

## Вузлові проблеми розвитку пострадянської теорії податкового права

**Р. ГАВРИЛЮК**

*кандидат юридичних наук, доцент (кафедра конституційного, адміністративного та фінансового права Чернівецького національного університету ім. Юрія Федьковича)*

У пострадянській теорії податкового права, втім числі й вітчизняній, склалася, на перший погляд, парадоксальна ситуація. З одного боку, наявні факти, які пов'язуються з помітним прогресом пострадянської теорії податкового права. Як яскраві ілюстрації останнього найчастіше називають, по-перше, появу цілої плеяди нових теоретиків податкового права пострадянського періоду, найбільше відомими з яких в Україні є М.Кучерявенко та Н.Пришва, у Російській Федерації — О.Бакаєва, Д.Вінницький, І.Кучеров, С.Пепеляєв, Г.Петрова, Г.Толстопятенко, Р.Шепенко та ряд інших; по-друге, зростання у геометричній прогресії кількості опублікованих досліджень з податково-правової тематики взагалі, втім числі справді помітних і навіть фундаментальних[1] монографічних досліджень теорії податкового права; по-третє, започаткування чималої кількості спеціалізованих періодичних видань з податково-правової проблематики та зростання уваги до неї загальноправових періодичних видань; по-четверте, систематичне проведення по декілька разів щорічно високорейтингових за складом учасників наукових конференцій з проблем теорії і практики податкового права тощо.

Водночас поглиблений аналіз так званих «нових, природених наукових знань» пострадянськими теоретиками податкового права, за окремими винятками, переконує, що ці знання є нічим іншим, як механічним нагромадженням нових фактів, оцінок, узагальнень, висновків і концепцій у руслі тієї ж радянської

парадигми\* податкового права, тобто очевидною наявністю кризи пострадянської теорії податкового права. Дана парадигма виходить з того, що: 1) податки — атрибут держави; 2) виникнення та існування податкового права зумовлено тільки державою; 3) головним призначенням податкового права є забезпечення фінансових інтересів держави; 4) усі надходження за загальнодержавними податковими платежами становлять виключно державну власність; 5) платники податків мають тільки обов'язки з приводу сплати податків і реальних податкових прав не мають.

Внаслідок цього в особистій правосвідомості кожного платника податку ідея природного права власності вступає в конфлікт з етатистською ідеєю держави як первісного творця та володаря усього права в цілому. Тобто етатистська парадигма податкового права, яка склалася ще в кінці XIX ст., набула класичних якостей у колишній радянській державі і продовжує залишатися ідейним ядром пострадянської теорії податкового права, нехтує природний приватний інтерес платника податку, абсолютизує публічний інтерес у податкових відносинах, причому носієм останнього вважає не громадянське суспільство з людиною в його центрі, а виключно державу. Тому дана парадигма перебуває у повному антагонізмі із конституційно обраною парадигмою пострадянського суспільного розвитку України, в т.ч. у сфері прав людини\*\*.

\* Згідно із загально визначеною у науковому світі концепцією Т.Куна, парадигма — це сукупність наукових теорій, що становлять певну метатеоретичну єдність, яка базується на особливих онтологічних та гносеологічних ідеалізаціях і установках, сприйнятих та поширених у певному науковому товаристві. Парадигмам належить пріоритетна роль серед методологічних підходів до пізнання дійсності, особливо в періоди її глибоких якісних трансформацій. Див.: Кун Т. Структура наукових революцій. Пер. с англ. — М.: ООО «Изд-во АСТ», 2003. — С. 73—82.

\*\* Зокрема, в ст. 3 Конституції України зазначається: «Людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю. Права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави» Див.: Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. Із змінами, внесеними Законом України від 8 грудня 2004 року № 2222-IV. Станом на 1 січня 2006 року // Офіційне видання. — К., 2006.

