

ФІСКАЛЬНИЙ КОНТРОЛЬ ЯК ІНСТРУМЕНТ РЕАЛІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ДЕРЖАВИ

FISCAL CONTROL AS A TOOL FOR IMPLEMENTING THE FISCAL FUNCTION OF THE STATE

Татарова Т.О., к.ю.н., докторантка

Науково-дослідного інституту публічного права

У даній науковій статті розкрито зміст фіскального контролю як інструменту реалізації фіскальної функції держави.

Виокремлено характерні властивості категорії фіскальної функції держави: входить до підсистеми фінансової функції, котра, у свою чергу, є складовою однієї з основних функцій держави – економічної; її сутність зводиться до акумулювання коштів до Державного та місцевих бюджетів та їх подальшого асигнування, тобто розпорядження фінансовими ресурсами держави; здійснюється з метою фінансового забезпечення функціонування соціально важливих сфер держави, надання нею якісних публічних, і як наслідок, забезпечення та гарантування широкого спектру прав і свобод громадян; крім економічної та фінансової функції тісно пов'язана з функціями оподаткування та фінансового контролю, адже вони фактично є складовими процесу реалізації фіскальної функції держави; є частиною адміністративної діяльності держави в частині управління державними коштами; втілюється на підставі ґрунтовної нормативно-правової бази, основу якої, насамперед, становлять Конституція України, Податковий кодекс України, Закон України «Про Державний бюджет України» на поточний рік тощо; реалізується за допомогою спеціальних інструментів – методів і засобів, у тому числі правового характеру; має власні форми вираження, які можна представити як передбачені чинним законодавством процедури щодо акумулювання бюджетних коштів і подальшого розпорядження ними.

Визначено, що фіскальний контроль як інструмент реалізації фіскальної функції держави становить набір засобів, способів і методів, що втілюються у спостереженні та перевірці дотримання нормативних приписів у фіскальній сфері та порядку здійснення фінансово-господарської діяльності платників податків із метою попередження, виявлення та припинення порушень податкових норм. Фіскальний контроль здійснюється задля гарантування безперервного та якісного функціонування системи оподаткування, а також безумовного дотримання податкової дисципліни з боку платників податків, що по суті унеможливує або мінімізує здійснення будь-якого порушення податкового законодавства.

Ключові слова: контроль, фіскальний контроль, функція держави, механізм держави, об'єкт фіскального контролю.

This scientific article reveals the content of fiscal control as a tool for implementing the fiscal function of the state. The characteristic properties of the category of the fiscal function of the state are highlighted: it is part of the subsystem of the financial function, which, in turn, is a component of one of the main functions of the state – economic; its essence is reduced to the accumulation of funds for the State and local budgets and their further allocation, that is, the disposal of the state's financial resources; is carried out with the aim of financially ensuring the functioning of socially important spheres of the state, providing it with high-quality public services, and as a result, ensuring and guaranteeing a wide range of rights and freedoms of citizens; in addition to economic and financial functions, it is closely related to the functions of taxation and financial control, because they are actually components of the process of implementing the fiscal function of the state; is part of the administrative activity of the state in terms of managing state funds; is implemented on the basis of a thorough legal framework, the basis of which is, first of all, the Constitution of Ukraine, the Tax Code of Ukraine, the Law of Ukraine "On the State Budget of Ukraine" for the current year, etc.; implemented with the help of special tools – methods and means, including those of a legal nature; has its own forms of expression, which can be presented as procedures for the accumulation of budget funds and their further disposal provided by the current legislation.

It was determined that fiscal control as a tool for implementing the fiscal function of the state is a set of means, methods and methods that are embodied in the observation and verification of compliance with regulatory prescriptions in the fiscal sphere and the procedure for carrying out financial and economic activities of taxpayers in order to prevent, detect and stop violations of tax norms. Fiscal control is carried out in order to guarantee the continuous and high-quality functioning of the taxation system, as well as unconditional compliance with tax discipline by taxpayers, which essentially makes it impossible or minimizes any violation of tax legislation.

Key words: control, fiscal control, state function, state mechanism, object of fiscal control.

