

ЛПСЬКИЙ В. В.,
аспірант кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
(Відкритий міжнародний університет
розвитку людини «Україна»)

УДК 347.73

ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ І ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ: СПІЛЬНІ РИСИ Й ВІДМІННОСТІ

Статтю присвячено питанням співвідношення фінансового й податкового контролю, що діють відповідно до чинного законодавства. Запропоновано розглядати податковий контроль як підвид фінансового контролю, якому властиві особливості, що полягають у правовому регулюванні, застосуванні окремих видів, форм і методів контролю та спрямуванні переважно на добровільне виконання податкових обов'язків.

Ключові слова: фінансовий контроль, податковий контроль, співвідношення фінансового й податкового контролю.

Статья посвящена вопросам соотношения финансового и налогового контроля, которые действуют согласно действующему законодательству. Предложено рассматривать налоговый контроль как подвид финансового контроля, которому свойственны особенности, что состоят в правовом регулировании, применении отдельных видов, форм и методов контроля и направлены преимущественно на добровольное исполнение обязательств.

Ключевые слова: финансовый контроль, налоговый контроль, соотношение финансового и налогового контроля.

The article deals with the ratio of financial and tax management, acting in accordance with the law. A tax control considered as a subspecies of financial control, which is characterized by features that are in the legal regulation, the use of certain types, forms and methods of control and directing mostly voluntary fulfillment of tax obligations.

Key words: financial control, tax control, ratio of financial and tax control.

Вступ. Контроль є невід'ємною частиною будь-якої діяльності, так як без нього неможливо не лише визначити її результати, а й установити причини та наслідки неналежно здійснених дій у тій чи іншій сфері суспільних відносин. Повною мірою це стосується фінансових правовідносин, контроль за здійсненням яких є необхідним з огляду не лише на важливість цієї сфери, а й на необхідність запобігання правопорушенням у тому широкому спектрі відносин із приводу публічних фінансових ресурсів, що охоплюються фінансовим правом. Разом зі здійсненням фінансового контролю загалом здійснюється й контроль в окремих сферах фінансової діяльності. До такої сфери належать і податкові правовідносини, щодо яких здійснюється податковий контроль згідно з податковим законодавством.

На сьогодні існує палітра думок із приводу місця податкового права в системі права, де воно розглядається і як окрема галузь, і як підгалузь фінансового права, і як його складний інститут. Відповідно, існує й спектр думок щодо податкового контролю та його співвідношення з фінансовим контролем. Проте, незважаючи на певні наукові напрацювання із



цього приводу, усе ж невіршеним залишається питання щодо встановлення спільних рис і відмінностей між податковим і фінансовим контролем.

Вивченням сутності й проблематики фінансового контролю в різні часи займалося багато зарубіжних і вітчизняних учених, серед яких М.Ф. Базась, А.І. Берлач, І.А. Белобжецький, А.Ю. Вікулін, Е.О. Вознесенський, Л.К. Воронова, Є.Ю. Грачова, Ю.О. Костенко, О.М. Козирін, Ю.А. Крохіна, В.П. Нагребельний, Л. А. Савченко, Є.Д. Соколова, Г.А. Тосунян, Н.І. Хімічева, А.В. Шавров, С.О. Шохін та інші. У свою чергу, питання сутності податкового контролю та його зв'язок із фінансовим контролем розглядалися в наукових працях таких авторів, як Ю.В. Боднарук, А.В. Бризгалін, Я.В. Билінін, В.Д. Єгарміна, Т.О. Єфремова, О.А. Лукашев, М.П. Кучерявенко, Н.А. Маринів, Д.М. Рева, Ю.О. Соловійова й інші. Але однозначної наукової позиції із цього питання так і не сформовано.

Постановка завдання. Метою статті є визначення спільних рис і відмінностей між податковим і фінансовим контролем з огляду на сучасні правові реалії регулювання фінансових і податкових правовідносин.

Результати дослідження. Організація фінансового контролю загалом і податкового контролю зокрема є важливою функцією держави, яка забезпечує умови нормального функціонування фінансової системи, оскільки ринкові умови не скасовують необхідності систематичного контролю фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ усіх форм власності, ужиття заходів щодо запобігання й ліквідації недоліків [1, с. 534]. Такий контроль здійснюється відповідно до вимог чинного законодавства та забезпечується комплексом заходів, виявляється у вигляді контрольної діяльності уповноважених державних органів.

