

НАЦІОНАЛЬНА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ УКРАЇНИ
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО

МАРИНІВ НАТАЛІЯ АНАТОЛІЇВНА

УДК 347.73

**ПОДАТКОВА ПЕРЕВІРКА ЯК ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВА ФОРМА РЕАЛІЗАЦІЇ
ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ**

Спеціальність: 12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Харків – 2007

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі фінансового права Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України.

Науковий керівник – доктор юридичних наук, доцент **Алісов Євгеній Олександрович**, Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого, професор кафедри фінансового права.

Офіційні опоненти:

- доктор юридичних наук, доцент **Орлюк Олена Павлівна**, Науково-дослідний інститут інтелектуальної власності Академії правових наук України, директор;

- кандидат юридичних наук, доцент **Криницький Ігор Євгенович**, Науково-дослідний інститут фінансового права Національної академії державної податкової служби України, головний науковий співробітник.

Провідна установа – **Київський національний університет імені Тараса Шевченка**, кафедра конституційного та адміністративного права, Кабінет Міністрів України, м. Київ.

Захист відбудеться “21” червня 2007 року о 14-00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.086.01 у Національній юридичній академії України імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77.

Автореферат розіслано “18 ” травня 2007 року

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

В.Ю. Шепітько

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Питання податкової реформи, налагодження партнерських взаємин між владою та суб'єктами господарювання, створення простих і прозорих умов оподаткування сьогодні особливо актуальні в Україні. Існуючі нерівномірність і несправедливість розподілу податкового навантаження, викривлення норм законодавства, каральна спрямованість податкових органів, серед іншого, зумовлюють наявність багатьох негативних явищ в економічній сфері, подолання яких є неодмінною умовою нормального розвитку суспільства.

Одним із основних завдань проведення податкової реформи в Україні є не тільки досягнення стабільності правових норм, поступове зниження податкового навантаження, запровадження оптимізованих моделі та системи податкових відносин, але й збільшення податкових надходжень до бюджетів та державних цільових фондів. Виконання цього завдання можливе лише за умови чіткого дотримання податкової дисципліни. Без створення ефективної системи податкового контролю як однієї із важливих гарантій і передумов забезпечення публічних інтересів держави, належна податкова дисципліна та збільшення рівня податкових надходжень є неможливими.

Тому особливо актуальним і своєчасним є дослідження теоретичних проблем правового регулювання податкового контролю на сучасному етапі здійснення податкової реформи, адже функціонування системи оподаткування передбачає необхідність створення такої системи державних органів, які забезпечили б контроль за повнотою та своєчасністю виконання платниками податків податкових обов'язків.

Дослідженню теоретичних та практичних проблем визначення сутності, змісту державного контролю взагалі та податкового, зокрема, а також механізму його реалізації в науковій літературі присвячено чимало робіт. Серед авторів, які присвятили свої праці таким питанням, можна назвати Г.В. Атаманчука, І.Л. Бачило, Д.Н. Бахраха, Л.К. Воронову, В.М. Гаращука, О.М. Горбунову, О.Ю. Грачеву, М.В. Карасьову, Ю.В. Квашу, І.Є. Криницького, І.І. Кучерова, О.Ю. Судакова, І.О. Орешкіна, М.П. Кучерявенка, Л.М. Касьяненко, О.А. Ногіну, Г.В. Петрову, О.В. Поролло, Л.А. Савченко, М.С. Студенікіну, О.С. Шарова, С.О. Шохіна, Н.І. Хімичеву та ін.

Наукові роботи вказаних фахівців внесли вагомий вклад в розвиток теорії та практики правового регулювання контролю. Однак, високий динамізм та недосконалість податкового законодавства, зумовлюють невідомий розвиток економічних відносин, збільшення потреб держави у коштах, ставлять все нові завдання, вирішення яких потребує фундаментальних наукових досліджень. Зазначені обставини у своїй сукупності зумовлюють на необхідність проведення даного дисертаційного дослідження, яке своєчасне ще й тому, що сприяє створенню загальної ідеології оподаткування, формуванню принципів підходів до застосування норм податкового права, усуненню колізій, нечіткостей у правовому регулюванні податкових відносин. Зосередження

наукового інтересу на дослідженні різних аспектів податкового контролю, з урахуванням особливостей його формування та реалізації, в тому числі через здійснення податкових перевірок, обґрунтовується також тим, що в умовах перехідного періоду формування ринкової економіки в Україні потрібні дієві гарантії захисту прав людини, підприємця, власника та їх добробуту від зубожіння, державного свавілля, надмірного податкового тиску.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Тема дисертаційного дослідження затверджена рішенням вченої ради Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого 29 червня 2004 року (протокол № 11).

Дисертація виконана згідно з цільовою комплексною програмою "Права людини і проблеми становлення організації і функціонування органів державної влади і місцевого самоврядування" на 2001 – 2005 рр. (номер державної реєстрації 0186.0.070865).

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційного дослідження є формування цілісного і комплексного наукового уявлення про податкові перевірки як організаційно-правову форму реалізації податкового контролю, їх відповідність цілям розбудови правової, демократичної, соціальної держави, а також формування теоретичних положень і практичних висновків, спрямованих на удосконалення чинного податкового законодавства.

