

ФІНАНСОВЕ ТА БАНКІВСЬКЕ ПРАВО

УДК 347.73

Д. А. Ковальздобувач
Національний університет "Одеська юридична академія"

ПОНЯТТЯ ФОРМИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ЇЇ СПІВВІДНОШЕННЯ З МЕТОДАМИ

У статті досліджено деякі форми податкового контролю, наведено аргументи на користь їх розмежування з методами. Зосереджено увагу на ревізії, податковій перевірці та обліку платників податків як найбільш спірних формах податкового контролю.

Ключові слова: форми та методи, ревізія, облік платників податків, податкова перевірка, контролюючі органи, податковий контроль.

I. Вступ

Будь-яка людська діяльність, як і діяльність уповноважених державних органів, набуває певних форм та має зовнішній прояв. Форми діяльності останніх упорядковані й передбачені правом. Не є винятком діяльність органів податкового контролю.

У звичайному житті розмежування форм і методів людської діяльності не викликає серйозних проблем. Втім, у межах дослідження форм і методів фінансового (у тому числі податкового) контролю науковцям тривалий час не вдається досягти консенсусу.

II. Постановка завдання

Мета статті – надання власної оцінки окресленої проблеми, з'ясування поняття форм податкового контролю, виявлення відмінності їх від методів такого контролю.

III. Результати

Перш за все, спробуємо навести кілька факторів, які, на нашу думку, спричинили такий стан невизначеності в досліджуваній проблематиці. Певне зерно (чи "яблуко розбрату") посіяв сам законодавець через непослідовне використання тих чи інших термінів, якими він позначав і позначає форми та методи контрольної діяльності. Наведемо кілька яскравих прикладів. Багато вчених називають "ревізію" методом контролю [2, с. 64; 9, с. 188; 13, с. 181; 14, с. 225]. Привід для такого хибного висновку одночасно багатьом дослідникам давало законодавче визначення ревізії як "методу документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації..." [12], у ч. 2 цієї статті було зазначено, що "державний контроль здійснюється у формі ревізій і перевірок". Очевидно, що істинним може бути лише одне з двох тверджень, які суперечать одне одному. Ревізія є формою, а не методом фінансового конт-

ролю. Згодом, при викладенні цього Закону в іншій редакції законодавець виправив свою помилку і згадує лише про ревізію як про форму контролю (ст. 4 Закону № 2939-XII).

Дозволимо собі ще одну паралель для пояснення того, чому ревізія є саме формою фінансового контролю. Гра на музичному інструменті може відбуватися в різних формах (дитина грає у музичній школі під керівництвом учителя, вуличний музикант грає на площі міста, професійний виконавець грає на концерті у складі оркестру тощо). При цьому особа використовує той чи інший спосіб отримання звуку, який, як правило, залежить від обраного музичного інструменту (удар руки по струнах гітари, тертя смичка по струнах скрипки тощо), хоча окремі віртуози можуть застосовувати й методи, не характерні для певного музичного інструменту (барабанити по деці гітари, наприклад). Так само й ревізія є зовнішнім виразом контрольної діяльності уповноваженого державного органу (на сьогодні, наприклад, Державної фінансової інспекції). Вона здійснюється у виїзному порядку (за місцем розташування підконтрольної установи), посадовими особами компетентного органу, яких було уповноважено на її проведення, в межах встановлених законом граничних термінів, з відповідним оформленням її результатів тощо. По суті, ревізія є назвою контрольного заходу й одночасно однією з форм фінансового контролю. Уже в межах цього контрольного заходу "перевіряючі" застосовують ті чи інші (у межах своїх повноважень) способи контролю, які вони вважають доцільними й адекватними тій ситуації, з якою стикаються на місці. Такими можуть бути методи документального контролю (без них не відбувається жодна ревізія) та методи фактичного контролю (у разі необхідності). Це визнає й законодавець, визначаючи, що ревізія "полягає у документальній і фактич-

ній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи” (ст. 4 Закону № 2939-XII у новій редакції), а не виключно метод документального контролю, як раніше. Причому органи контрольно-ревізійної служби й раніше мали серед повноважень можливість застосовувати інвентаризацію як спосіб фактичного контролю в ході ревізії (п. 4 ч. 1 ст. 10 Закону № 2939-XII у початковій редакції).

