

СОЛОВЙОВА Ю. О.,кандидат юридичних наук, старший викладач
кафедри адміністративного права
(Донецький державний університет управління)**БУДАРІНА О. В.,**студент факультету права та соціального управління
(Донецький державний університет управління)

УДК 347.73:336.225.673

МЕТОДИ ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

В статті акцентовано увагу на розгляді питань і проблем, пов'язаних із визначенням методів податкового контролю. Обґрунтовано власну позицію щодо виділення методів останнього. Здійснено їх систематизацію.

Ключові слова: метод, платник податку, податковий контроль, облік, перевірка, аналіз.

В статье акцентировано внимание на рассмотрении вопросов и проблем, связанных с определением методов налогового контроля. Обоснована собственная позиция по выделению методов последнего. Осуществлена их систематизация.

Ключевые слова: метод, плательщик налога, налоговый контроль, учет, проверка, анализ.

In this article attention is accented at addressing issues and problems determining related methods of tax control. Substantiated own position is the selection methods last. Carried out their systematization.

Key words: methods, taxpayer, tax control, registration, verification, analysis.

Вступ. Комплекс питань щодо методів правового регулювання взагалі є одним із найбільш дискусійних у вітчизняній юридичній науці. Звичайно, проблеми, що існують у цьому секторі загальної теорії права, безпосередньо транлюються на галузеві науки, у тому числі й на податкове право. Найбільш актуальним питанням є вивчення методів саме податкового контролю, тому що реалізація контрольної діяльності відбувається лише шляхом застосування уповноваженими органами відповідних методів контролю. Крім того, розвиток безпосередньо контрольної діяльності повністю залежить від розвитку прийомів та способів її здійснення й цілком їм підпорядковується [1, с. 118].

Окремих аспектів цього питання у своїх роботах торкалися як російські правознавці (О.В. Бризгалін [2], Т.О. Єфремова [3], І.І. Кучеров [4]), так і вітчизняні науковці (Л.К. Воронова [5], М.П. Кучерявенко [6, 7, 8], Д.В. Рева [9], Л.А. Савченко [10] та ін.). Проте на сьогодні в науці податкового права немає єдиного підходу до визначення та класифікації методів податкового контролю.

Постановка завдання. Метою статті є узагальнення існуючих в науці підходів до виокремлення та характеристики методів податкового контролю, визначення правового механізму здійснення податкового контролю через методи останнього.

Результати дослідження. В контексті зазначеного відразу варто відмітити, що ст. 61 Податкового кодексу України (далі – ПК України) наведено визначення податкового контролю як системи заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [11]. До того ж, ст. 62 ПК України закріплено перелік способів здійснення податкового контролю в Україні. А саме: введення обліку податків, інформативно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів, перевірки та звірки [11]. Проте, позитивно оцінюючи певні кроки укладачів ПК України щодо врегулювання питання щодо способів здійснення податкового контролю, слід відмітити, що низка питань про правовий механізм його здійснення залишається відкритою. Одним із них є методи здійснення податкового контролю.

Для того, щоб оперувати точною термінологією, насамперед, необхідно звернутися до філософського та наукового тлумачення змісту такої категорії, як «метод». Так, Великою Радянською Енциклопедією поняття методу визначено як сукупність прийомів або операцій практичної чи теоретичної основи дійсності, які підпорядковані розв'язанню конкретного завдання [12, с. 162]. У юридичній літературі під методами діяльності здебільшого розуміють способи, засоби, використовувані для вирішення поставлених завдань чи досягнення певної мети. Методами державного контролю є способи, прийоми, за допомогою яких контролюючі органи здійснюють функцію контролю з метою найбільш ефективного виконання покладених завдань [13, с. 171-172].



Як цілком вірно зазначає О.А. Ногіна, під «методом» зазвичай розуміють спосіб (чи сукупність способів) практичного здійснення чи пізнання явищ, що вивчаються. Крім того, категорія методу може розглядатися як сукупність властивих людині емпіричних прийомів пізнання навколишнього середовища [1, с. 119]. Іншої точки зору дотримується А. Дьомін, який під методом правового регулювання пропонує розуміти характер зв'язків суб'єктів правовідносин [14].

