

## МЕТОД ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЯК СПОСІБ КОНТРОЛЬНОГО ВПЛИВУ

**Д. М. Рева,**

*кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник НДІ правового забезпечення інноваційного розвитку НАПрН України*

*У публікації розглянуто структуру податкового контролю, виокремлено її основні елементи. Окрему увагу приділено дослідженню методів податкового контролю, за допомогою яких досягається його основна мета – забезпечення правопорядку в сфері оподаткування. З урахуванням положень Податкового кодексу України проведено класифікацію методів податкового контролю.*

**Ключові слова:** *податковий контроль, структура податкового контролю, механізм податкового контролю, метод податкового контролю, класифікація методів податкового контролю.*

Податковий контроль, як цілісне утворення, має свою зовнішню (правову) і внутрішню форму.

У філософії під внутрішньою формою розуміється структура, спосіб організації, певна упорядкованість частин цілісного утворення [1, с. 188,189]. Одночасно характер її побудови залежатиме від природи й закономірностей розвитку цього виду діяльності. Загальнофілософські уявлення про структуру діяльності, що мають загальнометодологічне значення для пізнання податкового контролю, зводяться до такого. У філософії діяльність прийнято структурувати на мету, засіб і результат. При цьому мається на увазі, що результат, оскільки він досягнутий, припускає цю діяльність закінченою, а в іншу входить як її засоби. Такий аналіз діяльності (тобто з погляду зазначених категорій) дозволяє усвідомити положення про суб'єктивність

мети та її об'єктивний зміст, визначеність засобів через мету і, навпаки, мету засобами, зумовленості результату метою і засобами, про можливість неповного збігу результату з метою [2, с. 32,33].

Вирішення проблеми розкриття структури податкового контролю на основі тільки філософської структуризації діяльності не є повним. За межами наведеної загальнофілософської схеми залишилися суб'єкти й об'єкти цієї діяльності, їх взаємодія. А ці елементи мають у теорії контрольної діяльності основне значення. Більшість результатів теоретичних досліджень у галузі контролю й контрольної практики, які існують на сьогодні, показують, що структуризація контрольної діяльності пов'язується насамперед із взаємозв'язком її суб'єкта й об'єкта. Названий акцент дозволяє розглянути структуру податкового контролю з урахуванням таких елементів:

- а) суб'єкта, який має певні інтереси, що відповідають його потребам, переслідує відповідні до інтересів цілі, вирішує завдання, які випливають із них, використовує наявні в його розпорядженні матеріально-технічні засоби;
- б) об'єкта, який зумовлює існування податкового контролю;
- в) взаємодії суб'єкта й об'єкта податкового контролю, її способів, що зумовлені їх властивостями і з'єднують суб'єкта й об'єкт у єдиному процесі контрольної діяльності.

Процес податкового контролю, як і будь-якої діяльності, має свій початок і кінець: початок цього процесу пов'язано з виникненням певної потреби, а його закінчення – з досягненням результату, що задовольняє цю потребу.

Основні потреби, що зумовили формування й розвиток податкового контролю як відносно автономної системи в рамках фінансового контролю, можуть бути виявлені в такому. Насамперед, варто вказати на об'єктивний характер потреб формування зазначеного процесу. За сучасних економічних умов пріоритетне значення серед усіх джерел поповнення державної скарбниці відводиться податковим платежам. Як певна частка доходу приватних осіб, ці платежі за своїм характером є більш постійною

величиною, аніж доходи, одержувані від використання державного майна. Вони мають властивість періодично відновлятися, є безоплатними й безповоротними. А державі, як установі постійній, необхідні й відповідні джерела поповнення її скарбниці. От чому сьогодні збір податків фактично означає виконання дохідної частини бюджету. А будь-яке управління, у тому числі й сферою, в якій виникають відносини з приводу мобілізації податкових платежів у дохідну частину державної скарбниці, не може обійтися без контролю, що дозволяє одержати об'єктивну інформацію про досягнення цілей управління і вчасно виявляє чинники, що перешкоджають їх реалізації.

Необхідність існування податкового контролю зумовлена водночас і суб'єктивними причинами. Як показує практика, держава використовує контроль для підтримки динамічного розвитку й захисту конкретних цінностей і суспільних відносин, що мають на даний період вирішальне значення для здійснення його стратегічних і тактичних завдань, але процес існування й розвитку яких із тих чи інших причин пов'язаний із виникненням проблемних ситуацій.

