



ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В УКРАИНЕ

Анастасия ЛИТВИНЦЕВА,
студентка

юридического факультета Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

Summary

The article investigates the major shortcomings in the organization and implementation of tax control in terms of its legal regulation. The content and scope of the term "tax control" is defined, and also its basic forms and methods of implementation are formulated. The analysis of the causes of the problems in the relationship between tax authorities and taxpayers in Ukraine. Proposed to improve the existing procedures of tax audits in the state. Describes a number of different methods for the selection of taxpayers to tax audits in Ukraine. Directions of further improvement of the existing mechanism of tax control regulation in Ukraine are stated.

Key words: financial control, tax control, efficiency of tax control, improvement of tax control, modernization of tax administration mechanism.

Аннотация

Статья посвящена исследованию основных недостатков в организации и осуществлении налогового контроля с точки зрения правового регулирования. Раскрыты содержание и объем понятия «налоговый контроль», также сформулированы его основные формы, виды и способы его осуществления. Проведен анализ причин существования проблем в отношениях между налоговыми органами и налогоплательщиками в Украине. Предложены улучшения существующих процедур налоговых проверок в государстве. Описано множество различных методов отбора налогоплательщиков для проведения налоговых проверок в Украине. Выявлены различные направления совершенствования существующего механизма правового регулирования налогового контроля в Украине.

Ключевые слова: финансовый контроль, налоговый контроль, эффективность налогового контроля, совершенствование системы налогового контроля, модернизация механизма администрирования налогов.

Постановка проблемы. На нынешнем этапе экономического развития Украины особенно актуальной является проблема своевременного пополнения бюджета, баланс доходов и расходов, сокращение дефицита и внешней задолженности, финансирование национальных и региональных потребностей.

Налоги – это основной источник доходов государства. Устойчивый объем налоговых поступлений-основа фискальной политики любого государства, в противном случае взимание налогов может быть сведено к нулю. Поэтому вопрос четкого, без неопределенности и двусмысленности, правового регулирования отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками, которые возникают при осуществлении налогового контроля, был и в настоящее время остается одним из основных вопросов построения правового государства и возможности дальнейшего продолжения экономических реформ.

В идеале правовое регулирование системы налогового контроля должно создавать соответствующие условия для согласованного, последовательного, рационального и успешного осуществления этой системой присущих ей функций в конкретных экономических условиях. Тем временем правовое регулирование налогового контроля, до настоящего времени, остается недостаточно изученным. Однако изучение

этого вопроса имеет теоретическую (с целью выявления путей дальнейшего совершенствования законодательства) и практическую (для защиты прав налогоплательщиков и интересов государства) необходимость.

Отсутствие надлежащего налогового законодательства привело к тому, что основные положения налогового контроля до принятия Налогового кодекса Украины не были достаточно отражены на законодательном уровне.

Недостаточность научного, теоретического материала, спорность и не системность законодательства в области регулирования налогового контроля обуславливают, среди прочего, «самодеятельность» государственных органов в этой области общественных отношений.

Таким образом, как для юридической науки в целом так и для науки налогового права в частности, представляется крайне актуальным систематизировать накопленные теоретические и практические знания в области налогового контроля, проанализировать существующие нормативные акты, которые регулируют налоговые и процессуальные отношения и создать предложения по усовершенствованию налогового законодательства.

Состояние исследования. В современной юридической науке теоретических разработок в области налогового контроля недостаточно. В то же время, было бы несправедливо говорить, что

финансовые и налоговые юридические науки полностью обошли вопрос налогового контроля. В последние годы некоторые аспекты, связанные с вопросом налогового контроля, все чаще находят свое отражение в исследованиях ученых юристов О.Н. Горбуновой, Д.А. Бекерской, Л.К. Вороновой, Н.Д. Эриашвили, М.В. Карасевой, Н.П. Кучерявенка, Н.А. Куфаковой, П.С. Пацуркивского, Н.Ю. Пришвы, Ю.А. Ровинського, С.Д. Цыпкина и других. Вклад в развитие общих вопросов правового регулирования, мониторинга и контроля сделали российские юристы В.Г. Афанасьев, Д.Н. Бахрах, Ю.М. Козлов, Б.М. Лазарев, В.Е. Севрюгин, Ю.Н. Стариков, Ю.А. Тихомиров, И.Б. Шахова.