Щодо визначення методів контролю, взагалі одностайності серед науковців немає. І.А. Белобжецький зауважує, що в сукупності концепцій щодо проблеми методології контролю намітилися дві позиції. Для першої з них характерною є тлумачення методу контролю як комплексу прийомів та способів, що використовує відповідна наука. Друга представлена в роботах Е.О. Вознесенського. Поряд із загальними методами наукового пізнання, що вироблені матеріалістичною діалектикою, він розрізняє спеціальні методи контролю, які, в свою чергу, розподіляються на більш конкретні [15, с. 35]. «Таким чином, – характеризує позицію вченого І. А. Белобжецький, – в основу такої концепції покладено принцип поділу методології фінансового контролю на загальну, що ґрунтується на законах та принципах матеріалістичної діалектики, й особливу, що включає особливості пізнання контрольних процесів щодо предмета дослідження науки. Такий підхід заслуговує на позитивну оцінку, оскільки він не зводить методологію контролю лише до перерахування спеціальних способів дослідження, а включає в неї діалектично-матеріалістичні принципи та деякі загальнонаукові способи пізнання» [15, с. 35]. З точки зору того ж І.А. Белобжецького, методи фінансового контролю необхідно розрізняти на фактичні і документальні [15, с. 40-43]. Іншого підходу дотримується Ю.Ф. Кваша, який розрізняє методи фінансового контролю за способом здійснення контрольних повноважень: ревізія, перевірка, обстеження, інвентаризація та ін. [16, с. 59].

Н.В. Ковальов та М.В. Харламов виділяють в якості методів податкового контролю «формальну, арифметичну і нормативну перевірку, а також зустрічну перевірку і метод взаємного контролю». Близькою до наведеного підходу є точка зору Н.А. Щевелевої, яка до методів податкового контролю відносить «візуальний огляд, арифметичну і формальну перевірку документів, зіставлення даних, вибірккові та наскрізні методи перевірок» (у викладенні Л.В.Калиновської) [17, с. 153-155].

Як зазначає О.Ф. Андрійко, переважно дослідники методів державного контролю взагалі сходяться на можливості виділення загальних та спеціальних (специфічних) методів [13, с. 174]. Аналогічно й М. П. Кучерявенко пропонує поділ методів податкового контролю на загальнонаукові (наприклад, аналіз, синтез, статистичний, логічний тощо) та спеціально-правові, які відображають особливості здійснення контрольної діяльності саме в певній сфері й певного виду (облік, обстеження, аналіз) [6, с. 499, 501-502].

О.Ю. Ільїн, не поділяючи методи податкового контролю на загальні та спеціальні, виділяє перевірку даних обліку та звітності, витребування документів, огляд територій і приміщень, виїмку документів та предметів, інвентаризацію, проведення експертизи, опитування свідків, отримання пояснень платників податків, перевірну закупівлю [18, с. 80].

І.І. Кучеров, досліджуючи методи податкового контролю, зазначає, що останні присутні у податковому законодавстві у «невійній» формі, тобто без законодавчо встановленого переліку будь-яких прийомів в якості методів податкового контролю. Тому, використовуючи теоретичні розробки, присвячені контрольній діяльності, ряд авторів пропонує визначити методи податкового контролю таким чином: «Під методами податкового контролю необхідно розуміти прийоми, способи чи засоби його здійснення» [4, с. 189]. Близької до наведеної точки зору є твердження Є.В. Поролло, яка зазначає, що методи податкового контролю необхідно розподіляти залежно від виду податкового контролю – документального чи фактичного. Так, документальний податковий контроль здійснюється за рахунок:

- формальної, логічної, арифметичної перевірки документів;
- юридичної оцінки господарських операцій, відображених у документах;
- зустрічної перевірки та економічного аналізу [19, с. 14-15].

