

УДК 351.713

Подольська А.А.,
аспірант кафедри фінансового
та адміністративного права
Національного університету
«Одеська юридична академія»

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

В статті досліджено наукові підходи до визначення сутності податкового контролю та його місця в системі державного фінансового контролю. Наголошено на важливості його мети та завдань. Запропоновано можливий вектор розвитку держави в сфері контролю оподаткування на основі світового досвіду організації податкового контролю.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, податковий контроль, податкова система, організація податкового контролю

The article investigates scientific approaches to the definition of the essence of tax control and its place in the system of state financial control. The importance of its purpose and objectives is emphasized. The proposed course of state development in the field of taxation control is based on the international experience of tax audit organization.

Key words: system of state financial control, tax control, tax system, organization of tax control

Постановка проблеми. Контроль є невід'ємним елементом будь-якої галузі державного управління в сучасній державі. Важливість податкового контролю полягає в тому, що вдосконалення та ефективна реалізація податкового контролю за своєчасністю сплати та правильністю нарахування податкових платежів покликана забезпечити вирішення основної проблеми – наповнення дохідної частини державного бюджету України, що

особливо актуально під час фінансової кризи та зростання бюджетного дефіциту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Незважаючи на наявність наукових досліджень щодо сутності податкового контролю це питання не є закритим і досі породжує чимало дискусій. Цій темі присвячені роботи як правників, так і економістів, серед яких дослідження М. Кучерявенка, Н. Пришви, Т. Латковської, Л. Савченко, О. Шевчук, А. Чередниченко, Т. Кравцова, Ю. Соловійова, С. Рогачова, І. Литвинчука, Н. Бурковської, Е. Поролло та ін. Погляди на вирішення цього питання у дослідників доволі протилежні. Одні вважають, що податковий контроль є неодмінною складовою державного фінансового контролю, інші вбачають у ньому самостійний вид контролю. Дискусійним залишаються і питання щодо сутності і функціонального призначення, мети і завдань, а також особливостей організації податкового контролю.

Метою статті є узагальнення підходів до визначення сутності і характеристики особливостей податкового контролю.

Виклад основного матеріалу. В сучасній науково-юридичній літературі немає єдиного підходу до визначення сутності податкового контролю. Предметом наукової уваги є вивчення ролі та місця податкового контролю в умовах трансформаційної економіки України, особливості реалізації податкового контролю в системі управління державними фінансами, у дослідженнях розглядаються теоретичні та практичні підходи і положення щодо суті функцій податкового контролю та теоретико-методологічні підходи щодо податкового контролю в аспекті організації контрольно-перевірочної діяльності [2].

Відповідно до пункту 61.1 статті 61 Податкового кодексу України податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, 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 [3].

Специфіка податкового контролю ставить питання про його місце та відмежування від інших видів в системі фінансового державного контролю і дають підґрунтя для змістовних досліджень у цій сфері. Аналіз наукових досліджень в області економічного і інституційно-правового уявлення про податковий контроль свідчить про наявність декількох підходів до вирішення даного питання. Податковий контроль називають видом державного фінансового контролю, також вказують що діяльність податкових органів з організації перевірок є активним блоком у системі фінансового контролю загалом (Ю. Соловійова, С. Богачов). І. Литвинчук і Н. Бурківська говорять про державний контроль у сфері оподаткування, а Д. Французов – про державний податковий контроль і державний контроль податкових органів у системі макроекономічного регулювання. На думку Г. Нестерова, особливості здійснення податкового контролю поза рамками державного фінансового контролю і виокремлення його у самостійний вид контролю вимагають розробки спеціальних методик його проведення залежно від виду податку, об'єкта оподаткування, податкової бази та інших елементів. Наводиться також визначення податкового контролю як спеціалізованого (лише стосовно податків і зборів) надвідомчого державного контролю [10].

Проте безсумнівним є те, що податковий контроль слід розглядати як невід'ємну складову державного фінансового контролю, який є суттєвим елементом управління державними фінансами і обов'язковою умовою успішного функціонування фінансової системи і економіки країни в цілому. Це обумовлено тим, що податковий контроль - не тільки завершальна стадія управління оподаткуванням, його результати слід розглядати і як відправну точку чергового циклу розподільних відносин з приводу формування централізованих грошових фондів, і як один з факторів стійкості бюджету, що досягається за рахунок стабільного приросту податкових доходів, він є одним з

основних чинників забезпечення наповнюваності дохідної частини бюджету.

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 є необхідною умовою досягнення суспільної ефективності податкових відносин, забезпечуючи зворотний зв'язок платників податків з органами державного управління, які наділені особливими правами і повноваженнями з питань оподаткування та з державними органами, які приймають рішення з питання встановлення нових і зміни умов справляння діючих податків. Він 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, зборів, платежів; по-третє, це засіб забезпечення законності у сфері оподаткування.

