

КЛАСИЧНИЙ ПРИВАТНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
КЛАСИЧНИЙ ПРИВАТНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

РАЧИНСЬКИЙ РУСЛАН МИХАЙЛОВИЧ

УДК: 347.73

ДИСЕРТАЦІЯ

**ПРАВОВІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРУВАННЯ
ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ В УКРАЇНІ**

Спеціальність 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право;
інформаційне право

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ Рачинський Р. М.

Науковий керівник – Покатаєва Ольга Вікторівна, доктор юридичних наук,
професор

Запоріжжя – 2019

АННОТАЦІЯ

Рачинський Р. М. Правові засади адміністрування податків та зборів в Україні. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Класичний приватний університет, Запоріжжя, 2019.

У першому розділі дисертації проаналізовано доктринальні визначення адміністрування податків та зборів та виділено два основні підходи щодо розуміння його сутності: широкий і вузький. У широкому плані адміністрування податків та зборів розуміється як процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження та погашення податкових зобов'язань. У вузькому розумінні – як комплекс дій адміністративного характеру, що здійснюються контролюючими органами задля забезпечення справляння податків і зборів.

Зроблено висновки про те, що адміністрування податків та зборів – це певний вид правовідносин, оскільки під останніми розуміються специфічні суспільні відносини, що виникають на основі норм права, учасники яких є носіями суб'єктивних прав та юридичних обов'язків.

Запропоновано правову категорію адміністрування податків та зборів розглядати у трьох аспектах: 1) як взаємодію системи органів управління, певних контролюючих органів та осіб – платників податків; 2) як діяльність уповноважених органів влади та управління, спрямовану на виконання законодавства щодо сплати податків і зборів, та забезпечення ефективного функціонування податкової системи та податкового контролю; 3) як встановлений порядок виконання платником податків податкового обов'язку та реалізації ним своїх прав щодо сплати податків та зборів та надано визначення поняття „адміністрування податків та зборів”.

Зроблено висновок про те, що податкові правовідносини у сфері адміністрування податків та зборів виникають відповідно до податкових норм

і складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами управлінської діяльності, спрямованої: на здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, за правильністю обчислення податкового обов'язку; повнотою і своєчасністю перерахування податків та зборів до державного й місцевих бюджетів; своєчасністю подання податкової звітності до контролюючих органів та притягнення до відповідальності платників податків у разі порушення ними податкового законодавства.

Надано характеристику правовому статусу учасників правовідносин з приводу адміністрування податків та зборів. Визначено коло суб'єктів у відносинах з приводу адміністрування податків та зборів. Запропоновано класифікацію прав та обов'язків контролюючих органів за напрямками процедур, яку вони здійснюють в межах адміністрування та класифікацію обов'язків платників податків за напрямками процедур, що виконують контролюючі органи в межах адміністрування.

У другому розділі розглянуто правові підстави інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів ДПС України. Виявлено проблему щодо захисту інформації, що міститься в інформаційних ресурсах ДПС України, для вирішення якої запропоновано прийняти окремі спеціальні законодавчі положення, що дають можливість отримання податкової інформації виключно судом на підставі судового рішення або отримання в установленому порядку згоди платника податків, яка в чинній редакції ПК України як процедура не визначена.

Доведено, що подання податкової звітності є складовою податкового обов'язку. Взаємовідносини, що виникають між платниками податків та контролюючими органами з приводу подання податкової звітності є взаємозобов'язальними, що виражається у покладанні обов'язку не тільки на платника податків з приводу подання податкової звітності, але й на контролюючі органи щодо її прийняття за наявності усіх обов'язкових реквізитів, які має містити податкова декларація та її форми.

Розглянуто правові підстави подання податкової звітності. Виявлено

відсутність норми, яка б зобов'язувала контролюючі органи здійснювати прийняття податкової звітності за неосновним місцем обліку, а також щодо прийняття інших форм податкової звітності, окрім податкової декларації. Для вирішення цієї проблеми запропоновано уточнити зміст п. 49.8 та 49.9, ст. 49 ПК України. Виявлено проблему, з якою вимушений зіштовхуватися платник податку в разі його переходу на облік до іншої адміністративно-територіальної одиниці у вигляді блокування електронного кабінету платника податків за попереднім місцем обліку. Для її вирішення запропоновано розглянути питання про повну електронну фіксацію діяльності платника податків, направлення останньому документа про визначення грошових зобов'язань контролюючим органом.

У третьому розділі уточнено правову природу та зміст податкового контролю. Виявлено, що в наукових колах податковий контроль вважають різновидом державного фінансового контролю. Доведено, що податковий та державний фінансовий контроль мають різне призначення, об'єкти контролю та склад контрольованих суб'єктів. У першому випадку це – бюджетні установи та суб'єкти господарювання державного сектору економіки, у другому випадку – підприємства недержавної форми власності, фізичні особи – підприємці. Важливим моментом при здійсненні будь-якого виду контролю, зокрема й податкового, є дотримання певних принципів. Дослідивши, принципи, на яких має ґрунтуватися податковий контроль, запропоновано доповнити їх такими: „своєчасність”, „інноваційний підхід”, „збалансованість контрольних дій”, „компетенції”, „доступність”, „оперативність”. Запропоновано визначення поняття „податковий контроль”.

Розкрито зміст правового регулювання обліку платників податків та зборів. Виявлено ймовірність порушення податкового законодавства платниками податків під час зняття з податкового обліку шляхом використання схем реєстрації в іншому регіоні. Для упередження виникнення детермінантів податкових правопорушень запропоновано внести зміни до порядку здійснення державної реєстрації, суб'єктів господарювання –

платників податків в частині передання таких повноважень від органів юстиції до контролюючих органів.

Встановлено відсутність норми, яка б надавала визначення поняття „податкова перевірка”. Виявлено незрозумілість норми законодавства щодо місця проведення документальної виїзної перевірки у фізичних осіб – підприємців. Запропоновано внести зміни до пп. 75.1.2. п. 75.1, ст. 75 ПК України, де визнати місцем проведення виїзної документальної податкової перевірки щодо цих осіб – місце провадження ними господарської діяльності.

Ключові слова: адміністрування податків та зборів, платник податків, податковий контроль, податкова перевірка, податкова консультація, податкова звітність.

SUMMARY

Rachinsky RM Legal Principles of Administration of Taxes and Duties in Ukraine. – On the Rights of the Manuscript.

Thesis for the Candidate of Law Degree in Specialty 12.00.07. – Administrative Law and Process; finance law; information law. – Classic Private University, Zaporozhye, 2019.

The first section of the dissertation identifies the doctrinal definitions of tax administration and fees, and outlines two main approaches to understanding its essence: broad and narrow. In the broad sense, the administration of taxes and fees is understood as the procedure for the exercise of the rights and obligations of tax law entities to reconcile and settle their tax obligations. In a narrow sense, it is a set of administrative actions undertaken by the controlling authorities to ensure the collection of taxes and fees.

It is concluded that the administration of taxes and fees is a certain type of legal relationship, since the latter refers to specific social relations that arise on the basis of rules of law, the participants of which are holders of subjective rights and legal responsibilities.

It is proposed to consider the legal category of administration of taxes and fees in three aspects: 1) as interaction of the system of governing bodies, certain controlling bodies and persons - taxpayers; 2) as an activity of the authorized bodies of government and management aimed at the implementation of legislation on payment of taxes and fees, and ensuring the effective functioning of the tax system and tax control; 3) as established the procedure for taxpayer compliance with tax obligations and the exercise of their rights to pay taxes and fees, and defines the concept of "administration of taxes and fees".

It is concluded that tax legal relations in the field of administration of taxes and fees - arise in accordance with tax rules, and are drawn up in the sphere of management activities authorized by state authorities aimed at: monitoring the compliance with tax legislation, the correct calculation of tax; completeness and timely transfer of taxes and fees to state and local budgets; timely submission of tax reports to the supervisory authorities, and bringing to account the taxpayers in case of their violation of tax legislation.

A description of the legal status of participants in the legal relationship regarding the administration of taxes and fees is given. The circle of subjects in the relations concerning the administration of taxes and fees is defined. The classification of rights and duties of control bodies according to the directions of procedures they perform within the limits of administration and the classification of duties of taxpayers according to the directions of procedures that control bodies within the limits of administration are offered.

The second section discusses the legal bases of information and analytical support for the activities of the bodies of the STS of Ukraine. The problem of protection of the information contained in the information resources of the State Tax Service of Ukraine has been identified, for the solution of which it is proposed to adopt separate special legislative provisions that allow the tax information to be obtained exclusively by a court on the basis of a court decision or obtaining in accordance with the established order of the taxpayer, which is in the current wording of the PC of Ukraine as the procedure is undefined.

It has been proven that filing a tax return is an integral part of the tax liability. The relationship that arises between taxpayers and supervisory authorities over the filing of tax statements - is mutually binding, which is expressed not only by the taxpayer on the filing of the tax report, but also by controlling the authorities for its adoption in the presence of all compulsory details, which must contain the tax return, and its forms,).

The legal grounds for filing tax reports are considered. There is a lack of a norm that would oblige the controlling authorities to adopt tax reporting at a non-primary place of accounting, as well as to adopt forms of tax reporting other than a tax return. To solve this problem it is proposed to clarify the contents of paragraphs 49.8 and 49.9, Art. 49 PC of Ukraine. The problem that the taxpayer has to face in case of his / her transfer to the account of another administrative-territorial unit in the form of blocking of the electronic office of the taxpayer at the previous place of accounting has been identified. To solve it, it is proposed to consider the complete electronic fixing of the activity of the taxpayer, sending the last document on the determination of monetary obligations by the controlling body.

The third section clarifies the legal nature and content of tax control. It is revealed that in the scientific circles tax control is considered a kind of state financial control. It has been proved that tax and state financial control have different purposes, objects of control and composition of controlled entities. In the first case, these are budgetary institutions and economic entities of the public sector of the economy, in the second case they are enterprises of non-state ownership, individuals are entrepreneurs. An important point in exercising any type of control, including tax, is compliance with certain principles. Having examined the principles on which tax control should be based, it is proposed to supplement them with the following: "timeliness", "innovative approach", "balance of control actions", "competences", "accessibility", "promptness". The definition of "tax control" is proposed.

The content of legal regulation of accounting of taxpayers and fees is

disclosed. Possibility of tax law violations by taxpayers during tax exemption was detected by using registration schemes in another region. In order to prevent the emergence of determinants of tax offenses, it is proposed to amend the procedure for state registration, entities - taxpayers in terms of the transfer of such powers from the justice authorities to the controlling bodies.

There is a lack of norm that would define the concept of "tax audit". The incomprehensibility of the norm of the legislation on the place of documentary on-site inspection at physical persons – entrepreneurs is revealed. It is proposed to amend Nos. 75.1.2. 75.1, Art. 75 of the PC of Ukraine, where to recognize the place of conducting documentary tax audit of these persons is the place of conducting their economic activity.

Key words: administration of taxes and fees, taxpayer, tax control, tax audit, tax consultation, tax reporting.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті в наукових фахових виданнях

1. Рачинський Р. М. Доктринальне визначення поняття адміністрування податків та зборів: Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції: науковий збірник. 2017. Вип. 6. Том 3. С. 148–151.
2. Рачинський Р. М. Визначення змісту та сутності правовідносин під час адміністрування податків та зборів. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2017. № 2. С. 104–108.
3. Рачинський Р. М. Оподаткування та податкове адміністрування в Україні: історично-правовий аспект. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 1. С. 365–367.
4. Рачинський Р. М. Правове регулювання обліку платників податків. *Право та державне управління* : збірник наук. праць. 2019. № 2. Том 2. С. 34–40.
5. Рачинський Р. М. Спірні питання подання податкової звітності: їх правове вирішення. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2019. №2. С. 67–72.

6. Рачинський Р. М. Правове регулювання інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної фіскальної служби. *Наукові праці Національного університету „Одеська юридична академія”*. 2019. Т. 23. С. 108–119.

7. Рачинський Р. М. Податкова перевірка, як форма податкового контролю: підходи до визначення. *Право та державне управління* : збірник наук. праць. 2019. № 3. С. 134–140.

Матеріали конференцій

8. Рачинський Р. М. Щодо застосування адміністративного арешту майна платників податків. *Актуальні проблеми публічного та приватного права* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, 25 травня 2018 р., Запоріжжя. С. 220–223.

9. Рачинський Р. М. До питання використання програмного забезпечення АІС „Податковий блок”. *Актуальні питання взаємодії інститутів громадянського суспільства та органів публічного адміністрування у напрямку розвитку правової системи України* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Київ, 7–8 вересня 2018 р. Київ : Центр правових наукових досліджень, 2018. С. 57–60.

10. Рачинський Р. М. Спірні питання надання індивідуальної податкової консультації: їх правове вирішення. *Стан та перспективи розвитку юридичної науки* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. м. Дніпро, 31 серпня – 1 вересня 2018 р. Дніпро : ГО „Правовий світ”, 2018. С. 70–73.

11. Рачинський Р. М. Спірні питання, що виникають під час проведення податкової перевірки. *Держава і право в умовах глобалізації: реалії та перспективи* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Дніпро, 1–2 лютого 2019 р. Дніпро : ГО „Правовий світ”, 2019. С. 55–57.

ЗМІСТ

ВСТУП	11
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ	19
1.1. Доктринальні визначення системи адміністрування податків та зборів	19
1.2. Податкове адміністрування в Україні: історично-правовий аспект	27
1.3. Визначення змісту й сутності правовідносин під час адміністрування податків та зборів	41
1.4. Правовий статус учасників правовідносин з адміністрування податків та зборів	52
Висновки до розділу 1	73
Список використаних джерел до розділу 1	76
РОЗДІЛ 2. ПРАВОВІ АСПЕКТИ ВЗАЄМОДІЇ УЧАСНИКІВ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ	86
2.1. Правові підстави інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів Державної податкової служби	86
2.2. Подання податкової звітності: проблеми та вирішення їх	99
2.3. Податкове консультування: форми, методи, правові основи здійснення та шляхи вдосконалення співпраці з платниками податків	113
Висновки до розділу 2	120
Список використаних джерел до розділу 2	122
РОЗДІЛ 3. ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ЯК ФОРМА РЕАЛІЗАЦІЇ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ	131
3.1. Податковий контроль: правова природа та зміст	131
3.2. Правове регулювання обліку платників податків та зборів	149
3.3. Правові підстави здійснення податкових перевірок платників податків та зборів	157
Висновки до розділу 3	181
Список використаних джерел до розділу 3	184
ВИСНОВКИ	192
ДОДАТКИ	196

ВСТУП

Актуальність теми. Адміністрування податків – інститут фінансового права, основним завданням якого є забезпечення ефективного надходження податків та зборів до бюджетів усіх рівнів. Враховуючи впровадження в Україні адміністративно-територіальної реформи, яка передбачає передачу бюджетних повноважень місцевим органам влади, зокрема щодо встановлення на власній території місцевих податків та зборів, питання вдосконалення системи адміністрування стає все більш актуальним.

На сьогодні пріоритетним напрямом сучасної адміністративної реформи є реалізація податкової реформи, сутність якої полягає в зменшенні кількості податків та зборів; спрощенні їх адміністрування; запровадженні системи електронного адміністрування податку на додану вартість та акцизного податку з ввезеного на митну територію України та виробленого пального; розширенні використання електронних сервісів; удосконаленні системи податкового контролю; створенні центрів обслуговування платників податків, тощо.

З метою забезпечення балансу публічних та приватних інтересів, врегулювання діяльності органів виконавчої влади, зокрема контролюючих органів, та дотримання платниками податків законодавства з приводу виконання ними податкового обов'язку – є актуальним дослідження теоретико-методичних засад функціонування системи адміністрування податків та зборів, виділення сучасних проблем, які заважають усім сторонам податкових правовідносин реалізувати свої права та обов'язки.

Поняття адміністрування податків та зборів відображено в наукових працях О. Дадашева, В. Красницького, А. Лобанова, І. Перонко. Проблеми визначення сутності адміністрування податків та зборів присвячені дослідження вітчизняних і зарубіжних фахівців у сфері фінансового права: Ю. Аністратенко А. Бризгаліна, Л. Воронової, В. Гурєєва, О. Дмитрик,

Л. Касьяненко, І. Криницького, М. Кучерявенко, О. Музики-Стефанчук, А. Нечай, О. Орлюк, В. Рядінської, Н. Пришви, Т. Проценко, М. Перепелиці, О. Покатаєвої, Л. Савченко, О. Семчик, О. Солдатенко та ін. Досить ретельно до вивчення питання адміністрування податків та зборів з наданням певних пропозицій з реформування сучасної системи адміністрування підійшли вчені-економісти: О. Василик, М. Весельський, В. Вишневський, Т. Єфіменко, А. Іванов, С. Каламбет, Т. Калінеску, М. Крупка, А. Крисоватий, П. Мельник, Т. Меркулова, Л. Тарангул та ін.

Незважаючи на досить широке дослідження цього питання в межах науки фінансового права, кризові та трансформаційні процеси в державі й суспільстві ставлять перед науковцями та представниками практики нові завдання щодо реформування податкового законодавства, у зв'язку із чим виникає потреба в науково-теоретичному вдосконаленні понятійного апарату й механізму адміністрування податків та зборів. Усе це зумовило вибір теми дисертаційної роботи, її мету та завдання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертацію виконано відповідно до тем науково-дослідної роботи Класичного приватного університету «Фінансово-правове регулювання публічних відносин в Україні» (номер державної реєстрації 0111U008728) та «Баланс публічних і приватних інтересів при правовому регулюванні суспільних відносин» (номер державної реєстрації 0116U008200), одним з виконавців яких є здобувач.

Мета і задачі дослідження. *Метою дослідження є аналіз нормативно-правової бази, що визначає правові засади адміністрування податків та зборів в Україні, виокремлення сучасних проблем у сфері адміністрування й надання пропозицій з удосконалення чинного законодавства в цій сфері.*

Для досягнення зазначеної мети поставлено такі завдання:

- визначити сутність і зміст поняття «адміністрування податків та зборів», простежити генезу податкового адміністрування;
- визначити зміст і сутність правовідносин під час адміністрування

податків та зборів;

– надати характеристику правовому статусу учасників правовідносин з приводу адміністрування податків та зборів;

– розглянути правові підстави інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів Державної податкової служби;

– розглянути правові підстави подання податкової звітності, виокремити проблемні питання й запропонувати шляхи їх вирішення;

– охарактеризувати правові підстави надання податкових консультацій;

– уточнити правову природу та зміст податкового контролю;

– розкрити зміст правового регулювання обліку платників податків та зборів;

– розглянути правові підстави здійснення податкових перевірок платників податків та зборів.

Об'єкт дослідження – суспільні відносини, що виникають під час адміністрування податків та зборів.

Предмет дослідження – правові засади адміністрування податків та зборів в Україні.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є сукупність методів і прийомів наукового пізнання: діалектичний, формально-логічний, історико-порівняльний, системно-структурний, порівняльно-правовий, тощо. Діалектичний метод пізнання застосовано з позиції принципів цілісності, єдності, загальності, взаємного зв'язку й взаємозумовленості змін, що відбуваються в розвитку податкових правовідносин, зокрема з приводу адміністрування податків та зборів (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 1.4, 3.1). Історико-порівняльний метод надав змогу простежити становлення сучасної системи адміністрування податків та зборів в Україні (підрозділи 1.2). Порівняльно-правовий метод застосовано під час аналізу нормативно-правової бази, що закріплює механізм адміністрування податків та зборів в Україні, у зіставленні з нормативною базою країн Євросоюзу (зокрема Бельгії, Данії, Швеції), Великобританії та

США, що надало можливість окреслити перспективи розвитку системи адміністрування в Україні (підрозділи 1.4, 2.1, 2.2, 3.3).

Нормативною базою дослідження є Конституція України, чинне податкове, бюджетне законодавство, нормативно-правові акти інших галузей права, проекти нормативних актів, статистичні матеріали з приводу податкових надходжень.

Теоретичну основу дослідження становлять праці науковців у галузі фінансового та податкового права, теорії права, адміністративного й кримінального права.

Наукова новизна одержаних результатів виявляється в тому, що дисертація є цілісним комплексним дослідженням правових засад адміністрування податків та зборів. Основні положення й висновки, що мають елементи наукової новизни, полягають у такому:

вперше:

– запропоновано внесення змін до системи електронного адміністрування податку на додану вартість шляхом запровадження повної електронної фіксації діяльності платника податків та направлення йому документа про визначення грошових зобов'язань контролюючим органом. Для цього запропоновано внести зміни до п. 200.1 ст. 200 ПК України;

– запропоновано змінити порядок державної реєстрації суб'єктів господарювання – платників податків шляхом надання цих повноважень контролюючим органам, які на стадії державної реєстрації повинні забезпечити контроль за достовірністю поданих документів та здійснити аналіз реальності господарських операцій, шляхом внесення змін до ч. 2 ст. 13 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» та пп. 19-1.1.3 п. 19-1 ст. 19-1, п. 21.1 ст. 21 ПК України;

удосконалено:

– класифікацію:

прав та обов'язків контролюючих органів за напрямками процедур, що

вони здійснюють у межах адміністрування, які згруповано за такими критеріями: з приводу організації ідентифікації платників податків, зборів, інших обов'язкових платежів; з приводу обліку платників податків, зборів, інших обов'язкових платежів та об'єктів оподаткування; з приводу забезпечення сервісного обслуговування платників податків, зборів, інших обов'язкових платежів; з приводу організації та контролю за сплатою податків, зборів, інших обов'язкових платежів;

обов'язків платників податків за напрямками процедур, що виконують контролюючі органи в межах адміністрування, які згруповано за критеріями: з приводу ідентифікації платників податків у процесі адміністрування; з приводу обліку платників податків; з приводу користування сервісним обслуговуванням платниками податків; з приводу виконання платниками податків податкового обов'язку;

– порядок взаємодії органів виконавчої влади з органами Державної податкової служби України щодо обміну інформацією, необхідною для обчислення та справляння плати за землю, шляхом узгодження Порядку взаємодії органів виконавчої влади щодо обміну інформацією, необхідною для обчислення і справляння плати за землю з пп. 73.2.1 п. 73.2 ст. 73. ПК України;

– порядок подання податкової звітності контролюючим органам за неосновним місцем обліку, а також щодо прийняття інших форм податкової звітності окрім податкової декларації (звітів, розрахунків), шляхом уточнення змісту п. 49.8 та 49.9, ст. 49 ПК України;

– порядок проведення виїзної документальної перевірки шляхом уточнення місця її проведення для фізичних осіб – підприємців, яким запропоновано вважати місце провадження ними господарської діяльності. Запропоновано внести зміни до пп. 75.1.2. п. 75.1, ст. 75 ПК України;

– систему принципів, на яких має ґрунтуватися податковий контроль, запропоновано їх доповнити такими: «своєчасність», «інноваційний підхід», «збалансованість контрольних дій», «компетенції», «доступність»,

«оперативність»;

– класифікацію податкових консультацій, які згруповано за такими критеріями: за адресатами поданої інформації; за суб'єктами отримання консультації; за елементами податків; за формою оформлення; за компетенцією надання;

набуло подальшого розвитку:

– дефініція «адміністрування податків та зборів» як правовідносин у сфері здійснення уповноваженими державними органами комплексу заходів щодо визначення інституційної структури податкових та митних відносин, організації ідентифікації, обліку платників податків і платників єдиного внеску й об'єктів оподаткування, забезпечення сервісного обслуговування платників податків, організації та контролю за сплатою податків, зборів, платежів, спрямованого на забезпечення здійснення податкового обов'язку й реалізації своїх прав платником податків та зборів щодо їх сплати;

– визначення змісту поняття «податковий контроль» як системи заходів, яких вживають контролюючі суб'єкти щодо підконтрольних суб'єктів з метою встановлення стану дотримання вимог податкового законодавства стосовно правильності нарахування, повноти й своєчасності сплати податків та зборів, дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування, з виявлення, припинення, запобігання й відновлення порушених прав держави та територіальних громад на своєчасне одержання податкових надходжень;

– поняття «податкова перевірка» як діяльність контролюючих органів з дослідження й аналізу первинної облікової та звітної документації, пов'язаної з правильністю нарахуванням, утриманням, своєчасною й повною сплатою податків, зборів та інших обов'язкових платежів; веденням податкового обліку; своєчасним поданням податкової звітності; дотриманням законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових і касових операцій, здійснення операцій з підакцизними

товарами, патентування, ліцензування та дотримання законодавства про працю.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони становлять як науково-теоретичний, так і практичний інтерес та можуть бути використані:

– у *правотворчій та правозастосовній діяльності* – для вдосконалення практики застосування норм чинного законодавства щодо адміністрування податків та зборів, зокрема в правозастосовній практиці Державної фіскальної служби у Запорізькій області (довідка № 127/03-01 від 28.03.2019);

– у *науково-дослідній діяльності* – під час проведення загальнотеоретичних і галузевих досліджень з питань удосконалення процесу адміністрування податків та зборів;

– у *навчальному процесі* – при викладанні студентам закладів вищої освіти дисциплін «Фінансове право України» та «Податкове право України» (довідка № 05/19 від 05.03.2019).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаною науковою працею. Наукові положення, методичні розробки, висновки та пропозиції, які виносяться на захист, підготовлені автором самостійно.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження доповідались та обговорювались на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Актуальні проблеми публічного та приватного права» (м. Запоріжжя, 2018 р.); «Актуальні питання взаємодії інститутів громадянського суспільства та органів публічного адміністрування у напрямку розвитку правової системи України» (м. Київ, 2018 р.); «Стан та перспективи розвитку юридичної науки» (м. Дніпро, 2018 р.); «Держава і право в умовах глобалізації: реалії та перспективи (м. Дніпро, 2019 р.).

Публікації. Основні положення дослідження викладено в 11 наукових працях, з яких: 7 – статті в наукових фахових виданнях, зокрема тих, що включені до міжнародних наукометричних баз даних, у тому числі 1 стаття в

зарубіжному виданні; 4 – матеріали конференцій. Загальний обсяг публікацій – 5,26 д. а.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, які містять десять підрозділів, висновків, списку використаних джерел. Загальний обсяг дисертації становить 199 сторінок, з них: основний текст – 169 сторінок, список використаних джерел – 26 сторінок, додатки – 4 сторінки, анотація – 8 сторінок. Список використаних джерел включає: до першого розділу 90 найменувань, до другого – 59 найменувань, до третього – 61 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ

1.1. Доктринальні визначення системи адміністрування податків та зборів

Для виконання своїх функцій державі необхідні фінансові ресурси. Основну частину грошових надходжень до державного бюджету забезпечують податкові платежі та збори. Ефективність податкової сфери завжди була і залишається одним з ключових чинників економічного розвитку та фактором фінансової стабільності будь якої держави.

В умовах фінансової, суспільної, політичної кризи, проведення анти терористичної операції – проблема своєчасності та повноти сплати податків та зборів не втрачає своєї актуальності. І основною проблемою держави у таких умовах залишається пошук додаткових ресурсів для посилення фінансової спроможності бюджетів усіх рівнів. Проте, діяльність держави з забезпечення фінансових надходжень може вважатися ефективною лише за умов функціонування досконалого механізму адміністрування податків та зборів, що безпосередньо пов'язано із виваженими, спільними діями контролюючих органів з пошуку джерел доходів юридичних та фізичних осіб, виявлення майна, яке може бути об'єктом оподаткування та мобілізацією зусиль зі справляння податків та зборів.

На сьогодні в Україні у податковій сфері досить широко використовується термін „адміністрування податків та зборів” або „податкове адміністрування”. Довгий час ця правова категорія не визначалась на законодавчому рівні, а у науці давалися досить суперечні її визначення.

Якщо проаналізувати та систематизувати доктринальні визначення адміністрування податків та зборів, то можна виділити два основні підходи

щодо розуміння його сутності: широкий і вузький. У широкому плані адміністрування податків і зборів розуміється як процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження та погашення податкових зобов'язань. У вузькому розумінні це явище визначається як комплекс дій адміністративного характеру, що здійснюються контролюючими органами задля забезпечення справляння податків і зборів. Тобто, адміністрування податків та зборів розглядається скоріше як певна форма державного управління. І на сьогодні прихильників останньої теорії набагато більше, ніж тих, які схиляються до позиції, пов'язаної з реалізацією певних прав та обов'язків.

Так, наприклад, А. Селіванов розглядає адміністрування податків та зборів як правовідносини, що складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків [80, с. 35]. На наш погляд, таке визначення значно звужує розуміння розглядуваного правового явища, оскільки погашення податкового боргу вже є результатом невиконання обов'язку платника щодо сплати податків або зборів. У разі адміністрування податків та зборів, контролюючий орган зобов'язаний, у першу чергу, забезпечити виконання податкового обов'язку платника, а тільки потім, у разі невиконання, займатися стягненням податкового боргу.

Такої ж позиції як А. Селіванов певною мірою дотримуються О. Бандурка та В. Панікаров, розуміючи під податковим адмініструванням сукупність норм, правил, методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально уповноважені державні органи здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, що спрямована на контроль за дотриманням законодавства про податки та збори, за правильністю їх нарахування, повнотою і своєчасністю надходжень у бюджет відповідного рівня інших обов'язкових платежів та притягнення до відповідальності порушників законодавства [7, с. 33]. Тобто автори роблять наголос на примусовому

характері стягнення податків та зборів і на відповідальності осіб у разі несплати останніх.

