

## МІСЦЕ І РОЛЬ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ ФУНКЦІЙ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ В УМОВАХ РОЗБУДОВИ ПРАВОВОЇ ДЕРЖАВИ

**АРТЕМ'ЄВА Наталія Анатоліївна - студент за ОКР «Бакалавр» юридичного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка**

**УДК : 347. 73 (075.8)**

*В статті розглядається актуальний питання щодо місця і ролі податкового контролю в системі функцій державного управління. Дане питання є актуальним особливо в умовах побудови правової держави в Україні. Дан аналіз діючого законодавства і пропонується шляхи удосконалення.*

**Ключові слова:** функція управління, контроль, податковий контроль, державний контроль, фінансовий контроль.

На сьогодні дане питання є надзвичайно актуальним, оскільки державний контроль привертає увагу і зберігає свої позиції і до цього часу у дослідженнях вчених-представників різних напрямів. Під час розробки питання про сутність контролю сучасними вченими застосовується диференційований підхід до цієї проблеми, залежно від галузі наукових знань, у яких ведуться дослідження. Тому розмаїття поглядів на одну проблему відображає складність і багатогранність цього явища. У той же час аналіз і синтез цих поглядів дає можливість всебічно досліджувати категорію “контроль”.

У юридичній літературі контроль розглядається одними науковцями як виконання законів, рішень тощо [12, с. 23], інші вважають, що це перевірка, спостереження з метою перевірки, а ті, хто займається перевіркою, контролери. Треті вважають, що контроль – це одна із форм здійснення влади, яка забезпечує дотримання встановлених приписів.

Уперше розробці правової форми контрольної діяльності було присвячене дослідження В.М. Горшенева і І.Б. Шахова [6, с.89]. До цього юридична наука й особливо теорія права не ставили спеціального завдання досліджувати природу і зміст контрольної діяльності, розкривати її структуру, функції і з'ясувати загальне й особливе, зіставляючи з правотворчістю і правозастосуванням. Ця прогалина знижує реальні можливості підвищення ефективності контролю у взаємодії з правотворчістю і правозастосуванням. Дослідження контролю як правової форми діяльності державних органів викликане також необхідністю пошуку шляхів і способів постійного вдосконалення організаційно-управлінських форм діяльності державного апарату, що відповідає сучасному етапу розвитку суспільства. Важливого значення набуває розробка питань процедурно-процесуального регулювання контрольної діяльності, вироблення конкретних пропозицій щодо вдосконалення і законодавчого врегулювання. У цьому аспекті дослідження є реальні можливості пошуку шляхів підвищення ефективності контрольної діяльності і посилення в цьому напрямі ролі права [9, с. 204].

У науковій літературі розповсюджена думка, що контроль – це лише перевірка кого- або чого-небудь. Саме такий зміст вкладає в це поняття і В.П.Суйц, який розглядає контроль як систему спостережень і перевірок чого-небудь [13, с. 18]. Та-

кої ж думки дотримуються і Е.І. Петрова, Р.Н. Марченко, Л.В. Барінова, вважаючи, що контроль є однією з найважливіших функцій соціального управління і полягає в тому, що суб'єкт управління здійснює облік і перевірку того, як керований об'єкт виконує його розпорядження [8, с. 117].

Однак, незважаючи на розмаїття поглядів на контроль, у переважній більшості робіт, і це простежується найбільш яскраво, вчені-юристи все ж таки схилиються до розгляду державного контролю як функції державної діяльності. Держава є одним із головних суб'єктів здійснення контрольної функції у суспільстві. Це впливає з того, що держава має можливості і наділена реальними повноваженнями для впливу на суспільство, при здійсненні якого покладається на контроль. Саме він відіграє роль інтегруючого засобу перевірки загальної спрямованості державної діяльності і водночас перевірки досягнення кінцевого результату управлінської діяльності та здійснення її на певних етапах [4, с. 9-20].