Податковий контроль у аспекті особливої діяльності уповноважених суб'єктів (процес) визначають як важливий напрям фінансового контролю, що здійснюється за допомогою процедурно-процесуальної діяльності податкових органів, основу якої складають контрольні прийоми, засоби та способи, які вони вживали при здійсненні контрольних функцій. Основним завданням вказаної діяльності є вдосконалення системи оподаткування й досягнення такого рівня податкової дисципліни серед платників податків та податкових агентів, при якому виключається порушення податкового законодавства.

Більшість науковців визначають контроль як засіб дотримання державної законності, достовірності і ефективного витрачання ресурсів господарювання. На думку Є.В. Калюги, контроль у широкому розумінні, слід вважати як процес, який забезпечує збалансованість взаємодії складових цілісної системи, спрямований на досягнення поставленої перед системою мети [8]. Сутність контролю полягає у здійсненні

контрольних процедур, спрямованих на встановлення відхилень у діяльності системи, що контролюється, від заздалегідь визначених параметрів, тобто: ефективності їх запровадження; причин виникнення цих відхилень і шляхів їх усунення для ефективного досягнення поставленої мети.

Т. Кравцова вважає, що метою податкового контролю є встановлення достовірності даних про повноту, своєчасність, реальність виконуваних господарських операцій, а також законність дій, виконуваних посадовими особами юридичних осіб і фізичними особами – платниками податків, виявлення порушень норм чинного законодавства та вжиття заходів щодо усунення допущених порушень і недоліків, включаючи притягнення до відповідальності посадових осіб за порушення законності [10]. До вище наведеного варто додати також запобігання виникненню проблемних питань.

Відповідно до Лімської декларації про керівні принципи фінансового контролю, прийнятої в жовтні 1977 року на IX конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (ИНТОСАІ), фінансово-економічний контроль – це обов'язковий елемент управління суспільними фінансовими засобами, який покликаний розкрити відхилення від прийнятих стандартів, виявити порушення встановлених принципів законності, забезпечити ефективне витрачання фінансових ресурсів на якомога більш ранній стадії з тим, щоб давати можливість своєчасного прийняття коригуючих заходів [7]. Тобто контроль взагалі – не самоціль, а невід'ємна частина системи регулювання, спрямована на попередження негативних явищ у процесі оподаткування, у даному випадку, і відповідних випадках – притягти винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання чи зменшення кількості таких порушень у майбутньому.

Зазначені положення дозволяють в рамках парадигми державного фінансового контролю виділити і конкретизувати наступні функціональні завдання податкового контролю [6]:

- виявлення відхилень (виявлення фактів, що вказують на ознаки можливого зниження податкових доходів);

- аналіз причин відхилень (дослідження обставин, що визначили фінансові втрати бюджетної системи, і встановлення фактів порушення податкового законодавства);

- корекція (відновлення податкових зобов'язань в передбаченій законом величиною, вжиття заходів по відшкодуванню завданих збитків бюджетам за рахунок донарахування податків та пені, повернення надміру сплачених сум);

- превенція (виявлення і мінімізація негативного впливу факторів, що сприяють порушенням податкового законодавства, здійснення профілактичних заходів щодо запобігання ухиленню від сплати податків);

- охорони права (притягнення до відповідальності осіб, винних у податкових правопорушеннях).

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.

Першою особливістю вчений 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 заплатив податки, 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 [5].

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).

Можна виділити ще специфічні риси податкового контролю, що відрізняють його від інших напрямів контрольної діяльності держави, який полягає в особливостях його предмета, складу (суб'єкту) і об'єктів контролю.

Предметом податкового контролю виступають податкові правовідносини, що виникають між державою та платниками податків з приводу повноти і своєчасності сплати податків і зборів до бюджетів різного рівня. Крім того, предметом податкового контролю є правильність ведення платниками податків первинних документів податкового та бухгалтерського обліку, а також їх достовірність.

А. Чередніченко поділяє суб'єкт податкового контролю на два елементи [9]. Першим є контролюючий суб'єкт: орган (органи) контролю, які відповідно до чинного законодавства мають повноваження для здійснення контролю (податкові органи різних рівнів, митні органи, установи Пенсійного фонду), що спрямовують контрольні дії на діяльність фізичної чи юридичної особи (осіб) – платника певних податків – з метою реалізації основної функції податків – наповнення бюджетів усіх

рівнів та державних цільових фондів. Другий підконтрольний суб'єкт: фізична чи юридична особа (особи) – платники податку, на результати фінансово-господарської діяльності яких зорієнтовані контрольні дії, спрямовані на встановлення відповідності вимогам чинного законодавства показників, на підставі яких визначено та відображено у звітності дані про розміри певних податків до сплати та про фактичну сплату за відповідний звітний період.

Відповідно, до об'єктів відносяться безпосередньо об'єкти оподаткування платників податків, визначені чинним законодавством (доходи, прибуток, обсяги реалізації, обороти з реалізації, митна вартість тощо), за результатами фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта за період, що підлягає контролю.

