

УДК 347.73:336.225.673(477)

**Д. А. Коваль**

здобувач

Національний університет "Одеська юридична академія"

## **ПРАВОВІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ: ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА**

*У статті проаналізовано засади організації податкового контролю в деяких країнах світу. Визначено останні тенденції щодо організації контрольної роботи. Проведено порівняльний аналіз організації здійснення податкового контролю в іноземних країнах та Україні.*

**Ключові слова:** податковий контроль, контролюючі органи, податкові органи, податкові перевірки.

Реформування податкової системи та пошук оптимальної моделі оподаткування вимагає аналізу зарубіжного досвіду організації податкового контролю.

Проблеми здійснення податкового контролю висвітлено в працях таких учених, як Л. М. Касьяненко, М. П. Кучерявенко, М. А. Маринів, Д. М. Рева, Ю. О. Соловійова та ін. Досліджуючи питання здійснення податкового контролю, автори зверталися до зарубіжного досвіду організації податкового контролю.

Набуття чинності Податковим кодексом України вимагає переосмислення певних аспектів організації податкового контролю. Крім того, визначений Урядом України курс щодо євроінтеграції вимагає вивчення іноземного досвіду з метою адаптації податкового законодавства України до законодавства ЄС.

**Метою статті** є аналіз досвіду зарубіжних країн у сфері податкового контролю та здійснення порівняльного аналізу податкового законодавства України й іноземних країн у сфері організації податкового контролю.

Однією з умов вступу держави до ЄС є адаптація та гармонізація національного законодавства із законодавством ЄС.

Під егідою Єврокомісії у Брюсселі у 2012 р. була ухвалена Стратегія розширення та основних викликів 2012–2013, яка проголошує реформу державного управління одним із ключових пріоритетів. Така реформа спрямована на підвищення прозорості, підзвітності та ефективності, більш значну орієнтацію на потреби громадян і бізнесу. Адекватні адміністративні процедури, у тому числі щодо людських ресурсів та управління державними фінансами (збирання податків), а також щодо надійних і незалежних статистичних систем, мають основне значення для функціонування держави та реалізації реформ, необхідних для інтеграції в ЄС [11].

Таким чином, такі вимоги мають бути враховані у законодавстві України. Контролюючі органи України поступово переходять від виконання суто фіскальних функцій до надання адміністративних послуг. У зв'язку з цим, саме європейський досвід є

корисним для визначення правових засад організації податкового контролю.

Здійснення податкового контролю вимагає відповідних людських і фінансових витрат з боку держави. Тому держава зацікавлена в здешевленні процесу податкового контролю. Одним із головних завдань для вирішення цієї проблеми є збільшення частки добровільної сплати податків. На думку фахівців податкових органів Швеції, добровільна сплата податків досягається за рахунок налагодженого апарату контролю, що характеризується профілактикою, точністю та передбачуваністю; довіри платників податків, впевнених у гарній роботі податкової системи та виконанні податковими органами своїх завдань; введення доступних для розуміння правил оподаткування [12].

З метою отримання повної та достовірної інформації щодо діяльності платника податків у світовій практиці використовують різні джерела інформації.

Так, наприклад, податкові органи Італії здійснюють обмін інформацією з торговельною палатою промисловців ремісників і працівників аграрного сектору; податковою поліцією; податковим архівом і картотекою платників податків; відомством автомобільного реєстру цивільних транспортних засобів [12].

У діяльності податкових органів Швеції застосовують спеціальну комп'ютерну систему PUMA. Така система містить інформацію про платників податків за останні три роки, у тому числі дані податкових декларацій, суми оборотів, відомості, отримані від митних, ліцензійних, страхових та інших відомств. За кожним платником податків збирається близько 600 різних показників. Податкові інспекції можуть ініціювати різні умови пошуку, переглядати й порівнювати інформацію, обираючи платника податку для проведення перевірок [3, с. 65].

У Фінляндії ведеться розширений банк даних податкової служби, який формується за допомогою загальнодоступної інформації. У зазначеному банку даних міститься інформація кредитних бюро, аудиторів, реєстрів акціонерів компаній, кадастру об'єктів нерухомості, інформація про пайовиків, директорів, керуючих та інших фінансово відповідальних особах. Податкові органи Фінляндії здійсню-

ють активну боротьбу з економічними злочинами. Незаконні угоди і структури виявляються через перевірки конкретних громадян, що входять до певних груп ризику, і відстежуються їх персональні зв'язки [12].