Для досягнення вказаної мети дисертантом були поставлені та вирішувалися наступні завдання:

- з'ясувати природу податкового контролю та розкрити його зміст, основні види, форми і методи його здійснення;
- надати характеристику та здійснити класифікацію контрольних повноважень податкових органів;
- визначити поняття податкової перевірки в фінансовому праві України як організаційно-правової форми реалізації податкового контролю;
- проаналізувати зміст податкових перевірок та їх види;
- розглянути систему правових принципів проведення податкових перевірок;
- визначити перспективи розвитку законодавчого регулювання податкових перевірок;
- розробити та надати пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства у сфері податкового контролю.

Об'єктом дослідження виступають суспільні відносини, що виникають у зв'язку з організацією та проведенням податкових перевірок.

Предметом дослідження виступають норми права, які регулюють суспільні відносини, що виникають у зв'язку з організацією та проведенням податкових перевірок.

Методи дослідження. При роботі над дисертацією використовувалася сукупність методів наукового пізнання соціально-економічних процесів і явищ. Основним методом дослідження

виступає діалектичний метод пізнання, за допомогою якого проблеми, що вирішуються в дисертації, розглядаються у процесі розвитку їх існування, в єдності їх економічного змісту та юридичної форми. Невід'ємним доповненням до цього методу є метод системного аналізу, шляхом використання якого виокремлюються і розглядаються у системі різні аспекти проведення податкового контролю, розглядаються зміст та особливості окремих видів перевірок. Статистичний та порівняльно-правовий методи застосовувалися при детальному вивченні українського податкового законодавства у порівнянні з законодавством іноземних держав, зокрема Російської Федерації, Азербайджанської Республіки, Казахстану, та використовувалися для окреслення напрямів удосконалення правових засад і практики застосування державними органами наданих їм повноважень. За допомогою історично-правового методу в роботі досліджено розвиток правового регулювання контрольної діяльності держави у сфері податкових відносин. Формально-юридичний метод застосовується для уясування та зіставлення окремих законодавчих положень і норм (тлумачення принципів оподаткування, їх змісту, форм втілення в податковому законодавстві), в тому числі в історичному аспекті. Також застосовувалися методи граматичного розгляду, тлумачення та зіставлення окремих категорій і правових норм, що сприяло визначенню прогалин та інших недоліків у чинному законодавстві України, наданню пропозицій щодо його удосконалення.

Положення та висновки дисертації ґрунтуються на здобутках загальної теорії держави і права, окремих галузевих юридичних наук, а також філософії, які мають суттєве значення для розкриття теми даної роботи. Нормативний та емпіричний фундамент дослідження становлять положення Конституції України, законів та постанов Верховної Ради України, указів Президента України, постанов Кабінету Міністрів України, нормативно-правові та акти методичного характеру (інструкції, накази, а також листи й роз'яснення Державної податкової адміністрації України та інших контролюючих органів), узагальнення практики діяльності податкових органів України, публікації у періодичних виданнях, а також довідкова література.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що ця дисертація є першим в Україні комплексним дослідженням, в якому на монографічному рівні розглянуті питання правової природи податкових перевірок, їх зміст та класифікація. У результаті проведеного дослідження сформульовано ряд нових наукових положень та висновків, що мають важливе теоретичне та практичне значення і виносяться на захист, а саме:

1. Вперше здійснено системне виокремлення специфічних ознак податкового контролю як діяльності, що пов'язується виключно зі стадією формування публічних грошових фондів, яка здійснюється спеціально уповноваженими суб'єктами і спрямована на дотримання податкового законодавства.

2. Розкрито зміст податкової перевірки як сукупності активних дій владних суб'єктів (через здійснення ними повноважень) та сукупності активних дій і пасивної поведінки контрольованих

суб'єктів (при реалізації права на податкову перевірку уповноважених органів).

3. Наведене авторське визначення податкового контролю як одного з видів державного фінансового контролю, що являє собою діяльність спеціально уповноважених суб'єктів відносно особливого об'єкту, спрямовану на забезпечення дотримання податкового законодавства платниками податків, податковими агентами та іншими суб'єктами, які забезпечують реалізацію податкового обов'язку платників податків, встановлення та притягнення, у разі необхідності, до відповідальності винних осіб.

4. Вперше аргументовано застосування такого показника податкового контролю як його ефективність, який характеризується: 1) рівнем мобілізації до бюджетів та державних цільових фондів податків і інших обов'язкових платежів; 2) повнотою обліку платників податків і об'єктів оподаткування; 3) якістю податкових перевірок, що виражається, перш за все, у зниженні числа судових розглядів і скарг платників податків на дії суб'єктів податкового контролю; 4) зменшенням часу на контакти з платниками податків.

5. Обґрунтовано авторську позицію стосовно того, що праву уповноваженої сторони (контролюючого суб'єкта) перевіряти дотримання своєчасності, правильності і повноти сплати податків і зборів і виконання інших встановлених податковим законодавством обов'язків кореспондує обов'язок іншої сторони (контрольованого суб'єкта) створювати необхідні умови для здійснення контрольної діяльності і виконувати вимоги уповноваженого органу.

6. Наведено авторське бачення щодо систематизації стадій процесу проведення податкової перевірки, які поділено на: 1) підготовку до проведення перевірки; 2) проведення податкової перевірки; 3) оформлення результатів податкової перевірки; 4) оскарження результатів податкової перевірки в позасудовому порядку; 5) перегляд результатів податкової перевірки за обставинами, що знов відкрилися, в позасудовому порядку.

7. Аргументується авторська позиція стосовно необхідності включення до процесу проведення податкових перевірок ще однієї стадії - розгляду заперечень платників податків до оформлення результатів податкової перевірки у вигляді прийняття податкових повідомлень-рішень.

