

## The role of financial control in tax legal relations

### Роль фінансового контролю в податкових правовідносинах

Danilov Sergey, Kasyanenko Lyubov

#### Key words:

*subjects of financial law, subjects of tax legal relations, tax relations, bodies of state power, state apparatus, tax legal personality, financial and legal status, financial control, tax control.*

#### Ключові слова:

*суб'єкти фінансового права, суб'єкти податкових правовідносин, податкові правовідносини, органи державної влади, державний апарат, податкова правосуб'єктність, фінансово-правовий статус, фінансовий контроль, податковий контроль.*

**Вступ.** Сучасний етап розвитку держави характеризується підвищенням ролі держави в системі управління фінансовою системою та економікою в цілому, посиленням боротьби з корупцією та правопорушеннями. Тому об'єктивно зростає значення та роль фінансового контролю.

Фінансовий контроль є одним з найбільш важливих важелів управління фінансовою системою, оскільки економічна політика держави здійснюється за допомогою фінансово-кредитних інструментів. На сучасному етапі фінансовий контроль переживає значні зміни, що пов'язано з принципово новим характером товарно-грошових відносин, розвитком різних форм власності. Нині відбувається процес розмежування повноважень між органами державної та місцевої влади, тому досить гостро стоїть питання визначення завдань та функцій різних контрольних органів представницької, виконавчої гілок влади та органів місцевого самоврядування.

Однією з найважливіших складових частин фінансової системи держави є податки. Зростання їхньої ролі та значення у формуванні дохідної частини державного бюджету країни в умовах переходу до ринкової економіки зумовило необхідність виокремлення з державного фінансового контролю самостійного виду контролю, який пов'язаний із перевіркою, по-перше, законності та правильності формування платниками податків податкової бази, по-друге, нарахування та повного і своєчасного перерахування податків до бюджетної системи країни – податкового контролю.

Податкові надходження є основним прибутковим джерелом бюджетів усіх рівнів; понад 80% загального обсягу доходів консолідованого бюджету України формується за рахунок податків і зборів, стягуваних з фізичних і юридичних осіб. Значущість податків у процесі формування грошових фондів держави визначає особливу роль фінансового контролю як засобу державного управління. Ще одним чинником, що визначає актуальність питань фінансового контролю, є використання податкового механізму в процесі державного регулювання.

**Постановка проблеми.** У своїх попередніх дослідженнях за обраною тематикою дисертаційної роботи під час розгляду питань, які стосуються дослідження функціональних повноважень органів публічної влади у податкових правовідносинах, ми визначили, що важливе місце в цьому аспекті відведено саме фінансовому контролю.

Проте підлягає більш детальному теоретичному обґрунтуванню визначення фінансового контролю, класифікація процедур, що здійснюються під час проведення контрольних заходів, насамперед форм і методів фінансового контролю як державного управління. Також викликає найбільшу дискусію серед науковців і практиків питання взаємин держави в особі уповноважених органів державної влади та платників податків у податкових правовідносинах. І тому є потреба наукового і правового обґрунтування форм і методів фінансового контролю, що застосовуються з боку перевіряючих державних органів у податкових правовідносинах.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання фінансового контролю та податкової безпеки вже давно привертає увагу багатьох учених. До прикладу, І.І. Барановський, О.М. Бандурка, З.Б. Живко,

О.Г. Данільян, Л.М. Касьяненко, І.І. Кульчицький, Я.Й. Малик, П.В. Мельник, В.І. Мунтіян, С. Пастернак-Тарануценко, В.М. Попович, А.Й. Реверчук досліджували у своїх працях питання фінансової безпеки. Окреслена проблематика висвітлена також у наукових працях М.А. Куцина, О.Ю. Копєлева, В.Л. Ортинського, І.С. Керницького. Проте все ж таки питання фінансового контролю в сучасній науковій літературі висвітлені не досить.

**Постановка завдання.** У цій статті ми спробуємо дослідити структуру та особливості фінансово-правового статусу органів публічної влади – носіїв податкових повноважень.

**Метою статті є** з'ясування ролі фінансового контролю як складової частини фінансової діяльності держави та місцевих органів влади, окреслення основних функцій органів державної влади та місцевого самоврядування у разі його здійснення у податкових правовідносинах.

