

## ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ СЕРЕД КОНТРОЛЬНИХ ПРАВОВІДНОСИН

УДК 343.73:341.233.1

Розвиток економічного законодавства, який є основою для розвитку економіки, досягається через побудову ефективної фінансової та товарообмінної системи правовідносин, продумані засоби державного регулювання економіки, ефективно місцеve управління та сприятливий інвестиційний клімат. При цьому, фінансові правовідносини включають, зокрема, валютні, податкові, бюджетні правовідносини; а товарообмінні, - і послуги, що розглядаються як специфічний товар, який не має «фізичної» форми, проте є видом діяльності (обслуговування), що має відповідну вартість. Частиною будь яких управлінських правовідносин є контрольні відносини. Вони слугують для визначення: (1) стану дотримання суб'єктами при здійсненні діяльності правових норм; (2) рівня досягнення мети їх діяльності; (3) напрямків вдосконалення діяльності суб'єктів.

Податковий контроль є видом публічної діяльності податкових органів, який впливає на діяльність суб'єктів господарювання, тому дослідження питань його правового регулювання є актуальним та важливим для економічного розвитку. Адже оптимально налагоджена система оподаткування має виконувати не тільки фіскальну функцію, але і стати потужним стимулом для розвитку економіки, комфортного ведення бізнесу та покращення інвестиційного клімату в країні. Загалом, удосконалення податкового контролю, дозволить виявити та ліквідувати загрози дестабілізації податкової системи, зменшити зону тіньової економіки та підвищити доходи бюджетів.

**Метою** даного дослідження є характеристика правового регулювання податкового контролю та визначення місця правовідносин податкового контролю серед контрольних відносин. Відповідно до мети, варто виокремити такі завдання дослідження:

- характеристика місця податкового контролю серед публічних контрольних відносин, зокрема фінансового контролю;

- визначення поняття та видів правовідносин податкового контролю.

Варто відзначити, що загальні питання реалізації публічного контролю досліджували такі вчені, як Ю. П. Битяк, О. Л. Більбіт, Н. В. Гришина, Д. В. Журавльов, І. О. Кравченко, А. М. Колодій, А. М. Куліш, С. С. Москаленко, В. І. Олефір, В. В. Пахомов, О. М. Резнік, С. Г. Стеценко, В. І. Теремецький, В. С. Шестак. Проблематиці фінансово-правового регулювання контрольних відносин присвятили свої дослідження такі вчені, як С. П. Галака, О. М. Гришуткін, І. О. Залюбовська П. Г. Неботов, О. І. Сівер, В. М. Соловійов, М. І. Перепелиця та інші.

Податковий контроль є різновидом фінансового контролю. А метою фінансового контролю є встановлення фактичного стану справ у фінансово-господарській діяльності на підконтрольному об'єкті, забезпечення верховенства права, фінансової дисципліни і раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів з метою ефективного соціально-економічного розвитку усіх суб'єктів фінансових правовідносин. Тобто, об'єктом фінансового контролю виступає фінансова діяльність суб'єктів господарювання.

Фінансовий контроль може здійснюватись у приватних та публічних правовідносинах. Публічний фінансовий контроль це цілеспрямована діяльність суб'єктів публічного права, спрямована на додержання законності, фінансової дисципліни і раціональності у забезпеченні реалізації їх фінансової діяльності, тобто мобілізації, розподілу й використання централізованих та децентралізованих фондів коштів з метою виконання завдань і функцій суб'єктів фінансових відносин [7]. Виходячи із сучасної реальності та тих завдань, що стоять перед контролем, можна виділити такі спеціальні принципи контролю як: об'єктивність, дієвість, гласність, систематичність, регулярність. З урахуванням різноманітності змісту публічного адміністрування відбувається формування окремих видів контролю. Залежно від критерію, який є визначальним при класифікації на види, виділяють внутрішній та зовнішній контроль, відомчий (галузевий), загальний (нагляд, моніторинг) та спеціальний (за державними закупівлями), наці-

ональний і міжнародний тощо. Публічний фінансовий контроль є видом контролю за сферою здійснення, він включає також податковий, валютний, бюджетний контроль, державний аудит. На основі аналізу міжнародних фінансових актів можна зробити висновки, що фінансовий контроль та аудит можна розглядати як тотожні поняття. Податкові правовідносини ж є частиною фінансових правовідносин так і зовнішньоекономічних, що вивчаються міжнародним правом.