У цьому квінтесенція ідейної безплідності етапистської парадигми податкового права. Вона за своєю природою неспроможна стати основою його трансформації у напрямі втілення нових конституційно визначених начал і цінностей пострадянського суспільства в Україні, про що свідчить насамперед сучасна податково-правова практика України. Наприклад, сукупні податкові вимоги з врахуванням ПДВ українських платників податків, не віднесених до груп пільгового чи спеціального оподаткування, за даними аналітиків, перебувають у межах від 56 до 120 відсотків. Якщо ж виключити з розрахунків показників податкового навантаження сплачені ними суми ПДВ, з огляду на те, що цей податок переноситься у кінцевому підсумку на споживачів чи на бюджет (у разі експорту продукції), то діапазон коливань сукупних податкових вимог до зазначених вище вітчизняних платників податків коливається від 40 до 82 відсотків створеної ними доданої вартості. Тоді як допустимий рівень оподаткування, який суб'єктивно сприймається платником податку і, головне, не підриває природних умов розширеного відтворення ВВП та національного доходу, не перевищує у цивілізованому світі 30—35 відсотків отриманого доходу. Причому найвищі показники тут спостерігаються у тих країнах (Україна до них не належить), які протягом сторіч формували та виховували солідарну свідомість своїх громадян. В Україні у підсумку різниця між податковими вимогами та фактичними податковими надходженнями до консолідованого бюджету і соціальних фондів держави становить половину податкових вимог. Це демонструє, як мінімум, міру неприйнятності для суспільства податкового навантаження. Водночас це є свідченням масштабності звільненя від оподаткування, тобто порушення принципу його всезагальності, а також неефективності організації податкової системи [2]. Звідси зрозуміло, чому саме Кабінет Міністрів України змушений був нещодавно затвердити Концепцію реформування податкової системи України.

Щоб конструктивно та істинно відповісти на запитання, якою ж повинна бути пострадянська парадигма податкового права, на нашу думку, насамперед необхідно вдатися до філософсько-методологічного та філософсько-правового аналізу зміненої суспільної дійсності, нових модусів у ній власне суспільства, індивіда та держави, які якісно трансформувалися. Такий аналіз, як відомо, виконує дві взаємопов'язані функції — критичну та конструктивно-евристичну. Перша передбачає розгляд основоположних понять науки як історично мінливих. Навіть найфундаментальніші категорії науки не бувають остаточними. Це суперечли-

ло б принципу безкінечності та невичерпності руху і розвитку.

Друга ж функція допомагає виробити нові застави дослідження нової дійсності. Причому аксіоматично, що нова теоретична картина дійсності, що змінилася, не може бути отримана виключно з нового емпіричного матеріалу суто індуктивним шляхом. Загальновідомо, що сам цей матеріал організовується та пояснюється у жорсткій відповідності до певного способу його бачення, який (спосіб) у свою чергу, задає об'єктивна картина дійсності. Тому емпіричний матеріал може лише виявити *невідповідність старого бачення нової реальності* (що відбувається нині тотально в пострадянській теорії податкового права!), але сам по собі ще не вказує, як саме потрібно змінити це бачення. *Формування нового бачення дійсності вимагає особливих ідей*, які дозволяють перегрупувати елементи старих уявлень про реальність, елімінувати частину з них, включити нові елементи з тим, щоб розв'язати наявні протиріччя та парадокси і асимілювати усі наявні факти *в нову наукову доктрину*.

Більше як півстоліття тому як таку ідею на противагу державоцентризму в оподаткуванні було запропоновано та реалізовано на найвищому, конституційно-правовому рівні доктрину *людиноцентризму* в оподаткуванні. Це був класичний постмодерн у даній сфері, що став можливим завдяки прийняттю новітніх конституцій соціально-інструментальних демократичних моделей у країнах світу. Як влучно зауважив свого часу відомий угорський вчений-правознавець А.Шайо, ці конституції народилися від переляку суспільств перед деспотизмом держав, що мордували їх у попередню історичну епоху.

Вперше людиноцентристська парадигма оподаткування знайшла своє конституційне закріплення 1946 р. у Франції. Зокрема, у п. 9 Преамбули Конституції Французької Республіки цього року стверджувалося: *«Нація забезпечує (виділено мною. — Г.Р.) особі і сім'ї необхідні умови для їх розвитку»* А в п. 11 цей підхід знайшов свій подальший розвиток: *«Вона гарантує усім... охорону здоров'я, матеріальне забезпечення, відпочинок і дозвілля. Будь-яка людська істота, яка за віком, фізичним чи розумовим станом, економічним становищем нездатна працювати, має право одержати від суспільства засоби, необхідні для власного існування»* [3] (виділено мною. — Г.Р.). У ст. 1 нині чинної Конституції п'ятої Французької Республіки від 4 жовтня 1958 р. дані положення синтезовані у принципово важливу та надзвичайно містку формулу *соціальної держави*.

