

УДК 347.73

М. Д. Казацькааспірант кафедри фінансового права
Київського національного університету імені Тараса Шевченка**ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ
В ПОДАТКОВОМУ КОДЕКСІ УКРАЇНИ**

Стаття присвячена аналізу законодавчої дефініції поняття «податковий контроль» з точки зору відображення сутності даного поняття та його основних ознак. Також розглянуто співвідношення понять «податковий контроль» («контроль за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства», «контроль за сплатою податків, зборів, платежів») та «адміністрування податків, зборів, платежів» крізь призму положень Податкового кодексу України. Зроблений огляд основних функцій контролюючих органів у контексті аналізу системної узгодженості податково-правових норм, що визначають загальні засади здійснення податкового контролю.

Ключові слова: податковий контроль, контроль за сплатою податків, контроль за дотриманням податкового законодавства, податкове адміністрування, контроль за сплатою непрямих податків.

Постановка проблеми. Податковий контроль є необхідною умовою для належного функціонування податкової системи та забезпечення правопорядку в цій сфері. З набранням чинності Податковим кодексом України (далі – ПК України) поняття податкового контролю було введено в законодавче поле і таким чином стало не тільки теоретичним поняттям науки фінансового права, а законодавчо визначеною дефініцією, що є елементом понятійного апарату податкового законодавства України. З огляду на зазначене, актуальним є детальний аналіз такої дефініції з точки зору її змістовної та структурної узгодженості з іншими поняттями податкового законодавства України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання, пов'язані із сутністю податкового контролю, його організацією, проведенням та підвищенням ефективності, є одними з ключових у фінансово-правовій науці. Податковий контроль у цілому та його окремі аспекти розглядалися як у межах досліджень з фінансового права, так і у межах досліджень з економіки та державного управління, а саме в працях: Ю.В. Боднарука, А.В. Бризгаліна, П.Ю. Буряка, В.В. Буряковського, В.А. Валігури, С.С. Васильчук,

В.М. Васюка, А.В. Власова, Л.К. Воронової, Ю.В. Гаруста, Т.О. Губанової, В.Ю. Долгальова, В.А. Завгороднього, Л.М. Касьяненко, А.В. Костюка, М.П. Кучерявенка, І.В. Лещуха, Н.А. Маринів, М.І. Мельник, О.Є. Найденка, О.П. Пащенко, В.П. Печуляка, Н.Ю. Пришви, Ю.П. Потернака, Д.М. Рева, Л.А. Савченко, О.С. Селіванова, Ю.О. Соловійової, Д.В. Тиновського, А.І. Українцевої, А.В. Хмелькова, О.Д. Шевчука, І.М. Ярмака, О.О. Яковенка та ін. Також досить часто питання податкового контролю піднімається в межах досліджень щодо податкового адміністрування, наприклад, у працях А.О. Беспалової та М.М. Чинчина. Водночас варто відмітити відсутність комплексного фінансово-правового дослідження податкового контролю з урахуванням діючого законодавства України.

Мета статті – аналіз законодавчого визначення поняття «податковий контроль» на предмет відображення в ньому сутності та основних ознак податкового контролю, а також з'ясування його місця в механізмі адміністрування податків, зборів, платежів крізь призму положень ПК України.

Виклад основного матеріалу. Податковий кодекс України в статті 61 визначає податковий контроль як систему заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним

органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Зазначене визначення дає можливість виокремити певні особливості податкового контролю як поняття.

По-перше, податковий контроль – це система заходів. Поняття «система» передбачає упорядкованість, цілісність, наявність закономірностей побудови, функціонування та розвитку. Відповідно, такі заходи мають перебувати в певному взаємозв'язку та утворювати єдине ціле.

По-друге, заходи податкового контролю вживаються контролюючими органами як спеціальними суб'єктами, наділеними чітко визначеною компетенцією.

Зазначене положення є особливо важливим для розуміння сутності податкового контролю у сфері непрямого оподаткування, оскільки в науковій літературі досить часто підкреслюється особливий статус платників непрямих податків, який полягає у виконанні ними певних функцій з адміністрування таких податків (у т.ч. контролю). Так, С.С. Васильчук стверджує, що «де-факто окремі функції податкового контролю за справлянням непрямих податків, крім контролюючих органів, реалізують безпосередньо самі платники непрямих податків під час здійснення операцій із придбання товарів, робіт, послуг, які підлягають оподаткуванню непрямыми податками з метою уникнення відповідальності за недобросовісні дії продавців у вигляді невиконання ними своїх податкових зобов'язань» [2, с. 62]. Для прикладу, дослідниця наводить ситуацію з покупцем підакцизних товарів, який з метою уникнення їх конфіскації та застосування до нього штрафних санкцій перевіряє наявність на придбаних у виробника чи імпортера підакцизних товарах акцизних марок [2, с. 63].