Об'єкт контрольних податкових правовідносини, як частина об'єкта фінансових правовідносин, має спільні з ним ознаки. Об'єктом публічного фінансового контролю виступає фінансова діяльність підприємницьких структур, бюджетних установ та організацій, фінансово-кредитних інститутів тощо, які здійснюють фінансову діяльність. Предметом контролю є фінансові операції, пов'язані зі створенням та використанням фондів коштів. Проте об'єкт фінансового контролю є значно ширшим, ніж просто перевірка податкових платежів, оскільки в кінцевому підсумку під час фінансового контролю відбувається аналіз використання матеріальних, природних, трудових ресурсів у під час діяльності суб'єктів господарювання. Завданням публічного фінансового контролю є підтримка фінансової дисципліни, запобігання фінансовим правопорушенням та застосування заходів примусу за їх вчинення. Фінансова дисципліна - це стан додержання органами державної влади й місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання всіх форм власності, об'єднаннями громадян, посадовими особами, громадянами України та іноземними громадянами встановлених законодавством та нормативно-правовими актами фінансово-правових норм. Фінансова дисципліна виражає одну зі сторін законності. Враховуючи взаємозв'язок здійснюваного фінансового контролю як з боку окремих підприємств, установ, організацій, так і з боку органів державної влади й місцевого самоврядування та їх посадових осіб, гарантується додержання законних прав обох сторін.

В наукових працях аргументовано наявність багатьох видів контролю. Фінансовий контроль можна розглядати як вид контролю за сферою застосування. Фінансовий контроль – це комп-

лексна і цілеспрямована фінансово-правова діяльність органів фінансового контролю або їх підрозділів чи представників, а також осіб, уповноважених здійснювати контроль, що базується на положеннях актів чинного законодавства.

Фінансовий контроль – це, також, цілеспрямована діяльність публічної адміністрації, суб'єктів приватного права, спрямована на додержання законності, фінансової дисципліни і раціональності у забезпеченні реалізації їх фінансової діяльності та фондів коштів. Фінансовий контроль часто розуміють як аудит. В законодавстві України аудит фінансової звітності визначено як аудиторську послугу з перевірки даних бухгалтерського обліку, показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи, представництва іноземного суб'єкта господарювання, чи іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність групи, задля висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність у всіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам. Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [12], міжнародні стандарти аудиту визначені як сукупність професійних стандартів, які встановлюють правила надання аудиторських послуг та розкривають питання етики і контролю якості (управління якістю), що визначені міжнародними стандартами контролю якості (управління якістю), аудиту, огляду, іншого надання впевненості та стандарти супутніх послуг, і прийняті Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, а також Міжнародним кодексом етики, прийнятим Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів, які оприлюднені Міжнародною федерацією бухгалтерів [12]. При здійсненні господарської діяльності суб'єктами господарювання використовуються стандарти бухгалтерського обліку, частиною яких є і податкова звітність.

На рівні міжнародного публічного права, податковий контроль входить в систему міжнародних фінансових контрольних відносин. Міжнародний контроль можна визначити як контроль відповідної держави за виконанням міжнародних зобов'язань її

органами, установами, юридичними та фізичними особами, який реалізується через систему міжнародних органів, урядових та неурядових організацій [1]. Зокрема, міжнародний контроль здійснюється шляхом поширення на території держави юрисдикції органів міжнародних організацій, членом або учасником яких є держава, наприклад – Організації з безпеки і співробітництва в Європі; Міжнародного валютного фонду; Міжнародного банку реконструкції та розвитку; Світової організації торгівлі тощо; міжнародних судових установ, наприклад, Європейського суду з прав людини (м.Страсбург); Міжнародного кримінального суду (м.Гаага); Міжнародного арбітражного суду (м.Гаага) тощо.