Варто відмітити, що, як зазначає Л.К. Воронова, фінансовий контроль – це регламентована правовими нормами діяльність державних і муніципальних та інших публічних органів із перевірки своєчасності й точності планування, обґрунтованості й повноти надходження коштів у відповідні фонди, правильності й ефективності їх використання [2, с. 54]. І.А. Белобжецький наголошував, що фінансовий контроль виступає як результат практичного використання державою контрольних функцій фінансів, тобто внутрішньо властивої їм риси – можливості слугувати засобом контролю за виробництвом, розподілом і використанням сукупного суспільного продукту й національного доходу [3, с. 8].

На думку С.О. Шохіна, під фінансовим контролем потрібно розуміти багатоаспектну міжгалузеву систему нагляду наділених контрольними функціями державних і суспільних органів за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій з метою об'єктивного оцінювання економічної ефективності їхньої діяльності, установлення законності доцільності господарських і фінансових операцій і виявлення резервів доходів державного бюджету [4, с. 6]. У свою чергу, О.М. Козирін стверджував, що «під фінансовим контролем потрібно розуміти здійснювану з використанням специфічних організаційних форм і методів діяльність державних органів, а в певних випадках і недержавних організацій, наділених законом відповідними повноваженнями з метою встановлення законності й достовірності фінансових операцій, об'єктивного оцінювання економічної ефективності фінансово-господарської діяльності, виявлення резервів її підвищення, збільшення доходів до бюджету і збереження державної власності» [5, с. 42]. Згідно з позицією Л.А. Савченко, фінансовий контроль – це діяльність державних органів і недержавних організацій, самих господарюючих суб'єктів чи їхніх структурних підрозділів, фізичних осіб, наділених відповідними повноваженнями чи правами, що спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни, раціональності в ході мобілізації, розподілу й використання фінансових ресурсів [6, с. 21].

Є.О. Алісов трактує фінансовий контроль як перевірку законності та доцільності формування, розподілу й витрачання грошових, трудових, матеріальних та інших ресурсів [7, с. 46]. Н.І. Хімічева зазначає, що фінансовий контроль – це контроль за законністю й доцільністю дій у галузі утворення, розподілу та використання грошових фондів держави й муніципальних утворень з метою ефективного соціально-економічного розвитку країни та її регіонів [8, с. 23].



О.Ю. Грачова й Е.Д. Соколова під фінансовим контролем розуміють вид державного контролю, який «спрямований на перевірку витрачання державних коштів, своєчасності та повноти мобілізації державних ресурсів, законності витрат і доходів усіх ланок фінансової системи, дотримання правил обліку та звітності» [9, с. 89]. У свою чергу, Є.Ю. Грачова вважає, що фінансовий контроль є навіть не інститутом фінансового права, а його підгалуззю, особливість якої полягає в тому, що вона має складну структуру, оскільки складається з фінансово-правових норм, які включені як у загальну, так і в особливу його частину [10, с. 113]. Указує на це й В.Ф. Роль, зазначаючи, що фінансовий контроль властивий усім етапам фінансової діяльності, усім фінансово-правовим підгалузям та інститутам особливої частини фінансового права [11, с. 224].

Дійсно, особливе місце фінансового контролю в загальній системі контролю як елемента в системі управління суспільними процесами зумовнюється його специфікою, що найяскравіше виявляється в контрольній функції самих фінансів. Об'єктивно властива фінансам здатність виражати специфічну сторону виробничо-господарської діяльності в будь-якій сфері робить фінансовий контроль усеохопним і всеосяжним [12, с. 48]. Отже, фінансовий контроль виявляється в усіх сферах, які підпадають під правове регулювання фінансового права, у тому числі й у податковому контролі, так як податкове право більшістю науковців зараховано саме до складу фінансового права у вигляді підгалузі чи складного інституту. При цьому фінансовий контроль спрямований передусім на нагляд і перевірку законності фінансової діяльності, а також усунення виявлених порушень і загальне дотримання законності, так як такі підходи, як заохочення, йому загалом не властиві, а виявляються лише в окремих сферах, що не стосуються державної фінансової діяльності, що чітко регламентована законодавством і практично не потребує заохочень.

