

36. Ritter Ernst-Hasso. Der kooperative Staat, AöR 104 (1979), S. 389.

37. Wilhelm Henke. System und Institute des öffentlichen Rechts der Wirtschaft, DVBl. 1983, 982 ff.

38. Ludwig Fröhler und Joachim Kormann, Gewerbeordnung, Kommentar, 1978.

39. Ernst Rudolf Huber. Wirtschaftsverwaltungsrecht. — Bd. I. — 2. Aufl., 1953; Bd. II. — 2. Aufl., 1954.

40. Salzwedel Jürgen. Staatsaufsicht in der Verwaltung, 1965. — 206 s.

41. Moeser Ekkehard. Die Beteiligung des Bundestages an der staatlichen Haushaltsgewalt / M. Ekkehard. — Berlin, 1978.

42. Luhe. Recht, Technik, Wirtschaft, Heymanns-Verlag.

43. Fürst Dietrich, Klemmer Paul, Zimmermann Klaus. Regionale Wirtschaftspolitik / D. Fürst, P. Klemmer, K. Zimmermann. — Tübingen, 1976.

44. Friauf. Schriften zum Wirtschaftsverfassungs- und Wirtschaftsverwaltungsrecht, Hansischer Gildenverlag.

45. Tormann Wolfgang. Güterverteilung als rechtliches Problem, Der Staat. — 1973. — S. 433.

46. Tomuschat Christian. Die parlamentarische Haushalts- und Finanzkontrolle in der Bundesrepublik Deutschland, Der Staat, 1980.

Представлена в редакцию 03.12.2009 г.

УДК 336.225.673.07(477-87)

Ю. О. Соловйова,

ад'юнкт,

Донецький юридичний інститут

ЛДУВС ім. Е. О. Дідоренка

ДЕЯКІ ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ У КРАЇНАХ СВІТУ

Кожна держава намагається збільшити свої доходи. На рівень доходів держави впливає безліч чинників. Одним з них є діяльність органів, що здійснюють податковий контроль. Проте навряд чи можливо вважати досконалою практику організації податкового контролю в Україні. З цього приводу можна виділити цілу низку проблем: відсутність визначення податкового контролю та системи органів, які його здійснюють, механізму організації податкового контролю, вичерпного переліку видів податкової перевірки та ін. Такі проблеми мають бути усунені при прийнятті Податкового кодексу України. Тому представляється доцільним звернутися до практики організації податкового контролю в іноземних країнах світу. Дослідження проблем правового регулювання податкового контролю в іноземних країнах допоможе вдосконалити національне законодавство завдяки вивченню кращих світових напрацювань із цього напрямку.

Дослідженню питань щодо іноземного досвіду діяльності органів, що здійснюють податковий контроль, певну увагу приділено в роботах А. В. Бризгаліна [1], Г. Н. Нестерова, Н. А. Попонової,

А. В. Терзіді [2], Л. В. Попової, І. А. Дрожжина, Б. Г. Маслова [3], О. О. Яковенка [4] та ін. Проте в цих роботах не було виділено основних позитивних моментів іноземного досвіду щодо побудови та функціонування органів, що здійснюють податковий контроль, які могли б бути застосовані в Україні.

Мета цієї статті — дослідити іноземний досвід щодо побудови та функціонування органів, що здійснюють податковий контроль, а також можливості його використання в Україні.

Не можна заперечувати той факт, що будь-якій країні світу ніколи не вдавалося повністю зібрати податки. Про це свідчить створення спеціальних органів, основною функцією яких є контроль у галузі податкового законодавства. Зокрема, у США це Служба внутрішніх доходів (далі — СВД), у Франції — Головне податкове управління, у Німеччині — Федеральне податкове управління та податкові управління земель.

Цікавим є досвід діяльності органів, що здійснюють податковий контроль у США, де організація податкового контролю є дуже складною, що зумовлено насамперед федеративним устроєм держави. Відпові-

© Ю. О. Соловйова, 2009

дно до трьохрівневої побудови податкової системи США систему податкового контролю утворюють:

на верхньому рівні — Служба внутрішніх доходів — спеціально створена податкова інспекція, яка здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства і збиранням федеральних податків;

на середньому рівні — податкові служби штатів, які здійснюють контроль за сплатою податків і зборів, що введені в цих штатах;

на нижньому рівні — місцеві податкові органи, які здійснюють контроль за сплатою податків, що вводяться місцевими органами влади.

