

Шевчук О. А.

*д.е.н., доцент, заступник директора науково-дослідного центру
Університет банківської справи НБУ (м. Київ)*

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ЯК ЕЛЕМЕНТ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ

Анотація. У статті досліджується визначення сутності і різновидів податкового контролю, його складових і функціонального призначення, принципів організації і взаємозв'язків з державною фіскальною політикою. Податковий контроль розглядається як неодмінна і дуже важлива складова як державного, так і внутрішньокорпоративного фінансового контролю і самоконтролю домогосподарств. Запропоновано авторське визначення державного податкового контролю.

Ключові слова: податковий контроль, державний податковий контроль, державний фінансовий контроль, фіскальна політика, функції податкового контролю.

Формул: 0; рис.: 0, табл.: 0, бібл.: 13

Шевчук О. А.

*д.е.н., доцент, заступник директора науково-дослідного центру
Університет банківської справи НБУ (м. Київ)*

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ КАК ЭЛЕМЕНТ ФИНАНСОВОЙ ПОЛИТИКИ ГОСУДАРСТВА

Аннотация. В статье исследовано определения сущности и разновидностей налогового контроля, его составляющих и функционального назначения, принципов организации и взаимосвязей с государственной фискальной политикой. Налоговый контроль рассматривается как неперемнная и очень важная составляющая как государственного, так и внутрикорпоративного финансового контроля и самоконтроля домохозяйств. Предлагается авторское определение налогового контроля.

Ключевые слова: налоговый контроль, государственный налоговый контроль, государственный финансовый контроль, фискальная политика, функции налогового контроля.

Формул: 0; рис.: 0, табл.: 0, библи.: 13

Shevchuk O. A.

*doctor of economics, associate professor, deputy director of the Research Center
the University of banking of NBU (Kyiv)*

TAX CONTROL AS PART OF THE STATE FINANCIAL POLICY

Abstract. The article examines the definition of the nature of tax control as a function of tax management, its relationship with the state fiscal policy. Proved that tax control should be considered as indispensable and very important component primarily state financial control (state tax audit) and internal corporate financial control, financial control and regional self-entrepreneurs and households. Grounded state tax control is carried out not only tax but also the customs authorities, as well as counting chamber in control of tax revenues to the revenue side of the state and local budgets and use granted to economic entities and individuals benefits. The author determining state tax control. Given the nature of government tax control, the necessity of amendments along with traditionally used and its functions such as prevention, political. The expediency of introducing risk-oriented approach to the practice of tax audits. Implementation of these recommendations will contribute to the development of tax control, as part of financial policy.

Keywords: tax control, state tax control, state financial control, fiscal policy, tax control functions.

Formulas: 0; Fig.: 0, table.: 0, Bibl.: 13

JEL Classification: E 62, H 30, G 18.

Вступ. В умовах превалюючої частки податкових платежів у дохідній частині держбюджету, нерівномірного податкового навантаження в національній економіці,

нестачі фінансових ресурсів на рівні держави, суб'єктів господарювання і домогосподарств, незадовільного наповнення державного і місцевих бюджетів, бюджетів загальнодержавних позабюджетних фондів, неефективної системи податкових пільг, високої плинності чинного податкового законодавства, впровадження податкових інновацій, а відтак – істотної невизначеності діяльності платників податків, низької податкової культури юридичних і фізичних осіб особливої уваги потребує вдосконалення, підвищення дієвості й ефективності податкового контролю.

Завдяки податковому контролю держава не лише вирішує свої фінансові завдання, а й формує обґрунтовану фінансову політику, регулює фінансову і економічну діяльність господарюючих суб'єктів. Крім того, за допомогою податкового контролю вирішуються завдання зниження рівня економічних злочинів і економічної стабілізації суспільства.

Аналіз досліджень та постановка завдання. Питанням податкового контролю присвячено роботи С.Богачова, І.Литвинчук, Г.Нестерова, Ю.Соловйової, Д.Французова, А.Чередніченко, Л.Черномордова, Т.Шевцової та ін. Однак, проблематика податкового контролю розглядається дослідниками неоднозначно. Попри широке висвітлення форм і методів здійснення податкового контролю в економічній літературі, недостатня увага приділяється питанням його взаємозв'язку з державною фінансовою політикою. Ось чому слід уточнити визначення сутності податкового контролю як функції податкового менеджменту і чітко визначитися з економічними відносинами, що визначають межі поширення контрольних заходів, здійснюваних в оподаткуванні.