Контроль виступає саме як функція, оскільки функція – це основний напрямок діяльності суб'єкта. Якщо йдеться про державу в особі її органів (осіб), то контроль і є функцією державної діяльності, основною метою якої є підвищення ефективності діяльності шляхом аналізу, перевірки та спрямування діяльності суб'єктів правовідносин відповідно до їх завдань та встановлених правових приписів. За допомогою контролю забезпечується злагоджена, чітка робота органів державної влади, дотримання посадовими особами, всіма державними службовцями наданих їм прав та сумлінне ставлення до виконання своїх обов'язків для забезпечення добробуту населення [5, с. 15-16].

Інші вчені розглядають контроль як процес. Вони вважають, що контроль здійснюється з метою ефективного соціально-економічного розвитку країни. При цьому значення фінансового контролю (до якого ми з усією вірогідністю можемо віднести контроль у сфері оподаткування) виражається в тому, що при його проведенні перевіряються, по-перше, дотримання встановленого правопорядку в процесі фінансової

діяльності державними і суспільними органами, підприємствами, установами, організаціями, громадянами та сплати ними податкових платежів, по-друге, економічна обґрунтованість і ефективність здійснюваних заходів, їх відповідність завданням держави. Таким чином, він служить важливим способом забезпечення законності і доцільності проведеної фінансової діяльності [3].

Контроль як функція державного управління має певні особливості та притаманні йому ознаки. Особливістю контролю є те, що він здійснюється з метою перевірки дотримання і виконання поставлених завдань, прийнятих рішень, тобто фактично після здійснення інших функцій управлінської діяльності. Точніше кажучи, контроль перевіряє і оцінює процес управлінської діяльності. Метою такої оцінки є приведення діяльності у відповідність із чинними правовими нормами та прийнятими згідно з ними управлінськими рішеннями. Отже, контроль “перевіряє” здійснення інших функцій управління і органічно пов'язаний з ними. Здійснення контролю на кінцевих етапах управлінської діяльності свідчить, що він є інтегруючим засобом дотримання і виконання поставленої мети і завдань перед управлінням і про відповідність йому всіх інших функцій державного управління. Тому, поділяючи думку О.Ф. Андрійко [4, с.16-19], можна стверджувати, що контроль у державному управлінні є самостійною функцією, органічно пов'язаною з іншими функціями управління.

Основними властивостями системи контролю є наявність зв'язків (прямих і зворотних), подільність на частини, наявність структури, цілеспрямованість, гомеостаз (властивість збереження визначеної стійкості в деяких заданих межах при впливі зовнішніх факторів) і багатоаспектність, тобто контроль розглядається як система зі своїми характеристиками у відповідних змінах. Тому контроль за організаційно-правовою природою необхідно розглядати як систематичну, конструктивну і позитивну діяльність, яка має місце як у сфері регулятивних, так і в сфері правоохоронних відносин, що зумовлено тісним зв'язком

контролю з процесом прийняття управлінських рішень [7, с.75-78,93].

Таким чином, контроль хоч і посідає кінцеву позицію у системі управлінських функцій, він визнаний всіма теоретиками державного управління як одна з найважливіших функцій державного управління. Проте, у науковій літературі зустрічаються і помилкові, на нашу думку, судження, зокрема, ототожнення державного контролю з іншими, хоча й суміжними, правовими поняттями – наглядом, моніторингом, аудитом, обліком (роботи Л. Коваля [10, с.87-89], Ю. Тихомирова [19, с.245-249] та ін.). Законодавець також припускає інколи неточності. Так, наприклад, контрольні дії таких контролюючих органів, як санітарно-епідеміологічних служб, пожежних інспекцій, називають “наглядом”. Незважаючи на наявність у них усіх ознак саме контролюючого органу, наведене ставлення закріплено навіть у назві цих органів – органи пожежного нагляду, органи санітарно-епідеміологічного нагляду тощо [19; с.443-480]. Саме така термінологічна неузгодженість, як правильно зазначає В. Гаращук, призводить до того, що іноді близькі за завданнями та формами діяльності контролюючі органи мають різну назву такої діяльності, наприклад, санітарно-епідеміологічний нагляд і поряд із ним ветеринарний контроль.