Податкові платежі мають не тільки властивість на постійній і безоплатній основі забезпечувати державну скарбницю такими необхідними для неї коштами. Податки – це передусім компроміс між публічною метою їх стягнення і приватним характером їхніх джерел [3, с. 235]. Публічна мета узгоджується з вищим законодавчим органом України – Верховною Радою України як представником усього українського суспільства. Але з кожним окремим його членом таке узгодження не проводиться. Тому, як стверджує М. В. Карасьова, якщо на макрорівні (тобто на рівні суспільства в цілому чи різних соціальних груп) наявна об'єктивна потреба (необхідність) у фінансовому забезпеченні держави трансформується в готовність до внесення різних податей державі, щоб одержати від нього фінансову підтримку, й усвідомлюється всім суспільством, то на мікрорівні – на рівні окремого індивіда такого об'єктивно не відбувається [4, с. 84].

А між тим, податки пов'язані з обмеженням, хоча й законним, приватної власності окремого індивіда, вилученням певної її частини. Ця обставина визначає об'єктивну незаінтересованість окремих членів суспільства брати участь у формуванні публічних грошових фондів, що пов'язано з безпосередньою відмовою від частини своєї власності на користь державної. Найчастіше це і є причиною ухилення від сплати податків, що здатне викликати нестабільність бюджетних надходжень.

Потреба держави в здійсненні ефективного управління сферою оподаткування, у попередженні та вчасному усуненні будь-яких перешкод і відхилень на шляху досягнення її цілей, суперечливий характер податкових платежів у сукупності зумовили виникнення податкового контролю.

Заінтересована в стабільному розвитку податкових відносин, держава використовує податковий контроль для їх підтримки в необхідному для неї (держави) стані, а також для їх захисту. У практичній реалізації контрольних функцій у податковій сфері в ролі суб'єкта податкового контролю виступають установи, органи, окремі особи (колективи людей), уповноважені від імені та в інтересах держави виконувати зазначені функції відповідно до встановлених чинним законодавством вимог.

Як відзначає О. В. Шоріна, природа, місце, роль суб'єкта контролю в системі соціального механізму управління суспільством є головними об'єктивними критеріями, за допомогою яких визначаються завдання, характер, форми й обсяг контролю. Щодо цих основних критеріїв інші мають допоміжний характер, що, звичайно, не позбавляє їх пізнавального інтересу й практичного значення, бо дозволяє глибше вивчити контроль як суспільне явище, краще організувати його проведення [5, с. 43].

Суб'єкт податкового контролю – це той його учасник, який від імені й в інтересах держави за своїм функціональним призначенням уповноважений практично здійснювати цілеспрямоване спостереження, перевірку й коригування відповідного об'єкта.

Ціль (мета) – це те, до чого прагнуть, чого треба досягти (етимологічне значення). У філософії вона розглядається як ідеально намічена модель, уявний образ результату, який припускається. При дослідженні діалектики мети, засобів і результату вона розглядається як ідеальне передбачення результату діяльності, а сама діяльність – як складний процес постановки і здійснення мети [6, с. 459, 461]. Таким чином, ціль (мета) податкового контролю представляє той результат, на досягнення якого він скерований, що становить його зміст і зберігає його як вид.

За поточним цільовим призначенням і завданням контрольна діяльність у податковій сфері покликана вирішати досить широке коло питань:

- 1) установлювати фактичне дотримання вимог законодавства, чинного у сфері оподаткування, правильність обчислення, повноту і своєчасність сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків, зборів (обов'язкових платежів);
- 2) давати об'єктивну юридичну оцінку функціонуванню об'єкта податкового контролю;
- 3) у разі виявлення відхилень у діяльності суб'єктів, на яких покладено обов'язок з обчислення, сплати, утримання й перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів), приводити її до відповідності із законодавчо встановленою моделлю такої діяльності;
- 4) домагатися оперативного, найбільш повного та якісного виконання рішення, прийнятого за результатами податкового контролю;
- 5) уживати профілактичних заходів для попередження виявлених порушень.

Організація контрольної діяльності в податковій сфері припускає закріплення за суб'єктами податкового контролю певної групи об'єктів, об'єднаних єдністю їх призначення [7, с. 27]. Для визначення об'єкта податкового контролю необхідно передусім виходити зі специфічного характеру останнього. Як і всякий інший, податковий контроль має вторинний, похідний характер, оскільки здійснюється у зв'язку й з приводу первинної діяльності, що існує поза і незалежно від контрольної. Тому

