Суб'єкти: 1) держ-ні відомчі органи, 2)громадські організації, 3)колективні та колегіальні органи управління, 4)лінійний та функціональний апарат управління підприємств. Об'єкти контролю (на що спрямована діяльність):1)місія, 2)цілі, 3)стратегії, 4)функції,5)завдання,6)процеси,7)параметри діяльності, 8)управлінські рішення, 9)організаційні формування та їх структурні підрозділи та окремі виконавці. Важливим в процесі контролю є правильний вибір об'єктів контролю. Вибір об'єкту вимірювання впливає на те, як співробітники відносяться до того, що вимірюється. Деякі із сфер контролю є загальними для всіх менеджерів незалежно від рівня і сфери їх діяльності, наприклад: напрямки (види) діяльності підлеглих; задоволеність робітників власною діяльністю; виконання параметрів бюджетів, що встановлюються для кожного менеджера тощо. Решта об'єктів контролю є специфічними для відповідних рівнів та сфер менеджменту. Так, менеджер з виробництва має контролювати: обсяги виробництва продукції за часовими інтервалами; рівень якості продукції, що виготовляється; рівень запасів сировини, матеріалів, готової продукції; виконання параметрів оперативно-календарного планування тощо. Іншими будуть об'єкти контролю для менеджерів маркетингової, фінансової, кадрової та інших служб. Тому менеджерам часто доводиться самостійно приймати рішення щодо вибору об'єктів контролю. При цьому використовується такий принцип: визначається значущість (важливість) особи або підрозділу, а потім вимоги до них переводяться у відповідні стандарти. Деякі види діяльності важко піддаються кількісній оцінці. У таких випадках менеджеру доводиться шукати суб'єктивні вимірники. Зрозуміло, що вони мають суттєві недоліки, але це краще, ніж зовсім не мати стандартів та ігнорувати функцію контролю. Процес контролю - це діяльність об'єднаних у певну структуру суб'єктів контролю, спрям-х на досягнення найбільш ефек-м способом поставлених цілей шляхом реалізаціїпевних задач і застосування відповідних принципів, методів, техн-х засобів і технології контролю. Існують три основні етапи процесу контролю:1) розробка стандартів та критеріїв (вимірювання реального виконання процесів, що здійснюються в організації) 2)співставлення з ними реальних результатів діяльності (порівняння результатів реального виконання із зазделегіть встановленими стандартами) 3)прийняття необхідних корегуючих дій (реакція на порівняння - корегуючі дії або зміна стандартів).

Одним із проблемних у теоретичних дослідженнях сутності державного контролю є питання про співвідношення його предмета, об’єкта та суб’єкта. Логічне відокремлення складників цієї важливої функції держави надасть змогу чітко уявляти собі: що контролюється (предмет контролю); кого контролюють (об’єкт контролю); хто контролює (суб’єкт контролю). Не можна сказати, що проблема залишалася поза увагою вчених, але не слід стверджувати й того, що вона знайшла своє остаточне вирішення [105, с.92].

Суспільні відносини, які виникають на всіх етапах, пов’язаних із акумуляцією обов’язкових платежів, можуть існувати лише в правовій формі. Вони належать до тієї групи відносин, яким, за висловленням Р.О.Халфіної, має бути надана встановлена для них правова форма. Незастосування даної правової форми є правопорушенням, що тягне за собою негативні правові наслідки [106, с.31]. Правовідносини в сфері оподаткування не обмежуються лише сплатою, стягненням обов’язкових платежів та здійсненням контролю за їх сплатою. До їх складу слід віднести і відносини, пов’язані із встановленням обов’язкових платежів. Порядок сплати, стягнення та контролю за сплатою обов’язкових платежів безпосередньо залежить від порядку та форми встановлення платежу. Назва платежу не є при цьому вирішальною - законодавець до зборів відносить і податкові платежі, і неподаткові обов’язкові платежі, і платежі до позабюджетних фондів. Однак, якщо збір встановлено відповідно до вимог податкового законодавства, то і справляння його відбувається в порядку, визначеному для податкових платежів.

Базуючись на філософській концепції, що „система - це сукупність елементів, що знаходяться у відношеннях і зв’язках один з одним, яка утворює цілісність, єдність” [107, с.427], і виходячи з того, що кожний компонент системи, в свою чергу, можна розглядати як окрему систему, а кожна система являє собою один з компонентів більш широкої системи, можна дати таке визначення поняття податкової системи: „Податкова система - це сукупність податків і зборів, інших обов’язкових платежів і внесків до бюджетів та до державних цільових фондів, платників податків та органів, що здійснюють контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати їх у встановленому законом порядку”.

