

ЄНА Р.О., здобувач  
(Національний університет «Юридична академія  
України імені Ярослава Мудрого»)

УДК 347.73

## ПРО ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ЯК РІЗНОВИД СПЕЦІАЛЬНОГО ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ

Розглянуто питання щодо визначення ролі й мети податкового контролю, проблеми законодавчого закріплення поняття податкового контролю, досліджено думки різних вчених з цього питання.

**Ключові слова:** податковий контроль, діяльність державних органів, платник податків, законодавче регулювання.

Рассматриваются вопросы определения роли и целей налогового контроля, проблемы законодательного закрепления понятия налогового контроля, исследуются мнения различных ученых по этому вопросу.

**Ключевые слова:** налоговый контроль, деятельность государственных органов, плательщик налогов, законодательное регулирование.

The questions concerning the role and purpose of the tax control, the problem of legislative consolidation of tax control. Investigates the opinions of various scientists of the subject.

**Keywords:** tax control, the activity state agencies, the payer of taxes, the legislative regulation.

У науковій фінансово-правовій літературі надано низку дефініцій податкового контролю. Так, О.А. Лукашев визначає податковий контроль як „спеціальний вид державного фінансового контролю, що здійснюється органами державної податкової служби та іншими контролюючими органами, спрямований на забезпечення дотримання податкового законодавства суб'єктами, які реалізують податковий обов'язок чи забезпечують його реалізацію”. М.П. Кучерявенко розглядає податковий контроль як різновид спеціального державного контролю, що є діяльністю податкових органів і їх посадових осіб із забезпечення законності, фінансової дисципліни та доцільності при мобілізації централізованих і децентралізованих грошових фондів і пов'язаних із ними матеріальних коштів [1, с. 483]. А.В. Бризгалін вважає податковий контроль установленою законодавством сукупністю прийомів і способів діяльності компетентних органів, що забезпечують дотримання податкового законодавства та правильність нарахування, повноту та своєчасність внесення податку в бюджет чи позабюджетний фонд [2, с. 409].

Н.А. Маринів також стверджує, що податковий контроль – один із видів державного фінансового контролю, який становить діяльність спеціально уповноважених суб'єктів щодо особливого об'єкта, спрямовану на забезпечення дотримання податкового законодавства платниками податків, податковими агентами та іншими суб'єктами, які забезпечують реалізацію податкового обов'язку платників податків, установлення та притягнення винних осіб до відповідальності [3, с. 15]. Схожої думки дотримується Т.О. Єфремова, яка податковий контроль пропонує розуміти як особливий вид діяльності спеціально уповноважених державних органів, що забезпечують дотримання податкового законодавства, правильність нарахування, повноту та своєчасність внесення до бюджету й (чи) позабюджетних фондів податків та інших обов'язкових платежів, застосування заходів відповідальності за скоєння податкових правопорушень, а також як систему заходів, спрямованих на якісний відбір платників податків для проведення візних та камеральних перевірок, виявлення резервів збільшення податкових надходжень і підвищення податкової культури населення [4, с. 10]. Ю.О. Соловійова формулює таке поняття податкового контролю: це вид державного фінансового контролю, що спрямований на встановлення правопорядку в податковій сфері та становить діяльність уповноважених державою суб'єктів із визначення стану виконання особами, на яких покладено обов'язок щодо обчислення, сплати, утримання та перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів), норм податкового законодавства; виявлення, дослідження та припинення відхилень від цих норм у їхній діяльності з метою притягнення винних до відповідальності [5, с. 52]. Як певну специфічну діяльність податковий контроль визначають і інші науковці, коли пишуть, що він



становить собою „діяльність податкових органів і їх посадових осіб з перевірки виконання вимог податкового законодавства особами, які реалізують податкові обов'язки або забезпечують їх реалізацію” [6, с. 349]. Можна наводити й інші міркування, які тією чи іншою мірою можуть збігатися, поряд із тим мати певні відмінності [7, с. 19-29].

