники податків, з фактичними даними щодо їх фінансово-господарської діяльності. У відповідності до п. 75.1 ПК України контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки [3].

Слід зазначити, що критерієм проведення документальних планових перевірок є ризик – ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи [3]. Тобто, періодичність проведення планових документальних перевірок визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків.

Перевірки передбачаються у плані-графіку проведення документальних перевірок з такою періодичністю: платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три

календарних роки, середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік [3].

На нашу думку, застосування охарактеризованих критеріїв призначення планових перевірок на підставі віднесення суб'єктів, що перевіряються до відповідної групи ризику, може у подальшому бути ефективним в українському податковому законодавстві при умові не позиціонування державними контролюючими органами проведення перевірок з підвищеної потребою держави в коштах. Саме тоді вірогідність настання несприятливих наслідків як властивість ризику у системі оподаткування в Україні не перетворюватиметься у неминучість настання вищевказаних наслідків. Сама ж модель призначення планових перевірок за критеріями ризиковості з врахуванням приналежності платників податків до провідних виробничих галузей економіки України, зможе призвести до декларованої державою політики щодо розвитку підприємницької ініціативи і стимулювання ділової активності національного платника податків.

З розвитком міжнаціональних зв'язків і наднаціонального регулювання питання оподаткування все частіше виходять за межі національного регулювання. Досвід зарубіжних країн наочно демонструє гостру необхідність координації податкової політики країн і гармонізацію їх податкових систем. Підвищення ефективності адміністрування з метою уникнення негативних наслідків для платника податків не втрачає своєї актуальності, оскільки зі зміною середовища функціонування податкової сфери, виникає можливість появи зовсім нових видів ризиків. Для вирішення таких завдань слід формувати спеціальні правові механізми, які допоможуть уникнути різного роду ризиків та негативних наслідків.

В контексті даного дослідження, слід акцентувати увагу на тому, що економіко-правовий устрій високо розвинутих країн відрізняється від інших країн світу проявом тенденції змін на побудову стратегії розвитку не тільки з урахуванням ризиків, а, в першу чергу, новизною особливостей нормативно-

правового уникнення ризиків, які формує як держава, в особі контролюючих органів, так і платники податків.

Одним із таких загальних правил стратегії є резервування коштів та інших ресурсів з метою забезпечення потреб, які будуть викликані результатами проведення контрольно-перевірочної діяльності з боку фіскальних контролюючих органів. [4, с. 125]. Тобто, платники податків високо розвинутих країн мають можливість ефективного використання фінансових ресурсів та інвестування коштів в активи чи проекти, що приносять високі доходи за найменшого ризику [5, с. 185].

З вищезазначеного прикладу стає очевидним, що побудова партнерства та розв'язання проблеми гармонізації взаємовідносин у сфері податкового контролю в Україні ускладнюється як представниками державних фіскальних органів так і платниками податків. Зокрема, у вітчизняній громадській думці побутує усталена тенденція недобррозичливого та не толерантного ставлення платників до фіскальних контролюючих органів, наявність конфлікту інтересів між учасниками контрольно-перевірочного процесу [6, с. 280].

Аналіз даної проблематики дав можливість визначити окремі фактори, що негативно впливають на становлення та розвиток партнерських відносин у сфері оподаткування та податкового контролю:

- наявність корупційної складової у діях представників фіскальних органів та намагання отримати власну вигоду за результатами здійсненого контролю;
- ускладнення процесу податкового контролю, збільшенням тривалості та вартості його здійснення;
- не виправдані завдання і методи контрольної роботи фіскальних податкових органів;
- відсутність податкової свідомості у платників податків, спрямованої на самостійне належне обчислення податкових зобов'язань, добровільну їх сплату тощо;

- низький рівень податкової культури платників податків, зумовлений насамперед постійними та численними нововведеннями у вітчизняному законодавстві, відсутність завчасної поінформованості платників про очікувані зміни у ньому;
- тенденції держави щодо декларування зниження рівня податкового тиску та фактичне його підвищення тощо.