В Україні функціонує досить розгалужена система органів фінансового контролю. Державні органи та органи місцевого самоврядування здійснюють фінансовий контроль у ході обговорення і затвердження проектів законів про бюджет, розробки пропозицій про податкову політику, розвиток податкового законодавства й удосконалюванні податкової системи України, а також при затвердженні звітів про виконання бюджетів. До таких фінансових органів належать Рахункова палата України, ДПАУ, КРСУ та ін.

Державні і місцеві виконавчі органи влади виконують контрольні функції через такі фінансові органи: Міністерство фінансів України; Державне казначейство; Державну податкову адміністрацію України; Державну митну службу України.

Податковий контроль варто розглядати як функціональний елемент і основну форму податкового адміністрування. Йому властиві всі риси фінансового контролю, і одночасно він має специфічні риси, які проявляються у більш вузькій сфері спрямування.

Визначення податкового контролю в чинному законодавстві України, на жаль, відсутнє. Перспективне законодавство дає визначення даному поняттю.

У ст. 61 Глави 5 “Податковий контроль” Податкового Кодексу України [2] наводиться таке визначення податкового контролю – “це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою перевірки правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів. Ці визначення за своїм змістом майже тотожні, однак не містять вказівки на всі ознаки відповідного різновиду фінансового контролю, що й обумовлює певну їх недосконалість. Для податкового контролю характерні владна природа, спеціальні суб’єкти здійснення в особі уповноважених державних органів, реалізація в процесі здійснення функцій держави, можливість застосування суб’єктами здійснення заходів примусу тощо, тобто в наявності всі ознаки державного контролю. Окрім того, він здійснюється у сфері оподаткування як складовій фінансової діяльності держави, уповноваженими фінансово-контролюючими органами, що й дає змогу говорити про податковий контроль як про різновид фінансового контролю. В той же час йому властиві і суто специфічні властивості, які дозволили вченим виділити його як самостійний різновид на початку 90-х років разом із появою й активізацією ролі податкових органів та урізноманітненням змісту інституту оподаткування.

Слід акцентувати увагу на тому факті, що податковий контроль також є комплексним поняттям і включає кілька складових, специфічних, перш за все, суб’єктів здійснення. Саме тому недоречним є ототожнення податкового контролю і контролю органів державної податкової служби України як перший, так і другий є “елемен-

тами керування процесом оподаткування, необхідною умовою існування ефективної податкової системи”, однак різними в них є суб’єктні складові. Якщо податковий контроль здійснюється фінансово-контрольними органами України, до складу яких входять податкові органи, органи фондів загальнообов’язкового державного соціального страхування, митні органи, органи Пенсійного фонду, то суб’єктами другого є виключно органи державної податкової служби України. А відповідно контроль органів державної податкової служби України є різновидом, складовою податкового контролю.

Особлива роль податкового контролю полягає також у необхідності стабілізації фінансової системи, стійкого надходження бюджетних доходів, дотримання податкової дисципліни як умови якісного виконання фізичними і юридичними особами зобов’язань перед державою.

Об’єкт податкового контролю можна визначити як різновид грошових відносин публічного характеру, що виникають у процесі стягнення податків і зборів і притягнення порушників податкового законодавства до відповідальності. Що ж стосується відносин щодо стягнення податків і зборів, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їхніх посадових осіб, то вони є об’єктом судового контролю чи прокурорського нагляду.

Предметом податкового контролю, у першу чергу, є своєчасність і повнота виконання платниками податків своїх податкових обов’язків. Однак при цьому варто також враховувати, що поряд зі сплатою податків, до числа основних обов’язків підприємств-платників податків належать також ведення у встановленому порядку обліку своїх доходів (витрат) і об’єктів оподаткування і надання податковим органам і їхнім посадовим особам документів, необхідних для нарахування і сплати податків. З урахуванням цього законність складання первинних облікових документів, реєстрів бухгалтерського (податкового) обліку і звітності, а також вірогідність і повнота інформації, що міститься в них, про об’єкти оподаткування, теж стано-

вить предмет податкового контролю [11, с.18].