8. Вперше до учасників процесу податкової перевірки включаються особи, чії процесуальні дії служать лише засобами доказування (свідки, експерти та ін.). Вони виконують функцію сприяння провадженню по справі про податкове правопорушення.

9. Вперше деталізовано основні етапи камеральної перевірки: 1) перевірка повноти надання платником податків документів податкової звітності, передбачених законодавством про податки і збори; 2) перевірка своєчасності надання розрахунків з податків до податкового органу; 3) візуальна перевірка правильності оформлення документів податкової звітності (повноти заповнення всіх необхідних реквізитів, чіткості їх заповнення і т.п.); 4) перевірка правильності складання розрахунків з податків і зборів (обов'язкових платежів), що включає арифметичний підрахунок

підсумкових сум, що підлягають сплаті до бюджету чи відшкодуванню із бюджету (наприклад, податку на додану вартість) і перевірку обґрунтованості застосування ставок податку і податкових пільг, а також правильність відображення показників, необхідних для обчислення бази оподаткування з метою виявлення арифметичної чи методологічної помилки у поданій звітності.

10. Наведене авторське визначення податкової перевірки як урегульованої нормами матеріального і процесуального права діяльності спеціально уповноважених контролюючих державних органів з контролю за дотриманням платниками порядку і строків нарахування, утримання, сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) та надання податкової звітності, яка проводиться на підставі аналізу і дослідження первинної облікової і звітної документації, пов'язаної зі сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів).

11. Запропоновано проекти змін і доповнень до чинних законів України та інших нормативно-правових актів про оподаткування.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що матеріали дисертації, викладені в ній висновки й пропозиції можуть бути використані:

- у науково-дослідницькій сфері як фундамент для подальших наукових досліджень проблем правового регулювання податкового контролю;

- у сфері правотворчої діяльності для розробки Податкового кодексу України та удосконалення чинного податкового законодавства України;

- у навчальному процесі при підготовці відповідних розділів підручників і навчальних посібників з курсів "Фінансове право" та "Податкове право", а також під час викладання означених дисциплін;

- при розробці нових навчальних спецкурсів, таких як: "Правове регулювання фінансового контролю", "Правове регулювання податкового контролю в Україні" тощо, а також при підготовці відповідних методичних матеріалів, підручників, текстів лекцій, навчальних посібників із означених спецкурсів;

- у правозастосовній сфері для вдосконалення діяльності державних органів, що здійснюють податковий контроль, та вирішення існуючих колізій при застосуванні податкових законодавчих актів для подолання чи запобігання конфлікту інтересів;

- у виховній сфері в роботі щодо підвищення рівня правової культури населення і професійного рівня працівників податкових та інших правоохоронних, а також судових органів.

Апробація результатів дослідження. Дисертація виконана і обговорена на кафедрі фінансового права Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого.

Окремі положення дисертації оприлюднені у вигляді виступів і доповідей на науково-практичних конференціях: "Современное законотворчество: теория и практика (к 100-летию Государственной Думы России)". Международная научно-практическая конференция

РАЮН (г. Москва, 22-23 декабра 2005 года); "Конституція України – основа побудови правової держави і громадянського суспільства". Всеукраїнська науково-практична конференція молодих учених та здобувачів (м. Харків, 26-27 червня 2006 року); "Інноваційний розвиток України: наукове, економічне та правове забезпечення". Всеукраїнська науково-практична конференція (м. Харків, 27-28 жовтня 2006 року).

Публікації. Основні наукові положення та висновки дисертації знайшли своє відображення у шести наукових публікаціях, із яких 3 наукові статті у фахових виданнях та 3 тези доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура дисертації. Робота складається зі вступу, двох розділів, що поєднують 6 підрозділів, висновків до кожного розділу та загальних висновків до роботи, списку використаної літератури (231 найменування), додатків на 2 сторінках. Загальний обсяг дисертаційного дослідження становить 204 сторінки, з них основного тексту – 180 сторінок.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** аргументується актуальність обраної теми дослідження, визначаються його мета, завдання, об'єкт, предмет, характеризуються методи дослідження, сформульовано положення, які виносяться на захист і складають наукову новизну, їх теоретичне та практичне значення; містяться дані про публікації й апробацію основних положень дисертаційного дослідження, його структуру та обсяг.

Розділ перший "Правова природа податкового контролю", що складається із двох підрозділів і висновків за даним розділом, присвячено розкриттю поняття та ознак податкового контролю, визначенню його місця в системі фінансового контролю, а також аналізу питань, пов'язаних з правовими регулюванням повноважень податкових органів.

У *підрозділі 1.1 "Зміст та основні види, форми і методи податкового контролю"* досліджується загальне поняття контролю та визначається місце податкового контролю як особливого виду фінансового контролю, що здійснюється в сфері оподаткування. На основі аналізу наукової літератури та публікацій практиків щодо сутності контролю зроблено висновок про логічність визначення поняття "податковий контроль" через здійснення пошуку аналогів серед найбільш близьких до нього понять, зокрема, через визначення фінансового контролю, яке може бути використано при з'ясуванні змісту податкового контролю та виділенні основних його видів, форм і методів, для послідуочого з'ясування змісту поняття податкової перевірки.

Податковий контроль як елемент управління, вирішує декілька завдань: по-перше, це контроль за фінансовою і господарською діяльністю суб'єктів у зв'язку з оподаткуванням; по-друге, це регламентована нормами права діяльність владних і зобов'язаних осіб, пов'язана з формуванням публічних грошових фондів за рахунок надходжень від податків, зборів (обов'язкових платежів);

по-третє, це засіб забезпечення законності у сфері оподаткування.

