

## МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

Дотепер в теорії податкового права єдиного підходу до визначення податкового контролю так і не вироблено. Відсутнє і його законодавче формулювання. Цьому питанню у фінансово-правовій науці приділяють певну увагу у своїх роботах такі вчені, як: М. П. Кучерявенко, О. А. Ногіна, Г. В. Петрова, В. М. Родіонова, А. В. Бризгалін, Є. М. Євстигнєєв, І. І. Кучеров [1, 2, 3, 4, 5, 6, 7]. *Метою статті є аналіз теоретико-методологічних підходів до визначення категорії «податковий контроль» з метою узагальнення наукових напрямів щодо дослідження цієї категорії.*

Аналіз наукової як юридичної, так і економічної літератури дозволяє виділити різні напрями, на підставі яких формується поняття податкового контролю. Перший напрям наукового дослідження побудовано на основі визначення податкового контролю як сукупності прийомів і методів, які здійснюються у формі діяльності спеціальних органів. Так, А. В. Бризгалін визначає податковий контроль як установлену законодавством сукупність прийомів і способів, які застосовуються компетентними органами, що забезпечують дотримання податкового законодавства і правильність нарахування, повноту і своєчасність внесення податку в бюджет чи позабюджетний фонд [5, с. 409]. Близькою є позиція Є. М. Євстигнєєва, який вважає що «податковий контроль — це встановлена нормативними актами сукупність прийомів і способів щодо забезпечення дотримання податкового законодавства та податкового провадження» [6, с. 199].

На думку І. І. Кучерова, податковий контроль — це найважливіший напрям фінансового контролю, що представляє собою діяльність суб'єктів, які володіють відповідною компетенцією, з використанням спеціальних форм і методів, націлену на створення досконалої системи оподаткування та досягнення такого рівня виконавчої (податкової) дисципліни серед платників податків, податкових агентів, при якій виключається порушення податкового законодавства [7, с. 21].

О. Ю. Грачова та Е. Д. Соколова звертають увагу саме на діяльність уповноважених органів, підкреслюючи, що податковий контроль відноситься до загальнодержавного фінансового контролю і може бути визначений як регламентована норма пра-

ва діяльність компетентних органів, що забезпечують дотримання податкового законодавства і правильність нарахування, повноту і своєчасність внесення податків до бюджетів чи позабюджетних фондів [8, с. 141]. Аналогічної думки дотримується і О. А. Макарова, розуміючи під податковим контролем «діяльність посадових осіб податкових органів у межах своєї компетенції у формах, передбачених Податковим кодексом з метою перевірки дотримання законодавства про податки і збори, правильності нарахування і сплати податків і зборів, а також виявлення податкових правопорушень й усунення причин, що їх породжують» [9, с. 187].

На спеціалізований характер податкового контролю вказує і Т. А. Гусєва. Вчена характеризує податковий контроль винятково як спеціалізований (тільки відносно податків і зборів), надвідомчий (поза рамками відомств) державний контроль, сутність якого полягає не тільки в перевірці дотримання законодавства про податки і збори, але й у перевірці правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів [10, с. 34]. Слід зазначити, що такі особливості податкового контролю, як спеціалізація і надвідомчий характер знайшли своє відображення в роботах й інших вчених [5, с. 409; 11, с. 7].

Наведені вище судження, безумовно, заслуговують на увагу. Дійсно, контрольний процес реалізується в ході діяльності спеціально уповноважених у сфері податкових відносин відповідних органів (наприклад, податкових, митних, фондів державного обов'язкового соціального страхування) за рахунок установлених законодавством форм і методів її реалізації. При цьому хотілося б звернути увагу на виділення такої мети податкового контролю, як створення досконалої податкової системи, на що зверталася увага вище. Виникає питання: хіба органи виконавчої влади можуть виконати таке завдання? У цьому випадку, як пише О. А. Ногіна, створення такої системи скоріше є задачею органів законодавчої влади [2, с. 30]. Цілком вірно М. В. Карасьова доходить висновку, що своєчасне формування податкових доходів бюджетів — це основна задача, яка поставлена перед податковими органами, і значення податкового контролю полягає в тому, щоб забезпечити реалізацію податкового обов'язку у визначений термін і в належних сумах [12, с. 144].

У контексті проблеми, що досліджується, слід звернути увагу на точку зору О. А. Ногіної, яка основну мету держави при створенні системи податкового контролю бачить у постійному виявленні та вилученні в бюджетну систему недоїмок за податками і зборами, а також у запобіганні здійсненню порушень податкового законодавства, про що свідчать досить широкі повноваження, надані податковим органам щодо примусового стягнення, застосування способів забезпечення виконання податкового обов'язку та реструктуризації податкової заборгованості [2, с. 31].