До елементів системи податкового контролю відносяться суб’єкти, об’єкти і предмет контрольної діяльності. Суб’єкти й об’єкти контролю об’єднані інформаційними зв’язками, які виражаються в методах, формах і засобах його здійснення. Податковий контроль включає сукупність організаційних заходів суб’єкта по визначенню об’єктів і предметів контролю, часу його проведення, а також форм і способів здійснення. Саме організаційний напрямок є основою виділення специфічних видів та форм податкового контролю [108, с.78-118]. Отже, важливим елементом будь-яких правовідносин, зокрема тих, які складуються з приводу контрольної діяльності в сфері оподаткування є їх суб’єкт, об’єкт та предмет. У науковій юридичній літературі вживаються два терміни: „суб’єкти права” та „суб’єкти правовідносин”. Одні вчені вважають їх тотожними, а інші - такими, що мають певні відмінності [109, с.482]. На нашу думку, ці поняття не слід змішувати.

Будь-які фінансово-правові відносини, незалежно від того чи вони складаються в процесі акумуляції коштів до фондів держави, їх розподілу, чи використання - це відносини в сфері публічно-правової діяльності, однією із визначальних рис якої є участь в ній суб’єктів з владними повноваженнями. Сторона, що виступає як владний суб’єкт, а отже і як суб’єкт здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов’язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством, може бути представлена: державою в цілому; органами державної влади; органами місцевого самоврядування.

Приймаючи до уваги те, що нами у підрозділі 1.3 дисертаційної роботи було досліджено систему податкових органів, то доцільним буде розгляд двох інших суб’єктів податкового контролю, зокрема держави та органів місцевого самоврядування.

В правовій науці висловлюються різні погляди щодо безпосередньої участі держави в правовідносинах, зокрема у податкових. Одні автори вважають, що держава як суб’єкт права безпосередньо в правовідносинах участі не приймає, а виступає лише за допомогою своїх органів [110, с.48]. Інші розглядають державу або її орган, як обов’язкових учасників публічно-правових відносин що наділені владними повноваженнями [111, с.217].

Представники фінансово-правової науки дотримуються переважно другої позиції. Держава шляхом видання нормативних актів встановлює систему обов’язкових платежів, форми та методи їх справляння, ставки податків чи фіксовані розміри інших обов’язкових платежів, строки і порядок їх справляння. У пов’язаних з цією діяльністю правовідносинах, держава виступає безпосереднім учасником [112, с.142-151; 113, с.86-87].

Роль держави, як суб’єкта податкового контролю полягає в тому, що вона чітко визначає коло повноважень органів державної влади та органів місцевого самоврядування щодо їх участі в акумуляції обов’язкових платежів до державного та місцевих бюджетів та до позабюджетних державних фондів. Важливе місце у цьому процесі відводиться Верховній Раді України, Президенту, Кабінету Міністрів, Міністерствам і відомствам, держадміністраціям на місцях тощо.

Так, відповідно до ч.2 ст.92 Конституції України Верховна Рада України має виключне право на встановлення податків, зборів [1]. Саме цьому органу належить право на затвердження Закону про Державний бюджет України на відповідний рік, в доходній частині якого провідна роль належить обов’язковим платежам. Кабінет Міністрів України відповідно до пп.3 та 6 ст.116 Конституції України забезпечує проведення фінансової, податкової політики в Україні, здійснює заходи із забезпечення виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України. В процесі цієї діяльності, реалізуючи поставлені перед ним завдання, Кабінет Міністрів України здійснює заходи направлені на акумуляцію державних доходів до Державного бюджету України, державних позабюджетних фондів. Крім того, Кабінет Міністрів України відповідно до п.9 ст.116 Конституції України спрямовує і координує роботу ДПА України, Міністерства фінансів України, інших органів виконавчої влади, пов’язану із формуванням доходної частини державних централізованих фондів коштів.