Аналогічні чи близькі до цих вимоги були зафіксовані у більшості конституцій держав Європи і

Америку, прийнятих у другій половині ХХ ст. Причому на відміну від радянської держави, конституції якої переважно лише декларували її гуманні соціальні цілі, але не спроможні були забезпечити їх на практиці, соціально орієнтовані конституції цивілізованих держав Заходу дані цілі не тільки проголошували, а й забезпечували, оскільки в цих країнах уже в той час ефективно діяли механізми політичної і соціальної відповідальності держави за свою політику.

Тим не менше великий історичний досвід реалізації конституцій різних моделей цього виду, особливо більш ніж півстолітній досвід втілення їх соціально модифікованих варіантів (а в СРСР більш як сімдесятирічний досвід!) переконливо продемонстрував, що «держава загального добробуту» (Welfare state) у будь-якій формі — ліберальній, соціал-демократичній, корпоративній чи навіть соціалістичній — не може тривалий час залишатися ефективною. Податковий тягар у таких державах неухильно посилюється, проте й за цих умов він не спроможний покрити надмірних соціальних зобов'язань, що покладаються на соціальну державу. Соціальні претензії, що кратно перевищують можливості держави задовольняти їх, неминуче призводять до сумних наслідків — відтоку капіталу з країни, зниження темпів розвитку, технічного відставання, до утримання громадян, втрати їх активності, ділової ініціативи, до економічного занепаду суспільства.

Невипадково на рубежі другого та третього тисячоліть у конституційній податковій доктрині держав світу матеріалізувалась і відразу ж набула поширення нова ідея — ідея *Work-fare state* — держави, що підтримує працю, сприяє праці, а не прагне тільки перерозподіляти ВВП та національний дохід на свою користь за допомогою податкового інструментарію. Ця держава зобов'язується забезпечувати лише головні потреби людини, національне громадян на їх долучення до суспільно-корисної праці та законне одержання від цього адекватної частки «суспільного короваю». Зокрема, § 110 Конституції Норвезького королівства в редакції Закону від 5 травня 1980 р. стверджує: «В обов'язок державних органів входить створення умов для того, щоб кожна здатна до праці людина могла забезпечити собі утримання своєю працею»[4].

Ще більш послідовно розгорнуті і чіткіше сформульовані дані цілі у Союзній Конституції Швейцарської Конфедерації від 18 квітня 1999 р. Так, у ст. 6 частини 1 «Загальні положення» даної Конституції вимагається: «Кожна особа відповідальна за себе саму і сприяє відповідно своїм силам вирішенню завдань держави і суспільства». Ст. 12 частини другої «Основні права, грома-

дянські права і соціальні цілі» Конституції Швейцарії визначає: тільки «той, хто потрапляє у тяжке становище і не в змозі турбуватися про себе, має право на допомогу та обслуговування і на кошти, необхідні для гідного існування людини». А ст. 41 глави третьої «Соціальні цілі» частини другої Конституції Швейцарії вимагає: «Союз і кантони в доповнення до особистої відповідальності і приватної ініціативи виступають за те, щоб:... б) працездатні могли самі покривати свої витрати на життя завдяки праці на співрозмірних умовах... 4. Із соціальних цілей не можуть виводитись жодні безпосередні претензії на державні послуги»[5].

Тобто демократичні і ринкові трансформації суспільств у другій половині ХХ — на початку ХХІ століть висунули нові вимоги до правового регулювання оподаткування, уточнивши насамперед його цілі та інструменти. Такий доктринальний поворот конституційного податкового права з неминучістю потяг за собою глибоку якісну трансформацію посткласичної парадигми податкового права. Квінтесенція її полягає в тому, що під впливом зазначених вище факторів податкове право цивілізованих держав Європи та Америки перетворюється з податкового неправа для платників податків — знаряддя реалізації односторонніх фіскальних інтересів держави — «у дієвий засіб погодження фінансових інтересів і суспільства в цілому, особливо держави і первинних виробників доданої приватної вартості в суспільстві», стає «засобом досягнення на цій основі міцного взаємовигідного компромісу держави і суспільства з приводу публічних фінансів»[6]. За своїм змістом, субстанціональними вимірами це є *егалітаристська парадигма податкового права*, яка втілює природно-позитивну доктрину податкового права з її основоположним принципом соціального натуралізму.