Постановка проблеми. До сьогодні контроль залишається єдиним, і в певному сенсі унікальним, засобом забезпечення якісного виконання поставлених завдань і дієвим моніторингом за дотриманням і виконанням приписів нормативно-правових актів. Це пояснює популярність використання контролю різними суб'єктами як у приватній, так і в державній сфері.

Стан дослідження. Поняття, ознаки та особливості фіскального контролю були предметом дослідження В. Б. Авер'янова, О. М. Бандурки, Д. М. Бахраха, О. І. Безпалової, Н. М. Бурківської, О. П. Гетманець, І. П. Голосніченко, Н. І. Гражевська, С. М. Гусаров, О. В. Джафарова, А. Б. Дрига, В. Д. Єгарміна, В. А. Живицький, Н. І. Козьмука, В. К. Колпакова, Т. О. Коломоєць, А. Т. Комзюка, В. Я. Князькова, О. В. Кузьменко та ін.

Вклад основного матеріалу. З етимологічної точки зору прикметник «фіскальний» означає такий, що стосується інтересів скарбниці [328, с. 601], а власне сутність фіскальної функції зводиться до «забезпечення фінансування і надання якісних публічних послуг як важливої складової рівня добробуту населення» [1, с. 165]. Вказане дозволяє говорити про фіскальну функцію держави як

про сукупність різних за родом і видом дій, які здійснюються в економічній сфері та мають фінансовий характер, що дає можливість пов'язати фіскальну функцію держави з економічною, фінансовою функціями, а також функціями оподаткування і фінансового контролю. Зроблений нами висновок підтверджується низкою досліджень, присвячених правовому регулюванню економічної та фінансової сфери. Так, наприклад, Н. Є. Кульчицька та В. Б. Тропіна фіскальну функцію держави розглядають у контексті економічної функції держави в частині акумулювання та асигнування фінансів [2, с. 3]. Близькою до такого висновку є думка Д. М. Носікова з приводу того, що «в системі основних напрямків діяльності сучасної держави; доведено, що в системно-структурному плані фіскальна функція є складовою фінансової функції держави (поряд із монетарною, грошово-кредитною та ін.) і, відповідно, економічної функції держави, а її основними елементами є податкова, митна і бюджетно-штрафна під функції» [3, с. 4].

Не вдаючись у глибоку дискусію з приводу місця фіскальної функції в системі інших функцій держави, зазначимо, що її доцільно розглядати як складову фінансової функції, що, у свою чергу, є частиною економічної функції держави.

Справа в тому, що економічна функція держави є достатньо змістовною та стосується загального економічного добробуту суспільства. Більш того, функція, яка полягає в накопиченні та розпорядженні фінансовими ресурсами держави не може бути віднесена до жодної, окрім економічної функції [4, с. 77-80]. У той же час фінансову функцію не можна ототожнювати з фіскальною, принаймні з огляду на те, що вона окрім процесу оподаткування, включає й інші напрями діяльності, наприклад, у сфері монетизації. Таким чином, не применшуючи значення фіскальної функції, можна вважати її складовою системи фінансової функції як підсистемою економічної функції держави.

Погоджуємося з позицією Д. М. Носікова, який зазначає, що фіскальна функція держави «полягає в акумулюванні державних доходів шляхом встановлення і стягнення обов'язкових платежів (податків, зборів, мит, штрафів)» [3, с. 4], за допомогою чого відбувається акумулювання коштів на рівні Державного та місцевого бюджетів.