Ю.В. Боднарук щодо вказаного зазначає, що податкове право як підгалузь фінансового права включає в себе інститути загальної частини фінансового права. Тому закономірним є виділення такого поняття, як податковий контроль [13, с. 187]. Під податковим контролем розуміють напрям фінансового контролю, що являє собою діяльність відповідно уповноважених суб'єктів із використанням спеціальних форм і методів, спрямовану на створення досконалої системи оподаткування й досягнення такого рівня виконавчої (податкової) дисципліни серед платників податків і податкових агентів, за якої виключаються порушення податкового законодавства [14, с. 26].

М.П. Кучерявенко розглядає податковий контроль як різновид спеціального державного контролю, що є діяльністю податкових органів і їхніх посадових осіб із забезпечення законності, фінансової дисципліни та доцільності при мобілізації централізованих і децентралізованих грошових фондів і пов'язаних із ними матеріальних коштів [15, с. 483]. Ю.О. Соловійова розуміє його як вид державного фінансового контролю, що спрямований на встановлення правопорядку в податковій сфері і 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 і припинення відхилень від цих норм у їхній діяльності з метою притягнення винних до відповідальності [16, с. 52]. Н.А. Маринів [17, с. 15] і Т.О. Єфремова [18, с. 10], відповідно, визначають податковий контроль як вид фінансового контролю та особливий вид діяльності спеціально уповноважених державних органів, що забезпечують дотримання податкового законодавства. Указують також на податковий контроль як «діяльність податкових органів і їхніх посадових осіб із перевірки виконання вимог податкового законодавства особами, які реалізують податкові обов'язки або забезпечують їх реалізацію» [19, с. 349].

Важливо відмітити погляд Д.М. Реви, згідно з яким максимально глибокому проникненню в сутнісну природу податкового контролю сприятиме таке формулювання його поняття, яке, з одного боку, укаже на його зв'язок із фінансовим контролем, а з іншого – міститиме те особливе, індивідуальне, що відрізняє цю видову категорію. На її думку, будучи одним із видів (напрямів) фінансового контролю, що здійснюється у сфері державного



управління оподаткуванням, податковий контроль становить діяльність уповноважених державою суб'єктів зі встановлення стану виконання вимог чинного податкового законодавства особами, на яких покладено обов'язок щодо обчислення, сплати, утримання, перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів), виявлення відхилень у їхній 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 недопущення таких порушень у майбутньому [20, с. 35]. Дійсно, податковий контроль, перебуваючи у сфері фінансового контролю, виконує особливі властиві лише йому функції, спрямовані на забезпечення дотримання податкового законодавства і сплати податкових платежів до бюджетів.

Розглядаючи податковий контроль, не можемо не відмітити позицію Я.В. Билініна, який стверджує, що помилково розглядати податковий контроль як особливий вид фінансового контролю, так як завдання та цілі податкового контролю входять до кола завдань бюджетного контролю, який сам є видом фінансового контролю, відповідно, податковий контроль можна розглядати тільки як вид бюджетного контролю або як підвид загального фінансового контролю [21, с. 49]. Указаний підхід є хибним, так як у фінансовому праві на сьогодні склалося чітке розмежування бюджетного й податкового права, відповідно, податковий контроль, будучи врегульованим нормами Податкового кодексу України [22], жодним чином не може належати до бюджетного контролю, що здійснюється згідно з окремим законодавством. І з'ясування правової природи того чи іншого виду контролю визначається характером тих суспільних відносин, які виникають у відповідній сфері державного управління [16, с. 27–29], для податкового контролю це відносини з питань оподаткування, виконання податкового обов'язку, тоді як бюджетний контроль спрямований на забезпечення виконання приписів бюджетного, а не податкового законодавства.

Податковий контроль, будучи різновидом фінансового контролю, характеризується всіма принциповими рисами останнього й нарівні з іншими видами фінансового контролю забезпечує рух публічних коштів, бере участь у розподілі сукупного суспільного продукту. Особливістю податкового контролю є більш вузький предмет регулювання – формування публічних фондів, що й визначає його характер на відповідних стадіях руху сукупного суспільного продукту [23, с. 316]. Указана позиція найбільш чітко визначає співвідношення фінансового й податкового контролю, де податковий контроль наділяється специфічними, властивими лише йому особливостями, що полягають у забезпеченні виконання податкового обов'язку платниками, контролю за сплатою податкових платежів зокрема. Водночас він перебуває в складі фінансового контролю, будучи його різновидом, у межах здійснення контролю за фінансами загалом.