Ще одним прикладом може слугувати практика США. У США поширені інформаційні кредитні бюро – приватні фірми, що спеціалізуються на зборі та аналізі даних стосовно фінансового становища приватних осіб і формують кредитні дос'є. Отримана податковими органами інформація з декларацій платників податків, документів фінансових і державних установ, а також кредитних дос'є вводиться в спеціальну комп'ютерну систему, обробляється й зіставляється з даними, що містяться в деклараціях платників податків. У результаті прийомів математичного моделювання відбираються декларації з "підвищеним потенціалом для ретельної перевірки" [2, с. 74].

Служба внутрішніх доходів США використовує близько сорока різних методик відбору, включаючи методи аналізу декларацій, використання інформації третіх осіб, матеріалів попередніх перевірок, перевірок інших платників податків тощо [2, с. 75].

У практиці контролюючих органів США широко застосовують параметричний метод попереднього контролю, який на основі математичного підходу дає змогу виявити декларації з імовірно недостовірними даними. Такі декларації підлягають ретельному аналізу, за результатами якого може бути ухвалене рішення про проведення додаткової камеральної перевірки, а у складних випадках – виїзної перевірки. Агенти Служби внутрішніх доходів наділені повноваженнями здійснювати податкові аудити, які передбачають вивчення всієї діяльності платника за певний період [8, с. 45].

Щодо підстав для здійснення податкових перевірок у США, то такими є порушення строків сплати податків, заниження податкового зобов'язання тощо. Податковий інспектор може ініціювати перевірку у випадку отримання ним інформації від платного інформатора [5, с. 271]. В Україні такі перевірки реалізуються лише в межах оперативно-розшукової роботи. При цьому інформатору винагорода не передбачається.

Слід зазначити, що практика збору інформації використовується і в Україні. Відповідно до п. 71.1 ст. 71 ПК України, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів – це комплекс заходів щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій [7].

Згідно зі ст. 72 ПК України, для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу використовується інформація, що надійшла: від платників податків і податкових агентів; від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України; від банків, інших фінансових установ – інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків; від ор-

ганів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів; за результатами податкового контролю.

Така практика започаткована Податковим кодексом України та застосовується лише 4 роки, тому вона перебуває лише на стадії становлення. Фактично, на сьогодні в Україні відсутній контроль за витратами платників податків, і така інформація не використовується щодо кожного платника податків. Здебільшого додаткова інформація про фінансовий стан платника податку збирається в процесі оперативно-розшукової роботи.

Одним із засобів, що використовується для викриття фактів приховування доходів, є зіставлення декларованих доходів із реальними витратами платника податків. Для цього його великі придбання за декілька років зіставляють із зазначеними в податковій декларації офіційними доходами за той самий період.

Французьке законодавство містить декілька видів податкових перевірок, зокрема, камеральні та виїзні. Податкові перевірки з виїздом на місце підкоряються певним правилам. Так, платник податків повинен бути попереджений про неї як мінімум за 10 днів. Без попередження раптова перевірка може бути проведена лише за наявності достовірної інформації про те, що підприємство ухиляється від сплати податків [4, с. 212].

Також у Франції існує така форма податкового контролю, як "діагностичний огляд", який проводиться стосовно малого бізнесу. Мета такої перевірки – оцінювання ризиків і достовірності даних в облікових документах платника податків. Під ризиком у цьому випадку слід розуміти можливість здійснення правопорушення платником податків. Діагностичні огляди включають аналіз облікових документів платника податків. При цьому особливу увагу звертають на облік грошових потоків. Весь діагностичний огляд займає, як правило, від двох до п'яти днів. Якщо інспектор вирішить, що ступінь ризику недостатня для призначення більш ретельної перевірки, процедура огляду завершується [6].

Слід також звернути увагу на тенденцію щодо об'єднання роботи зі збирання податків та митних платежів в одному органі. Так, у Великій Британії з квітня 2005 р. в результаті реформи адміністрування всіх видів податків було передано створеному Управлінню її Величності за податковими та митними зборами, яке об'єднало Відомство внутрішніх доходів та Митно-акцизне управління [10, с. 65]. У Німеччині у федеральному Міністерстві фінансів, поряд з податковим управлінням, є управління мит і акцизів [1]. В Австрії у складі Міністерства фінансів діють управління з податкових та митних платежів.

Україна також перейняла такий досвід. Так, 18.03.2013 р., згідно з указом Президента України, було створено Міністерство доходів і зборів України, яке стало правонаступником Державної податкової служби України та Державної митної служби України [9]. Така модель контролюючого органу є оптимальною, оскільки дає змогу в межах

одного органу здійснювати контроль за надходженням усіх дохідних джерел бюджетів.