Підсумовуючи все вказане щодо сутності фіскальної функції держави та враховуючи виокремлені нами загальні ознаки функцій держави, її місце в системі загальних функцій держави, можемо виокремити характерні властивості категорії фіскальної функції держави:

- входить до підсистеми фінансової функції, котра, у свою чергу, є складовою однієї з основних функцій держави – економічної;

- її сутність зводиться до акумулювання коштів до Державного та місцевих бюджетів та їх подальшого асигнування, тобто розпорядження фінансовими ресурсами держави;

- здійснюється з метою фінансового забезпечення функціонування соціально важливих сфер держави, надання нею якісних публічних, і як наслідок, забезпечення та гарантування широкого спектру прав і свобод громадян;

- крім економічної та фінансової функцій тісно пов'язана з функціями оподаткування та фінансового контролю, адже вони фактично є складовими процесу реалізації фіскальної функції держави;

- є частиною адміністративної діяльності держави в частині управління державними коштами;

- втілюється на підставі ґрунтовної нормативно-правової бази, основу якої, насамперед, становлять Конституція України, Податковий кодекс України, Закон України «Про Державний бюджет України» на поточний рік тощо;

- реалізується за допомогою спеціальних інструментів – методів і засобів, у тому числі правового характеру;

- має власні форми вираження, які можна передставити як передбачені чинним законодавством процедури щодо акумулювання бюджетних коштів і подальшого розпорядження ними.

Вважаємо за доцільне акцентувати увагу, що під час реалізації фіскальної функції втілюється практичне призначення податків, які сплачують громадяни, за допомогою накопичення та розподілу яких, стає можливим виконання поставлених перед державою завдань шляхом реалізації затверджених державних програм різних рівнів. Причому, на нашу думку, слід зазначити, що фіскальна діяльність держави завжди була достатньо вразливою внаслідок вчинення правопорушень, пов'язаних із недобросовісною сплатою податків фізичними та юридичними особами, наслідком чого стає ненадходження певних сум коштів до бюджетів країни, що призводить до їх дефіциту. Такі злочини, як правило, характеризуються високим рівнем латентності та наявністю «мовчазного потерпілого» – держави, але одночасно необхідно розуміти те, що, завдаючи шкоду державі, така шкода автоматично завдається і всьому її народові, а це вже є загрозою національній безпеці держави в цілому та економічній безпеці зокрема.

За таких умов безапеляційним можна визнати те, що з метою захисту власних майнових інтересів свого насе-

лення держава повинна використовувати дієвий набір інструментів для попередження, припинення та вчасного виявлення будь-яких правопорушень, що посягають на відносини у фіскальній сфері. Підтримуємо думку А. М. Вергуна, який, розглядаючи можливі шляхи удосконалення фіскального контролю в Україні, акцентував увагу на необхідності «мінімізувати і унеможливити злочинні прояви у податковій системі, як визначальному механізмі здійснення функції перерозподілу доходів та одному з найважливіших важелів державного впливу на сферу бізнесу. Звісно, головним елементом у цьому ланцюгу (механізмі), є дієвий контроль з боку фіскальних органів держави» [5, с. 11]. Одночасно необхідно уточнити таке: для ефективної реалізації фіскальної функції має значення не тільки контроль, що здійснюється фіскальними органами державної влади, а й такий контроль, котрий реалізують інші суб'єкти, зокрема органи місцевого самоврядування та громадські інституції. Тому в контексті цього дослідження основним завданням є дослідження контролю як основного інструменту реалізації фіскальної функції держави, що потенційно може реалізовуватись уповноваженими суб'єктами без їх диференціації за статусом.

Контроль, на думку Н. І. Козьмук, можна розглядати в широкому та вузькому значеннях. У широкому значенні податковий контроль включає в себе здійснення податкового обліку, податкових перевірок, а також облік об'єктів оподаткування, дотримання термінів і порядку сплати податків і зборів, порядок надання податкової звітності тощо. У вузькому розумінні – він охоплюється виключно проведенням уповноваженими на те органами податкових перевірок» [6, с. 248]. Безумовно, такий погляд є обґрунтованим, але, розглядаючи фіскальний контроль як провідний засіб реалізації фіскальної функції держави, недоцільно проводити таку диференціацію, адже в цьому випадку контроль об'єднує різні діяння, спрямовані на виявлення та усунення потенційних або реальних порушень нормативно-правових приписів, правил, порядку та процедур у фіскальній сфері.