Безпосереднє здійснення фінансової діяльності в цій сфері покладено на органи державної податкової служби України, фінансові органи на чолі з Міністерством фінансів України, митні органи, органи Пенсійного фонду України, органи фондів соціального страхування. Вони забезпечують виконання показників доходної частини Державного та місцевих бюджетів, позабюджетних централізованих фондів держави. Кожен із перерахованих органів має чітко окреслене законодавцем коло повноважень з мобілізації державних доходів.

Крім податкових органів, владні повноваження держава надає й іншим суб’єктам, наприклад: Фонду гарантування вкладів фізичних осіб, Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонду загальнообов’язкового державного соціального страхування України.

Органи місцевого самоврядування наділені правом встановлювати місцеві податки і збори. Відповідно до ст.143 Конституції України „територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону” [1]. Конституційна норма деталізована в п.24 ст.26 Закону України „Про місцеве самоврядування в Україні” [114], де це право віднесено до виключної компетенції сільських, селищних та міських рад. Крім встановлення місцевих податків та зборів сільські, селищні та міські ради відповідно до п.28 ст.26 названого Закону приймають рішення щодо надання пільг за цими платежами, виходячи із чинного законодавства [114].

Законодавець не обмежує повноваження органів місцевого самоврядування лише сферою місцевого оподаткування. Відповідно до п.35 ст.26 Закону України „Про місцеве самоврядування в Україні” їм надано право затверджувати ставки земельного податку [114]. В межах, окреслених ст.1 Закону України „Про систему оподаткування”, вони вправі надавати і додаткові пільги за загальнодержавними податками і зборами. Обсяг додаткових пільг не повинен перевищувати меж тих сум, які зараховуються за даним податком до відповідного місцевого бюджету. Строк дії додаткової пільги не перевищує бюджетного року [60].

Слід відзначити і те, що сьогодні існують певні протиріччя між Законами України „Про систему оподаткування” та „Про місцеве самоврядування в Україні” в частині податкової компетенції органів місцевого самоврядування. Так, в останньому із приведених Законів за органами місцевого самоврядування закріплено право лише встановлювати пільги щодо місцевих, а не загальнодержавних податків. Однак на практиці органи місцевого самоврядування вносять зміни і до дії пільг за загальнодержавними податками і зборами стосовно всієї територіальної громади, посилаючись при цьому на ст.1 Закону України „Про систему оподаткування”. З метою однозначного застосування податкового законодавства органами місцевого самоврядування, необхідно усунути розбіжності між законами, що регулюють діяльність органів місцевого самоврядування в сфері оподаткування.

Важливість і складність завдань, що вирішуються податковим контролем, потребує створення спеціальної системи контролюючих органів. Склад контролюючих органів та їх повноваження визначені Законом України „Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” [32]. Так, у цьому Законі контролюючий орган визначено, як державний орган, який у межах своєї компетенції, визначеної законодавством, здійснює контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування податків і зборів (обов’язкових платежів) та погашенням податкових зобов’язань чи податкового боргу. Вичерпний перелік контролюючих органів надано в ст. 2 цього Закону, серед яких: 1) митні органи - стосовно акцизного збору та податку на додану вартість (з урахуванням випадків, коли законом обов’язок з їх стягнення або контролю покладається на податкові органи), ввізного та вивізного мита, інших податків і зборів (обов’язкових платежів), які відповідно до законів справляються при ввезенні (пересиланні) товарів і предметів на митну територію України або вивезенні (пересиланні) товарів і предметів з митної території України; 2) органи Пенсійного фонду України - стосовно збору на обов’язкове державне пенсійне страхування; 3) органи фондів загальнообов’язкового державного соціального страхування - стосовно внесків на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, у межах компетенції цих органів, встановленої законом; 4) податкові органи - стосовно податків і зборів (обов’язкових платежів), які справляються до бюджетів та державних цільових фондів [32].

Суб’єкт контролю завжди має певний об’єкт чи предмет контролю. Проблема об’єкта є найбільш дискусійною в теорії управління. Термін „об’єкт” (від лат. objectum – предмет) – це „річ, предмет … об’єктом називають те, що протистоїть суб’єкту, тобто свідомості …” [115, с.313]. Особливості контрольної діяльності припускають, що суб’єкта контролю у об’єкті контролю цікавить не будь-які, а тільки певні параметри його буття. Контрольна діяльність, як і будь-яка інша цілеспрямована діяльність, стосується, по-перше, лише певних об’єктів, коло котрих, наприклад, може бути окреслено законом чи договором. По-друге, суб’єкта контролю цікавить не взагалі сам по собі той чи інший об’єкт, не будь-які, а тільки деякі параметри його буття, їх кількісна, чи якісна сторона. Інакше кажучи, орієнтуючись на традиційну у межах юриспруденції термінологію, суб’єкт контролю встановлює факти поведінки чи стану об’єктів контролю.