Постановка задания. Исходя из вышеизложенной актуальности темы, цель этой статьи заключается в изучении концепции налогового контроля как своего рода финансового контроля; нахождении основных недостатков существующего механизма организации и осуществления налогового контроля, выявлении путей их устранения.

Изложение основного материала. По мнению ученых, налоговый контроль является системой действий и мер в области управления финансами страны, которые направлены на обеспечение соблюдения субъектами хозяйственной деятельности законодательства по налогообложению с целью



наполнения финансовыми ресурсами бюджетов всех уровней и государственных целевых фондов. Следовательно, налоговый контроль понятия системное, которое должно охватывать все аспекты налоговой политики государства; системность налогового контроля проявляется в тесном сотрудничестве и неразделимом единстве контролирующего и подконтрольного субъектов, предмета контроля, объекта для достижения главной цели управления – наполнение бюджетов всех уровней и государственных целевых фондов [11, с. 7].

Налоговый контроль, следуя основным атрибутам финансового контроля (формы, методы, типы), имеет свои собственные характеристики через объект, предмет контроля и нормативно правовое регулирование. Благодаря этим особенностям налоговый контроль определяется как компонент государственного финансового контроля, который предназначен через уполномочие органов государственного управления и делегирования некоторых функций налоговым агентам обеспечить исполнение физическими и юридическими лицами налогового законодательства и норм налогового контроля, с помощью специальных методов и форм управления и принятия решений по его последствиям. Основной формой налогового контроля является налоговая проверка, которая осуществляется за циклическими стадиями контрольного процесса, имеет в своем арсенале специальные формы, методы проведения, документирование результатов и принятия решений на основе ее последствий [7, с. 82].

Эффективность документальных форм налогового контроля обусловлена качеством анализа и планирования налоговых проверок. Результатом анализа является выявление налоговых рисков, которые указывают на возможные нарушения налогового законодательства. С целью сокращения затрат на рабочую силу и снижения влияния субъективного фактора отдельными учеными предлагается алгоритм автоматизации определения налоговых рисков и отбора налогоплательщиков для проведения документальных проверок [5, с. 13].

Увеличение масштабов уклонения от налогообложения, которые под-

тверждаются статистическими данными, наряду с ежегодным уменьшением поступлений в бюджет за результатами документальных проверок, свидетельствует о необходимости пересмотра методологии документальных форм налогового контроля и реформирования основных налогов. Анализ рассматриваемой методики позволил заключить об практическом отсутствии использования фактических методов проверки, аналитического обоснования показателей, перечисленных в акте проверки.

Одним из факторов, который влияет на уровень уклонения от налогов в государстве, является созданная система штрафов за налоговые правонарушения. Особое внимание следует уделять их влиянию на уклонение от налогов при принятии окончательного решения налогоплательщика о уклонении от уплаты налогов. Ключевыми факторами являются: коррупция органов законодательной и исполнительной власти, уровень налоговой культуры в стране, которая влияет на эффективность превентивного налогового контроля. Для снижения уровня коррупции в налоговой сфере необходимым является внедрения комплексной системы материального стимулирования работников налоговой службы.

