

Місце податкової перевірки в системі податкового контролю

Здійснення державою діяльності з формування, розподілу і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів, тобто фінансової діяльності, — одна з найважливіших функцій держави. Кожна з функцій держави вимагає відповідного фінансового забезпечення, тому неможлива реалізація жодної державної функції без залучення держави до фінансової діяльності¹.

У фінансовій діяльності держави виділяють, як правило, стадії формування грошових фондів (утворення бюджетних фондів — Державного бюджету, місцевих бюджетів, позабюджетних фондів), їхнього розподілу (рух коштів на рівні надходження до бюджетів і фондів, спрямування їх на фінансування певних державних завдань) і використання грошових фондів². Однією з останніх стадій здійснення фінансової діяльності держави є контроль за рухом коштів. Причому відводити фінансовому контролю роль «останньої» стадії слід з деякими застереженнями. Фінансовий контроль виступає завершальним, підсумковим етапом при виконанні підсумково-звітних дій, але присутній на всіх етапах руху централізованих і децентралізованих коштів: при наданні дотацій і субвенцій бюджетам, стягненні податків і т. ін.³

Слід погодитися з тим, що наявність у системі фінансового права таких значних та складних його інститутів, як бюджетне та податкове

¹ Див.: *Воронова Л. К., Кучерявенко Н. П.* Финансовое право: Учебное пособие. — Х., 2003. — С. 12; *Карасева М. В.* Финансовое правоотношение. — Воронеж, 1997. — С. 136.

² Див.: *Горбунова О. Н.* Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. — Москва, 2003. — С. 10—13; *Бельский К. С.* Финансовое право: наука, история, библиография. — М., 1995. — С. 27.

³ Див.: *Воронова Л. К., Кучерявенко Н. П.* Вказ. праця. — 2003. — С. 13—14.

право, дозволяє виділити в структурі державного фінансового контролю бюджетний та податковий контроль як його головні напрямки. Поряд із ними також можна виділити банківський нагляд (мається на увазі державний нагляд за діяльністю кредитних організацій) та валютний контроль¹. В даному випадку акцент на державній природі банківського нагляду зроблено не випадково. Річ у тім, що якщо податковий та бюджетний контроль можуть здійснюватися виключно державою в особі уповноважених органів, то банківський нагляд має два аспекти: публічно-правовий та приватноправовий. Контроль за діяльністю кредитних організацій може здійснюватися не тільки державними органами, а й недержавними установами — уповноваженими банками, діяльність яких у сфері банківського контролю регламентовано Декретом Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання та валютного контролю». Тому, розглядаючи державний фінансовий контроль та його складові, ми маємо на увазі тільки контроль за діяльністю кредитних організацій, що здійснюється державними органами та установами.

Цікавою є й пропозиція деяких авторів поділяти фінансовий контроль за сферами діяльності на бюджетний, податковий, валютний, кредитний, страховий, інвестиційний, контроль за грошовою масою і т. ін.² Щоправда, викликає сумніви логічність такого поділу. При поділі фінансового контролю на бюджетний, податковий, валютний, нагляд за діяльністю кредитних організацій кожна з частин, що виділяються, відповідає певній стадії руху грошових коштів, характеризується існуванням своєрідного режиму контролю з відповідним механізмом та органами, що покликані здійснювати цей контроль. Так, контроль у бюджетній сфері здійснюється Державним казначейством та контрольно-ревізійною службою і регулюється низкою законодавчих актів, таких, як Бюджетний кодекс України, Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні». Так само й податковий, і валютний контроль регулюють кожний свою стадію руху публічних коштів, мають самостійну правову основу, систему органів контролю та своєрідний механізм його реалізації, чого не можна сказати про «інвестиційний контроль» та «контроль за грошовою масою»³. Тому, на наш погляд, виділення їх як самостійні частини у системі

фінансового контролю є не зовсім логічним. Вважаємо, що виділення напрямків, видів, структурних підрозділів фінансового контролю, та й узагалі будь-чого, не повинно бути самоціллю; недоцільно й безперспективно проводити «класифікацію заради класифікації». Поділ певного явища на види, елементи має відображати об'єктивну дійсність, а не перетворюватися на джерело численних наукових абстракцій.