З таким твердженням науковця досить важко погодитися, адже дослідницею проведено систематизацію методів податкового контролю незалежно від виду податкового контролю, а залежно від виду податкової перевірки (документальної чи фактичної). До того ж, як слушно зауважує Д. М. Рева, від методів податкового контролю необхідно відрізнити організаційні заходи, що набувають свого зовнішнього вираження здебільшого в неправових формах податкового контролю й не зумовлюють прямих юридичних наслідків зовнішнього характеру: наради, інструкції, роз'яснення, економічний аналіз, прогнозування тощо, або передують використанню цих методів, або настають з їх застосуванням [9, с. 127]. В контексті зазначеного варто також позитивно оцінити й інший вислів Д. М. Реви: «Науковий інтерес про сутність методів податкового контролю пояснюється такими його особливостями: по-перше, вони використовуються в процесі здійснення державно-владної за своїм характером діяльності по контролю за дотриманням вимог законодавства, чинного у сфері оподаткування; по-друге, вони зумовлені волею держави й провадяться в її інтересах; по-третє, ці методи використовуються його суб'єктами, у них виражаються державно-владні повноваження останніх; по-четверте, вони виражаються у правовій формі; по-п'яте, методи податкового контролю – це певні способи контрольного впливу його суб'єкта на підконтрольний об'єкт з метою забезпечити його функціонуван-



ня відповідно до запрограмованої законодавцем моделі діяльності; по-шосте, цей метод, будучи способом впливу на підконтрольні об'єкти, має різну спрямованість» [9, с. 127].

Таким чином, вважаємо, що під методами податкового контролю необхідно розуміти сукупність прийомів та способів, що застосовуються контролюючими суб'єктами для реалізації владних повноважень.

Взявши за основу такий критерій, як цільова спрямованість [9, с. 130-158], вважаємо за можливо виділити такі класифікаційні одиниці методів податкового контролю:

- для попередження порушень вимог законодавства про оподаткування;
- для виявлення порушень вимог законодавства про оподаткування;
- для усунення порушень вимог законодавства про оподаткування.

Так, для попередження порушень вимог законодавства про оподаткування контролюючі органи формують та ведуть Державний реєстр фізичних осіб – платників податків, Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб, реєстри, ведення яких покладено законодавством на контролюючі органи; здійснюють контроль у сфері виробництва, обігу та реалізації підакцизних товарів, контроль за їх цільовим використанням, забезпечують міжгалузеву координацію у цій сфері; організують роботу, пов'язану із замовленням марок акцизного податку, їх зберіганням, продажем, відбором зразків, з метою проведення експертизи щодо їх автентичності та здійснюють контроль за наявністю таких марок на пляшках (упаковках) з алкогольними напоями і пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації; розробляють та затверджують порядки, інструкції, положення, форми розрахунків, звітів, декларацій, інших документів з питань, що належать до компетенції контролюючих органів та ін. [11].

Для виявлення порушень вимог законодавства про оподаткування контролюючі органи мають право запрошувати платників податків, зборів, платежів або їх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків, зборів, платежів, дотримання вимог іншого законодавства, у тому числі законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи; отримувати безоплатно від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій усіх форм власності та їх посадових осіб, у тому числі від органів, які забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), інформацію, документи і матеріали та ін. [11].

Для усунення порушень вимог законодавства про оподаткування посадові особи контролюючих органів організують роботу та здійснюють контроль за застосуванням арешту майна платника податків, що має податковий борг, та/або зупинення видаткових операцій на його рахунках у банку; здійснюють погашення податкового боргу, стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску та інших платежів; здійснюють погашення податкового боргу, стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску та інших платежів та ін. [11].

До того ж, зважаючи на ст. 62 ПК України, якою закріплено способи здійснення податкового контролю, можна також відокремити й такі методи податкового контролю:

- під час здійснення обліку платників податків (присвоєння податкового номера, прийняття документів, що подаються платниками податків для взяття на облік; внесення інформації до бази даних про платників податків тощо);
- під час інформаційно-аналітичного забезпечення (збір податкової інформації, що надходить від платників податків, податкових агентів, що міститься в податкових деклараціях, розрахунках, інших звітних документів; отримання податкової інформації контролюючими органами; обробка та використання податкової інформації тощо);
- під час проведення перевірок (вилучення та витребування документів і предметів, обстеження територій та приміщень, інвентаризація, опитування, отримання пояснень від платників податків, направлення платникові податків вимог щодо усунення порушень вимог законодавства про оподаткування й письмових пропозицій тощо).

Висновки. Під методами податкового контролю необхідно розуміти сукупність прийомів та способів, що застосовуються контролюючими суб'єктами для реалізації владних повноважень. Методи податкового контролю присутні у податковому законодавстві у «неявній» формі, тобто без законодавчо встановленого переліку будь-яких прийомів. Зробити висновок про перелік методів, що можуть застосовуватися контролюючими суб'єктами під час здійснення заходів податкового контролю, можна з аналізу норм ПК України та Положення про Міністерство доходів і зборів України, що регулюють функції, права та обов'язки їх посадових осіб.