Об’єктом податкового контролю є платник податків, під яким ми розуміємо фізичну чи юридичну особу, на яку законом покладено обов’язок сплачувати податки, збори та інші обов’язкові платежі до бюджетів та до державних цільових фондів. Як зазначав у свій час Д.Львов „суб’єктом податку є кожний громадянин держави” [67, с.286-287]. На його думку, якщо держава має право на стягнення частини майна, то цьому відповідає обов’язок кожного громадянина віддати частину цього майна державі [67, с.288]. Д.Львов класифікує суб’єкти податків, виокремивши такі категорії платників: 1) всі громадяни, зобов’язані сплачувати податки, незалежно від класу, статі, віку; 2) всі товариства та акціонерні компанії, зобов’язані законом сплачувати податки, незалежно від рівня оподаткування кожного з учасників зокрема; 3) общини та інші установи, що функціонують як юридичні особи; 4) благодійні та інші установи, що працюють на засадах юридичної особи [67, с 290]. Наприклад, інший відомий вчений-фінансист І.Х.Озеров під платником розумів „ту особу, яка юридично є носієм податку” [65, с.223]. П.Тарасов суб’єктів податків визначає як „осіб, які проживають у державі, включаючи й іноземців, оскільки всі повинні нести податковий тягар, користуючись послугами держави” [116, с.30-39]. А.Ісаєв під суб’єктом податків розумів „особу, яка юридично зобов’язана платити податки. Платниками можуть бути як фізичні, так і юридичні особи, корпорації, товариства, союзи, як піддані, так і іноземці. Юридичні особи також можуть бути суб’єктами податків у тій країні, до якої вони належать і яка є головним місцем їхньої діяльності” [67, с.45].

Слід відзначити і те, що не слід ототожнювати терміни „суб’єкт податку” та „об’єкт податкового контролю”. Вважаємо, що поняття „суб’єкт податку” дещо ширше і включає в себе такі елементи: 1) держава, яка акумулює податкові надходження, здійснює законодавче регулювання фіскальної системи; 2) податковий орган - суб’єкт, що забезпечує дотримання законодавства про податки, облік платників, здійснює контроль і забезпечує правильність обчислення та своєчасність і повноту сплати податкових платежів до бюджету; 3) власне платник - юридична чи фізична особа, яка згідно з законодавчими актами зобов’язана сплачувати податки.

Об’єктом податкового контролю може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб’єктивних прав і обов’язків, тобто платник податків. У фінансовому праві найбільш традиційною є класифікація платників податків на юридичних і фізичних осіб. Але такий поділ не враховує різноманітності реальних проявів у галузі регулювання податків і зборів. Багато податків і зборів передбачають змішаного платника. Ним можуть виступати як юридичні, так і фізичні особи. Крім того, виділяється також група платників, які не мають статусу юридичної особи [117, с.54].

Таким чином, платник податку - це фізична чи юридична особа, а також група осіб без статусу юридичної особи, на яку згідно із законодавчими актами покладено обов’язок сплачувати податки та інші обов’язкові платежі. Юридичною особою вважається організація, яка має у власності, господарському веденні чи оперативному управлінні відокремлене майно, може від свого імені придбавати і здійснювати майнові і особисті немайнові права, нести зобов’язання, бути позивачем і відповідачем у суді [118].

Слід зазначити і те, що поняття „платник податків” має законодавче визначення. Так, у Законі України „Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” під останніми розуміються „юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичні особи, які мають статус суб’єктів підприємницької діяльності чи не мають такого статусу, на яких згідно з законами покладено обов’язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов’язкові платежі), пеню та штрафні санкції” [32].