**Виклад основного матеріалу.** Одним із головних напрямів діяльності органів державної влади є контроль за різними сферами суспільного життя. Будь-яка держава світу не може ефективно функціонувати, здійснювати притаманні їй функції та виконувати поставлені завдання, якщо вона не забезпечена фінансовими ресурсами.

Своєю чергою першочерговим засобом забезпечення ефективного використання фінансових ресурсів держави та місцевих органів влади є фінансовий контроль, завдяки якому забезпечується зворотний зв'язок між запланованими та досягнутими результатами.

Так, Е.О. Вознесенський наголошував на взаємозумовленості фінансового контролю та фінансової діяльності<sup>1</sup>.

У податковій системі України фінансовий контроль є основною надбудовою, що визначається контрольною функцією податків, яка, своєю чергою, реалізується через координацію та контроль фінансово-господарської діяльності платників податків із використанням органами Державної фіскальної служби України різних форм і методів податкового контролю (різновиду фінансового контролю).

Але, досліджуючи сутність фінансового контролю у податкових правовідносинах, необхідно чітко усвідомлювати, що належить до податкової системи держави. Загалом податкова система – це сукупність установлених у країні податків та механізмів їх стягнення. Вимога системності полягає в тому, що всі податки мають бути взаємопов'язані, органічно доповнювати один одного, не мати протиріч із системою в цілому і з окремими її елементами. Системний підхід також означає, що мають реалізовуватися головні функції податків. З огляду на функції податків як прояв їхньої сутності в дії та вираження їхніх властивостей, функція вказує, яким чином реалізується суспільне призначення цієї економічної категорії як інструмента вартісного розподілу та перерозподілу доходів. Звідси виникає головна розподільча функція податків, що виражає їхню сутність як особливого централізованого (фіскального) інструмента розподільчих відносин. Але будь-яка система має перебувати під певним захистом. Однією з форм захисту податкової системи є фінансовий контроль.

Фінансовий контроль є результатом дії економічних законів, тобто необхідністю здійснювати нагляд за суспільним виробництвом і розподілом продуктів, раціональним використанням трудових, матеріальних, грошових ресурсів. Він скерований на забезпечення розвитку суспільного та приватного виробництва, охоплює виробничу і невиробничу сфери, втілюється завдяки діяльності державних органів і місцевих органів влади<sup>2</sup>.

У податкових правовідносинах фінансовий контроль є важливим підґрунтям, що виражається у контрольній функції податків, яка, своєю чергою, реалізується через координацію та контроль фінансово-господарської діяльності платників податків із використанням органами Державної фіскальної служби України різних форм і методів податкового контролю.

Як складова частина державного управління фінансовою системою держави фінансовий контроль має певну специфіку щодо застосування на практиці та цільової спрямованості, що відрізняє його від інших видів контролю. Це важливий елемент управління економікою та обов'язкова умова ефективного функціонування фінансової системи та економіки країни в цілому. Такий вид контролю притаманний будь-

<sup>1</sup> Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. Москва : Юрид. лит., 1973.

<sup>2</sup> Воронова Л.К. Финансовое право Украины : підручник. Київ : Прецедент : Моя книга, 2006.

якій державі. Його основна мета – сприяння реалізації податкової політики держави для підтримання добробуту громадян і забезпечення економічної безпеки.

Слід зазначити, що у податкових правовідносинах фінансовий контроль реалізується через один із видів такого контролю, а саме податковий контроль.

Податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи<sup>3</sup>.

Податковий контроль в Україні здійснюється шляхом:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів ДФС;
- перевірок та звірок відповідно до вимог ПКУ, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи<sup>3</sup>.

Податковий контроль здійснюється виключно контролюючими органами, до яких належать податкова та митна служби. Слід зазначити, що органи Служби безпеки України, внутрішніх справ, податкової міліції, прокуратури та їхні службові (посадові) особи не можуть брати безпосередньої участі у проведенні перевірок, діяльності, що здійснюється з питань оподаткування.

Забезпечення режиму суворого додержання приписів норм податкового законодавства суб'єктами податкових правовідносин є головною метою податкового контролю. Від ступеня ефективності контрольної діяльності контролюючих органів безпосередньо залежить рівень доходів бюджетів.

Податковий контроль має свої особливості, адже він не тільки надає інформаційне забезпечення органам державного управління, а виконує ще й такі особливі функції, як нарахування сум податків і зборів, штрафних санкцій під час проведення контрольних дій органами податкової служби та їх стягнення.