Разом з тим такий підхід зустрічає і критику у фінансово-правовій науці. Зокрема, П. В. Сорокіна, не погоджуючись зі зміщенням акценту в сторону фіскальної складової податкового контролю, вважає, що результатом діяльності органів податкового контролю не може бути виявлення підстав для примусових податкових вилучень і застосування мір відповідальності за здійснення податкових правопорушень. Таким результатом, на думку вченого, має стати такий стан, при якому забезпечується виконання податкового законодавства [13, с. 34]. Така позиція викликає певні заперечення. По-перше, враховуючи взаємозв'язок фіскальної функції податків і податкового контролю, очевидним є роль останнього у виявленні законних підстав для податкових вилучень з метою поповнення доходної частини публічних грошових фондів. І по-друге, сама постановка питання — створення досконалого стану є не зовсім зрозумілою. Думаємо, що всесторонній дослідник має на увазі саме підтримку й забезпечення дисципліни у сфері оподаткування. З урахуванням викладеного, нам більше імпонує позиція О. А. Ногіної в цьому питанні.

На сьогодні одним з розповсюджених підходів до визначення податкового контролю, і в нашій роботі виступає другим напрямом наукового дослідження у сфері податкового контролю, — це його визначення як особливого організаційно-правового механізму. Під останнім розуміють систему взаємозалежних елементів, за допомогою якої забезпечується належна поведінка зобов'язаних осіб щодо сплати податків і зборів, а також виявлення і встановлення підстав для здійснення примусових податкових платежів і застосування заходів відповідальності при здійсненні податкових правопорушень [14, с. 21]. Майже аналогічним чином підходить до цього питання і О. А. Ногіна, тільки з тією відмінністю, що безпосередньо податковий контроль вчена розглядає як складову частину формованого державою організаційно-правового механізму управління [2, с. 38].

На думку Т. Ф. Юткіної, податковий контроль є елементом фінансового контролю і податкового механізму, що пронизує економіку по вертикалі й

горизонталі, забезпечуючи дотримання правил бухгалтерського обліку і звітності, законодавчих основ оподаткування [15, с. 171]. Тут відразу б хотілося зробити декілька застережень. По-перше, напевно, більш правильно в цьому випадку говорити все-таки про податковий контроль як про вид державного фінансового контролю, а не як його елемент. І по-друге, спірним представляється введення такої категорії, як «податковий механізм». Розглядаючи зміст цієї категорії, вчені звертають увагу як на широкий (загальнотеоретичний), так і на вузький (практичний) підхід до цього питання. Зокрема, у першому випадку податковий механізм визначається як комплекс трьох взаємодіючих фінансово-бюджетних сфер діяльності, регламентований особливими правовими нормами всього арсеналу законодавчих актів держави, що визначають встановлення, оцінку планових, фактично виконаних і прогнозних податкових зобов'язань суб'єктів податкових правовідносин (податкове планування), прийняття науковообґрунтованих заходів поточного втручання в хід виконання бюджетів країни як стимулюючого характеру (податкове регулювання) та санкційних норм впливу при порушенні норм податкового законодавства [16, с. 31]. При розгляді ж податкового механізму через призму реальної практики акцентується увага на зведення його до практичних податкових дій, умов і правил реалізації на практиці положень податкових законів [16, с. 31].

Щодо такого підходу виникає декілька питань. По-перше, не зрозуміло, що саме вчені відносять до трьох взаємодіючих фінансово-бюджетних сфер? По-друге, якщо мова йде про механізм, то логічним є виділення його складових, проте, які, із наведеного визначення зовсім не зрозуміло. Слід зазначити, що серед економістів отримало підтримку положення про виділення податкового механізму, до елементів якого дослідники відносять наступні: податковий облік; фінансову і податкову інформацію; податковий аналіз; податкове планування і прогнозування; поточне виконання податкових зобов'язань і податкове регулювання; податкове право; податковий контроль [4, с. 69; 17, с. 33; 18, с. 221].

Робиться і спроба розкрити це поняття через визначення податкової системи. Так, окремі вчені податкову систему розглядають як сукупність трьох складових: 1) систему податків і зборів; 2) органів, що здійснюють функціонування системи податків; 3) податкового механізму, який, зокрема, містить у собі принципи формування системи податків; методи, за допомогою яких працюють органи, що здійснюють функціонування системи податків і прийоми, що використовуються для функціонування системи податків і зборів (податковий облік, аналіз, податкова інформація, податкове плануван-

ня і прогнозування, податкове регулювання, податкове право і податковий контроль) [17, с. 15].

