

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 342

DOI <https://doi.org/10.32782/chern.v3.2023.9>

Т. І. Білоус-Осінь
кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри адміністративного і фінансового права
Національного університету «Одеська юридична академія»
orcid.org/0000-0001-5343-3756

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ЯК РІЗНОВИД ПУБЛІЧНОГО КОНТРОЛЮ

Стаття присвячена дослідженню податкового контролю як різновиду публічного контролю. Встановлено, що податковому контролюві як різновиду публічного державного контролю буде притаманно загальних ознак контролю, що визначатимуть його зміст. Запропоновано тлумачити поняття «податковий контроль» як різновид публічного контролю, що заснований на сукупності норм права, які регулюють державне управління в сфері оподаткування в частині дотримання законності та, який реалізується визначеними законодавством суб'єктами.

Зазначено, що сферою оподаткування опосередковано специфіку податкового контролю, а саме: 1) податковий контроль виражається через державно-владну діяльність, що складається з сукупності нормативно встановлених заходів; 2) застосовується відповідно до податкового законодавства; 3) застосовується виключно контролюючими органами; 4) підлягає координації Державною податковою службою України; 5) специфікуються мета податкового контролю.

Встановлено, що особливість податкового контролю як виду публічного контролю полягатиме в наявності відповідної інституційної системи суб'єктів, що уповноважені застосовувати податковий контроль. Акцентовано увагу на тому, що змістовно податковий контроль не є єдино структурованим явищем, а заходи контрольної діяльності залежатимуть від обраного способу податкового контролю, а саме: ті, що спрямовані на ведення обліку платників податків; ті, що необхідні при здійсненні інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; ті, що складають зміст перевірок та звірок, а також перевірок щодо дотримання законодавства; ті, що реалізуються під час моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до податкового законодавства. Виявлено відсутність нормативної деталізації окремих процедур податкового контролю.

Ключові слова: контроль, податковий контроль, публічний контроль, контролюючий орган, податкове законодавство.

Bilous-Osin T. I. TAX CONTROL AS A TYPE OF PUBLIC CONTROL

The article is devoted to the study of tax control as a type of public control. It has been established that tax control as a type of public state control will be characterized by general features of control that will determine its content. It is proposed to interpret the concept of "tax control" as a type of public control, which is based on a set of legal norms that regulate state administration in the field of taxation in terms of compliance with legality and which is implemented by entities defined by legislation.

It is noted that the specifics of tax control are indirectly reflected in the field of taxation, namely: 1) tax control is expressed through state-authority activity, which consists of a set of normatively established measures; 2) is applied in accordance with tax legislation; 3) is used exclusively by controlling bodies; 4) subject to coordination by the State Tax Service of Ukraine; 5) the purpose of tax control is specified.

It has been established that the peculiarity of tax control as a type of public control will be the presence of an appropriate institutional system of subjects authorized to apply tax control. Attention is focused on the fact that substantive tax control is not a single structured phenomenon, and the measures of control activity will depend on the chosen method of tax control, namely: those aimed at keeping records of taxpayers; those that are necessary in the implementation of information and analytical support for the activities of controlling bodies; those that make up the content of checks and reconciliations, as well as checks on compliance with legislation; those implemented during the monitoring of controlled operations and the survey of officials, authorized persons and/or employees of the taxpayer in accordance with the tax legislation. The lack of regulatory detailing of individual tax control procedures was revealed.

Key words: control, tax control, public control, control body, tax legislation.

Актуальність дослідження. Національний порядок впорядкування суспільних відносин в Україні перебуває на етапі постійного реформування у напрямку впровадження європейського

концепту адміністративно-правового регулювання суспільних відносин, що опосередковує перегляд вихідних теоретичних постулатів державного управління та регулювання. При цьому, однією

з центральних категорій, за допомогою якої тлумачиться управлінський вплив та спосіб впорядкування суспільних відносин є категорія «контролю». Актуальним та необхідним є дослідження особливостей контролю в різних сферах суспільного буття. Не виключенням є сфера оподаткування, проблематика контрольної діяльності в межах якої, потребує дослідження.

Теоретичною основою дослідження податкового контролю є праці провідних вчених, які досліджували як контрольну діяльність уповноважених суб'єктів, так і питання податкового права, наприклад праці: В. Б. Авер'янова, Л. Р. Білої-Тіунової, В. М. Бевзенко, В. В. Галунька, Т. О. Голоядової, С. В. Ківалова, О. С. Койчквої, В. К. Колпакова, О. В. Кузьменко, Т. А. Латковської та інших. У той же час, значна кількість питань, пов'язаних з впорядкуванням суспільних відносин в сфері здійснення податкового контролю залишається невирішеною, що свідчить про актуальність обраної теми дослідження.

Метою статті є дослідження податкового контролю як різновиду фінансового контролю.