Більш змістовними визначеннями фіскального контролю, враховуючи специфіку нашого дослідження, є не дуалістична, а моністична дефініція фіскального контролю як «функціонального елементу і основної форми податкового адміністрування, а також специфічної системи спостереження за фінансово-господарською діяльністю платників податків з метою її оптимізації для якісного виконання податкового законодавства» [6, с. 11]. Саме в такому визначенні фіскальний контроль як інструмент реалізації фіскальної функції держави становить набір засобів, способів і методів, що втілюються у спостереженні та перевірці додержання нормативних приписів у фіскальній сфері та порядку здійснення фінансово-господарської діяльності платників податків із метою попередження, виявлення та припинення порушень податкових норм. Фіскальний контроль здійснюється задля гарантування безперервного та якісного функціонування системи оподаткування, а також безумовного додержання податкової дисципліни з боку платників податків, що по суті унеможливає або мінімізує здійснення будь-якого порушення податкового законодавства.

З іншого боку, фіскальний контроль у сфері оподаткування, як зазначає В. П. Кузьменко, є функцією управління, а «загальна модель механізму управління автоматично переноситься на названу контрольну функцію. Проте особливості контрольної діяльності повинні відбитися на елементах механізму контролю в податковій сфері. Механізм контролю за сплатою податків та зборів є способом організації і функціонування контролю, що виявляється у створенні і розвитку системи суб'єктів контролю, які за допомогою встановлених законодавством повноважень і методів контрольної діяльності покликані досягти обґрунтованих цілей контролю у сфері оподаткування» [6, с. 248]. Продовжуючи наведу думку, зазначимо, що,

розглядаючи фіскальний контроль у правовій площині, необхідно виходити з того, що його механізм здійснення вміщує засоби, які повинні бути закріплені на законодавчому рівні, оскільки в іншому випадку їх можна визнати не контрольними, а протизаконними.

Систематичне тлумачення норм Податкового кодексу України дозволило виокремити такі засоби фіскального контролю як основного інструменту реалізації фіскальної функції держави: облік; інформаційно-аналітичне забезпечення; перевірка; звірка; моніторинг [7] (п. 62.1 ст. 62 Податкового кодексу України). Названі засоби є складовими елементами механізму фіскального контролю. Більш того, вони по суті є єдиними законними засобами, які уповноважені застосовувати відповідні суб'єкти. Зробимо застереження з приводу того, що сутність елементів механізму фіскального контролю, як і загальне його визначення, буде досліджене нами в наступних підрозділах дисертаційного дослідження, тому в цьому підрозділі ми не будемо детально зупинятись на їх сутності.

Втім необхідно зазначити, що фіскальний контроль не може застосовуватись безсистемно, це діяльність уповноважених суб'єктів, насамперед, державних інституцій, що має чітку законодавчу регламентацію, а тому не може здійснюватись свавільно. Використанню податкового контролю як відповідного інструменту повинні передувати певні умови, які М. І. Мельник і І. В. Лещух пропонують поділяти на об'єктивні та суб'єктивні причини. «Основною об'єктивною причиною застосування фіскального контролю, на думку вчених, є рівень корупції в державі, котрий можна визначити як достатньо високий, тому що саме корупційні діяння сприяють ухиленню фізичних і юридичних осіб від сплати податків. Серед інших причин слід назвати відсутність чіткості формулювання норм і приписів податкового законодавства в сукупності з великою кількістю методичних рекомендацій щодо сплати податків особами, внаслідок чого деякі з них вступають у прямиї конфлікти між собою» [8, с. 46]. До суб'єктивних причин, на думку цих вчених, можна віднести такі: «ненавмисні помилки платників податків при розрахунку сум податкових платежів, спричинені частими змінами законодавства та невчасним реагуванням на них; низька податкова дисципліна платників податків, які свідомо йдуть на порушення податкового законодавства задля отримання матеріальної користі; недостатня компетентність працівників як підприємств (фінансові менеджери, бухгалтери тощо), так і податкових органів» [8, с. 46].