Мета статті полягає в уточненні теоретико-методологічних засад податкового контролю та його взаємозв'язку з державною фінансовою політикою.

Результати дослідження. Проблематика податкового контролю розглядається дослідниками неоднозначно. Стосовно цього існують діаметрально протилежні погляди. Одні дослідники вважають, що податковий контроль є неодмінною складовою державного фінансового контролю (ДФК), інші – самостійним видом контролю. Крім того, одні автори ототожнюють податкову перевірку і податковий контроль, інші зазначають підпорядкований характер цих понять. Дискусійним залишаються і питання щодо сутності і функціонального призначення, мети і завдань, принципів організації, а також форм і методів податкового контролю.

Стосовно фінансового контролю інститут податкового контролю займає підпорядковане положення в силу більш високого порядку самого інституту фінансів і фінансового контролю [1].

На думку Г.Нестерова, особливості здійснення податкового контролю поза рамками ДФК і виокремлення його в самостійний вид контролю, вимагає розробки спеціальних методик його проведення залежно від виду податку, об'єкта оподаткування, податкової бази та інших елементів. При цьому теоретичного обґрунтування потребує визначення сутності податкового контролю, форм і методів його здійснення, з'ясування його впливу на ефективність суспільного виробництва, зміну податкової бази і економічну безпеку країни. Ним пропонується в теорії податкового контролю виокремити інститути, які з економіко-правових позицій найбільш повно розкривають його сутність і зміст. Причому він наголошує на характері відповідних відносин, зазначаючи, що в ході податкового контролю виникають відносини, які є складовою частиною податкових економіко-правових відносин, котрі мають особливі ознаки. Водночас, Г.Нестеров зазначає, що податковий контроль, з позиції його впливу на розв'язання проблем, які виникають в системі економічних відносин з приводу перерозподілу ВВП, можна розглядати як соціально-економічну категорію. Це підтверджується і тим фактом, що податковий контроль часто стає

зрядям переділу власності в інтересах групи осіб чи однієї особи. За допомогою контролю, в т.ч. і податкового, можна вирішувати завдання консолідації суспільства і розвитку суспільної самосвідомості [2].

Натомість С.Богачов вважає, що діяльність податкових органів з організації податкових перевірок є активним блоком в системі фінансового контролю загалом [3]. Ю.Соловйова називає податковий контроль спеціальним видомДФК [4]. І.Литвинчук і Н.Бурківська говорять про державний контроль в сфері оподаткування [5], а Д.Французов – про державний податковий контроль (ДПК) і державний контроль податкових органів в системі макроекономічного регулювання [6].

На наш погляд, податковий контроль слід розглядати як неодмінну і дуже важливу складову як, насамперед, ДФК (державний податковий контроль (ДПК), так і внутрішньокорпоративного фінансового контролю, регіонального фінансового контролю і самоконтролю приватних підприємств та домогосподарств.

Для визначень податкового контролю багатьох пострадянських авторів характерні відсутність виокремлення системоутворюючих ознак й загальнотеоретична обмеженість, спрямованість на прості, детерміновані економічні об'єкти, притаманні плановій економіці, неврахування динамічності і стохастичності сьогоденних економічних агентів.

Поняття «податковий контроль» розглядається в двох аспектах: вузькому і широкому. В широкому аспекті податковий контроль – це сукупність заходів державного регулювання, що забезпечують в цілях реалізації ефективної державної фінансової політики економічну (в т.ч. і фінансову – О.Ш.) безпеку держави і дотримання державних і муніципальних фіскальних інтересів. У вузькому аспекті податковий контроль – це контроль держави в особі компетентних органів за законністю і доцільністю дій в процесі введення, сплати чи стягнення податків і зборів [7, с. 303]. Втім, щодо останнього, то на наш погляд, податковий контроль має включати і контрольні заходи стосовно відшкодування частини утриманих податків.

За визначенням Г.Нестерова, податковий контроль є частиною податкової системи (підсистеми), що включає взаємопов'язані елементи, які забезпечують її стійке функціонування і вирішення поставлених завдань, інститути і механізми, нормативно-правову базу, економічні відносини, органи (суб'єкти), котрі здійснюють податковий контроль, форми і методи його організації [2].

