

## Податковий контроль як складник фінансового контролю: публічно-правовий аспект

### *Tax control as a component of financial control, public-legal aspect*

Наталія Маринів

#### Ключові слова:

публічна фінансова система, фінансова діяльність, фінансова дисципліна, фінансовий контроль, податковий контроль.

#### Key words:

public financial system, finance, financial discipline, financial control, tax control.

Податкова система в Україні продовжує залишатися складною в адмініструванні, що засвідчує шкала "Paying Taxes" рейтингу "Doing Business" Світового банку (107-е місце зі 189 країн). Про це йдеться в аналітичній доповіді «Податкові механізми відновлення соціально-економічного розвитку в контексті реформи 2016 р.» Національного інституту стратегічних досліджень<sup>1</sup>. Серед типових проблем податкового адміністрування можна відзначити: порушення мораторію на податкові перевірки платників з обсягом доходу до 20 млн грн за попередній календарний рік; призначення та проведення податкових перевірок за відсутності достатніх підстав, процесуальні порушення в ході перевірки та/або прийняття необґрунтованих рішень за її результатами; неефективність процедури адміністративного оскарження – обмежений строк оскарження для платника податків, формальний підхід податкових органів, обмежена особиста відповідальність посадових осіб податкових органів тощо.

Відповідно до підп. 14.1.1<sup>1</sup> п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства (контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи) – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом<sup>2</sup>.

У зв'язку з вищевикладеним особливої значущості набувають проблеми з'ясування сутності та особливостей податкового контролю як складника фінансового контролю. Термін «контроль» з'явився декілька сторіч тому. Він походить від французького "contrerole" – «список, що ведеться в двох екземплярах». Від слова "contrerole" походить слово "controle" (контроль), що означає «перевірка, а також постійне спостереження з метою перевірки чи нагляду»<sup>3</sup>. Контроль як соціальне явище, притаманне державно-організованому суспільству, є невід'ємною частиною державного управління, без якого неможлива реалізація державою зовнішньої й внутрішньої політики, забезпечення виконання соціально-економічних програм тощо.

М.П. Кучерявенко справедливо зауважує, що обов'язковою умовою функціонування фінансової системи є фінансовий контроль. Будучи елементом єдиного механізму державного контролю, фінансовий контроль є однією з форм управлінського процесу, що забезпечують функціонування всіх складових фінансової системи. Контроль є невід'ємною частиною регулюючого механізму, однією з форм зворотного зв'язку, коли керуючий суб'єкт, отримуючи інформацію про стан фінансової системи, оцінює її стан і при-

<sup>1</sup> Аналітична доповідь «Податкові механізми відновлення соціально-економічного розвитку в контексті реформи 2016 р.» Національного інституту стратегічних досліджень // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/podatkov\\_i\\_mehanzimu\\_f6424.pdf](http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/podatkov_i_mehanzimu_f6424.pdf).

<sup>2</sup> Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Голос України від 04.12.2010 р. – № 229.

<sup>3</sup> Современный словарь иностранных слов / Под ред. Е.А. Гришиной. – М. : Рус. яз., 1993. – С. 360; Ожегов С.И. Толковый словарь русского языка: 80000 слов и фразеологических выражений / С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведова. – М. : АЗЪ, 1996. – С. 286.

ймає рішення про необхідні заходи. Аналіз контрольних дій дозволяє визначити резерви й перспективи розвитку системи в цілому, ефективність управлінських рішень. Фінансова система та її елементи, маючи складну структуру, обов'язково передбачають використання ефективного, дієвого контролю. Управління фінансовими процесами, опосередкованими розподілом сукупного суспільного продукту, безпосередньо впливає й на виробництво цього продукту, за рахунок якого задовольняються потреби суспільства, фінансується реалізація функцій держави. Податковий контроль як різновид фінансового контролю характеризується всіма принциповими рисами останнього й нарівні з іншими видами фінансового контролю забезпечує рух публічних грошових коштів, бере участь у розподілі сукупного суспільного продукту<sup>4</sup>.

Згідно з п. 61.1 ст. 61 Податкового кодексу України<sup>5</sup> податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти й 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.

Специфіка податкового контролю в системі фінансового державного контролю та відмінність від інших його видів дають підґрунтя для змістовних досліджень у цій сфері. Податковий контроль може розглядатися в декількох аспектах: як функція, як елемент державного управління економікою або ж як процес чи особлива діяльність уповноважених суб'єктів. Податковий контроль як елемент управління вирішує декілька завдань: по-перше, це контроль за фінансовою й господарською діяльністю суб'єктів у зв'язку з оподаткуванням; по-друге, це регламентована нормами права діяльність владних і зобов'язаних осіб, пов'язана з формуванням публічних грошових фондів за рахунок надходжень від податків та зборів (обов'язкових платежів); по-третє, це засіб забезпечення законності у сфері оподаткування<sup>6</sup>.