Іще на початку 2004 р. нами було запропоновано гіпотезу про податок як явище дуалістичне[7], яке містить у собі в демократичному суспільстві не лише обов'язок платника податку, але водночас і його права як праводієздатного члена громадянського суспільства. Матеріальною основою цих прав є насамперед право приватної власності платника податку, належний йому на таких же юридичних підставах дохід від вільно обраної праці у розмірах, що перевищують потреби платника податку та його утриманців (членів сім'ї) на їх повноцінне відтворення. Соціальною основою прав платника податку на сплату податку є конкретні життєві (природні) потреби його та членів його сім'ї у задоволенні публічної частини їх інтересів, які тільки й спроможна забезпечити держава та інші

публічні утворення. Праводієздатний член громадянського суспільства вільно робить вибір між можливістю сплатити легітимно встановлені податки і внаслідок цього одержати подальшу можливість сповна реалізувати себе як власника і особистість та можливістю уникнути сплати податків з допомогою тих же легітимних способів та прийомів (а також і нелегітимних), прирікаючи при цьому себе на багато серйозних обмежень та небезпек знову ж таки як власника та особистість.

Природно, у другому випадку держава спробує примусово стягнути податок з його платника, реалізуючи тим самим уже своє право на існування та волю тих платників податків, що свідомо обрали перший варіант розвитку подій. Тоді податок проявиться по відношенню до його платника уже тільки обов'язком. Таке розуміння податку, на нашу думку, повністю відповідає природно-позитивній природі Конституції України, конституцій ряду інших постсоціалістичних держав та цивілізованих держав Заходу, може стати ключем до успішного розв'язання, так би мовити, «малою кров'ю» найбільш гострих теоретичних і практичних проблем сучасного податкового права. Історичний досвід переконує, що чим зрілішими є громадянське суспільство та його держава, тим більшою мірою податок проявляється як *правообов'язок платників податку* і, навпаки, чим менших успіхів це суспільство досягло у своєму історичному поступі, тим більшою мірою податок виступає тільки як *обов'язок його платників*.

У квітні 2005 р. правильність та обґрунтованість викладеної нами вище гіпотези, яка найбільш стисло відображає сутність егалітаристської парадигми податкового права, незалежно від нас підтвердив М.М.Казанцев: «Податкове право як поняття, — пише він, — це свого роду евфемізм, який приховує два різних, що протистоять одне одному, права. Перше — право кожного громадянина платити виключно законно встановлені податки, що обчислюються, збираються і витрачаються знову ж згідно із законно передбаченими процедурами, обґрунтовані і встановлені загальнонаціональним представником, тобто, парламентом. Друге — це право оподаткування, право держави щодо громадян та інших осіб встановлювати, стягувати і витрачати на власний розсуд обов'язкові для них платежі. Жодне з цих прав не здійсненне без іншого, але кожне одночасно обмежує інше при його реалізації. Що при цьому домінує, те й визначає особливості типу конкретної держави»[8].

Останнє твердження М.М.Казанцева ми не поділяємо, тому що воно істотно звучує істо-

ричні межі істинності наведених вище положень у їх буквальному розумінні. Більше того, дане твердження стосовно посткласичної епохи оподаткування фактично вступає з цими положеннями у протиріччя, тому що сенсом егалітаристської доктрини оподаткування є не протиставлення публічного та приватного інтересів, приватної та публічної власності, платника податків і держави, а їх природне поєднання, їх компроміс.

З позицій егалітаристської парадигми податкового права суть оподаткування полягає в тому, що у кожному доході чи майні приватної особи по закону є частка власності публічної. Відчуження тільки цієї частки приватної власності державою у вигляді податку, а не обмеження природного права власності відповідного власника в цілому, здійснюється у публічних інтересах в кінцевому рахунку самих же виробників цієї доданої приватної власності. Більше того, дане твердження стосовно посткласичної істотно звучує історичні межі істинності наведених вище положень. Тому популярна нині догма, що податок — це обмеження права приватної власності, яка є творінням егалітаристської парадигми оподаткування, у демократичному суспільстві і правовій державі не відповідає дійсності.

В егалітаристську парадигму податкового права логічно та природно вписуються наукова концепція та юридична конструкція «податкового зобов'язання», які з позицій поки що пануючої егалітаристської парадигми податкового права піддаються нищівній критиці. Принцип одностороннього запровадження податків та примусового їх стягнення в разі ухилення платника податку від добровільної його сплати не суперечить трактуванню фіскальних правовідносин як системи специфічних зобов'язань, що складаються між державою, з одного боку, та суб'єктами оподаткування, — з іншого, адже, з точкою зору доктрини зобов'язального права, за ознакою підстав виникнення розрізняються договірні та позадоговірні зобов'язання. Останні, як відомо, виникають з різних юридичних фактів позадоговірного характеру — адміністративних актів, заподіяння шкоди та ін. На нашу думку, до їх числа з достатньою підставою можна віднести і податкові зобов'язання платника податку та держави. «Вертикальний» характер цих зобов'язань хоча й робить їх досить своєрідними, тим не менше залишає можливість виділення учасників податкових правовідносин (кредитор — держава, боржник — платник податку), їх об'єкта та інших елементів, властивих звичайним зобов'язальним правовідносинам.