Основні функції контролю за реалізацією фінансової політики покладені на вищі органи законодавчої (Верховна Рада України) та виконавчої влади (Кабінет Міністрів України). Безпосередній контроль здійснюють суб'єкти спеціальної компетенції: Міністерство фінансів України та спеціалізований незалежний орган — Рахункова палата України. Кожен з них має свій правовий статус, і в усіх них відповідні завдання та функції діяльності виконують публічні службовці, які теж будуть підпадати під контроль, зокрема фінансовий антикорупційний [2] та громадський. Проте такий вид фінансового контролю, як податковий – спрямований, в основному, на платників податків, а контролюючим суб'єктом тут, в більшості випадків, є податковий орган. Ця характеристика суб'єктного складу правовідносин податкового контролю притаманна їм на основі податкової політики більшості країн світу. Податкова політика спрямована на: (1) попередження податкових правопорушень, підвищення податкової культури, рівня податкової освіченості та дисциплінованості держави й громадян; (2) розвиток та вдосконалення інституту попереднього аналізу та планування заходів податкового контролю; (3) розвиток системи досудового врегулювання спорів; актуалізацію та розширення податкового законодавства; (4) підвищення компетентності працівників податкових органів, контроль за їх діяльністю.

Податковий контроль пов'язують із механізмом примусу, що впливає в податкового обов'язку (який в більшості країн світу є визначеним у конституції). Заходи примусу, що застосовуються

при акумуляції податків, інших обов'язкових платежів слід поділяти на:

- попереджувальні та запропоновуючі заходи;
- припиняючі заходи;
- заходи юридичної відповідальності (застосування фінансових санкцій, адміністративних стягнень, кримінальних покарань, дисциплінарної відповідальності тощо).

Попереджувальні заходи застосовуються з метою запобігання правопорушенням у податкових правовідносинах. До таких заходів належать, зокрема, право податкових органів на перевірку платника та на обстеження його приміщень. Платник податку не має можливості відмовитися від перевірки, здійснюваної контролюючим органом. В разі ж невиконання цієї вимоги до платника застосовуються більш жорсткі заходи примусу. Тому контроль є функцією податкового органу країни, а в Україні податкові органи Податковим кодексом [3] визначені як контролюючі.

Податковий контроль науковці визначають по різному, зокрема Рева Д. М. розглядає його як утворення цілісного характеру, що має внутрішню (змістовну) та зовнішню (юридичну) форму, що структурно інтегрує в собі наступні елементи: а) суб'єкта, який у рамках податкових відносин керується своїми інтересами; б) об'єкта, який виступає причиною існування контрольних процесів у сфері оподаткування; в) безпосередня взаємодія суб'єкта та об'єкта процедур податкового контролю [8]. Данієлян С. до ознак податкового контролю відносить: (1) нормативно-теоретизований характер податкового контролю; (2) системність та комплексність податкового контролю; (3) наскрізний характер податкового контролю [9]. Для порівняння, податковий контроль в ЄС включає:

- роботу Експертної групи Комісії з автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки;
- співпрацю податкових адміністрацій та бізнесу ;
- розширення адміністративної співпраці у сфері (прямого) оподаткування, акцизного (непрямого) оподаткування ;
- діяльність податкових адміністрацій щодо оформлення ідентифікаційних податкових номерів (ПН) та відшкодування податку [4].

Податковий кодекс України визначає податковий контроль як систему заходів, що вживаються податковими органами, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків, дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи відповідно до закону [3]. Податковий контроль в Україні здійснюється шляхом:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності податкових органів;
- перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин;
- моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків.

