

физических работ “для души очищения”.

Выделяют две основные группы преступников, подлежащих церковному суду. Первая и самая большая - это еретики, раскольники и пр. Осужденные за это преступление приговаривались к наказаниям равным уголовным. К данной категории относили и тех православных священников и мирян, которые “бегали” в секты, скрываясь от властей. Вторая группа - это преступники против христианского благочестия, т.е. все духовные лица, обвинявшиеся в нетрезвом и предосудительном поведении, “в соблазнительном поведении”, “в произнесении непристойных слов” и др.

Большая часть дисциплинарных правил-наказаний, связана с отлучением от причастия на разные сроки и принадлежит св. Василию Великому. Согласно его 73-му правилу, произвольное отречение от христианской веры наказывается пожизненным лишением Святых Таин. “Вольное” убийство влечет за собой отлучение от Святых Таин на 20 лет, убийство по неосторожности - на 10 лет, блуд мирянина - на 7 лет, прелюбодеяние (равно как и блуд монаха), мужеложство и скотоложство - на 15 лет, кровосмешение - на 20 лет. Убийство плода во чреве влечет за собой 10-летнее отлучение от Святых Таин. Эти нормы четко отслеживались духовенством и исполнялись мирянами.

Дисциплина церковных покаяний перешла на территорию белорусских земель через Русь из Византии. В изучаемый период полная власть в назначении церковных наказаний принадлежала архиереям, которые могли по своему выбору налагать епитимии (наказания) и даже подвергать церковных преступников анафеме.

Особый вид церковного наказания - это лишение церковного погребения за самоубийство, совершенное намеренно, в здравом уме, а не в безумии или в беспамятстве. К осужденным, совершившим тяжкие и особо тяжкие преступления (с точки зрения церковных канонов) и приговоренным к смертной казни, как правило, применялась дополнительная мера наказания - запрет на погребение (похороны). Одновременно не отпевались и те, кто “купаются и хвалятся и играя утонут или с качели убьются или на разбое или и на воровстве каком убиты будут”.

По отношению к духовным лицам применялись особого рода наказания. Эти наказания налагались на

провинившихся или за нарушение ими своих служебных обязанностей, или за грехи и преступления, общие у клириков с мирянами. Два главных канонических наказания для духовных лиц - низвержение из сана и запрещение священнослужения [1].

Таким образом, дополняя систему и виды уголовных наказаний, закрепленных в светских правовых актах указанного периода, система церковных наказаний имела следующие особенности: а) целью наказаний было не извлечение материальной выгоды (штрафы) от осужденного или нанесение ему физических “исправительно-ресоциализационных” мучений и/или увечий, а на изменение его внутренних духовно-нравственных ценностных ориентаций личности; б) наказания назначались за строго ограниченный круг преступных деяний против веры и христианства; в) назначение вида наказания зависело от сословия преступника и его “положения” в Церкви; г) наказания имели длительный период действия, чтобы преступник реально оценил свою вину и закрепил в сознании социально приемлемые навыки и нормы законопослушного поведения.

Литература

1. Георгадзе, В.Г. Система наказаний в церковном праве / В.Г. Георгадзе // Самартали. - 1999. - №3. - С. 61-64.
2. Доўнар, Т.І. Гісторыя дзяржавы і права Беларусі: вучэб. дапам. / Т.І. Доўнар. - Мінск : ДШКСТ БДУ, 2011. - 552 с.
3. Русская правда // Российское законодательство X-XX веков: в 9 т. / под общ. ред. О.И. Чистякова. - М.: Юрид. лит., 1984. - Т. 1. - 432 с.

Бурый В. Е.,
доцент кафедры правовых дисциплин
Могилевского института МВД Республики Беларусь,
кандидат юридических наук, доцент права,
подполковник милиции
Ермаков В. В.
преподаватель кафедры
профессионально-прикладной
физической подготовки Могилевского института
МВД Республики Беларусь,
полковник милиции в запасе
Надійшла до редакції: 17.12.2015

УДК 34(091):351.713(477)

ІСТОРІЯ СТАНОВЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ: ВІД НЕЗАЛЕЖНОСТІ ДО ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ

У статті досліджено генезис податкового контролю на території України з моменту створення незалежної держави до початку євроінтеграційних процесів. Проаналізовано аспекти адаптації законодавства України до законодавства ЄС.