Аналіз наведених позицій дозволяє констатувати, що майже всі дослідники підкреслювали зв'язок податкового контролю із фінансовим контролем, а також намагалися зосередити увагу на його специфічних характеристиках – суб'єктах, спрямованості та ін. У цьому контексті конструктивним є погляд Д.М. Реви, яка вказує, що максимально глибокому проникненню в сутнісну природу податкового контролю сприятиме таке формулювання його поняття, яке, з одного боку, вкаже на його зв'язок з фінансовим контролем, а з іншого – міститиме те особливе, індивідуальне, що відрізняє цю видову категорію. Дотримуючись такої лінії, Д.М. Рева логічно доводить, що будучи одним із видів (напрямків) фінансового контролю, що здійснюється у сфері державного управління оподаткуванням, податковий контроль становить собою діяльність уповноважених державою суб'єктів зі встановлення стану виконання вимог чинного податкового законодавства особами, на яких покладено обов'язок з обчислення, сплати, утримання, перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів), виявлення відхилень у їх діяльності від законодавчо встановлених вимог, їх припинення й усунення, а також із відновлення порушених прав держави та територіальних громад на своєчасне й повне одержання відповідних сум податкових платежів і недопущенню таких порушень у майбутньому [8, с. 35].

Поряд із тим треба навести і протилежні міркування, які останнім часом висловлюються деякими дослідниками. Наприклад, Я.В. Билінін стверджує, що помилково розглядати податковий контроль як „особливий вид фінансового контролю”. На його переконання, завдання та цілі податкового контролю входять до кола завдань бюджетного контролю, який сам є видом фінансового контролю. Тому податковий контроль можна розглядати тільки як вид бюджетного контролю або як підвид загального фінансового контролю [9, с. 49]. Як видається, це хибний шлях, прямування яким нехтує аксіоматичні положення теорії фінансового права про зміст та види фінансових правовідносин, серед яких традиційно виокремлюють і бюджетні, і податкові відносини. Останні мають свою специфіку, що й дозволяє їх відмежувати зі всієї системи фінансових правовідносин [10, с. 75; 11; 12, с. 40]. Тут доречно зробити посилання на Ю.О. Соловійову, яка справедливо вказує, що з'ясування правової природи того чи іншого виду контролю визначається характером тих суспільних відносин, які виникають у відповідній сфері державного управління. Саме тому вона вдається до виділення того кола суспільних відносин, що підпадає під податково-правове регулювання, при цьому робить це через визначення предмета податково-правового регулювання [5, с. 27-29].

Незважаючи на появу доволі спірних наукових позицій, позитивним є те, що розкриваючи зміст податкового контролю, дослідники намагаються знайти відповідь на запитання, в чому ж полягає вираження сутності податкового контролю. Для цього, наприклад, Д.М. Рева звертається до положень чинного законодавства та зазначає, що зміст податкового контролю включає: визначення відповідності діяльності суб'єктів, на яких покладено обов'язок із обчислення, сплати, утримання, перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджету, тим вимогам, що містяться в чинному законодавстві про оподаткування; припинення відхилень у діяльності зазначених суб'єктів від законодавчо допустимої моделі поведінки; застосування заходів впливу до порушників законодавства, що діє у сфері оподаткування; попередження правопорушень у сфері оподаткування, виявлення й вивчення причин та умов, що їх викликали, подальше їх усунення з метою недопущення нових протиправних дій [8, с. 35].

Дійсно, визначення мети, спрямованості податкового контролю є вкрай важливим. Невипадково вказує О. Бандурка, що «ніщо не може так негативно вплинути на всю діяльність, як невірне цілепокладення» [13, с. 13]. Таке твердження є прийнятним і стосовно будь-якого із видів державного фінансового контролю, у тому числі й податкового.

Так, М.В. Карасьова зазначає, що своєчасне формування податкових доходів бюджетів – це основне завдання, поставлене перед податковими органами, і значення податкового контролю полягає в тому, щоб забезпечити реалізацію податкового обов'язку у визначений термін і в належних сумах [14, с. 114]. О.А. Ногіна основною метою держави при створенні системи податкового контролю вважає постійне виявлення та вилучення в бюджетну систему недоїмок за



податками та зборами, а також запобігання вчиненню порушень податкового законодавства, про що свідчать досить широкі повноваження, надані податковим органам щодо примусового стягнення, застосування способів забезпечення виконання податкового обов'язку та реструктуризації податкової заборгованості [15, с. 31]. Ю.О. Крохіна зазначає, що податковий контроль є формою реалізації контрольної функції податків і з позицій податкового права має у першу чергу охороняти майнові права держави і муніципальних утворень [16, с. 309].