Працівники цих трьох рівнів тісно контактують між собою. Так, у США регулярно проводяться зустрічі представників СВД, податкових служб штатів і місцевих податкових органів, під час яких розглядаються методи їх взаємодії, завдяки чому вносяться пропозиції щодо поліпшення роботи означених служб. СВД і податкові служби штатів спільно розробляють і впроваджують програми з підготовки консультантів для надання допомоги платникам податків.

Створення СВД відносять до 1862 р., коли Конгрес США запровадив Відомство комісара із внутрішніх доходів з метою збирання коштів для фінансування громадянської війни 1861 р. В 1951 р. останнє було перейменовано у Службу внутрішніх доходів [3, с. 37]. Склад цієї служби становить близько 120 тис. осіб і має таку структуру: центральний апарат, 7 регіональних і 58 окружних податкових управлінь.

Центральний апарат СВД, окрім контролюючої функції, здійснює й регулюючу за рахунок ухвалення інструкцій, методичних рекомендацій щодо застосування федерального податкового законодавства; контролює правильність застосування Податкового кодексу; представляє інтереси США в податкових спрах. Регіональні й окружні відділення СВД здійснюють контроль за своєчасністю надходження податків, правильністю заповнення податкових декларацій, стягуванням заборгованості щодо податків, поверненням платникам податків сум, що були переплачені, утриманням штрафів із платників податків.

Безпосередньо структура податкового управління побудована не за видами податків, а за функціональними ознаками. Її утворюють:

Служба оброблення податкових декларацій, яка виконує комп'ютерне оброблення інформації, що міститься в деклараціях;

Служба перевірки податкових декларацій, яка виконує перевірку податкових декларацій, що надійшли зі Служби оброблення податкових декларацій;

Служба стягнення податків, яка забезпечує стягнення несплачених чи недосплачених податків;

Служба кримінального розслідування, яка забезпечує виконання податкового законодавства,

розслідує виявлені порушення та з'ясовує, чи є це тільки помилкою під час заповнення декларації, чи це є злочин;

Відділ обслуговування податківців, який допомагає платникам податків орієнтуватися в податковому законодавстві, видає довідникові матеріали, організовує спеціальні освітні програми для фермерів і власників малих підприємств;

Служба пенсійних програм і некомерційних організацій, що здійснює контроль за організаціями, звільненими від податків, а також відповідними програмами, наприклад, щодо соціального страхування;

Міжнародний відділ, що здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства з боку багатонаціональних корпорацій, іноземних компаній США, компаній з місцезнаходженням резидентів США за кордоном і питаннями подвійного оподаткування;

Відділ кадрів, який фактично організовує прийом на роботу, підготовку та перепідготовку службовців СВД.

Окрім податкового управління, виділяється і 10 комп'ютерних центрів, в яких акумулюється вся інформація про платників податків [3, с. 38–39]. Діяльність комп'ютерних центрів повністю виключає можливість витоку інформації щодо запланованої податковою інспекцією перевірки платника податків. Розроблені у США комп'ютерні програми не лише забезпечують виконання облікової функції щодо платників податків, але й відображають статистику податкових надходжень у динаміці на конкретну особу. В такий спосіб програма відразу відтворює інформацію, хто із платників податків порушує строки сплати податків та в кого суми податкового зобов'язання підозріло малі. Своєю чергою, це є підставою проведення щодо таких осіб контрольних заходів (наприклад, перевірки).

Окрім випадків, коли підставою проведення податкових перевірок є дані комп'ютерної програми, у СВД мають місце випадки ініціювання податкового контролю інспектором-контролером при отриманні інформації від платного інформатора. При цьому добровільному помічникові виплачується до 15 % від донарахованої суми [5, с. 235]. Таке положення, безперечно, привертає до себе увагу з огляду на те, що відповідно до законодавства України такі перевірки мають тільки оперативний характер і взагалі реалізуються в межах оперативно-розшукової справи. При цьому жодної винагороди такому інформаторові не передбачено.