Потреба в виробленні якісного підходу до здійснення контрольної діяльності опосередкована постійним удосконаленням діяльності суб'єктів публічної адміністрації як запоруки членства України в Європейському Союзі [1]. Вказана тенденція стосується усіх проявів контрольної діяльності, що здійснюються публічними інституціями. Відповідно, податковому контролю як різновиду публічного державного контролю буде притаманно загальних ознак контролю, що визначатимуть його зміст.

Відсутність єдиного доктринального підходу до визначення терміну «контроль» дозволяє згрупувати наявні наукові напрацювання таким чином: а) є проявом цілеспрямованої системи всіх соціальних регуляторів (державних і суспільних інститутів, права, моралі, звичаїв, традицій, установок тощо) [2, с. 8]; б) є проявом функціонального призначення державного управління [3]; в) є невід'ємним елементом влади та управління, що спрямований на перевірку законності діяльності в цілому, законності прийнятих рішень [4, с. 106]; г) є функцією конкретних суб'єктів публічної адміністрації [5, с. 267] тощо.

Вказівка на те, що податковий контроль є державним контролем означає можливість виокремлення таких його ознак:

1) державно-владний характер, що забезпечується здійсненням контролю від імені та в інтересах держави на підставі застосування державно-владних повноважень, якими наділені суб'єкти законом;

2) законність, що виражено у нормативному закріпленні правомочності суб'єктів здійснювати діяльність, змістом якої є контроль;

3) об'єктивність, що має вияв у незалежності та неупередженості суб'єктів при здійсненні діяльності, яку спрямовано на досягнення мети контролю;

4) всесторонність, яка забезпечується оцінкою за діяльністю контролюваного суб'єкта із позиції законності, доцільності, ефективності;

5) забезпечення можливістю втручання контролюючого суб'єкта у діяльність контролюваного тощо [6].

Отже, для цілей цього дослідження податковий контроль є різновидом публічного контролю, що заснований на сукупності норм права, які регулюють державне управління в сфері оподаткування в частині дотримання законності та, який реалізується визначеними законодавством суб'єктами.

Окремого нормативно-правового акту, що регулює здійснення податкового контролю до теперішнього часу не вироблено. Спроба спеціальної правової регламентації була у 2006 р., коли було розроблено проект закону «Про податковий контроль» для цілей удосконалення механізму організації та проведення контролюючими органами перевірок суб'єктів господарської діяльності та нагадження цивілізованих відносин між податковими органами і платниками податків. Крім того, проектом було визначено порядок організації та проведення податкового контролю органами державної податкової служби разом з іншими контролюючими органами, уповноваженими від імені держави здійснювати перевірку фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання. Зокрема, пропонувалось: встановити перелік контролюючих органів, які мають право здійснювати перевірки суб'єктів господарської діяльності; визначити форми проведення податкового контролю, загальні правила проведення податкових перевірок (камеральних і виїзних), встановити терміни тривалості податкових перевірок, закріплені права та обов'язки службових осіб податкових органів [7]. Усі зазначені аспекти згодом було встановлено в положеннях Податкового кодексу України (далі – ПК України). Так, податковий контроль визначається як: «...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» (ст. 61) [8].

Відповідно, сфера оподаткування опосередковує специфіку податкового контролю, а саме:

1) виражатиметься через державно-владну діяльність, що складається з сукупності нормативно встановлених заходів;

2) застосовується відповідно до податкового законодавства;

3) застосовується виключно контролюючими органами;

4) підлягає координації Державною податковою службою України;

5) метою є правильність 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 тощо.

Можна припустити, що метою здійснення податкового контролю як різновиду публічного контролю можна вважати: набуття об'єктивної інформації про стан дотримання законності у сфері оподаткування; дослідження набутої інформації на предмет виявлення і припинення фактів порушень чинного податкового законодавства, встановлення причин та умов, що сприяють їх вчиненню; порівняння досягнутих результатів з попередніми та очікуваними; недопущення нових порушень і шкідливих наслідків у податковій сфері; виявлення осіб винних у порушенні належного стану публічного адміністрування тощо.

Особливість податкового контролю як виду публічного контролю полягатиме в наявності відповідної інституційної системи суб'єктів, що уповноважені застосовувати податковий контроль. До них віднесено: а) податкові органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи) під час здійснення контролю за дотриманням законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати єдиного внеску; б) митні органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, його територіальні органи) під час здійснення контролю за дотриманням законодавства з питань митної справи та оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку із ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони.

Повноваження щодо здійснення контрольної діяльності в сфері оподаткування деталізовано на рівні Положення про Державну податкову службу України (наприклад, реалізація державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів госпо-

дарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону; здійснення контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС [9]); Положення про Державну митну службу України (наприклад, здійснення контролю за наданням територіальним органам гарантій забезпечення сплати митних платежів, організовує та здійснює стягнення коштів у разі невиконання забезпечених гарантіями зобов'язань із сплати митних платежів, взаємодіє з гарантами [10]).