Також, скоріше як державне управління, адміністрування податків та зборів схильна розглядати О. Хавкіна, зазначаючи, що означене явище – це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування та побудована на державних законодавчих і нормативних актах [85, с. 31].

Наводячи своє бачення адміністрування податків та зборів, С. Позняков наголошує на тому, що під ним варто розуміти управлінську діяльність публічно-правового характеру, яка здійснюється податковими органами, іншими органами державної влади в межах їхньої компетенції та суб'єктів господарювання, щодо формування державних доходів із метою реалізації функцій податків, яка включає здійснювання ними попереджувально-контрольних, адміністративно-примусових, адміністративно-корпоративних, антикризових та інших функцій зі сплати податків, зборів, обов'язкових платежів у порядку, передбаченому законодавством із питань оподаткування [51, с. 98].

Досліджуючи проблеми щодо адміністрування податків та зборів В. Онищенко характеризує це поняття як систему управління державою податковими відносинами [42, с. 3], що, на нашу думку, не розкриває повною мірою цієї правової категорії. А В. Мельник визначає дане поняття як управлінську діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила [34, с. 27]. В. Андрущенко взагалі розглядає адміністрування податків та зборів з позицій соціального управління, як управління людьми та подіями у сфері оподаткування через ієрархічно структуровані рішення представницьких органів та дії відповідних виконавчо-владних установ [3, с. 28].

Дещо розширюють визначення цього поняття В. Межейнікова та

А. Садеков. Розглядаючи сутнісні податкового адміністрування (адміністрування податків та зборів), В. Межейнікова виокремлює два його аспекти: 1) юридичний, тобто як забезпечення платникам податків законодавчої бази з метою стягнення податків та захисту їхніх інтересів (адміністрування податку); 2) фінансово-економічний, а саме – забезпечення надходжень до бюджетів шляхом стягнення визначених законодавством податків (адміністрування процесів оподаткування) [33, с. 90].

У свою чергу А. Садеков пропонує визначити адміністрування податків та зборів як форму комплексної системної організації процесів податкового регулювання, контролю і стягнення податків, засновану на поєднанні владно-імперативних методів контролюючих органів і стимулюванні самоініціативи платників податків [33, с. 90].

У широкому плані під адмініструванням податків і зборів Ю. Іванов, Л. Карпова, К. Петросянц розуміють процедуру реалізації прав і обов'язків суб'єктів оподаткування стосовно погашення податкових зобов'язань [21, с. 11]. Уточнюючи це визначення, слід зазначити, що його дещо розширила б згадка не тільки про процедуру але й про порядок реалізації цих прав та обов'язків.

Науковець О. Солдатенко надає більш детальне визначення адмініструванню податків і зборів, зазначаючи, що це правовідносини у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів щодо організації оподаткування, обліку платників, аналізу, прогнозування і обліку надходжень від податків, зборів (обов'язкових платежів), проведення масово-роз'яснювальної та контролюючої роботи, погашення податкового боргу, які здійснюються відповідно до законодавчих та нормативно-правових актів [83, с. 18]. І таке бачення сутності адміністрування податків і зборів видається одним з найбільш прийнятних.

Дещо ширше, на наш погляд, розуміє визначення адміністрування податків та зборів А. Ластовецький. На думку вченого, це – механізм, що включає систему способів та організаційно-правових заходів відчуження

уповноваженими державними органами податків і зборів (обов'язкових платежів) [30, с. 37]. Однак, ґрунтуючись на тому, що формування державного бюджету здійснюється також і за рахунок добровільної сплати податків і зборів, а не тільки шляхом примусового відчуження уповноваженими державними органами, не можна однозначно погодитися з таким твердженням.

Більш прийнятною з цієї позиції є думка В. Барабанової. Автор під адмініструванням податків та зборів розуміє не тільки управлінську діяльність публічно-правового характеру податкових і митних органів щодо формування державних доходів, а й діяльність суб'єктів господарювання з метою реалізації положень податкового кодексу [8].

На законодавчому ж рівні даний термін визначається наступним чином: адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (далі – податків, зборів, платежів) – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом (пп. 14.1.1-1, п. 14.1, ст. 14 Податкового кодексу України – далі ПК України) [49].

Саме поняття „адміністрування” вітчизняні словники трактують як: управління, керування, завідування; організаційно-розпорядча діяльність менеджерів й організаторів управління. У перекладі з латинської мови слово „administrate” означає керувати за допомогою наказів, бюрократично, не враховуючи думки про сутність справи [2].

Тобто, перш за все, адміністрування податків та зборів – це управління

або керування. Але ж, відповідно до принципу сходження від абстрактного до конкретного у філософії та методології, визначаючи будь-яку категорію, яка є „цілим”, необхідно звертати увагу й на частини цього цілого – його елементи. Ідея руху знання від абстрактного до конкретного вперше була розроблена ще Г. Гегелем. Науковець реалізував її у своєму навчанні про саморозвиток поняття. На думку Г. Гегеля, процес збагачення і конкретизації поняття може бути представлений у виді розгорнутої логіки розумової діяльності, спрямованої на виявлення однобічних, кінцевих абстрактних визначень, а потім на виявлення їхньої суперечливості [16, с. 251].

У наукових працях з фінансового права також немає єдиного підходу і до визначення елементів механізму адміністрування податків і зборів. Так, наприклад, А. Беспалова зазначає, що механізм адміністрування податків та зборів слід визначати за допомогою таких трьох елементів як: 1) суб'єкт, яким виступають відповідні спеціально уповноважені державні органи та їх посадові особи, що здійснюють податкове адміністрування (суб'єктна складова); 2) об'єкт – податковий обов'язок платника податків. Тобто об'єктом є дії платника податків щодо виконання свого податкового обов'язку, а не сам платник податків (об'єктивна складова); 3) сукупність правових форм діяльності контролюючих органів (функціональна складова) [10, с. 15].

Досліджуючи питання щодо елементів адміністрування податків і зборів, Т. Кравцова зазначає, що за своєю правовою природою адміністрування податків є системоутворюючим правовим інструментом оподаткування, який складається з наступних елементів: 1) суб'єктів – органів виконавчої влади, на які покладено реалізацію податкової політики; 2) об'єкта, тобто сфери справляння податків і зборів, що перебуває під організуючим впливом держави; 3) адміністративної процедури, яка регулюється фінансово-правовими нормами щодо проведення державної податкової політики, являє собою правовий порядок реалізації суб'єктом владних управлінських функцій, та через який реалізуються численні прямі

та зворотні зв'язки між суб'єктами й об'єктом [26, с. 66].

Необхідно звернути увагу на те, що автори дещо по різному визначають об'єкт адміністрування податків і зборів: як здійснення певного податкового обов'язку платником податків, тобто суб'єктом, та як сферу справляння податків. Крім того, звертається увага на те, що суб'єктами, у даному випадку, виступають уповноважені державні органи (їх посадові особи), на які покладено реалізацію податкової політики.

Можна сказати, що адміністрування податків і зборів це певний вид правовідносин, оскільки під останніми розуміються специфічні суспільні відносини, що виникають на основі норм права, учасники яких є носіями суб'єктивних прав та юридичних обов'язків [23].

Як об'єкти правовідносин зазвичай визначають певні матеріальні, духовні та інші соціальні блага з приводу яких між суб'єктами виникають, змінюються чи припиняються правовідносини. Іншими словами, об'єкти правовідносин – це те, на що спрямовано суб'єктивні права та юридичні обов'язки суб'єктів правових відносин, тобто усе те, що є предметом їхніх інтересів (матеріальні та духовні блага, послуги виробничого та невиробничого характеру, особисті немайнові блага) [24, с. 58].

Суб'єкт же правовідносин, відповідно до теорії держави і права – це учасник правових відносин, який має суб'єктивні права та здатний виконувати юридичні обов'язки. Суб'єктами правовідносин може бути людина або певне об'єднання людей. Тобто це можуть бути: індивідуальні суб'єкти (фізичні особи), а також колективні суб'єкти (юридичні особи), а саме: державні органи; підприємства, установи, організації; органи місцевого самоврядування; посадові особи, тобто представники державної влади, які виконують організаторсько-розпорядчі чи адміністративно-господарські обов'язки; громадські об'єднання. Колективним суб'єктом є також держава, як суб'єкт міжнародно-правових, конституційно-правових, цивільно-правових та інших відносин. Колективні суб'єкти реалізують свої повноваження шляхом видання нормативних та індивідуальних актів, а

також через їх виконання і дотримання завдяки матеріальним, організаційним та примусовим заходам [24, с. 60].

Відповідно до пп. 4.1.1 п. 4.1 ст. 4 ПК України кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи, податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями ПК України. А відповідно до пп. 4.1.6 п. 4.1 згаданої статті платники податків мають право на установлення і сплату податків та зборів відповідно до своєї платоспроможності [49].

Тож об'єктом адміністрування податків і зборів є, скоріше, порядок здійснення податкового обов'язку та реалізації своїх прав платником податків щодо їх сплати. Крім того, у податкових відносинах можна виділити два суб'єкти. По-перше – це держава, у особі відповідних уповноважених органів, по-друге – платник податків.

Узагальнюючи дослідження теоретико-методологічних питань, що стосуються поняття та сутності адміністрування податків і зборів, слід зазначити, що, по-перше, цю правову категорію можна розглядати у трьох аспектах: 1) як взаємодію системи органів управління, певних контролюючих органів та осіб – платників податків; 2) як діяльність уповноважених органів влади та управління, спрямовану на виконання законодавства щодо сплати податків і зборів, та забезпечення ефективного функціонування податкової системи та податкового контролю; 3) як встановлений порядок виконання платником податків податкового обов'язку та реалізації ним своїх прав щодо сплати податків та зборів.

Таким чином, зміст поняття „адміністрування податків і зборів”, на нашу думку, розкривається в наступному його визначенні.

Адміністрування податків і зборів – це правовідносини у сфері здійснення уповноваженими державними органами комплексу заходів щодо визначення інституційної структури податкових та митних відносин, організації ідентифікації, обліку платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечення сервісного обслуговування

платників податків, організації та контролю за сплатою податків, зборів, платежів, спрямованого на забезпечення здійснення податкового обов'язку та реалізації своїх прав платником податків та зборів щодо їх сплати [78, с. 151].

1.2. Податкове адміністрування в Україні: історично-правовий аспект

Сучасна фінансова криза в Україні, викликана, у тому числі, подіями на сході нашої держави, вимагає удосконалення законодавчої бази, у тому числі і у сфері оподаткування, а також – адмініструванні податків та зборів. За рахунок податків формується переважна частина доходів бюджетів різних рівнів за для забезпечення суспільних благ. Відповідно, адміністрування податків та зборів – одна з найважливіших ознак держави та необхідна умова її існування, оскільки є засобом підтримки належного рівня податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів. У зв'язку з цим дослідження тенденцій та розвитку податкового адміністрування в Україні представляє значний науковий та практичний інтерес.

Однак, незважаючи на значну кількість наукових досліджень, питання щодо податкового адміністрування залишаються актуальними і на цей час. Так, у сучасній літературі немає одностайності у підходах до визначення поняття адміністрування податків та зборів. Крім того, впровадження великої кількості реформаторських змін потребує нових підходів до вирішення цих питань. До того ж, можна зазначити, що повне та всебічне осмислення будь-якої проблеми не можливо без дослідження передумов її виникнення та становлення у процесі історичного розвитку. Вивчаючи витoki того чи іншого правового явища можливо більш всебічно проаналізувати його ознаки та пізнати його сутність. Саме тому велике значення має дослідження історичного генезису адміністрування податків та зборів.

Слід зазначити, що своє історичне коріння формування сучасної податкової системи бере ще з часів Київської Русі, коли існувало таке

поняття як „данина”, яка сплачувалась князям чи іншому господареві земель. Така данина сплачувалася, найчастіше, продуктами сільського господарства та промислів і спрямовувалася на утримання княжого двору і дружини. Тобто методи збору податків спиралися на озброєну силу. Князь разом з представниками своєї адміністрації збирав податки, виїжджаючи на так зване „полюддя”. Звідси виникли різні назви данини, такі як: „поклон”, „почесть”, „повоз”, „стан” [90, с. 23-25].

Однак податкова система тих часів мала велику кількість мінусів, оскільки було не врегульовано її розмір, вона носила періодичний, можна сказати випадковий характер. Було присутнє свавілля поборів, збирання їх особами, які були зацікавлені в максимальному доході тощо. Законодавчого закріплення, як такого, системи оподаткування не існувало. Така ситуація призводила не тільки до поповнення княжої казни, але й до заворушень та повстань бідного люду.

Таким прикладом може слугувати обкладення подвійним податком князем Ігорем древлян, що закінчилося його жорстокою стратою та нелюдською помстою княгині Ольги за смерть чоловіка. Однак, у подальшому, в період з 945–957 рр. Ольга більш-менш упорядкувала фінансову систему та започаткувала більш стабільне стягнення податків. Для цього було створено адміністративно-фінансові пункти для збирання данини (становища), введено постійно діючу систему фінансових органів. Стягненням податків займалися „посадові особи” постійні князівські агенти – наділені такими повноваженнями [90, с. 26–27]. При цьому розмір податку не був однаковим для усіх племен. Крім того, у той час існували податкові пільги, а саме – від оподаткування звільнялися певні категорії осіб (дружинники, духовенство, слуги князя).

З часом князь Володимир Святославович (після 988 року) ввів новий вид оподаткування. Це була так звана „десятина”, тобто десята частина від всіх доходів населення. Цей податок відображав деякі християнські принципи (десята частина на потреби церкви) та був спрямований на

забезпечення всім необхідним духовенство. На доход від адміністрування цього податку було зведено першу в Київській Русі кам'яну церкву [38, с. 20].

У період правління Ярослава Мудрого (XI ст.) було створено перший кодифікований законодавчий акт „Руську правду”, яка, крім норм кримінального, спадкового, торгівельного та процесуального законодавства, містила положення щодо оподаткування та адміністрування податків. Так, відповідно до положень цієї правової пам'ятки за збір податків відповідали данщики, п'ятенщики митники, вірники, осьменники та ін. [86].

Передбачалися такі види податків як: на „дим” – сплачувався відповідно до кількості печей і димарів у дворі; „замит” – прототип митного податку; „гостинне” – збір за лавку, яку купець наймав для продажу товарів (податок з оренди); „явка” – дрібний збір, який стягувався, коли купець заявляв про привезений ним товар на митниці; „амбарне” чи „полавочне” – збір, за характером подібний до „гостиного”; „свальне” – дрібний збір, що стягувався при складуванні товарів; „весьче”, або „пудове” – збір за зважування товарів; „помірне” – збір, який стягувався за вимірювання сипучих товарів; „пятно” – збір, що стягувався під час клеймуванні коней на продаж; „пісчєє” – дрібний збір, який сплачувався при записі в книгу коней, які пройшли клеймування [44, с. 33].

Але у першій половині XIII с. Київську Русь було завойовано монголо-татарами, які ввели свою податкову систему. З кожного чоловіка та з кожної голови худоби стягувався так званий „вихід” – спеціальний грошовий податок. Сільські та міські ремісники сплачували „тамгу” тобто мито з продажу товарів. Податки, що стягувалися у натуральній формі носили назву „татарщина”. Духовенство було звільнене від данини, однак, натомість, зобов'язувалося публічно молитися за татарських ханів. Податки стягувалися за допомогою удільних князів, яким підпорядковувалися осьменники і митники, баскаків та відкупщиків [44, с. 34].

У другій половині XIV ст. більшість українських земель увійшли до складу Великого князівства Литовського (Волинь, Київщина, Поділля та

Чернігівщина). У цей період основну масу населення України становили селяни, які володіли державною землею і, відповідно, були основними платниками податків, виконували тяглову та військову повинності. Тобто головним об'єктом оподаткування виступала земля. Також селяни сплачували такі податки як: „лан”, „двір”, „дворище”, „дим” – відповідно з кожного поля, подвір'я, господарства та димоходу [39]. З тих часів в Україні повелося будувати курені, тобто хатинки без димоходу але з двома отворами під стріхою. Взагалі ж українське населення сплачувало Князівству Литовському наступні податки: данина, сребщина, подимщина, стація, воловщина, поголовщина, ординщина, поштучне, посощина, чинш, а також натуральні платежі (дякло, хміль, дрова тощо), які йшли на утримання князівського двору, княжої адміністрації, армії, налагодження дипломатичних відносин, ведення війн та інші потреби Литовської держави. За сплату всіх податків відповідальність несла громада [44, с. 36].

У 1569 р. Литва об'єдналася з Польщею, тож на території України було введено ще й польську податкову систему, що певним чином ускладнило життя простих селян, на яких було покладено весь податковий тягар. Правда у цій ситуації були і свої плюси – селяни звільнялися від військової служби, на відміну від шляхти [40, с. 24].

У кінці XVI та на початку XVII ст. в Україні право на збирання податків можна було передавати в оренду, що уможливило службові зловживання під час адмініструванні податків [40, с. 24].

Після визвольної війни в Україні та приходу до влади Богдана Хмельницького (1648-1654) рр. податкову систему було повністю реформовано. Казна Запорізької Січі поповнювалась за допомогою таких податкових надходжень як: 1) прибутки за перевіз транзитом через запорозькі землі товарів з сусідніх країн („мостові”, „мити”); 2) прибутків від торгівлі (можна сказати, що це сучасний податок на прибуток підприємств); 3) доходів від оподаткування діяльності мешканців (податок на доход фізичних осіб). Також, козацьку казну поповнювали військова здобич, яку

інакше називали „козацьким хлібом”, і військовий оклад – подарунки на користь січової й паланкової старшини [44, с. 37].

Самі ж мешканці Запорізької Січі, а також заїжджі купці сплачували наступні податки: „військовий оклад”; господарська десятина та „медове”; мито, що стягувалося за провіз краму; „торгове” (акцизний податок); податок з шинків; куфований збір (податок на спиртне); „димовий”; руга та роговина (для утримання православної церкви та духовенства); плата за охорону та конвоювання. Спершу козацькою скарбницею опікувався сам гетьман, а згодом був запроваджений окремий чин – генеральний підскарбій [41, с. 24].

Після Переяславської угоди у 1654 р. Україна потрапила у васальну залежність від Росії. Відповідно до цієї угоди сильніша сторона, тобто цар, погоджувалася захищати слабшу за умов, що українці зобов'язувалися сплачувати цареві податки.

У 1704 р. Петром I було створено такий урядовий підрозділ як „прибильщики”, які фактично виконували обов'язки щодо адміністрування податків, а також були зобов'язані впроваджувати нові податки за для збільшення доходної частини та поповнення казни. У зв'язку з цим з'явилася величезна кількість непомірних податків: поземельний; посаджений; водопійний; криголамний; трубний; з печей; погрібний; причальний та відплавний із суден; податок з мостів; із клеймування суконь, шапок і чобіт; з пивоваріння; з квасних напоїв; з воскобоєнь; податок з шкіряного та миловарного промислів, кузень, пекарень та крамниць; з майстрових і робітних людей; з продавців; із продажу свічок та кінських шкір; і самий незвичний – податок на православних бороданів. Обов'язок стягувати податки було покладено на чиновників місцевих адміністрацій – збирачів і переписувачів, а також – штат комісарів, які наглядали за процесом збирання податків. Але вже у 1724 р. було введено єдиний грошовий податок, що замінив десятки дрібних подвірних зборів і повинностей [84].

З 1762 р., під час правління Катерини II, було спрощено систему оподаткування в державі. Скасувавши всі приватні промислові податки та

подушний податок з купецтва, імператриця встановила гільдійський збір. Всіх купців було розділено на три гільдії, залежно від їх майнового стану. Податок стягувався у розмірі 1% від всього капіталу купця [44, с. 38].

За часів правління Олександра I було створено такі урядові установи, що відповідали за оподаткування та адміністрування податків, як: Міністерство фінансів, Державне казначейство, комісія державного контролю.

У той історичний період землі були поділені між Росією та Австро-Угорщиною, законодавство яких відповідно діяло на підвладних їм територіях. Позитивним моментом Австро-Угорській податковій системі було недопущення подвійного оподаткування. Сплачувались податки на: майно, землю, промисел, на нерухомість, акцизні податки на алкоголь, податки на деякі продовольчі товари. Також селяни повинні були працювати на благо держави у якості податку (ремонт доріг, мостів тощо). За несплату податків Австро-Угорське законодавство передбачало: військову екзекуцію; продаж на аукціоні рухомого майна боржника; конфіскацію грошей та продаж нерухомого майна боржника. На українських землях, що знаходились під гнітом Російської імперії самим поширеним був „подушний податок”, що сплачувався за кожного селянина [50].

Докорінно ситуація змінилась у 1917 р. після лютневої революції. Але на території України до квітня 1918 р. не було проведено ніяких податкових змін. Більш-менш суттєва податкова реформація почала відбуватися після приходу до влади гетьмана Павла Скоропадського, який ввів прямі та непрямі податки. Це, наприклад, були такі податки: митний збір, акцизи на пиво, виноградне вино, чай, дріжджі, сірники, цигаркові гільзи, тютюновий папір, продукти нафтопереробки [14, с. 114].

У період НЕП-у (1920–1921) істотне значення для фінансової політик в Україні відіграло прийняття постанови „Про заміну розверстки натуральним податком” (15.03.1921 р.), який повинен був стягуватись з урожаю, що дозволило селянам більш ефективно розвивати сільське господарство [17].

Однак, у подальшому, після створення СРСР, податкова політика здійснювалася в Україні у дуже жорстких формах. Але вже у 1930 р. в СРСР було здійснено податкову реформу, котра замінила 86 податкових платежів і зборів двома – податком з обігу й податком з чистого прибутку, стягнення яких здійснював Наркомфін, а місцеві податки – територіальні органи Радянської влади. Податок з обігу (або з обороту) був фактично універсальним акцизом, оскільки включався в остаточну роздрібну ціну товару, і в підсумку його сплачував споживач [39]. У той період важливу роль в адмініструванні податків та зборів відводилося стягненню податкового боргу. До 1937 р. стягнення здійснювалося на підставі адміністративного розпорядження відповідного податкового підрозділу без звернення до судових органів [13].

У роки Великої Вітчизняної війни (1941–1945 р. р.) фінансову систему країни було переорієнтовано відповідно до воєнних потреб. Стягувався воєнний податок, збільшилась податкова ставка з населення та сільськогосподарського податку. Керівництво прагнуло до збільшення населення в країні, тож було введено також податки на неодружених та незаміжніх осіб, та на малодітні сім'ї (одна, дві дитини). Згодом, вже окупантами, на території України було введено двадцять п'ять нових податків. Уся земля та засоби виробництва оголошувались власністю рейху [89, с. 146].

У 1948 р. було підвищено сільськогосподарський податок та запроваджено обов'язкові поставки сільськогосподарської продукції. Але вже у 1953 р. відбулася реформа щодо зниження податків з населення. Верховна рада прийняла закон „Про сільськогосподарський податок”, що значно виправило недоліки в оподаткуванні сільського населення [89, с. 147].

У 1965 р. відбулася господарська реформа, яка передбачала перегляд характеру взаємозв'язків з державним бюджетом. Для підприємств держава встановила плату за основні виробничі фонди та оборотні кошти. Вона сплачувалась з прибутку підприємства залежно від виробничих фондів [39].

Передумови створення сучасної податкової служби в Україні почали зароджуватися ще у період початку процесу розвалу СРСР у 1990-му році, коли було створено податкові інспекції, що підпорядковувались Міністерству фінансів України [89, с. 151].

Після розпаду СРСР, коли Україна, нарешті, отримала можливість самостійно розвивати свою економіку, та у зв'язку з появою нових форм власності, виникла потреба в докорінній зміні податкової системи. Кілька місяців після набуття Україною незалежності оподаткування ще здійснювалось відповідно до нормативних актів колишнього СРСР (наприклад – Закон УРСР „Про систему оподаткування”). Певний період оподаткування громадян України здійснювалось на підставі Декрету Кабінету Міністрів України (далі – КМУ) від 26.12.92 „Про прибутковий податок з громадян”.

Незважаючи на всі проблеми і недоліки до 1994 р. в Україні все ж сформувався достатньо відпрацьований податковий механізм. У той час з'являються нові податки, зокрема податок на промисел. Так, 22.05.1993 р. приймається декрет КМ України „Про місцеві податки та збори” та відповідний Закон України (17.06.1993 р.). У той же час формується механізм реалізації контролюючої функції податків шляхом запровадження державного реєстру фізичних осіб. Задля ефективного здійснення адміністрування податків та зборів 22.12.1994 р. приймається Закон України „Про державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів” [89, с. 153].

Новий виток у формуванні контролюючих органів в Україні почався у 1995 р. з прийняття Постанови Верховної Ради України від 13.12.1995 р. № 466/95-ВР „Про основні положення податкової політики та податкової реформи в Україні а, у подальшому – Постанови Верховної Ради України від 4.12.1996 р. № 561/96-ВР „Про основні положення податкової політики в Україні”, та Указу Президента України від 31 липня 1996 року № 621/96 „Про заходи по реформуванню податкової політики”. Фактично, ці

документи визначили основні принципи побудови системи оподаткування та податкової політики в Україні, що знайшло відображення та розвиток в Законі України від 1802.1997 р. № 77/97-ВР „Про внесення змін до Закону України „Про систему оподаткування” [89]. Суттєве значення для визначення порядку та принципів адміністрування податків та зборів мали також Указ Президента України від 22.08.1996 р. „Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій” та Указ від 30.10.1996 р. „Питання державних податкових адміністрацій” відповідно до якого податкова служба України набула свого організаційного та структурного визначення. Фактично завдяки цьому податкова служба вийшла із під підпорядкування Міністерства фінансів України та стала центральним органом виконавчої влади України. Цей державний орган мав жорстку вертикальну структуру. Крім того, було створено таку спеціальну службу як податкова міліція. Також, у липні 2001 р. було створено Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, що також мало істотне значення для здійснення податкової політики в Україні [39]. До системи органів державної податкової служби належали: Державна податкова адміністрація України, державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції в районах областей, містах та районах у містах, а також міжрайонні, об’єднані державні податкові інспекції та спеціалізовані інспекції по роботі з великими платниками податків. Державна ж податкова адміністрація, свого часу, ініціювала створення Податкового кодексу України [39]. До прийняття Податкового кодексу України основні принципи адміністрування податків та зборів визначалися у наступних нормативних актах:

– *ЗУ „Про Державну податкову службу в Україні”*. В ньому було визначено: статус органів державної податкової служби, їх підпорядкованість та порядок взаємодії з іншими органами влади; завдання, що на них покладені; функції, які вони мають виконувати; правовий та соціальний

захист податкової міліції, завдання, що вони виконують та структура [62];

– ЗУ „Про систему оподаткування”. Який надавав визначення поняттю податку та збору (обов’язковому платежу); визначив перелік загальнодержавних та місцевих податків; встановлював суб’єктний склад платників податків, визначав порядок взяття їх на облік; надавав визначення поняттю об’єкта оподаткування; визначив порядок встановлення податкових ставок загальнодержавних та місцевих податків, порядок зарахування податків та зборів до бюджетів та державних цільових фондів; визначив права та обов’язки платників податків, порядок притягнення до відповідальності осіб винних у порушення податкового законодавства [74].

Варто зазначити, що в останній редакції ЗУ „Про систему оподаткування” в Україні передбачалося справляння 29 загальнодержавних та 14 місцевих податків. Дуже обмежені у своїх правах були платники податків, адже в редакції цього Закону їм надавалося лише декілька прав: подавати державним податковим органам документи, що підтверджують право на податкові пільги; одержувати та ознайомлюватися з актами податкових перевірок; оскаржувати рішення державних податкових органів та дії їх посадових осіб [74];

ЗУ „Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”. Закон визначив перелік контролюючих органів, до яких було віднесено: митні органи (щодо контролю зі справляння акцизного збору та податку на додану вартість, ввізного та вивізного мита); органи Пенсійного фонду України (стосовно збору на обов’язкове державне пенсійне страхування); органи фондів загальнообов’язкового державного соціального страхування (стосовно внесків на загальнообов’язкове державне соціальне страхування); податкові органи (щодо контролю зі справляння податків, зборів та інших обов’язкових платежів). Законом було визначено: компетенцію контролюючих органів, порядок подання податкової декларації та визначення суми податкових зобов’язань, зокрема контролюючими органами; підстави для примусового

стягнення активів; порядок узгодження сум податкових зобов'язань, оскарження рішень контролюючих органів та визначення податкового боргу. Закон врегулював строки погашення податкового зобов'язання, визначення податкового боргу, підстави виникнення права на податкову заставу; застосування податкової поруки, адміністративного арешту активів, порядок продажу активів, що перебувають у податковій заставі; порядок погашення податкових зобов'язань або податкового боргу в разі ліквідації або реорганізації платника податків; застосування розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань; порядок визначення строків давності для погашення податкових зобов'язань та пені та списання безнадійного податкового боргу [73];

– Указ Президента України „Про Державну митну службу України” та Положення „Про Державну митну службу України”, в яких було визнано Державну митну службу України центральним органом виконавчої влади із спеціальним статусом, який забезпечує реалізацію державної політики у сфері митної справи. Цими нормативними актами було визначено основні завдання її діяльності, перелік повноважень, правовий статус Голови та заступників Державної митної служби України, їх призначення та повноваження [53; 61].