П. 80.1 ст. 80 Налогового кодекса Украины (далее НКУ) предусматривает, что фактическая проверка осуществляется без предупреждения налогоплательщика. Копия приказа о проведении фактической проверки просто вручается до начала проведения такой проверки налогоплательщику или его представителю [1]. В то же время, в некоторых случаях, до начала проведения фактической проверки должностными лицами налоговой службы может быть проведена контрольная закупка. То есть, еще до вручения налогоплательщику копии приказа о проведении проверки, относительно него фактически осуществляются контрольные действия, которые противоречат самому порядку проведения фактической проверки. Причины для проведения фактической проверки, предусмотрены в статье 80.2. 80 НКУ и их перечень не является исчерпывающим. Однако, при очевидной конкретности и определенности оснований для проверки они на самом деле прописаны законодателем

так, чтобы при желании налоговые органы могли их использовать по своему усмотрению. Пункт 80.2 ст.80 НКУ к основаниям фактических проверок относит: в случае когда результатами инспекций других налогоплательщиков были выявлены факты, которые свидетельствуют о возможном нарушении налогоплательщиком законодательства, касающегося производства и оборота подакцизных товаров, ведение налогоплательщиком расчетных операций, ведение кассовых операций, наличие патентов, лицензий и других документов, контроль за наличием которых возложен на контролирующие органы, и возникает необходимость для проверки таких фактов; в случае получения в установленном законом порядке информации от государственных органов или органов местного самоуправления, которая указывает на возможное нарушение налогоплательщиком законодательства, в частности, на осуществлении налогоплательщиков расчетных операций, ведение кассовых операций, наличие патентов, лицензий и других документов, контроль за наличием которых возложен на контролирующие органы, производства и оборота подакцизных товаров; письменное обращение покупателя (потребителя), оформленного в соответствии с законом о нарушении налогоплательщиком предусмотренного порядка расчетных операций и т.д. Таким образом, фактические проверки стали опасным инструментом давления на налогоплательщиков, которые сейчас находятся в состоянии постоянного ожидания проверки. Очевидно, что порядок и условия фактических проверок, установленные НКУ, которые осуществляются без предупреждения налогоплательщика и на основе предположений, не соответствуют принципам государственного контроля и надзора за экономической деятельностью. В частности, законодатель не обеспечил объективный и беспристрастный порядок проведения проверок, что может привести к препятствию осуществления хозяйственной деятельности налогоплательщика, что запрещено статьей 19 Хозяйственного кодекса Украины [2].

Еще одним подводным камнем НКУ является так называемые встречные сверки. Согласно ст. 73 НКУ и Порядка проведения органами государ-



ственной налоговой службы встречных сверок, утвержденного от 27.12.2010 № 1232 [3], встречная сверка заключается в сопоставлении данных первичного учета и других документов субъекта хозяйственной деятельности, осуществляемого органами государственной налоговой службы, с целью документального подтверждения коммерческих отношений с плательщиком налогов, а также подтверждение отношений, вида, количества и качества операций, которые осуществлялись между ними, чтобы определить их реальность и полноту их учета налогоплательщиком. Согласно п. 45,7 ст. 73 НКУ встречная сверка не является проверкой. Эта сверка осуществляется путем запроса на предоставление информации и ее документального подтверждения. То есть, на самом деле, встречная сверка является невыездной документальной внеплановой проверкой, потому что это не просто ответ налогоплательщика на запрос, а сопоставление данных, что характерно для документальной проверки. При этом нельзя согласиться с позицией М. А. Просолова, который считает, что на данный момент уже урегулированы все спорные вопросы, которые существовали относительно встречных проверок, переведя их в ранг встречных сверок [9, с.343]. На наш взгляд, встречные сверки – одна из спорных позиций НКУ, которая может быть использована против плательщика налогов.

Для того, чтобы продемонстрировать дальнейшее расширение полномочий налоговых органов и ограничения прав налогоплательщиков, необходимо обратиться к изменениям в Налоговом кодексе, принятые после вступления его в силу. Так, Законом «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые другие законодательные акты Украины относительно усовершенствования некоторых норм налогового кодекса» от 07.07.2011р. №3609 [4] расширены права органов государственной налоговой службы, а именно, они получают право требовать объяснений от налогоплательщиков по вопросам, возникающим в ходе проверок. Удивительно, что данное право налоговых органов не корреспондируется с обязанностями налогоплательщиков, так как соответствующие положения НКУ- ст. 16 «Обязанности налогопла-