Платники податків наділені певними правами та обов’язками. Законодавче визначення обов’язків платників податків міститься в ст.9 Закону України „Про систему оподаткування”, прав платників податків - у ст.10 цього ж Закону. Так, платники податків і зборів (обов’язкових платежів) зобов’язані: 1) вести бухгалтерський облік, складати звітність про фінансово-господарську діяльність і забезпечувати її зберігання у терміни, встановлені законами; 2) подавати до державних податкових органів та інших державних органів відповідно до законів декларації, бухгалтерську звітність та інші документи і відомості, пов’язані з обчисленням і сплатою податків і зборів (обов’язкових платежів); 3) сплачувати належні суми податків і зборів (обов’язкових платежів) у встановлені законами терміни; 4) допускати посадових осіб державних податкових органів до обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів чи пов’язані з утриманням об’єктів оподаткування, а також для перевірок з питань обчислення і сплати податків і зборів (обов’язкових платежів) [60].

Слід зазначити і те, що обов’язок сплачувати податки закріплено у ст.67 Конституції України [1].

Відповідно до ст.10 Закону України „Про систему оподаткування” платники податків і зборів (обов’язкових платежів) мають право: 1) подавати державним податковим органам документи, що підтверджують право на пільги щодо оподаткування у порядку, встановленому законами України; 2) одержувати та ознайомлюватися з актами перевірок, проведених державними податковими органами; 3) оскаржувати у встановленому законом порядку рішення державних податкових органів та дії їх посадових осіб [60].

Наприклад, оскарження рішень податкових органів можуть здійснюватись шляхом: звернення зі скаргою до вищого за рівнем податкового органу; звернення із заявою до арбітражного суду. Відповідно до ст.16 Закону України „Про звернення громадян” скарга на дії чи рішення органу державної влади, органу місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації, об’єднання громадян, засобів масової інформації, посадової особи подається у порядку підлеглості вищому органу або посадовій особі, що не позбавляє громадянина права звернутися до суду відповідно до чинного законодавства, а в разі відсутності такого органу або незгоди громадянина з прийнятим за скаргою рішенням - безпосередньо до суду [119].

З метою забезпечення захисту прав і законних інтересів платників податків в структурі державних податкових адміністрацій України, Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя створено управління (відділи) апеляцій. Основним завданням відділів апеляцій є забезпечення захисту прав і законних інтересів платників податків і громадян при оскарженні ними рішень державних податкових адміністрацій про примусове стягнення податків, зупинення операцій по рахунках, застосування фінансових санкцій і адміністративних стягнень, а також пропаганда законодавства України про права та порядок захисту законних інтересів платників податків.

Порядок розгляду скарг (апеляцій) платників податків визначено Положенням про порядок розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби (затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 3 березня 1998 року № 93) [120].

На нашу думку, вище приведений перелік прав платників податків слід доповнити такими, як: 1) право на отримання консультації; 2) право на особистий прийом; 3) право створювати громадські організації із сприяння діяльності податковим органам та здійснювати контроль щодо них; 4) право одержувати від державних органів та органів місцевого самоврядування необхідну інформацію з питань їх фінансово-господарської діяльності; 5) право на відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету збитків, завданих неправомірними діями посадових осіб податкових органів; 6) право на повагу особистої гідності, справедливе і шанобливе ставлення до себе з боку працівників податкових органів.

Важливим для розуміння сутності податкового контролю є його предмет, тобто те, що підлягає оподаткуванню. Предмет – це „річ, об’єкт у самому широкому значенні, усе існуюче … що має індивідуальну форму” [115, с.360]. Основні дослідження предмета контролю були проведені в другій половині минулого століття. Так, Л.М.Крамаровський до нього відносив виробничу, господарську та фінансову діяльність підприємства, організації чи об’єднання [121, с.3]; Г.А.Соловйов предметом контролю вважав діяльність посадових осіб у господарський та управлінський сферах [122, с.8]. На думку М.Г.Бєлова предметом контролю в суспільстві є встановлення законності й доцільності використання власності у виробничому процесі [123, с.48]. У сучасних дослідженнях предмет згадується лише в поодиноких роботах, без належного аналізу його складників, спроби відокремити від об’єкта та ін. У деяких роботах ця проблема зовсім не розглядалася. Такий стан невизначеності багато в чому пов’язаний із різним розумінням термінології та особистим баченням науковцями предмета дослідження.

В загальному вигляді предмет податкового контролю можна визначити як матеріальні блага фізичних і юридичних осіб, з яких в установленому законом порядку стягуються податки. У вужчому розумінні предметом податкового контролю є доходи (прибутки), вартість визначених товарів, окремі види діяльності платників податків, операції з цінними паперами, користування природними ресурсами, майно юридичних та фізичних осіб, передача майна, додана вартість продукції, робіт і послуг та інші.