Зазначається, що головною метою податкового контролю є чітке дотримання зобов'язаними особами податкового законодавства. В деяких випадках його слід пов'язувати з метою забезпечення надходження коштів до бюджетів, але платники можуть і не мати обов'язку сплачувати податок при одночасній наявності інших складових податкових обов'язків. Податковий контроль є контролем за дотриманням законодавства у сфері оподаткування, що означає чітке дотримання встановлених приписів, порядку формування централізованих і децентралізованих грошових фондів. Він охоплює не тільки контроль за грошовими коштами, а й інші повноваження, що не пов'язані безпосередньо з переміщенням коштів публічних (наприклад, платник податків своєчасно й у повному обсязі сплатив податки, але вчасно не надав податкову декларацію, тобто не реалізував один із своїх імперативних обов'язків).

Вказується, що особливістю податкового контролю є його чітка цілеспрямованість, що виражається, перш за все, у спрямованості контролю за цільовим рухом грошових фондів в умовах публічно-правового регулювання.

Визначається, що податковий контроль здійснюється спеціально уповноваженими суб'єктами - органами, які утворені державою виключно для цієї мети. На суб'єктів податкового контролю покладається проведення перевірочних дій за дотриманням фізичними і юридичними особами, а також їх посадовими особами чинних законів та інших нормативно-правових актів, не завжди прямо пов'язаних з формуванням грошових фондів держави, а таких, що забезпечують реалізацію вказаного процесу. До суб'єктів, які контролюються, входять не лише безумовно зобов'язані особи (платники), але й ті, що забезпечують реалізацію обов'язків платників (податкові агенти, представники). Суб'єктам податкового контролю надано право позасудового розгляду справ про визначення податкових зобов'язань та застосування штрафних (фінансових) санкцій. Наголошується, що податковий контроль завжди реалізується як сукупність активних дій владних суб'єктів (через здійснення ними повноважень) та сукупність активних дій і пасивної поведінки підконтрольних суб'єктів (при реалізації права на податкову перевірку уповноважених органів). Головною метою реалізації контрольних повноважень є забезпечення дотримання податкового законодавства. У процесі податкового контролю оцінюється не тільки кількісні результати фінансово-господарської діяльності, але і її законність, доцільність, якість, а також фінансова стійкість платника як основа для підвищення податкового потенціалу економіки.

Уточнюється поняття податкового контролю як одного із видів державного фінансового контролю, який являє собою діяльність спеціально уповноважених суб'єктів відносно особливого об'єкту, спрямовану на забезпечення дотримання податкового законодавства платниками податків, податковими агентами та іншими суб'єктами, які забезпечують реалізацію податкового обов'язку платників податків, встановлення та притягнення, у разі необхідності, до відповідальності винних

осіб.

Внутрішній зміст конкретних процедур податкового контролю, який знаходить своє зовнішнє вираження у вигляді форм податкового контролю, визначається: 1) специфікою спрямованості податкових норм, що є юридичною базою для здійснення податкового контролю; 2) специфікою змісту суб'єктивних прав і обов'язків учасників контрольних податкових відносин; 3) самою фактичною діяльністю суб'єктів по здійсненню своїх прав і обов'язків в галузі оподаткування.

Податковий контроль розкривається через такий показник як його ефективність, що характеризується: 1) рівнем мобілізації до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів); 2) повнотою обліку платників податків і об'єктів оподаткування; 3) якістю податкових перевірок, що виражається, перш за все, у зниженні числа судових розглядів і скарг платників податків на дії суб'єктів податкового контролю; 4) зменшенням часу на контакти з платниками податків.

Обґрунтовується необхідність закріплення у чинному законодавстві України поняття організаційно-правової форми реалізації податкового контролю та запропоновано її авторське визначення як врегульоване нормами матеріального та процесуального права зовнішнє вираження діяльності спеціально уповноважених контролюючих державних органів по здійсненню податкового контролю, результати якої несуть визначені законом правові наслідки.

У підрозділі 1.2 "Контрольні повноваження податкових органів" розглядаються питання правового регулювання видів та міри владного впливу податкових органів при здійсненні ними контрольної діяльності. Наголошується, що специфіка правового статусу податкових органів дозволяє виділити їх як частину державного апарату, що обумовлює відповідну функціональну структуру, територіальну організацію, законодавчо встановлені методи і форми діяльності, певну компетенцію.

У ході дослідження встановлено, що функції податкових органів найчастіше являють собою своєрідну передумову для встановлення їх компетенції. Визнавши доцільність створення того чи іншого органу й визначивши його функціональне призначення, держава наділяє його необхідним обсягом прав та обов'язків, що мають забезпечити виконання покладених на нього функцій.

Здійснення функцій податкових органів передбачає, з одного боку, реалізацію їх повноважень (насамперед, прав на проведення визначених дій), а з другої – виконання обов'язків. Головним обов'язком податкових органів є контроль за дотриманням податкового законодавства, що і лежить в основі формування повноважень податкових органів.

Вказується, що всі права й обов'язки, які формують повноваження податкових органів розділяються на дві групи: 1) група прав і обов'язків, яка кореспондується і узгоджується з правами і обов'язками платників (наприклад, обов'язок надавати інформацію, що стосується оподаткування, пов'язана з правом платників податків на таку інформацію); 2) група самостійних прав і обов'язків,

які реалізуються при взаємодії з іншими органами або при накладенні санкцій.