Дещо своєрідною, але, на наш погляд, спірною є позиція І.І. Кучерова, який, досліджуючи це питання, акцентує, що податковий контроль – це найважливіший напрям фінансового контролю, що становить діяльність суб'єктів, наділених певною компетенцією, з використанням спеціальних форм і методів, спрямовану на створення досконалої системи оподаткування та досягнення такого рівня виконавчої (податкової) дисципліни серед платників податків, податкових агентів, за якої виключається порушення податкового законодавства [17, с. 21]. Річ у тому, що досягнення названої І.І. Кучеровим мети податкового контролю навряд чи може бути здійснено податковими органами, оскільки створення досконалої податкової системи скоріше є завданням органів законодавчої влади [15, с. 30].

І ще декілька аспектів, на які слід звернути увагу. По-перше, наведені позиції вчених переконають у тому, що податковий контроль – це контроль саме за виконанням платником його обов'язків. Він здійснюється для забезпечення інтересів саме держави, яка має отримати грошові кошти в публічні фонди у формі податків і зборів. Дійсно, логіка законодавця при закріпленні суб'єктивних прав та юридичних обов'язків платників полягає у тому, що спочатку встановлюються обов'язки, а потім – права. Пояснюється це природою обов'язку зі сплати податків і зборів, що визначається владними, імперативними приписами з боку держави стосовно реалізації суб'єктом обов'язку зі сплати податків і зборів. Саме тому платник податків реалізує насамперед обов'язок, який визначає і певні права. Податкові правовідносини і реалізація безпосереднього обов'язку платника зі сплати податку припускають певне протистояння податкового органу і платника податків [18, с. 259].

Податковий контроль має конкретно визначену спрямованість – виконання приписів, передбачених нормами податкового права. Іншими словами, забезпечується реалізація податкових обов'язків та прав як зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин, так і владних суб'єктів – держави і територіальних громад як власників коштів, що надходять до їх публічних фондів від сплати податків і зборів. Таким чином, завдяки податковому контролю має забезпечуватися дотримання усіма суб'єктами податкових правовідносин визначених розпоряджень у нормах податкового права, чим у кінцевому підсумку забезпечується як надходження податків і зборів до дохідної частини публічних фондів, так і певний баланс приватних і публічних інтересів.

По-друге, податковий контроль має особливості, що дозволяють відрізнити його від інших напрямів контрольної діяльності державних органів, що здійснюються у фінансовій сфері. І пов'язано це знов таки із його спрямованістю. Як видається, у процесі здійснення податкового контролю діяльність підконтрольних об'єктів оцінюється тільки з точки зору законності, а його суб'єкти не оцінюють результати функціонування підконтрольних об'єктів з огляду на їх доцільність та ефективність. Тому можна стверджувати, що податковий контроль – це спосіб забезпечення законності у сфері оподаткування. Поряд із тим низка вчених, зважаючи на те, що висловлений вище підхід обмежує активну економічну спрямованість податкового контролю, обстоюють іншу позицію. Зокрема, В.І. Гурєєв, О.В. Поролло, О.С. Горлова, І.І. Кучеров, О.Ю. Судаков, І.А. Орешкін стверджують, що при здійсненні податкового контролю оцінюються не тільки кількісні результати фінансово-господарської діяльності, а й її законність, доцільність, якість, а також фінансова стійкість платника податків як підґрунтя для підвищення податкового потенціалу економіки [19, с. 121; 20, с. 7; 17, с. 20]. Втім, навряд чи податкового інспектора цікавить доцільність проведення саме таких господарських операцій, а також фінансова стійкість платника.