В інтерпретації Д.Реви, податковий контроль є одним із видів фінансового контролю, що здійснюється у сфері державного управління оподаткуванням, діяльністю уповноважених державою суб'єктів з установа стану виконання вимог чинного податкового законодавства особами, на яких покладено обов'язок щодо обчислення, сплати, утримання та перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів), виявлення відхилень у їх діяльності від встановлених вимог, їх припинення й усунення, а також по відновленні порушених прав держави та територіальних громад на своєчасне і повне одержання відповідних сум податкових платежів і недопущенню таких порушень у майбутньому [8]. Однак, на наш погляд, за такого підходу ігноруються такі важливі аспекти податкового контролю, як внутрішній контроль корпорацій і самоконтроль домогосподарств і приватних підприємств за формуванням бази оподаткування і правильністю сплати належних податків, обов'язкових зборів і платежів.

Більш повно сутність податкового контролю тлумачиться як діяльність податкових органів з спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення й сплати податків і податкових платежів за чинними нормативно-законодавчими актами, виявлення відхилень, допущених у ході виконання норм податкового законодавства, та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання [9, с.57]. Однак, на думку Ю.Соловйової, така позиція є достатньо спірною через те, що податковий контроль фактично пов'язаний з податковим органом.

Навряд чи визначення податкового контролю логічно більше пов'язувати з діяльністю тільки цих організацій. Так, безумовно, вони є основними. Проте, виникає запитання, хто здійснює контроль за нарахуванням, стримуванням ПДВ при перетинанні митного кордону України, коли необхідно сплатити ПДВ чи акцизний збір. Представляється, що основним критерієм визначення має бути об'єкт контрольних дій – система обов'язкових платежів в Україні [4].

На наше переконання, ДПК здійснюють не лише податкові, а й митні органи, а також рахункові палати в частині контролю податкових надходжень до дохідної частини державного і місцевих бюджетів й використання наданих суб'єктам господарювання і фізичним особам податкових пільг.

З урахуванням вищезазначеного, на нашу думку, під ДПК слід розуміти діяльність уповноважених державою органів з контролю за дотриманням платниками податків, податковими агентами і платниками зборів і обов'язкових платежів правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків, зборів і обов'язкових платежів до державного і місцевих бюджетів і державних позабюджетних фондів, а також відшкодування частини утриманих податків з метою збалансування інтересів учасників податкових відносин, контролю за реалізацією підконтрольними суб'єктами своїх прав, зниження податкових ризиків держави, територіальних громад, господарюючих суб'єктів і населення, виявлення порушень податкового законодавства, запобігання їх виникненню, підвищення податкової культури і дисципліни платників податків (обов'язкових зборів і платежів).

Немає однозначного розуміння й функціонального призначення податкового контролю. Так, скажімо, Л.Чорномордов підкреслює, що податковий контроль реалізує головну функцію податків – фіскальну. Він є її носієм, а економічна функція проявляється через механізм головної, фіскальної, функції. Ступінь прояву економічної функції залежить від того, як здійснюється збір податків [10].

Як зазначає Г.Нестеров, концептуально податковий контроль виступає як процес реалізації продуктивної функції податкової системи через функції системи (інститути) податкового контролю. Таким чином, система податкових відносин є частиною фінансових відносин, пов'язаних з перерозподілом ВВП, у т.ч. в інтересах економічної (включаючи фінансову – О.Ш.) безпеки, проявляє свої функції в межах потоку грошових коштів зі сфери «бізнес» в сферу «бюджет». Ця її трансфертна здатність визначається як фіскальна функція податкового контролю, що діє незалежно від рівня розвитку економіки. Крім того, цей дослідник виокремлює й такі функції податкового контролю, як конституційна, координуюча і правова [2].

На нашу думку, з таким визначенням не можна погодитися повною мірою, оскільки, зазначений дослідник штучно звужує потік грошових ресурсів лише в межах бізнес ↔ бюджет, випускаючи з виду таке важливе джерело поповнення місцевих і державного бюджету, як податок з доходів фізичних осіб, що сплачується за рахунок фінансів домогосподарств, а також не враховуючи сплату податків різного роду державними установами. А.Чередніченко виокремлює такі функції податкового контролю, як функцію прогнозування, аналітичну, нормативну, управлінську, координаційну і профілактичну [11]. Однак, навряд чи можна вважати функцію прогнозування, аналітичну, нормативну функціями саме податкового контролю.