Наголошується, що для контрольних податкових правовідносин базовим є положення, коли праву уповноваженої сторони (контролюючого суб'єкта) перевіряти дотримання своєчасності, правильності і повноти сплати податків і зборів і виконання інших встановлених податковим законодавством обов'язків кореспондує обов'язок іншої сторони (контрольованого суб'єкта) створювати необхідні умови для здійснення контрольної діяльності й виконувати вимоги уповноваженого органу.

Водночас, контрольований суб'єкт має право вимагати від уповноваженого контролюючого органу здійснення контрольної діяльності в межах законодавчо встановлених повноважень з дотриманням встановленого порядку і строків контрольної-процесуальної діяльності. У зв'язку з чим закріплення вичерпного переліку прав і обов'язків податкових органів є дуже важливим для обмеження протизаконних дій щодо платників податків.

Розділ другий "Зміст, принципи, види та наслідки податкових перевірок" складається із чотирьох підрозділів і висновків до розділу та присвячений розкриттю поняття податкової перевірки, аналізу її змісту та видів, а також системі правових принципів проведення податкових перевірок.

У підрозділі 2.1 "*Поняття та зміст податкової перевірки*" зазначається, що на сьогодні, незважаючи на те, що своєчасне та повне формування доходної частини бюджетів значною мірою пов'язані з рівнем організації в державі контролю за сплатою податків, зборів (інших обов'язкових платежів), а перевірка є надієвішим способом отримання інформації про виконання платником своїх обов'язків по обчисленню та сплаті податків, зборів (обов'язкових платежів), досить гострою є проблема нормативної невизначеності поняття форми податкового контролю взагалі і, його основної форми - податкової перевірки, зокрема.

Серед основних прав органів державної податкової служби виділяється право здійснювати документальні невиїзні перевірки та планові і позапланові виїзні перевірки. Контроль під час документальних невиїзних перевірок забезпечується лише аналізом поданих податкових декларацій, звітів та інших документів, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів).

Наголошується, що головною метою перевірки є контроль за своєчасністю і повнотою сплати платниками податків і зборів (обов'язкових платежів). Встановлено, що здійснення податкових перевірок передбачає послідовну реалізацію дій, пов'язаних із здійсненням податкового контролю певними суб'єктами щодо діяльності конкретних осіб при реалізації ними обов'язків, пов'язаних із сплатою певних податків і зборів (обов'язкових платежів). Проведення податкової перевірки передбачає певну підготовку безпосередньо контролюючих дій, здійснення самої податкової перевірки і підведення її підсумків, тобто є регламентованою нормативно - правовими актами про

податки і збори сукупністю всіх дій податкових органів (митних органів, органів позабюджетних фондів), що мають на меті перевірку дотримання норм законодавства про податки і збори (обов'язкові платежі).

У зв'язку з чим у роботі виділяються наступні стадії процесу проведення податкової перевірки:

1) підготовка до проведення податкової перевірки (яка включає визначення підстав для її проведення, видання наказу керівника податкового органу про проведення позапланової виїзної перевірки, оформлення посвідчень на право проведення виїзної перевірки, ознайомлення з матеріалами попередніх перевірок, виклик платника та інше);

2) проведення безпосередньо перевірочних дій;

3) оформлення акту (при виявленні фактів порушень вимог податкового та іншого законодавства суб'єктами господарювання) чи довідки (при невстановленні таких порушень) про проведення податкової перевірки);

4) підписання акту та розгляд заперечень платників податків до прийняття податкових повідомлень-рішень (рішень);

5) оформлення результатів податкової перевірки у вигляді прийняття податкових повідомлень – рішень (рішень) про визначення податкових зобов'язань та застосування штрафних (фінансових) санкцій;

6) оскарження результатів податкової перевірки в позасудовому порядку (в порядку адміністративного оскарження);

7) перегляд результатів податкової перевірки за обставинами, що знов відкрилися, в позасудовому порядку.

8) оскарження результатів податкової перевірки в судовому порядку (з дотриманням строків апеляційного узгодження податкових зобов'язань).

Висловлюється думка, що суб'єктами податкових перевірок виступають учасники контрольних податкових правовідносин, наділені відповідними правами і обов'язками. З однієї сторони, суб'єктами податкових перевірок є юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи та фізичні особи, на яких покладено обов'язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), пеню та штрафні санкції, які складають групу контрольованих суб'єктів. Іншу групу суб'єктів податкових перевірок складають контролюючі суб'єкти, дії яких пов'язані з проведенням податкових перевірок та орієнтовані на оцінку поведінки контрольованих суб'єктів. До системи суб'єктів податкових перевірок входять не тільки платники податків і зборів, а також податкові агенти і т.п., тобто особи, що представляють зобов'язану сторону в податкових правовідносинах. На основі здійсненого аналізу наукової літератури та чинного законодавства автор дійшов висновку, що до учасників податкових перевірок слід відносити осіб, чії процесуальні дії служать лише засобами доказування (свідки, експерти та ін.). Вони виконують функцію

сприяння провадженню по справі про податкове правопорушення і без них неможливо провести незалежну об'єктивну оцінку дій контрольованих суб'єктів.

Визначаючи об'єкт та предмет податкової перевірки автором підтримується позиція тих фахівців, які вважають, що об'єктом податкової перевірки є дії (бездіяльність) особи, що перевіряється, з належного обліку і здійснення операцій з об'єктами оподаткування, дотримання порядку сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), правомірного використання податкових пільг, а предметом - грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, кошториси, декларації та інші носії інформації, що пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів).