До того ж, було прийнято Закони України, що регулювали порядок справляння соціальних внесків, адже органи Пенсійного фонду України фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування були віднесені до системи контролюючих органів відповідно до ЗУ „Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”, зокрема: ЗУ „Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням”, ЗУ „Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття”, „Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили

втрату працездатності”.

Спеціальні ж положення щодо адміністрування окремих видів платежів регулювалися Законами Верховної Ради, Указами Президента України, Декретами та Постановами Кабінету Міністрів України, нормативними документами Державної податкової адміністрації та Державної митної служби України, Пенсійного фонду та органів управління соціальним страхуванням [89, с. 162].

З прийняттям Податкового кодексу України (від 02.12.2010 р.) було нарешті кодифіковано та систематизовано нормативні акти щодо оподаткування, а також адміністрування податків та зборів. Від самого початку відповідно до ст. 41 зазначеного нормативного акту під контролюючими органами розумілися: органи державної податкової служби, щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби; митні органи щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового законодавства справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території спеціальної митної зони [49].

За період дії ПК України, до його змісту було внесено велику кількість змін, серед яких найбільш значущими є:

– *ЗУ „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи”*. Яким було розширено перелік повноважень органів місцевого самоврядування в частині дозволу на встановлення граничних розмірів ставок місцевих податків. Проте, найсуттєвішими змінами, що були привнесені до податкової системи стало зменшення кількості податків та зборів з раніше існуючих 18 загальнодержавних та 5 місцевих до 7 загальнодержавних податків та зборів й інших обов’язкових платежів. Суттєво змінився склад місцевих податків, до яких було віднесено податок на майно, що поєднував у собі:

податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортний податок; та плату за землю. Що мало сприяти суттєвому збільшенню надходжень до місцевих бюджетів.

Цим Законом було суттєво посилено відповідальність за порушення термінів реєстрації податкових накладних, що підлягають наданню покупцям – платникам податку на додану вартість, та розрахунків коригування до таких податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних [56].

Було внесено зміни до порядку справляння податку на доходи фізичних осіб, зокрема чітко визначено перелік пасивних доходів та введено для них окрему ставку у розмірі 20 %, тоді як основна ставка податку складала 18 %.

Але головними змінами, що були внесені до ПК України цим Законом стало запровадження системи електронного адміністрування податку на додану вартість, який мав забезпечити автоматичний облік в розрізі платників податку [56];

– ЗУ „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні” [59]. Відповідно до внесених змін, п. 1 ст. 41 Глави 1 Розділу II діючого Податкового кодексу України наголошує на тому, що адміністрування податків, зборів та платежів покладається на контролюючі органи в цій сфері, якими є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, його територіальні органи. Органами ж стягнення є виключно контролюючі органи, уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску у межах повноважень, а також державні виконавці у межах своїх повноважень (п. 2 ст. 41) [49].

Цим законом було введено поняття: „електронна ідентифікація” (як

процедура використання ідентифікаційних даних особи в електронній формі, які однозначно визначають фізичну особу, юридичну особу або представника фізичної чи юридичної особи); „електронний кабінет” (як електронна система взаємовідносин між платниками податків та контролюючими органами з питань реалізації їх прав та обов’язків). Визначено принципи, за якими має функціонувати електронний кабінет; правовий статус методолога електронного кабінету [59].

Закон вніс суттєві корективи щодо порядку надання індивідуальних податкових консультацій, зокрема: з приводу скорочення терміну їх надання (з 30 до 25 днів); обов’язковості оприлюднення на офіційному веб-порталі Державної податкової служби України, шляхом внесення відомостей про індивідуальну податкову консультацію до єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій [59].

Крім того, Законом було змінено термін проведення камеральної перевірки та законодавчо визначено порядок оприлюднення плану-графіку документальних планових перевірок на поточний рік на офіційному веб-сайті (веб-порталі) центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику;

– ЗУ „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів”. Цей Закон вніс суттєві корективи до адміністрування акцизного податку, зокрема: збільшено розмір штрафних санкцій за відсутність з вини платника акцизного податку, який отримав пальне або спирт етиловий, реєстрації в Єдиному реєстрі акцизних накладних другого примірника акцизної накладної; або ж відсутність з вини платника податку реєстрації акцизних складів у системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (зокрема за ці правопорушення було встановлено штрафи у розмірі 1 000 000 гривень, за повторне вчинення протягом року – 2 000 000 гривень.). До того ж, цим Законом було вперше визначено особливості оподаткування операцій з

ввезення на митну територію України товарів у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, у несупроводжуваному багажі [58].

Отже, провівши дослідження історично-правового аспекту адміністрування, можна дійти висновку, що воно є свого роду показником рівня розвитку держави взагалі, а також цивілізованості і адекватності її правових та фінансово-економічних органів [79, с. 366].

1.3. Визначення змісту та сутності правовідносин під час адміністрування податків та зборів

Перш за все, якщо досліджувати зміст податкових правовідносин, то можна зазначити, що вони підпорядкована певній меті, а саме: встановленню і стягненню податків. Держава зацікавлена у своєчасному надходженні податкових платежів, які вже стають її власністю, бо вона не може існувати без матеріального забезпечення, а податки складають основу державного та місцевих бюджетів. Норми, які регулюють такі відносини, мають санкції вказівки на наслідки невиконання правил, що містяться в нормах та забезпечуються державним примусом [12]. Це пояснюється імперативним засобом правового регулювання податкових правовідносин, як складової фінансових.

Податкові правовідносини – відносини, що виникають у відповідності з податковими нормами, і регулюють встановлення, введення, справляння та стягнення податків та інших обов'язкових платежів. Вони мають певні особливості, зокрема:

- виникають і розвиваються виключно в сфері фінансової діяльності держави на стадії формування державних доходів.
- мають майновий характер. В якості майнових благ виступають грошові кошти, що надходять від різних суб'єктів до бюджетів і державних цільових фондів у вигляді податкових платежів;
- є публічно-правовими, тому як є формами реалізації публічних

інтересів;

– є відношенням владного характеру, що обумовлено формою реалізації податкової норми, яка має імперативний характер [31].

Владно-майновий характер податкових правовідносин визначає юридичне положення суб'єктів у конкретних податкових правовідносинах. Контролюючий орган виступає від імені держави та наділений певними повноваженнями, тоді як інший суб'єкт виконує свій юридичний обов'язок за встановленими для нього правилами поведінки (ведення обліку доходів та витрат, сплата податку, надання звітності) [47].

Під повноваженнями слід розуміти офіційно надане особі право здійснення певного виду діяльності, ведення справ. В загальній теорії права під повноваженнями слід розуміти засоби впливу суб'єкта, наділеного певним колом прав та обов'язків на поведінку підконтрольного ним об'єкту. Повноваження є комплексом прав та обов'язків особи, якій вони надані. Проте, така особа не може ними користуватися на власний розсуд, з причини їх формального закріплення нормами права.

Якщо дослідити повноваження контролюючих органів, то вони чітко закріплені у ст. 20 ПК України. У п. 41.3, ст. 41 ПК України підкреслюється те, що повноваження контролюючих органів визначаються Податковим та Митними кодексами України та іншими законами.

Науковець М. Кучерявенко пропонує поділити контролюючі органи на дві групи, саме виходячи з повноважень, які вони виконують:

– безпосередньо податкові, основна діяльність яких пов'язана з контролем за надходженням податків та зборів до бюджетів усіх рівнів. Ці органи створені спеціально і винятково для функціонування у сфері оподаткування. До них належать (територіальні відділення ДФС та податкова міліція);

– опосередковано податкові, які здійснюють управління у сфері оподаткування поряд зі своєю основною діяльністю. Вони забезпечують контроль за надходженням податків та зборів та набувають статусу

податкових тільки за певних умов. До них можна віднести (митниці, Державна казначейська служба України [29]).

Але у червні 2010 року Наказом Міністерства Юстиції України було введено поняття дискреційних повноважень, що стосувалося й контролюючих органів, теж.

Під дискреційними повноваження слід розуміти сукупність прав та обов'язків органів державної влади та місцевого самоврядування, що надають можливість на власний розсуд визначити повністю або частково вид і зміст управлінського рішення, яке приймається, або можливість вибору на власний розсуд одного з декількох варіантів управлінських рішень, передбачених нормативно-правовим актом (п. 1.6 Наказу [63]).

Введення цього поняття, можна сказати законодавчо закріпило права контролюючих органів самостійно (на власний розсуд) обрати один з кількох варіантів управлінського рішення. Але закріплення у правовому полі дискреційних повноважень є неоднозначним законодавчим рішенням, бо, використовуючи такі повноваження, контролюючий орган, як і будь-який інший орган виконавчої влади має, передусім, адекватно оцінювати ситуацію, що склалася з метою недопущення зловживання владою або службовим становищем. Тобто, посадова особа, яка приймає певне управлінське, або колегіальний орган, має перш за все керуватися державними інтересами, що виявляється у функції, яку виконують податки та збори – наповнення бюджетної скарбниці.

Як зазначає Ю. Крохіна: „податкові правовідносини мають власну специфіку, не властиву іншим правовим інститутам, яка полягає в наявності особливих підстав і особливого механізму позбавлення прав власності платників податків” [37], який полягає у відсутності можливості розпорядження платником податків частиною власного майна на свій розсуд у вигляді означеної суми грошових коштів, яку підлягає перерахування до державного чи місцевого бюджетів в якості податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Підставою позбавлення права власності на це майно –

є Конституційний обов'язок платника податку, закріплений у ст. 67 Конституції. І у цьому обов'язку втілено публічний інтерес усіх членів суспільства. Адже надходження від податків та зборів сприятимуть органам державної влади та місцевого самоврядування повноцінно виконувати покладений на них обов'язок з фінансування соціально-економічних програм.

Але, як справедливо зазначає Ю. Крохіна, що для виникнення податкових правовідносин зі справляння державних та місцевих податків та зборів необхідно не тільки їх встановити, тобто визначити всі елементи оподаткування [37] (платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку та подання податкової звітності), а й ввести в дію ці податки та збори. І головним в цьому моменті – є дотримання такого принципу, на якому ґрунтується податкове законодавство, як стабільність, тобто до будь-якого з елементів податків та зборів зміни не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила [49].

Учений В. Бєлих серед особливостей податкових відносин виділяє їхню здатність виступати в якості відносин з приводу розподілу тягара публічних витрат, результати яких виражаються в перерозподілі доходів у суспільстві. На його думку, вплив податкових відносин може спричинити перерозподіл економічних ресурсів [9]. І це пояснюється функціями, які виконують податки, зокрема регулюючою та розподільчою.

Регулююча функція слугує своєрідним доповненням основної функції податків – фіскальної та стосується як регулювання виробництва, так і регулювання споживання (через запровадження непрямих податків). Багато науковців під регулюючою функцією розуміють лише надання податкових пільг окремим виробникам чи галузям національної економіки. Але податкове регулювання є дуже складним механізмом, який враховує не тільки податковий тиск, а й перспективи того чи іншого виду діяльності,

рівні прибутковості тощо [15].

Саме завдяки окремим елементам податків здійснюється перерозподіл ВВП та регулювання соціально-економічних процесів в країні, зокрема з використанням податкових пільг, шляхом: запровадження знижених податкових ставок, зменшення бази оподаткування, виключення окремих складових з числа об'єкта оподаткування, надання податкових канікул, звільнення від сплати податків окремих категорій платників податків тощо. Такі податкові преференції стали виконувати певну регулюючу функцію впливаючи на економічні процеси:

- збільшувати чи зменшувати нагромадження капіталу та платоспроможний попит населення;
- стимулювати чи де-стимулювати темпи зростання національної економіки;
- сприяти вирішенню соціальних завдань, як-то: покращення демографічної ситуації в країні; захист малозабезпечених верств населення; перерозподіл доходів на користь менш забезпечених категорій громадян. Але, ці завдання більш характеризують вже розподільчу функцію податків, бо відбувається розподіл отриманих коштів на соціальні проекти.

Розподільна функція, також, є відображенням фіскальної, адже кінцевою метою наповнення державного та місцевих бюджетів – є подальше розподілення отриманих коштів. На стадії розподілу ця функція дуже тісно переплітається з регулюючою, зокрема це стосується непрямих податків, адже регулюючи споживання, вони створюють основи для перерозподілу коштів одних платників на користь інших [15].

На думку науковців, „розподільчо-регулююча функція закладена в сутності кожного податку. Податки пов'язані з процесами перерозподілу вартісних пропорцій національного продукту між платниками податків та державою. Причому, розміри цих вартісних пропорцій безпосередньо й регулюються за допомогою податків” [27, с. 35; 5, с. 27].

Умови реалізації регуляторного потенціалу податків визначаються

станом основних параметрів економічного розвитку, залежно від того, на якій стадії розвитку перебуває економіка держави, необхідною може бути активізацію стимулюючих або стримуючих важелів регуляторного потенціалу податкової системи [5, с. 28].

Дослідник О. Куций наголошує на тому, що зв'язок, який виникає між суб'єктами правовідносин має індивідуальний, конкретно визначений характер, що він пояснює індивідуалізованим за своїм суб'єктним складом, за змістом прав і обов'язків цих суб'єктів характером податкових правовідносин. Проте, у той же час учений наполягає у наявності певної невизначеності правового статусу платників податків, що призводить до диспропорцій прав і обов'язків. Адже, як вважає автор, обсяг прав платників податків є набагато меншим за обсяг їхніх обов'язків [28].

На думку О. Бакун у разі набуття податковим органом та платником податку юридичних прав та обов'язків вони підпадають під безпосередній вплив держави, яка підтримує право податкового органу стягувати податки, гарантує його дії і забезпечує виконання обов'язків платником податку ; 4) правовідносини у галузі податків – це завжди зв'язок суб'єктів через реальні, фактично існуючі права та обов'язки, які фіксують суворо визначену міру поведінки кожної із сторін [6].

Учена І. Пасічна під податковими правовідносинами пропонує розуміти – вид масових, гарантованих державою фінансових правовідносин, що завжди є комплексними владно-майновими, грошовими відносинами, які ґрунтуються на податково-правових нормах. На думку дослідниці, такі відносини мають конфліктний характер і виникають лише у сфері утворення фінансових ресурсів держави [43, с. 194–195]. Але с запропонованим трактуванням можливо частково посперечатися, зокрема щодо поняття „як різновид масових правовідносин”. У науковій літературі не зустрічається подібний термін і його вживання, мабуть, є не зовсім коректним. Але, можна припустити, що авторка мала на увазі конституційний обов'язок кожного сплачувати податки і збори та щорічно подавати до податкових інспекцій за місцем проживання

декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік (ст. 67 Конституції [25]). Адже, податковий обов'язок витікає з Конституційної норми.

Але, ми цілком погоджуємося з автором стосовно конфліктного характеру податкових правовідносин. Причинами виникнення конфлікту науковці вважають:

- часте внесення змін до податкового законодавства;
- невідповідність реаліям часу та бюрократичність засад податкового адміністрування;
- різний правовий статус платників податків та контролюючих органів;
- відсутність зворотного зв'язку між платником податків і контролюючим органом;
- каральний характер податкової системи;
- відсутність гласності у реалізації податкової політики держави;
- відсутність інформації про ефективність використання фінансових ресурсів [81].

На думку Т. Калінеску, конфлікт обов'язково має соціальний характер, тому, що в його основі лежать об'єктивні розбіжності або протиріччя цілей та інтересів різних суб'єктів. Основними причинами будь-якого конфлікту можна назвати обмеженість ресурсів, які потрібно ділити, взаємозалежність завдань, розходження з метою, розходження в інтересах і цінностях, розходження в манері поведінки, у рівні освіти, а також погані комунікації, за допомогою яких здійснюється передача інформації для прийняття відповідного рішення [22].

Автор як один із факторів конфлікту інтересів виділяє „обмеженість ресурсів, які потрібно ділити”, вважаємо, що цей фактор, найбільше характеризує причину конфлікту. Основною функцією, що виконують податки, є фіскальна, саме вона й визначає сутність і суспільне значення податків. Сутність цієї функції полягає у формуванні (за рахунок податків)

фінансової основи бюджетів усіх рівнів. За допомогою фіскальної функції відбувається реалізація соціальної спрямованості податків, виявляються конкретні форми утворення фінансових ресурсів держави, що забезпечують, як існування самої держави так і можливість органів державної влади та місцевого самоврядування повноцінно виконувати покладені на них функції з фінансування соціально-економічних програм. Отже, держава зацікавлена у максимальному наповненні державної скарбниці, використовуючи різні методи збільшення податкових надходжень, зазвичай не зовсім ефективних: шляхом впровадження нових податків та зборів, розширення переліку об'єктів оподаткування, збільшення суб'єктного складу платників податків, розширення податкової бази, підвищення ставок податків, скасування податкових пільг тощо.

У той же час кожний суб'єкт господарювання бажає збільшити власні прибутки, зазвичай шляхом ухилення від сплати податків та зборів (мінімізації податкової бази, фальсифікація даних бухгалтерської та фінансової звітності; перекручення об'єкта оподаткування шляхом незаконної зміни економічних показників, як то: приховування (заниження) показників від реалізації продукції, завищення витрат, які відносяться на собівартість продукції тощо).

Досягнення консенсусу між державою та платниками податків може бути з урахуванням інтересів обох сторін, зокрема дуже важливим є перехід до співпраці між контролюючим органом та платником податків, шляхом надання регулярних консультацій, попередження про настання строку подання податкової звітності та сплати податків, зокрема авансових внесків; проведення громадських обговорень щодо найбільш гострих питань стосовно справляння податків та зборів. Але наявність лише діалогу між двома сторонами не призведе до збільшення податкових надходжень, якщо на платника покладено занадто високе податкове навантаження. Отже, потрібно виробляти податкову політику, яка буде враховувати й інтереси платників податків у напрямку зменшення податкового навантаження, зокрема у тих

галузях економіки, що забезпечують споживачів соціально-орієнтованими товарами та послугами [77, с. 106].

Щодо адміністрування податків, то в наукових колах багато існує поглядів на сутність цього процесу, але більшість з них сходяться на думці, що адміністрування податків є управлінським процесом.

Так, А. Селіванов розглядає процес адміністрування податків як правовідносини, що складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків [80].

Так, О. Бандурка, В. Понікаров та С. Попова під податковим адмініструванням пропонують розуміти сукупність норм (правил), методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства про податки та збори, за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення у відповідні бюджети та притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства [48].

Учений В. Андрущенко пропонує розглядати категорію податкового адміністрування з позиції соціального управління, точніше, як „управління людьми та подіями у сфері оподаткування через ієрархічно структуровані рішення представницьких органів та дії відповідних виконавчо-владних установ”. Пояснює він тим, що людина є основним учасником процесу адміністрування податків та зборів, бо вона, безпосередньо, бере участь в економічних відносинах з державою з приводу формування централізованих фондів грошових коштів держави через сплату податків та зборів [3, с. 11; 28].

Дослідниця Р. Паславська вважає, що, взагалі не коректно застосовувати термін „адміністрування” до податкових платежів. На думку вченгої, адміністрування не є одностороннім актом примусу, а скоріше –

консенсусом, що базується на усвідомленні можливості притягнення до відповідальності сторін у досягненні суспільно важливих цілей [45, с. 59]. Хоча з такою думкою можливо лише частково погодитися, бо за умов існування занадто високого податкового навантаження, завжди буде мати місце бажання ухилення від сплати податків, не зважаючи на усвідомлення притягнення платника податку до відповідальності. Для існування консенсусу, як ми вже казали, потрібно виробляти податкову політику, яка буде враховувати й інтереси не тільки держави, а й платників податків у напрямку оптимізації податкового навантаження.

Щодо визначення цього терміна в нормативно-правових актах, можна спостерігати відсутність як такого тривалий час. Так, ПК України було затверджено 2 грудня 2010 року, який набув чинності з 1 січня 2011 року. І лише у липні 2013 року ЗУ „Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи”, було внесено зміни до п. 14.1, ст. 14 ПК України шляхом доповнення пп. 14.1.1-¹, в якому надано визначення поняттю адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування як сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів [49].

Ст. 19-¹ ПК України уточнює функції, які виконують контролюючі органи, серед яких здійснення адміністрування податків, зборів та інших платежів; організація інформаційно-аналітичного забезпечення та автоматизація процесів адміністрування.

Але, не зважаючи на те, що чітке визначення цього поняття з'явилося лише у липні 2013 року, протягом 2,5 років у ПК України містився вже Розділ II, який мав назву „Адміністрування податків, зборів, платежів”.

У липні 2015 року ЗУ „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість” [60] було внесено зміни до ПК України в частині доповнення статтею 200-¹, якою запроваджено поняття електронного адміністрування податку на додану вартість.

Система електронного адміністрування податку на додану вартість забезпечує автоматичний облік в розрізі платників податку:

- суми податку, що містяться у виданих та отриманих податкових накладних та розрахунках коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних;

- суми податку, сплачені платниками при ввезенні товару на митну територію України;

- суми поповнення та залишку коштів на рахунках в системі електронного адміністрування податку на додану вартість;

- суми податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних (п. 200-¹.1, ст. 200-¹ ПК України [49]).

До того ж, спостерігається активне впровадження Інтернет технологій для використання в системі адміністрування податків та зборів, і наприкінці грудня 2015 року ЗУ „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році” [57] вводиться поняття електронного адміністрування реалізації пального (далі за текстом – СЕАРП). Результатом впровадження стало збільшення надходжень до державного бюджету від акцизного податку з ввезеного на митну територію України та виробленого пального та місцевих бюджетів за рахунок акцизного податку з реалізованого пального через роздрібну торговельну мережу.

Запровадження СЕАРП сприяло зменшенню тіньового обігу нафтопродуктів. Так, якщо у 2014 році тіньовий обіг становив 758,8 тис. т., у 2015 році лише 242 тис. т., а у 2016 році лише 9,3 тис. т. [22].

Отже, можна зробити висновки, що податкові правовідносини у сфері адміністрування – виникають відповідно до податкових норм і складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами управлінської діяльності, спрямованої: на здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, за правильністю обчислення та своєчасністю перерахування податків та зборів до державного та місцевих бюджетів, як складової податкового обов'язку; своєчасністю подання податкової звітності до контролюючих органів, та притягнення до відповідальності платників податків у разі порушення ними податкового законодавства. Досягнення консенсусу у сфері адміністрування податків та зборів може лише виробляти податкову політику, яка враховуватиме інтереси не тільки держави, а й платників податків у напрямку оптимізації податкового навантаження.

1.4. Правовий статус учасників правовідносин з адміністрування податків та зборів

Дослідження правового статусу осіб, які є учасниками правовідносин у сфері адміністрування податків та зборів не втрачає своєї актуальності, що пов'язано з реформуванням податкової системи та набуття нових прав та обов'язків кожної зі сторін відносин. Проблеми правового статусу були предметом дослідження багатьох теоретиків права, державознавства, представників галузевих правових наук. На цей час проблема правового статусу є найважливіша в науковому напрямку теорії держави і права а також в інших галузях юридичної науки [32, с. 18]. Тому спробуємо розпочати наше дослідження із встановлення змісту поняття „правовий статус” у загальному розумінні.

Правовий статус – це юридично закріплене становище людини в суспільстві. Розрізняють загальний, спеціальний (родовий) та індивідуальний правовий статус [23].

Учений Р. Ромашов вважає, що „правовий статус є сукупністю прав та

обов'язків, які персоніфікують особу в якості учасника юридично значимих відносин” [32, с. 19].

Правовий статус особи – це система закріплених у нормативно-правових актах і гарантованих державою прав, свобод, обов'язків, відповідальності, відповідно до яких індивід як суб'єкт права (тобто як такий, що має правосуб'єктність) координує своє поведінку в суспільстві [82].

Правовий статус особи – це сукупність усіх прав, обов'язків і законних інтересів суб'єктів права. Правовий статус кожної особи є індивідуальним (наприклад, чоловік не може мати відпустки за пологами, а кожна людина має право на власне ім'я). Крім того, слід розрізняти конституційний і спеціальний статус громадян [19, с. 342]. Це визначення можна застосувати й для характеристики правового статусу учасників правовідносин з адміністрування податків та зборів. Так, відповідно до пп. 17.1.4, п. 17.1, ст. 17 ПК України, платник податків під час виконання свого податкового обов'язку з обрахування та сплати податків та зборів користуватися податковими пільгами за наявності підстав. І такими підставами може бути подання до контролюючих органів документів, які свідчать про певний статус фізичної особи, наприклад: копія пенсійного посвідчення або довідка медико-соціальної експертизи для особи, яка є інвалідом I, II групи або інвалідом з дитинства [70]. Це підтверджує її індивідуальний статус учасника правовідносин – платника податків, який за наявності цих документів має право на отримання податкової пільги щодо сплати земельного податку відповідно до пп. 281.1.1, п.281.1, ст. 2814 ПК України. До того ж, у разі надання вище вказаних документів роботодавцю, де працює такий платник податків, який є податковим агентом з податку на доходи фізичних осіб, у такого працівника виникає право на отримання податкової соціальної пільги.

Дослідники В. Корельський та В. Перевалов у своїх дослідженнях охарактеризували правовий статус як багатоаспектну категорію, що, по-перше, має загальний, універсальний характер, включає статуси різних

суб'єктів правовідносин: держави, суспільства, особи тощо; по-друге, відображає індивідуальні особливості суб'єктів і реальне положення їх у системі багатоманітних суспільних відносин; по-третє, правовий статус не може бути реалізований без обов'язків, що кореспондуються правам, без юридичної відповідальності в необхідних випадках, без правових гарантій; по-четверте, категорія „правовий статус” визначає права і обов'язки суб'єктів у системному вигляді, що дає змогу здійснити порівняльний аналіз статусів різних суб'єктів, для відкриття нових шляхів їхнього вдосконалення [18, с. 36].

У політичному енциклопедичному словнику за редакцією Ю. Шемчушенка надано визначення правового статусу – як сукупність прав і обов'язків, що визначають юридичний стан особи, державного органу чи міжнародної організації; комплексний показник становища певного прошарку, групи чи індивідів у соціальній системі, один з найважливіших параметрів соціальної стратифікації [52, с. 225].

Як зазначає Н. Якимчук, «правовий статус» вказує на місце суб'єкта в системі правовідносин, що характеризується передусім його правами й обов'язками. До того ж, вона це поняття досліджує у порівнянні з поняттям „правове положення”, яке відображає функціональну роль та вказує місце суб'єкта в системі суспільних відносин. Учена доводить, що ці поняття не можливо ототожнювати. Правовому статусу, закріпленому в законодавстві державою за суб'єктом суспільних відносин, притаманна визначеність, певна стабільність і стійкість, а також те, що він може зазнавати трансформації за умови зміни ролі та положення самого суб'єкта в системі галузевих правовідносин [88, с. 12]. Отже, якщо ці докази пристосувати до правового статусу суб'єктів правовідносин у сфері адміністрування, то слід зазначити про чітке закріплення прав та обов'язків платників податків у ПК України (ст. 16, ст. 17) та контролюючих органів (ст. 19, ст. 20). Змінюватися правовий статус цих суб'єктів може лише у разі внесення змін до ПК України, де будуть уточнені, доповнені чи скасовані їх права та обов'язки.

Учений А. Панчишин зазначив що правовий статус – це всезагальна комплексно-універсальна різноаспектна цілісна категорія, що має чітку структуру та визначає принципи взаємодії між суб'єктами суспільних відносин, а також місце кожного в існуючій системі правових відносин. З даного визначення можна виділити такі риси, що характеризують термін правовий статус: чітка структурованість даної категорії, глобальність та універсальність такої категорії, що обумовлює взаємозв'язок між суб'єктами суспільних відносин і визначає місце кожного суб'єкта у системі [11, с.72]. Правовим статус називається тому, що становище особи в суспільстві визначається юридичними нормами, які опосередковують різносторонні зв'язки людини із соціальним оточенням. У широкому розумінні слова під правовим статусом особи розуміється юридично закріплене становище людини у суспільстві, її права і свободи, обов'язки і відповідальність, встановлені законодавством і гарантовані державою. До структури правового статусу юристи часто включають і такі елементи, як законні інтереси, правові принципи, правовідносини загального статутного, типу, правосуб'єктність у вузькому розумінні категорія правовий статус особи характеризує обсяг прав і свобод, якими володіє людина – суб'єкт права. Права і свободи складають основний сенс – ядро правового статусу [11, с. 73].

Зазвичай, правовий статус поділяють на: загальний, спеціальний та індивідуальний.

Загальний – статус закріплений у конституції і конституційних законах. Він є узагальненим й однаковим для всіх суб'єктів; характеризується стабільністю та визначеністю; передбачає рівність прав і обов'язків, рівність перед законом; є основою для набуття конкретних суб'єктивних прав, покладення обов'язків і несення відповідальності [82].

Спеціальний – статус особи як представника тієї чи іншої соціальної групи, відокремленої за певним юридико-значущим началом (родом діяльності, віком тощо), який наділений відповідно до законодавства спеціальними, додатковими, правами й обов'язками, зумовлений

особливостями становища суб'єкта та потребами його функціональної спеціальної активності. Спеціальний статус доповнює або обмежує загальний правовий статус. Він має мінливий характер [82].

Вважаємо, що посадові особи контролюючих органів мають саме спеціальний статус, що наділяє їх певними правами та обов'язками щодо адміністрування податків та зборів.