З такою позицією складно погодитися. Справа в тому, що, по-перше, в цьому разі не можливо виділити якийсь певний критерій характеристики податкової системи, автори включають до неї фактично все, що тією чи іншою мірою пов'язано з податковим регулюванням. І по-друге, такий підхід більш близький до визначення системи оподаткування. Поняття «податкова система» не викликає дискусій у спеціальній літературі. Більшість визначень стосується суті податкової системи як сукупності податків, зборів і мита, встановлених законним шляхом на території відповідної держави [19, с. 284; 20, с. 269–270]. Система ж оподаткування окрім податкової системи включає в себе і достатньо широкий спектр відносин, пов'язаних із реалізацією різних процесів оподаткування (принципи, форми, методи встановлення податків, їх зміна чи скасування; засоби забезпечення виконання податкових обов'язків; контроль тощо [21, с. 38]. І останнє, що взагалі суперечить будь-якій логіці це, зокрема, віднесення до третьої складової податкової системи — податкового механізму саме податкових норм.

Аналіз економічної літератури показує, що серед економістів, які досліджують проблеми оподаткування, немає єдиної думки щодо поняття податкового контролю. Зокрема, Є. В. Поролло сутність податкового контролю розглядає з двох позицій: як функцію (елемент) державного управління та як особливу діяльність щодо виконання податкового законодавства. Ці сторони податкового контролю знаходяться в єдності, що дозволяє представити податковий контроль у виді класичної кібернетичної системи, яка містить у собі різні статичні елементи та їх динамічну взаємодію, безупинний розвиток і вдосконалення [22, с. 6–7].

А. Т. Щербінін також підіймає питання про податковий механізм і зазначає, що «податковий контроль є фундаментальним елементом податкового механізму, тобто системи управління податковими відносинами» [23, с. 27]. За думкою вченого, податковий контроль варто розглядати в організаційному, методичному і технічному аспектах. Перший з них являє собою вибір форм контролю, склад його суб'єктів і об'єктів; другий — охоплює методи здійснення контрольних дій; третій — розкриває сукупність прийомів перевірок.

Податковий контроль як особливий організаційно-правовий механізм розуміють як у широкому, так і вузькому змісті. Так, з позиції широкого трактування податковий контроль охоплює всі сфери діяльності уповноважених органів, включаючи здійснення податкового обліку, податкових перевірок та ін. У вузькому змісті під податковим конт-

ролем розуміється тільки проведення податкових перевірок [2, с. 50; 14, с. 21–22].

Слід зауважити, що окрему позицію займає Д. Є. Нелюбін, який у проведеному дисертаційному дослідженні розглядає податковий контроль як синергетичну систему, яка пронизує значну частину суспільного виробництва. На підставі цього вчений припускає, що правове регулювання суспільних відносин, пов'язаних із податковим контролем, здійснюється не тільки в рамках фінансового права. Зокрема, автор розглядає податковий контроль як міжгалузевий інститут права, що регулює нормами різних галузей права систему суспільних відносин щодо попередження, виявлення, спостереження та перевірки відхилень у сфері фінансової діяльності держави щодо формування централізованих фондів коштів за рахунок податків, зборів, мита [24, с. 54–55]. Запропоноване визначення відразу ж викликає зауваження. Досить цікаво було б з'ясувати, яким чином, наприклад, автор видить регулювання відносин у сфері податкового контролю цивільним, трудовим чи кримінальним правом.

Виходячи з аналізу висловлених в юридичній та економічній літературі думок вчених щодо розгляду податкового контролю з позиції організаційно-правового механізму, впливає одна спільна риса — розгляд його саме із системних позицій, що ми безумовно і підтримуємо.

Г. В. Петрова, будучи прихильником такого підходу, зазначає, що: «Держава, формуючи особливий організаційно-правовий механізм своїх взаємовідносин із зобов'язаними особами, визначає основні елементи цього механізму: суб'єктів, об'єкт, форми, порядок і характер діяльності уповноважених органів. Зазначений механізм і являє собою не що інше, як податковий контроль, що здійснюється створеними державою уповноваженими органами, насамперед податковими» [3, с. 160–161]. Таким чином, податковий контроль — це особливий організаційно-правовий механізм, який представляє собою систему взаємозалежних елементів, за допомогою якого забезпечується належна поведінка зобов'язаних осіб зі сплати податків і зборів, встановлення підстав для здійснення примусових податкових вилучень і застосування відповідальності за податкові правопорушення. Традиційно до елементів системи організаційно-правового механізму податкового контролю відносять: нормативно-правову базу, органи (суб'єкти), що здійснюють контроль, форми і методи організації, порядок їх здійснення [2, с. 38; 25, с. 20].