У підрозділі 2.2 "Правові принципи проведення податкових перевірок" на підставі аналізу наукової літератури та чинного законодавства України розглянуті основні принципи проведення податкових перевірок. Виділені дві їх групи. Першу складають принципи, покликані забезпечити пріоритет захисту прав і законних інтересів платників податків при проведенні податкових перевірок. Вона, на думку автора, включає в себе наступні принципи: 1) законності; 2) юридичної рівності; 3) пріоритету захисту прав і інтересів платників податків; 4) гласності; 5) дотримання податкової таємниці; 6) відшкодування збитків, завданих неправомірними діями посадових осіб при проведенні податкових перевірок; 7) презумпції сумлінності платників податків і зборів (обов'язкових платежів), податкових агентів та інших зобов'язаних осіб.

До другої групи включаються принципи, що забезпечують раціональність і ефективність податкових перевірок. В свою чергу, вона поділяється на дві підгрупи – матеріально-правові принципи, направлені безпосередньо на регулювання контрольних правовідносин, і процесуальні принципи, направлені на регулювання процесу проведення контрольних заходів.

Підгрупа матеріально-правових принципів охоплює: 1) принцип відповідальності; 2) принцип незалежності; 3) принцип об'єктивності і достовірності; 4) принцип загальності податкового контролю; 5) принцип єдності податкового контролю; 6) принцип територіальності податкового контролю. До підгрупи процесуальних принципів, які забезпечують раціональність і ефективність податкових перевірок можуть входити принципи: 1) планування; 2) регулярності (систематичності) контролю; 3) документального оформлення результатів контролю; 4) взаємодії і обміну інформацією з іншими державними органами; 5) обмеження сфери податкового контролю тільки питаннями виконання особою обов'язків, передбачених податковим законодавством.

У підрозділі 2.3 "Види податкових перевірок" аналізуються існуючі у науковій літературі підходи до класифікації видів податкової перевірки, аргументовано авторський підхід щодо її класифікації, а також розглянуті окремі проблемні питання реалізації основної форми податкового контролю – податкової перевірки. Особлива увага приділяється камеральним перевіркам як одному із видів податкових перевірок, що передбачає:

- контроль за дотриманням платником податків нормативно - правових актів про податки і

збори (обов'язкові платежі);

- виявлення і запобігання податковим правопорушенням;
- стягнення сум несплачених (не повністю сплачених) податків і зборів (обов'язкових платежів);
- притягнення винних осіб до відповідальності за здійснення податкових правопорушень;
- підготовка необхідної інформації для забезпечення раціонального відбору платників податків для проведення виїзних податкових перевірок.

З огляду на напрями, за якими проводиться камеральна перевірка, виділяються наступні її види: формальна перевірка; арифметична перевірка; безпосередня камеральна перевірка.

На думку автора, основними етапами камеральної перевірки є:

1) перевірка повноти надання платниками податків і зборів (обов'язкових платежів) передбачених законодавством про податки і збори (обов'язкові платежі) документів податкової звітності;

2) перевірка своєчасності надання документів податкової звітності до податкового органу;

3) візуальна перевірка правильності оформлення документів податкової звітності (повноти заповнення всіх необхідних реквізитів, чіткості їх заповнення і т.ін.);

4) перевірка правильності складання розрахунків у наданих документах податкової звітності, що включає арифметичний підрахунок підсумкових сум податків і зборів (обов'язкових платежів), що підлягають сплаті до бюджету чи відшкодуванню з бюджету (наприклад, податку на додану вартість) і перевірку обґрунтованості застосування ставок податку й податкових пільг, а також правильність відображення показників, необхідних для обчислення бази оподаткування з метою виявлення арифметичної чи методологічної помилки у наданій звітності .

Аргументовано необхідність законодавчого урегулювання питання про обов'язковість проведення камеральних перевірок з переліком конкретних видів податків, зборів (обов'язкових платежів), стосовно яких вона має проводитися, а також визначення строків і тривалості їх проведення. Доведено, що встановлення максимально стислих строків для проведення камеральних перевірок призведе до більш швидкого (в порівнянні з результатами виїзних перевірок) виявлення та усунення порушень податкового законодавства.

Проаналізовано практику проведення органами державної податкової служби перевірок стану збереження активів платника податків, що перебувають у податковій заставі, що, на думку автора, є окремим видом перевірок. У цьому контексті пропонується закріпити за органами державної податкової служби право на проведення перевірок стану збереження активів платника податків, що перебувають у податковій заставі, як сукупності заходів контролюючих органів, спрямованих на здійснення контролю за дотриманням платниками податків вимог чинного законодавства та встановити періодичність і строки їх проведення.

У підрозділі 2.4 "Наслідки податкових перевірок" проаналізовано основні вимоги, що пред'являються до оформлення документів податкової перевірки. Зазначено, що підсумком проведення будь-якої перевірки є документальне підтвердження та закріплення її результатів. Документами, які фіксують результати податкового контролю, в основному, є акти та довідки податкових перевірок, які складаються із дотриманням встановленої форми і відповідних вимог. На підставі проведеного аналізу розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби дисертантом встановлено, що порушення посадовими особами контролюючих органів вимог порядку організації та проведення документальних перевірок, порядку оформлення матеріалів документальних перевірок та порядку вручення платникам податків податкових повідомлень – рішень (рішень), є однією із основних причин, які призводять до надходження до органів державної податкової служби обґрунтованих скарг платників податків. Автором також зазначається, що відсутність законодавчого визначення правової природи та строків давності застосування штрафних (фінансових) санкцій за порушення норм податкового та іншого законодавства, яке контролюється органами державної податкової служби, зумовлює ряд проблем у процесі правозастосування та, на думку автора призводить до безпідставного обмеження прав і охоронюваних законом інтересів суб'єктів господарювання, а тому потребує негайного вирішення.