На наш погляд, конструктивною є думка Д.М. Реви, яка вдало апелює наведеним міркуванням. Вчена вказує, що податкові органи не оцінюють ефективність фінансово-господарської діяльності платника податків. Їх цікавлять лише кінцеві результати такої діяльності та їх відбиття в обліку та звітності платника податків [8, с. 7]. Безумовно, нині податкові органи не виступають пасивними спостерігачами. Законодавство надало їм значну низку повноважень, які допомагають їм впливати на підконтрольні об'єкти шляхом надання розстрочок і відстрочок податкових зобов'язань, укладення угод про податковий компроміс, виступати кредитором у



судових процедурах у справах про банкрутство. Але оцінювати фінансово-господарську діяльність платника податків аспекти її доцільності та фінансової стійкості, впливати на певні її показники податкові органи можуть тільки після вчинення платником податків відповідного порушення податкового законодавства та його виявлення.

По-третє, новелою податкового законодавства є закріплення у п. 61.1 ст. 61 Податкового кодексу України визначення податкового контролю. Зокрема, він становить собою систему заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти й своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [21]. Позитивно, що в цій нормі зроблено спробу визначити податковий контроль через його мету, при цьому перелічуються складники податкового обов'язку та деякі завдання (напрями) контрольної діяльності. Однак законодавець відносить до змісту податкового контролю всю контрольну діяльність органів державної податкової служби, не розмежовуючи податкове та інше законодавство. Це, на наш погляд, негативний підхід, оскільки фактично ототожнюється діяльність податкових органів і податковий контроль.

Характерно, що не відрізняється досконалістю і ст. 82 Податкового кодексу Російської Федерації, у якій податковий контроль визначено як контроль, що проводиться посадовими особами податкових органів у межах своєї компетенції шляхом податкових перевірок, отримання пояснень платників податків, податкових агентів і платників зборів, перевірки даних обліку та звітності, огляду приміщень і територій, використовуваних для вилучення прибутку, а також в інших формах, передбачених цим кодексом. Тобто фактично законодавець РФ перелічує лише форми та методи податкового контролю, проте не розкриває його суттєвих сторін.

#### Список використаної літератури

1. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. – Харьков, 2005. – Т. 3: Учение о налоге.
2. Брызгалин А.В. Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. – М., 1997.
3. Маринів Н.А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – Х., 2007.
4. Ефремова Т.А. Повышение результативности налогового контроля: Автореф. дис. ... канд. эконом. наук: 08.00.10. – Саранск, 2009.
5. Соловйова Ю.О. Організаційно-правові засади здійснення податкового контролю в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – Донецьк, 2011.
6. Фінансово-правовий механізм формування дохідної частини бюджетів: Курс лекцій. – Ірпінь, 2002.
7. Шатов В.Ю. Налоговый контроль в Республике Казахстан (вопросы теории и практики): Монография. – Алматы, 2010.
8. Рева Д.М. Правове регулювання податкового контролю в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків, 2005.
9. Билінін Я.В. Правове регулювання фінансового контролю в сфері міжбюджетних відносин: Дис. ... канд. юрид. наук. – Донецьк, 2007.
10. Дмитрик О.А. Содержание и классификация финансовых правоотношений: Монография / Под ред. Н.П. Кучерявенко. – Харьков, 2004.
11. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М., 2001.
12. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. – М., 1960.
13. Коломоєць Т.О. Щодо питання визначення мети адміністративного примусу в публічному праві України // Підприємництво, господарство право. – 2004. – № 1. – С. 12-15.
14. Карасева М.В. Финансовое право: Общая часть: Учебник. – М., 2000.
15. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. – СПб., 2002.
16. Крохина Ю.А. Налоговое право России: Учебник / Отв. ред. Ю.А. Крохина. – М., 2006.
17. Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. – М., 2001.
18. Податковий кодекс України: Постатейний коментар: У 2 ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін.; За ред. М.П. Кучерявенка. – Харків, 2011. – Ч. 1.
19. Гуреев В.И. Налоговое право: Учебник. – М., 1995.
20. Поролло Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. – М., 1998.
21. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. // Голос України. – 2010. – № 229.

Надійшла до редакції 03.04.2012