Нормальна податкова робота можлива лише за умови чіткого визначення предмета податкового контролю, який повинен бути стабільним, піддаватись чіткому обліку, безпосередньо стосуватися платника, відображати саме його (а не сторонніх юридичних чи фізичних осіб), вплив. Слід зазначити і те, що питання визначення предмета податкового контролю є дискусійним. Так, переважна більшість економістів XIX ст. наполягала на тому, що предметом податкового контролю може виступати лише чистий дохід платника. Вони виходили з того, що рівні обов’язки щодо податкової повинності зумовлюють рівний матеріальний тягар від цієї повинності [67, с.50]. Поняття чистого доходу включає три підходи: 1) об’єктивно-чистий підхід - частина валового доходу за вирахуванням витрат виробництва; 2) суб’єктивно-чистий дохід - частина валового доходу, з якого вирахувані не лише витрати виробництва, але й витрати на задоволення найнеобхідніших потреб суб’єкта господарювання; 3) майновий підхід – предметом податкового контролю виступає майно.

Наприклад І.Х.Озеров під предметом податкового контролю розумів „факти або предмети, завдяки наявності яких податок сплачується, наприклад, земля, промисел, особа...” [65, с.222-223]. Предметами для нарахування податків, на його погляд, можуть виступати: особа, предмети споживання, окремі джерела доходу, загальний дохід, майно платника, момент переходу майна [65, с.224]. А.Ісаєв, під „оподатковуваним предметом” розумів все те, для чого запроваджується сплата податку [67, с.51].

Вибір предмета податкового контролю - одне з найбільш дискусійних питань фіскальної теорії й практики. Це підтверджує розвиток податкового законодавства України як незалежної держави. До 1995 р. в Україні основним видом прямого податку з юридичних осіб був податок на доходи, який пізніше було замінено податком на прибуток. Це була чітко сформована позиція, яка випливала з фіскальної функції податків і, очевидно, мала суттєві недоліки. По-перше, як об’єкт оподаткування деякі елементи виділялися по декілька разів (наприклад, заробітна плата). По-друге, з підприємства додатково вилучалися обігові кошти до бюджету, що негативно позначалося на фінансовій стійкості і платоспроможності платників. По-третє, не враховувалась також проблема сезонних підприємств, які перераховували податки щомісячно, а реально отримували доходи, наприклад, тільки восени (сільськогосподарське виробництво) [66, с.36-37].

Питання про предметом податкового контролю щільно пов’язане з характеристикою платників податків, оскільки саме дохід, майно, діяльність суб’єкта створюють реальну основу для формування бази оподаткування. Так, Закон України „Про внесення змін до Закону України „Про систему оподаткування” від 18 лютого 1997 р. з подальшими змінами та доповненнями об’єктами оподаткування, а отже і предметом податкового контролю визначає: доходи (прибуток), додану вартість, вартість окремих товарів, майно юридичних і фізичних осіб, інші об’єкти, передбачені законодавчими актами України [124].

На нашу думку, під предметом податкового контролю слід розуміти доходи або їх частину, вартість товарів, майно платників податків та окремі види їх діяльності, додана вартість, інші об’єкти, встановлені законодавчими актами, тобто те з чого нараховується податок з якого пізніше встановлюється податкова ставка.

Слід зазначити і те, що універсальне визначення категорії „дохід” на сьогодні практично відсутнє, що спричиняє багато суперечностей між платниками і податковими органами, а також нестабільність фіскально-економічної системи.

Термін „дохід” дістав нормативно-правове визначення. Так, у Конвенції про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхам від 8 листопада 1990 року дохід визначено як „будь-яку економічну вигоду” набуту злочинним шляхом [125]. В Законі України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 28 грудня 1994 року дохід визначено як сума коштів або вартість майна, отримана платником податку від продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів та деривативів, збільшена на вартість будь-яких матеріальних цінностей чи нематеріальних активів, які передаються платнику податку у зв’язку з таким продажем, обміном або відчуженням. До складу доходів включається також сума будь-якої заборгованості платника податку, яка погашається у зв’язку з таким продажем, обміном або відчуженням [126]. В Інструкції Національного банку України „Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку комерційних банків України № 388 від 21 листопада 1997 року дохід визначено як „збільшення економічних вигод протягом звітного періоду у формі припливу або зростання активів, або зменшення зобов’язань, що спричиняють збільшення капіталу і не є внесками акціонерів” [127]. У Наказі Мінфіну України „Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку” № 87 від 31 березня 1999 року дохід визначено як збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [128].