ВИСНОВКИ

В дисертації наведено теоретичне узагальнення й запропоновано нове вирішення наукового завдання, що виявляється у дослідженні проблем правового регулювання податкової перевірки як організаційно-правової форми податкового контролю. У ході дослідження сформульовані основні висновки, зокрема:

1. Податковий контроль – це один із видів державного фінансового контролю, який являє собою діяльність спеціально уповноважених суб'єктів відносно особливого об'єкту, спрямовану на забезпечення дотримання податкового законодавства платниками податків, податковими агентами та іншими суб'єктами, які забезпечують реалізацію податкового обов'язку платників податків, встановлення та притягнення винних осіб до відповідальності.

2. Правова форма контрольної діяльності у сфері оподаткування є однією з гарантій дотримання балансу інтересів платників податків і інших зобов'язаних осіб, з одного боку, і держави (в особі уповноважених органів), з іншого боку. Будь-яка конкретна форма контрольної діяльності податкових органів завжди матиме правовий характер і буде частиною правової форми податкового контролю в цілому. Внутрішній зміст конкретних процедур податкового контролю, який знаходить своє зовнішнє вираження у вигляді форм податкового контролю, визначається: 1) специфікою спрямованості податкових норм, які є юридичною базою для здійснення податкового контролю; 2) специфікою змісту суб'єктивних прав і обов'язків учасників контрольних податкових

відносин; 3) самою фактичною діяльністю суб'єктів по здійсненню своїх прав і обов'язків.

3. Організаційно-правова форма реалізації податкового контролю - це урегульоване нормами матеріального та процесуального права зовнішнє вираження діяльності спеціально уповноважених контролюючих державних органів по здійсненню податкового контролю, результати якої мають визначені законом правові наслідки.

4. Податкова перевірка - це урегульована нормами матеріального і процесуального права діяльність спеціально уповноважених контролюючих державних органів з контролю за дотриманням платниками порядку і строків нарахування, утримання, сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) та надання податкової звітності, яка проводиться на підставі аналізу і дослідження первинної облікової і звітної документації, пов'язаної зі сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів).

5. Суб'єктами податкових перевірок виступають учасники контрольних податкових правовідносин, наділені відповідними правами і обов'язками.

6. Об'єктом податкової перевірки є дії (бездіяльність) особи, що перевіряється, з належного обліку й здійснення операцій з об'єктами оподаткування, дотримання порядку сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), правомірного використання податкових пільг, а предметом – кошти, грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, кошториси, декларації та інші носії інформації, що пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів).

7. Принципи проведення податкових перевірок поділяються на дві групи, першу з яких складають принципи, покликані забезпечити пріоритет захисту прав і законних інтересів платників податків при проведенні податкових перевірок. До другої групи належать принципи, що забезпечують раціональність і ефективність податкових перевірок. Дана група принципів в свою чергу, поділяється на дві підгрупи - матеріально-правові принципи, направлені безпосередньо на регулювання контрольних правовідносин, і процесуальні принципи, направлені на регулювання процесу проведення контрольних заходів.

8. Потребує внесення відповідних змін і доповнень Закон України "Про державну податкову службу в Україні", зокрема пропонується:

- дати в ньому визначення поняття організаційно-правової форми реалізації податкового контролю, під яким слід розуміти урегульоване нормами матеріального та процесуального права зовнішнє вираження діяльності спеціально уповноважених контролюючих державних органів по здійсненню податкового контролю, результати якої несуть визначені законом правові наслідки;

- визначити поняття функцій органу державної податкової служби та розширити функції Державної податкової адміністрації України, включивши до них здійснення апеляційних процедур по узгодженню податкових зобов'язань;

- визначити поняття податкової перевірки як урегульованої нормами матеріального і

процесуального права діяльності спеціально уповноважених контролюючих державних органів за дотриманням платниками порядку і строків нарахування, утримання, сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) та надання податкової звітності, яка проводиться на підставі аналізу і дослідження первинної облікової і звітної документації, пов'язаної зі сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів);

- визначити правові принципи проведення податкових перевірок й розкрити їх зміст;
- вказати серед прав органів державної податкової служби право на проведення камеральних перевірок.

Список опублікованих автором робіт за темою дисертації:

1. Маринів Н.А. Місце податкової перевірки в системі податкового контролю // Вісн. Акад. прав. наук України: Зб. наук. пр. – Харків: Право, 2005. – Вип. № 2 (41). – С. 161-167.
2. Маринів Н.А. Камеральні перевірки в системі податкового контролю // Наук. вісн. Чернівецьк. ун-ту: Зб. наук. пр. Вип. 306: Правознавство. – Чернівці: Рута, 2005. – С. 94-98.
3. Маринів Н.А. Правові принципи проведення податкових перевірок // Вісн. Харківського нац. ун-ту внутр. справ. – Вип. 34. – Харків, 2006. – С. 212-222.
4. Маринів Н.А. Питання правового регулювання податкового контролю // Конституція України – основа побудови правової держави і громадянського суспільства: Тези доп. та наук. повід. учасників всеукраїнської наук.-практ. конф. молодих учених та здобувачів (26-27 червня 2006 р.) / За заг. ред. М.І. Панова. – Харків: Нац. юрид. акад. України, 2006. – С. 114-116.
5. Марынин Н.А. К вопросу о правовом регулировании налогового контроля // Современное законодательство: теория и практика (к 100-летию Государственной Думы России): Тезисы докл. междунар. науч.-практ. конф. РАЮН (Москва, 22-23 декабря 2005 года). – Научные труды. Российская академия юридических наук. Вып. 6. В 3-х томах. – Т. 2. – М.: Изд. группа "Юрист", 2006. – С. 175-177.
6. Маринів Н.А. Податкова перевірка як основна форма податкового контролю // Інноваційний розвиток України: наукове, економічне та правове забезпечення: Тези доп. всеукраїнської наук.-практ. конф. (27-28 жовтня 2006 року) / Упорядники: Петришин О.В., Кизим М.О. – Х.: ВД "ІНЖЕК", 2007. – С. 414-416.