Нас більш за все цікавить податковий контроль як процес (особлива діяльність уповноважених суб'єктів), і ми будемо розглядати податковий контроль саме з цієї позиції. Податковий контроль у цьому аспекті визначають як важливий напрям фінансового контролю, що є діяльністю суб'єктів, які володіють відповідною компетенцією, з використанням спеціальних форм і методів, направлену на створення досконалої системи оподаткування й досягнення такого рівня старанності (податкової дисципліни) серед платників податків та податкових агентів, при якому виключаються порушення податкового законодавства<sup>7</sup>.

Слід зазначити, що таке визначення в цілому розкриває зміст податкового контролю, однак, на наш погляд, потребує деяких уточнень. По-перше, досягнення певного «рівня старанності» як мета податкового контролю видається досить розпливчастим. По-друге, серед суб'єктів контролю названі тільки платники податків та зборів і податкові агенти, тим самим з їх кола штучно виключені інші податкові представники, що не мають статусу податкового агента, але є суб'єктами податкового контролю. При цьому необхідно звернути увагу на те, що під суб'єктами контролю маються на увазі представники владної сторони, тобто державні органи, що наділені відповідною компетенцією для його здійснення. По-третє, виключення порушень податкового законодавства та створення досконалої системи оподаткування взагалі не є метою податкового контролю.

Як справедливо зазначила О.А. Ногіна, основна мета держави при створенні системи податкового контролю полягає насамперед у постійному виявленні й вилученні до бюджетної системи недоїмок із податків і зборів, а також у запобіганні здійсненню порушень податкового законодавства, про що свідчать досить широкі повноваження, надані податковим органам із примусового стягнення, застосування способів забезпечення й реструктуризації заборгованості з податків і зборів. Своєчасне формування податкових доходів бюджетів – ось основне завдання, яке стоїть перед податковими органами<sup>8</sup>. Стосовно вищенаведеного можна зауважити, що система податкового контролю спрямована на надходження коштів не тільки до бюджетної системи. Бюджетну систему складають окремі види бюджетів, тоді як податки та збори надходять до їх доходних частин.

<sup>4</sup> Кучерявенко Н.П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация / Н.П. Кучерявенко. – К. : Правова єдність, 2009. – 496 с.

<sup>5</sup> Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI// Голос України від 04.12.2010 р. – № 229.

<sup>6</sup> Грачева Е.Ю. Финансовое право : [учебное пособие] / Е.Ю. Грачева, Э.Д. Соколова. – М. : Юриспруденция, 2000.- С. 32.

<sup>7</sup> Кучеров И.И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И.И. Кучеров, О.Ю. Судаков, И.А. Орешкин. – М. : Центр ЮрИнфор, 2001. – С. 26.

<sup>8</sup> Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории / О.А. Ногина. – СПб. : Питер, 2002. – С. 30–31.

М.П. Кучерявенко зауважує, що при аналізі податкового контролю необхідно звернути увагу на деякі особливості, які розкривають його зміст:

- 1) це спеціальний державний контроль, аналіз якого передбачає два аспекти: а) здійснюється спеціальними суб'єктами, наділеними державою особливою компетенцією саме в області оподаткування; б) здійснюється щодо спеціального об'єкта – централізованих і децентралізованих грошових фондів;
- 2) податковий контроль включає контроль за дисципліною у сфері оподаткування. Це передбачає широкий підхід до змісту податкового контролю. На перший погляд може здатися, що він зводиться тільки до контролю за коштами, однак це не так. Податковий контроль охоплює й повноваження, не пов'язані безпосередньо, що не виражаються в переміщенні грошових фондів. Наприклад, платник податків своєчасно й у повному обсязі сплатив податки, але не надав вчасно податкову декларацію, тобто не реалізував один зі своїх імперативних обов'язків, і це неодмінно буде об'єктом податкового контролю<sup>9</sup>.

Як зазначено у ст. 1 Лімської декларації керівних принципів контролю, контроль взагалі – не самоціль, а невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є встановлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності й економії витрачання матеріальних ресурсів на максимальній ранній стадії для того, щоб мати можливість здійснити корегуючі заходи, а в окремих випадках – притягти винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання чи зменшення кількості таких порушень у майбутньому<sup>10</sup>.