**Висновки.** Проведений аналіз зарубіжного досвіду організації податкового контролю свідчить, що в українському законодавстві враховані основні тенденції щодо організації податкового контролю. Так, досвід деяких країн щодо використання сторонньої інформації з метою відбору платників податків, які будуть перевірятися, та виявлення об'єктів оподаткування втілений у межах інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів в Україні (гл. 7 ПК України). Але в Україні слід більш широко використовувати можливості отримання інформації щодо фінансового стану платників податків. Саме витрати платника податків найяскравіше свідчать про його реальні доходи, що дає змогу контролюючим органам виявляти об'єкти оподаткування, приховані платниками податків.

Також слід позитивно оцінити поєднання роботи щодо збирання податків та митних платежів в одному органі. Це забезпечить здійснення ефективного податкового контролю за всіма дохідними джерелами.

### Список використаної літератури

1. Аронов А. В. Налоги и налогообложение : учеб. пособ. [Электронный ресурс] / А. В. Аронов, В. А. Кашин. – Режим доступа: <http://fininform.biz/nalogi/143-organizatsionnaya-struktura-upravleniya-28764.html>.
2. Белоусов А. В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США : дис. ... канд. юрид. наук / А. В. Белоусов. – Москва, 2008.
3. Гойгереев К. К. Модернизация налогового администрирования в посткризисной экономике РФ : дис. ... канд. экон. наук / К. К. Гойгереев. – Орел, 2011.
4. Дернберг Р. Л. Международное налогообложение / Р. Л. Дернберг. – Москва : ЮНИТИ; Будапешт : COLPI, 1997.
5. Лещук І. В. Особливості здійснення податкового контролю в розвинутих федеративних державах / І. В. Лещук // *Фінанси*. – 2013. – № 4. – С. 269–272.
6. Налоговые проверки по-французски [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.rnk.ru/journal/archives/2003/23/nalogovoe\\_administrirovanie/nalogovaya\\_reforma/102839\\_print.phtml](http://www.rnk.ru/journal/archives/2003/23/nalogovoe_administrirovanie/nalogovaya_reforma/102839_print.phtml).
7. Податковий кодекс України : Закон України від 02.10.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
8. Попова Л. В. Налоговые системы зарубежных стран : учеб.-метод. пособ. / Л. В. Попова, И. А. Дрожжина, Б. Г. Маслов. – Москва : Дело и Сервис, 2011. – 432 с.
9. Про Міністерство доходів і зборів : Указ Президента України від 18.03.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
10. Садовская Т. Д. Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук / Т. Д. Садовская. – Тюмень, 2007.
11. Enlargement Strategy and Main Challenges 2012-2013 [Electronic resource]. – Mode of access: [http://ec.europa.eu/enlargement/pdf/key\\_documents/2012/package/strategy\\_paper\\_2012\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enlargement/pdf/key_documents/2012/package/strategy_paper_2012_en.pdf).
12. Web-представительство Европейської організації податкових адміністрацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iota-tax.org/>.

Стаття надійшла до редакції 12.09.2014.

### Коваль Д. А. Правовые основы организации налогового контроля: сравнительная характеристика

*В статье проанализированы основы организации налогового контроля в некоторых странах мира. Определены основные тенденции по организации контрольной работы. Осуществлен сравнительный анализ организации налогового контроля в зарубежных странах и Украине.*

**Ключевые слова:** налоговый контроль, контролирующие органы, налоговые органы, налоговые проверки.

### Koval D. The Legal Basis for the Organization of Tax Control: a Comparative Perspective

*The bases of organization of tax control in some countries of the world are analysed in the article. The basic tendencies on organization of control work are defined. The comparative analysis of organization of tax control is carried out in foreign countries and Ukraine.*

*The entry into force of the Tax code of Ukraine requires rethinking some aspects of tax control. In addition, defined by the Government of Ukraine exchange rate against European integration requires a study abroad experience in order to adapt the tax legislation of Ukraine to EU legislation.*

*Regulatory authorities are gradually moving from a purely fiscal functions to provide administrative services. In connection with what the European experience is useful to determine the legal framework of the organization of tax control.*

*Tax control requires adequate human and financial cost to the state. Therefore, the government is interested in reducing the process of tax control. One of the main tasks to solve this problem is to increase the share of voluntary payment of taxes.*

*The analysis of foreign experience of organization of tax control shows that in the Ukrainian legislation takes into account the main trends in the organization of tax control. But in Ukraine should be more widely used ways to obtain information regarding the financial condition of the taxpayer. It costs the taxpayer as most clearly shown its real income that will allow regulatory agencies to identify the objects of taxation, hidden by the taxpayers.*

**Key words:** tax control, supervisory authorities, tax authorities, tax verifications.