АНОТАЦІЇ

Маринів Н.А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Національна

юридична академія України імені Ярослава Мудрого. Харків, 2007.

Дисертаційне дослідження присвячене формуванню цілісного й комплексного наукового уявлення про податкові перевірки як організаційно-правову форму реалізації податкового контролю, їх відповідність цілям розбудови правової, демократичної, соціальної держави. Вперше на монографічному рівні розглянуті питання сутності правової природи податкових перевірок. Дається авторське визначення податкового контролю та його основної форми - податкової перевірки, визначається її роль, місце та значення в системі податкового контролю, обґрунтовується низка положень, які є новими для науки фінансового права. Викладено пропозиції щодо внесення змін і доповнень до нормативно-правових актів, що регулюють механізм реалізації податкового контролю.

Ключові слова: податковий контроль, організаційно-правова форма реалізації податкового контролю, податкова перевірка, суб'єкти податкових перевірок, камеральна перевірка.

Марынив Н.А. Налоговая проверка как организационно-правовая форма реализации налогового контроля. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Национальная юридическая академия Украины имени Ярослава Мудрого. Харьков, 2007.

Диссертационное исследование посвящено проблемам формированию целостного и комплексного научного представления о механизмах организации и проведения налоговых проверок, их соответствия целям правового, демократического, социального государства. Впервые на монографическом уровне рассмотрены вопросы правовой природы налоговых проверок, их содержания и классификации, определены их роль, значение и место в системе налогового контроля. В работе обосновывается ряд положений, которые являются новыми для науки финансового права.

В частности, налоговый контроль определяется как один из видов государственного финансового контроля, который представляет собой деятельность специально уполномоченных субъектов относительно специального объекта, направленную на обеспечение соблюдения налогового законодательства налогоплательщиками, налоговыми агентами и другими субъектами, обеспечивающими реализацию налоговой обязанности налогоплательщиков, выявления и привлечения виновных лиц к ответственности.

Предлагается авторское определение налоговой проверки как урегулированной нормами материального и процессуального права деятельности специально уполномоченных контролирующих государственных органов по контролю за соблюдением плательщиками порядка и сроков начисления, удержания, уплаты налогов и сборов (обязательных платежей) и

предоставления налоговой отчетности, проводимой на основании анализа и исследования первичной учетной и отчетной документации, связанной с исчислением и уплатой налогов и сборов (обязательных платежей).

Обосновано, что субъектами налоговых проверок выступают участники контрольных налоговых правоотношений, наделенные соответствующими правами и обязанностями.

Объекты налоговой проверки рассматриваются как действие (бездействие) проверяемого лица по надлежащему учету и осуществлению операций с объектами налогообложения, соблюдению порядка уплаты налогов и сборов (обязательных платежей), правомерному применению налоговых льгот. В качестве предмета налоговой проверки выделяются деньги, денежные документы, бухгалтерские книги, отчеты, декларации и другие носители информации, связанные с исчислением и уплатой налогов и сборов (обязательных платежей).

Сформулированы конкретные предложения по усовершенствованию законодательного регулирования исследуемого вопроса.

Ключевые слова: налоговый контроль, организационно-правовая форма реализации налогового контроля, налоговая проверка, субъекты налоговых проверок, камеральная проверка.

Maryniv N.A. Tax inspection as an organizational-legal form of realization of tax control. – Manuscript.

Dissertation for Candidate of Legal Sciences scientific degree, speciality 12.00.07 – administrative law and procedure; financial law; informational law. – Yaroslav the Wise National Law Academy of Ukraine. Kharkiv, 2007.

The dissertational research is devoted to formation of a holistic and complex scientific conception on tax inspection as an organizational-legal form of realization of tax control, their correspondence to aims of a law-governed, democratic, social state. Issues of essence of legal nature of tax inspections are examined for the first time on monographic level; the author's definition of tax control and its main form - tax inspection is given; its role, place and significance in the system of tax control is defined; several issues, which, according to the author's point of view, are new for the financial law science, are substantiated. The propositions concerning introduction of amendments and additions to normative-legal acts, which regulate mechanism of tax control realization, are stated.

Key words: tax control, organizational-legal form of realization of tax control, tax inspection, subjects of tax inspections, cameral inspection

Відповідальний за випуск
кандидат юридичних наук, доцент **С.Є.Федоров**

Підписано до друку 27.04.2007. Формат 60x90/16.

Папір офсетний. Віддруковано на ризографі.

Ум. друк. арк. 0,7. Обл.-вид. арк. 0,9.

Тираж 100 прим. Зам. № 2907.

Друкарня Національної юридичної академії України
імені Ярослава Мудрого
61024, Харків, вул. Пушкінська, 77