Індивідуальний – той, який становить персоніфіковані права та обов'язки в їх конкретних, природних і набутих здібностях і особливостях (стать, вік, родинний стан, стан здоров'я, релігійні переконання тощо), відрізняється рухливістю [82]. Щодо індивідуального правового статусу – то він притаманний певним категоріям платників податків, як то: особам, що є інвалідами I,II групи, або інвалідами дитинства, особами, що віднесені до 1 або 2 категорії осіб, постраждалих внаслідок Чорнобильської катастрофи, у них виникають додаткові права – що можуть бути надані тільки цим категоріям, як то – право на отримання податкової пільги з земельного податку та податкової соціальної пільги у розмірі 150 % від суми стандартного розміру пільги (50 % розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленому на 1 січня звітного податкового року – для будь-якого платника податку).

Загальний правовий статус включає такі елементи, як: а) відповідні правові норми; б) правосуб'єктність; в) загальні для всіх суб'єктивні права, свободи й обов'язки; г) законні інтереси; г) громадянство; д) юридичну відповідальність; е) правові принципи; е) правовідносини (загального) статусного характеру. Як зазначають М. С. Кельман та О. Г. Мурашин: „ядром загального правового статусу – є суб'єктивні права, свободи, законні інтереси та обов'язки особи. Конституція України закріплює основні права та свободи людини і громадянина, що становлять основу будь-яких інших прав і свобод. За допомогою права держава закріплює відповідний правовий статус людини і громадянина, забезпечує кожній особі рівні можливості в користуванні своїми суб'єктивними правами і виконанні своїх обов'язків

[23].

Як зазначає О. Чернецький, „індивідуальний посадовий статус представника певної посади закріплює повноваження з урахуванням специфіки цієї посади у конкретному підрозділі. На нього впливають як зовнішні, так і внутрішні фактори, як то: укомплектованість кадрами підрозділу, в якому працівник обіймає посаду, тощо. Крім того, існування індивідуальних посадових статусів визначається тією обставиною, що в нормативних актах в основному регламентується компетенція служб, відділів, інших структурних підрозділів, а розподіл повноважень за конкретними посадами здійснюється відповідно зі штатним розкладом, на підставі функціональних обов'язків. Тому, обіймаючи однакові посади, працівники можуть виконувати різні повноваження” [87, с. 574].

Правовий статус державного органу влади закріплюється нормативно-правовими актами.

У відносинах з приводу адміністрування податків та зборів можна виділити декілька суб'єктів: Міністерство фінансів України, Державна податкова служба України, Державна митна служба України, територіальні органи Державної податкової служби та платники податків.

Міністерство фінансів України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується й координується Кабінетом Міністрів України. Саме воно забезпечує формування та реалізує державну фінансову та бюджетну політику, забезпечує формування й реалізацію єдиної державної податкової, митної політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [64].

Основними завданнями діяльності Міністерство фінансів України в контексті забезпечення формування та реалізації єдиної державної податкової, митної політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску, є:

– здійснює нормативно-правове регулювання у фінансовій, бюджетній, податковій, митній сферах, у сфері адміністрування єдиного

внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства;

– здійснює заходи з підготовки до імплементації у національне законодавство рекомендацій Організації економічного співробітництва та розвитку в сфері оподаткування, а також щодо обміну фінансовою інформацією в податкових цілях, бере участь у засіданнях робочих груп з питань податкової політики та адміністрування Організації економічного співробітництва та розвитку;

– здійснює державне регулювання бухгалтерського обліку, фінансової, бюджетної звітності та аудиту в Україні, здійснює адаптацію законодавства з питань бухгалтерського обліку та аудиту в Україні до законодавства ЄС;

– забезпечує управління фіскальними ризиками;

– інформує громадськість про економічні та фіскальні цілі держави;

– вносить пропозиції стосовно щорічного перегляду ставок податків і зборів, установлених у фіксованому значенні, для компенсації інфляційного впливу на обсяг надходжень до бюджету;

– здійснює узгодження рішення про надання розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу стосовно загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного бюджетного року;

– бере участь у переговорах з делегаціями Урядів інших держав щодо підготовки проектів міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи і майно [64].

Досліджуючи зміст поняття правового статусу, слід зупинитись на взаємодії з іншими органами державної виконавчої влади та місцевого самоврядування щодо вирішення питань з приводу формування та реалізацію єдиної державної податкової, митної політики, державної політики з

адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Міністерство фінансів України є юридичною особою публічного права, органом, суб'єктом владних повноважень, що здійснює владні управлінські функції відповідно до законодавства, він має право: отримувати безоплатно: інформацію, документи й матеріали, необхідні для виконання покладених на нього завдань: від міністерств, інших центральних та місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування; від головних розпорядників бюджетних коштів, Національного банку, підприємств, установ і організацій, банків та інших фінансових установ незалежно від форми власності; суб'єктів первинного фінансового моніторингу; Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку; від суб'єктів господарювання, яким надані ліцензії на провадження господарської діяльності, пов'язаної з випуском та проведенням лотерей; від позичальників, що отримали кредити під державні гарантії; від суб'єктів господарювання державного сектору економіки; від Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування тощо [64].

Порядок надання інформації вище переліченими суб'єктами здійснюється на підставі виданих Міністерство фінансів України наказів, зокрема:

„Про затвердження Порядку обміну інформацією між Міністерством фінансів України та Пенсійним фондом України для здійснення верифікації і моніторингу достовірності інформації, поданої фізичними особами” [67], „Про затвердження Порядку обміну інформацією між Міністерством фінансів України та Міністерством соціальної політики України щодо верифікації державних допомог” [68], „Про затвердження Порядку надання Державною фіскальною службою України інформації з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків про доходи (відсутність доходів), отримані фізичними особами, які звернулись за призначенням державної допомоги” [65], „Про затвердження Порядку обміну електронними

документами з контролюючими органами” [66], „Про затвердження Порядку обміну інформаційно-аналітичними матеріалами між суб'єктами інтегрованого управління кордонами” [69].

Міністерство фінансів України в межах власної компетенції має право видавати накази, які є обов'язковими для виконання суб'єктами до кого вони адресовані: центральними органами виконавчої влади, їхніми територіальними органами, місцевими держадміністраціями, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами, організаціями незалежно від форми власності та громадянами [64].

Але Міністерство фінансів України будує взаємовідносини з іншими суб'єктами не тільки по вертикалі, але й по горизонталі, про що свідчить п. 7 „Положення про Міністерство фінансів України”, де вказано, що у процесі виконання покладених на нього завдань взаємодіє з іншими державними органами, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, тимчасовими консультативними, дорадчими, утвореними Кабінетом Міністрів України, органами місцевого самоврядування, об'єднаннями громадян, громадськими спілками, профспілками та організаціями роботодавців, підприємствами, установами та організаціями.

Відповідно до Постанови КМУ „Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України” Державну фіскальну службу України було реорганізовано та створено на її основі Державну податкову службу України та Державну митну службу України.

Державна податкова служба України є центральним органом виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Її діяльність спрямовується й координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів.

З метою оптимізації структури апарату було внесено суттєві зміни до структури Державної податкової служби України, до якої відтепер належать:

- Департамент забезпечення роботи Служби;

- Департамент обслуговування платників та інформаційних технологій;
- Департамент інформаційно-сервісної підтримки;
- Департамент адміністрування податків;
- Департамент податкових перевірок, трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування;
- Департамент моніторингу ризикових операцій та доходів;
- Департамент методологічної та нормотворчої роботи;
- Департамент правового забезпечення;
- Департамент стратегічного розвитку та міжнародного співробітництва;
- Департамент по роботі з податковим боргом;
- Департамент кадрового забезпечення та розвитку персоналу;
- Департамент матеріально-технічного забезпечення;
- Департамент фінансово-бухгалтерського забезпечення;
- Департамент з питань запобігання та виявлення корупції;
- Департамент внутрішнього аудиту;
- Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом;
- Головне оперативне управління;
- Головне слідче управління фінансових розслідувань;
- Управління охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації [4].

Враховуючи те, що адміністрування податків та зборів, відповідно до пп. 14.1.1-1, п.14.1, ст. 14 ПК України – є сукупністю процедур контролюючих органів, які полягають: в організації ідентифікації, обліку платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпеченні сервісного обслуговування платників податків, організації та контролю за сплатою податків, зборів [49], можливо права та обов'язки контролюючих органів згрупувати за напрямками процедур, що вони

здійснюють в межах адміністрування.

З приводу організації ідентифікації платників податків, зборів, інших обов'язкових платежів Державна податкова служба України має право:

- отримувати безоплатно інформацію, документи та матеріали від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій усіх форм власності;

- одержувати безоплатно відомості від органів, уповноважених проводити державну реєстрацію суб'єктів, видавати ліцензії на провадження видів господарської діяльності; від органів, що здійснюють реєстрацію фізичних осіб, про громадян, які прибули на проживання до певного населеного пункту чи вибули з нього; від органів державної реєстрації актів цивільного стану - про фізичних осіб, які померли;

- отримувати безоплатно від органів, що забезпечують ведення відповідних державних реєстрів, інформацію, необхідну для забезпечення погашення податкового боргу платника податків [49].

З приводу обліку платників податків, зборів, інших обов'язкових платежів та об'єктів оподаткування:

- приймати рішення про зміну основного місця обліку та переведення великих платників податків на облік у контролюючі органи, що здійснюють податкове супроводження великих платників податків та знімати їх з обліку;

З приводу забезпечення сервісного обслуговування платників податків, зборів, інших обов'язкових платежів:

- здійснювати щоденну обробку даних та інформації електронного кабінету.

З приводу організації та контролю за сплатою податків, зборів інших обов'язкових платежів:

- запрошувати платників податків, зборів для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків, зборів;

- проводити перевірки і звірки платників податків, у тому числі після проведення процедур митного контролю та митного оформлення;

- запитувати та вивчати під час проведення перевірок первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову, статистичну звітність, пов'язану з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів;
- вимагати під час проведення перевірок від платників податків проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки;
- здійснювати контроль за додержанням законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги);
- здійснювати під час проведення перевірок зняття показань внутрішніх та зовнішніх лічильників, якими обладнані технічні пристрої, що використовуються у процесі провадження діяльності, що перевіряється;
- доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень, майна, що використовуються для провадження господарської діяльності;
- застосовувати до платників податків фінансові (штрафні) санкції за порушення податкового законодавства; стягувати до бюджетів та державних цільових фондів суми грошових зобов'язань та податкового боргу;
- приймати рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, а також про списання безнадійного податкового боргу [49].

Державна податкова служба України, також – є суб'єктом владних повноважень, який в межах власної компетенції має право видавати накази організаційно-розпорядчого характеру та здійснювати контроль за їхнім виконанням платниками податків [54].

Отже, якщо, досліджуючи правовий статус Міністерства фінансів України, ми виявили широко коло суб'єктів, на які розповсюджується дія нормативно-правових актів, що ним видається, зокрема наказів, то стосовно Державна податкова служба України, виявлено більш вузьке коло осіб на яких розповсюджується дія наказів організаційно-розпорядчого характеру, до яких належать платники податків та зборів, зокрема: юридичні особи

(незалежно від резидентського статусу) їхні відокремлені підрозділи, фізичні особи (як резиденти, так і нерезиденти України), які мають або отримують в процесі господарської діяльності об'єкти оподаткування.

Відповідно до 14.1.1-1, п.14.1, ст. 14 ПК України контролюючі органи здійснюють не тільки адміністрування податків та зборів а й митних платежів, до яких належать: мито; акцизний податок та податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції).

Але, відповідно до ч.2, ст. 1 Митного кодексу України (далі – МК України), відносини, пов'язані із справлянням митних платежів, регулюються не тільки Митним кодексом України, але й Податковим кодексом України [35], що ще раз підкреслює, що адміністрування митних платежів – є складовою загальної політики адміністрування.

Як вказувалося вище, після реорганізації Державної фіскальної служби України було створено на її основі Державну податкову службу України та Державну митну службу України.

Державна митна служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів, вона реалізує державну митну політику, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань державної митної справи [54].

Державну митну службу України в межах наданих повноважень виконує наступні завдання, що пов'язані з системою адміністрування, як то:

- здійснює контроль за наданням територіальним органам гарантій забезпечення сплати митних платежів, організовує та здійснює стягнення коштів у разі невиконання забезпечених гарантіями зобов'язань;

- веде облік і адміністрування митних платежів, забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою їх нарахування та сплати до відповідного бюджету під час переміщення товарів через митний кордон України;

- здійснює контроль за правильністю визначення митної вартості

товарів, за правильністю класифікації та визначення країни походження товарів, що переміщуються через митний кордон України [19] (адже, від правильності визначення митної вартості товарів буде залежати вірність обчислення бази нарахування податків та зборів, та повнота зарахування до відповідних бюджетів);

- проводить документальні перевірки дотримання вимог законодавства з питань своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати у повному обсязі митних платежів, і зустрічні звірки;

- надає, в межах повноважень, розстрочення сплати митних платежів під час ввезення товарів на митну територію України;

- визначає суми податкових та грошових зобов'язань платників податків;

- застосовує до платників податків штрафні (фінансові) санкції за порушення вимог законодавства з питань державної митної справи [54].

Державна митна служба України забезпечує в межах адміністрування взаємодію з Державною податковою службою України з використанням інформаційних систем у режимі реального часу.

Відповідно до „Порядку інформаційного обміну між органами доходів і зборів, іншими державними органами та підприємствами за принципом „єдиного вікна” з використанням електронних засобів передачі інформації” взаємодія органів доходів і зборів, контролюючих органів та підприємств, а також обмін інформацією та документами між органами доходів і зборів та державними органами здійснюється за принципом „єдиного вікна” [55].

Можна зробити висновок, що Державна митна служба України та Державна податкова служба України взаємодіють між собою по горизонталі, але обидві служби є підпорядковані Міністерству фінансів України.

Наступним учасником правовідносин з приводу адміністрування податків та зборів є платники податків, які мають закріплені у ст. 16 ПК України обов'язки та надані ним ст. 17 ПК України права.

Вважаємо доцільним згрупувати обов'язки платників податків за

напрямами процедур, що виконують контролюючі органи в межах адміністрування.

З приводу ідентифікації платників податків в процесі адміністрування, останній зобов'язаний:

- повідомляти контролюючим органам за місцем обліку про свою ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення;

- повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи – підприємця [49].

З приводу обліку платників податків:

- стати на облік у контролюючих органах.

З приводу користування сервісним обслуговуванням платниками податків, останні зобов'язанні:

- використовувати електронний кабінет для листування з контролюючими органами в електронній формі у разі подання звітності в електронній формі, а також після проходження електронної ідентифікації онлайн в електронному кабінеті.

З приводу виконання платниками податків податкового:

- вести облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів та подавати її до контролюючих органів;

- подавати до контролюючих органів документи з обліку доходів, витрат, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування, первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів; забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку;

- подавати контролюючим органам інформацію стосовно отриманих податкових пільг, що надалі, є законною підставою для не сплати податків та

зборів до державного або місцевого бюджетів;

– допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій, що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування [49].

До того ж, правовий статус учасників відносин відображує не тільки наявні у нього обов'язки, але й надані ним права, які вони можуть реалізовувати (у нашому випадку в процесі здійснення адміністрування податків та зборів).

Хотілося б більш детально зупинитись на правах платників податків, що пов'язані з приводу користування ним сервісним обслуговуванням.

У процесі переходу від фіскальної моделі роботи до сервісної для органів державної податкової служби велике значення має налагодження партнерських відносин з платниками податків, визначення ефективного механізму взаємодії зазначених органів та платників податків у режимі реального часу [46]. Тому на сьогодні процес виконання платником податків зроблено максимально комфортним з найменшою втратою часу та зменшення корупційних ризиків, мова йдеться про активне використання інформаційних ІТ-технологій на усіх стадіях адміністрування податків та зборів.

Так, наприклад, платник податків за бажанням може подати податкову звітність з використанням засобів електронного зв'язку в електронній формі. І єдиною підставою для відмови у такої звітності може недійсність кваліфікованого електронного підпису чи печатки платника податків, у тому числі у зв'язку з закінченням строку дії сертифіката відкритого ключа [49].

Вперше можливість подання платником податків звітності в електронній формі з'явилася ще у квітні 2008 року, коли було видано Наказ Державної податкової адміністрації України „Про подання електронної податкової звітності” яким було визначено загальні вимоги до подання податкових документів в електронному вигляді засобами

телекомунікаційного зв'язку. Цим Наказом було передбачено надання платникові податку включеному до системи подання податкових документів в електронному вигляді акредитованому центрі сертифікації ключів – посилені сертифікати відкритих ключів посадових осіб юридичної особи, що мають право підпису (керівника, бухгалтера) та печатку юридичної особи, а безкоштовного спеціалізованого програмного забезпечення формування та подання до контролюючих органів податкових документів в електронному вигляді [72].

Для забезпечення плідної взаємодії контролюючих органів з платниками податків та переходу на партнерські стосунки, було прийнято рішення створити електронний сервіс „Електронний кабінет платника податків”, що сприятиме правильному і зручному обчисленню та своєчасній сплаті податків і зборів, обов’язкових платежів. За для цього було схвалено Концепцію, реалізація якої надасть можливість:

- удосконалити механізм взаємодії органів державної податкової служби та платників податків;
- запровадити подання декларацій у режимі реального часу зі суттєвим зменшенням витрат часу на подання платниками податків податкової звітності;
- забезпечити своєчасну та у повному обсязі сплату податків та зборів, й інших обов’язкових платежів;
- запобігти помилкам у податковій звітності та платіжних документах щодо сплати податків та зборів й інших обов’язкових платежів та, як наслідок, зменшити кількість випадків нарахування пені та штрафних санкцій;
- знизити рівень корупції в органах державної податкової служби та підвищити довіру платників податків до останніх;
- забезпечити доступ платників податків до інформації, що зберігається та опрацьовується в інформаційних базах органів державної податкової служби [46].

Основними завданнями автоматизованої системи стали:

- уніфікація електронної звітності, що передбачає впровадження єдиних стандартів та механізмів електронної взаємодії центральних органів виконавчої влади із суб'єктами подання звітності;
- спрощення процедури подання електронної звітності, що передбачає можливість її дистанційного подання, налагодження оперативного зворотного зв'язку із центральними органами виконавчої влади;
- максимальне залучення суб'єктів подання звітності до використання автоматизованої системи з дотриманням принципу добровільності її використання, зменшення часу, спрощення і підвищення рівня прозорості відповідних процедур;
- оптимізація обсягу адміністративних витрат, пов'язаних з формуванням, прийманням, обробленням, зберіганням і використанням електронної звітності;
- комплексний захист інформації, пов'язаної з формуванням, поданням, прийманням, обробленням, зберіганням і використанням електронної звітності [75].

Електронний кабінет розкриває широкі можливості платникові податків для сумлінного виконання ним податкового обов'язку. Завдяки використанню електронного кабінету платник може:

- переглянути в режимі реального часу інформації про платника податків, що збирається, використовується та формується контролюючими органами у зв'язку з адмініструванням податків, зборів, митних платежів;
- перевірити стан розрахунків з державним та місцевими бюджетами, з можливістю одержання документа, що підтверджує стан таких розрахунків;
- управляти сумами помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань та пені;
- заповнити, перевірити та подати податкові декларації, звітність до контролюючого органу;
- здійснити реєстрацію, коригування податкових

накладних/розрахунків в Єдиному реєстрі податкових накладних та акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних;

– отримати інформацію про проведення документальної планової перевірки із зазначенням дати початку проведення такої перевірки, у тому числі отримати наказ про проведення документальної (планової або позапланової, виїзної або невиїзної) та фактичної перевірки. За результатами перевірки отримати акт або довідку;

– стати на облік, внести зміни до облікових відомостей, знятися з обліку, перейти на спеціальні режими оподаткування тощо [49].

Проте, „Порядок функціонування Електронного кабінету” було затверджено лише у 2017 році, яким було визначено вимоги до програмного забезпечення для функціонування електронного кабінету, визначено порядок захисту даних від несанкціонованого доступу, спрямований на унеможливлення витоку, перехоплення, втрати, знищення, модифікації та блокування інформації; визначено суб’єктів, що здійснюють заходи з розробки, створення, впровадження та супроводження програмного забезпечення Електронного кабінету, визначено суб’єктів контрольних повноважень за роботою та адмініструванням Електронного кабінету тощо [71].

Також, сервісне обслуговування платників податків надається й митними органами щодо можливості використання платниками податків системи „єдиного вікна”. Підприємства завдяки використанню інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем, відтепер, мають можливість здійснити подання документів та відомостей для митного оформлення товарів (продукції). Інформаційна система протягом однієї години після випуску з пункту пропуску через державний кордон України для переміщення у митницю призначення задекларованих у попередній або періодичній митній декларації товарів автоматично формує та надсилає підприємству електронне повідомлення, в якому зазначаються: реквізити попередньої або періодичної митної

декларації; дата і час випуску товарів з пункту пропуску через державний кордон України; види державного контролю, які здійснено у формі попереднього документального контролю та які завершено у пунктах пропуску; вичерпний перелік документів та відомостей, які необхідно подати відповідному контролюючому органу для завершення необхідного виду державного контролю [55].

Хоча, досліджуючи закордонний досвід, можна побачити, що в Європейських країнах, таких, як: Швеція, Бельгії, Данія, Велика Британія застосовується найбільш ефективна, прозора та проста системи сплати податків – Єдиний рахунок. Ця система дозволяє платнику податків одним платіжним дорученням сплатити грошові зобов'язання по всім податкам та зборам, обов'язковим йому до сплати, та стовідсотково запобігає помилок при перерахуванні коштів. При цьому податкова служба має реальну картину про стан розрахунків платників податків з бюджетами, що сприяє уникненню ситуації, коли у одного платника податків одночасно по одному податку обліковується переплата, а по іншому податковий борг є неможливою. Платники податків зазначених країн вважають запровадження Єдиного рахунку для сплати податків найважливішим досягненням податкової служби, яке значно покращило взаємовідносини з податковою службою, скоротило бюрократичні процедури та витрати, пов'язані зі сплатою податків [36].

Наступним учасником правовідносин у сфері адміністрування податків та зборів є податкові агенти, як особи, на яких покладено обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються) платнику податків, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені для платників податків.

Але отримання статусу податкового агенту залежить, перш за все, від приналежності податку чи збору до державних або ж місцевих. На сьогодні

законодавство виділяє дві категорії посадкових агентів: з податку на доходи фізичних осіб та з туристичного збору.

З приводу визначення правового статусу податкового агента з податку на доходи фізичних осіб, хотілося б зазначити, що у пп. 14.1.180, п. 14.1, ст. 14 ПК України міститься норма, яка надає визначення, як юридичної особи (її філії, відділення, відокремленого підрозділу), самозайнятої особи, представництва нерезидента, інвестора за угодою про розподіл продукції, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками, здійснюють нарахування (виплату) доходу у будь-якій формі та зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок на доходи фізичних осіб від імені та за рахунок платника податків [49]. Отже, ця норма є узагальнюючою та вказує на критерії віднесення до категорії податкового агента будь-якої особи, що здійснює нарахування доходу та утримання податку з доходу платника.

Проте, щодо туристичного збору, правовий статус податкового агента залежить від рішення сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, про що вказано у пп. 12.4.2, п.12.4, ст. 12 ПК України.

Не дивлячись на те, що податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені як для платників податків, вони мають деякі специфічні права та обов'язки, що додатково відображують їхній податковий статус, зокрема податкові агенти, зобов'язані:

- подавати контролюючим органам у строки, встановлені для податкового кварталу, податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків (п. 51.1, ст. 51 ПК України);

- сплачувати суму податкового зобов'язання, як то суму нарахованого (утриманого) податку, самостійно визначеного ним з доходу, що виплачується на користь платника податку – фізичної особи за рахунок такої виплати;

– сплачувати суми податку, нараховані податковим агентом з доходів за здавання фізичними особами в оренду (суборенду, емфітевзис) земельних ділянок, земельних часток (паїв), виділених або не виділених в натурі до відповідного бюджету за місцезнаходженням об'єктів оренди (суборенди, емфітевзису) [49].

Це свідчить про їхній особливий статус у правовідносинах з приводу адміністрування.

Висновки до розділу 1

1. Проаналізовано доктринальні визначення адміністрування податків та зборів і виділено два основні підходи щодо розуміння його сутності: широкий та вузький. У широкому плані адміністрування податків та зборів розуміється як процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження та погашення податкових зобов'язань. У вузькому розумінні – комплекс дій адміністративного характеру, що здійснюються контролюючими органами задля забезпечення справляння податків і зборів. Звернено увагу на те, що науковці по-різному визначають об'єкт адміністрування податків і зборів: як здійснення певного податкового обов'язку платником податків, та як сферу справляння податків. Звернуто увагу на те, що суб'єктами, в цьому випадку, виступають уповноважені державні органи (їх посадові особи), на які покладено реалізацію податкової політики.

2. Встановлено, що оподаткування й адміністрування податків та зборів в Україні мають достатньо глибоке коріння. Перші згадки про них можна побачити ще у східних слов'ян початку X ст. Зазнавши велику кількість змін, залежно від того чи іншого історичного періоду та політичного стану держави, податкова система України нарешті набула сучасного вигляду. Ґрунтуючись на історичному досвіді, можна дійти висновку, що адміністрування податків та зборів є свого роду показником

рівня розвитку держави взагалі, а також цивілізованості й адекватності її правових та фінансово-економічних органів.

3. Зроблено висновок про те, що податкові правовідносини у сфері адміністрування податків та зборів виникають відповідно до податкових норм і складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами управлінської діяльності, спрямованої: на здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, за правильністю обчислення податкового обов'язку; повнотою та своєчасністю сплати податків та зборів до державного та місцевих бюджетів; своєчасністю подання податкової звітності до контролюючих органів та притягнення до відповідальності платників податків у разі порушення ними податкового законодавства.

4. Виявлено, що у червні 2010 року Наказом Міністерства Юстиції України було введено поняття дискреційних повноважень, що стосувалося й контролюючих органів. Введення цього поняття законодавчо закріпило права контролюючих органів самостійно (на власний розсуд) обрати один з кількох варіантів управлінського рішення. Доведено, що закріплення у правовому полі дискреційних повноважень є неоднозначним законодавчим рішенням, бо використовуючи такі повноваження контролюючий орган, як і будь який інший орган виконавчої влади має, передусім, адекватно оцінювати ситуацію, що склалася з метою недопущення зловживання владою або службовим становищем.

5. Визначено коло суб'єктів у відносинах з приводу адміністрування податків та зборів: Міністерство фінансів України, Державна податкова служба України, Державна митна служба України, територіальні органи Державної податкової служби, платники податків та податкові агенти. Міністерство фінансів України є юридичною особою публічного права, суб'єктом владних повноважень, що здійснює владні управлінські функції. Встановлено, що Міністерство фінансів України може будувати взаємовідносини з іншими суб'єктами по „горизонталі”, про що свідчить п. 7 „Положення про Міністерство фінансів України”, де вказано, що у процесі

виконання покладених на нього завдань взаємодіє з іншими державними органами, допоміжними органами та службами, утвореними Президентом України, тимчасовими консультативними, дорадчими, утвореними Кабінетом Міністрів України, органами місцевого самоврядування, об'єднаннями громадян, громадськими спілками, профспілками, підприємствами, установами та організаціями.

6. Встановлено, що дія нормативно-правових актів (зокрема наказів), що видаються Міністерством фінансів України розповсюджується на ширше коло суб'єктів – тоді, як дія наказів організаційно-розпорядчого характеру Державної податкової служби України стосується вузького кола осіб, до яких належать платники податків та зборів.

7. Досліджено правовий статус платників податків: їх права та обов'язки. Зроблено акцент на правах платників податків, що пов'язані з приводу користування ними сервісним обслуговуванням, що виражається у побудові партнерських відносин із активним використанням інформаційних технологій на усіх стадіях адміністрування податків та зборів, зокрема у створенні електронного сервісу „Електронний кабінет платника податків”, що сприяє правильному і зручному обчисленню та своєчасній сплаті податків, зборів; та системи „єдиного вікна” для вдосконалення системи митного обслуговування.

8. Досліджено правовий статус податкового агента, як учасника правовідносин у сфері адміністрування податків та зборів. Доведено, що не зважаючи на те, що податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені як для платників податків, вони мають деякі специфічні права та обов'язки, що додатково відображують їх податковий статус.

Список використаних джерел до розділу 1

1. Адміністрування податків, зборів, платежів: навч. посіб. / В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко; за заг. ред. В. П. Хомутенко. Одеса : Атлант, 2015. 314 с.,
2. Алексеєнко Л. М. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів (українсько-англійсько-російський). Тернопіль : Астон, 2003. 672 с.
3. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво. *Фінанси України*. 2003. № 6. С. 28.
4. Апарат: офіційний веб-сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/struktura-/aparat/>
5. Атаманчук О. В. Регулююча функція податків та регуляторний потенціал податкової системи. *Економіка та держава*. 2008. № 10. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/10_2008/9.pdf.
6. Бакун О.В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин в умовах переходу до ринкової економіки : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2000. 16 с. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe.
7. Бандурка О. М., В. Д. Понікаров, С. М. Попова. Податкове право : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 312 с.
8. Барабанова В. В. Сучасний стан адміністрування податків. *Динаміка еволюції людського інтелекту, етико-естетичного сприйняття світу та художньої творчості* : матеріали XI Міжнародної науково-практичної конференції. URL: <http://icp-ua.com/ru/node/1059>.
9. Белых В. С. Налоговое право России : краткий учебный курс. Москва : НОРМА, 2004. URL: http://forum.yurclub.ru/index.php?app=downloads&module=display§ion=download&do=confirm_download&id=972.
10. Беспалова А. О. Правове регулювання адміністрування податків і

зборів в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юр. наук: спец. 12.00.07 адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Одеса, 2015. 25 с.