тельщиков» не содержит обязанности налогоплательщика предоставить налоговым органам объяснения в ходе проверки, также как и положения п. 81.3 ст. 81 НКУ, которые предусматривают обязанности руководителей и должностных лиц предприятий в ходе проверки. Кроме того, это положение закона, подписанного Президентом Украины, раньше ним же считалась неконституционным. Так, Президент в предложениях в Налоговому кодексу от 02.12.2010 года, которые были в полной мере приняты законодательным органом, целиком обосновано писал: «В Кодексе предусмотрена обязанность налогоплательщика во время проверки давать объяснения по вопросам налогообложения (п. 81.3 ст. 81). Такая обязанность протеворечит Конституции Украины, которой установлено, что ни одно лицо не несет ответственности за отказ от дачи показаний против себя, членов семьи и близких родственников (ст. 63). Конституцией, таким образом, гарантировано право отказаться давать показания с любого вопроса, в том числе по вопросам налогообложения». Теперь же эта норма вернулась в НКУ, ограничивая при этом конституционные права граждан.

Актуальной проблемой организации налогового контроля на сегодня является снижение количества ошибок при их проведении и принятии мотивированных решений по их результатам. Для повышения эффективности налогового контроля целесообразно предложить улучшения существующих процедур налоговых проверок. Основными элементами любой эффективной системы налогового контроля являются:

-наличие эффективной системы отбора налогоплательщиков для документальных проверок, которая дает возможность выбора наиболее оптимального использования ограниченных человеческих и материальных ресурсов в налоговой инспекции, для достижения максимальной эффективности налоговых проверок с минимальными усилиями и затратами средств для проверки этих налогоплательщиков, вероятность обнаружения налогового нарушения у которых является наибольшим;

-использование эффективных форм, методов и способов ведения налоговых проверок, основанных как

на разработанной налоговой службой единой комплексной стандартной процедуре организации контрольных проверок так и прочной законодательной базе, которая предоставит налоговым органам широкие полномочия в сфере налогового контроля за недобросовестными налогоплательщиками;

-использование системы оценки работы налоговых органов, что позволит эффективно распределять нагрузку при планировании работы [8, с. 101].

С учетом этого желательно предложить следующие методы отбора налогоплательщиков для проведения проверок:

-концентрация основных ресурсов налоговых органов для работы с крупными налогоплательщиками, на которые приходится значительная часть налоговых поступлений;

-выбор тех налогоплательщиков (или категории налогоплательщиков), у которых в прошлом были обнаружены нарушения;

-сравнение некоторых показателей работы налогоплательщиков, указанных в конкретных декларациях, с средним значением этих показателей, рассчитанных для всех налогоплательщиков в этой категории. Те налогоплательщики, в декларациях которых, значения этих показателей особенно сильно отклоняются от среднего значения, выбираются для проверки.

Все эти методологические подходы в большинстве случаев имеют общую черту, дают ответ на вопрос - целесообразно ли осуществлять проверку предприятия (или группы предприятий) и какие зачисления дополнительных сумм следует ожидать. Но если количество таких предприятий велико и ресурсы налоговых органов не дают возможности проверить все из этих предприятий, снова возникает вопрос отбора. Таким образом, необходимо иметь единый методологический подход, который, во-первых, дал бы определенный список налогоплательщиков, чьи проверки должны проводиться в соответствии с существующими техническими и кадровыми ресурсами налоговых органов; во-вторых, наиболее эффективная проверка даст лучшие результаты, и следовательно, в-третьих, этот методологический подход должен осуществляться в компьютерной программе.



Таким образом для эффективного процесса отбора налогоплательщиков для налоговых проверок следует выделить следующие задачи:

- использование более полной информации о налогоплательщиках при планировании контроля для уменьшения вероятности ошибок в расчетах;

- снижение риска коррупции сотрудников налоговых органов и возможности принять субъективные решения;

- создание условий для дальнейшей автоматизации ведения работы налоговых органов [6, с. 52].