Однак, на нашу думку, в цьому аспекті можна говорити не про податковий кон-

троль, а лише про певні додаткові складники податкового обов'язку платників непрямих податків – здебільшого, пов'язаних з особливостями обчислення та сплати таких податків. Окрім цього, ПК України в статті 224 прямо зазначає, що контроль за правильністю обчислення і своєчасністю сплати до бюджету акцизного податку здійснюється контролюючими органами.

По-третє, заходи податкового контролю здійснюються з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з визначеного кола питань.

Передусім варто відмітити певний термінологічний недолік законодавчої техніки, оскільки поняття «податковий контроль» визначається через поняття «контроль», зміст якого законодавцем так і не розкривається.

Окрім цього, звертає на себе увагу той факт, що законодавець чітко визначає мету заходів податкового контролю, а саме:

- контроль правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів;

- контроль дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Проте варто відзначити, що дотримання чи недотримання зазначеного у статті 61 ПК України законодавства не обов'язково впливає на своєчасність чи повноту сплати до бюджету податків та зборів. Так, наприклад, порушення строків щодо здавання виручки до банку або порушення законодавства щодо ліцензування, контроль за яким покладено на контролюючі органи, не впливає на суму податків і зборів, які мають бути сплачені до бюджету відповідним суб'єктом господарювання. У зв'язку з цим постає питання: чи доцільно в даному випадку вести мову саме про податковий контроль? Зазначене питання залишається відкритим та потребує свого подальшого дослідження.

Власне поняття «податковий контроль» вживається в Главі 5, а також

лише в декількох інших статтях ПК України: наприклад, в п. 39.5 ст. 39 ПК України (податковий контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки»), п. 84.1 ст. 84 ПК України (щодо проведення експертизи), п. п. 17.1.1 ст. 17 ПК України, п. п. 42.1.2 ст. 42 ПК України, п. п. 54.3.1 ст. 54 ПК України, п. п. 121.1.1 ст. 121 ПК України).

Разом із цим у статтях інших глав ПК України зазначене поняття не зустрічається, а натомість найчастіше вживаються словосполучення: «контроль за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на контролюючі органи» та «контроль за справлянням податків та зборів» (або «контроль за правильністю обчислення і своєчасністю сплати до бюджету податку»).

Варто також відмітити, що в ПК України також спостерігається непослідовність у застосуванні термінів та словосполучень: у назві глави 5 та статті 61 вживається поняття «податковий контроль», а в статті 40 зазначається, що «цей розділ визначає <...> порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства» (тобто замість словосполучення «податковий контроль» вживається «контроль за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства»).

Окремо слід зупинитися на співвідношенні понять «податковий контроль» («контроль за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства», «контроль за сплатою податків, зборів, платежів») і «адміністрування податків, зборів, платежів». Питання їх співвідношення потребує свого роз'яснення з огляду на певну суперечливість положень податкового законодавства з цього приводу.

Так п. п. 14.1.1¹ статті 14 ПК України визначає адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (далі – податків, зборів, платежів) як сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій

їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом.

Таким чином, контроль за сплатою податків, зборів, платежів включається до поняття «адміністрування податків, зборів, платежів».

Разом із цим у статті 40 ПК України, з якої починається Розділ «Адміністрування податків, зборів, платежів», зазначається, що: «цей розділ визначає порядок адміністрування податків та зборів, визначених у розділі I цього Кодексу, а також порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на контролюючі органи».

Отже, виходячи із зазначених положень законодавства, поняття «адміністрування податків, зборів, платежів» включає в себе контроль за сплатою податків, зборів, платежів, однак не включає контроль за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства.

Стаття 19¹ ПК України також вносить певні непорозуміння щодо співвідношення вищевказаних понять. Зокрема, у вказаній статті функції з адміністрування податків, зборів, платежів, у тому числі проведення відповідно до законодавства перевірки та звірки платників податків (п. п. 19¹.1.1 ст. 19¹ ПК України) зазначаються окремо від функцій з контролю за своєчасністю подання платниками податків та платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів), своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків, зборів, платежів (п.п. 19¹.1.1 ст. 19¹ ПК України).

Також окремими підпунктами вказуються інші функції щодо здійснення контролю в певних сферах:

– контроль за встановленими законом строками проведення розрахунків в іно-

земній валюті, за додержанням порядку приймання готівки для подальшого переказу (крім приймання готівки банками), за дотриманням суб'єктами господарювання установлених законодавством обов'язкових вимог щодо забезпечення можливості розрахунків за товари (послуги) з використанням електронних платіжних засобів, порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, наявністю торгових патентів (п. п. 19¹.1.4 ст. 19¹ ПК України);

– контроль за додержанням виконавчими органами сільських, селищних рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, порядку прийняття та обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету (п. п. 19¹.1.5 ст. 19¹ ПК України);

– контроль за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість (п. п. 19¹.1.6 ст. 19¹ ПК України);

– контроль за виробництвом спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів (п. п. 19¹.1.13 ст. 19¹ ПК України);