В.Д. Єгарміна пропонує розглядати податковий контроль із двох боків, а саме: якщо розглядати податковий контроль у системі державного контролю, то це є різновид державного фінансового контролю, якщо ж розглядати податковий контроль як структуру податкової системи, то потрібно виділяти види, форми й методи контролю відповідно до завдань і функцій податкової системи в часі та регіональному просторі в межах податкового законодавства. При цьому доцільно на перше місце ставити мету, яку переслідує контрольна процедура суб'єкта контролю щодо об'єкта. Також вона зазначає, що особливістю податкового контролю є те, що він не тільки надає інформаційне забезпечення органам державного управління, а виконує ще й такі особливі функції, як нарахування сум податків і зборів, штрафних санкцій під час проведення контрольних дій органами податкової служби та їх стягнення. Але головна мета податкового контролю полягає не в контролі дотримання вимог податкового законодавства й донарахуванні сум податків і зборів, а в наданні пропозицій щодо вдосконалення податкового, господарського, адміністративного, кримінального права з метою усунення правових основ навмисного ухилення платників податків від оподаткування.

На її думку, головним завданням податкового контролю потрібно вважати не збільшення сум донарахувань за результатами проведених перевірок і констатації порушень податкового законодавства, а з'ясування причиново-наслідкових зв'язків виявлених пору-



шень, розробка конкретних пропозицій і заходів щодо вдосконалення податкового законодавства й переходу від примусового стягнення податків і зборів до добровільного виконання податкових зобов'язань перед державою як юридичними, так і фізичними особами [24, с. 168].

Указане загалом відповідає завданню податкового права, яке має на меті забезпечити передусім добровільне виконання податкового обов'язку платниками, лише у випадку порушень застосовувати до них заходи, передбачені законодавством. Водночас вплив податкового контролю на галузі й інститути за межами фінансового права навряд чи можна заперечувати, проте такий вплив є скоріше наслідком виявлених у ході контролю порушень і методів боротьби з ними, ніж безпосередньо складовою податкового контролю.

На основі вищевказаного можна дійти таких висновків щодо спільних рис і відмінностей фінансового й податкового контролю.

Податковий контроль є різновидом фінансового контролю, відповідно, входить до його складу як загальний контроль фінансових правовідносин. При цьому він відповідає тим загальним вимогам, які висуваються до фінансового контролю як інституту загальної частини фінансового права, використовує його основні принципи, методи, способи та форми, але інтерпретує їх відповідно до своїх завдань у сфері оподаткування.

Разом із цим відмінності податкового контролю полягають у тому, що він забезпечує контроль над такою групою фінансових правовідносин, як податкові правовідносини, і спрямований на забезпечення виконання податкового обов'язку платниками та сплати податкових платежів зокрема. При цьому він для виконання завдань, покладених на нього, використовує окрему законодавчу базу (податкове законодавство) та наділений видами, формами й методами контролю відповідно до завдань і функцій податкової системи, що мають свої особливості порівняно з фінансовим контролем загалом. Також він має на меті забезпечити добровільне виконання податкового обов'язку, використовуючи заходи примусу лише у випадку виявлених порушень, запобігаючи їм, і формує зв'язок з іншими галузями законодавства, зокрема господарського, адміністративного, кримінального права, здійснюючи на них відповідний вплив, проте не виходячи за межі податкових правовідносин.