11. Бутков І. М. Щодо визначення поняття „правовий статус фізичної особи-підприємця”. *Форум права*. 2013. № 3. С. 70–76. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.

12. Віхров О. П., Ніщимна С. О. Фінансове право : конспект лекцій. Чернігів: ЧДІЕУ, 2002. 280 с. URL: <http://fingal.com.ua/content/view/1322/88/1/0/>.

13. Волощук Р. Є. Історичні аспекти адміністрування податків. *Наукові праці НДФІ*. 2010. Вип. 4.– С. 156–166. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npndfi_2010_4_21.

14. Гай-Нижник П. Фінансова політика уряду Української Держави Гетьмана Павла Скоропадського (29 квітня – 14 грудня 1918 р.). Київ, 2004. – 430 с.

15. Гега П. Т., Доля Л. М. Основи податкового права : навч. посіб. 3-тє вид., випр. і доп. Київ : Т-во «Знання», КОО, 2003. 302 с. <http://textbooks.net.ua/content/view/3747/24/>.

16. Гегель Г. Энциклопедия философских наук / Г. Гегель. – М.: Наука, 1974. – 452 с.

17. Даниленко С. В. податкова система і податкова політика УСРР у 1920-х роках: історіографічний та методологічний дискурси висвітлення. URL: http://shron1.chtyvo.org.ua/Danylenko_Sviatoslav/Podatкова_systema_i_podatкова_polityka_USRR_u_1920-kh_rokakh.pdf.

18. Єфименко М. Ю. Правовий статус адвоката в адміністративному судочинстві. *Право і Безпека*. 2013. № 3. С. 35–41. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2013_3_9.

19. Загальна теорія держави і права : підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів / М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко та ін. Харків : Право, 2011. 584 с. URL:

<https://studfiles.net/preview/5200734/>.

20. Звіт про виконання плану роботи державної фіскальної служби України за 2016 рік. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf>.

21. Іванов Ю., Карпов Л., Петросянц К. Адміністрування податків. Харківський національний економічний ун-т. Харків : ХНЕУ, 2005. 276 с.

22. Калінеску Т. В., Калінеску Т. В., Корецька-Гармаш В. О., Демидович В. В. Адміністрування податків : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 290 с. URL: http://pidruchniki.com/1718040152536/ekonomika/konflikt_interesiv_podatkovi_rozuyasnennya_stroki_davnosti.

23. Кельман М. С., Мурашин О. Г. Загальна теорія держави і права : підручник. Київ : Кондор, 2006. 477 с. URL: https://www.studmed.ru/kelman-ms-murashin-og-zagalna-teorya-derzhavi-prava_23b74e3a936.html.

24. Кириченко В. М., Куракін О. М. Теорія держави і права. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 264 с.

25. Конституція України, прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.

26. Кравцова Т. М. Адміністрування податків як системоутворюючий правовий інструмент оподаткування в Україні. *Приватне та публічне право*. № 1. 2017. С. 64–67.

27. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія. Тернопіль : Картбланш, 2005. 371 с.

28. Куций О. А. Адміністративно-правові засоби забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одес. нац. юрид. акад. Одеса, 2004. 19 с. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe.

29. Кучерявенко М. П. Податкове право Навчальний посібник. Харків: Право, 2013. 536 с. URL:

http://megalib.com.ua/content/9313_Kontroluuchi_organu_ta_organu_styagnennya.html.

30. Ластовецький А. Організаційно-правові засади адміністрування податків. *Право України*. 2003. № 11. С. 37–40.

31. Легкова М. Ф., Марченко В. Б. Податкове право : посібник. URL: <http://www.abetka.org/yurydychna-osvita/podatkove-pravo/podatkove-pravo---posibnik---legkova-m-f-marcenko-v-b>.

32. Макарчук В. В. Поняття „правовий статус особи” в теоретично-правовій літературі. *Право.ua*. 2015. № 3. С. 18–23. URL: <http://rep.btsau.edu.ua/handle/bnau/1740>.

33. Межейнікова В. Сутнісні аспекти податкового адміністрування в Україні. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України* : збірник наукових праць. Суми. 2005. Т. 13. С. 88–97.

34. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу. Київ : Комп'ютерпрес, 2006. 127 с.

35. Митний кодекс України : Закон від 13.03.2012 р., № 4495-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

36. Міжнародний досвід: адміністрування податків в Європі та в Україні : Офіційний портал Державної фіскальної служби України. URL: http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_/2012_povidomlenia-modernizatsia/print-59283.html.

37. Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. д. ю. н., проф. Ю.А. Крохина. 2-е изд., перераб. М. : Норма, 2004. 720 с.

38. Нечай Н. В. Від „десятини” князя Володимира до „виходу” Батия. *Вісник податкової служби України*. 2011. №12. С. 20–21.

39. Нечай Н. В. Нариси з історії оподаткування. URL: <http://www.dpa.cv.ua/pod/pro-dps/istoriya-opodatkuvannya-ukrayini-z-chasiv-kiyivskoyi-rusi-do-sogodennya.html>.

40. Нечай Н. В. Податкова система Речі Посполитої. *Вісник податкової служби України*. 2011. № 15. С. 24.

41. Нечай Н. Прибутки Війська Запорозького. *Вісник податкової служби України*. 2011. № 16. С. 24.
42. Онищенко В. Податкове адміністрування. *Економіка: проблеми теорії та практики*. Дніпропетровськ : ДНУ, 2001. С. 3–9.
43. Пасічна І. О. Особливості податкових правовідносин. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2011. № 4. С. 187–196.
44. Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні : дис. ... кандидата економічних наук. Львів, 2014. 224 с.
45. Паславська Р. Ю. Сутність системи адміністрування податків та особливості її функціонування в Україні. *Актуальні проблеми розвитку економіки та регіону*. 2013. Вип. 9. С. 58–63.
46. Питання створення та запровадження електронного сервісу „Електронний кабінет платника податків”: Розпорядження від 05.12.2012 р. № 1007-р / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1007-2012-%D1%80>.
47. Податкове право : навчальний посібник / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д.А. Кобильник та ін. ; за ред. проф. М.П. Кучерявенко. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
48. Податкове право : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 312 с. URL: http://shron1.chtyvo.org.ua/Bandurka_Oleksandr/Podatkove_pravo.pdf.
49. Податковий кодекс України. Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. Діюча редакція. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
50. Податковий тягар ревізьких душ. *Сайт Державної податкової адміністрації у Львівській області*. URL: <http://www.sta.lviv.ua/index.php?id=859>.
51. Позняков С. Співвідношення понять „адміністрування податків та інших обов’язкових платежів” і „адміністрування податкового боргу”.

Науковий вісник національної академії державної податкової служби. 2004. № 3 (25). С. 93–99.

52. Політичний енциклопедичний словник : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закладів / упор. В. П. Горбатенко, А. Г. Саприкін ; за ред. Ю. С. Шемчушенка, В. Д. Бабкіна. Київ : Генеза, 1997. 400 с.

53. Положення про Державну митну службу України: Указ від 24 серпня 2000 р. № 1022/2000 / Президент України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/1022/2000>.

54. Положення про Державну податкову службу України : Постанова від 6 березня 2019 р. № 227 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#n209>.

55. Порядок інформаційного обміну між органами доходів і зборів, іншими державними органами та підприємствами за принципом „єдиного вікна” з використанням електронних засобів передачі інформації : Постанова від 25 травня 2016 р. № 364 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/364-2016-%D0%BF>.

56. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#n2>.

57. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Закон України від 24.12.2015 р., № 909-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/909-19>.

58. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів: Закон від 23 листопада 2018 р. № 2628-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-19#n5>.

59. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо

покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон від 21.12.2016 р. № 1797-VIII / Верховна Рада України. URL: http://kompmp.rada.gov.ua/news/Pro_kom/info_robot_kom/zvit_rob_kom/73303.html.

60. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість : Закон України від 16.07.2015 р., № 643-VIII. – URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/643-19>.

61. Про Державну митну службу України: Указ від 29 листопада 1996 р. № 1145/96 / Президент України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1145/96>.

62. Про державну податкову службу в Україні: Закон від 4 грудня 1990 р. № 509-XII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/509-12>.

63. Про затвердження Методології проведення антикорупційної експертизи : Наказ Міністерства юстиції України 23.06.2010 р., № 1380/5 – URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v1380323-10>.

64. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: Постанова від 20 серпня 2014 р. № 375 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF>.

65. Про затвердження Порядку надання Державною фіскальною службою України інформації з Державного реєстру фізичних осіб - платників податків про доходи (відсутність доходів), отримані фізичними особами, які звернулись за призначенням державної допомоги: Наказ від 04.11.2016 № 1287/926/ Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1558-16>.

66. Про затвердження Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами: Наказ від 06 червня 2017 р. № 557 Міністерство фінансів України. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE30827.html.

67. Про затвердження Порядку обміну інформацією між Міністерством

фінансів України та Пенсійним фондом України для здійснення верифікації і моніторингу достовірності інформації, поданої фізичними особами : Наказ від 04.10.2017 р. № 830 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/za473-17>.

68. Про затвердження Порядку обміну інформацією між Міністерством фінансів України та Міністерством соціальної політики України щодо верифікації державних допомог : Наказ від 15.01.2018 № 5/33 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0138-18>.

69. Про затвердження Порядку обміну інформаційно-аналітичними матеріалами між суб'єктами інтегрованого управління кордонами : Наказ від 01.09.2015 № 1050/254/341/749/562 / Міністерство внутрішніх справ України, Міністерство закордонних справ України, Служба безпеки України, Міністерство інфраструктури України, Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1094-15>.

70. Про затвердження Порядку подання документів для застосування податкової соціальної пільги : Постанова від 29 грудня 2010 р. № 1227 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1227-2010-%D0%BF>.

71. Про затвердження Порядку функціонування Електронного кабінету : Наказ від 14.07.2017 р. № 637 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0942-17/sp:max100>.

72. Про подання електронної податкової звітності : Наказ від 10.04.2008 р. № 233 / Державна податкова адміністрація України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0320-08/sp:max100>.

73. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами 21 грудня 2000 р. № 2181-III / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>.

74. Про систему оподаткування : Закон від 25 червня 1991 р. № 1251-XII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>

75. Про схвалення Концепції створення та функціонування

автоматизованої системи „Єдине вікно подання електронної звітності”: Розпорядження від 07.08.2013 р. № 587-р / Кабінет Міністрів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/587-2013-%D1%80/sp:max100>.

76. Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України : Постанова від 18 грудня 2018 р. № 1200 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1200-2018-%D0%BF#n3>.

77. Рачинський Р. М. Визначення змісту та сутності правовідносин під час адміністрування податків та зборів. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2017. № 2. С. 104–108.

78. Рачинський Р. М. Доктринальне визначення поняття адміністрування податків та зборів. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*: наук. зб. 2017. Вип. 6. Т. 3. С. 148–151.

79. Рачинський Р. М. Оподаткування та податкове адміністрування в Україні: історично-правовий аспект. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 1. С. 365–368.

80. Селіванов А. О. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України. *Право України*. 2002. № 2. С. 34–38.

81. Сидорович О. Ю. Конфлікт інтересів між податкоплатником і фіскальними органами: суть, передумови виникнення та способи вирішення : URL: <http://intkonf.org/sidorovich-oyu-konflikt-interesiv-mizh-podatkoplatnikom-i-fiskalnimi-organami-sut-peredumovi-viniknennya-ta-sposobi-virishennya/>.

82. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : підручник / пер. з рос. Харків : Консум, 2001. 656 с. URL: http://www.dut.edu.ua/uploads/1_948_39072050.pdf.

83. Солдатенко О. Податкове адміністрування: сутність та напрями його вдосконалення в Україні. *Фінансове право*. 2008.– №3. С. 14–18.

84. Фінансова політика Петра І. *Вісник. Офіційно про податки*. Офіційне видання Державної фіскальної служби України. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/1719>

85. Хавкіна О. Адміністрування податків та напрями управлінської діяльності. *Оподаткування в новій системі економічних відносин України* : Матеріали міжвуз. студент. конф. Ірпінь : Нац. акад. державної податкової служби України, 2005. 23 с.

86. Хачатуров Р. Л. Источники права. Выпуск третий : учебное пособие. Тольятти : Изд-во ТолПИ, 1997. 90 с.

87. Чернецький О. Л. Правовий статус дільничних інспекторів міліції. *Форум права*. 2010. № 2. С. 573–577. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.

88. Якимчук Н. Поняття „правовий статус”, „правове положення”, „правовий модус” та „правовий режим”: теоретико-правовий аналіз. *Вісник Національної академії прокуратури України*. 2013. № 3. С. 11–18. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnapu_2013_3_4.

89. Ярошенко Ф. О. Історія податків та оподаткування в Україні / Ф. О. Ярошенко, В. В. Павленко, В. Л. Павленко ; за загальною редакцією А. М. Подоляки. Київ, 2012. 416 с.

90. Ярошенко Ф. О., Павленко В. Л. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посібн. Ірпінь, 2002. 240 с.

РОЗДІЛ 2

ПРАВОВІ АСПЕКТИ ВЗАЄМОДІЇ УЧАСНИКІВ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ

2.1. Правові підстави інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів Державної податкової служби

Інформаційно-аналітичне забезпечення в системі органів державної фіскальної служби України є одним із видів діяльності в забезпеченні виконанні ними, покладених на них повноважень, що включає збір, обробку, передачу інформації із використанням певних каналів зв'язку не тільки між окремими підрозділами фіскальної служби, але й іншими суб'єктами; подальший аналіз та контроль за використанням та розповсюдженням такої інформації. Однак, на сьогодні, для ефективного виконання контролюючими органами своїх повноважень щодо інформаційно-аналітичного забезпечення їх діяльності необхідним є використання новітніх інформаційних технологій, передових методів моніторингу й обробки інформації, посилення аналітичної і прогностичної складової, але із використанням надійних систем захисту інформації, що потребує розробки відповідної нормативно-правової бази.

Інформаційно-аналітичного забезпечення, як вид податкового контролю у своїх працях досліджували: О. Бандурка, М. Кучерявенко, Л. Касьяненко, М. Маринів, С. Попова, Л. Савченко, В. Теремецький та ін.

Доволі детально питання інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів досліджено в роботах В. Ліпського, який присвятив свої роботи питанню інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів, як одній із форм здійснення податкового контролю, запропонувавши авторське бачення цього виду контролю, розглянувши його у більш широкому спектрі – можливості поширення на весь перелік обов'язкових платежів [15].

Учені Л. Дудник [7], Д. Семир'янов [53] та І. Стаценко-Сургучова [55]

у своїх роботах приділили увагу питанню інформаційно-аналітичне забезпечення управління підрозділами податкової міліції, зокрема Л. Дудник обґрунтував інформаційно-аналітичне й організаційно-правове забезпечення діяльності податкової міліції щодо профілактики фіктивного підприємництва та ліквідації фіктивних підприємств [7]. І. Стаценко-Сургучова дослідила процес адміністрування податків шляхом безпаперової технології за допомогою засобів комунікаційного зв'язку з використанням електронного цифрового підпису; виділила актуальні проблеми розвитку й запропонувала удосконалення форм взаємодії між податковими органами та платниками податків з використанням сучасних технологій [55].

До питання інформаційно-аналітичного забезпечення державного управління часто зверталися науковці Р. Коваль та О. Карпенко. Зокрема, Р. Ковалем досліджено сучасний стан інформаційно-аналітичної діяльності органів влади та їхнього інституціонального забезпечення інформатизацією за умов впровадження в Україні електронного урядування; запропоновано підхід до вдосконалення інформаційної інфраструктури регіону шляхом розвитку її технологічної складової та формування механізмів інформаційної безпеки [11]. О. Карпенко обґрунтовано пріоритетність використання відкритого програмного забезпечення в органах державного управління. Визначено низку правових, економічних, інституційних та організаційно-технічних механізмів впровадження відкритого програмного забезпечення в органи державної влади та місцевого самоврядування [10].

Але, враховуючи, що на сьогодні застосовуються нові підходи із використанням інформаційно-комунікаційних технологій та створенням можливості взаємодії контролюючих органів з іншими органами державної влади та місцевого самоврядування щодо збирання, зберігання та обробці інформації, питання інформаційно-аналітичного забезпечення знову набуває своєї актуальності.

З метою надання практичних рекомендацій із вдосконалення нормативно-правового регулювання інформаційно-аналітичне забезпечення,

перш за все доцільно дослідити сутність цього поняття. Враховуючи, що цьому питанню доволі багато приділялось уваги, як з боку фахівців у галузі права, так із боку державного управління, – існує багато варіантів його визначення. Так, його розуміють, як:

– сукупність інформаційних процесів, необхідних для доцільного, раціонального та ефективного процесу управління” [20];

– особливий напрям діяльності, пов’язаний із виявленням, опрацюванням, збереженням та поширенням інформації переважно у сфері управлінської, політичної та економічної діяльності [4];

– сукупність функціонально і ієрархічно пов’язаних між собою органів та спеціальних засобів, які забезпечують збирання, моніторинг, оброблення, оперативний аналіз даних, перевірку достовірності та підготовку підсумкового донесення [6];

– комплекс заходів, що реалізує процеси створення документованих інформаційних продуктів (аналітичних документів) на основі використання статичних інформаційних ресурсів (документованих даних та інформації), проведення розрахунків, моделювання ситуацій, їх аналізу і синтезу з метою підтримки прийняття відповідних рішень на всіх рівнях державного управління [52, с. 124].

Науковець О. Карпенко надає більш розширене визначення, загострюючи увагу на інформаційно-аналітичному забезпечення державного управління, під яким він пропонує розуміти комплекс забезпечувальних заходів реалізації інформаційно-аналітичної діяльності, які передбачають дослідження об’єктів і суб’єктів управлінських рішень (за допомогою розкладання їх на елементи та виявлення характеру зв’язків між ними), що відбуваються в інтересах підвищення ефективності державного управління та мають на меті: пізнання сутності, причин та тенденцій розвитку подій або явищ зовнішнього і внутрішнього середовища; розгляд та оцінювання ситуацій; вироблення на основі аналізу та обробки отриманої інформації висновків, рекомендацій та коментарів [10, с. 8].

Дослідник Д. Семир'янов, досліджуючи здійснення інформаційно-аналітичного забезпечення управління підрозділами податкової міліції, надає визначення цього терміна, враховуючи коло суб'єктів правовідносин і роблячи упор, саме на підрозділи податкової міліції, що спеціалізуються на цій діяльності. Вчений розуміє, як: функціонально та структурно виділена спеціально організована діяльність податкової міліції, що передбачає збір, накопичення й обробку даних; пошук, аналіз й узагальнення інформації; отримання спеціальних знань, та спрямована на якісне забезпечення управлінської діяльності на різних рівнях в структурі податкової міліції [53, с.7].

Визначення поняття інформаційно-аналітичного забезпечення органів державної податкової служби надано у роботі О. Деменко, під яким розуміє: „діяльність, що полягає у забезпеченні когось або чогось конкретними відомостями, воно є процесом створення оптимальних умов для задоволення інформаційних потреб і реалізації прав та обов'язків на основі формування і використання інформаційних ресурсів” [5, с. 146]. Проте, це визначення є дуже узагальненим, його можна використовувати для розуміння сутності інформаційно-аналітичного забезпечення органів державної податкової служби, як складової органів виконавчої влади, але воно не повністю розкриває зміст діяльності цих органів.

Дослідниця І. Стаценко-Сургучова надає більш розширене визначення, як: „діяльність органів державної податкової служби з застосуванням принципів, методів, способів, правил, схем та алгоритмів, за якими здійснюється пошук даних, їх збір, обробка, накопичення та зберігання тощо, спрямована на надання своїм підрозділам необхідних для вирішення такої ситуації даних у обсязі, достатньому для функціонування системи” [55, с. 12]. Це визначення є більш змістовим, адже дійсно, контролюючи органи в межах наданих їм повноважень:

– організовують взаємодію та обмін інформацією з державними органами інших держав;

– подають центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику звіти та інформацію щодо надходження податків, зборів та інших податкових платежів;

– забезпечують іншим державним органам влади доступ до інформації з баз даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику;

– організовують збір та подальше використання податкової інформації та вносять її до інформаційних баз даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику (пп. 19.1.1 п.19.1, ст. 19 ПК України [22]).

У ПК України інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів належить до одного із способів здійснення податкового контролю пп. 62.1.2, п. 62.1, ст. 62 ПК України.

Під інформаційно-аналітичним забезпеченням діяльності контролюючих органів ПК України пропонує розуміти комплекс заходів, що координується центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізацію державної фінансової політики, щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій [22].

Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу використовується інформація, що надійшла: від платників податків та податкових агентів; органів виконавчої влади та місцевого самоврядування, Національного банку України; банків та інших фінансових установ; від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів; за наслідками здійснення податкового контролю (п. 72.1, ст. 72 ПК України [22]).

Податкова інформація може надаватися у двох формах: періодично або за письмовим запитом органів.

Так, щомісяця, що настає за звітним, протягом 10 календарних днів органи виконавчої влади та місцевого самоврядування зобов'язані

понадавати інформацію до контролюючих органів про об'єкти оподаткування: вид об'єкта та його індивідуальні ознаки, за якими його можна ідентифікувати [38].

Отже, можна зробити висновок, що мова йдеться про об'єкти оподаткування матеріального характеру, до яких можуть належати: об'єкти житлової та нежитлової нерухомості (його частка), які знаходяться у власності фізичних та юридичних осіб та земельні ділянки, земельні частки (паї) які перебувають у власності або користуванні цих осіб.

Аналізуючи норми ПК України з приводу розрахунку податкових зобов'язань щодо майнових податків, можна зробити висновки:

– органи місцевого самоврядування зобов'язані надавати наступну інформацію щодо укладених договорів оренди землі (до 1 лютого контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки); про укладення нових, внесення змін до існуючих договорів оренди землі та розірвання їх (до 1 числа місяця, що настає за місяцем, у якому відбулися зазначені зміни) (п. 288.1, ст. 288 ПК України);

– центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну політику у сфері земельних відносин та у сфері державної реєстрації речових прав на нерухоме майно, у сфері будівництва щомісяця, зобов'язані подавати інформацію контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки, необхідну для обчислення і справляння плати за землю (не пізніше 10 числа наступного місяця) (п. 286.1, ст. 286 ПК України);

– органи внутрішніх справ зобов'язані подавати контролюючим органам за місцем реєстрації легкових автомобілів, роком випуску не більше п'яти років та середньоринкової вартості понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового року, – відомості, необхідні для розрахунку та справляння транспортного податку (пп. 267.6.3, п.267.6, ст.267 ПК України) [22].

Щомісяця протягом 10 календарних днів місяця, що настає за звітним, органи виконавчої влади та місцевого самоврядування повинні надавати

інформацію щодо виданих дозволів, ліцензій, патентів, свідоцтв на право провадження окремих видів діяльності, зокрема: відомості про вид дозвільного документа; вид діяльності, на провадження якої видано такий документ; перелік місць провадження діяльності; дату видачі та строк його дії; інформацію про припинення дії з зазначенням підстав; сплату належних платежів за видачу дозвільного документа [38].

До того ж, органи місцевого самоврядування повинні надавати до контролюючих органів інформацію про встановлені ставки місцевих податків, зборів та надані податкові пільги не пізніше 10 календарних днів з дати набрання чинності відповідним рішенням [38]. Але, аналізуючи норми ПК України, можна побачити, що „Порядок періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом”, що ця вимога суперечить пп. 266.4.2, п. 266.4, ст. 266 ПК України, де вказано, що органи місцевого самоврядування повинні подавати інформацію щодо ставок та наданих пільг юридичним та/або фізичним особам зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки до 25 грудня року, що передує звітному. Аналогічна вимога міститься й щодо надання інформації щодо ставок земельного податку та наданих пільг зі сплати земельного податку (п. 284.1, ст. 284 ПК України). Отже, виникає непорозуміння щодо строків надання інформацію з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та плати за землю, які належать до невеликої кількості місцевих податків. Доцільно узгодити норми цих нормативно-правових актів між собою, що дозволило б уникнути плутанину у стоках подання.

Крім того, з метою здійснення контролю за надходженням до місцевих бюджетів коштів від сплати земельного податку та орендної плати за землю на Держгеокадастр покладено обов'язок із подання до територіальних органів ДФС інформації: щодо проведення нормативної грошової оцінки земель у межах населених пунктів та земель несільськогосподарського призначення; проведення інвентаризації; фактів

самовільного зайняття земельних ділянок із зазначенням їхнього місцезнаходження, площі, категорії земель, нормативної грошової оцінки; фактів використання земель не за цільовим призначенням тощо – щокварталу до 30 числа місяця наступного періоду [34]. І знов таки, спостерігається суперечність цієї норми п. 286.1, ст. 286 ПК України, де вказано, що центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну політику у сфері земельних відносин зобов'язані подавати інформацію не пізніше 10 числа наступного місяця.

Пропонуємо узгодити „Порядок взаємодії органів виконавчої влади щодо обміну інформацією, необхідною для обчислення і справляння плати за землю” з пп. 73.2.1, п. 73.2, ст. 73. ПК України шляхом внесення змін до ч. 4 та викласти у наступній редакції:

4. Для здійснення контролю за надходженням до місцевих бюджетів коштів від сплати земельного податку та орендної плати за землю *подаються відомості не пізніше 10 числа наступного місяця:*

Але, більш того, 20 грудня 2018 року було видано Наказ виконуючим обов'язки Держгеокадастру, в якому надано розпорядження забезпечити надання інформації (вказаної нами у попередньому абзаці) відповідним територіальним органам ДФС у письмовій та електронній формах щокварталу до 15 числа наступного місяця, що зовсім робить незрозумілими строку подання такої інформації.

Органи державної статистики зобов'язані подавати до контролюючих органів дані, необхідні для проведення аналізу фінансово-господарської діяльності платників податків, відповідно до плану державних статистичних спостережень, який затверджується щороку на поточний рік. Адже, відповідно до наданих повноважень органи Державної служби статистики України: організовують і проводять статистичні спостереження за соціально-економічними й демографічними явищами шляхом збирання форм державної статистичної звітності та проведення спеціально організованих статистичних спостережень; забезпечують створення та ведення Єдиного державного

реєстру підприємств та організацій України; розробляють та впроваджують звітно-статистичну документацію та типові форми первинної облікової документації, необхідної для проведення статистичних спостережень [32], що надає їм можливість мати у розпорядженні всю необхідну інформацію для аналізу фінансово-господарської діяльності платників податків.

Держмитслужба зобов'язана надавати інформацію до Державної фіскальної служби щодо: експортних та імпорتنих операцій платників податків не рідше ніж кожні 10 календарних днів; та про результати податкового контролю - митними органами у погоджені строки [38]. З метою впровадження єдиного порядку організації роботи з обміну та опрацювання податкової інформації при здійсненні податкового контролю, направлення запитів про проведення зустрічних звірок, а також оформлення, передачі та накопичення матеріалів зустрічних звірок органами ДФС Державною фіскальною служби України було розроблено Методичні рекомендації, в яких було рекомендовано проводити аналіз: даних митних декларацій, інформації про здійснені контрольовані операції; відомостей, що містяться в податкових *та акцизних* накладних або відсутність факту їхньої реєстрації з використанням Єдиного реєстру податкових накладних та Єдиного реєстру акцизних накладних; наявності інформації щодо порушень суб'єктом господарювання валютного законодавства тощо [16].

Крім того, відповідно до пп. 72.1.3, п. 72.1, ст.72 ПК України контролюючий орган може використовувати для інформаційно-аналітичного забезпечення своєї діяльності інформація, що надходить від банків та інших фінансових установ про наявність та рух коштів на рахунках платника податків.

Так, на Національний банк України, банки та інші фінансові установи покладено обов'язок із подання відомостей до контролюючих органів в електронному вигляді в день відкриття або закриття рахунка платника податків, що має здійснюватися з використанням надійних засобів електронного цифрового підпису з посиленими сертифікатами відкритих

ключів засобами електронної пошти мережі Інтернет [39].

Відповідно до затвердженого „Порядку обміну інформацією про відомості, що містять ознаки використання праці неоформлених працівників та порушень законодавства про працю” між суб’єктами інформаційної взаємодії (територіальні відділення Пенсійного фонду України та Державної фіскальної служби України) має відбуватися обмін інформацією про: виявлені факти порушень законодавства про оплату праці за результатами перевірок страхувальників (із зазначенням назви страхувальника та його облікових даних); кількість виявлених фактів; відомості про узгоджені суми донарахованого єдиного внеску – щомісячно до 30 числа місяця, наступного за звітним [44].

Але принциповим моментом – є спосіб отримання інформації контролюючими органами. Окрім безоплатного періодичного отримання від суб’єктів, зазначених нами вище, може бути на окремий письмовий запит контролюючого органу у встановлені терміни.