Подвійна природа податкового контролю зумовлена тим, що, з одного боку, він є формою реалізації контролюючої ролі податків – можливості кількісного віддзеркалення податкових надходжень, їх зіставлення з потребами держави, виявлення необхідності змін податкового законодавства. З іншого боку, податки – це примусові грошові відносини, податковий контроль з боку держави є об'єктивною необхідністю для існування податків, тобто контроль внутрішньо властивий цій економічній категорії, необхідний для того, щоб податки могли повною мірою виконувати свою фіскальну функцію – утворення грошових фондів держави.

Отже, інститут податкового контролю являє собою складовий елемент загальної структури контролюючих органів держави і разом з тим виступає як найважливіша ланка фінансового контролю в цілому.

Суб'єктом податкового контролю є юридична чи фізична особа, поведінка якої регулюється нормами податкового законодавства, тобто платники податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів.

Система органів податкового контролю – це розгалужена мережа спеціалізованих структур, які поряд із цим виступають учасниками податкових правовідносин<sup>4</sup>.

Дискусійним натепер залишається питання про належність фінансового контролю до Загальної або Особливої частини фінансового права. Як зазначає Е.Д. Соколова, норми, що регулюють бюджетний, податковий та інші види контролю, мають бути виділені з відповідних структурних підрозділів Особливої частини та об'єднані в єдину структуру з нормами Загальної частини, що регулюють фінансовий контроль, і посісти відповідне місце в Особливій частині курсів фінансового права<sup>5</sup>.

Інший дослідник пропонує або поділити зміст фінансового контролю між цими частинами, або взагалі перенести інститут фінансового контролю до Особливої частини, оскільки він є постійно працюючим у державі механізмом фінансово-правового регулювання<sup>6</sup>.

<sup>3</sup> Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI (зі змін та допов.). Законодавство України. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

<sup>4</sup> Іванова І.М. Державний фінансовий контроль. Парадигми розвитку : монографія. Київ : Академвидав, 2010. 168 с.

<sup>5</sup> Соколова Э.Д. Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. Москва : Юриспруденция, 2009.

<sup>6</sup> Вельский К.С. Оригинальный взгляд на предмет финансового права. Государство и право. 2005. № 4. С. 107–116.

Під час дослідження дієвості фінансово-податкового контролю у нашій державі необхідно насамперед брати до уваги позитивний світовий досвід. Зокрема, з метою поширення позитивного досвіду в контрольній практиці зарубіжних країн у 1953 р. було створено позаурядову організацію – Міжнародну організацію вищих контрольних органів (ІНТОСАІ), яка діє і тепер. До неї входять контрольні органи 130 держав світу. Через кожні три роки конгрес ІНТОСАІ видає журнал. Відповідно до програми діяльності цієї організації проводяться семінари, конференції, обмін стажистами.

У межах ІНТОСАІ діє Міжнародний центр розвитку контролю, основним завданням якого є підготовка і перепідготовка контролерів. На ІХ конгресі, який відбувся у Лімі в 1977 р., ІНТОСАІ прийняла Лімську декларацію керівних принципів контролю<sup>7</sup>.

Декларація стала основним міжнародним нормативним документом у сфері державного фінансового контролю. Крім того, декларація є базовим принциповим документом, що враховує різні системи фінансового контролю, різне розуміння місця фінансового контролю в системі державних функцій і гілок влади, а також різні рівні розвитку, яких фінансовий контроль досяг в окремих регіонах. У ній завдання контролю визначено як обов'язковий елемент управління суспільними фінансовими засобами. Контроль – невід'ємна частина регулювання, мета якого – виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушення принципів законності, ефективності й економії витрачання матеріальних ресурсів, а також в окремих випадках притягнення винних до відповідальності, одержання компенсації за збитки, вжиття коригуючих заходів, щоб запобігти цим порушенням у майбутньому<sup>7</sup>.

**Висновки.** Однією з важливих і водночас складних проблем у сучасних умовах розвитку фінансової системи України залишається питання удосконалення організації фінансового та податкового контролю, основою останнього є контрольньо-перевірочна робота. Вдосконалення процедури планування та відбору з перевірки виключно ризикових платників податків дало змогу зменшити кількість планових перевірок та покращити показники контрольньо-перевірочної роботи. Отже, підвищення рівня забезпеченості органів ДФС податковою інформацією шляхом координації діяльності з іншими державними органами та суб'єктами господарювання стало основою позитивної динаміки показників діяльності Державної фіскальної служби України.