Дійсно, створюючи особливий організаційно-правовий механізм управління у сфері податкових контрольних відносин, що охоплює не тільки податкові, але й частково адміністративні відносини, держава в рамках цього механізму здійснює право-

ве регулювання цих відносин за допомогою податково-правових норм, створює систему уповноважених органів, які здійснюють від імені держави діяльність у сфері податкових відносин, забезпечує цю діяльність як із правового, так і з організаційного боку, створює умови для ефективної взаємодії уповноважених органів як між собою, так і з зобов'язаними особами у всіх сферах податкових відносин.

Дослідження цього аспекту податкового контролю дозволяє перейти до розгляду іншої сторони цих податкових правовідносин. І хотілося б почати з цілком логічної та обґрунтованої тези О. А. Ногіної. Вчена справедливо звертає увагу на те, що суворо регламентована правовими нормами діяльність спеціально уповноважених державних органів у всіх сферах податкових відносин (у тому числі при здійсненні стягнення податкових недоїмок, застосуванні способів забезпечення виконання податкового обов'язку, проведенні податкових перевірок, залученні до відповідальності за здійснення податкових правопорушень і т. п.) виступає основою для формування в рамках організаційно-правового механізму податкового процесу, складовою частиною якого і є податковий контроль, що представляє собою лише один з видів діяльності податкових органів. При цьому правову форму здійснення контрольної діяльності вчена визнає процесуальною [2, с. 38].

Таким чином можна сказати, що в науці податкового права виділяється і третій напрям дослідження податкового контролю — розгляд його з позиції процесуальної форми. Контрольні податкові правовідносини є організаційними податковими правовідносинами, які спрямовані на забезпечення податкових правовідносин майнового характеру. Реалізація таких контрольних податкових правовідносин здійснюється в суворо встановленому податковими нормами порядку з одночасним визначенням прав і обов'язків кожної особи, яка приймає участь у здійсненні окремих контрольних заходів. Хотілося б навести конструктивну, з нашої точки зору, тезу М. П. Кучерявенка, який зазначає, що: «... матеріальне регулювання оподаткуванням, існування винятково матеріально-правових норм є абстрактною конструкцією, оскільки їх дотримання може забезпечуватися лише за рахунок податково-правових норм, спеціальних формалізованих податкових процедур. Відокремлене матеріальне право є бездієвим, оскільки в цьому разі складно передбачити, реалізуватимуться приписи матеріальних податково-правових норм через вплив на права та обов'язки суб'єктів, поведінку учасників податкових правовідносин. Разом із тим процесуальне право без матеріального не має ні підстави (відповідної матеріальної норми, припису того, що потрібно здійснити за допомогою процедурного регулювання), ні

мети досягнення результату, що також виражається через припис матеріальної норми» [1, с. 9].

Вважаємо, що будь-яка правозастосовна діяльність, що безперечно припускає участь суб'єктів владних повноважень, має ґрунтуватися на суворих процедурних формах і підпорядковуватися їм. Податковий контроль як діяльність відповідних публічних суб'єктів здійснюється саме у процесуальній формі, оскільки вона відбувається в певній послідовності та з дотриманням відповідної процедури. І в цьому разі процесуальна форма не відображає сама по собі сутність податкового контролю, вона лише виступає зовнішнім проявом механізму його дії.

*Підсумовуючи вищевикладене, слід зауважити, що, незважаючи на різні підходи до визначення податкового контролю, в наведених визначеннях немає протиріч, тому що усі вони характеризують один і той же процес контролю як перевіркової діяльності в різних аспектах. На наш погляд, таке різноманіття підходів не стільки відбиває прагнення навести універсальну формулу поняття податкового контролю, скільки є наслідком розгляду такого феномену через призму інтересів представників різних наукових напрямів. Думаємо, що це положення і може бути підставою розгляду податкового контролю в трьох основних аспектах: 1) контроль як систематична і конструктивна діяльність відповідних контролюючих суб'єктів, одна з основних управлінських функцій, тобто контроль як діяльність; 2) контроль як особливий організаційно-правовий механізм, який представляє собою систему взаємозалежних елементів, за допомогою якого забезпечується належна поведінка зобов'язаних осіб по сплаті податків і зборів, встановлення підстав для здійснення примусових податкових вилучень і застосування відповідальності за податкові правопорушення; 3) контроль як невід'ємна складова процесу прийняття і реалізації управлінських рішень, що безперервно бере участь у цьому процесі від його початку до завершення і здійснюється шляхом проведення відповідних податкових процедур.*