У індивідуальній податковій консультації „Щодо підстав отримання податкової інформації контролюючими органами” визначено підстави надсилання платникові податку запиту щодо надання інформації, якими можуть бути:

- виявлення фактів, що свідчать про порушення платником податків податкового, валютного законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму за результатами аналізу податкової інформації;
- виявлення недостовірних даних, що містяться в податкових деклараціях, звітах поданих платником податків;
- у разі надходження до контролюючих органів скарги стосовно ненадання платником податків податкової накладної покупцю або про порушення правил її заповнення;
- для визначення відповідності умов контрольної операції принципу „витягнутої руки” під час здійснення податкового контролю за трансфертним

ціноутворенням;

– у разі проведення зустрічної звірки [59].

У разі отримання платником податків запиту від контролюючих органів, він зобов'язаний надати інформацію, зазначену в такому запиті протягом 15 робочих днів з дня його отримання. Виключенням є надсилання запиту у разі здійснення зустрічної звірки платників податків – на такий запит термін подання інформації суттєво скорочено – до 10 робочих днів з дня, наступного за днем його отримання, а також відповідь на запит центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику в разі здійснення платниками податків трансфертного ціноутворення щодо контрольованих операцій – термін складає 30 календарних днів.

Принциповим моментом для виконання платником податків обов'язку, зазначеному в пп. 16.1.7, п. 16.1, ст. 16 ПК України щодо надання контролюючим органам інформації, зокрема й щодо направлених запитів – є дотримання вимог щодо дотримання правил оформлення запиту (наявність підстав для надіслання запиту, з зазначенням інформації, яка це підтверджує; перелік інформації, яка запитується та документів, які пропонується надати платникові податку; наявність печатки контролюючого органу та підпису керівника або його заступника). Порушення цих вимог – є підставою для звільнення платника податків від обов'язку надання відповіді на такий запит. А отже, не може бути й підставою для проведення документальної позапланової перевірки.

Підтверджує ці доводи й судова практика. Так у Рішенні Одеського окружного адміністративного суду від 20 листопада 2018 р. по Справі № 420/5264/18 вказано, що підставою для призначення позапланової виїзної перевірки стало ненадання платником податків пояснень та їхнього документального підтвердження на обов'язковий письмовий запит, який сформований податковим органом на підставі інформації з інформаційних систем автоматизованого моніторингу. Проте, цей запит не містив

обґрунтованих підстав для його надіслання: в ньому не зазначено порушення, які були допущені платником податків, що є порушенням вимог п.73.3 ст.73 ПК України, та не утворює законну підставу для призначення документальної позапланової виїзної перевірки [51].

Але кінцеве слово з цього питання було за Верховним Судом України, який у своїй Постанові від 20 лютого 2018 р. по справі № 826/12244/14 прийняв рішення, що у разі порушення контролюючим органом порядку оформлення запиту про надання інформації, зокрема без чіткого визначення підстави для його направлення, платник податку звільняється від обов'язку надання відповіді на такий запит, що виключає право контролюючого органу призначати проведення документальної позапланової виїзної перевірки, а у разі прийняття рішення, оформленого наказом, про призначення перевірки за вказаних обставин такий наказ може бути визнано протиправним та скасовано [25].

У разі дотримання усіх вимог посадовою особою, що склала запит, платник податку зобов'язаний у строки, зазначені нами вище надати пояснення та документальні підтвердження:

протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту за умов:

- отримання контролюючим органом інформації, щодо порушення таким платником валютного чи податкового законодавства (пп. 78.1.1, п. 78.1, ст. 78 ПК України);

- виявлення недостовірності даних у податкових деклараціях, поданих платником податків (пп. 78.1.4, п. 78.1, ст. 78 ПК України);

- надходження скарги на платника податку про ненадання ним податкової та/або акцизної накладної покупцю, допущені продавцем товарів або послуг помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та/або акцизної накладної покупцю (пп. 78.1.9, п. 78.1, ст. 78 ПК України);

протягом 10 днів, у разі не надання платником податків інформації для

проведення зустрічної звірки (пп. 78.1.19, п. 78.1, ст. 78 ПК України) [22].

У протилежному випадку, невиконання цих вимог є законними підставами для проведення документальної позапланової перевірки.

Проте, досліджуючи закордонний досвід отримання податкової інформації, слід зазначити, що, наприклад, у США платники податків зобов'язані самостійно подавати органам податкового адміністрування усі відомості, що можуть бути використані при визначенні бази оподаткування, навіть якщо ці відомості містять інформацію не на користь платника. А в свою чергу, органи податкового адміністрування США мають право отримувати інформацію про життя, доходи та витрати платника з будь-яких органів, установ та організацій, листування, в тому числі особисте, що не дозволяється жодній іншій державній службі [1].

Окремо слід загострити увагу на питанні захисту інформації що міститься в інформаційних ресурсах, оскільки вбачається певна проблематика. Так з одного боку в пп.17.1.9, п.17.1, ст.17 ПК України передбачені гарантії захисту податкової інформації які полягають у можливості її розповсюдження тільки за згодою платника податків. Між тим, у деяких законодавчих актах зазначено про можливість витребування інформації про платника податків, наприклад, органи прокуратури при вирішенні питання щодо представництва інтересів держави в суді вимагають у контролюючого органу інформацію стосовно платника на поширення якої відповідної згоди не має. Але, якщо дослідити повноваження органів прокуратури з цього питання, то можна зробити наступні висновки. Так, відповідно до п. 2, ч. 1, ст. 2 та ч.3, ст. 23 ЗУ „Про прокуратуру” на прокуратуру покладаються функції, зокрема щодо представництва інтересів держави в суді у разі порушення або загрози порушення її інтересів [45].

Відповідно до ч. 2, ст. 93 Кримінально-процесуального кодексу України (далі – КПК України) сторона обвинувачення здійснює збирання доказів шляхом витребування та отримання від підприємств, установ та організацій, службових та фізичних осіб документів, відомостей, висновків

ревізій та актів перевірок [13].

Але відповідно до Листа Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ, застосування стороною кримінального провадження такого способу збирання доказів як вилучення документів під час отримання доступу до них може здійснюватися у випадках, якщо: 1) особа, у володінні якої знаходяться такі документи, не бажає добровільно передати їх стороні кримінального провадження; або ж, якщо такі документи містять охоронювану законом таємницю і таке вилучення необхідне для досягнення мети застосування цього заходу забезпечення. В інших випадках сторона кримінального провадження може витребувати документи лише за умови добровільного надання їх власником [29].

Виникає конфліктна ситуація, у разі надання інформації без згоди платника податків – порушуються його законні права, щодо заборони розповсюдження інформації, з іншого боку прокуратура та правоохоронні органи вилучають відповідну інформацію шляхом проведення слідчих дій у межах Кримінального процесуального кодексу. На наш погляд, для вирішення проблематики щодо захисту податкової інформації необхідні окремі спеціальні законодавчі положення, які дають можливість отримання податкової інформації виключно судом на підставі судового рішення або отримання в установленому порядку згоди платника податків, яка в чинній редакції Податкового кодексу як процедура не визначена [48, с.117].

2.2. Подання податкової звітності: проблеми та вирішення їх

Податкова звітність підприємства є важливим джерелом інформації для проведення економічного аналізу його діяльності. Її цінність полягає в побудові на підставі даних бухгалтерського обліку, який повинен точно, повно та об'єктивно відображати господарські операції, що зобов'язані вести всі суб'єкти підприємницької діяльності. Податкова звітність характеризує

стан зобов'язань підприємства, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податків [14], що надає можливість оцінити рівень виконання платником податків податкових зобов'язань.

Ретельно питання правового регулювання подання податкової звітності досліджувалось у наукових працях С. Шахова, який розкрив поняття податкового обов'язку та визначив в ньому місце податкової звітності. До того ж, учений проаналізував особливості правового регулювання процедур надання податкової звітності та її коригування; виокремив характерні риси різних способів подання податкової звітності, надав розширену характеристику кожному з них [58].

Заслуговують на увагу наукові праці О. Мінаєвої, яка присвятила свої роботи дослідженню питання взаємодії платників податків, та контролюючих і правоохоронних органів з приводу ведення податкового обліку та подання податкової звітності. Зокрема, дослідницею надано пропозиції щодо внесення змін до нормативно-правових актів, які регулюють питання ведення податкового обліку та подання податкової звітності [17].

Учена М. Сіренко дослідила співвідношення понять „податковий облік” та „податкова звітність”, запропонував виокремлювати комплексний податковий інструмент „обліко-звітності”, який, на думку авторки, реалізується через поетапне застосування бухгалтерського обліку та спеціальних податкових методик розмахування сум податкового обов'язку [54]. Р. Браславський у своїх наукових працях зробив узагальнення сучасних юридичних проблем, що виникають під час складання та подання звітності, особливу увагу приділив проблемі корупції [3].

Науковець В. Теремецький присвятив дослідження запровадженню електронної системи подання податкової звітності в Україні, виділив переваги та недоліки її функціонування [56].

Дослідниця Т. Чорна приділила увагу порядку складання звітності за окремими видами податків, як то: податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, як складової виконання податкового обов'язку. Особливу

увагу присвятила трансформації форм податкової звітності, зокрема оброблення автоматизованою системою [57].

На жаль, на цей час у Податковому кодексі України не міститься норми, яка б надавала визначення поняттю податкової звітності, хоча вміщує в себе главу, яка має назву „податкова звітність”.

Це поняття було розкрито у ряді підзаконних нормативних актів. Зокрема у Методичних рекомендацій щодо централізованого приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в ОДПС України „податкова звітність” визначено, як сукупність документів, що подаються платниками податків до органів державної податкової служби у строки, встановлені законодавством, на підставі яких здійснюються нарахування та/або сплата податків, зборів (обов'язкових платежів) [31].

У Тимчасовому порядку надходження та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в електронному вигляді до органів ДПС України надано більш уточнююче визначення, що конкретизує види звітних документів: декларації, розрахунки, довідки, звіти, відомості тощо), які подаються платниками податків до державних податкових органів у терміни, встановлені законодавством [40].

У наукових колах дослідженню поняття „податкова звітність”, дуже мало приділялось уваги, виключенням є праці М. Кучерявенко, де він представив визначення як сукупність дій платника податків (або особи, що його представляє) і податкового органу зі складання, ведення і здачі документів установленої форми, що містять відомості про результати діяльності платника податку, його майнове становище і фіксують процес обчислення податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету [21].

Аналізуючи зміст п. 46.1, ст. 46 ПК України можна виділити особливості змісту поняття „податкова декларація”.

– вона є розрахунком;

– подається платником податків (або відокремленим його підрозділом) до контролюючого органу у встановлені строки,

– на підставі цього розрахунку здійснюється нарахування та сплата податкового зобов'язання;

– у звіті відображаються обсяги операцій, доходів (прибутків), щодо яких передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку;

– у звіті можуть відображатися суми доходу, нарахованого або виплаченого на користь платників податків – фізичних осіб, та суми утриманого та/або сплаченого податку на доходи фізичних осіб [22].

Варто зазначити, що подання податкової звітності є Конституційним обов'язком кожного громадянина, адже у ст. 67 Конституції зазначено, що усі громадяни зобов'язані щорічно подавати до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік [12].

Хотілося б зазначити, що подання податкової звітності – є складовою податкового обов'язку, про що свідчить норма п. 36.1, ст. 36 ПК України, де вказано, що платник податку зобов'язаний обчислити та задекларувати суму податку та збору в порядку і строки, визначені податковим законодавством [22].

П. 16.1, ст. 16 ПК України вказує, що обов'язком платника податку є: складання та подання до контролюючих органів податкової звітності з приводу обчислення податків та зборів. До того ж, пп. 16.1.5, п. 16.1, ст. 16 ПК України уточнює, що платник податку зобов'язаний подавати до контролюючих органів на належну чином оформлену від останніх письмову вимогу, первинні документи, регістри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, та інші документи, що пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів [22].

Під понятійним конструктом „належним чином оформлена письмова вимога” слід розуміти ту, в якій зазначено конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання. Зокрема, податкова вимога, крім загальних реквізитів, повинна містити відомості про

факт виникнення грошового зобов'язання та права податкової застави, розмір податкового боргу, який забезпечується податковою заставою, обов'язок погасити податковий борг та можливі наслідки його непогашення в установленій строк, попередження про опис активів, можливі дату та час проведення публічних торгів з їх продажу (п. 3 Наказу [35]).

Законодавством передбачено, що податкова звітність може подаватися декількома способами: особисто платником податків або уповноваженою на це особою; надсилатися поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення або ж засобами електронного зв'язку. У разі подання звітності в електронній формі використовувати електронний кабінет для листування з контролюючими органами в електронній формі, а також після проходження електронної ідентифікації он-лайн в електронному кабінеті [22].

Подання звітності в електронній формі має відбуватися з дотриманням певних вимог, встановлених до оформлення електронних документів, зокрема щодо наявності електронного підпису, який є інструментом ідентифікації автора електронного документа. Аналіз положень ЗУ „Про електронні документи та електронний документообіг” дає можливість зробити висновки, що оригіналом податкової звітності (декларації, податкового звіту) є електронний примірник з обов'язковими реквізитами, у тому числі з електронним підписом автора або підписом, прирівняним до власноручного підпису [30].

Крім того, платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, зобов'язані подавати податкові декларації контролюючому органу виключно в електронній формі (п. 49.4, ст. 49 ПК України [22]).

До того ж, п. 46.2, ст. 46 ПК України на платників податків покладено обов'язок разом з декларацією на прибуток подавати до контролюючих органів й відповідну квартальну або річну фінансову звітність, яка є додатком та невід'ємною частиною податкової декларації з податку на прибуток.

Проте можливо сказати, що взаємовідносини, які виникають між

платниками податків та контролюючими органами є взаємозобов'язальними. Адже, законодавство покладає не тільки обов'язок на платника податків подавати податкову звітність, але й на контролюючі органи прийняти таку звітність. За умови дотримання платником податків вимог щодо наявності усіх обов'язкових реквізитів, які має містити податкова декларація та її форми, затвердженої центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну податкову політику, – посадова особа контролюючого органу, в якому перебуває на обліку платник податків, зобов'язана зареєструвати податкову декларацію платника датою її фактичного отримання (п. 49.9, ст. 49 ПК України [22]).

Але, аналізуючи положення ст. 49 ПК України виникає ряд питань. Так, у п. 49.9, ст. 49 ПК України робиться посилання на те, що зобов'язана прийняти та зареєструвати податкову декларацію посадова особа контролюючого органу, в якому перебуває на обліку платник податків. Але п.63.3, ст. 63 ПК України вказує на те, що платник податків зобов'язаний стати на облік не тільки за основним місцем обліку, але й за неосновним. І заява про взяття на облік платника податків за неосновним місцем обліку має бути подана до контролюючого органу протягом 10 робочих днів після створення відокремленого підрозділу, реєстрації рухомого чи нерухомого майна які підлягають оподаткуванню [22].

Отже, виникає ситуація, якщо платник податку набув право власності на об'єкт нерухомого майна, який є об'єктом оподаткування (будівля, споруда), в результаті чого у нього виник податковий обов'язок зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки та подання податкової декларації, то у разі подання такої декларації може виникнути ситуація, щодо відмови у її прийнятті, адже у п. 49.9, ст. 49 ПК України нічого не вказано щодо обов'язку її прийняття контролюючими органами за неосновним місцем обліку платника податків.

До того ж, пп. 266.7.5, п. 266.7, ст. 266 ПК України вказує на те, що платники податку – юридичні особи зобов'язані до 20 лютого звітного року

подавати контролюючому органу за місцезнаходженням об'єкта оподаткування декларацію (у разі, знаходження об'єкта нерухомого майна на території іншої адміністративно-територіальної одиниці до контролюючого органу, де такий платник податку перебуває за неосновним обліком) [22].

Тому доцільно уточнити зміст п. 49.8 та 49.9, ст. 49 ПК України. До того ж, вважаємо, що потребує уточнення й норма, що міститься у цих пунктах з приводу того, що обов'язком контролюючого органу – є прийняття податкової декларації. Адже, податкова декларація – є однією з форм податкової звітності (на що вказує зміси п. 46.1, ст. 46 ПК України), тоді як податкова звітність може бути й у формі розрахунку та звіту.. Більш глибоке вивчення положень ПК України дає підстави дістати висновків, що за деякими податками та зборами передбачено подання не тільки декларацій, а розрахунків, зокрема це стосується уточнюючого розрахунку. Адже, п. 50.1, ст. 50 ПК України вказує, що у разі виявлення платником податків самостійно помилки у майбутніх податкових періодах у раніше поданій ним податковій декларації, то він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до податкової декларації до контролюючого органу. З урахуванням пропозицій пропонуємо викласти Тому доцільно внести зміни до та викласти п. 49.8 та 49.9, ст. 49 ПК України у наступній редакції.

49.8. *Прийняття податкової декларація, розрахунку, звіту – є обов'язком контролюючого органу. Під час прийняття податкової декларації уповноважена посадова особа контролюючого органу, в якому перебуває за основним та неосновним місцем обліку ... на обліку платник податків*

49.9. *За умови дотримання платником податків вимог цієї статті посадова особа контролюючого органу, в якому перебуває в якому перебуває за основним та неосновним місцем обліку ...платник податків.*

Упродовж останніх років в Україні запроваджуються заходи, спрямовані на реалізацію комплексних програм автоматизації, електронізації та комп'ютеризації у всіх сферах суспільного життя. Активізується робота із запровадження новітніх інформаційно-комунікаційних технологій у

публічному секторі, охороні здоров'я, освіті, науці, культурі.

Ще у 1998 році було прийнято ЗУ „Про Концепцію Національної програми інформатизації”, в межах якої було передбачено інформатизацію фінансової та грошової системи, державного фінансово-економічного контролю. Саме тому, актуальним стало питання створення для органів доходів і зборів інформаційної системи, що забезпечить прогноз і контроль надходження податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Гострим стало питання створення класифікаторів, уніфікованих систем документообігу, Державного реєстру фізичних та юридичних осіб – платників податків, інформаційно-аналітичних систем, які забезпечать державний фінансовий та податковий контроль за підприємницькою діяльністю юридичних та фізичних осіб [42].

Разом з тим, з метою створення сприятливих умов для активізації та розвитку інвестиційної діяльності в Україні, усунення будь-яких перешкод у її здійсненні Президентом України було видано Указ „Про план першочергових заходів у сфері інвестиційної діяльності”, де п. 16 було передбачено вжиття заходів зі створення електронних реєстрів податкових накладних та відповідної автоматизованої системи [43].

У межах реалізації Проекту модернізації державної фіскальної служби України закладено міцний технологічний фундамент для подальшої її розбудови, – перетворення з фіскального органу в сервісну службу та переходу на якісно новий рівень взаємодії з платниками податків. Результатом комплексного впровадження має стати – кардинальна зміна філософії служби та платників податків: превалювання стимулюючої функції, що буде сприяти добровільній сплаті податків.

З метою модернізації створено інформаційну систему „Податковий блок”, яка надасть можливість значно розширити спектр послуг для платників податків, спростити систему адміністрування на всіх рівнях, звести до мінімуму необхідність у спілкуванні платників податків з працівниками органів Державної фіскальної служби [19].

Програмне забезпечення АІС „Податковий блок” як єдиний уніфікований інформаційний ресурс про платника податків використовується для здійснення належних заходів адміністрування податків, зборів, інших обов’язкових платежів. Він є результатом об’єднання всіх інформаційних баз в одну базу, яка накопичує та обробляє інформацію.

Система призначена для виконання завдань, покладених на органи фіскальної служби, як то: інформування платників податків про їхні податкові зобов’язання та надання роз’яснень податкового законодавства; здійснення податкового обліку та реєстрації платників податків; прийом, перевірка податкової звітності на відповідність вимогам законодавства, та подальша обробка документів податкової звітності; облік податкових платежів; застосування заходів із погашення податкового боргу у випадках порушення податкової дисципліни з боку платників податків; вирішення спірних питань щодо сум податкових донарахувань, тощо [2].

При цьому, особливостями АІС „Податковий блок” є те, що платник податків через власний електронний кабінет платника податків в автоматичному режимі підключається до програмного забезпечення контролюючого органу та може здійснювати певні операції, як то:

- перегляду в режимі реального часу інформації про платника податків, що збирається, використовується та формується контролюючими органами, дані системи електронного адміністрування податку на додану вартість, адміністрування реалізації пального;
- управління сумами помилково або надміру сплачених грошових зобов’язань та пені;
- заповнення, перевірку та подання податкових декларацій, звітності до контролюючого органу;
- реєстрація, коригування податкових накладних/розрахунків в Єдиному реєстрі податкових накладних та акцизних накладних;
- забезпечення можливості адміністративного оскарження рішень контролюючих органів, подання заперечень на акт або довідку;

– взяття на облік, внесення змін до облікових відомостей, зняття з обліку;

– подання звернень для отримання ліцензій, дозволів на поміщення товарів у митні режими та ін. (пп. 42.1.2, п. 42.1, ст. 42 ПК України [22]);

Що стосується зовнішніх джерел отримання інформації, то слід зазначити, що на даному етапі економічного розвитку нашої держави, є певна проблематика. Так, наприклад, при документуванні виявлених порушень у межах заходів податкового контролю, трапляються випадки отримання інформації після прийняття відповідних рішень або закінчення певних податкових процедур. Закон вимагає від контролюючого органу здійснення відповідних процедур адміністрування у встановлені законом строки, зокрема проведення перевірки, розгляд заперечень, прийняття податкового повідомлення-рішення тощо. Між тим, якщо необхідна інформація стосовно фіксації руху активів направляються запити уповноваженим органам, які розглядають їх у строки, які не узгоджуються зі строками податкового контролю.

Для результативності та якості адміністрування податків, зборів, платежів слід використовувати також зовнішні джерела інформації шляхом об'єднання програмного забезпечення стосовно інформаційних баз у площині податкових правовідносин. Наприклад, в США банківська інформація, зокрема щодо руху коштів підключена до електронного адміністратора служби внутрішніх доходів, який у разі виникнення зобов'язань в автоматичному режимі направляє платнику податків відомості щодо необхідності сплати податків, що робить систему оподаткування досить зручною, прозорою та зрозумілою як платнику податків так і державі в особі контролюючого органу.

Наразі впровадження ІТ технологій є досить актуальним та важливим, оскільки зачапає майже всі сфери правовідносин, у тому числі й податкових. Разом з тим, існуюча система оподаткування потребує подальшого впровадження ІТ технологій. Як приклад, можливо навести проблематику

ліцензування, яка й наразі не містить електронної ліцензії та належної електронної обробки, подання платником податків документів та надання контролюючим органом відповідних документів, що займає час та адмінресурс як платника податків так і контролюючого органу [47, с. 60].

В цей же період було прийнято рішення Ради національної безпеки і оборони України „Про заходи щодо попередження і нейтралізації загроз національній безпеці, пов'язаних із нестабільністю правового регулювання відносин у сфері адміністрування податку на додану вартість”, яким пріоритетними напрямками було визнано реформування системи адміністрування податку на додану вартість, що передбачало:

- автоматизацію процесів збору та аналізу інформації про рух сум податку в розрізі контрагентів;
- формування електронної бази даних про платників податків та їх засновників („податкові історії”);
- спрощення звітності суб’єктів господарювання, тощо [41].

Отже, саме на виконання цих нормативних актів, та з метою спрощення процедури подання податкової звітності до контролюючих органів було видано „Інструкцію з підготовки і подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв’язку” в якій було визначено порядок подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв’язку [40].

Пізніше (у 2013 році), з метою впорядкування механізму електронної взаємодії центральних органів виконавчої влади та суб’єктів подання звітності Урядом було схвалено Концепцію створення та функціонування автоматизованої системи „Єдине вікно подання електронної звітності”, основними завданнями якої було:

- уніфікація електронної звітності, що передбачає впровадження єдиних стандартів та механізмів електронної взаємодії центральних органів виконавчої влади із суб’єктами її подання;
- спрощення процедури подання електронної звітності через одну

точку доступу, що сприятиме зменшенню часу та обсягу витрат на її підготовку і подання;

–загальнодоступності інформації та комплексного її захисту пов'язаної з формуванням, поданням, прийманням, обробленням, зберіганням і використанням електронної звітності тощо [46].

На сьогодні велика кількість податників податків обирають спосіб подання декларації – з використанням мережі Інтернет. І це не дивно, бо такий спосіб має безліч переваг, зокрема: суттєва економія часу, зручність та простота подання, зменшення часу спілкування з контролюючими органами, що нівелює корупційну складову. Запровадження системи електронної звітності є зручним способом й для контролюючих органів, адже вона дозволяє: підвищити рівень та якість обслуговування платників податків; зменшити витрати на адміністрування податків; забезпечити прозорість відносин між платниками податків та контролюючими органами. До того ж, з'явилась можливість здійснення зустрічних перевірок платників податків зі швидшим кінцевим результатом.

Досліджуючи закордонний досвід, можна побачити, що контролюючі органи дуже широко використовують Інтернет-технології в адмініструванні податків. Так, у Великобританії в електронному вигляді й у режимі реального часу здійснюється не тільки заповнення та подання декларацій, а й виконання податкового обов'язку у вигляді сплати податків та зборів; отримання індивідуальних консультацій з наданням платникові усіх необхідних даних (суми доходів, особистих даних) [18, с. 134].

Але, вітчизняна електронна система подання звітності має ряд недоліків. Так, якщо представники малого бізнесу мають можливість обирати спосіб подання декларації, то платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, зобов'язанні подавати податкові декларації до контролюючого органу виключно в електронній формі.

До того ж, що стосується податкової звітності з податку на додану вартість, то відповідно до п. 49.4, ст. 49 ПК України, на кожного з платників

податків покладено обов'язок її подання виключно в електронній формі. При цьому, у разі припинення договору про визнання електронних документів, платник податків зобов'язаний подавати податкову звітність поштою з повідомленням про вручення.

Підставами припинення дії договору може бути:

–отримання інформації з Єдиного державного реєстру про зміну керівника, про припинення юридичної особи;

–наявність в Реєстрі самозайнятих осіб інформації про зняття з обліку такої особи в контролюючому органі як платника податків;

–наявність у Державному реєстрі інформації про закриття реєстраційного номера облікової картки платника податків [36].

До того ж, у разі проведення державної реєстрації зміни місцезнаходження або місця проживання платника податків, внаслідок якої змінюється адміністративно-територіальна одиниця та контролюючий орган, в якому платник податків перебуває на обліку, контролюючими органами за попереднім та новим місцезнаходженням (місцем проживання) проводяться процедури зняття з обліку/взяття на облік платника податків. Для цього платник податків, зобов'язаний подати до контролюючого органу вже за новим місцезнаходженням заяву в десятиденний строк від дня реєстрації зміни місцезнаходження (місця проживання) (п. 66.3, ст. ПК України [22]).

І зазвичай, у разі переходу платника податку на облік в іншій адміністративно-територіальній одиниці виникають ряд проблем. Перш за все такий платник, відповідно до Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами зобов'язаний розірвати договір за попереднім місцем обліку і подати заявку на укладання договору за новим місцем податкового обліку. Проте, трапляються непоодинокі випадки, коли платник податків заблокований на подання податкової звітності за попереднім місцем обліку з підстав відсутності за податковою адресою (вже відбулося зняття з обліку), а за новим місцем не має можливості укласти договір, оскільки отримує квитанцію, що договір є діючий і укласти новий не

є можливим.

У такому випадку платник податків подає декларації з податку на додану вартість поштою з повідомленням про вручення, але вказаним деклараціям автоматично прирівнюється рівень „до відома” і ці декларації не породжують податкових наслідків узгодження грошових зобов’язань (виконання обов’язку зі сплати податку узгодженого зобов’язання у визначені законодавством строки, отримання права на податковий кредит, тощо).

Такі обставини викликають певні конфліктні ситуації, оскільки оскарження в адміністративному чи судовому порядку рішень контролюючих органів потребує певного часу, але негативні наслідки для платника податків за неподання звітності наступають раніше. При цьому в такому випадку відсутній порядок скасування результатів перевірок, штрафних санкцій тощо.

Крім того, програмне забезпечення потребує покращення, оскільки відсутня до відображення та перегляду інформація про розгляд заяви про приєднання до електронного договору підприємств „мігрантів” з обліковим станом 65 – платник податків з наступного року (основне місце обліку), внаслідок чого неможливо надання консультацій та виконання інших функцій сервісного обслуговування платників з боку контролюючого органу.

У якості пілотного проекту можливо б було розглянути питання при повній електронній фіксації діяльності платника податків, направлення останньому документу про визначення грошових зобов’язань саме контролюючим органом, що позбавить платника податків на виникнення певних труднощів при поданні декларацій та інших звітів до контролюючого органу.

Для досягнення цієї мети доцільно внести зміни до п. 200.1, ст. 200 ПК України та викласти у наступній редакції [50, с. 70]:

200.1 Обчислення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або відшкодуванню з Державного бюджету

України (бюджетному відшкодуванню), здійснюється контролюючим органом за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) та є різницею між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

Вказана модель повністю залежить від впровадження інформаційних технологій, проте може бути досить високоефективна та зручна, в першу чергу для платників податків. Певний аналог запропонованої моделі вже діє на сьогодні по майновим податкам, де контролюючий орган замість платника податків визначає грошове зобов'язання та направляє останньому податкове повідомлення-рішення. При цьому, якщо платник податків має певні зауваження, він має право подати документи до контролюючого органу для звірки та коригування грошових зобов'язань.