Так, ще І.Х.Озеров вважав громадян — платників податків солідарними боржниками в покритті бюджету. На його думку, кожен суб'єкт податкових правовідносин наділений невід'ємним правом ознайомлюватися з податковими деклараціями інших платників податків. Забезпечує це їх право обов'язок держави оприлюднювати відомості про прибутки і податки платників податків. З допущення про можливість застосування поняття зобов'язань до податкових правовідносин впливає доцільність поширення на сферу оподаткування класичних методів та механізмів юридичного захисту прав учасників даних зобов'язань, в т.ч. надання боржнику можливості вдатися до судового захисту. «Податки мають публічний інтерес. Якщо одна особа приховала свій прибуток, то так чи інакше це вчиняється за рахунок третіх осіб — державі доводиться збільшувати ставки чи вдатися до нових видів оподаткування, а тому кожному учаснику податкових правовідносин повинно бути надано *actio popularis*, тобто право вчинити позов проти приховувача або доводити цей факт до відома податкової комісії чи прокурора»[9], — писав І.Х.Озеров.

Про перспективи становлення податкового зобов'язання як самостійної юридичної конструкції переконливо свідчить досвід держав Західної Європи. Зокрема, у німецькому та австрійському податковому праві конструкція податкового зобов'язання безпосередньо закріплена в законі. У Положенні про податки і збори ФРН 1977 р. та австрійському федеральному Положенні про податки і збори є ряд позицій, присвячених «податковому зобов'язальному праву». В науковій західній літературі уточнюється, що, на податкових зобов'язальних відносинах беруть участь, як правило, дві особи, одна з яких — податковий кредитор, а інша

особа — податковий боржник зобов'язана здійснити відповідне надання[10]. При цьому конструкція податкового зобов'язання у країнах німецького права (ФРН і Австрія) побудована з урахуванням традиційно чіткого для німецької юридичної науки розподілу в межах зобов'язання прав, обов'язку та відповідальності.

Особливе значення конструкції «податкове зобов'язання» в зарубіжній науці фінансового права деяких країн переконливо підтверджує і той факт, що інколи центральне для податкового права поняття податку визначається, спираючись на вказану юридичну конструкцію. Так, італійський вчений Г.Фальсітта визначає податок як грошове зобов'язання, що прямо чи опосередковано породжується законом[11]. Конструкція податкового зобов'язання займає важливе місце і в податковому праві Швейцарії: Ж.-М.Рів'є відзначає, що «фіскальне зобов'язання є зобов'язання публічного права, в якому публічне утворення (конфедерація, кантон, комуна) є кредитором, а платник податку — боржником»[12].

Отже, при порівнянні різноманітних доктрин та поглядів на податок цілком очевидним є той факт, що публічно-правовий сенс податкового права за роки існування в умовах панування етатистських доктрин оподаткування значною мірою втрапився. В податковому праві України нині прийнято бачити насамперед адміністрування, вираження однобокої волі держави. Проте історія податкового права — це історія саме публічно-правового інституту такої ж публічно-правової галузі — фінансового права, яким іманентний глибокий демократизм. Його і потрібно якомога повніше і послідовніше відродити, інакше нам не збудувати ні правової держави, ні громадянського суспільства.

#### *Використані матеріали:*

1. Див., напр.: К у ч е р я в е н к о Н.П. Курс налогового права. В шести томах. Т. 1. Генезис налогового регулирования. В 2-х частях. — Харьков: Легас, 2002; Т. 2. Введение в теорию налогового права. — Харьков: Легас, 2004; Т. 3. Учение о налоге. — Харьков: Легас-Право, 2005.
2. Див. детальніше: Л а р і н М. Реформування податкової системи // Юридичний вісник України. — 15—21 жовтня 2005 року. — № 41. — С. 7.
3. Конституции государств Европы: В 3-х т. Т. 3. / Под общ. ред. Л.А.Окунькова. — М.: НОРМА, 2001. — С. 431.
4. Конституции государств Европы: В 3-х т. Т. 2. / Под общ. ред. Л.А.Окунькова. — М.: НОРМА, 2001. — С. 671.
5. Т а м с а м о. — С. 538, 539, 543.
6. Див.: П а ц у р к и в с к и й П.С. Системообразующий критериальный ряд в финансовом праве: необходимость смены парадигмальных подходов // Ежегодник международной ассоциации финансового права. 2005 год. Сборник научных работ. Под общ. ред. С.В.Запольского. — М., 2006. — С. 13.
7. Див.: Г а в р и л ю к Р.О. Податок — правообов'язок праводієздатного члена громадянського суспільства // Науковий вісник Чернівецького університету: Збірник наук. праць. Вип. 212. Правознавство. — Чернівці: Рута, 2004. — С. 101.