Найбільш наближеним до визначення контролю, запропонованого Лімською декларацією, є визначення О.А. Лукашева, який розглядає податковий контроль як особливий вид державного фінансового контролю, який здійснюється на стадії формування публічних грошових фондів спеціально уповноваженими суб'єктами, направлений на забезпечення дотримання податкового законодавства платниками податків, податковими агентами та іншими суб'єктами, які забезпечують реалізацію податкового обов'язку, на встановлення й попередження податкових правопорушень, а також на притягнення винних осіб до юридичної відповідальності<sup>11</sup>.

Зупинимось на цьому положенні докладніше. По-перше, податковий контроль слід пов'язувати виключно зі стадією формування публічних грошових фондів, тоді як ні їх розподілення, ні використання не охоплюється цим видом контролю. По-друге, цей контроль здійснюється спеціально уповноваженими суб'єктами – органами, які утворені державою виключно для цієї мети. По-третє, головне у здійсненні податкового контролю – дотримання податкового законодавства. У деяких випадках його пов'язують із надходженням коштів до бюджетів, але ж платники можуть і не мати обов'язку сплачувати конкретний податок, проте інші різновиди податкового обов'язку вони зобов'язані будуть виконувати. По-четверте, до суб'єктів, які контролюються, входять не лише безумовно зобов'язані особи (платники), але й ті, що забезпечують реалізацію їхніх обов'язків (податкові агенти, представники).

У сфері правового регулювання контроль, на думку О.А. Ногіної, використовується насамперед як механізм, за допомогою якого перевіряється відповідність поведінки й діяльності контрольованих суб'єктів (державних органів, організацій і фізичних осіб). Їхня поведінка порівнюється з вимогами правових норм, у зв'язку з чим податковий контроль розглядається як складова частина організаційно-правового механізму управління, що формується державою. І це є особливим видом діяльності спеціально уповноважених органів, якою забезпечується встановлене нормами податкового права виконання обов'язків осіб у сфері оподаткування, дослідження й виявлення підстав для здійснення примусових податкових вилучень до бюджетної системи, а також установа підстав для застосування заходів відповідальності за здійснення податкових правопорушень<sup>12</sup>.

Як зазначає М.П. Кучерявенко (і ми погоджуємося з такою тезою), навряд чи має сенс акцентувати увагу на безумовності застосування заходів відповідальності за здійснення податкових правопорушень

<sup>9</sup> Кучерявенко Н.П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация / Н.П. Кучерявенко. – К. : Правова єдність, 2009. – 496 с.

<sup>10</sup> Лимская декларация руководящих принципов контроля // Контрольно-счетные органы Российской Федерации (в вопросах и ответах) / Под общ. ред. С.В. Степашина. – М., 2001. – С. 109.

<sup>11</sup> Налоговое право Украины : [учебное пособие] / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2004. – С. 242.

<sup>12</sup> Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории / О.А. Ногина. – СПб. : Питер, 2002. – С.10, 38.

і фактично включенні їх у механізм податкового контролю. Дійсно, унаслідок здійснення контролюючих дій може виявитися абсолютно необхідним і законним здійснення примусових податкових вилучень, застосування заходів відповідальності за здійснення податкових правопорушень. Але не можна виключати й ситуацій, коли йдеться про правомірну поведінку зобов'язаних осіб, що не допускає застосування заходів відповідальності<sup>13</sup>. Визначаючи податковий контроль як різновид спеціального державного контролю, який є діяльністю податкових органів та їх посадових осіб із забезпечення законності, фінансової дисципліни й доцільності при мобілізації централізованих і децентралізованих грошових фондів і пов'язаних із ними матеріальних засобів, М.П. Кучерявенко звертає увагу на деякі особливості, що розкривають зміст такого контролю<sup>14</sup>.

Першою особливістю він вважає те, що податковий контроль – це спеціальний державний контроль, який здійснюється спеціальними суб'єктами, наділеними державою особливою компетенцією саме в галузі оподаткування, відносно спеціального об'єкта, пов'язаного з надходженням до централізованих і децентралізованих грошових фондів. Друга особливість полягає в тому, що податковий контроль є контролем за дисципліною у сфері оподаткування, що означає чітке дотримання встановлених приписів, порядку формування централізованих і децентралізованих грошових фондів. При цьому податковий контроль охоплює не тільки контроль за грошовими коштами, а й інші повноваження, що не пов'язані безпосередньо з рухом грошових коштів (наприклад, платник податків своєчасно й у повному об'ємі заповнює податкову декларацію, але вчасно не надав податкову декларацію, тобто не реалізував один зі своїх податкових обов'язків, і це неодмінно стане приводом для здійснення податкового контролю). Третьою особливістю податкового контролю є його чітка цілеспрямованість, що проявляється насамперед у спрямованості об'єкта контролю та цільовому характері руху грошових фондів в умовах публічного регулювання, коли грошові ресурси закріплюються за фондами, що фінансують чітко визначені цілі, а нецільове витрачання коштів заборонено.