Інші фактори, що детермінують множинність поглядів на вказану проблему, влучно описані В. Л. Андрущенко та О. Д. Даниловим при характеристиці методології фінансової науки. Вона спирається на оцінку судження (погано – добре), на соціально-етичні погляди дослідника індивідуалістично-суб’єктивного характеру, нормативне знання існує у формі пропозицій і рекомендацій. Суб’єктивність та варіантність робить їх доступними для критики й заперечення, коли опонент вважає висновки помилковими, поділяє протилежні погляди, не згодний із доказами, на основі яких зроблені пропозиції. Враховуючи це, деякі теоретики вважають нормативні розробки більше політикою, ніж наукою [3, с. 75].

Третій і головний фактор поліваріантності поглядів на співвідношення форм та методів податкового контролю впирається у складності філософських аспектів взаємозв’язку таких категорій, як зміст і форма. Звернемося до усталеного філософського розуміння цієї проблеми.

Форма – це, насамперед, зовнішній обрис, зовнішній вигляд предмета, зовнішнє вираження будь-якого змісту, а також і внутрішня будова, структура, що визначає порядок предмета або порядок перебігу процесу, на відміну від його “аморфного” матеріалу (матерії), змісту або вмісту [16].

Філософські категорії, у взаємозв’язку яких зміст є визначальним елементом цілого, становить сукупність частин (елементів) предмета і їх взаємодій між собою та з іншими предметами, а форма є внутрішньою організацією змісту. Співвідношення форми й змісту характеризується *єдністю, що доходить до їх переходу один в одного*, проте ця єдність є відносною [17].

Як бачимо, у філософії термін “форма” може означати як зовнішній вираз змісту, явища, предмета, так і його внутрішню організацію. Така подвійність розуміння форми простежується й у поглядах учених-юристів та економістів при характеристиці проявів податкового контролю.

Апелюючи до діяльнісної теорії, В. І. Гудімов зазначає, що зміст і форма діяльності співвідносяться як загальні категорії, що відображають взаємозв’язок двох сторін будь-якої реальності. При цьому зміст являє со-

бою визначальний бік предмета, а форма – спосіб його вираження і внутрішньої організації, що змінюються й модифікуються зі зміною змісту [8, с. 81]. Форми податкового контролю покликані організувати весь процес здійснення податково-контрольних заходів, окремих дій (змісту). Під формою податкового контролю В. І. Гудімов розуміє встановлені нормами податкового законодавства способи організації, здійснення й формального закріплення результатів податково-контрольної діяльності, що являють собою єдину систему дій уповноважених органів з виконання конкретних завдань податкового контролю [5, с. 33].

Тобто одні автори акцентують увагу на зовнішньому вираженні контрольної діяльності, а інші – на способах організації, здійснення й закріплення результатів діяльності, що перегукується зі змістом такої діяльності та її способами, і саме на цьому перетині виявляються проблеми взаємодії та перетікання певних форм і методів контрольно-перевірочної роботи.

Численні змістовні зв’язки між діяльністю контролюючих органів щодо обліку платників податків, інформаційно-аналітичними процедурами й заходами податкового контролю дають змогу певним авторам у тих чи інших варіаціях поєднувати ці напрями. З цього випливає, що одним з ключових питань у вирішенні проблеми співвідношення форм і методів податкового контролю є вирішення питання співвідношення діяльності з обліку платників податків та інформаційно-аналітичного забезпечення контролюючих органів власне з їх контрольною діяльністю.

Деякі автори (Г. С. Айтхожина, А. В. Бризгалін, В. І. Гудімов, Ю. О. Соловійова та ін.) [1; 4; 6; 15] вважають облік платників податків самостійною формою податкового контролю нарівні з податковими перевірками. Дехто з науковців називає облік платників податків попереднім податковим контролем [10, с. 87] або способом податкового контролю [7, с. 311]. Автори коментаря до ПК РФ вважають, що облік платників податків разом з проведенням податкових перевірок та провадженням у справах про податкові правопорушення слід відносити до провадження щодо податкового контролю [4, с. 218].

Поштовх до таких висновків знову дає закон. Вітчизняний законодавець способами здійснення податкового контролю називає ведення обліку платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів та перевірки й звірки (ст. 62 ПК України). До глави 14 Податкового кодексу Російської Федерації включено норми, якими врегульовано і питання податкового контролю (з виділенням його форм – ст. 82, 87–93), і процедури обліку фізичних осіб й організацій (ст. 83–85), і питання ви-

требування інформації, вилучення документів (ст. 93.1, 94), і провадження щодо справ про податкові правопорушення (ст. 101.4).