У Законі України „Про систему оподаткування” термін „дохід” ототожнюється із терміном „прибуток”, під яким в одному із нормативних актів, зокрема у Наказі Мінфіну України „Положення (стандарт) бухгалтерського обліку” № 87 від 30 листопада 2000 року розуміється „сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати” [60; 128].

На жаль у чинному Законі України „Про систему оподаткування” відсутнє законодавче визначення термінів „дохід” та „прибуток”. Що як слід, постає запитання: чи можна вважати доходом отримані безоплатні послуги, купівлю товару за ціною нижчою від собівартості ?. Якщо так, то у платника відсутні кошти для сплати податку, тобто відсутнє як таке джерело податку. Використання доходу як об’єкта оподаткування породжує в чинному законодавстві низку суперечливих проблем. Наприклад, у роз’ясненнях податкових інспекцій кожний з учасників договору міни вважається продавцем майна, яке він віддає, і покупцем майна, яке він одержує. Отже, він зобов’язаний платити податок із сум, отриманих від продажу власного майна, та сум, що перевищують оподатковуваний розмір. Якщо ж виходити із Цивільного кодексу України, то сторони в договорі міни набувають взаємних прав і обов’язків продавця та покупця, однак це не означає, що міна перетворилася на двосторонній процес купівлі-продажу. Часом таке автоматичне перенесення закону з однієї галузі в іншу може довести ситуацію до абсурдної.

Більш того, чинним законодавством до складу доходів також зараховуються матеріальні надходження. В багатьох випадках це призводить до ототожнення різних за економічним змістом понять. У багатьох ситуаціях досить складно розмежувати терміни „дохід” , „виручка”, „прибуток”. Так, багато проблем спричинили свого часу відрахування від валютної виручки (податок на валютну виручку) підприємств, що передували механізму обов’язкового продажу валютної виручки. Окремі податкові органи під об’єктом нарахування розуміли всю валютну виручку підприємства, що за середньої ставки 35% (30% - Державний валютний фонд і 5% - місцеві) вимагало виплат зазначених відрахувань і за рахунок фонду оплати праці. Хоча у відповідній постанові Верховної Ради об’єктом оподаткування чітко було визначено дохід від проведеної операції, а не всю валютну виручку.

У розвинених ринкових державах під оподатковуваним доходом розуміють виражене в грошовій форму чисте зростання платоспроможності конкретної особи за певний період часу. Тобто реальний дохід - це фактично витрати платника плюс приріст чистого багатства [67, с.53]. Виходячи з цього, можна встановити всі необхідні для оподаткування вирахування з доходу, пов’язані з його отриманням. Тому необхідно виробити відносно узагальнений підхід щодо визначення доходу як об’єкта оподаткування і як джерела сплати податку.

Для об’єктивного розуміння предмету податкового контролю яким, як ми визначили вище, в загальному вигляді є податок, доцільним буде з’ясування його змісту. Першим поняття податок розкрив А.Сміт у роботі „Про багатство народів” (1770 р.) За його словами „податок - це тягар, що накладається державою у формі закону, який передбачає і його розмір, і порядок сплати” [129]. Податки не єдина форма акумуляції грошових коштів бюджетом та іншими державними фондами. Крім податків, до бюджетів надходять добровільні, благодійні внески, збори, мито, інші обов’язкові платежі.

Слід зазначити, що термін „податок” дістав законодавче визначення. Так, у Законі України „Про систему оподаткування” його визначено як „обов’язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками у порядку і на умовах, що визначаються законами України про оподаткування” [60]. Іншими словами, податок - це узаконена форма відчуження власності юридичних та фізичних осіб до бюджету відповідного рівня (в розмірах і в строки, передбачені в законі) на принципах обов’язковості, безповоротності, індивідуальної безоплатності.