Суб’єктами податкового контролю в Україні, насамперед, є органи податкової служби (ДПА, державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, відповідні спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями (податкова міліція), які здійснюють безпосередньо оперативний контроль за надходженням податків і інших обов’язкових платежів у доход держави. Безпосереднє відношення до контролю за надходженням податків в окремих випадках мають фінансові органи (надання відстрочок по податкових платежах), органи Державного казначейства (розподіл податкових платежів за рівнями бюджетної системи; перевірки банківських установ з дотримання черговості зарахування платежів у бюджет), банківські установи (заповнення платіжно-розрахункових документів), митні, страхові органи, органи державних фондів, комітети з земельних ресурсів і землевпорядження тощо. Тому першочергового значення набуває питання не тільки про взаємодію перерахованих організацій, але і розмежування функцій, відповідальності за виконання обов’язків, пов’язаних з податковим контролем.

Суб’єкти податкового контролю, взаємодіючи з іншими органами управління, сприяють реалізації рішень центральних і місцевих органів влади, спрямованих на організацію і становлення ринкових відносин (наприклад, деякі питання приватизації державного майна; здійснення процедури банкрутства; становлення цивілізованих відносин держави з особами, зайнятими у сфері підприємництва; ліцензування підприємницької діяльності; ініціювання ліквідації і зняття з обліку в податкових органах підприємств, що тривалий час не надають звітність і не сплачують податки та ін.).

У ході податкового контролю здійснюється взаємодія між суб’єктом і об’єктом, вона носить характер прямого і зворот-

ного зв'язку. Прямий зв'язок забезпечує результати контрольного впливу, який використовується для вироблення управлінських рішень. Зворотний зв'язок підсумовує якість проведення податкового контролю, сигналізує про ступінь його впливу на об'єкт. Властивість прямого зв'язку активно використовується в практиці податкового адміністрування. Зворотний зв'язок є основою для вироблення рішень, по-перше, загальноекономічного значення в частині забезпечення ефективності використання економічних ресурсів (оптимізація функціонування об'єкта контролю) і, по-друге, організаційної спрямованості – у частині вдосконалення діяльності податкових органів (суб'єкта контролю).

З урахуванням вищезазначеного можна зробити висновок про те, що податковий контроль як одна з функцій державного управління являє собою систему спостереження за фінансово-господарською діяльністю платників податків з метою її оптимізації для якісного виконання податкового законодавства.