Ключові слова: податковий контроль, генезис, адміністративно-правове регулювання, законодавство, євроінтеграція, трансформація, адаптація, ЄС.

В статті досліджується генезис податкового контролю на території України з моменту створення незалежного держави до початку євроінтеграційних процесів. Проаналізовані аспекти адаптації

© Д.Д. Козаченко, 2016

законодавства України к законодавству ЄС.

Ключевые слова: налоговый контроль, генезис, административно-правовое регулирование, законодательство, евроинтеграция, трансформация, адаптация, ЕС.

The author explores the Genesis of the tax control in the territory of Ukraine since the establishment of the independent state until the beginning of European integration processes. Analyzed aspects of adaptation of Ukrainian legislation to the EU legislation.

When reviewing, analyzing and summarizing the works of numerous scientists, changes in the tax legislation of

**ПІВДЕННОУКРАЇНСЬКИЙ
ПРАВНИЧИЙ ЧАСОПИС**

Ukraine were examined under conditions of European integration. In the results of the study the place of Ukraine in the international rankings was defined and a trend towards improvement of indicators to characterize the tax system was revealed; the current tax legislation of Ukraine, embodied in the norms of the Tax Code, was analyzed compared with the tax legislation of the Euro area member states and with the prospective model of reforming the tax sphere, which was proposed by the Government of Ukraine and is explicated in the "Conception for reforming the tax system of Ukraine" and a particular detailed analysis of the value added tax, income tax, property tax, environmental tax and excise tax was carried out; tax systems of the several EU member states were studied and on the basis of the obtained results practical recommendations on improvement of the domestic tax system using the positive experience of European countries were given. Prospective for further research in this area is the development of measures to improve the domestic tax system.

Keywords: taxes, tax system, tax control, Genesis, administrative regulation, legislation, European integration, transformation, adaptation, the EU.

Актуальність дослідження. Податковий контроль виник зі становленням системи оподаткування, а його розвиток був пов'язаний з розвитком товарно-грошових відносин. Дослідження еволюції вітчизняного податкового контролю в межах історичних періодів розвитку України дозволяє простежити генезис сучасної системи контролю, зокрема, формування його інституційного забезпечення, становлення функцій, принципів та підходів, методів, інструментів, важелів тощо на тлі євроінтеграційних процесів.

Ступінь розробленості проблеми. Останнім часом у літературі наукового спрямування доволі широко висвітлюють тему податкового контролю. Розглядають переважно поняття та зміст податкового контролю, його роль та завдання, форми та види, принципи здійснення.

Водночас у теорії податкового права України детально не досліджено історію виникнення податкового контролю, етапи його розвитку на території сучасної України. Хоча роль та завдання податкового контролю найбільш повно, на нашу думку, може бути розкрито саме в історичному аспекті.

Розробці історико-теоретичних основ та конкретних шляхів реформування податкової системи присвячено роботи видатних вітчизняних науковців: В.Л.Андрущенко, Ю.А.Артеменко, С.А.Буковинського, О.Д.Василіка, А.С.Гальчинського, А.І.Даниленка, О.Д.Данілова, С.С.Осадця, О.І.Пилипченка, А.М.Поддєрьогіна, Г.О.П'ятаченка, М.І.Савлука, Д.М.Стеценка, В.М.Федосова, Т. Я. Цимбал, Д.М.Черваньова, В.В.Шокуна, С.І.Юрія та інших.

Вклад основного матеріалу. Створення податкової системи, яка б у своїй основі мала чітку організацію порядку стабільної сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, було актуальним з перших днів незалежності України. Проте перші кроки у цьому напрямі було зроблено ще в 1990 р.: податкову службу утворено 1 липня 1990 р. згідно з постановою Ради Міністрів України від 12 квітня 1990 р. № 74 "Про створення державної податкової служби в Українській РСР". Першим робочим днем був понеділок, 2 липня, і саме цей день відзначається як професійне свято працівників

податкової служби, що було затверджено Указом Президента України. Ухвалений 4 грудня 1990 р. Закон УРСР "Про державну податкову службу в Українській РСР" визначив статус, функції та правові основи діяльності податкових органів.