Висновки. Отже, окреслена нами мета фінансового контролю як інструменту реалізації фіскальної функції держави та безпечілітє його визнання важливою управлінською стадією в сукупності з усім вищезазначеним дозволяє виділити *такі його ознаки*:

а) це специфічний вид державного контролю, що одночасно є стадією управління та інструментом реалізації податкової функції держави та засобом забезпечення податкової дисципліни;

б) є основним засобом податкового адміністрування, котрий у такому аспекті використовується для удосконалення системи оподаткування;

в) застосовується у сфері оподаткування в частині перевірки процедури сплати податків, надходження їх до бюджетів і їх асигнування;

г) порядок застосування чітко визначений національним законодавством;

г) метою фіскального контролю є попередження, виявлення та припинення порушень податкових норм, забезпечення, безперервного та якісного функціонування системи оподаткування, а також безумовного додержання податкової дисципліни з боку платників податків;

е) пов'язаний не тільки з грошовими та фінансовими, а й з іншими матеріальними ресурсами;

є) як правило, застосовується уповноваженими суб'єктами, що здійснюють податковий контроль;

ж) завжди передбачає здійснення активних дій імперативного характеру в різних формах;

з) застосування фіскального контролю повинні передувати об'єктивні чи суб'єктивні умови як-от підвищення рівня корупції в державі чи факти порушення податкової дисципліни відповідно;

и) фіскальний контроль передбачає застосування таких засобів, як: облік платників податків; здійснення інформаційно-аналітичного забезпечення процесу оподаткування; проведення податкових перевірок і звірок; моніторинг податкових операцій; опитування платників податків;

і) адміністративно-правові відносини, що виникають під час фіскального контролю, носять владний характер, оскільки створюють обов'язок сплатити певні суми податків, а їх результатом може стати накладення адміністративно-господарських санкцій.

Особливу увагу хотілося б звернути на той факт, що здійснення фіскального контролю відбувається з урахування адміністративно-територіального устрою держави. Так, наприклад, працівник контролюючих органів (зокрема Державної фіскальної служби України) з Миколаєва (представник органу, чия юрисдикція поширюється (чи обмежується) територіально) не вправі відслідковувати дотримання норм в Кропивницькому. У тому випадку, якщо ж ним виявлені (помічені) такі факти, належить офіційно повідомляти компетентні місцеві служби.

Наведена вище характеристика, хоча і не претендує на вичерпність, проте дає змогу сформулювати уявлення про сутність фіскального контролю як інструменту реалізації фіскальної функції держави. Разом із тим протягом нашого дослідження неодноразово наголошувалося на тому, що фіскальний контроль є більш змістовним поняттям і використовується не тільки для позначення інструменту втілення однієї з функцій держави. У той же час без з'ясування змісту фіскального контролю як загальної категорії ця наукова праця не може бути вичерпною, а тому надалі необхідно з'ясувати поняття, сутність та властивості фіскального контролю.

ЛІТЕРАТУРА

1. Зимовець В. В. Державна фінансова політика економічного розвитку : монографія. Київ : Ін-т економіки та прогнозування НАН України, 2010. 356 с.
2. Кульчицька Н. С. Фіскальна політика України на регіональному рівні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.04.01. Тернопіль, 2004. 21 с.
3. Носіков Д. М. Фіскальна функція сучасної держави: теоретико-правовий аспект : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Харків, 2016. 20 с.
4. Татарова Т. О. Місце фіскальної функції в загальній системі функцій держави. *Теорія і практика сучасної юриспруденції* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 7–8 груд. 2018 р.). Київ, 2018. С. 77–80.
5. Вергун А. М. Удосконалення фіскального контролю в Україні – погляд на проблему. *Національні та міжнародні стандарти сучасного державотворення: тенденції та перспективи розвитку* : матеріали круглого столу (м. Київ, 26 верес. 2016 р.). Київ, 2016. С. 11.
6. Козьмук Н. І. Фіскальний контроль як інструмент забезпечення дотримання законодавства у сфері оподаткування. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія : Економіка і менеджмент. 2015. Вип. 10. С. 247–250. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmtgu_eim_2015_10_56.
7. Податковий кодекс України : Закон України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv/sp:wide#n1080>.
8. Мельник М. І., Лещух І. В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія. Львів : Ін-т регіональних досліджень ім. М. І. Долишнього НАН України, 2015. 330 с.