Своєю чергою сама по собі суть контролю полягає у визначенні і документуванні фактичних показників (параметрів плану), порівняння їх з плановими для оцінки результатів діяльності. Крім того, контроль містить у собі комплекс заходів щодо аналізу причин відхилень від запланованих показників з метою прийняття відповідних рішень для проведення коригувальних заходів або зміни первісних цільових настанов і планів. Головний зміст контролю полягає в організації систематичної діяльності, спрямованої на наближення фактичного виконання до запланованого результату.

Беручи до уваги те, що майже щорічно законодавство у сфері оподаткування суттєво коригується і законодавець одну за одною усуває прогалини законодавства, що також виявляється податковим контролем, проте платники податків дуже часто знаходять усе нові шляхи мінімізації своїх податкових зобов'язань. Ця закономірність є об'єктивною, адже фінансово-господарські зв'язки у своєму розвитку випереджають процес удосконалювання законодавства, що регламентує всі сфери розподільчих відносин, у тому числі податкові.

Отже, фінансовий контроль загалом і податковий контроль зокрема відіграють суттєву роль у системі забезпечення фінансової безпеки держави, а їх удосконалення є пріоритетним для України у зазначеній системі. Для удосконалення контролю у сфері оподаткування необхідно поєднати зусилля всіх органів контролю, прийняти ефективне законодавство, яке забезпечує відповідальність платників податків за ухилення від сплати податків та приховування інформації про доходи, а також дотримання трьох основних умов:

- підвищення податкової культури платників податків, їхньої податкової дисциплінованості;
- підвищення кваліфікації працівників податкових органів, контроль за дотриманням ними норм, що регламентують проведення податкового контролю;
- удосконалення податкового законодавства у сфері податкового контролю.

Таким чином, податковий контроль за належної організації виступає одним з основних чинників соціально-економічної стабільності держави та її фінансової безпеки.

<sup>7</sup> Налоговые системы зарубежных стран: учебник для вузов / под ред. проф. В.Г. Князева, проф. Д.Г. Черника. Москва : Закон и право, ЮНИТИ, 1997. 191 с.

### **Анотація**

Стаття присвячена дослідженню місця та ролі фінансового контролю у податкових правовідносинах. Авторами також розкривається сутність та призначення податкового контролю як різновиду фінансового контролю. У статті також визначено способи та форми організації податкового контролю та запропоновано шляхи вдосконалення податкового контролю в Україні. Обґрунтовано місце та роль податкового контролю як інструмента забезпечення виконання платниками податків податкових зобов'язань та наповнення бюджетів усіх рівнів.

### **Summary**

The article is devoted to the study of the place and role of financial control in tax legal relations. The author also reveals the essence and purpose of tax control as a kind of financial control. The article also defines the methods and forms of organization of tax control and proposes ways to improve tax control in Ukraine. The place and role of tax control as a tool for ensuring taxpayers' compliance with tax obligations and filling budgets of all levels are substantiated.

### **Використана література:**

1. Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. Москва : Юрид. лит., 1973.
2. Воронова Л.К. Фінансове право України : підручник. Київ : Прецедент : Моя книга, 2006.
3. Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI (зі змін. та допов.). Законодавство України. URL: <http://www.rada.gov.ua>.
4. Іванова І.М. Державний фінансовий контроль. Парадигми розвитку : монографія. Київ : Академвидав, 2010. 168 с.
5. Соколова Э.Д. Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. Москва : Юриспруденция, 2009.
6. Вельский К.С. Оригинальный взгляд на предмет финансового права. Государство и право. 2005. № 4. С. 107–116.
7. Налоговые системы зарубежных стран : учебник для вузов / под ред. проф. В.Г. Князева, проф. Д.Г. Черника. Москва : Закон и право, ЮНИТИ, 1997. 191 с.

---

**Danilov Sergey,**

*Postgraduate Student of the Educational and Scientific Institute of Law  
National University of the State Fiscal Service of Ukraine*

**Kasyanenko Lyubov,**

*Doctor of Law, Professor,  
Professor of the Department of Financial Law  
Educational and Scientific Institute of Law  
National University of the State Fiscal Service of Ukraine*