Варто зазначити, що відповідно до європейського досвіду здійснення податкового контролю діяльності фізичних осіб має супроводжуватися з'ясуванням мінімізації податків на доходи фізичних осіб, їх рухоме і нерухоме майно (транспортного і земельного податків, податку на майно), на дохід від володіння таким майном і перехід права власності при угодах з ним. При цьому здійснення податкового контролю стосовно них може здійснюватися за такими основними напрямками: розробка методів проведення перевірки достовірності інформації, наведеної в податковій звітності; створення єдиної інформаційної бази податкових органів [8].

Світовій практиці відомі варіанти взаємодії органів податкового контролю і держави. Повноваження зі здійснення податкового контролю покладені на органи що:

- є окремим урядовим інститутом, що безпосередньо підпорядковується політичній владі;
- входять до складу Міністерства фінансів чи казначейства;
- є самостійними органами зі своїм адміністративним апаратом і підзвітними політичній владі;
- номінально очолюються обраною політичною особою [10].

В Україні повноваження щодо його здійснення покладені на контролюючі органи та органи стягнення, дії яких координуються центральним органом виконавчої влади [3].

Законодавством встановлено, що контролюючими органами є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, його територіальні органи.

Органами стягнення є виключно контролюючі органи, уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску у межах повноважень, а також державні виконавці у межах своїх повноважень. Стягнення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску за виконавчими написами нотаріусів не дозволяється.

У Податковому кодексі зазначається, що податковий контроль здійснюється шляхом:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- перевірок та звірок відповідно до вимог Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин;
- моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 ПКУ [3].

Як бачимо, цей перелік не є вичерпним і окремі контрольні процедури залишаються не розкритими в повному обсязі, що і надалі буде створювати певні конфліктні ситуації при проведенні контролю. Подібні явища негативно впливають на довіру платників податків до контролюючих органів, що в

подальшому спричинює низький рівень податкової свідомості серед громадян.

У багатьох зарубіжних країнах ставлення громадян до необхідності відраховувати державі частину своїх доходів кардинально відрізняється від позиції українців. У розвиненому суспільстві люди вважають, що сплата податків – це громадянський обов'язок. Сплачуючи податки, громадяни західних країн укладають своєрідний договір з державою, який дає їм і ряд прав на користування суспільними благами. Серед країн з Європи за кількістю добросовісних платників податків лідирує Швеція, де до цієї категорії належать 80% платників податків. Це зумовлено високим рівнем податкової свободи, що супроводжується тут і найвищим у світі рівнем свободи від корупції [1].

Висновки. Податковий контроль є важливим елементом державного фінансового контролю. Він є самостійним, адже характеризується наявністю конкретної мети, завдань та специфічних особливостей реалізації. Його основною метою є наповнення дохідної частини державного бюджету за рахунок повної й своєчасної сплати податків, зборів, платежів, що досягається через контроль за дотриманням норм податкового законодавства щодо їх сплати. На даний момент податковий контроль потребує удосконалення як в науково-теоретичному так і в нормативно-регулятивному плані. Основним завданням держави в сфері контролю в системі оподаткування повинна стати побудова гармонійних відносин між податковими органами та платниками податків, шляхом втілення світового досвіду організації податкового контролю та для формування у вітчизняних платників податків податкової свідомості й податкової культури, що передбачатиме добровільну сплату податків, зборів, платежів.

Література:

1. Американський дослідницький центр «Фонд спадщини» і газета The Wall Street Journal опублікували щорічний рейтинг країн з точки зору економічної свободи - Індекс економічної свободи 2015

року, Електронний ресурс: <http://euroosvita.net/index.php/?category=1&id=2484>.

2. Васюк Ю.М. (2015) Податковий контроль в умовах реформ в Україні, Аспекти публічного управління, № 3, С. 27-36, Електронний ресурс: http://nbuv.gov.ua/UJRN/aplup_2015_3_6.

3. Верховна рада України (2010) Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI, Електронний ресурс: www.rada.gov.ua.

4. Грачева Е.Ю. (2000) Финансовое право : учебное пособие, Москва: Юриспруденция, 286 с.

5. Кучерявенко М.П. (2002) Правове регулювання податкового контролю. Вісник АПрН, № 2(29), С. 482-488.

6. Поролло Е.В (2013) TERRA ECONOMICUS, Том 11, № 3.

7. С.В. Степашина (2001) Лімська декларація керівних принципів контролю. Контрольно-счетные органы Российской Федерации (в вопросах и ответах), Москва, 255 с.

8. Челишева Э. А. (2010) Специфика налогообложения и риски налогового контроля физических лиц, Вопросы регулирования экономики, № 4. Том 1, С. 26–27.

9. Чередніченко А. П. (2005) Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит». Одеса, 20 с.

10. Шевчук О. (2012) Теоретические основы развития налогового контроля. Фінанси та банківська справа, Вісник КНТЕУ. № 2. С. 74-83.