### **Література**

1. Конституція України. Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. // Верховна Рада України; Конституція, (відомості Верховної Ради України (ВВР)), 1996, № 30, ст. 141); {Текст Конституції України відповідає тексту, що існував до внесення змін Законом «Про внесення змін до Конституції України» № 2222-iv від 08.12.2004}; – Тлумачення від 25.01.2012, підстава v003p710-12. – Режим доступу: – <http://zakon2.rada.gov.ua>.
2. Податковий кодекс України. Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI . / (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112.);// Документ 2755-17, чинний, поточна редакція — Редакція від 01.04.2013, підстава 5503-17. –[Електронний ресурс]; –Режим доступу:<http://zakon4.rada.gov.ua>.
3. Про аудиторську діяльність. Закон України. / ( Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1993, N 23, ст.243 ) //Документ 3125-12, чинний, поточна редакція — Редакція від 12.12.2012, підстава 5461-17. –[Електронний ресурс]; –Режим доступу:<http://zakon4.rada.gov.ua>.
4. Андрійко О. Ф. Державний контроль теорія і практика: Наукова доповідь/ НАН України, Інститут держави і права імені В М Корецького НАН України. – К.: Наукова думка, 1994. – 115 с.
5. Глазьев С. Состоится ли в 1999-м переход к политике роста // Российский экономический журнал. – 1999. – № 1. – С. 22; № 2. – С. 14–32.
6. Гвоздева Е., Каштурок А., Олейник А., Патрушев С. Междисциплинарный подход к анализу вывоза капитала из России // Вопросы экономики. – 2000. – № 2. – С. 15–45.
7. Зверенчук Л.Ф., Гуральник Я.И. и др. Контроль и ревизия в строительстве. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 217 с.
8. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Консум, 1997. – 132 с.
9. Кузьменко В. П. Фінансові кризи як складові економічного циклу та структурно-інвестиційна політика їх подолання // Глобалізація інвестиційних процесів та фінансова безпека України: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, К.: 27 червня 2001 р.— К.: РНБО України, Міжвідомча комісія з питань фінансової безпеки, 2002. — С. 85-100.
10. Коваль Л.В. Адміністративне право. Курс лекцій. – К.: “ВЕНТУРІ”, 1996. – 208 с.
11. Нижник Н.Р. Реформування державного управління в Україні: проблеми і перспективи. К.: Оріяни. – 1998. – 192 с.
12. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні. Автореф. дис. д.ю.н. – Харків. Національна юридична академія імені Я.Мудрого, 2002 – 42 с.
13. Словарь иностранных слов / Под ред. В.В. Пчелкиной. – М.: Рус. яз., 1988. – 445 с.
14. Теремцова Н.В. Аналіз міжнародної практики оподаткування фізичних осіб. / Київський національний університет імені Тараса Шевченка; Інститут держави і права імені В.М. Корецького НАН України. Актуальні питання державотворення в Україні: матеріали міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та мо-

**АНОТАЦІЯ**

*У статті розглядається актуальне питання відносно місця і ролі податкового контролю в системі функцій державного управління. Це питання є актуальним особливо в умовах розбудови правової держави в Україні. Зроблено аналіз чинного законодавства і запропоновано шляхи удосконалення.*

**SUMMARY**

*In the article a topical question is examined in relation to a place and role of tax control in the system of functions of state administration. This question is topical especially in the terms of construction the legal state in Ukraine. The analysis of current legislation and offered way of improvement is given.*

лодих учених (21 квітня 2011 року). – К.: Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2011. – 467 с. Фахове видання.

15. Теремцова Н.В. Система оподаткування громадян у країнах із розвинутою економікою. /Збірник тез доповідей укладено за матеріалами доповідей, виголошених на XIII Всеукраїнській науково-практичній конференції «Формування правової держави в Україні: проблеми і перспективи». –Тернопіль, Вид. «Вектор», 2011. – 286 с. – С. 240-244.

16. Теремцова Н.В. До питання поняття податкової системи України: принципи побудови та функціонування в умовах розбудови правової держави. /Збірник тез доповідей укладено за матеріалами Х Ювілейної Міжнародної науково-практичній інтернет-конференції «Розвиток України в XXI столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми». – Тернопіль 10 червня 2011 р., Вид. «Вектор», 2011. – 230 с. – С. 168-170.

17. Теремцова Н.В. Система оподаткування громадян у країнах із розвинутою економікою //Збірник тез доповідей укладено за матеріалами доповідей, виголошених на XIII Всеукраїнській науково-практичній конференції «Формування правової держави в Україні: проблеми і перспективи», яка відбулася на юридичному факультеті Тернопільського національного економічного університету 15 квітня 2011 року. – Тернопіль, Вид. «Вектор», 2011. – 286 с. – С. 240-244.

18. Теремцова Н.В. Актуальні проблеми та перспективи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні за новим податковим кодексом Актуальні проблеми правознавства. Науковий збірник ЮФ ТНЕУ. – Тернопіль, 2011. С – 415-422. – 548 с.

19. Тихомиров Ю. Курс административного права и процесса. – М.: Юринформ-центр, 1998. – 798 с.

20. Юридична енциклопедія в 6 т. / Редкол.: Ю.С. Шемчушенко (голова редкол. ) та ін. – К.: Видавництво “Українська енциклопедія” ім. М.П. Бажана. – 2001. – Т. 3. – 789 с.