об'єктом податкового контролю буде те, з приводу чого він виникає, що відповідає державним інтересам і чиє функціонування й розвиток характеризуються (чи можуть характеризуватися) наявністю розходжень між необхідним і дійсним станом. Цим критерієм відповідає діяльність суб'єкта, від якого залежать стан і розвиток відносин «за односпрямованим рухом коштів знизу вгору до бюджетів у формі податків і зборів» [8, с. 4]. Податковому контролю підлягає не стільки діяльність окремого суб'єкта, скільки його функціонування в рамках конкретної спільної діяльності, тобто його поведінка як учасника податкових відносин. У цьому випадку податкові відносини трактуються як узагальнена категорія. Ось чому є потреба вирізнити ті найбільші блоки зв'язків, що підлягають контрольному впливу з боку суб'єкта податкового контролю. Це податкові відносини, що виникають у зв'язку з виконанням:

а) знов створеними суб'єктами господарювання обов'язку зареєструватися як платники податків у відповідному органі контролю;

б) платниками податків обов'язку з обчислення сум податкових платежів;

в) платниками податків обов'язку щодо сплати останніх, утримання (перерахування);

г) платниками податків обов'язку із подання до органів контролю документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податкових платежів.

Викладена позиція відповідає філософському розумінню терміна «об'єкт»: це те, що протистоїть суб'єкту, знаходячись із ним у взаємодії [9, с. 123; 10, с. 346, 347]. Саме їх взаємодія, її способи були первісно визначені як третій елемент структури податкового контролю. Взаємодія між суб'єктом і об'єктом контролю має характер прямого і зворотного зв'язку. Такі способи взаємодії поєднують їх в єдиному процесі контрольної діяльності, вказують шляхи досягнення цілей податкового контролю. Так, зміст прямого зв'язку між суб'єктом і об'єктом зводиться до контрольного впливу, в результаті здійснення якого суб'єкт виконує завдання й досягає цілей, поставлених

перед ним державою в даній сфері контрольної діяльності. У результаті забезпечуються функціонування й розвиток об'єкта податкового контролю відповідно до моделі, сформульованої законодавцем.

Контрольний вплив є прерогативою суб'єкта контролю. Його призначення й характер зумовлюють функціональне підпорядкування об'єкта податкового контролю його суб'єктові, що забезпечується за допомогою владних повноважень, якими держава наділяє суб'єкта податкового контролю. Суб'єкт контролю, реалізуючи свої повноваження, тим самим впливає на об'єкт; на цій основі забезпечується упорядкований і стійкий розвиток податкових відносин і їх захист. У цьому й полягає сутність контрольного впливу суб'єкта податкового контролю на його об'єкт. Такий вплив здійснюється за допомогою різних способів (прийомів), іменованих у науковій літературі методами контролю.

Під методом зазвичай розуміється спосіб теоретичного дослідження або практичного здійснення чого-небудь. Таке розуміння терміна «метод» покладено і в основу існуючих у фінансовому праві визначень методів контрольної діяльності, яка провадиться у фінансовій сфері. Так, під методом фінансового контролю у фінансовій доктрині найчастіше мається на увазі конкретний спосіб (прийом), що застосовується при виконанні контрольних функцій [7, с. 69; 11, с. 118; 12, с. 29,30; 13, с. 11; 14, с. 134; 15, с. 85; 16, с. 200].

Інтерес, що проявляється в дослідженні цієї категорії, представниками фінансово-правової науки багато в чому пояснюється такими властивими їй особливостями:

1) метод фінансового контролю виражає фактичний зміст контрольної діяльності. За його допомогою можна визначити якісний бік контролю, тому що сукупність методів, використовуваних цим напрямком контрольної діяльності, дозволяє судити про її характер;

2) вона виявляється у взаємодії суб'єкта й об'єкта фінансового контролю, а тому виражає специфіку зв'язків, що між ними виникають;

3) метод фінансового контролю надає можливість суб'єктові контролю вчиняти цілеспрямований контрольний вплив на підконтрольні об'єкти і тим самим забезпечувати функціонування підконтрольного об'єкта відповідно до вимог чинного законодавства.

Досконале вивчення методів фінансового контролю дозволило фінансовій науці одержати відповіді на запитання: як здійснюється фінансовий контроль і як практично суб'єкт цього контролю впливає на його об'єкт. Ці питання (як і відповіді на них) мають велике методологічне значення як для теорії, так і для практики податкового контролю як одного з найважливіших видів (напрямків) фінансового контролю. У цьому зв'язку дослідження методів, використовуваних суб'єктом податкового контролю для реалізації цілей і завдань, що стоять перед ним, сприятиме одержанню повнішого уявлення про розглядуваний вид (напрямок) контрольної діяльності, що здійснюється у фінансовій сфері.