Взявши за основу такий критерій, як цільова спрямованість, можливо виділити наступні класифікаційні одиниці методів податкового контролю: для попередження порушень вимог законодавства про оподаткування; для виявлення порушень вимог законодавства про оподаткування; для усунення порушень вимог законодавства про оподаткування. До того ж, зважаючи на ст. 62 ПК України, якою закріплено способи здійснення податкового контролю, можна також відокремити й такі класифікаційні одиниці методів податкового контролю: методи, що використовуються під час здійснення обліку платників податків; методи, що використовуються під час інформаційно-аналітичного забезпечення; методи, що використовуються під час проведення перевірок.



Список використаних джерел:

1. Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории / О. А. Ногина. – СПб.: Питер, 2002. – 160 с.
2. Налоги и налоговое право. Учебное пособие / Под ред. А. В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с.
3. Ефремова Т. А. Повышение результативности налогового контроля: дис. ... канд. эконом. наук: 08.00.10 / Т. А. Ефремова – Саранск, 2009. – 176 с.
4. Налоговый контроль и ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах / Под ред. И. И. Кучерова – М.: АО «ЦентрЮрИнфоР», 2001. – 256 с.
5. Воронова Л. К. Фінансове право України: Підручник / Л. К. Воронова – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. – 466 с.
6. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: Т. 3: Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко – Х.: Легас; Право, 2005. – 600 с.
7. Кучерявенко М. П. Податкове право України: академічний курс: підручник / М. П. Кучерявенко – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
8. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: Монографія / Н. П. Кучерявенко – К.: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
9. Рева Д. В. Правове регулювання податкового контролю в Україні: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Д. В. Рева – Х : НЮАУ, 2005. – 220 с.
10. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Л. А. Савченко – Ірпінь, 2002. – 512 с.
11. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13. – Ст. 112.
12. Большая советская энциклопедия: в 30 т. / гл. ред. А. Н. Прохоров. – [3-е изд.]. – М.: Сов.энцикл., 1969. – Т. 11. – 1973 – 608 с.
13. Андрійко О. Ф. Державний контроль в Україні: організаційно-правові засади / О. Ф. Андрійко. – К.: Наук. думка, 2004. – 300 с.
14. Дьомін А.В. Принцип загальності та рівності оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lawmix.ru/comm/5745/>.
15. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. А. Белобжецкий. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 256 с.
16. Налоговое расследование: эксперимент. учеб. [для юрид. и эконом. вузов и фак.] / под общ. ред. Ю. Ф. Кваши. – М.: Юрист, 2000. – 289 с.
17. Калиновская Л. В. Правова природа налогового учета / Л. В. Калиновская // Право і суспільство. – 2011. – №3. – С. 153-155.
18. Ильин А. Ю. Формирование организационно-правового механизма налогового контроля в современных условиях: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 / Александр Юрьевич Ильин. – М., 2007 – 204 с.
19. Поролло Е. В. Налоговый контроль : принципы и методы проведения / Е. В. Поролло. – М.: Гардарика, 1996. – 280 с.

ХОХУЛЯК В. В.,

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
(Чернівецький факультет Національного
університету «Одеська юридична академія»)

УДК 347.73

**ЄВРОПЕЙСЬКА ФІНАНСОВО-ПРАВОВА ДУМКА КІНЦЯ ХІХ – ПОЧАТКУ ХХ СТ.:
ФОРМУВАННЯ ВЧЕННЯ ПРО ФІНАНСОВЕ ПРАВО**

У статті характеризується еволюція фінансово-правової думки в системі європейської фінансової науки кінця ХІХ – початку ХХ ст. Розкривається процес формування вчення про фінансове право в системі науки про державні фінанси.

Ключові слова: наука фінансового права, фінансово-правова думка, фінансова наука, державні фінанси.

В статье характеризуется эволюция финансово-правовой мысли в системе европейской финансовой науки конца ХІХ – начала ХХ вв. Раскрывается процесс формирования учения о финансовом праве в системе науки о государственных финансах.

Ключевые слова: наука фінансового права, фінансово-правовая мысль, финансовая наука, государственные финансы.