Форма податкового контролю – явище більш загальне і всеохоплююче, воно поєднує в собі всю діяльність уповноваженого контролюючого суб'єкта (сукупність дій) щодо отримання, обробки податкової інформації та зіставлення фактичного й нормативного стану підконтрольного суб'єкта в межах заданих параметрів (період, що перевіряється, перелік податків і зборів, що підлягає перевірці, стан касової дисципліни тощо), у межах встановленої податкової процедури (підстави проведення, порядок повідомлення про початок перевірки, строки проведення тощо), результатом якої є задокументовані висновки на предмет і ступінь такої відповідності (чи виявлено/не виявлено порушення вимог податкового закону (іншого законодавства, підконтрольного контролюючим органам); чи занижені/завищені податкові зобов'язання з того чи іншого податку, якщо так, то в якій сумі, за який період тощо).

Будь-яка форма як податкового, так і інших напрямів фінансового контролю має назву, і за великим рахунком вона і є назвою так званого контрольного заходу. Тобто ревізія, податкова перевірка, державний фінансовий аудит, інспекційна перевірка НБУ – це і назва контрольного заходу, і, як правило, відповідна форма фінансового контролю. Чому як правило – тому що з цього правила є невеличкий виняток чи, скоріше, уточнення, яке ми зараз охарактеризуємо.

Багато авторів називають податкову перевірку основною формою податкового контролю [18, с. 74]. Це твердження не потребує окремого доведення, оскільки є загальноприйнятим.

Але спочатку про уточнення до вищеведеного переліку форм фінансового контролю. Можна сказати, що не податкова перевірка є самостійною формою податкового контролю, а певні види податкових перевірок є окремими формами такого контролю, оскільки за багатьма ознаками та принциповими параметрами той чи інший вид податкової перевірки може значно відрізнитися від іншого, що унеможливує об'єднання їх в одну форму. До таких параметрів слід віднести, зокрема, предмет перевірки (дотримання власне вимог податкового законодавства, та/чи законодавства у сфері використання РРО, касових операцій, законодавства у сфері вироблення та обігу підкацизних товарів тощо), місце проведення контрольного заходу (виїзний/невиїзний), обсяг владних повноважень у межах заходу (можливість відбирати пояснення, вилучати документи, проводити експертизу, хронометраж, контрольні розрахункові операції тощо), застосування програмно-технічних засобів чи інших інструментів, порядок оформлення результатів контрольного заходу

(акт/довідка чи тільки довідка) тощо. Тобто податкова перевірка – це узагальнює поняття різних форм податкового контролю з назвою перевірка. Такий висновок знаходить підтримку й у працях інших авторів. Так, Г. С. Айтхожина вважає, що, враховуючи все різноманіття контрольно-перевірочної роботи, видається некоректно об'єднувати податкові перевірки в одну форму [1].

Науковці розглядають значно більше видів податкових перевірок, ніж передбачено чинним законодавством і відомчими нормативними актами. Так, крім згаданих, називають: оперативну перевірку, рівночасну (одночасне проведення на кількох підприємствах чи підприємствах однієї галузі), зустрічну, інформативну (спрямовану на запобігання податковим правопорушенням на новостворених підприємствах), попередню (її матеріали використовують для підготовки, планування та організації всіх видів наступних перевірок) [11, с. 112].

IV. Висновки

Проведений аналіз податкового законодавства засвідчив неналежний рівень правового регулювання, “розпорошеність” у законодавстві наведених форм податкового контролю. Крім того, на законодавчому рівні необхідно визначити порядок проведення кожної з форм контролю, закріпити мету та випадки застосування, порядок оформлення документів за наслідками їх проведення. Це конкретизує повноваження податкових органів, підвищить якість податкового контролю та одночасно звужить можливості підміняти більш м'які форми (наприклад, надсилання платнику запитів) більш жорсткими (наприклад, виїзні податкові перевірки).