2.3. Податкове консультування: форми, методи, правові основи здійснення та шляхи вдосконалення співпраці з платниками податків

Неможливо недооцінювати інститут податкових консультацій для вдосконалення системи адміністрування податків та зборів.

У практичній діяльності контролюючих органів податкова консультація спрямовується на: правильність застосування на практиці правових норм, що регулюють податкову діяльність та виконання у повному обсязі платниками податків податкового обов'язку. Якісні податкові консультації забезпечують підвищення рівня обізнаності та розуміння платниками податків законодавчих норм при їх застосуванні на практиці – від цього значною мірою залежать своєчасність та повнота надходження коштів до державного та місцевих бюджетів. До того ж, вчасна, якісна й оперативна консультаційна робота контролюючих органів сприяє налагодженню цивілізованих партнерських взаємовідносин між ними і платниками податків, зменшує кількість конфліктних ситуацій у податковій сфері [8, с. 22].

Відповідно до пп. 14.1.172, п. 14.1, ст. 14 ПК України податкова консультація поділяється на індивідуальну та узагальнюючу. Під індивідуальною слід розуміти роз'яснення контролюючого органу, що надане платнику податків із практичного використання окремих норм податкового законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган [22]. Отримання такого виду консультації є законним правом платника податку, яке закріплене у пп. 17.1.7, п. 17.1, ст. 17 ПК України. Особливість цього виду консультації полягає в тому, що вона має лише індивідуальний характер і може використовуватися тільки тим платником податків, якому її надано.

Індивідуальні податкові консультації можуть надаватися, як в усній, так і в письмовій формі. Проте перші можуть надавати лише державні податкові інспекції.

Пропонуємо класифікацію податкових консультацій:

За адресатами поданої інформації:

- індивідуальна;
- узагальнююча.

За суб'єктами отримання консультації:

- консультації для юридичних осіб;
- для фізичних осіб–підприємців;

За елементами податків з приводу:

- встановлення суб'єктного складу платників податків;
- обчислення база оподаткування;
- встановлення об'єкта оподаткування;
- визначення ставки податку;
- порядку обчислення податку;
- встановлення податкового періоду;
- визначення строків та порядку сплати податку;
- визначення строків та порядку подання податкової звітності.

За формою оформлення:

- усна;
- письмова.

За компетенцією надання, ті, що надані:

- центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику;
- міжрегіональними територіальними органами;
- державними податковими інспекціями.

З 1 січня 2017 року інститут податкових консультацій перетерпів суттєвих змін. Так, ЗУ „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зменшення податкового тиску на платників податків” було доповнено п. 52.3, ст. 52 ПК України щодо правильності оформлення контролюючим органом індивідуальної податкової консультації, зокрема: опису питань, що порушуються платником податків, з урахуванням фактичних обставин, вказаних у зверненні платника податків; обґрунтування доцільності застосування норм законодавства та висновок з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства [27].

Крім того, відтепер, контролюючий територіальний орган зобов’язаний надіслати центральному органу виконавчої влади індивідуальну податкову консультацію протягом 15 календарних днів, що настають за днем отримання звернення платника податків для отримання такої консультації, для розгляду питання про внесення відомостей про таку консультацію до єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій (п. 52.5, ст. 52 ПК України [22]).

Отримані індивідуальні податкові консультації від контролюючого органу Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, зобов’язаний протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання такої консультації прийняти рішення щодо внесення відомостей про таку консультацію до єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій, або відмову у внесенні [28].

У разі відмови у внесенні відомостей до єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику зобов'язаний повідомити протягом одного робочого дня з моменту прийняття рішення про таку відмову з наданням пояснення причини відмови (п. 52.5, ст. 52 ПК України [22]).

Індивідуальна податкова консультація, надана в письмовій формі, підлягає реєстрації в єдиній базі індивідуальних податкових консультацій та розміщенню на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, без зазначення найменування (прізвища, ім'я, по батькові) платника податків, коду згідно з ЄДРПОУ (реєстраційного номера облікової картки) та його податкової адреси (п. 52.4, ст.52 ПК України [22]).

Отже, всі індивідуальні податкові консультації, оформлені із дотриманням формальних ознак мають бути внесені єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій. Структурний підрозділ, що є головним виконавцем ІПК здійснює її аналіз та встановлює наявність/відсутність таких обставин:

- дотримання платником податків порядку оформлення звернення;
- відповідність звернення компетенції структурного підрозділу з приводу питання, що викладені у зверненні;
- дотримання вимог у зверненні Законам України „Про звернення громадян”, „Про публічну інформацію”, „Про адвокатуру та адвокатську діяльність”, тощо [37];

Крім того, інформація, що міститься в індивідуальній податковій консультації має бути актуальною, якісно підготовленою і змістовною та не повинна містити персональних даних, даних з обмеженим доступом, неперевіраних або неузгоджених відомостей [33].

Внесені зміни до порядку надання податкових консультацій, мають ряд позитивних моментів, зокрема:

– якщо платник податків діяв на підставі наданої йому індивідуальної податкової консультації в письмовій формі, то він не може бути притягнутий до відповідальності (включаючи нарахування штрафних санкцій та пені);

– якщо платник податків впевнений, що надана йому індивідуальна податкова консультація суперечить нормам законодавства, він може оскаржити у судовому порядку наказ про надану йому індивідуальну податкову консультацію як правовий акт індивідуальної дії. І якщо такий наказ було скасовано, то це є підставою для надання контролюючим органом нової податкової консультації з урахуванням вже висновків суду.

І Верховний суд України у своїй Постанові підтримав цю норму Закону, вказавши те, що скасування судом наказу про затвердження узагальнюючої чи індивідуальної податкової консультації є підставою для надання нової податкової консультації яку контролюючі органи повинні надати протягом 30 календарних днів із дня набрання законної сили рішенням суду про скасування попередньої консультації. Отже порушене право платника податків внаслідок отримання податкової консультації, яка суперечить нормам або змісту відповідного податку чи збору, є відновленим шляхом визнання протиправною та скасування такої консультації [23].

Верховний суд у своїй Постанові по справі №820/4461/17 підкреслює, що податкова консультація за своєю правовою природою – є фактично відповіддю контролюючого органу платнику податків на його питання, яка повинна містити конкретні роз'яснення такому платнику у вигляді практичної форми та/або моделі його поведінки у визначеному колі податкових правовідносин [24]. Тобто вона повинна надавати чіткі відповіді платникові податку з приводу керівництва для його дій щодо обчислення податкового обов'язку та його реалізації з посиланням на конкретні норми законодавства, відсутність чіткої відповіді є підставою для її скасування.

Але, на думку науковців, застосування або не застосування податкової консультації, може спричинити негативні наслідки як для працівників

контролюючих органів, так і для платників податків. Для працівника контролюючого органу, який надав не якісну консультацію в будь-якій формі, негативним наслідком може бути, наприклад, притягнення його до передбаченої законом відповідальності за неправильне тлумачення певної норми податкового законодавства, що міститься в наданій платникові податковій консультації індивідуального характеру. У платника податків, котрий застосував таку консультацію на практиці, можуть бути порушені законні права, йому може бути завдано матеріальної чи іншої шкоди (збитків). [8, с.21].

Але існує і ряд суперечностей у законодавстві. Так, у п. 53.1, ст. 53 ПК України закріплено норму, яка свідчить про неможливість притягнення платника податку до відповідальності, у тому числі й фінансової, який діяв відповідно до індивідуальної податкової консультації, наданої йому у письмовій формі, навіть, якщо в подальшому така податкова консультація була змінена або скасована.

Але, в той же час, у цьому пункті міститься норма, яка надає перевагу узагальнюючій податковій консультації, якщо положення індивідуальної податкової консультації суперечать положенням узагальнюючої.

Узагальнююча податкова консультація є оприлюдненням позиції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо практичного використання окремих норм податкового законодавства за результатами вже узагальнення всіх індивідуальних податкових консультацій (пп. 14.1.173, п. 14.1, ст. 14 ПК України [22]). Отже, узагальнюючу податкову консультацію, можна вважати, „підведенням підсумку” всіх індивідуальних податкових консультацій. І якщо узагальнюючої податкової консультації може бути в подальшому надана перевага під час прийняття рішення відносно факту скоєння порушення платником податку податкового законодавства, то виникає питання з приводу компетентності посадової особи контролюючого органу, яка надала таку індивідуальну консультацію.

Тоді виникає питання з приводу життєздатності норми, закріпленої у п. 53.1, ст. 53 ПК України з приводу того, що платник податку не може бути притягнутий до відповідальності, навіть, якщо індивідуальна податкова консультація у подальшому була змінена або скасована.

До того ж, у даному випадку не виконується норма, закріплена у пп. 4.1.4. п. 4.1. ст. 4 ПК України та пп. 56.21. п. 56. ст. 56 ПК України, щодо дотримання принципу презумпції правомірності рішень платника податку, який полягає в тому, що у разі виявлення суперечності норм ПК України, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення має прийматися на користь платника податків [49, с. 72].

Дослідження судової практики з приводу дій платників податків на підставі наданої їм індивідуальної податкової консультації свідчить про прийняття рішень на користь платників податків. Так, у Постанові Касаційного адміністративного суду наголошується на тому, що податкова консультація – є актом індивідуальної дії, отримання якої породжує для платника податків певні юридичні наслідки, зокрема, є підставою для звільнення від відповідальності платника податків, який діяв у відповідності до наданих такою консультацією роз'яснень з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства. Тому Колегія суддів визнала помилковим висновки судів попередніх інстанцій про те, що надана контролюючим органом податкова консультація не створює і не припиняє прав чи обов'язків позивача, оскільки, отримання позивачем індивідуальної податкової консультації є юридичним фактом, що є підставою для звільнення від відповідальності платника податку, який діяв у відповідності до наданих такою консультацією роз'яснень з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства [26].

Отже, вважаємо доцільним внесення змін до п. 53.1, ст. 53 ПК України в частині скасування ч. 3 цієї статті де перевага надається узагальнюючій податковій консультації.

Висновки до розділу 2

1. Доведено, що інформаційно-аналітичне забезпечення є одним із видів діяльності контролюючих органів в забезпеченні виконання, покладених на них повноважень, що включає збір, обробку, передачу інформації не тільки між окремими підрозділами податкової служби, але й іншими суб'єктами; подальший аналіз та контроль за використанням та розповсюдженням такої інформації.

2. Встановлено, що податкова інформація може надаватися у двох формах: періодично або за письмовим запитом органів. Виявлено розбіжності між нормами законодавства, що регулюють строки подання інформації контролюючим органам органами місцевого самоврядування з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та плати за землю. Запропоновано узгодити норми цих нормативно-правових актів між собою.

3. Досліджено спосіб отримання інформації контролюючими органами за їх запитом, вивчено підстави надсилання платникові податку запиту щодо надання інформації, виявлено, що у разі порушення порядку оформлення запиту контролюючими органами, зокрема щодо визначення в запиті підстав його надсилання, він вважається недійсним та не породжує наслідків у вигляді появи підстав із проведення документальної позапланової виїзної перевірки. Загострено увагу на питанні захисту інформації, що міститься в інформаційних ресурсах, зокрема у разі витребування інформації про платника податків органами прокуратури, надано пропозиції щодо вирішення цього питання.

4. Встановлено, що відповідно до „Порядку взаємодії органів виконавчої влади щодо обміну інформацією, необхідною для обчислення і справляння плати за землю” на Держгеокадастр покладено обов'язок із подання до територіальних органів ДПС інформації: щодо проведення нормативної грошової оцінки земель; фактів самовільного зайняття земельних ділянок; фактів використання земель не за цільовим призначенням тощо –

щокварталу до 30 числа місяця наступного періоду. Виявлено суперечність цієї норми п. 286.1, ст. 286 ПК України, де вказано, що центральні органи виконавчої влади, які реалізують державну політику у сфері земельних відносин зобов'язані подавати інформацію не пізніше 10 числа наступного місяця. Запропоновано узгодити „Порядок взаємодії органів виконавчої влади щодо обміну інформацією, необхідною для обчислення і справляння плати за землю” з пп. 73.2.1, п. 73.2, ст. 73. ПК України.

5. Доведено, що подання податкової звітності є складовою податкового обов'язку. Взаємовідносини, що виникають між платниками податків та контролюючими органами з приводу подання податкової звітності є взаємозобов'язальними, що виражається у покладанні обов'язку не тільки на платника податків з приводу подання податкової звітності, але й на контролюючі органи щодо її прийняття за наявності усіх обов'язкових реквізитів, які має містити податкова декларація, та її форми, затвердженої центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну податкову політику (п. 49.9, ст. 49 ПК України). Виявлено відсутність норми, яка б зобов'язувала контролюючі органи здійснювати прийняття податкової звітності за неосновним місцем обліку, а також щодо прийняття інших форм податкової звітності окрім податкової декларації. Запропоновано уточнити зміст п. 49.8 та 49.9, ст. 49 ПК України та викласти у такій редакції.

6. Зазначено, що 1 січня 2017 р. інститут податкових консультацій перетерпів суттєвих змін, які мали позитивні моменти, як то: неможливість притягнення до відповідальності (включаючи нарахування штрафних санкцій та пені) платника податків, який діяв на підставі наданої йому індивідуальної податкової консультації в письмовій формі; якщо платник податків впевнений, що надана йому консультація суперечить нормам законодавства, йому надано можливість оскарження наказу про надану консультацію як правовий акт індивідуальної дії у судовому порядку.

7. Запропоновано класифікацію податкових консультацій: *за*

адресатами поданої інформації (індивідуальна, узагальнююча); за суб'єктами отримання консультації (консультації для юридичних осіб; для фізичних осіб–підприємців); за елементами податків, з приводу (встановлення суб'єктного складу платників податків; обчислення база оподаткування; встановлення об'єкта оподаткування; визначення ставки податку; порядку обчислення податку; встановлення податкового періоду; визначення строків та порядку сплати податку; визначення строків та порядку подання податкової звітності); за формою оформлення: (усна, письмова); за компетенцією надання, ті, що надані (центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику; міжрегіональними територіальними органами; державними податковими інспекціями).

8. Виявлено суперечливість норм законодавства: у п. 53.1, ст. 53 ПК України закріплено норму, яка свідчить про неможливість притягнення платника податку до відповідальності, в тому числі й фінансової, який діяв відповідно до індивідуальної податкової консультації, наданої йому у письмовій формі. Але в цьому ж пункті міститься норма, яка надає перевагу узагальнюючій податковій консультації, якщо положення індивідуальної податкової консультації суперечать положенням узагальнюючої. Аналіз судової практики свідчить про прийняття рішень на користь платників податків. Тому, запропоновано внести зміни до п. 53.1, ст. 53 ПК України в частині скасування ч. 3 цієї статті де перевага надається узагальнюючій податковій консультації.

Список використаних джерел до розділу 2

1. Андрющенко І. Є., Гринь Ю. В. Міжнародний досвід організації податкового адміністрування. *Ефективна економіка*. 2015. № 11. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_11_42.

2. АС „Податковий блок”: офіційний веб-портал Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps->

ukraini/arkchiv/proekt--modernizatsiya-derj/podatkovui-blok/RSS.

3. Браславський Р. Г. Критерії розмежування понять „податкова звітність” та „звітність про доходи та майно”. *Форум права*. 2012. № 4. С. 136–139. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.

4. Вировий С. В. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування. *Ефективність державного управління* : зб. наук. пр. Львівського регіон. ін-т держ. упр. Нац. акад. держ. упр. при Президентові України: ЛРІДУ НАДУ, 2014. № 39. С. 201–206.

5. Деменко О. Є. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності податкових органів України: сучасний стан та шляхи вдосконалення. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2013. № 1. С. 144–151. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKhnuvs_2013_1_21.

6. Дробаха Г. А., Ковальов І. В., Башкатов Є. Г. Методика синтезу структури системи інформаційно-аналітичного забезпечення угруповання Національної гвардії України, що діє в умовах надзвичайного стану. *Честь і закон*. 2014. № 4 (51). С. 54–59.

7. Дудник Л. М. Адміністративно-правове забезпечення діяльності податкової міліції щодо протидії фіктивному підприємництву : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. Ірпінь, 2008. 20 с.

8. Журавський О. А., Долгий О. О., Долгий О. А. Податкові консультації: сутність, порядок надання і оскарження. *Міжнародний юридичний вісник* : збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2014. Вип. 1. С. 18–23. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/muvnudp_2014_1_5.

9. Інструкція з підготовки і подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку : Наказ від 10 квітня 2008 р. N 233 / Державна податкова адміністрація України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0320-08>.

10.Карпенко О. В. Функціонально-технологічні механізми інформаційно-аналітичного забезпечення органів державного управління: автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр. : 25.00.02. ; Акад. муніцип. упр. Київ, 2010. 20 с.

11.Коваль Р. А. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів влади : автореф. дис... канд. наук з держ. упр. : 25.00.02 ; Класич. приват. ун-т. Запоріжжя, 2008. 20 с.

12.Конституція України : Закон від 28.06.1996 р. №254к/96-ВР / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.

13.Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон від 13 квітня 2012 р. № 4651-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>.

14.Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу: навчальний посібник. Київ, 2008. 639 с. URL: https://pidruchniki.com/15410104/ekonomika/podatkova_zvitnist_pidpriyemstva.

15.Ліпський В. В. Інформаційно-аналітичне забезпечення як спосіб податкового контролю. *Порівняльно-аналітичне право*. 2017. №1. С.153–156. URL: http://www.pap.in.ua/1_2017/47.pdf.

16.Методичні рекомендації щодо організації та проведення органами державної фіскальної служби зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здійсненні податкового контролю : Наказ від 17 липня 2015 р. № 511 / Державна фіскальна служба України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0511872-15>.

17.Мінаєва О. М. Правове регулювання податкового обліку в Україні: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 ; Харк. нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2007. 17 с.

18.Міщук О. В. Використання зарубіжного досвіду адміністрування податків в економіці України як запорука підвищення інноваційної активності її суб'єктів. *Економічний простір*. 2015. № 103. С. 129–138. URL:

http://nbuv.gov.ua/UJRN/escpros_2015_103_15.

19. Модернізація – процес безперервний: офіційне видання Державної фіскальної служби України „Вісник офіційно про податки”. 2012. №15 (15). URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/1530>.

20. Нестеров А. К. Информационно-аналитическое обеспечение. *Образовательная энциклопедия*. URL: <https://odiplom.ru/informacionno-analiticheskoeobespechenie>. Html.

21. Податкове право : навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильник та ін. ; за ред. проф. М. П. Кучерявенко. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с. ISBN 966-667-108-5. URL: <http://uristinfo.net/nalogovoe-pravo/141-mp-kucherjavenko-podatkovoe-pravo/3724-glava-16-podatкова-zvitnist.html>.

22. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями) : Закон від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

23. Постанова Верховного суду від 12 червня 2018 року по справі №814/2168/16, адміністративне провадження № К/9901/37755/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/74645721>.

24. Постанова Верховного суду від 16 жовтня 2018 року по справі №820/4461/17, адміністративне провадження № К/9901/3725/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77160281>.

25. Постанова Верховного Суду України від 20 лютого 2018 р., справа № 826/12244/14 адміністративне провадження № К/9901/4473/18. URL: <https://taxlink.ua/ua/court/postanova-verhovnogo-sudu-vid-28022018-u-spravi-8261224414/>.

26. Постанова Касаційного адміністративного суду від 20 лютого 2018 р. справа №813/2617/15. URL: https://protocol.ua/ua/individualna_podatkova_konsultatsii_e_yuridichnim_faktom_stvoryue_abo_pripinyae_prava_ta_obov_yazki_platnika_podatkov/.

27. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зменшення податкового тиску на платників податків: Закон від 17 липня 2015

р. № 655-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/655-19#n20>.

28.Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон від 21 грудня 2016 р. № 1797-VIII/ Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19#n492>.

29.Про деякі питання здійснення слідчим суддею суду першої інстанції судового контролю за дотриманням прав, свобод та інтересів осіб під час застосування заходів забезпечення кримінального провадження : Лист від 05 квітня 2013 р. № 223-559/0/4-13 / Вищий спеціалізований суд України з розгляду цивільних і кримінальних справ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0558740-13>.

30.Про електронні документи та електронний документообіг: Закон від 22 травня 2003 р. /Верховна Рада України. URL:№ 851-IV <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15>.

31.Про затвердження Методичних рекомендацій щодо централізованого приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в ОДПС України: Наказ від 31 грудня 2008 р. № 827 / Державна податкова адміністрація України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0827225-08/conv>.

32.Про затвердження Положення про Державну службу статистики України : Постанова від 23 вересня 2014 р. № 481 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481-2014-%D0%BF>.

33.Про затвердження Порядку ведення єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій: Наказ від 24 травня 2017 р. № 523 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0719-17>.

34.Про затвердження Порядку взаємодії органів виконавчої влади щодо обміну інформацією, необхідною для обчислення і справляння плати за землю: Постанова від 1 серпня 2006 р. № 1066 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1066-2006-%D0%BF>.

35. Про затвердження Порядку направлення контролюючими органами податкових вимог платникам податків: Наказ від 30 червня 2017 р. № 610 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0902-17>.

36. Про затвердження Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами: Наказ від 06 червня 2017 р. № 557 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0959-17>.

37. Про затвердження Порядку організації роботи органів доходів і зборів із надання індивідуальних податкових консультацій: Наказ від 25 квітня 2017 р. № 293 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0293872-17>.

38. Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом: Постанова від 27 грудня 2010 р. № 1245 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1245-2010-%D0%BF>.

39. Про затвердження Порядку подання повідомлень про відкриття/закриття рахунків платників податків у банках та інших фінансових установах до контролюючих органів: Наказ від 18 серпня 2015 р. № 721 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1058-15>.

40. Про затвердження Тимчасового порядку надходження та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в електронному вигляді до органів ДПС України : Наказ від 26 листопада 2004 р. № 672 / Державна податкова адміністрація України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0672225-04>.

41. Про заходи щодо попередження і нейтралізації загроз національній безпеці, пов'язаних із нестабільністю правового регулювання відносин у сфері адміністрування податку на додану вартість : Рішення від 15 грудня 2006 р. Рада національної безпеки і оборони України. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0010525-06>.

42. Про Концепцію Національної програми інформатизації: Закон від 4 лютого 1998 р. № 75/98-ВР / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/75/98-%D0%B2%D1%80>.

43. Про план першочергових заходів у сфері інвестиційної діяльності: Указ від 10 квітня 2006 р. № 300/2006 / Президент України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/300/2006>.

44. Про Порядок обміну інформацією про відомості, що містять ознаки використання праці неоформлених працівників та порушень законодавства про працю : Постанова від 29 травня 2017 р. № 11-1 / Пенсійний фонд України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/z0776-17>.

45. Про прокуратуру : Закон від 14 жовтня 2014 р. № 1697-VII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1697-18>.

46. Про схвалення Концепції створення та функціонування автоматизованої системи „Єдине вікно подання електронної звітності”: Розпорядження від 07 серпня 2013 р. № 587-р / Кабінет Міністрів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/587-2013-%D1%80/sp:max100>.

47. Рачинський Р. М. До питання використання програмного забезпечення АІС «Податковий блок». *Актуальні питання взаємодії інститутів громадянського суспільства та органів публічного адміністрування у напрямку розвитку правової системи України*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 7–8 вересня 2018 р.). Київ: Центр правових наукових досліджень, 2018. С. 57–60.

48. Рачинський Р. М. Правове регулювання інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної фіскальної служби. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2019. Т. 23. С. 108–119.

49. Рачинський Р. М. Спірні питання надання індивідуальної податкової консультації: їх правове вирішення. *Стан та перспективи розвитку юридичної науки*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Дніпро,

31 серпня – 1 вересня 2018 р.). Дніпро: ГО «Правовий світ», 2018. С. 70–73.

50. Рачинський Р. М. Спирні питання подання податкової звітності: їх правове вирішення. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2019. № 2. С. 67–72.

51. Рішення Одеського окружного адміністративного суду : 20 листопада 2018 р., Справа № 420/5264/18. URL: <https://youcontrol.com.ua/catalog/court-document/78020294/>.

52. Саричев Ю. О. Інформаційно-аналітичне забезпечення як вид інформаційного забезпечення в системі державного управління: Вісник Національної академії державного управління при Президентіві України. Серія : Державне управління. 2017. № 3. С. 120–126. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnaddy_2017_3_19.

53. Семир'янов Д. Я. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління підрозділами податкової міліції України : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 ; Держ. податк. адмін. України, Нац. акад. держ. податк. служби України. Ірпінь, 2004. 18 с.

54. Сіренко М. Співвідношення податкового обліку та податкової звітності. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 7. С. 101–103. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pgir_2017_7_22.

55. Стаценко-Сургучова І. С. Організаційно-правові засади інформаційно-аналітичної роботи в органах державної податкової служби України : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. Ірпінь, 2008. 20 с.

56. Теремецький В. О. Електронна податкова звітність: міжнародний досвід та проблеми впровадження в Україні. *Право і суспільство*. 2012. № 3. С. 92–98. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2012_3_22.

57. Чорна Т. В. Проблемні питання уточнення податкової звітності під час реалізації податкового обов'язку з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. Вип. 5. С. 180–182. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pjuv_2017_5_44.

58. Шахов С. В. Правове регулювання податкової звітності : автореф.

дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. Київ, 2011. 20 с.

59.Щодо підстав отримання податкової інформації контролюючими органами: індивідуальна податкова консультація : Наказ від 04.08.2017 р. № 1489/6/99-99-12-03-06-15/ПК / Державна фіскальна служба України. URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/pisma/gfsu/schodo-pidstav-otrimannya-1031037.html>.

РОЗДІЛ 3

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ЯК ФОРМА РЕАЛІЗАЦІЇ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ

3.1. Податковий контроль: правова природа та зміст

Зі стрімким розвитком економічних відносин має відбуватися й зростання дохідної частини бюджетів усіх рівнів за рахунок податків та зборів, що мають сплачувати суб'єкти господарювання під час здійснення операцій, які є об'єктом оподаткування, або ж у разі набуття права власності чи користування об'єктами нерухомого майна. Проте, на жаль, рівень тіньової економіки залишається на високому рівні порівняно з розвинутими європейськими країнами: у 2017 році – 33 %, у 2018 році 30 % [12]. Тоді, як в країнах ЄС він становив Румунія і Хорватія (28,4%), Литва (28,0%) та Естонія (27,6%). Найнижчий – Швейцарія (7,1%), Австрія (7,5%), Люксембург (8,0%), Нідерланди (9,1%) [2, с.59]. Тому виникає потреба у здійсненні контролю за надходженням податків та зборів, що покладається на органи державної податкової служби.

За нормами ПК України податковий контроль є системою заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (п. 61.1, ст. 61 ПК України [29]).

Аналізуючи зміст податкового контролю, наданий ПК України можна виділити такі його особливості:

- координується Міністерством фінансів України, яке є центральним

органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику;

- основною його метою є не тільки встановлення фактів порушення платником податків законодавства з приводу ведення обліку доходів та витрат, нарахування податків та зборів, своєчасності та повноти їхнього перерахування до державного та місцевих бюджетів, а також й встановлення фактів порушення законодавства з приводу проведення розрахункових операцій;

- пов'язаний не тільки з контролем за переміщенням грошових коштів до бюджетів, але й має матеріальну основу, як то: встановлення факту наявності у платника податків: ліцензій, патентів, дозволів на проведення окремих видів діяльності.

Науковець Ю. Васюк серед особливостей здійснення податкового контролю виокремлює:

- здійснення спеціальними суб'єктами, наділеними державою особливою компетенцією в галузі оподаткування; та здійснюється відносно спеціального об'єкта – централізованих і децентралізованих грошових фондів;

- відображає відносини влади й підпорядкування, що базуються на фіскальних функціях держави, особливістю реалізації яких є чітко виражений імперативний характер;

- реалізується через сукупність активних дій як зобов'язаних, так і владних суб'єктів [5, с. 52].

Спеціальними суб'єктами здійснення податкового контролю – є Міністерство фінансів України, Державна податкова служба України та її територіальні органи (п. 41.1, ст. 41 ПК України [29]).

Крім того, у ПК України міститься норма, яка категорично забороняє органам Служби безпеки України, внутрішніх справ, податкової міліції, прокуратури та їхнім службовим особам брати безпосередню участь у проведенні перевірок, що здійснюються контролюючими органами, та

проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування (п. 61.3, ст.61 ПК України [29]).

З приводу імперативного характеру податкового контролю можна погодитися, але з деякими уточненнями. Правовідносини мають чіткий імперативний характер у взаємодії між контролюючими органами та платниками податків. Але під час здійснення податкового контролю у правовідносини можуть вступати й інші суб'єкти. Так, наприклад, контролюючі органи можуть залучати експерта, в тому випадку, коли необхідні спеціальні знання в галузі науки, мистецтва, техніки, економіки та в інших галузях.

Залучення експерта здійснюється на договірних засадах та за рахунок коштів сторони, що є ініціатором залучення експерта. Підставою для проведення експертного дослідження є договір з експертом чи експертною установою, укладений за письмовою заявою (листом) замовника, з обов'язковим зазначенням його реквізитів, з переліком питань, які підлягають розв'язанню, а також об'єктів, що надаються [38]. Експерт має право відмовитися від надання висновку, якщо поданих матеріалів недостатньо або такий експерт не володіє необхідними знаннями для проведення зазначеної експертизи (п. 84.5, ст. 84 ПК України [29]). Отже, в даному випадку, мають місце диспозитивні відносини.