У цьому контексті хотілося б звернути увагу на те, що винагороду у США встановлюють відносно донарахованої суми. Така норма, безумовно, зацікавлює осіб, які мають інформацію про податкові правопорушення, щодо їх розкриття. Держава фактич-

но в цьому випадку також виграє, тому що державна скарбниця поповнюється на суму податкового донарахування. Проте застосування такої норми в Україні навряд чи можливе, з огляду хоча б на те, що кожен з обов'язкових платежів є джерелом поповнення бюджету: або закріпленого, або регулюючого, що у свою чергу встановлено Бюджетним кодексом України. І тому навряд чи можливий перерозподіл цих коштів на рівні контролюючого органу.

Ще одним позитивним моментом у роботі інспекторів-контролерів СВД США є те, що для кожного виду перевірки, яку проводить податковий інспектор, розроблено спеціальну докладну інструкцію, в якій визначено її порядок. На жаль, податковому законодавству України неpritаманний системний підхід щодо проведення податкової перевірки. Окремі вимоги щодо організації останніх містяться і в Законі України «Про державну податкову службу в Україні» [6], і в Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [7], а також в Указі Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» [8] та деяких наказах Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку оформлення і реалізації документальних перевірок щодо дотримання податкового та валютного законодавства суб'єктами підприємницької діяльності – юридичними особами» [9], «Про затвердження Інструкції про порядок застосування та стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби» [10].

Проте окремі норми означених нормативно-правових актів є суперечливими й не регламентують процедуру проведення податкової перевірки. Так, наприклад, в Указі Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» та Законі України «Про державну податкову службу в Україні» не збігаються підстави проведення позапланових перевірок. Також не має єдиного підходу до визначення видів перевірки. Але ж це питання має велике значення для правозастосовної практики через те, що від виду перевірки залежать і строки, і місце проведення, і предмет перевірки, і місце підписання акта за результатами.

Корисно також розглянути підхід щодо організації податкового контролю в Німеччині. У цій країні спеціального податкового відомства не існує. Податкові інспекції входять до системи фінансових органів, побудова яких, як і у США, визначена федеральним устроєм держави. Зокрема, виділяють Федеральне міністерство фінансів і земельні міністерства фінансів (у зв'язку із земельним устроєм держави). У кожній землі, крім означених структур, діє Верховна фінансова дирекція (Головне фінансо-

ве управління), яка підпорядкована і Федеральному міністерству фінансів, і Земельному міністерству фінансів, якій у свою чергу підпорядковані податкові інспекції та митні органи.

У кожній податковій інспекції Німеччини працює від 100 до 300 осіб. Наприклад, усього у 20 податкових інспекціях землі Шлезвіг-Гольштейн нараховуються близько 3450 працівників (приблизна кількість визначається з рахунку один співробітник на 600 мешканців). Структуру інспекції утворюють загальний відділ і оцінювальний відділ. До першого, своєю чергою, належать такі підрозділи: правовий, за податком із заробітної плати, з автотранспорту, з обігу підприємств, із придбання земельних ділянок.

Оцінювальний відділ – це відділ з оцінки майна, земельних ділянок, сільськогосподарських підприємств і ділянок, що необхідно для розрахунку податку зі спадку. Крім того, в кожній інспекції є підрозділи розстрочки платежів, реєстрації ПДВ, перевірки підприємств (великі підприємства перевіряє спеціальний відділ Верховної фінансової дирекції), автоматизації процесів роботи. Окремою ланкою в податковій інспекції є фінансова каса зі штатом конфіскантів [11]. Слід звернути увагу на той факт, що керівниками таких інспекцій і відповідних відділів можуть бути тільки особи, які мають юридичну освіту.

У структурі Земельного міністерства фінансів виділяється податковий відділ, який, на відміну від структури податкового управління США, має підрозділи не за функціональними ознаками, а за окремими податками.

Особливістю системи податкового контролю Німеччини є те, що поряд із названими структурами контрольними повноваженнями наділені і консультанти з податків, які не є працівниками державних органів, проте яким Міністерство фінансів видає ліцензію на право здійснювати таку діяльність.

Спеціальним органом Міністерства фінансів Німеччини є податкова поліція – «штойфа», функцією якої є практична реалізація податкової політики країни. Працівники «штойфа» мають право на проведення обшуків, затримання підозрюваних, особистий огляд, доступ до необхідної документації та в разі виникнення необхідності її вилучення. При цьому доступ до документації та її вилучення працівники податкової поліції мають майже у всіх державних чи приватних установах, за винятком спеціальних служб. Тобто фактично працівники «штойфа» наділені правами правоохоронних органів, що істотно підвищує ефективність податкового контролю у країні.