Список використаної літератури

1. Айтхожина Г. С. Налоговые проверки как формы налогового контроля [Электронный ресурс] / Г. С. Айтхожина // Вестник Омского университета. Серия “Экономика”. – 2010. – № 3. – С. 145–149. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-proverki-kak-formy-nalogovogo-kontrolya>.
2. Андреев А. Г. Правовые основы финансового контроля / А. Г. Андреев, А. Д. Соменков // Финансы. – 1999. – № 12.
3. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посіб. / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов. – Київ : Комп'ютерпрес, 2004. – 300 с.
4. Брызгалин А. В. Комментарий к налоговому кодексу Российской Федерации, части первой с постатейными материалами официальных органов / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин ; под ред. А. В. Брызгалина и А. Н. Головкин. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : Аналитика-Пресс, 2001. – С. 488.
5. Гудимов В. И. Налоговый контроль: процессуально-правовая характеристика : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 /

- В. И. Гудимов. – Москва : РГБ, 2006. – С. 35.
6. Комментарий к Налоговому кодексу РФ, части 1 (постатейный, расширенный) / под ред. А. В. Брызгалина. – Москва : Аналитика-Пресс, 1999. – С. 364.
 7. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник / М. П. Кучерявенко. – Харків : Право, 2013. – 536 с.
 8. Орлюк О. П. Фінансове право : навч. посіб. / О. П. Орлюк. – Київ : Юрінком Інтер, 2003. – С. 229.
 9. Пацурківський П. С. Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології / П. С. Пацурківський. – Чернівці : ЧДУ, 1997. – 244 с.
 10. Піддубна Д. В. Правове регулювання обліку платників податків як елемент податкової діяльності держави : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Д. В. Піддубна. – Київ, 2008. – 201 с.
 11. Податковий аудит : навч. посіб. / за заг. ред. В. А. Онищенко, А. О. Чугаєва. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2003. – С. 263.
 12. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України в первинній реакції.
 13. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е. А. Ровинский. – Москва : Госюриздат, 1960. – 193 с.
 14. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Леся Анатоліївна Савченко. – Ірпінь, 2002. – 455 с.
 15. Соловійова Ю. О. Організаційно-правові засади здійснення податкового контролю в Україні : автореф. дис.... канд. юрид. наук : 12.00.07. – Київ, 2011. – 20 с.
 16. Философия : энциклопедический словарь / под ред. А. А. Ивина. – Москва : Гардарики, 2004.
 17. Философская энциклопедия : в 5 т. / под ред. Ф. В. Константинова 1960–1970 [Электронный ресурс]. – Москва : Советская энциклопедия. – Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/7576/%D0%A4%D0%9E%D0%A0%D0%9C%D0%90.
 18. Шевчук О. А. Форми та методи податкового контролю: світовий досвід та українська практика / О. А. Шевчук // Економічний часопис-XXI. – 2013. – № 1–2 (1). – С. 73–76.

Стаття надійшла до редакції 09.01.2015.

Коваль Д. А. Понятие формы налогового контроля и ее соотношение с методами

В статье осуществляется исследование некоторых форм налогового контроля и приводятся доводы их разграничения с методами. Сосредоточено внимание на ревизии, налоговой проверке и учете налогоплательщиков как наиболее спорных формах налогового контроля.

Ключевые слова: формы и методы, ревизия, учет налогоплательщиков, налоговая проверка, контролирующие органы, налоговый контроль.

Koval D. Form of Tax Control and its Correlation with Methods

The article is the study of some forms of tax control and argues their separation methods. Focus on audit, tax audit and tax payers, as the more controversial forms of tax control.

Form controls to tax – something more general and comprehensive, which combines all the activities authorized by the controlling entity (set of actions) to obtain, process tax information and comparison of actual and standard state-controlled entity within specified parameters (period audited, list of taxes and fees to be audited, the state cash discipline, etc.) within the statutory tax procedure (grounds of, for the notification of the beginning of verification, timing of, etc.) which results documented findings on the subject and the extent of such compliance (or found/found no violation of tax law (other legislation, regulatory authorities controlled) or too low/too high tax liabilities of a tax, and if so, in what amount, for how long, etc.).

Content and form of correlated as general categories that reflect the relationship of the two sides of any reality. The content is a crucial side of the subject and form – his way of expressing the internal organization and the changing modified with changing content. The forms of tax control designed to organize the entire process of tax-control measures, specific actions (content).

Most authors called tax audits, the basic form of tax control. Revision of a form, and not by the financial control. Subsequently, the presentation of this law in a new version.

Give a general description of tax inspections as a form of control. It seems that no tax audit is an independent form of tax control, and certain tax audits are separate forms such control because in many ways, the principal parameters of a particular type of tax audit may differ significantly from the other, making it impossible combining them into one shape. Tax audit – a general meaning of the various forms of tax control named test.

In law should determine the order of each of the forms of control, secure purpose and use cases, the order of execution of documents by the consequences of their conduct.

Key words: forms and methods, inspection, registration of taxpayers, tax audit, supervisory authorities, tax control.