Своєрідність податкового контролю в системі фінансового контролю та його відмінність від інших структурних підрозділів фінансового контролю є підґрунтям для змістовних досліджень у цій сфері¹. В цілому думки науковців щодо визначення поняття податкового контролю не розходяться принципово. Податковий контроль слід розглядати з різних точок зору — як функцію чи як елемент державного управління економікою, як процес, особливу діяльність уповноважених суб'єктів. Нас більш за все цікавить останній аспект, і саме з цієї позиції ми розглядатимемо податковий контроль у нашому дослідженні. Податковий контроль у цьому розумінні визначають як важливий напрямок фінансового контролю, що являє собою діяльність суб'єктів, наділених відповідними компетенціями, по використанню спеціальних форм і методів, спрямованих на створення досконалої системи оподаткування й досягнення такого рівня ретельності (податкової дисципліни) серед платників податків та податкових агентів, при якому виключаються порушення податкового законодавства². Слід зазначити, що дане визначення в цілому розкриває зміст податкового контролю, однак є деякі позиції, з огляду на які в нього, на наш погляд, необхідно внести окремі уточнення. По-перше, досить розпливчастим та примарним виглядає досягнення певного «рівня ретельності» як мета податкового контролю. По-друге, серед суб'єктів контролю названо тільки платників податків та податкових агентів і тим самим до їх кола не входять інші податкові представники, які не мають статусу податкового агента, але є суб'єктами податкового контролю. По-третє, виключення порушень податкового законодавства та створення досконалої системи оподаткування взагалі не є метою податкового контролю. На наш погляд, у науковій літературі слушно

¹ Див.: Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах / Под ред. И. И. Кучерова. — М., 2001. — С. 16.

² Див.: Мандрица В. М., Рукавишникова И. В., Дружинин Д. Н. Финансовое право / Под ред. В. М. Мандрицы. — Ростов н/Д., 1999. — С. 97.

³ Див.: Там само.

¹ Див., напр.: Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Вказ. праця; Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практическое пособие / Под ред. проф. Ю. Ф. Кваши. — М., 2001; О. А. Ногина. Налоговый контроль: вопросы теории. — СПб., 2002; Завгородний В. П. Налоги и налоговый контроль в Украине. — К., 2000.

² Див.: Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Вказ. праця. — С. 26.

зазначено, що будь-який контроль являє собою «систематичний нагляд і перевірку процесу функціонування певного об'єкта з метою встановлення його відхилення від заданих параметрів»¹. З огляду на це метою податкового контролю є саме встановлення відхилення від заданих параметрів — додержання всіх норм податкового законодавства, а забезпечення цього додержання залежить від багатьох інших чинників. У цьому питанні ми підтримуємо позицію М. Кучерявенка, котрий визначає податковий контроль як спеціальний державний контроль, що являє собою діяльність податкових органів та їх посадових осіб з перевірки виконання вимог податкового законодавства особами, які реалізують податкові обов'язки чи забезпечують їх реалізацію².

Без сумніву, податковий контроль характеризується триланковою системою суб'єктів. По-перше, це держава, що виступає власником контрольованих публічних грошових фондів, у тому числі тих, які мають надійти до бюджету у вигляді податків. По-друге, це органи, створені державою спеціально для провадження діяльності в сфері податкового контролю. І, по-третє, це контрольовані суб'єкти, що реалізують безумовні обов'язки зі сплати податку, податкового обліку та звітності.

Закон України від 21 грудня 2000 р. № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» встановлює перелік контролюючих органів. Відповідно до ст. 2 зазначеного Закону контролюючими органами є:

— 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;

— органи Пенсійного фонду України — стосовно збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;

— органи фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування — стосовно внесків на загальнообов'язкове державне

¹ Контроль и ревизия / Ф.Ф. Бутинец, С.В. Бардаш, Н.М. Малюга, Н.И. Петренко. — 2-е изд., перераб. и доп.: Учебник. — Житомир, 2000. — С. 10.

² Див.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. — Х., 2001. — С. 303.

соціальне страхування, у межах компетенції цих органів, встановленої законом;

— податкові органи — стосовно податків і зборів (обов'язкових платежів), які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, крім зазначених вище.

Контролюючі органи мають право здійснювати перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування і сплати лише стосовно тих податків і зборів (обов'язкових платежів), які віднесено до їх компетенції пунктом 2.1 ст. 2 Закону № 2181-III. Важливо відзначити, що пп. 2.2.2 Закону чітко встановлює: інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), у тому числі за запитами правоохоронних органів.