Податок встановлюється виключно державою і базується на актах вищої юридичної сили. Основними характерними особливостями податку є те, що він: по-перше, стягується на умовах безповоротності. Повернення податку можливе тільки в разі його переплати або тоді, коли законодавством передбачено пільги щодо даного податку. По-друге, має односторонній характер встановлення. Оскільки податок стягується з метою покриття суспільних потреб, які в основному відокремлено від індивідуальних потреб конкретного платника податку, то він є індивідуально безповоротний. Сплата платником податку не породжує зустрічного зобов’язання держави вчиняти будь-які дії на користь конкретного платника. По-третє, на відміну від інших обов’язкових платежів, може бути сплачений лише до бюджету, а не до іншого грошового централізованого або децентралізованого фонду. По-четверте, виступає як індивідуальна безоплатність і виражається в тому, що при його стягненні держава не бере на себе обов’язків з надання кожному окремому платникові певного еквівалента, що дорівнює їхньому платежу.

У ст.13 Закону України „Про систему оподаткування” зазначено, що в Україні справляються: 1) загальнодержавні податки і збори (обов’язкові платежі); 2) місцеві податки і збори (обов’язкові платежі) [60]. До загальнодержавних податків і зборів (обов’язкових платежів) віднесено: податок на додану вартість; акцизний збір; податок на прибуток підприємств, у тому числі дивіденди, що сплачуються до бюджету державними некорпоратизованими, казенними або комунальними підприємствами; податок на доходи фізичних осіб; мито; державне мито; податок на нерухоме майно (нерухомість); плата (податок) за землю; рентні платежі; податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів; податок на промисел; збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету; збір за спеціальне використання природних ресурсів; збір за забруднення навколишнього природного середовища; збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення; збір на обов’язкове державне пенсійне страхування; збір до Державного інноваційного фонду; плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності; фіксований сільськогосподарський податок; збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства; гербовий збір (застосовується до 1 січня 2000 року); єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України; 25) збори до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб (початковий, регулярний, спеціальний); збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію.

До місцевих податків належать: податок з реклами; комунальний податок; готельний збір; збір за припаркування автотранспорту; ринковий збір; збір за видачу ордера на квартиру; курортний збір; збір за участь у бігах на іподромі; збір за виграш на бігах на іподромі; збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі; збір за право використання місцевої символіки; збір за право проведення кіно- і телезйомок; збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей; збір за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон; збір за видачу дозволу на розміщення об’єктів торгівлі та сфери послуг; збір з власників собак [60].

Підводячи підсумок зробимо такі висновки:

До елементів системи податкового контролю віднесено: суб’єктів (хто контролює), об’єкти (кого контролюють) і предмет (що контролюють).

Під суб’єктами податкового контролю слід розуміти систему державних та громадських органів, які у межах своєї компетенції, визначеної законодавством, здійснюють контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування податків і зборів (обов’язкових платежів) та погашенням податкових зобов’язань чи податкового боргу.

Об’єктом податкового контролю є платник податків, під яким ми розуміємо фізичну чи юридичну особа, а також групу осіб без статусу юридичної особи, на яку законом покладено обов’язок сплачувати податки, збори інші обов’язкові платежі до бюджетів та до державних цільових фондів.

Предмет податкового контролю визначено як доходи або їх частину, вартість товарів, майно платників податків та окремі види їх діяльності, додана вартість, інші об’єкти, встановлені законодавчими актами, тобто те з чого нараховується податок з якого пізніше встановлюється податкова ставка.

Державний фінансовий контроль — комплекс цілеспрямованих заходів органів, їх підрозділів чи службових осіб, які здійснюють державний фінансовий контроль у межах повноважень, встановлених законодавством України, з метою упередження, виявлення та припинення фінансових правопорушень на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності, а також забезпечення законності, фінансової дисципліни та ефективності формування і витрачання коштів, у тому числі бюджетних, та інших активів у процесі володіння, розпорядження, використання і відчуження державного майна, відшкодування збитків та встановлення міри відповідальності у разі порушення фінансового, у тому числі бюджетного, законодавства.

Суб'єкт державного фінансового контролю — орган, його підрозділ чи їх службові особи, які відповідно до законодавства уповноважені на здійснення державного фінансового контролю і прийняття управлінських рішень щодо притягнення до адміністративної та фінансової відповідальності порушників фінансового, у тому числі бюджетного, законодавства ...

Метою державного фінансового контролю є виявлення відхилень від прийнятих норм та стандартів, порушень принципів законності, ефективності і економії витрачання матеріальних ресурсів на найбільш ранній стадії для того, щоб мати можливість вжити коригувальних заходів, а в окремих випадках — притягти винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання або скорочення подібних порушень у майбутньому.