8. К а з а н ц е в Н.М. Смысл понятия налогового права в решениях Конституционного Суда РФ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2004 года. По материалам второй Международной научно-практической конференции 15—16 апреля 2005 г., Москва. Под ред. С.Г.Пепеляева. — М.: Волтерс Клувер, 2006. — С. 70—71.

9. О з е р о в И.Х. Основы финансовой науки. Вып. 1. Учение об обыкновенных доходах. Изд. 3-е. — М., 1909. — С. 357.

10. W e r n d l J. Allgemeines Steuerrecht. — Wien-New York, 2000. — S. 129.

11. F a l s i t t a J. Manuale di diritto tributario. Parte generale. III ed. Padova, 1999. — P. 23, 25.

12. R i v i e r J.-M. Droit fiscal suisse. L'imposition du revenu et de la fortune. — Lausanne, 1998. — P. 213.

## Проблемні аспекти визначення поняття податкового контролю в Україні

**Н.МАРИНІВ**

*(Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого)*

Питання податкової реформи, налагодження партнерських взаємин між владою та бізнесом, створення простих і прозорих умов для оподаткування сьогодні особливо актуальні, адже надбтяжливості, нерівномірності і несправедливості розподілу податкового навантаження; чиновницькі викривлення норм законодавства; корумпованість і каральний характер податкових відносин, які є головними вадами чинної податкової системи, ведуть до зростання економічних процесів, збільшення сектора тіньової економіки та зростання інфляції.

Одним із основних завдань проведення податкової реформи в Україні є не тільки досягнення довготривалої стабільності норм, складу, ставок і предмета оподаткування; поступове зниження податкового навантаження; запровадження бажаної, конкурентоспроможної, оптимізованої моделі та новоякісної системи відносин оподаткування, а й збільшення податкових надходжень до бюджетів та державних цільових фондів. Досягнення вказаного завдання можливе лише за умови дотримання платниками податків податкової дисципліни. Без створення ефективної системи податкового контролю як однієї із важливих гарантій забезпечення публічних інтересів держави в процесі фінансової діяльності підтримання належної податкової дисципліни та збільшення необхідного рівня податкових надходжень є неможливим.

Ось чому особливо актуальним і своєчасним є розроблення теоретичних проблем правового регулювання податкового контролю на сучасному етапі реформування податкової системи, зокрема, на сучасному етапі дороблення та прийняття

Податкового кодексу України, оскільки функціонування системи оподаткування передбачає необхідність формування такої системи державних органів, які здійснювали б контроль за повнотою та своєчасністю виконання платниками податків податкового обов'язку.

При виборі теми дослідження у даній статті враховувався і ступінь розробленості проблеми. Проблема, пов'язані з теоретичними та практичними питаннями сутності, змісту контролю взагалі та фінансового і податкового, зокрема, а також механізму його проведення, в науковій літературі присвячено чимало праць, серед яких найбільш вагомі: Г.Атаманчука, І.Бачило, Д.Бахрах, О.Горбунової, О.Грачевої, М.Карасьової, Ю.Кваші, І.Кучерова, О.Судакова, І.Орешкіна, М.Кучерявенко, Л.Касьяненко, О.Ногіної, Г.Петрової, О.Поролло, Л.Савченко, М.Студенікіної, Д.Рєви, О.Шарова, С.Шохіна, Н.Хімічевої та інших, що, безумовно, свідчить про важливість зазначеної проблеми.

Метою цієї статті є з'ясування поняття податкового контролю в Україні та дослідження його змісту.

Змістовне визначення податкового контролю як юридичного поняття в правовій літературі відсутнє. У зв'язку з чим, вбачається необхідним дати визначення поняття «податковий контроль» через пошук найбільш близьких до нього понять — таких як фінансовий контроль. Визначення останнього може бути використано при з'ясуванні змісту податкового контролю та визначенні основних його видів, форм і методів для наступного з'ясування змісту поняття податкової перевірки, оск-