Висновки. Отже, спільними рисами фінансового й податкового контролю є такі: 1) наявність спільної правової бази в межах інституту загальної частини фінансового права; 2) позиціонування податкового контролю як підвиду фінансового контролю з відповідною належністю до останнього; 3) наявність спільних принципів, методів, способів і форм контролю на основі фінансового контролю загалом. Водночас відмінностями фінансового й податкового контролю є такі: 1) наявність окремого правового регулювання для податкового контролю на основі Податкового кодексу України, що встановлює відмінності порівняно з фінансовим контролем загалом; 2) використання властивих лише податковому контролю видів, форм і методів контролю; 3) спрямування податкового контролю на добровільне виконання податкових зобов'язань платниками податків і лише у випадку порушень застосування до них засобів примусу, тоді як фінансовий контроль загалом покликаний забезпечити нагляд за всіма сторонами фінансової діяльності, сприяти її законності й дотриманню фінансового законодавства загалом. При цьому такі підходи, як стимулювання дотримання законодавства, заохочення сумлінних учасників фінансових правовідносин, йому загалом не властиві, так як у значній кількості випадків він має справу з державними фінансовими відносинами, які чітко регламентовані й заохочення щодо яких є загалом малодоцільним.

Напрямом подальших досліджень убачається всебічний аналіз податкового контролю в податкових правовідносинах на основі чинного законодавства, наукових підходів і перспектив розвитку в майбутньому.

Список використаних джерел:

1. Василик О.Д. Державні фінанси України : [підручник для студ. екон. спец. ВНЗ] / О.Д. Василик, К.В. Павлюк ; Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка. – 2-ге вид., перероб. та доп. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 606 с.



2. Фінансове право України : [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / [Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Пришва та ін.]. – К., 2009. – 395 с.
3. Ревизия и контроль в промышленности : [учебное пособие] / под ред. И.А. Белобжецкого. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 294 с.
4. Шохин С.О. Вопросы финансового контроля в Бюджетном кодексе РФ / С.О. Шохин // Финансы. – 1997. – № 10. – С. 5–7.
5. Козырин А.Н. Государственный финансовый контроль в абсолютной монархии: Саудовская Аравия / А.Н. Козырин // Президентский контроль. – 1998. – № 3. – С. 42–45.
6. Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : [навчальний посібник] / Л.А. Савченко. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 504 с.
7. Алисов Е.А. Финансовое право Украины : [учебное пособие] / Е.А. Алисов. – Х. : Эспада, 2000. – 288 с.
8. Финансовое право : [учебник] / отв. ред. Н.И. Химичева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристъ, 2001. – 600 с.
9. Грачева Е.Ю. Налоговое право: вопросы и ответы : [учебное пособие] / Е.Ю. Грачева, Е.Д. Соколова. – М. : Юриспруденция, 2001. – 128 с.
10. Грачёва Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля / Е.Ю. Грачева. – М. : Юриспруденция, 2000. – 192 с.
11. Роль В.Ф. Фінансове право : [навчальний посібник] / В.Ф. Роль, В.В. Сергієнко, С.М. Попова. – К. : ЦУЛ, 2011. – 392 с.
12. Віхров О.П. Фінансове право : [конспект лекцій] / О.П. Віхров, С.О. Ніщимна. – Чернігів : ЧДІЕУ, 2002. – 280 с.
13. Боднарук Ю.В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Ю.В. Боднарук. – Одеса, 2008. – 247 с.
14. Налоги и налогообложение / под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 495 с.
15. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : [учебник] : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2005. – Т. 3 : Учение о налоге. – 2005. – 583 с.
16. Соловйова Ю.О. Організаційно-правові засади здійснення податкового контролю в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Ю.О. Соловйова. – Донецьк, 2011. – 240 с.
17. Маринів Н.А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Н.А. Маринів. – Х., 2007. – 20 с.
18. Ефремова Т.А. Повышение результативности налогового контроля : автореф. дисс. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.10 / Т.А. Ефремова. – Саранск, 2009. – 19 с.
19. Фінансово-правовий механізм формування доходної частини бюджетів : [курс лекцій] / [Л.А. Савченко, А.В. Цимбалюк, В.А. Капріца, М.В. Глух, Є.С. Мороз]. – Ірпінь, 2002. – 356 с.
20. Рева Д.М. Правове регулювання податкового контролю в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Д.М. Рева. – Х., 2005. – 204 с.
21. Білінін Я.В. Правове регулювання фінансового контролю в сфері міжбюджетних відносин : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Я.В. Білінін. – Донецьк, 2007. – 219 с.
22. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
23. Кучерявенко М.П. Податкове право України : [підручник] / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 528 с.
24. Єгарміна В.Д. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування / В.Д. Єгарміна // Збірник наукових праць Національного університету Державної податкової служби України. – 2011. – № 1. – С. 166–176.