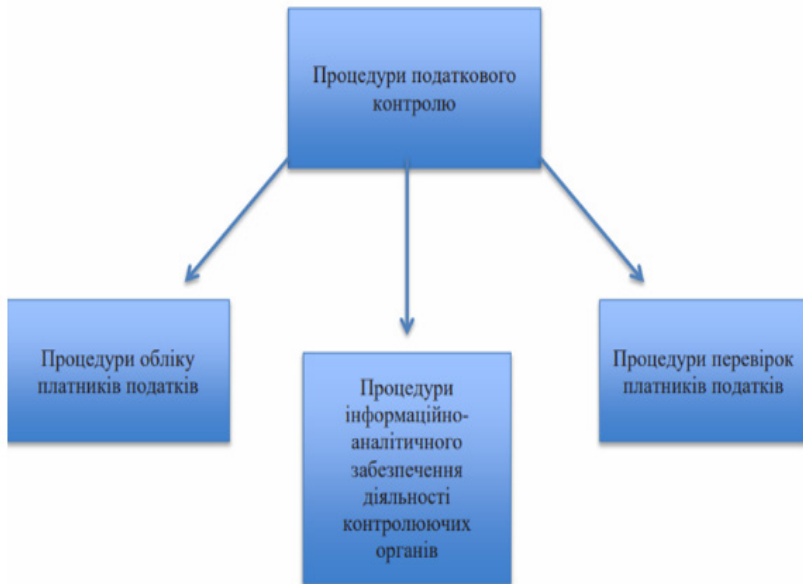


Схема 1. Процедури податкового контролю

Облік платників податків ведеться з метою створення умов задля здійснення контролюючими органами контролю щодо правильності нарахування, своєчасності та повноти сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Взяттю на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають всі платники податків. (стаття 63 Податкового кодексу [3]).

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих (податкових) органів - це комплекс заходів, які координується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування і реалізує державну фінансову політику зі збору, опрацювання й використання інформації, необхідної для виконання функцій покладених на контролюючі органи. Контролюючі органи мають право звернутися до платників податків, інших суб'єктів інформаційних відносин з письмовим запитом про надання інформації (вичерпний перелік та підстави надання якої встановлено законом), необхідної для виконання їх завдань і функцій та документального підтвердження інформації про платників податків. Такий запит підписується керівником (його заступником або уповноваженою особою) податкового органу (стаття 71 Податкового кодексу [3]).

Податкову перевірку можна визначити як це процес підтвердження того, що діяльність платників податків відповідає вимогам податкового та іншого фінансового законодавства. Контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки (стаття 75 Податкового кодексу [3]).

Отже, податкові контрольні правовідносини є частиною фінансово-контрольних правовідносин та міжнародних економічних відносин, впливають на розвиток економіки країни, її регіонів (областей) та діяльність окремих суб'єктів господарювання.

Податковий контроль є системою заходів, що вживаються податковими органами, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків, дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення роз-



рахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи відповідно до податкового закону.

Відносини податкового контролю виникають на основі податкового обов'язку. Тому характеризуються імперативністю та спеціальними заходами примусу.

Податковий контроль здійснюється на основі ведення обліку платників податків, інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності податкових органів, податкових перевірок з дотримання фінансового законодавства та моніторингу контрольованих операцій.

Здійснюють податковий контроль податкові (контролюючі) органи щодо платників податків. Під час контрольних податкових правовідносин аналізуються дані бухгалтерського обліку та достовірність отриманої інформації від платників податків. При цьому використовуються міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та принципи аудиту, фінансового моніторингу.

1. *Про державний контроль за міжнародними передачами товарів військового призначення та подвійного використання: Закон України від 20.02.2003 зі змінами.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/549-15#Text> (дата звернення 07.08.2023)
2. *Петровська І.І. Фінансовий контроль в системі заходів запобігання та протидії корупції і Україні: загальна характеристика. Актуальні проблеми вдосконалення чинного законодавства України. Збірник наукових статей 2014. Вип.3. С.61-71.* URL: <https://journals.pnu.edu.ua/index.php/apiclu/article/view/780/840> (дата звернення 07.08.2023)
3. *Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI із змінами та доповненнями з сайту ДПС.* URL: <https://tax.gov.ua/nk> (дата звернення 07.08.2023)
4. *Tax Co-operation and control.* URL: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/tax-co-operation-and-control\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/tax-co-operation-and-control_en) (дата звернення 07.08.2023)
5. *Квач Я.П., Князькова В.Я., Федоренко С.О. Податковий контроль в Україні: фіскальна ефективність та шляхи вдосконалення. Науковий погляд: економіка та управління. 2018. № 1 (59). С. 165-170.*
6. *Rules on the protection of personal data and privacy.* URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tin/#/legal-notice](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tin/#/legal-notice) (дата звернення 07.08.2023)