Наукові точки зору, які зараз існують, щодо розуміння такої категорії, як «метод фінансового контролю», дозволяють сформулювати поняття «метод податкового контролю» як спосіб, прийом практичної реалізації його цілей і завдань, тобто спосіб, прийом цілеспрямованого впливу суб'єктів податкового контролю на підконтрольні об'єкти на підставі закріпленої за суб'єктами компетенції.

Для одержання повного уявлення про сутність методів податкового контролю варто вказати на їхні характерні риси: по-перше, вони використовуються в процесі здійснення державної діяльності з контролю за дотриманням вимог податкового законодавства; по-друге, здійснюються шляхом реалізації суб'єктом контролю контрольних-податкових повноважень; по-третє, становлять собою зовні виражений владний контрольний вплив суб'єкта податкового контролю на підконтрольний об'єкт із метою забезпечення його функціонування відповідно до запрограмованої законодавцем моделі діяльності; по-четверте, здійснюються в правовій



формі; по-п'яте, забезпечують різний за своєю спрямованістю вплив на підконтрольні об'єкти.

Від методів податкового контролю необхідно відрізнити організаційні заходи, що знаходять своє зовнішнє вираження, як правило, у неправових формах податкового контролю і не викликають прямих юридичних наслідків зовнішнього характеру, – наради, інструкції, роз'яснення, економічний аналіз, прогнозування тощо. Організаційні методи стосовно методів податкового контролю виконують підпорядковану роль і/або передують використанню таких методів, або настають з їх застосуванням, не спричиняючи при цьому безпосереднього владного контрольного впливу на об'єкти податкового контролю.

Визначивши категорію «метод податкового контролю», перейдемо до розгляду безпосередньо самих методів. Відразу треба зазначити, що у фінансово-правовій доктрині ще й дотепер не існує єдиної класифікації методів фінансового контролю. Якщо узагальнити отримані вченими в цьому напрямку результати роботи, можна дійти висновку, що класифікація методів фінансового контролю здійснюється в основному за двома критеріями. За джерелами інформації, що використовуються суб'єктами фінансового контролю, розрізняють фактичний і документальний методи контролю [17, с. 40-43; 12, с. 30; 16, с. 223, 224]. За способом здійснення контрольних повноважень вирізняються такі методи контрольної діяльності, як ревізія, перевірка, обстеження, інвентаризація та ін. Докладно основні позиції, сформульовані в сучасній юридичній літературі щодо класифікації методів фінансового контролю, проаналізовані Л. А. Савченко [16, с. 224, 225].

Способи контрольного впливу суб'єктів податкового контролю на підконтрольні їм об'єкти визначені в Податковому кодексі України [18].

Оскільки методи податкового контролю досить різноманітні, виникає необхідність їх певної класифікації.

Виходячи із запропонованого вище формулювання методу податкового контролю як способу, прийому практичної реалізації його цілей і завдань,

вважаємо за доцільне в основу класифікації методів податкового контролю покласти такий критерій, як їх цільова спрямованість. Як убачається, така класифікація, тобто залежно від цільової спрямованості методів, дозволить не просто формально констатувати їх існування, а через пізнання конкретних, одиничних способів практичної реалізації цілей і завдань податкового контролю підійти до пізнання останнього в цілому. За цим критерієм можна виділити методи, що використовуються органами контролю:

1) для попередження порушень вимог законодавства про оподаткування;

2) для виявлення порушень вимог законодавства про оподаткування;

3) для усунення порушень вимог законодавства про оподаткування.

Цей підхід до класифікації методів податкового контролю дозволяє в цілому одержати уявлення про те, як органом контролю здійснюється контрольний вплив і як за його допомогою досягається реалізація не тільки поточних завдань цього контролю, а й його кінцевої мети – забезпечення правопорядку у сфері оподаткування (при цьому, якщо здійснення першої групи методів сприяє вирішенню превентивного завдання податкового контролю, а без існування другої групи неможливе отримання інформації про дійсний стан виконання зобов'язаними особами податкового обов'язку в широкому розуміння [8, с. 168, 169], то методи, які використовуються для усунення порушень вимог законодавства, що діє у сфері оподаткування, спрямовані на вирішення такого завдання податкового контролю, як приведення діяльності певних суб'єктів до відповідності із законодавчо встановленою моделлю і відновлення права держави на своєчасне й повне одержання сум визначених податкових платежів).

До методів податкового контролю, що застосовуються для попередження порушень вимог законодавства про оподаткування, належать:

а) облік платників податків;

- б) облік рахунків платників податків, що відкриваються й закриваються у фінансових установах;
- в) надання податкової консультації;
- г) збір податкової інформації.

До методів, які використовуються для виявлення порушень вимог законодавства про оподаткування, відносяться:

- а) проведення перевірки;
- б) проведення зустрічної звірки;
- в) збір податкової інформації.

До методів, які податкові органи застосовують для усунення порушень вимог законодавства про оподаткування, належать:

- а) стягнення податкового боргу;
- б) визначення податкових та грошових зобов'язань;
- в) направлення платнику податків вимог про усунення порушень податкового законодавства; проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів; зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки.

## **ЛІТЕРАТУРА**

1. Керимов Д. А. Методология права (предмет, функции, проблемы философии права) / Д. А. Керимов. – 2-е изд. – М. : Аванта+, 2001. – 560 с.
2. Курашвили Б. П. Очерк теории государственного управления / Б. П. Курашвили. – М. : Наука, 1987. – 296 с.
3. Гаджиев Г. А. Предприниматель – налогоплательщик – государство: Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации : учеб. пособ. / Г. А. Гаджиев, С. Г. Пепеляев. – М. : ФБК-ПРЕСС, 1998. – 592 с.
4. Карасева М. В. Финансовое правоотношение / М. В. Карасева. – М. : НОРМА (Изд. гр. НОРМА-ИНФРА-М), 2001. – 288 с.
5. Шорина Е. В. Контроль за деятельностью органов государственного управления в СССР / Е. В. Шорина. – М. : Наука, 1981. – 301 с.
6. Философская энциклопедия / гл. ред. Ф. В. Константинов. – М. : Сов. энцикл., 1970. – Т. 5. – 740 с.

7. Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР / Э. А. Вознесенский. – М. : Юрид. лит., 1973. – 134 с.
8. Основы налогового права : учеб. пособ. / под. ред. Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2003. – 384 с.
9. Философская энциклопедия / гл. ред. Ф. В. Константинов. – М. : Сов. энцикл., 1967. – Т. 4. – 592 с.
10. Философский словарь / под ред. М. М. Розенталя, П. Ф. Юдина. – изд. 2-е, испр. и доп. – М. : Политиздат, 1968. – 432 с.
11. Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля / Е. Ю. Грачева. – М. : Юриспруденция, 2000. – 192 с.
12. 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.
13. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації) / В. А. Онищенко. – К. : Ред. журн. «Вісн. подат. служби України», 2002. – 432 с.
14. Финансовое право : учебник/ под ред. Н. И. Химичева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристъ, 2000. – 600 с.
15. Фінансове право : підручник / кер. авт. кол. і відп. ред. Л. К. Воронова. – вид. 2-ге, випр. та доп. – Х. : Консум, 1999. – 496 с.
16. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Л. А. Савченко. – Ірпінь, 2002. – 445 с.
17. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. А. Белобжецкий. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 256 с.
18. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229-230.

## **МЕТОД НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ КАК СПОСОБ КОНТРОЛЬНОГО ВОЗДЕЙСТВИЯ**

**Рева Д. Н.**

В публикации рассмотрена структура налогового контроля, выделены ее основные элементы. Особое внимание уделено исследованию методов налогового контроля. На основании положений Налогового кодекса Украины проведена классификация методов налогового контроля.

**Ключевые слова:** налоговый контроль, структура налогового контроля, механизм налогового контроля, метод налогового контроля, классификация методов налогового контроля.

## **METHOD OF TAX CONTROL AS A WAY TO CONTROL EXPOSURE**

**Reva D. N.**

The article examines the structure of tax control, its basic elements are highlighted: subject, object, interaction between subject and object of control. The interaction between the subject and the object of tax control has the character of direct and inverse links. Direct link is a controlling influence of the subject on his object. The control effect is performed by a variety of methods. The result is a proper development and protection of tax relations.

The method of tax control is a way of practical realization of its goals and objectives, i.e. way of targeting the subject of tax control on controlled objects. A classification of tax control methods is given based on such criterion as their goal orientation. According to this criterion three groups of most common tax control methods, are outlined:

- 1) to prevent violations of the tax laws;
- 2) to detect violations;
- 3) to eliminate tax violations.

The first group includes: a) the registration of taxpayers; b) records of bank accounts; c) the provision of tax advice; d) the collection of tax information.

The second group consists of: a) monitoring; b) a counter reconciliation; c) the collection of tax information.

The third group consists of: a) the collection of the tax debt; b) determination of tax liabilities; c) sending regulations on eliminating tax law violations to the taxpayer; an inventory of fixed assets, cash.

The proposed classification allows you to get the knowledge of how the controlling influence is performed and how it helps to achieve tax control goal, which is to ensure law enforcement in taxation field.

**Key words:** tax control, the structure of tax control, mechanism of control exposure, tax control methods, classification of tax control methods.