Проведенный анализ причин существования проблем в отношениях между налоговыми органами и налогоплательщиками в Украине показывает, что сегодня по-прежнему нерешенный вопрос о переориентации текущей налоговой системы в направлении гармонизации этих отношений, и состояние дел, которое сложилось в области налогов и налоговой политики, противоречит принципам эффективного функционирования и управления сложными системами, к которым принадлежит и налоговая система. Учитывая международный опыт налогового администрирования, который отдает предпочтение добровольной уплате налогов налогоплательщиками, предлагаются меры, которые направлены не только на решение проблемы гармонизации отношений между регулирующими органами в области налогообложения и плательщиками налогов, но и на установление принципов партнерства между ними. Эти предложения включают в себя:

- активизацию работы регулирующих органов в области налогообложения к формированию у налогоплательщиков налогового сознания и налоговой культуры, включая добровольную уплату налогов и других обязательных платежей;

- предварительное и обязательное информирование общественности о предстоящих изменениях в налоговом законодательстве.

- усовершенствование механизмов и методов налогового контроля для сокращения проверок предприятий и повышения их качества [12].

Важной задачей является также принятие общепринятых стандартов государственного финансового контроля, что создаст организационно-

методическую основу для деятельности контролирующих органов [10, с. 233].

Основными направлениями по усовершенствованию существующего механизма организации и проведения налогового контроля являются:

1) обеспечение условий для повышения уровня добровольного соблюдения налогового законодательства налогоплательщиками (специальные профилактические программы, семинары по специальным вопросам);

2) разработка и внедрение четкого законодательства относительно механизма и процедур каждого налога, которое бы минимизировало потери от обхода от уплаты налогов;

3) изменение приоритетов контроля от чисто фискального направления к непосредственному обслуживанию налогоплательщиков;

4) улучшение систем информационного взаимодействия со всеми кто связан с контрольными институциями как в середине государства так и сотрудничество с международными организациями.

Выводы, перспективы для дальнейших исследований. Подводя итог, следует отметить, что принятие Налогового Кодекса, несомненно, важный шаг в реформировании экономики, создании цивилизованных и основанных исключительно на законе правоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками. В то же время, из-за успешного принятия акта большое количество норм оказались не настолько действенными, как это ожидалось. Очевидно, что налоговое законодательство, несмотря на недавнюю кодификацию, требует значительных изменений. Нельзя не согласиться с исследователями, которые считают, что дальнейшая реформа законодательства в области налогообложения должна происходить таким образом, чтобы обеспечить не только полные и своевременные поступления средств в бюджет и государственные целевые фонды, но также обеспечить права всех субъектов налоговых отношений и способность к эффективному использованию ими законных способов для защиты их прав, как это должно происходить в правовом демократическом государстве. Поэтому необходимо, в первую очередь, привести Налоговый Кодекс в соответствие с нормативными актами,

которые более длительно регулируют смежные правоотношения, например, с нормами хозяйственного законодательства. Только взаимодействие и согласование норм разных отраслей законодательства способно обеспечить достижение целей экономической политики государства и при этом не будет допускать ограничения прав налогоплательщиков.

Список использованной литературы:

1. Налоговый кодекс Украины : Закон Украины от 02.12.2010 р. № 2755VI // Голос Украины. – 2010. – № 229-230. – Ст. 112.
2. Хозяйственный кодекс Украины : Закон Украины от 16.01.2003 р. № 436IV // Ведомости Верховного Совета Украины. – 2003. – № 18; 19-20; 21-22. – Ст. 144.
3. Про затвердження порядку проведення органами державної податкової служби зустрічних звірок : Постанова КМУ від 27.12.2010 р. № 1232 // Урядовий кур'єр. – 2011. – № 2.
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України : Закон України // Офіційний вісник України. – 2011. – № 60. – Ст. 2403.
5. Жигаленко О. В. Ефективність податкового контролю в Україні : автореф. дис ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Ольга Вікторівна Жигаленко . – Київ : Б.в., 2009. – 21 с.
6. Калінеску Т. В., Васильєва Н. С. Організація податкового контролю в сучасних умовах розвитку економіки України. // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля, № 7(161), ч. 2, 2011 р. – С. 50-54.
7. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації) : навч. посіб. / В. А. Онищенко. – К. : 2002. – 432 с.
8. Онищенко В. А. Податковий контроль та напрями підвищення його ефективності : дис. ... канд. екон. наук : 08.04.01 / Науково-дослідний фінансовий ін-т при Міністерстві фінансів України. – К., 2004. – 222 с.
9. Просолов М. О. Види податкових перевірок: досвід визначення та новели законодавства / М. О. Просолов // Пра-



во та управління. – 2011. – № 1. – С. 339-346.

10. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Академія держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2002. – 455 с.

11. Чередніченко А. П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.04.01 / Алла Павлівна Чередніченко. – Одеса : Б. в., 2005. – 18 с.

12. Шевчук О. Д. Особливості податкового контролю в Україні / Шевчук О. Д., Деркач Д. С. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua>.

ПОНЯТИЕ И НАЗНАЧЕНИЕ ЮРИДИЧЕСКОЙ КЛИНИКИ

Максим ЛОДЖУК,

адвокат, заведующий юридической клиники,
аспирант кафедры теории государства и права
Национального университета «Одесская юридическая академия»

Summary

The article deals with the concept and purposes of the legal clinic, as well as the study of scientific views and works of national and foreign scientists who offer a definition of this legal category. The analysis of the legal literature on the study of the concept of "legal clinic" carried out. A dual purpose of legal clinics as a unique framework for the acquisition of practical skills of the students and the legal profession as an institution to ensure access of the poor to legal aid discloses. It was proposed to eliminate existing differences in the formulation of common approaches to the definition of the term «legal clinic» and the author's definition of the mentioned term is given.

Key words: a profession of lawyer, legal clinic, clinical legal education, higher educational institution, unpaid legal aid, low-income population.

Аннотация

Статья посвящена рассмотрению понятия и назначения юридической клиники, а также исследованию системы научных взглядов и работ отечественных и зарубежных ученых, которые предлагают дефиниции этой правовой категории. Осуществляется анализ юридической литературы, посвященной исследованию понятия «юридическая клиника». Раскрывается двойное назначение юридических клиник в качестве уникальной базы по приобретению студентами практических навыков профессии юриста и в качестве учреждения по обеспечению доступа малообеспеченных слоев населения к юридической помощи. Предложено устранить имеющиеся противоречия в формулировании распространенного подхода к определению термина «юридическая клиника» и дано авторское определение этого понятия.

Ключевые слова: профессия юриста, юридическая клиника, юридическое клиническое образование, высшее учебное заведение, бесплатная правовая помощь, малообеспеченные слои населения.

Постановка проблемы. Юридическое образование в Украине, при всей устойчивости представлений о профессии юриста и требованиях к ее получению, переживает сложное время переосмысления своих целей, задач и форм организации. Современный учебный процесс излишне перегружен изучением законодательной базы и нормативно-теоретическим обучением, не в полной мере способствуя подготовке ориентированных на современную юридическую практику выпускников-специалистов и слабо стимулирует индивидуальную учебную активность студентов.

Диспропорция между теорией и практикой в отечественном юридическом образовании в пользу первой продолжает нарастать, несмотря на отдельные позитивные сдвиги государственной политики в этой сфере. В первую очередь, речь идет о легализации в 2006 году на подзаконном уровне юридической клиники как уникальной базы для практического

обучения студентов, что обеспечило активизацию деятельности представителей юридического клинического движения в последние годы, а также определило появление законодательных инициатив по включению юридических клиник в государственную систему предоставления бесплатной правовой помощи.

Юридическая клиника как правовая категория не получила в Украине надлежащей общетеоретической разработки, недостаточно исследовано само понятие «юридическая клиника», природа данного социально-правового феномена, его назначение и связи с другими правовыми явлениями.

Актуальность темы исследования. Данное исследование также актуально в связи с тем, что в Верховной Раде Украины находится на рассмотрении во втором чтении проект Закона Украины «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Украины» относительно опре-