### Література

1. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія / М. П. Кучерявенко. — К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. — 460 с.
2. Ногіна О. А. Налоговый контроль: вопросы теории / О. А. Ногіна. — СПб. : Питер, 2002. — 160 с.
3. Петрова Г. В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования / Г. В. Петрова. — М. : Изд-во «Оолита», 2003. — 360 с.
4. Финансы : учебник / под ред. В. М. Родионовой. — М. : Финансы и статистика, 1994. — 332 с.
5. Налоги и налоговое право : учеб. пособие / под ред. А. В. Бразгалина. — М. : Аналитика-Прем, 1997. — 428 с.

6. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство. / под ред. Е. Н. Евстигнеева. — СПб., 2000. — 320 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]; под ред. И. И. Кучерова. — М.: Центр ЮрИнфор, 2001. — 256 с.

8. Грачева Е. Ю. Финансовое право: учеб. пособие / Е. Ю. Грачева, Э. Д. Соколова. — М.: Юриспруденция, 2000. — 345 с.

9. Грисимова Е. Н. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Схемы. Пояснения. Комментарии / [Е. Н. Грисимова, О. А. Макарова, И. Н. Ильюшихин]; под ред. Н. М. Голованова. — СПб.: Юрид. центр «Пресс», 1999. — 271 с.

10. Гусева Т. А. Как эффективнее провести налоговую проверку / Т. А. Гусева // Финансы. — 2001. — № 2. — С. 34–36.

11. Рева Д. М. Правове регулювання податкового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. юрид. наук / Д. М. Рева. — Харків, 2005. — 20 с.

12. Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть: учебник / М. В. Карасева. — М.: Юрист, 2000. — 256 с.

13. Сорокотяга П. В. Налоговый контроль в Российской Федерации: проблемы правового регулирования: учеб. пособие / П. В. Сорокотяга. — Тюмень: Изд-во Тюмен. гос. ун-та, 2004. — 212 с.

14. Дружинин В. Н. Совершенствование правового регулирования налогового контроля в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Владимир Николаевич Дружинин. — М., 2004. — 212 с.

15. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: учебник / Т. Ф. Юткина. — М.: ИНФРА-М, 1998. — 429 с.

16. Перекрестова Л. В. Реформирование системы налогового контроля в Российской Федерации /

Л. В. Перекрестова, Г. Я. Чухнина. — Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2001. — 136 с.

17. Безруков Г. Г. Налоговый контроль в условиях реформирования экономики / Г. Г. Безруков, А. Ю. Казак, С. Г. Привалова. — Екатеринбург: Изд-во АМБ, 2003. — 260 с.

18. Райзберг Б. Рыночная экономика / Б. Райзберг. — М.: ТОО редакция журнала «Деловая жизнь» при содействии фирмы «ВЕРА», 1995. — 224 с.

19. Финансовое право: учебник / [Н. М. Артемов, К. С. Бельский, Е. М. Ашмарина и др.]; под ред. О. Н. Горбуновой. — [2-е изд., перераб. и доп.]. — М.: Юрист, 2000. — 495 с.

20. Финансовое право: учебник / [О. Н. Горбунова, М. В. Карасева, Ю. А. Крохина и др.]; под ред. Н. И. Химичевой. — [2-е изд., перераб. и доп.]. — М.: Юрист, 2000. — 599 с.

21. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: Особенная часть. Т. 3 / Н. П. Кучерявенко. — Х.: Право, 2002. — 683 с.

22. Поролло Е. В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения / Е. В. Поролло. — М.: Гардарики, 1998. — 280 с.

23. Щербинин А. Т. Правовые основы налогового контроля / А. Т. Щербинин // Финансы. — 1998. — № 5. — С. 26–28.

24. Нелюбин Д. Е. Система налогового контроля в Российской Федерации: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Дмитрий Евгеньевич Нелюбин. — Москва, 2003. — 183 с.

25. Нестеров Г. Г. Налоговый контроль: учеб. пособие / Г. Г. Нестеров, Н. А. Попонина, А. В. Терзики. — [2-е изд.]. — М.: Эксмо, 2009. — 384 с.

*Надійшла до редакції 15.12.2010 р.*