7. Петровська І.І. *Окремі питання нормативно-правового регулювання контрольно-фінансової діяльності в Україні. Актуальні проблеми вдосконалення чинного законодавства України: Збірник наукових статей.* 2013. Вип. 32. С.48-54. URL: <http://lib.pnu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/10571/1/714-Article%20Text-1401-1-10-20191023.pdf>
8. Рева Д. М. *Метод податкового контролю як спосіб контрольного впливу.* URL: <https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2014/01/Reva.pdf> (дата звернення 07.08.2023)
9. Даніелян С.А. *Комплексність та системність процедур податкового контролю.* [http://legalnovels.in.ua/journal/14\\_2021/24.pdf](http://legalnovels.in.ua/journal/14_2021/24.pdf) (дата звернення 07.08.2023)
10. Андрющенко І. Є., Шаповал С. С. *Податковий контроль в системі протидії ухиленню від оподаткування. Ефективна економіка.* 2017. №7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5691> (дата звернення 07.08.2023)
11. Н. В. Лагодієнко, Л. В. Іванченкова, О. О. Євтушевська, Л. Б. Скляр. *Податковий контроль як умова ефективного функціонування податкової системи. Інвестиції: практика та досвід № 9-10/2022.* С. 25-29. DOI: 10.32702/2306-6814.2022.9-10.24. URL: [http://www.investplan.com.ua/pdf/9-10\\_2022/6.pdf](http://www.investplan.com.ua/pdf/9-10_2022/6.pdf) (дата звернення 07.08.2023)
12. *Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 зі змінами.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення 07.08.2023)

**Петровська І.І. Податковий контроль серед контрольних правовідносин.**

Правовідносини податкового контролю є частиною фінансово-контрольних правовідносин та міжнародних економічних відносин, впливають на розвиток економіки країни, її регіонів (областей) та діяльність окремих суб'єктів господарювання.

Податковий контроль є системою заходів, що вживаються податковими органами, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків, дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи відповідно до податкового закону.

Відносини податкового контролю виникають на основі податкового обов'язку. Тому характеризуються імперативністю та спеціальними заходами примусу.

Податковий контроль здійснюється на основі ведення обліку платників податків, інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності податкових органів, податкових перевірок з дотримання фінансового законодавства та моніторингу контрольованих операцій.

Здійснюють податковий контроль податкові (контролюючі) органи щодо платників податків. Під час контрольних податкових правовідносин аналізуються дані бухгалтерського обліку та достовірність отриманої інформації від платників податків. При цьому використовуються міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та принципи аудиту, фінансового моніторингу.

**Ключові слова:** контроль, фінансовий контроль, публічний фінансовий контроль, податковий контроль, міжнародний контроль, правовідносини податкового контролю.

**Petrovska I.I. Tax control among controlling legal relations.**

Tax control legal relations are part of financial control legal relations and international economic relations. They influence the development of the economy of the countries; the individual business entities activities.

Tax control is a system of measures taken by tax authorities in order to control the correctness of calculation, completeness and timeliness of tax payment, compliance with legislation on the regulation of cash circulation, settlement and cash operations, patenting, licensing and other legislation, the control of compliance with which is entrusted to tax authorities in accordance with the tax law.

Tax control relations arise on the basis of tax liability. Therefore, tax control relations are imperative and provided with special coercive measures.

Tax control is carried out on the basis of keeping records of taxpayers; information and analytical support for the activities of tax authorities; tax audits for compliance with financial legislation and monitoring of controlled operations.

Tax control is carried out by tax authorities in relation to taxpayers. Accounting data and the reliability of information received from taxpayers are analyzed during the control of tax relations. During tax control, international accounting standards and principles of auditing and financial monitoring are applied.

**Keywords:** control, financial control, public financial control, tax control, international control, legal relations of tax control.