На наш погляд, з огляду на вищевказану природу ДПК, правомірно акцентувати увагу, поряд з традиційно вживаними, і на таких його функціях, як профілактична, політико- і безпекозабезпечуюча. Сутність першої полягає в зниженні внаслідок контролю рівня економічних (податкових) злочинів і податкових ризиків; другої – реальному впливі ДПК на реалізацію фінансової, фіскальної, грошово-кредитної, бюджетної, податкової, митної і валютної політик, а третьої – забезпеченні

національної безпеки загалом і фінансової безпеки держави й її регіонів, галузей господарського комплексу, господарюючих суб'єктів і окремих громадян зокрема.

Акцентуватись увага при аналізі надходження податків має на галузях, в яких динаміка податкових надходжень не відповідає тенденціям, що спостерігаються в економіці країни. Ситуація, коли перевірка однієї крупної компанії галузі з виявленням типових порушень і схем призводить до зростання надходжень податків загалом по галузі, отримала назву хвильового ефекту. Наприклад, подібні ефекти спостерігались в нафтовій галузі, будівництві і торгівлі [12].

Впровадження концепції ризикоорієнтованого підходу в методику податкового контролю базується на визначенні і моніторингу рівня ризику втрат бюджету при сплаті податків конкретним платником податків. Під ризикоорієнтованим підходом в методиці податкового контролю розуміється така організація перевірок платників податків, яка дозволить як підвищити результативність податкових перевірок і збільшити виявлення податкових порушень, так і реалізувати режим «найбільшого сприяння» для добросовісних платників.

Впровадження ризикоорієнтованого підходу в практику проведення податкових перевірок має на меті виявлення платників, що приховують базу оподаткування і суму податку. Для добросовісних організацій впровадження цього підходу дозволить виключити чи знизити ймовірність проведення виїзних податкових перевірок.

Для досягнення зазначеної мети необхідно: виокремити основні види податкових ризиків; структурувати їх за ступенем значущості; визначити методи виявлення податкових ризиків і оцінити їх наслідки.

Таким чином, застосування ризикорієнтованого підходу при проведенні камеральних податкових перевірок полягає в: створенні бази «сумнівних» контрагентів, що дозволяють прискорити збирання інформації для проведення камеральної перевірки; ширшому використанні інформації, що знаходиться в податковому органі (в частині інформації про учасників угод), про взаємозалежних осіб і угоди між ними); виконанні контрольних відносин в частині міжрозрахункового контролю показників для виявлення організацій, яким необхідно направити вимогу про надання пояснень; здійсненні запитів про рух грошових коштів за розрахунковими рахунками платників податків; направленні відомостей до підрозділу виїзних податкових перевірок організаціям, що не надають пояснення (за неможливості отримання документів для перевірки), а також по організаціях, у яких з податкового періоду в податковий період порушуються міжрозрахункові контрольні відносини [13].

Висновки. Податковий контроль є складним багатовимірним процесом, а відтак забезпечення його дієвості і ефективності значною мірою можливе за уточнення його теоретико-методологічних засад і розроблення конкретних рекомендацій щодо вдосконалення проведення різнопланових контрольно-ревізійних, контрольно-аналітичних і експертних заходів у цій сфері. Система податкових відносин є частиною фінансових відносин, пов'язаних з перерозподілом ВВП, у т.ч. в інтересах економічної (включаючи фінансову) безпеки держави. Ця її трансфертна здатність визначається як фіскальна функція податкового контролю, що діє незалежно від рівня розвитку економіки.

Література

1. Якупов, З. С. Институт налогового контроля в системе государственного финансового контроля [Текст] / З. С. Якупов // Казанский экономический вестник. – 2013. – № 2. – С. 80–84.
2. Нестеров, Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит / Г. Г. Нестеров. – М., 2009. – 26 с.
3. Богачев, С. И. Налоговый контроль в Республике Казахстан и направления его совершенствования [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит / С. И. Богачев. – Караганда, 2006. – 31 с.