Ще однією особливістю податкового контролю є те, що він пов'язаний не тільки з грошовими коштами, але й із матеріальними засобами. Ці засоби беруть участь у процесі як об'єкт визначення грошових обов'язків у двох аспектах: або через безпосередній предмет оподаткування (певний майновий комплекс або його частина), або як засіб забезпечення грошових зобов'язань (коли відбувається реалізація майна, і за рахунок виручених грошових коштів погашаються грошові зобов'язання).

Таким чином, контроль є важливим елементом будь-якої галузі державного управління. Податковий контроль як самостійний напрямок державного фінансового контролю має свою мету, завдання, суб'єктів та відповідні об'єкти. Головною метою податкового контролю є наповнення дохідної частини державного бюджету за рахунок повної й своєчасної сплати податків і зборів, а головним призначенням податкового контролю є контроль за дотриманням норм податкового законодавства щодо сплати податків.

Удосконалення податкового контролю та переорієнтація чинної податкової системи в Україні в напрямку гармонізації відносин між податковими органами та платниками податків – основне завдання, яке слід вирішити для втілення світового досвіду адміністрування податків та для формування в вітчизняних платників податків податкової свідомості й податкової культури, що передбачатиме добровільну сплату податків та інших обов'язкових платежів.

## Анотація

Стаття присвячена з'ясуванню особливостей податкового контролю як частини фінансового контролю. Поряд із виділенням родових ознак, що притаманні фінансовому контролю, увага також зосереджується на видових характеристиках податкового контролю. Наголошується на важливості реалізації податкового контролю для забезпечення фінансової дисципліни.

<sup>13</sup> Кучерявенко М.П. Правове регулювання податкового контролю / М.П. Кучерявенко // Вісник АПРн. – 2002. – № 2(29). – С. 483.

<sup>14</sup> Кучерявенко М.П. Правове регулювання податкового контролю / М.П. Кучерявенко // Вісник АПРн. – 2002. – № 2(29). – С. 483.

## Summary

The article is devoted to clarify the characteristics of tax control as part of financial control. Along with the release of generic features that are inherent to financial control, attention is also focused on the specific characteristics of tax control. Stresses the importance of implementing tax control to ensure financial discipline.

## Використана література:

1. Аналітична доповідь Національного інституту стратегічних досліджень «Податкові механізми відновлення соціально-економічного розвитку в контексті реформи 2016 року» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/podatkovi\\_mehanizmu-f6424.pdf](http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/podatkovi_mehanizmu-f6424.pdf).
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Голос України від 04.12.2010 р. – № 229.
3. Современный словарь иностранных слов /Под ред. Е.А. Гришиной. – М. : Рус. яз., 1993. –740 с.
4. Ожегов С.И. Толковый словарь русского языка: 80000 слов и фразеологических выражений / С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведова. – М. : АЗЪ, 1996. – 928 с.
5. Кучерявенко Н.П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация / Н.П. Кучерявенко – К. : Правова єдність, 2009. – 496 с.
6. Грачева Е.Ю. Финансовое право : [учебное пособие] / Е.Ю. Грачева, Э.Д. Соколова. – М. : Юриспруденция, 2000. – 304 с.
7. Кучеров И.И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И.И. Кучеров, О.Ю. Судаков, И.А. Орешкин. – М. : Центр ЮрИнфор, 2001. – 256 с.
8. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории / О.А. Ногина. – СПб. : Питер, 2002. – 160 с.
9. Лимская декларация руководящих принципов контроля // Контрольно-счетные органы Российской Федерации (в вопросах и ответах) / Под общ. ред. С.В. Степашина. – М., 2001. – С. 109.
10. Налоговое право Украины : [учебное пособие] / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2004. – 488 с.
11. Кучерявенко М.П. Правове регулювання податкового контролю / М.П. Кучерявенко // Вісник АПРн. – 2002. – № 2(29). – С. 107–113.

---

**Наталія Маринів,**  
кандидат юридичних наук,  
асистент кафедри фінансового права  
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого