

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32847/ln.2021.14.022>

Даніелян С.А.

кандидат юридичних наук,

докторант кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

КОМПЛЕКСНІСТЬ ТА СИСТЕМНІСТЬ ПРОЦЕДУР ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

За своєю правовою природою податковий контроль є комплексним та системним явищем. У силу специфіки самої сфери оподаткування, де основним є публічний інтерес, який полягає у забезпеченні акумуляції якомога більших податкових надходжень, процедури податкового контролю відіграють неабияку роль у забезпеченні послідовного розвитку податкових відносин. У сфері, де в суперечність входять публічний та приватний інтерес неабияке значення починає відігравати контроль за послідовністю виконання платником податків належних йому податкових зобов'язань. Платник податків закономірно прагне мінімізувати міру своїх «економічних втрат» від сплати загальнообов'язкових платежів податкового характеру. Це, у свою чергу, обумовлює ситуацію, за якої від ефективності реалізації процедур податкового контролю залежить формування публічних фондів коштів.

Податковий контроль виконує як функції превентивного характеру, так і функцію поточного виявлення девіантної поведінки платника податків та її корегування. Превентивна функція податкового контролю має перманентний характер реалізації, адже кожен платник податків чітко усвідомлює, що у випадку порушення податкового законодавства, не виконання покладеного на нього податкового обов'язку, факт такого порушення може бути виявлений контролюючим органом, а сам платник податків притягнутий до юридичної відповідальності. Превентивна функція податкового контролю має неабияке значення, так як вона дозволяє забезпечу-

вати дисциплінованість поведінки платників податків. Що ж стосується функції поточного контролю, то вона спрямована на виявлення вже скоєних платником податкових правопорушень. У своєму кінцевому рахунку реалізація поточного податкового контролю дозволяє сформувати основу (базис) для подальшого притягнення платника податків до юридичної відповідальності.

Незважаючи на той аспект, що в податковому законодавстві сформульоване легальне визначення поняття «податкового контролю», в науці податкового права склалася ціла низка підходів до окреслення доктринальних дефініцій відповідного поняття.

У першу чергу потрібно відмітити, що в основі даного терміну знаходиться слово «контроль», що етимологічно походить від французького слова «controle». Так, слово «контроль» означає спостережний процес, який має своїм призначенням перевірку певного явища, або ж систему органів, які провадять такі контрольні функції [1, с. 445].

Рева Д. М. розглядає податковий контроль як утворення цілісного характеру, що має внутрішню (змістовну) та зовнішню (юридичну) форму, що структурно інтегрує в собі наступні елементи:

- а) суб'єкта, який у рамках податкових відносин керується своїми інтересами;
- б) об'єкта, який виступає причиною існування контрольних процесів у сфері оподаткування;
- в) безпосередня взаємодія суб'єкта та об'єкта процедур податкового контролю [2].

Фактично, вищезазначене визначення сформульоване на основі системного аналізу наукових положень автора. При цьому, науковець оперує категоріями узагальненого характеру, адже формулює положення виходячи із підвищеної теоретизації процесів податкового контролю. Крім цього Рева Д. М. формулює власну авторську систему методів податкового контролю. В чому полягає її авторський характер? Вона (система методів податкового контролю) не зовсім узгоджується із нормативними формулюваннями податкового законодавства, які предметно стосуються податкового контролю. Так, науковець структурує методи податкового контролю на наступні три тематичні блоки:

1) методи податкового контролю, які мають своїм завданням попередити порушення податкового законодавства (облік рахунків у фінансових установах; облік правозобов'язаних учасників податкових відносин; податкове консультування; акумуляція податкової інформації);

2) методи податкового контролю, які призначені для встановлення порушень податкового законодавства (перевірки платників податків; зустрічні звірки; акумуляція податкової інформації);

3) методи податкового контролю, які мають своїм призначенням забезпечити усунення порушень податкового законодавства (визначення грошових зобов'язань; стягнення податкового боргу; інвентаризація; направлення вимог про усунення платником порушень вимог податкового законодавства) [3].

До вищезазначеної системи методів податкового контролю є низка зауважень. По-перше, окреслені методи податкового контролю не зовсім чітко корелюються із нормативно-закріпленими способами контролю, які отримали свою безпосередню формалізацію у ст. 62 Податкового кодексу України («Способи здійснення податкового контролю»). У даному випадку ми відмічаємо, що слова «способи» та «методи» є семантично тотожними.

Так, в ст. 62 чітко визначаються 4 способи здійснення податкового контролю. Середвище зазначених способів немає такого, наприклад, як податкове консультування чи стягнення податкового боргу. Відповідні процедури отримують свою реалізацію в зовсім інших сферах податкового адміністрування. Процедури податкового консультування носять інформаційно-гарантійне призначення, тоді як стягнення податкового боргу – це процедури забезпечувального характеру, які мають пост-контрольний характер. По-друге, в рамках відповідної системи відбувається дублювання одних і тих самих методів (мова йде про акумуляцію податкової інформації). В той же самий час, спроби структурування та систематизації методів податкового контролю заслуговують на увагу, адже це свідчить про спробу розібратися у змістовній природі процедур податкового контролю.

Касьяненко Л. М. визначає податковий контроль як процедури, що пов'язані з перевіркою контролюючими органами належності обчислення платниками податків належних їм податкових зобов'язань, повноти та своєчасності сплати податків та інших загальнообов'язкових платежів податкового характеру, встановлення та аналізу порушень допущених платниками податків [4, с. 77]. Не зважаючи на певну міру узагальненість зроблених науковцем формулювань вони відображають найбільш основні, іманентні риси податкового контролю. При цьому послідовно здійснено конкретизацію суб'єкта який бере безпосередню участь у реалізації податкового контролю.

Васюк Ю. М. визначає податковий контроль як систему заходів та дій, які мають своїм призначенням забезпечити контроль за належною реалізацією податкового законодавства, шляхом використання методів, форм та інструментів податкового контролю, з боку уповноважених на це владних суб'єктів та незалежних органів, задля: забезпечення грошовими коштами відповідних публічних фондів; превенції в аспекті виявлення відхилень

від належного застосування податково-правових приписів; притягнення винних суб'єктів до юридичної відповідальності; унеможливлення повторення податкових правопорушень у майбутньому [5, с. 24-25].

У першу чергу, наведене визначення привертає увагу своєю комплексністю. При цьому його не можна назвати в повній мірі послідовним. Такого роду підхід обумовлюється тим, що ціла низка його змістовних елементів об'єктивно не відноситься до процедур податкового контролю. Так, наприклад, питання притягнення до юридичної відповідальності порушників податкового законодавства це вже процедурна площина, яка немає жодного відношення до податкового контролю. Процедури притягнення платників податків до юридичної відповідальності мають самостійне значення. Їх не можна ототожнювати із податковим контролем. Більше того, на умовній процедурній прямій податково-процедурного регулювання між ними «розташовані» процедури вирішення податкових спорів (як адміністративні, так і судові процедури) та процедури забезпечувального характеру.

Безумовно, опосередковано процедури податкового контролю і справді мають вплив на притягнення платника податків до юридичної відповідальності, адже саме за результатами реалізації податкового контролю формується базис на основі якого в подальшому платник податків і притягається до юридичної відповідальності. При цьому автор не зазначив нічого про процедури, які і справді мають пряме відношення до податкового контролю (процедури обліку платників податків, процедури інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів тощо).

Своє визначення запропонував також Буглаєв О. Ю., який відмічає, що податковий контроль – це самостійний елемент управління податковою системою, який створює умови для забезпечення дотримання приписів податкового законодавства [6, с. 132]. Відповідне визначення має доволі теоретизований та узагальнений характер. При цьому подат-

ковий контроль, навряд чи, змістовно можна звести до елемента управління податковою системою. Податковий контроль це в першу чергу система специфічних, нормативно-визначених податкових процедур.

Таким чином, ми можемо резюмувати, що всі доктринальні визначення поняття «податковий контроль» мають переважно узагальнений характер, а їх чи не головною іманентною рисою є підвищена міра теоретизації дефініційних положень. При цьому, жодне з визначень не дублює легальну дефініцію досліджуваної правової категорії. З одного боку такий підхід науковців це «плюс», адже вони не займаються простим дублюванням нормативних визначень, а з іншого боку відповідним дефініціям не завадила б більша міра спорідненості з нормативно-закріпленими формулюваннями.

У контексті відповідної проблематики, ми займаємо позицію згідно з якою немає якої-небудь логіки у перефразуванні нормативних положень, які й формулюють визначення поняття «податковий контроль». У той же самий час, доцільно окреслити коло специфічних ознак, за посередництвом яких можна характеризувати досліджувану категорію. До таких ознак ми відносимо:

- 1) нормативно-теоретизований характер податкового контролю;
- 2) системність та комплексність податкового контролю;
- 3) наскрізний характер податкового контролю.

У подальшому пропонуємо більш детально розглянути кожен із відповідних ознак.

I. Нормативно-теоретизований характер податкового контролю. Нормативна основа регламентації процедур податкового контролю отримує свою фіксацію в Главі 5 Податкового кодексу України («Податковий контроль»). Фактично, якщо проаналізувати зміст Глави 5, то можна виокремити наступні змістовні блоки:

- 1) дефініція поняття «податковий контроль»;

2) окреслення суб'єктного складу, а саме органів, які провадять податковий контроль;

3) система способів здійснення податкового контролю.

При цьому саме визначення податкового контролю має радше інформаційно-декларативний характер, аніж практично-процедурний. Такого роду підхід обумовлюється тим, що конкретизація процедур податкового контролю відбувається тільки у Главах 6 – 8 Податкового кодексу України, в яких отримують свою формалізацію процедурні особливості реалізації способів податкового контролю. Що ж стосується Глави 5, то в ній відсутня будь-яка практично-процедурна складова. Це у свою чергу і обумовлює теоретичний характер податкового контролю, як явища комплексного, процедурна складова якого конкретизується в окремих податкових процедурах, що системно інтегруються в ньому.

II. Системність та комплексність податкового контролю. Системність податкового контролю обумовлюється його інтегратив-

ними складниками. Так, податковий контроль, фактично, формується за рахунок самостійних податкових процедур (див. рис. 1).

Що ж стосується методу податкового контролю, що формалізований у пп. 62.1.4 п. 62.1 ст. 62 Податкового кодексу України (моніторинг контрольованих операцій та опитування посадових осіб платника податків відповідно до ст. 39 Податкового кодексу України), то він має радше технічний характер.

III. Наскрізний характер податкового контролю. На умовній правореалізаційній процедурній прямій процедури податкового контролю не мають чітко детермінованого місця. Більше того, самі інтегративні складники податкового контролю можуть реалізовуватися на різних стадіях виконання податкового обов'язку. Так, облік платників податків, як правило є саме першою процедурною стадією на такій умовній прямій розвитку податкових відносин. Відповідна невизначеність місця податкового контролю і обумовлює його наскрізний характер.



Рис. 1. Система процедур податкового контролю

Анотація

У статті на підставі аналізу чинного законодавства України було розглянуто комплексність та системність процедур податкового контролю. Автор зазначає, що платник податків закономірно прагне мінімізувати міру своїх «економічних втрат» від сплати загальнообов'язкових платежів податкового характеру. У податковому законодавстві сформульоване легальне визначення поняття «податкового контролю», проте в науці податкового права склалася ціла низка підходів до окреслення доктринальних дефініції відповідного поняття. Автором було детально та ґрунтовно досліджено підходи до різноманітних доктринальних дефініції податкового контролю. На основі аналізу наукових праць була здійснена структуризація методів податкового контролю, зокрема на три тематичні блоки: методи податкового контролю, які мають своїм завданням попередити порушення податкового законодавства; методи податкового контролю, які призначені для встановлення порушень податкового законодавства; методи податкового контролю, які мають своїм призначенням забезпечити усунення порушень податкового законодавства. Науковцями було зазначено, що податковим контролем є самостійний елемент управління податковою системою, який створює умови для забезпечення дотримання приписів податкового законодавства. Однак автор наголошує на тому, що відповідне визначення має доволі теоретизований та узагальнений характер. У першу чергу податковий контроль характеризується системою специфічних, нормативно-визначених податкових процедур. Автор резюмує, що всі доктринальні визначення поняття «податковий контроль» мають переважно узагальнений характер, а їх чи не головною іманентною рисою є підвищена міра теоретизації дефініційних положень. При цьому, жодне з визначень не дублює легальну дефініцію досліджуваної правової категорії. Автором було досліджено та детально розглянуто коло специфічних ознак, за посередництвом яких можна характеризувати досліджувану категорію. До таких ознак автором було віднесено: нормативно-теоретизований характер податкового контролю; системність та комплексність податкового контролю; наскрізний характер податкового контролю. Була розроблена схема системи процедур податкового контролю.

Ключові слова: процедура, податковий контроль, методи податкового контролю, комплексність та системність.

Daniyelyn S.A. Complexity and systematicity of tax control procedures**Summary**

The article, based on the analysis of the current legislation of Ukraine, considered the complexity and systematic nature of tax control procedures. The author notes that the taxpayer naturally seeks to minimize the extent of their «economic losses» from the payment of mandatory tax payments. In the tax legislation the legal definition of the concept of «tax control» is formulated, however in science of the tax law the number of approaches to delineation of doctrinal definitions of the corresponding concept has developed. The author has studied in detail and thoroughly the approaches to various doctrinal definitions of tax control. Based on the analysis of scientific works the structuring of methods of tax control was carried out, on three thematic blocks: methods of tax control which have the task to prevent infringements of the tax legislation; methods of tax control, which are designed to identify violations of tax legislation; methods of tax control, which are intended to ensure the elimination of violations of tax legislation. Researchers have noted that tax control is an independent element of tax system management, which creates conditions to ensure compliance with the requirements of tax legislation. However, the author emphasizes that the relevant definition is quite theorized and generalized. First, tax control is characterized by a system of specific, regulatory, and defined tax procedures. The author summarizes that all doctrinal definitions of the concept of «tax control» are

mostly generalized, and their main immanent feature is an increased degree of theorizing of definition provisions. At the same time, none of the definitions duplicates the legal definition of the studied legal category. The author investigated and considered in detail the range of specific features, through which it is possible to characterize the studied category. Such features of the author included: normative-theorized nature of tax control; systematic and comprehensive tax control; the pervasive nature of tax control. A scheme of the system of tax control procedures was developed.

Key words: procedure, tax control, methods of tax control, complexity and systematization.

Список використаних джерел:

1. Словарь иностранных слов / под ред. В. В. Пчелкиной. – М.: Русс. яз., 1988. С. 445.
2. Рева Д. М. Метод податкового контролю як спосіб контрольного впливу. URL: <https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2014/01/Reva.pdf>.
3. Там само.
4. Касьяненко Л. М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2004. 232 с.
5. Васюк Ю.М. Механізми реалізації податкового контролю в Україні: державно-управлінський аспект: дис. ... канд. наук з держ. управ: 25.00.02. Київ, 2015. 254 с.
6. Буглаєва О.Ю. Податковий контроль: теоретичний аспект. Наукові праці НДФІ. 2009. Вип. 4 . С. 131-137.