Отже, новим етапом еволюції інституту податкового контролю стало прийняття Верховною Радою Української РСР у 1990 р. Закону "Про державну податкову службу в Українській РСР" [1]. Його ухвалення було викликане потребою у вдосконаленні системи контролю за додержанням законодавства про податки, повнотою і своєчасністю внесення платежів до бюджету, підвищенні відповідальності підприємств, організацій і населення за виконання своїх податкових зобов'язань.

Законом регламентувалося створення в системі Міністерства фінансів УРСР державної податкової служби, до складу якої входили:

1. Державна податкова інспекція Міністерства фінансів УРСР.

2. Державні податкові інспекції в областях, районах, містах і районах у містах, до функцій яких належав контроль за дотриманням законодавства про податки, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до бюджету податкових платежів.

У 1991 р. було прийнято Закон України "Про систему оподаткування", у ст. 20 якого зазначалося лише те, що контроль за правильністю та своєчасністю справляння податків і зборів (обов'язкових платежів) здійснюється державними податковими органами та іншими державними органами в межах повноважень, визначених законодавством [2, С. 54-56]. Передбачалося, що за стягнення податків і зборів, не зазначених у Законі, посадові особи державних податкових органів та інших державних органів нести будуть відповідальність.

Законом України від 7 липня 1992 р. було внесено зміни, згідно з якими державна податкова служба в Україні створюється при Міністерстві фінансів України у складі Головної державної податкової інспекції України та державних податкових інспекцій у Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах. Кількість податкових інспекцій тоді складала 53. В основу побудови організаційної структури органів ДПС України було покладено структуру жорсткої вертикальної централізації з прив'язкою до адміністративно-територіального устрою держави. Така організаційна структура була об'єктивною необхідністю в період розробки основ податкового законодавства країни, створення методологічної бази його реалізації на практиці, налагодження механізму нарахування і стягнення податків.

У Державній податковій службі України було вироблено єдину цілеспрямовану ідеологію розвитку податкової служби, яка полягала в забезпеченні відповідності реформам у суспільному та економічному житті країни. Водночас виявилась необхідність комплексної модернізації органів ДПС України. У чинній організаційній структурі не існувало типової організаційно-функціональної структури районного і обласного рівня, що не сприяло ефективному управлінню діяльністю податкових органів.

У результаті реорганізації було закладено важливі організаційні передумови для розвитку методології діяльності та створено нові підрозділи: примусового стягнення податків; по роботі з платниками податків; Державного реєстру фізичних осіб; апеляцій; організації документальних перевірок; податкової поліції; по боротьбі з корупцією; організаційно-розпорядчий; економічного

аналізу. Для оперативного супроводження збиткових підприємств було створено відповідне управління у складі податкової міліції, а для посилення правового захисту інтересів держави в податковій сфері – управління правового забезпечення роботи з судами [3].

Соціально-економічні зміни в державі, пов'язані з формуванням ринкової економіки, зумовили необхідність перегляду низки чинних законів і прийняття нових. Зокрема, у 1996 р. прийнято Закон України “Про Державний реєстр фізичних осіб - платників податків та інших обов'язкових платежів” [4].

Його метою було здійснення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки, збори та інші обов'язкові платежі до бюджетів та контролю за правильністю та своєчасністю такої сплати. Прийняття цього Закону стало прогресивним рішенням тогочасної влади, що вплинуло на подальший розвиток податкового контролю, оскільки було:

- забезпечено повний облік та уніфіковану ідентифікацію фізичних осіб, які сплачують податки та інші обов'язкові платежі;

- сформовано електронну базу даних для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби;

- організовано автоматизовану обробку інформації про сплату податків та зборів фізичними особами в режимі комп'ютерної мережі.

Таким чином, спостерігався поступовий прогрес в інформаційно-аналітичному забезпеченні контрольної діяльності податкових органів.

Щодо форм здійснення податкового контролю, то їх вперше було регламентовано Указом Президента України “Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності” від 23 липня 1998 р. [5].

Ним передбачалося проведення органами державної податкової служби планових і позапланових виїзних перевірок [6].

Відтак, враховуючи чинність названого Наказу, сьогодні суб'єкти бізнесу всіх форм власності зобов'язані вести зазначений Журнал. Вважаємо, це відіграло позитивну роль на шляху забезпечення захисту прав і законних інтересів суб'єктів господарювання, сприяло реалізації виховної та інформаційної функцій податкового контролю.