На нашу думку, впровадження у життя ідеї партнерських відносин держави і платників податків можливий за умови нормативного закріплення анти фіскального правового механізму державного фіскального контролю та забезпечення законності дій представників органу фіскального контролю та податкової дисципліни платників в суспільстві мають стати:

- створення інституційних, економічних та інших умов для належної взаємної реалізації прав та обов'язків;
- гідна оплата праці та диференційований підхід до преміювання за результатами роботи та належний соціальний захист представників фіскальних органів;
- своєчасний, якісний та обґрунтований внутрівідомчий аудит і контроль, які мають забезпечуватись вищим керівництвом кожного територіального фіскального органу;
- забезпечення персональної відповідальності представників державних фіскальних органів за шкоду, завдану їхніми неправомірними діями та рішеннями платникам податків у процесі контрольної-перевірочної роботи, зокрема шляхом застосування адміністративних, а при потребі і кримінальних санкцій.

**Висновки.** Проведений науковий аналіз вітчизняного досвіду правового уникнення несприятливих наслідків податкового контролю показує, що особливо притаманним для вітчизняної податкової системи є формування несприятливих наслідків процесу оподаткування для платників шляхом збільшення кількості та періодичності заходів контролю, а також підвищенні податкового тиску, з метою збільшення дохідної частини



бюджету. Держава, хоч поки лише декларативно, намагається забезпечити європейський головний принцип податкової політики, який полягає у встановленні оптимальних ставок податків та формування системи стійких стимулів для виробників. Адже застосування країною такого принципу у кінцевому підсумку створить впевненість у платників, стимулює добровільну сплату податків та призведе до збільшення бюджетних надходжень.

Важливим елементом трансформації моделі оподаткування в Україні, є формування податкової дисципліни платників податків та представників фіскальних контролюючих органів. Сутність такої правової категорії, на нашу думку, полягає в точному, своєчасному й неухильному виконанні усіма суб'єктами податкових правовідносин обов'язків, встановлених для них нормами податкового законодавства. Носіями таких обов'язків під час здійснення податкового контролю є як держава в особі органів, уповноважених здійснювати податковий контроль, так і платники податків.

З метою гармонізації взаємовідносин між фіскальними органами і платниками податків у процесі здійснення податкового контролю податкову дисципліну слід розглядати як виконання суб'єктами податкових правовідносин обов'язків, встановлених для них нормами податкового законодавства для досягнення конкретних запланованих результатів. Переорієнтація функцій податкового контролю з фіскальної і каральної на профілактичну має забезпечити не лише виявлення фактів порушення податкової законодавства усіма суб'єктами податкових правовідносин, а й з'ясування причин виникнення таких порушень.

### **Література:**

1. Верховна Рада ухвалила закони щодо лібералізації системи державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://csm.kiev.ua/index.php?option=com>
2. Ногінова Н.М. Необхідність реформування податкової політики України в умовах євроінтеграції / Н.М. Ногінова // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка» : збірник наукових праць / ред. кол. : І.Д. Пасічник, О.І. Дем'янчук. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2014. – Випуск 25. – С. 141–145.
3. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: Закон від 02.12.2010 р., № 2755-VI. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/2010>.
4. Мельник М.І. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія / М.І. Мельник, І.В. Лещух. – Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долішнього НАН України», 2015. – 330 с.
5. Курило В.І. Визначення поняття «податковий ризик» у податковому законодавстві України / В.І. Курило, В.В. Мушенко // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України: Серія «Право», 2015. – Вип. 213, ч 1 – С. 181–187.
6. Сибірянська Ю. Нова модель податкової системи України: перерозподіл податкового навантаження / Ю. Сибірянська, М. Кондратенко // Бізнес Інформ . – 2014. – № 7. – С. 276-283.