Основною формою контрольної діяльності податкової поліції є податкова перевірка, якою охоплюється невелика кількість платників податків. Для добору платників податків, щодо яких запла-

новано провести податкову перевірку, використовують два способи: випадковий — на основі застосування методів статистичної вибірки і спеціальний — під час якого ймовірність виявити податкове порушення є найбільш високою.

На окрему увагу заслуговує система бальної оцінки працівників, що здійснюють податкові перевірки. Сутність бальної оцінки полягає в тому, що залежно від категорії кожного перевіреного підприємства (великого, середнього, малого і дрібного, а також галузевої належності) податковому інспекторові зараховується певна кількість балів (від 1 до 8). При цьому за звітний рік кожен інспектор повинен набрати щонайменше 34 бали, що дає підставу начальникові дійти висновку про його службову відповідність. Після закінчення фінансового року керівник відділу податкових перевірок вирішує, чи існують підстави при значному відхиленні результатів роботи конкретного податкового інспектора від нормативного показника критично розглянути його діяльність і вжити відповідних організаційних заходів. Крім того, бальний норматив є основою для складання планів перевірок на майбутній звітний період у частині найбільш оптимального розподілу навантаження між окремими службовцями [4, с. 65–66].

Необхідно відзначити той факт, що стосовно характеристики системи відносин платників податків і органів, що здійснюють податковий контроль, існують два підходи: «жорсткий» та «м'який». Так, розглянуті нами Німеччина і США дотримуються першого з них.

По-перше, в податковому законодавстві цих країн не діє принцип презумпції невинності, обов'язок доказу під час розгляду судових позовів щодо податкових справ завжди покладено на платника податків. До того ж, він не має права відмовитися від надання відомостей, які можуть бути використані проти нього під час судового розгляду. Крім цього, в податковому законодавстві цих країн передбачено «вилучення» із громадянських прав і свобод недоторканності житла, таємниці листування тощо.

Таким чином, дії посадових осіб, що здійснюють податковий контроль у таких країнах, за податковим законодавством Німеччини і США розглядаються як норма, на відміну від законодавства України, де вони були б розцінені як «втручання в особисте життя» чи «позбавлення прав і свобод».

Не менш цікавою є діяльність органів, що здійснюють податковий контроль і в Японії, де система і структура податкової служби є доволі простими. До Міністерства фінансів Японії належить Національне податкове управління, основними завданнями якого є нарахування, збір і попередження випадків ухилення від сплати податків і зборів. На сьогодні в

Японії Національне податкове управління має 11 районних податкових управлінь, 518 окружних податкових служб і окремо податкову службу Окінави.

Центральна установа Національного податкового управління розташована в Токіо. До його обов'язків належить розроблення основ діяльності та плану роботи податкової служби, підготовка роз'яснень для районних податкових управлінь з метою єдиного тлумачення податкових законів, нагляд і контроль за діяльністю районних податкових управлінь.

До центральної установи Національного податкового управління входять керівник, секретаріат і три управління: Управління оподаткування, Управління обліку прибутків і збирання податків, Управління перевірки рахунків і кримінального розслідування.

Секретаріат, очолюваний заступником керівника Управління, складається з таких відділів: узгодження, обліку, кадрів, планування, соціальних питань, автоматичного оброблення даних, зв'язків із громадськістю, господарської служби і служби міждержавних зв'язків.

До управління оподаткування належать такі відділи: майнового податку, прибуткового податку, податку зі споживання, корпоративного податку, винного податку, відомостей і перевірок.

Своєю чергою, до складу Управління обліку прибутків і збирання податків, Управління перевірки рахунків і кримінального розслідування входять два відділи, які відповідають назвам цих управлінь.

На допомогу платникам податків в Японії, крім державних програм з інформування про вимоги податкового законодавства, що передбачають популяризацію цих знань шляхом видання різноманітних брошур, посібників, проведення семінарів, співбесід, організації «гарячих» ліній зв'язку через Інтернет та інших форм, у 1951 р. створено інститут податкових рахівників. Ці незалежні спеціалісти допомагають платникам податків розраховувати їх податкові зобов'язання відповідно до вимог податкового законодавства країни. Податкові рахівники діють як податкові агенти: готують податкові документи, проводять податкові консультації. Стати податковим рахівником має право особа, яка склала іспит на «визнання податковим рахівником» і встала на облік до Управління податкових рахівників.