Слід звернути увагу на те, що законодавець при визначенні компетенції контролюючих органів використовує конструкцію «перевірка своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів (обов'язкових платежів)», вкладаючи в неї весь обсяг дій, здійснюваних контролюючими органами при проведенні податкового контролю. Здається, законодавець фактично отожднює поняття «перевірка своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів (обов'язкових платежів)» та «контроль за дотриманням податкового законодавства». На наш погляд, це суттєвий недолік закону. Безумовно, перевірка є основним методом здійснення будь-якого контролю, однак, аналізуючи податковий контроль, не слід забувати, що він включає не тільки перевірку, а й інші елементи, такі як облік платників податків, облік об'єктів оподаткування, обстеження територій та приміщень, де можуть знаходитися об'єкти оподаткування або об'єкти, що використовуються для одержання об'єктів оподаткування¹. На наш погляд, слід чіткіше визначити місце податкової перевірки в системі податкового контролю та законодавчо не обмежувати компетенцію органів податкового контролю виключно перевіркою.

В теорії податкового та фінансового права також досить часто можна зустріти змішування форм, методів і видів контролю. Так, попередній, поточний і наступний контроль розглядаються в одному випадку як форми, в іншому — як види або типи контролю². Така сама термінологічна проблема існує і з виділенням таких понять, як документальний і фактичний контроль; ревізія, обслідування й перевірка

¹ Кучерявенко Н. П. Вказ. праця. — С. 305.

² Докладніше про це див.: Кучеров И. И., Судачков О. Ю., Орешкин И. А. Вказ. праця. — С. 26.

в інтерпретації різних учених є методами, видами або формами контролю¹. Слід більш уважно підходити до цієї класифікації. На жаль, у даній статті немає можливості детально проаналізувати та виділити всі критерії розмежування видів, форм і методів податкового контролю. Разом з тим слід зазначити, що в одних наукових роботах до поняття форм господарського контролю включаються методологічні основи його здійснення, і залежно від ознак, що лежать в основі того чи іншого методологічного підходу, виділяють декілька форм господарського контролю². Серед цих ознак виділяють час проведення контролю, джерела контрольних даних та способи його здійснення. Під формою контролю пропонують розуміти й зовнішнє вираження конкретних дій, що здійснюються суб'єктами контролю³. Поза всяким сумнівом, таке визначення найбільшою мірою відповідає філософському розумінню поняття форми. Однак це дає підстави розрізняти такі форми контролю, як кількісну, якісну та вартісну, у зв'язку з чим такий висновок суперечить практиці, що склалася — фінансово-господарський контроль охоплює всі показники економічної діяльності — кількісні і якісні, натуральні й вартісні як єдине ціле⁴.

На наш погляд, більш аргументованою є думка, згідно з якою форма фінансового контролю розглядається як спосіб конкретного вираження та організації контрольних заходів⁵. Відповідно до цього виділяють такі основні форми фінансового контролю, як ревізія, перевірка та нагляд. Податкова перевірка являє собою процесуальну дію податкової адміністрації по контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, своєчасністю та повнотою сплати податків і зборів, що здійснюється шляхом зіставлення фактичних даних, одержаних у результаті податкового контролю, з даними податкових декларацій та інших звітних документів, що подаються платни-

¹ Див.: *Грачева Е. Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. — М., 2000. — С. 118–119.

² Докладніше про це див.: *Бурцев В. В.* Государственный финансовый контроль: методология и организация. — М., 2000. — С. 86–89; *Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А.* Вказ. праця. — С. 27.

³ Див.: *Бутынец Ф. Ф.* Организация и проведение ревизий в условиях механизации учета в потребкооперации. — М., 1976. — С. 99.

⁴ Див.: *Грачева Е. Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. — М., 2000. — С. 125; *Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А.* Вказ. праця. — С. 28.

⁵ Див.: *Финансовое право: Учебник / Под ред. проф. О. Н. Горбуновой.* — М., 1996. — С. 63.

ками податків до податкових органів¹. Аналіз законодавства з податкового контролю дає змогу зробити висновок про те, що основною та найбільш ефективною формою його здійснення є саме податкова перевірка. Разом з тим це не виключає можливості використання і ревізії в межах відповідної контрольної діяльності². Що стосується податкового нагляду, то він фактично покладений на органи прокуратури³ і здійснюється в рамках функцій загального нагляду, регламентованого Законом України від 5 листопада 1991 р. № 1789-ХІІ «Про прокуратуру».

Надійшла до редколегії 30.03.05

¹ Див.: *Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений.* — С. 21.

² Див.: *Налого и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А. В. Брызгалова.* — М., 1997. — С. 411; *Гуреев В. И.* Российское налоговое право. — М., 1997. — С. 199.

³ Див.: *Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А.* Вказ. праця. — С. 28–29.