4. Соловйова, Ю. О. Податковий контроль як спеціальний вид державного фінансового контролю [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.lex-line.com.ua/?go=full_article&id=250.
 5. Литвинчук, І. В. Податковий контроль: напрями удосконалення [Електронний ресурс] / І. В. Литвинчук, Н. М. Бурківська // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 2. – Режим доступу: <http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/>.
 6. Французов, Д. В. Организация налогового контроля в системе государственного регулирования [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 – экономика и управление народным хозяйством /Д. В. Французов. – М., 2008. – 23 с.
 7. Крохина, Ю. А. Налоговое право России [Текст] / Ю. А. Крохина. – М. : Норма, 2003. – 303 с.
 8. Рева, Д. В. Правове регулювання податкового контролю в Україні [Текст] : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Д. В. Рева. – Харків : НЮАУ, 2005. – 20 с.
 9. Податковий контроль [Текст] : підручник / П. Ю. Буряк, Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька, В. З. Білінський. – К. : Хай-Тек Прес, 2007. – С. 56.
 10. Черномордов, Л. И. Организационно-правовые методы и формы осуществления налогового контроля [Текст] / Л. И. Черномордов // Культура народов Причерноморья. Серия экономическая. – 2008. – № 144. – С. 57.
 11. Чередніченко, А. П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.04.01 – фінанси, грошовий обіг і кредит /А. П. Чередніченко. – Одеса, 2005. – 20 с.
 12. Шевцова, Т. В. Благодаря отказу от тотального контроля и ориентации контрольной работы на зоны риска и выявление схем ФНС России удалось добиться заметных результатов [Електронний ресурс] / Т. В. Шевцова. – Режим доступу: http://www.rnk.ru/journal/archives/2010/8/nalogovoe_administrirovanie/iz_pervyh_ust/t_v_shevcova.
 13. Селина, М. Н. Внедрение риск-ориентированного подхода в методiku налогового контроля [Текст] / М. Н. Селина // Молочнохозяйственный вестник. – 2013. – № 3. – С. 78–83.
- Стаття надійшла до редакції 20.02.2015 © Шевчук О. А.

References

1. Yakupov, Z. S. (2013). Institut nalogovogo kontrolia v sisteme gosudarstvennogo finansovogo kontrolia. *Kazanskiy ekonomicheskii vestnik*, 2, 80–84.
2. Nesterov, G. G. (2009). *Razvitie mekhanizmov nalogovogo kontrolia v sisteme obespecheniia ekonomicheskoy bezopasnosti Rossii*. Moskva.
3. Bogachev, S. I. (2006). *Nalogovyy kontrol v Respublike Kazakhstan i napravleniia yego sovershenstvovaniia*. Karaganda.
4. Soloviova, Yu. O. *Podatkovyi kontrol yak spetsialnyi vid derzhavnoho finansovoho kontroliu*. Available at http://www.lex-line.com.ua/?go=full_article&id=250
5. Litvinchuk, I. V., & Burkivska, N. M. (2009). Podatkovyi kontrol: napriamy udoskonalennia. *Visnyk ZHDTU*, 2. Available at <http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/>
6. Frantsuzov, D. V. (2008). *Organizatsiia naloovogo kontrolia v sisteme gosudarstvennogo regulirovaniia*. Moskva.
7. Krokhina, Yu. A. (2003). *Nalogovoe pravo Rossii*. Moskva: Norma.
8. Reva, D. V. (2005). *Pravove rehuliuвання podatkovoho kontroliu v Ukraini*. Kharkiv: NYUAU.
9. Buriak, P. Yu., Karpinskii, B. A., Zalutska, N. S., & Bilinskii, V. Z. (2007). *Podatkovyi kontrol*. Kyiv: Khay-Tek Pres.
10. Chernomordov, L. I. (2008). Organizatsionno-pravovye metody i formy osushchestvleniia nalogovogo kontrolia. *Kultura narodov Prichornomoria. Serii ekonomicheskaiia*, 144, 57.
11. Cherednichenko, A. P. (2005). *Podatkovyi kontrol v umovakh transformatsiinoi ekonomiky Ukrainy*. Odesa.
12. Shevtsova, T. V. *Blagodaria otkazu ot totalnogo kontrolia i orientatsii kontrolnoy raboty na zony riska i vyivavlenie skhem FNS Rossii udalos dobitsia zametnykh rezultatov*. Available at http://www.rnk.ru/journal/archives/2010/8/nalogovoe_administrirovanie/iz_pervyh_ust/t_v_shevcova
13. Selina, M. N. (2013). *Vnedrenie risk-orientirovannogo podkhoda v metodiku nalogovogo kontrolia*. *Molochnokhoziaystvennyu vestnik*, 3, 78–83.

Received 20.02.2015

© Shevchuk O. A.