Корисно також розглянути порядок розгляду спорів між платниками податків і податковими органами в цій країні. Податкове законодавство Японії передбачає два способи оскарження платником податків дій податкових органів: службовий і судовий [1, с. 34], при чому податкові спори можуть розглядатися як у громадському суді, так і у спеціально створеному Національному податковому суді Японії.

Податкові органи Японії у своїй діяльності дотримуються трьох основних принципів:

повага до законослухняного платника податків;
простота податкової системи;

довіра до платника податків переважає над прагненням до покарання.

Третій принцип передбачає, що японська податкова система «не залякує» суворістю покарання, а створює досконалу систему контролю за платниками податків. За такої системи ухилення від сплати податків практично неможливе.

Отже, можна стверджувати, що японська практика відносин між платниками податків і податковими органами характеризується саме як «м'який» підхід.

Таким чином, аналіз організації податкового контролю у США, Німеччині та Японії дозволяє дійти висновку, що їх досвід може бути корисним для вдосконалення роботи органів, що здійснюють податковий контроль в Україні. Цьому, зокрема, сприятиме здійснення таких заходів:

1. Розроблення комп'ютерних програм, які б не тільки використовувались для обліку платників податків, а й фактично містили б усю статистичну інформацію щодо виконання всіх податкових зобов'язань у розрізі за всіма податками на кожну особу.

2. Ухвалення відомчих інструкцій, які б детально визначали порядок проведення кожного виду податкової перевірки.

3. залучання платних інформаторів для викриття порушників податкового законодавства (проте з урахуванням особливостей бюджетного законодавства України винагорода таким особам має встановлюватись не відносно донарахованої суми податку, а, наприклад, у мінімальних заробітних платах).

4. З метою підвищення якості виконання службових обов'язків серед осіб, які здійснюють податковий контроль, введення системи бальної оцінки, за результатами якої й буде здійснюватись їх атестація.

5. Створення інституту уповноважених податкових консультантів.

Література

1. Брызгалин А. В. Современное налоговое законодательство: особенности и проблемы правоприменения / А. В. Брызгалин // Финансы. — 1995. — № 1. — С. 34–35.

2. Нестеров Г. Г. Налоговый контроль : учеб. пособие. / Г. Г. Нестеров, Н. А. Попонова, А. В. Терзиди. — М. : Эксмо, 2009. — 384 с.

3. Попова Л. В. Налоговые системы зарубежных стран : учебно-методическое пособие / Л. В. Попова, И. А. Дрожжина, Б. Г. Маслов. — М. : Дело и Сервис, 2008. — 368 с.

4. Яковенко О. О. Адміністративно-правові засади реалізації контролю у сфері оподаткування як функції управління : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / О. О. Яковенко. — К., 2007. — 208 с.

5. Гєпа П. Т. Основи податкового права : навч. посібник / П. Т. Гєпа, Л. М. Доля. — К. : Товариство «Знання», КОО, 1998. — 237 с.

6. Про державну податкову службу в Україні : Закон України від 04.12.1990 р. № 509-ХІІ // Відомості Верховної Ради УРСР. — 1991. — № 6. — Ст. 11–1.

7. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-ІІІ // Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 10. — Ст. 44.

8. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності : Указ Президента України від 23.07.1998 р. № 817/98 // Офіційний вісник України. — 1998. — № 30.

9. Про затвердження Порядку оформлення і реалізації документальних перевірок щодо дотримання податкового та валютного законодавства суб'єктами підприємницької діяльності — юридичними особами : Наказ Державної податкової адміністрації України від 01.06.1998 р. № 266 // Бізнес: Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації : зб. системат. законодавства. — 2002. — № 24/1–2.

10. Про затвердження Інструкції про порядок застосування та стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби : Наказ Державної податкової адміністрації України від 17.03.2001 р. № 110: зареєстровано в Міністерстві юстиції України 23.03.2001 р. № 268/5459 // Офіційний вісник України. — 2001. — № 13.

11. Организация налоговых проверок и контроль за уплатой налогов в США и Германии. — Режим доступа : http://www.ronl.ru/konstitucionnoe_pravo_zarubezhnih_stran/22738.htm.

Подано до редакції 16.10.2009 р.