Новим етапом розвитку податкового контролю могло б стати прийняття Закону України “Про податковий контроль”, проект якого розглядався народними депутатами України у 2003 р. Законом мали б визначитися порядок організації і проведення податкового контролю органами державної податкової служби та іншими контролюючими органами, уповноваженими від імені держави здійснювати перевірку фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання. Ми вважаємо, що прийняття цього Закону сприяло б удосконаленню механізму організації та проведення податковими органами перевірок суб'єктів бізнесу та налагодженню цивілізованих відносин між контролюючими органами і платниками податків.

Отже, дослідження інституційних передумов становлення і розвитку податкового контролю дозволяє зробити висновок про те, що у всі часи існування системи оподаткування податковий контроль був невід'ємним інструментом фінансової політики держави, умовою підвищення ефективності адміністрування податків. Однак на поч. XXI ст. в Україні все ще не існувало належним чином сформованої законодавчої бази податкового контролю.

Порядок його проведення регулювався значною кількістю нормативних актів, суттєвим недоліком яких була наявність розбіжностей і суперечностей, невідповідність економічним і соціальним реаліям.

Економічна криза 2008-2009 рр. продемонструвала потребу докорінного переосмислення механізмів і моделей державного впливу на економічні та соціальні процеси, складовою яких є інститут податкового контролю. Зокрема, постановою Кабінету міністрів України №502 від 21 травня 2009 р. “Про тимчасові обмеження щодо здійснення заходів державного нагляду контролю у сфері господарської діяльності на період до 31 грудня 2010 року”, серед іншого, передбачалося: [7].

- тимчасове (до 31 грудня 2010 р.) припинення проведення планових перевірок суб'єктів господарювання, крім перевірок суб'єктів господарювання, що відповідно до затверджених Кабінетом Міністрів України критеріїв оцінки ступеня ризику від провадження господарської діяльності віднесені до суб'єктів господарювання з високим ступенем ризику, та планових заходів державного нагляду (контролю) за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів);

- видання суб'єктові господарювання припису про усунення протягом 30 днів виявлених порушень, підготовленого на підставі акта про проведення перевірки (якщо інший термін не передбачено законом);

- прийняття рішення про застосування до суб'єктів господарювання фінансових і адміністративних санкцій лише у разі невиконання ними протягом 30 днів від дня одержання приписів про усунення виявлених порушень (крім тих, які неможливо усунути).

Крім того, Законом України “Про внесення змін до деяких законів України щодо спрощення умов ведення бізнесу в Україні” [8] було, серед іншого, закріплено мораторій на проведення перевірок для суб'єктів малого підприємства до 1 січня 2011 р., за винятком підприємств, господарська діяльність яких віднесена до високого ступеня ризику; планових та позапланових виїзних перевірок органами державної податкової служби.

Однак ці мораторії не внесли кардинальних позитивних змін у вітчизняне бізнес-середовище. Крім того, мало дієвими виявилися затверджені критерії, за якими оцінюється ступінь ризику господарської діяльності та визначається періодичність проведення планових контрольних заходів, що здійснюються органами державної податкової служби, у зв'язку з їх невідповідністю схваленій та передовій європейській методиці, низькою дисципліною виконання регламентованих норм тощо.

Прогалини у податковій системі України та велика кількість правопорушень в сфері оподаткування у післякризовий період становили істотну загрозу економічній і національній безпеці нашої держави, що стало однією із передумов прийняття у 2010 р. Податкового кодексу України з метою, зокрема:

- забезпечення відповідності вітчизняного податкового законодавства вимогам ринкових відносин;

- усунення недоліків у системі податкового контролю;

- забезпечення ведення ефективної податкової політики, послідовності у здійсненні податкового контролю, координації діяльності всіх ланок системи податкових органів;

- сприяння безперервності, систематичності, ретельності та повноті охоплення об'єктів податкового контролю.

Відтак з прийняттям Податкового кодексу України [9]:

- законодавчо регламентовано поняття податкового контролю (Глава 5) як системи заходів, що вживаються контролюючими органами для контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

- встановлено перелік контролюючих органів, що мають право здійснювати перевірки суб'єктів господарської діяльності;

- регламентовано порядок організації та проведення податкового контролю органами державної податкової служби разом з іншими контролюючими органами, уповноваженими від імені держави здійснювати перевірку фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання;

- закріплено права та обов'язки платників податків і службових осіб податкових органів;

- визначено форми проведення податкового контролю, загальні правила проведення податкових перевірок, встановлено їх тривалість;

- передбачено умови настання відповідальності за порушення податкового законодавства тощо.