– контроль у сфері виробництва, обігу та реалізації підакцизних товарів, контроль за їх цільовим використанням, забезпечують міжгалузеву координацію у цій сфері (п. п. 19¹.1.14 ст. 19¹ ПК України);

– контроль за прийняттям декларацій про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), встановлені виробником або імпортером, та узагальненням відомостей, зазначених у таких деклараціях, для організації роботи та контролю за повнотою обчислення і сплати акцизного податку (п.п. 19¹.1.15 ст. 19¹ ПК України);

– контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог законодавства щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпорте-

рами таких виробів (п. п. 19¹.1.19 ст. 19¹ ПК України);

– контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять оптову або роздрібну торгівлю алкогольними напоями, вимог законодавства щодо мінімальних оптово-відпускних або роздрібних цін на такі напої (п. п. 19¹.1.20 ст. 19¹ ПК України).

При цьому звертає на себе увагу той факт, що проведення перевірок та звірок платників податків включено до функцій з адміністрування податків, зборів, платежів (п. п. 19¹.1.1. ст. 19¹ ПК України). Водночас відповідно до ст. 62 ПК України перевірки та звірки є способами здійснення податкового контролю.

З огляду на зазначене необхідним є узгодження положень ПК України щодо співвідношення понять «податковий контроль» («контроль за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства», «контроль за сплатою податків, зборів, платежів») та «адміністрування податків, зборів, платежів».

На нашу думку, зазначені поняття співвідносяться як частина та ціле, як це безпосередньо впливає з визначення поняття «адміністрування податків, зборів, платежів», що міститься в статті 14 ПК України, а також підтверджується самою структурою Податкового кодексу України: загальні положення про податковий контроль (Глави 5–8) не виокремлені в окремий розділ, а включені до Розділу II «Адміністрування податків, зборів, платежів». Варто зазначити, що податковий контроль як частина податкового адміністрування зазвичай також розглядається вітчизняними науковцями [3, с. 56; 4, с. 15].

Висновки і пропозиції. Отже, ситуація із законодавчим визначенням поняття «податковий контроль» у ПК Україні демонструє відсутність внутрішньої узгодженості норм податкового законодавства та його понятійного апарату.

Власне поняття «податковий контроль» майже не вживається у тексті ПК України, при цьому чітко не визначене його співвідношення зі словосполученнями «контроль за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства» (контроль за дотримання якого покладено на контро-

люючі органи) та «контроль за сплатою податків, зборів, платежів». Окрім цього, спостерігається непослідовність законодавця в питанні системного зв'язку вищевказаного поняття та словосполучень із поняттям «адміністрування податків, зборів, платежів», що зумовлює свого роду колізію між їхніми безпосередніми дефініціями та іншими нормами ПК України. При цьому, виходячи із загальної теорії права та основних вимог до техніко-юридичної якості законодавства, введення в нормативно-правове поле будь-якої дефініції не повинно порушувати єдність у розумінні правових норм, оскільки це негативно впливає на процеси правозастосування. Вироблення чіткого понятійного апарату є необхідною передумовою правильного та однозначного застосування норм

податкового законодавства та уникнення розбіжностей в їх тлумаченні.

Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України : Закон України: від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/275517>
2. Васильчук С.С. Правове регулювання податкового контролю за справлянням непрямих податків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2015. 243 с.
3. Беспалова А.О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2015. 233 с.
4. Чинчин М.М. Правові основи податкового адміністрування в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2013. 20 с.

Казацкая М. Д. Определение налогового контроля в Налоговом кодексе Украины

Статья посвящена анализу законодательной дефиниции понятия «налоговый контроль» с точки зрения отображения сущности данного понятия и его основных признаков. Также рассмотрено соотношение понятий «налоговый контроль» («контроль за соблюдением требований налогового и иного законодательства», «контроль за уплатой налогов, сборов, платежей») и «администрирование налогов, сборов, платежей» сквозь призму положений Налогового кодекса Украины. Сделан обзор основных функций контролирующих органов в контексте анализа системной согласованности налогово-правовых норм, которые определяют основные начала осуществления налогового контроля.

Ключевые слова: налоговый контроль, контроль за уплатой налогов, контроль за соблюдением налогового законодательства, налоговое администрирование, контроль уплаты косвенных налогов.

Kazatska M. Definition of tax control in the tax code of Ukraine

The article is devoted to the analysis of the legal term "tax control" in terms of displaying the essence of this concept and its main features. The author also pay the attention to correlation between the concepts of "tax control" ("control over compliance with tax and other legislation", "control over the payment of taxes, fees, payments") and "administration of taxes, duties, payments" through the prism of the provisions of the Tax Code of Ukraine. There is an overview of the main functions of the controlling bodies in the context of the systemic coherence of the tax regulations that determine the basic provisions for the tax control.

Key words: tax control, control over payment of taxes, control over compliance with tax legislation, administration of taxes, control over payment of indirect taxes.