Податковий контроль одночасно можна відносити до різновиду зовнішнього контролю, який здійснюється організаційно незалежним суб'єктом публічної влади щодо прямо непередбаченого йому суб'єктів. Тобто, державні та митні органи як суб'єкти зовнішнього контролю контролюють реалізацію публічною адміністрацією функцій відповідно до чинного законодавства. До принципів податкового контролю як різновиду публічного державного зовнішнього контролю можливо віднести відповідні принципи. До прикладу, це принцип верховенства права, що виражається через слідування ідеям соціальної справедливості, свободи, рівності, законності. Одним з проявів верховенства права є те, що право не обмежується лише законодавством як однією з його форм, а включає й інші соціальні регулятори, зокрема норми моралі, традиції, звичаї, які легітимовані суспільством і зумовлені історично досягнутим культурним рівнем суспільства. Всі ці елементи права об'єднуються якістю, що відповідає ідеології справедливості, ідеї права, яка має бути орієнтиром контрольної діяльності. Маючи на меті дотримання прав, свобод та законних інтересів фізичних та юридичних осіб в процесі здійснення контрольної діяльності, суб'єкти публічної адміністрації повинні діяти у межах взаємопов'язаних соціальних, політичних та юридичних вимог [6]. Крім того, можливим є виокремлення принципу об'єктивності як умови відповідності застосування контрольних інструментів та принципу доцільності як умови вибору найбільш оптимальних із передбачених законом інструментів публічного адміністрування для досягнення мети контролю.

Змістовно податковий контроль як різновид публічного контролю не є єдино структурованим явищем. Заходи, що змістовно наповнюють контрольну діяльність залежатимуть від обраного способу податкового контролю, а саме: заходи, що спрямовані на ведення обліку платників податків; заходи, що необхідні при здійсненні інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; заходи, що складають зміст перевірок та звірок, а також перевірок щодо

дотримання законодавства; заходи, що реалізуються під час моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до податкового законодавства.

Акцентуємо увагу на тому, що окремі процедури податкового контролю нормативно не деталізовані. До прикладу, для цілей контролю важливого значення матиме обмін інформацією з контролюючими органами. Наразі такі порядки взаємодії удосконалюються шляхом впровадження інформаційно-телекомунікаційних технологій.

Висновки. У ході дослідження визначено основні характеристики, що притаманні податковому контролю як різновиду публічного державного контролю, що заснований на сукупності норм права, які регулюють державне управління в сфері оподаткування в частині дотримання законності та, який реалізується визначеними законодавством суб'єктами. Виокремлено специфіку податкового контролю, що проявляється у такому: виражається через державно-владну діяльність, що складається з сукупності нормативно встановлених заходів; застосовується відповідно до податкового законодавства; застосовується виключно контролюючими органами; підлягає координації Державною податковою службою України; специфікується мета податкового контролю відповідно до сфери оподаткування.

Література

1. Концепція реформування публічної адміністрації в Україні. URL: https://www.pravo.org.ua/files/stat/Concept_public_administration.pdf (дата звернення: 22.10.2022).

2. Майданик О. Про роль контролю у здійсненні державної влади. *Юридична Україна*. 2006. С. 4–9.

3. Павлик Р.І. Відмінність понять «державний контроль» та «державний нагляд». *Демократичне врядування*. 2017. Вип. 20. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeVr_2017_20_6 (дата звернення: 22.10.2022).

4. Єпринцев П.С. Співвідношення термінів «державний контроль» та «нагляд», «недержавний контроль» (розмежування та схожість правової природи). *Правовий часопис Донбасу*. 2018. № 1. С. 103–107.

5. Мармаза О.І. Контроль як функція управління: сутність, вимоги сучасності, тенденції оновлення. *Педагогіка формування творчої особистості у вищій і загальноосвітній школах*. 2014. Вип. 35. С. 262–269.

6. Адміністративне право: навчально-методичний посібник (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання). С.В. Ківалова, Л.Р. Біла-Тіунова, Т.І. Білоус-Осінь. Одеса: Фенікс, 2019. URL: <http://dspace.onua.edu.ua/handle/11300/12118> (дата звернення: 22.10.2022).

7. Проект Закону України «Про податковий контроль». Комітет Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності. URL: <https://www.rada.gov.ua/news/Povidomlennya/98.html> (дата звернення: 22.10.2022).

8. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17?find=1&text=%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9+%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8C#w2_1 (дата звернення: 22.10.2022).

9. Положення про Державну податкову службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 6.03.2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#n15> (дата звернення: 22.10.2022).

10. Положення про Державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 6.03.2019 р. № 227. URL: <https://customs.gov.ua/polozhennia> (дата звернення: 22.10.2022).