Прогресивним у прийнятті Податкового кодексу є те, що ним регламентовано проведення податковими органами контрольно-перевірочної роботи із використанням непрямих методів, до яких віднесено економічний аналіз, спостереження, аналогії та економічні аналогії для контролю за витратами та доходами платників податків - фізичних осіб тощо. Проте механізм використання цих методів Кодексом врегульовано недостатньо. З метою здійснення ефективного податкового контролю податковим інспекторам дозволено проводити опитування платників податків - фізичних осіб і здійснення на основі аналізу зібраної інформації позапланових виїзних перевірок. Варто наголосити, що Податковим кодексом перелік підстав для проведення перевірок значно розширився [9].

У 2013 р. прийнято Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого впровадження електронного сервісу та здійснення електронних перевірок", який передбачає підвищення якості податкового аудиту шляхом проведення електронних перевірок на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях та електронних документах платника податків, а також регламентує механізм електронних перевірок, права та обов'язки платників і податкових інспекторів.

Отже, внесення змін до Податкового кодексу України в частині впровадження електронних перевірок, дозволить дещо дерегулювати ведення підприємницької діяльності в Україні, зекономити час платників податків та мінімізувати його персональні контакти з податковими інспекторами. Однак, соціально-економічна та політична нестабільність в Україні у 2014 р. дещо призупинила процес застосування податковими органами електронних перевірок.

Євроінтеграційна ідея за останні роки набула широкої підтримки в українському суспільстві. Євроінтеграція є не лише головним зовнішньополітичним пріоритетом, але й пріоритетним напрямом внутрішньої політики України. Проголошення повноправного членства в ЄС залишається стратегічною метою для нашої держави.

На відміну від країн ЄС, податкова система України

не є інструментом підвищення конкурентоспроможності держави, не сприяє зростанню економічної активності суб'єктів господарювання.

Висновки. За роки незалежності Україна намагалася будувати податкову систему, спираючись на досвід європейських країн. Таким чином, історія податкового контролю - це історія підвищення централізації стягнення податків, становлення податкового суверенітету держави. Крім того, вона показує еволюцію принципу державних фінансів: від недоліків до зваженого підходу з обґрунтованими державними витратами.

Процес інтеграції до Європейського Союзу вимагає від України якісних фінансових, соціально-економічних перетворень. Це складний, довготривалий процес, який Україна повинна пройти заради досягнення кінцевої мети - створення конкурентоспроможної, з високим рівнем життя, країни.

Література:

1. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності: Указ Президента України №817/98 від 28 липня 1998 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/817/98>.

2. Хмільовська К.В. Організаційні засади податкового контролю / К.В. Хмільовська // Фінанси України. - 2003. - № 6. - С. 50-56.

3. Державна фіскальна служба України. - Офіційний портал. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://sta-sumy.gov.ua/media-tsentr/novini/print-57022.html>

4. Про Державний реєстр фізичних осіб-платників податків та інших обов'язкових платежів: Закон України // Відомості Верховної Ради України. - 1995. - № 2. - С. 10.

5. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності: Указ Президента України №817/98 від 28 липня 1998 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/817/98>.

6. Про затвердження форми та порядку ведення Журналу відвідання суб'єктів підприємницької діяльності контролюючими органами (Журнал реєстрації перевірок): Наказ Державного комітету України з питань розвитку підприємництва № 18 від 10 серпня 1998 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0619-98>.

7. Про тимчасові обмеження щодо здійснення заходів державного нагляду контролю) у сфері господарської діяльності на період до 31 грудня 2010 року: Постановою Кабінету міністрів України №502 від 21 травня 2009 року [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/502-2009-%D0%BF>.

8. Про внесення змін до деяких законів України щодо спрощення умов ведення бізнесу в Україні: Закон України від 15.12.2009 № 1759-VI [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1759-17>.

9. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст. 112.

Козаченко Д. Д.,

аспірант кафедри адміністративного права та процесу, д.ф.н. ОДУВС

Надійшла до редакції: 14.01.2016