Учений Ю. Волошин вважає податковий контроль як складну, динамічну систему, елементи якої взаємопов'язані та взаємозумовлені між собою. Ефективний податковий контроль суб'єктів господарювання є кінцевим результатом, індикатором взаємодії усіх елементів податкової системи, надзвичайно важливим інструментом у забезпеченні наповнення бюджету [6, с. 59].

До основних елементів структури податкового контролю відносять: суб'єкт контролю; об'єкт контролю; предмет контролю, принципи контролю; гарантії контролю; завдання і функції контролю; форми і методи (методики) контролю [56, с. 377]. Суб'єктами податкового контролю виступають

контролюючи суб'єкти та підконтрольні. До перших належать державні органи спеціальної компетенції: Міністерство фінансів України, Державна податкова служба України та її територіальні органи. Підконтрольними суб'єктами можуть бути суб'єкти господарювання: юридичні особи (їх філії, структурні підрозділи, представництва), фізичні особи, зокрема й ті, які зареєструвалися як підприємці.

Об'єктом контролю є фінансово-господарська діяльність підконтрольних суб'єктів.

Предметом податкового контролю можуть бути: бухгалтерські книги, регістри бухгалтерського обліку, звіти, рахунки, декларації, первинні документи які пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів до бюджетів всіх рівнів. Крім того, до предмету можуть належати: накази керівників та звіти працівників, цивільно-правові та трудові договори, установчі документи, банківські виписки тощо [14, с. 17].

Як зазначає О. Ю. Буглаєва, „важливе місце серед елементів податкового контролю належить контролюючим суб'єктам, які відіграють вирішальну роль у функціонуванні контрольної системи, тому що від них залежить вибір підконтрольних об'єктів, забезпечення місця і часу виконання контрольних дій тощо [3, с. 132].

Контролюючі органи в межах своєї компетенції своєї компетенції мають право:

- запитувати та вивчати під час проведення перевірок первинні документи, що використовуються в бухгалтерському обліку, регістри, фінансову, статистичну та іншу звітність, пов'язану з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів;

- отримувати від платників податків документи в електронному вигляді;

- вимагати під час проведення перевірок від платників податків проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки;

- проводити контрольні розрахункові операції до початку перевірки платника податків;
- доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень, що використовуються для провадження господарської діяльності;
- звертатися до суду з заявою про вилучення оригіналів первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів;
- проводити перевірку показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та зі своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплатою податків та зборів;
- проводити перевірку правильності та повноти визначення фінансового результату до оподаткування згідно з бухгалтерським обліком відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку [29].

У той же час підконтрольні суб'єкти повинні:

- вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів та подавати її до контролюючих органів;
- сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених законодавством;
- забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку [29].

Аналіз наданих прав контролюючих органів та закріплених обов'язків платників податків надає можливість все ж стверджувати про наявність відносин влади й підпорядкування та відображують чітко виражений імперативний характер податкових відносин, що виникають під час здійснення податкового контролю.

Дослідник Д. Французов зазначає, що державний податковий контроль є реалізацією права держави захищати фінансові інтереси держави в частині формування доходів державного бюджету і бюджетів державних

позабюджетних фондів, а також фінансові інтереси суб'єктів господарювання за допомогою податкового регулювання через систему законодавчих, організаційних, адміністративних і правоохоронних заходів [60, с. 76].

Вважаємо, що таке визначення потребує розширення, адже в ньому не враховані інтереси територіальним громад, особливо враховуючи те, що 1 квітня 2014 року було схвалено Кабінетом Міністрів України „Концепцію реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні” в межах якої було передбачено:

– створення належних матеріальних, фінансових умов для забезпечення виконання органами місцевого самоврядування власних та делегованих ним повноважень з дотриманням таких принципів:

– наявність ресурсів, необхідних для здійснення повноважень органів місцевого самоврядування;

– визначення фінансовою основою здійснення органами місцевого самоврядування власних повноважень податків та зборів, які пов'язані з територією відповідної адміністративно-територіальної одиниці;

– закріплення за місцевими бюджетами частини коштів, що надходять від сплати податку на прибуток новостворених юридичних осіб, протягом п'яти років від дати інвестування в юридичну особу;

– надання органам місцевого самоврядування права регулювати ставки місцевих податків і зборів [18].

На виконання цієї Концепції було внесено зміни до ст. 10 ПК України в частині розширення переліку місцевих податків та зборів. Відтепер до них належали: податок на майно (який складається з податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, плати за землю та транспортного податку); єдиний податок. збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір [34]. Тому податковий контроль має захищати не тільки права держави в частині формування доходів державного бюджету, але й територіальних громад щодо підвищення фінансової основи місцевих бюджетів, які відтепер, враховуючи передачу частині витрат, що мають

фінансуватися з місцевих бюджетів дуже зацікавлені у наповненні власних бюджетів.

На думку Ю. Потернак податковий контроль можна розглядати як у широкому, так і в вузькому значенні. У широкому розумінні це контроль держави за дотриманням податкового законодавства всіма учасниками податкових правовідносин на всіх етапах податкового процесу – від установлення податків і зборів до припинення податкового обов'язку. У вузькому значенні – це владні дії уповноважених органів держави з перевірки законності обчислення, утримання та сплати податків платниками податків та податковими агентами. На його думку, важливим завданням податкового контролю є не тільки припинення правопорушень, але й вживання заходів, спрямованих на усунення причин і умов, що сприяють їхньому вчиненню, тобто, зміцнення податкової дисципліни платників податків та вдосконалення податково-правової культури суспільства в цілому [33, с. 107–108].

Доволі розширене визначення надає О. Шевчук. У зміст поняття державного податкового контролю він закладає діяльність уповноважених державою органів з контролю за дотриманням платниками податків, податковими агентами і платниками зборів та 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 відшкодуванням 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 та дисципліни платників податків [60, с. 293]. Проте, вважаємо, що це визначення є занадто перевантаженим, окремі його складові торкаються й інших юридичних категорій.

Так, О. Шевчук вважає однією зі складових податкового контролю – зниження податкових ризиків держави, територіальних громад, господарюючих суб'єктів і населення.

Дослідимо сутність поняття „податковий ризик” та його види. Під податковим ризиком слід розуміти теоретичну ймовірність того, що внаслідок певних дій платника податку певні платежу до бюджету можуть надійти не в повному обсязі або несвоєчасно. Отже, „Податковий ризик” є ймовірністю порушення платником податків податкового законодавства, в результаті чого – бюджет втратить очікуємі надходження [23].

Контролюючі органи пропонують таку класифікацію податкових ризиків: ризики недобору, у випадку реалізації яких обсяги надходжень до бюджетів не досягатимуть прогнозованих розмірів; ризики надвитратності, у випадку реалізації яких витрати на забезпечення прогнозованих розмірів надходжень до бюджетів по окремих видах податків (зборів) перевищуватимуть економічно доцільні. У межах зазначених типів визначаються такі групи ризиків: випадкові ризики, ризики оптимізації оподаткування, ризики ухилення від оподаткування та процедурні ризики. Випадкові ризики – це ті, що можуть реалізуватися без свідомого бажання реального або потенційного платника податків уникнути оподаткування, та зумовлюються факторами: необізнаності платника; невмисної помилки платника. Ризики оптимізації оподаткування – ті, які зумовлюються усвідомленим намаганням реального або потенційного платника мінімізувати рівень сплати податків, уникаючи прямих порушень норм податкового законодавства, та зумовлюються факторами: недосконалою забезпечення процесів адміністрування податків; недосконалою нормативного забезпечення процесів адміністрування податків. Ризиками ухилення від оподаткування, є ризики, що визначаються усвідомленим платника податків мінімізувати рівень сплати податків або уникнути оподаткування шляхом порушення чи невиконання вимог податкового законодавства. Процедурні ризики, ті, що зумовлюються чинним

регламентом процедур адміністрування податків та вимагають використання при цьому неадекватно великих людських чи матеріальних ресурсів [23].

Отже, дослідивши класифікацію ризиків, ми бачимо, що контролюючи органи у зміст поняття „податкові ризики” відносять лише ті, що пов’язані зі спричиненням шкоди державним інтересам, або інтересам територіальним громад у вигляді зменшення надходжень до бюджетів. Податкові ризики не мають відношення до суб’єктів господарювання, бо в податкових правовідносинах, зокрема й під час здійснення податкового контролю завжди однією зі сторін правовідносин є держава (в особі органів державної влади та місцевого самоврядування), а іншою стороною є суб’єкт господарювання. Й у разі недотримання платником податків податкового законодавства з приводу обчислення та сплати податків, шкода буде спричинена, перш за все, державним інтересам.

Ризик є економічною категорією, яка відображає характерні особливості сприйняття зацікавленими суб’єктами економічних, зокрема, податкових відносин, об’єктивно існуючих невизначеності та конфліктності, притаманних процесам ціле покладання, управління, прийняття рішень, оцінювання, що супроводжуються можливими загрозами та невикористаними можливостями як для держави, так і для платника податків [23]. Зацікавленою стороною податкових відносин – є органи державної влади та місцевого самоврядування з приводу не допущення зменшення податкових надходжень.

Учений Ю. Потернак наголошує, що податковий контроль забезпечує можливість кількісного відображення податкових надходжень та зіставлення їх із потребами держави у фінансових ресурсах для підтримки її безпечного існування. Через податковий контроль оцінюється ефективність податкового механізму, забезпечується контроль за рухом фінансових ресурсів, виявляється необхідність внесення змін до податкової системи. Однією з головних цілей податкового контролю є перешкоджання ухиленню від оподаткування [33, с. 109].

Проте, з огляду на норму, що закріплена у п. 61.1, ст. 61 ПК України, яка надає визначення змісту поняття „податковий контроль”, з таким визначенням важко погодитися, бо автор ототожнює податковий контроль лише з контролем за своєчасністю та повнотою сплати податків та правильності розрахунку податкових зобов’язань – тоді, як контролюючі органи в процесі своєї діяльності не тільки контролюють ці питання, але й встановлюють факт наявності патентів, ліцензій, дозволів на право здійснення певного виду діяльності.

Як вважає Д. Рева, податковий контроль є одним із видів фінансового контролю, що здійснюється у сфері державного управління оподаткуванням, який становить собою діяльність уповноважених державою суб’єктів по встановленню стану виконання вимог чинного податкового законодавства особами, на яких покладено обов’язок щодо обчислення, сплати, утримання та перерахування податків, зборів (обов’язкових платежів), виявленню відхилень у їхній діяльності від встановлених вимог, припинення й усунення їх, а також по відновленню порушених прав держави та територіальних громад на своєчасне й повне одержання відповідних сум податкових платежів та недопущенню таких порушень у майбутньому [53].

На думку В. Єгарміної, податковий контроль також є різновидом державного фінансового контролю, характеризується власною організацією, тобто має свої функції, завдання, об’єкти контролю, свої принципи, форми та методи функціонування. Принципи, форми, методи, та організація податкового контролю формуються на підставі як загальних вимог проведення державного фінансового контролю, так і особливостей системи оподаткування, виходячи з, прийнятої державою, податкової політики й опосередковуються організацією роботи органів податкової служби [10, с. 169].

Спробуємо дослідити зміст поняття „державний фінансовий контроль”.

Пропонують розуміти державний фінансовий контроль як комплекс цілеспрямованих заходів органів, їхніх підрозділів, які здійснюють

державний фінансовий контроль у межах повноважень, з метою упередження, виявлення та припинення фінансових правопорушень на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності, а також забезпечення законності, фінансової дисципліни та ефективності формування і витрачання коштів, у тому числі бюджетних та інших активів у процесі володіння, розпорядження, використання та відчуження державного майна, відшкодування збитків і встановлення міри відповідальності у разі порушення фінансового, у тому числі бюджетного, законодавства [8, с. 346].

Державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівлі [44].

Відповідно до ст. 2 ЗУ „Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні” до завдань органу державного фінансового контролю належить: здійснення контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, ефективним використанням коштів і майна, станом та достовірністю бухгалтерського обліку й фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів (ст. 2 Закону [44]).

Тоді, як податковий контроль здійснюється контролюючими органами з метою правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування тощо (п. 61.1, ст. 61 ПК України).

Отже, аналізуючи ці два поняття, ми бачимо, що такі види контролю мають зовсім інше призначення та різні об'єкти контролю.

До того ж, зовсім різним є і склад контрольованих суб'єктів. У першому випадку – це бюджетні установи та суб'єкти господарювання

державного сектору економіки, у другому випадку – підприємства недержавної форми власності, фізичні особи – підприємці.

На підтвердження доцільності нашої думки, наведемо визначення змісту податкового контролю, що пропонує Г. Нестеров, який вважає, що особливості здійснення податкового контролю знаходяться поза рамками державного фінансового контролю, що дозволяє його виокремити в самостійний вид контролю [26].

Важливим моментом при здійсненні будь-якого вигляду контролю, зокрема й податкового є дотримання певних принципів.

Дослідниця М. Камінська виділяє принципи податкового контролю: законність; превентивність; всезагальність, повнота та єдність податкового контролю; плановірність (регулярність, систематичність); об'єктивність, обґрунтованість та достовірність результатів; пріоритет захисту прав та інтересів платників податків; дотримання податкової таємниці; недопущення спричинення неправомірної шкоди; документальна фіксація результатів податкового контролю та інші [14, с. 18].

Учений О. Шевчук пропонує поєднати принципи у дві групи, до першої віднести: загальні принципи контрольної діяльності, а саме: безоплатність здійснення; правомочність; професіоналізм; визначеність предмета контролю; координація та взаємодія органів контролю; всебічність, повнота та об'єктивність дослідження обставин, що пов'язані з перевіркою податкового законодавства; превентивність. Другу групу, на його науковця, мають складати специфічні принципи процедури податкового контролю, як то: регламентованість; презумпція невинуватості платника податків; збереження податкової таємниці; забезпечення оптимального поєднання фіскальної та регулювальної спрямованості податкового контролю; швидкість і послідовність перевірних дій; недопущення завдання шкоди платнику податків [60, с. 81].

Дослідники М. Мельник, І. Лещух розподіляють принципи на: загальноправові (гарантованість прав і свобод, презумпції невинуватості,

законність, рівність, гласність); загальноуправлінські (планомірність, незалежність, ефективність, науковість, системність, об'єктивність і достовірність, економічність та доцільність, гнучкість) та галузеві (специфічні) (всезагальність і єдність, обмеження прав, дієвість, обізнаність, територіальність, конфіденційність, відшкодування шкоди, превентивність) [22, с. 54–56].

Дослідивши принципи, на яких має ґрунтуватися податковий контроль, пропонуємо їх доповнити, додавши такі: *„своєчасність”*, *„інноваційний підхід”*, *„збалансованості контрольних дій”*, *„компетенції”*, *„доступності”*, *„оперативності”*.

Принцип *„своєчасності”* знаходить своє відображення на усіх етапах здійснення податкового контролю. Так, своєчасне надання консультації щодо правильності обчислення податкового обов'язку, сприятиме уникненню невмісно вчиненого правопорушення. Своєчасна реєстрація платника податків за неосновним місцем реєстрації або ж своєчасне подання інформації платником податків стосовно зміни місцезнаходження чи з приводу внесення інших змін до своїх облікових даних сприятиме уникненню ймовірності притягнення до фінансової відповідальності платника податків у вигляді накладення штрафу. Своєчасне (у встановлений законодавством строк) протягом 10 робочих днів подання платником податків інформації, визначену у запиті контролюючого органу для проведення зустрічної звірки виключає ймовірність проведення документальної позапланової перевірки.

До того ж, принцип *„своєчасності”* знаходить своє відображення й у законотворчій роботі. Так, органи Державної податкової служби України вносять на розгляд Міністра фінансів пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів центральних органів виконавчої влади з питань адміністрування податків та зборів (п. 1, ч. 4 Постанова КМУ [30]). До того ж, до компетенції контролюючих органів належить аналіз надходжень

податків, зборів, інших обов'язкових платежів, вивчення впливу макроекономічних показників і змін законодавства на їхнє надходження, розроблення пропозицій щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету. Крім того, вони здійснюють моніторинг правопорушень у сфері господарської діяльності (зокрема, сплати податків та зборів) та вносять пропозиції щодо зменшення їх кількості. Адже надання несвоєчасних пропозицій із внесення змін до податкового та іншого законодавства, що пов'язане зі сплавленням податків та зборів й інших обов'язкових платежів, сприятиме зменшенню надходжень до державного та/або місцевих бюджетів.

Принцип *„збалансованості контрольних дій”* означає узгодженість дій між собою посадових осіб контролюючих органів на всіх етапах податкового контролю. Наявність єдиного вектору контролю та чіткого розподілу повноважень в межах посадової інструкції.

Принцип *„компетенції”* знаходить своє відображення, щодо розподілення прав та обов'язків посадових осіб контролюючих органів в процесі здійснення адміністрування податків. Цей принцип знаходить своє відображення стосовно врегулювання порядку проведення перевірок. Так, про проведення перевірки керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу приймає рішення, яке має бути оформлене наказом (п. 78.4, ст. 78 ПК України [29]). Посадові особи контролюючого органу мають право приступити до проведення документальної виїзної, фактичної перевірки за наявності підстав для проведення їх та у разі пред'явлення або надіслання документів: направлення на проведення такої перевірки, копії наказу про проведення перевірки та службового посвідчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки (п. 81.1, ст. 81 ПК України [29]).

Наказ має бути оформлений належним чином, за наявності: дата видачі, найменування контролюючого органу, найменування та реквізити суб'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид перевірки, підстави для її проведення перевірки, дата початку і тривалість перевірки, період діяльності, який буде

перевірятися. Такий Наказ є дійсним лише за наявності підпису керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу (п. 81.1, ст. 81 ПК України [29]).

Непред'явлення або ненадання платнику податків цих документів або пред'явлення зазначених документів, що оформлені з порушенням вимог є підставою для недопущення посадових осіб контролюючого органу до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки (п. 81.1, ст. 81 ПК України [29]). Отже, відсутність підпису керівника (його заступника або уповноваженої особи) на Наказі є підставою для визнання його недійсним та скасування податкової перевірки. До того ж, у межах компетенції керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу знаходиться право продовження строків проведення податкових перевірок.

Принцип „інноваційний підхід”. На цей час контролюючі органи використовують інноваційні підходи у співпраці з платниками податків, зокрема: запровадили електронну систему взаємовідносин між платниками податків та державними, в тому числі контролюючими, органами з питань реалізації їхніх прав та обов'язків – електронний кабінет. Який функціонує за умов максимальної автоматизації процесів створення, прийняття, оброблення, зберігання документів, що використовуються при обчисленні податків та зборів та облікових даних платника податків [29]. Використання такої системи надає можливість скористатися інформацією з загальнодоступних реєстрів; отримати інформацію про граничні терміни сплати податків, зборів, обов'язкових платежів та подання звітності; отримати контакти та адреси центрів обслуговування платників; скористатися індивідуальним податковим календарем; переглянути та перевірити свої облікові дані; створити запит для отримання інформації; переглянути стан розрахунків з бюджетом; зареєструвати податкові накладні у Єдиному реєстрі податкових накладних тощо [27].

Завдяки такій системі платник податків має можливість отримати інформацію про проведення документальної планової перевірки із

зазначенням дати початку проведення такої перевірки, ходу та результатів її проведення, у тому числі отримання наказу про проведення документальної (планової або позапланової, виїзної або невиїзної) та фактичної перевірки, отримання акта або довідки, яким оформлені результати перевірки [29].

До того ж, наразі контролюючі органи використовують інноваційні підходи щодо стягнення податкового боргу, зокрема щомісячно на офіційному сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, оприлюднюється інформація щодо суб'єктів господарювання, які мають податковий борг, із зазначенням керівників таких суб'єктів господарювання, та сум податкового боргу в розрізі платежів (п. 35.4, ст. 35 ПК України [29]).

Принцип „доступності”, тобто забезпечення зрозумілості податкових норм є дуже важливим для реалізації податкового обов'язку, адже він вказує на обов'язковість доведення норм податкового законодавства усім суб'єктам податкових правовідносин. Він знаходить своє відображення у діяльності контролюючих органів у вигляді оприлюднення поточної інформації на офіційному порталі Державної податкової служби України, її територіальних відділень, проведення зустрічей, семінарів, круглих столів з платниками податків з питань застосування норм податкового законодавства.

Цей принцип знаходить своє відображення у Постанові КМУ „Про Порядок оприлюднення у мережі Інтернет інформації про діяльність органів виконавчої влади”, де вказано, що Державна податкова служба України як орган виконавчої влади, з метою підвищення ефективності та прозорості своєї діяльності зобов'язані шляхом впровадження та використання сучасних інформаційних технологій оприлюднювати у мережі Інтернет інформацію про діяльність для надання інформаційних та інших послуг громадськості, забезпечення її впливу на процеси, що відбуваються у державі [46].

До того ж, інформація, що розміщується на офіційному веб-сайті (веб-порталі) повинна бути доступною для усіх категорій користувачів: з порушеннями зору, слуху, опорно-рухового апарату, мовлення та

інтелектуального розвитку, а також з різними комбінаціями порушень.

Наказ Державного комітету інформаційної політики, телебачення і радіомовлення України та Державного комітету зв'язку та інформатизації України в якому закріплено „Порядок функціонування веб-сайтів органів виконавчої влади”, конкретизує, що інформація на офіційному веб-сайті органу виконавчої влади (зокрема Державної податкової служби України) повинна залишатися доступною при відключеному дизайні офіційного веб-сайту, збільшеному розмірі шрифтів та на монохромному екрані. Елементи управління, які надають можливість користувачу змінити розмір шрифту, кольоровий контраст, мають розміщуватися на початку кожної веб-сторінки альтернативної версії офіційного веб-сайту органу виконавчої влади, а за її відсутності – на початку кожної веб-сторінки основної версії (щоб створити веб-сайт зручнішим для будь-якої категорії користувачів). Назви посилань мають бути змістовними та зрозумілими [31].

Принцип „доступності” знаходить своє відображення під час проведення податкового контролю. Так, документальна планова перевірка повинна бути передбачена у плані-графіку проведення планових документальних перевірок. План-графік документальних планових перевірок на поточний рік оприлюднюється на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, до 25 грудня року, який передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки для ознайомлення платників податків з фактом початку такої перевірки (п. 77.1, ст. 77 ПК України [29]).

Отже, зміст принципу „доступності” полягає в наданні вільного доступу всім категоріям споживачів: незалежно від фізіологічних особливостей, звичок та вподобань. До того ж, дотримання цього принципу сприятиме підвищенню податкової обізнаності та сприятиме зменшенню кількості ненавмисних правопорушень з боку платників податків.

Принцип „оперативності” може бути логічним продовженням принципу „своєчасності”. Це – здатність контролюючих органів швидко

реагувати у будь-якій ситуації під час здійснення контрольних повноважень. Деякі науковці ввели в обіг поняття „оперативна перевірка”, ототожнюючи її з фактичною перевіркою. Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків, за наявності підстав, до яких, зазвичай відносять: виявлення фактів можливих порушень платником податків законодавства під час здійснення розрахункових операцій, ведення касових операцій за результатами перевірки інших платників податків. Або ж у разі отримання інформації від державних органів влади, органів місцевого самоврядування, покупців про порушення проведення розрахункових та касових операцій, патентування або ліцензування. Чи отримання інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету [29]. Тобто, підставами для проведення фактичної перевірки, зазвичай, є скарги від різних суб'єктів відносин, які потребують швидкого реагування для підтвердження факту порушення податкового законодавства, та притягнення винних осіб до відповідальності. Але цей принцип має на меті не тільки захистити державний та/або місцеві бюджети від втрат з-за ненадходження податків та зборів, а й споживача від надання неякісних, здатних завдати шкоду здоров'ю, інтересам та життю, товарів (робіт, послуг).

Підвівши підсумок нашого дослідження з приводу встановлення сутності змісту „податковий контроль” можна запропонувати таке його визначення: *податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими суб'єктами по відношенню до підконтрольних суб'єктів з метою встановлення стану дотримання вимог податкового законодавства щодо правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків та зборів, дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування; по виявленню, припиненню, попередженню та відновленню порушених прав держави та територіальних громад на своєчасне одержання*

податкових надходжень.

3.2. Правове регулювання обліку платників податків та зборів

Облік платників податків є одним з етапів заходів адміністрування, оскільки без податкового обліку заходи ідентифікації платника податків та його платежів позбавляє можливості забезпечення контролю за своєчасною та в повному обсязі сплати податків, зборів, платежів. Але, наразі з запровадженням автоматичної системи реєстрації платників податків шляхом подання відомостей від Єдиного державного адміністратора виникло ряд проблем, які потребують негайного вирішення.

Особливу увагу дослідженню цього питання було приділено Д. Піддубною, якою було запропоновано визначення обліку платників податків, досліджено його роль, місце та значення у системі податкового контролю. Запропоновано дефініції „податкова реєстрація”, „облікові повноваження державних органів”, „система законодавства з обліку платників податків”, „правовідносини у сфері обліку платників податків”. Визначено місце та значення юридичних фактів у правовідносинах з податкової реєстрації [28].

Заслужують на увагу наукові праці О. Мінаєвої, яка: присвятила свої роботи дослідженню проблеми правового регулювання податкового обліку та питання його реалізації в податковому законодавстві, зокрема розкрила суть його поняття та правову природу; дослідила питання взаємодії платників податків та контролюючих і правоохоронних органів з приводу ведення податкового обліку та подання податкової звітності. Наведено пропозиції щодо конкретних змін нормативно-правових актів, які регулюють питання ведення податкового обліку, подання податкової звітності [25].

Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового законодавства (п. 63.1, ст. 63

ПК України [29]).

У п. 16.1, ст. 16 ПК України міститься норма, яка вказує на обов'язок платника податків стати на облік у контролюючих органах; ця норма міститься й у п. 63.3, ст. 63 ПК України, але в ній конкретизовано, що платник податку зобов'язаний стати на облік як за основним, так і неосновним місцем обліку.

Взяття на облік за основним місцем обліку платників податків, здійснюється контролюючими органами за принципом організаційної єдності реєстраційних процедур. Відповідно до п.2, ст. 13 ЗУ „Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань” на технічного адміністратора Єдиного державного реєстру покладено обов'язок із передачі до інформаційних систем центрального органу виконавчої влади, що реалізує єдину державну податкову політику та державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відомостей про проведення реєстраційної суб'єкта господарювання в день проведення реєстраційної [36].

Обмін інформацією між технічним адміністратором Єдиного державного реєстру та Державною фіскальною службою України відбувається на підставі затвердженого Порядку інформаційної взаємодії між Єдиним державним реєстром юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань й інформаційними системами Державної фіскальної служби України [32].

При здійсненні Інформаційної взаємодії задіяні інформаційні системи: Міністерства юстиції України – Реєстр; Державної фіскальної служби України – Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб, Реєстр самозайнятих осіб, який є складовою Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, та Реєстр страхувальників Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування [32].

П. 1.4 „Порядку обліку платників податків і зборів” конкретизує, що платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік у

контролюючих органах за місцезнаходженням юридичних осіб їхніх відокремлених підрозділів за місцем проживання фізичних осіб [41].

Місцем проживання фізичної особи є житло, в якому вона проживає постійно або тимчасово, але фізична особа може мати кілька місць проживання (п. 1, п. 6, ст. 29 ЦК України [59]). П.1, ст. 379 ЦК України конкретизує, що вміщує в себе поняття „житло” – житловий будинок, квартира, інше жиле приміщення, призначені та придатні для постійного або тимчасового проживання в них.

Конституція гарантує кожному свободу пересування та вільний вибір місця проживання (ст. 33 [17]). Але, відповідно до ст. 6 ЗУ „Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні” громадянин України, іноземці чи особи без громадянства, які постійно або тимчасово проживають в Україні, зобов’язані протягом тридцяти календарних днів після зняття з реєстрації місця проживання та прибуття до нового місця проживання зареєструвати своє місце проживання [47]. До того ж у Правилах реєстрації місця проживання та Порядку передачі органами реєстрації інформації до Єдиного державного демографічного реєстру вказано, що не дивлячись на те, що особа може проживати у двох і більше місцях, вона має здійснювати реєстрацію місця проживання тільки за однією з цих адрес за власним вибором. І саме, за адресою зареєстрованого місця проживання з особою ведеться офіційне листування та вручення офіційної кореспонденції [43]. Тобто, місце проживання за якою зареєстрована фізична особа і є її податковою адресою, за якою вона і має бути взята на облік у контролюючому органі, що підтверджується п. 45.1, ст. 45 ПК України.

Отже, можна зробити висновок, що платники податків – фізичні особи, які є громадянами України підлягають взяттю на облік у контролюючих органах за місцем реєстрації її проживання.

Останнім часом актуальним питанням залишається те, що стосується взяттю на облік у контролюючих органах внутрішньо переміщених осіб. Для цієї категорії осіб місце проживання засвідчує довідка про взяття на облік у

якості внутрішньо переміщеної особи. Адресою фактичного місця проживання внутрішньо переміщеної особи може бути адреса місця компактного поселення внутрішньо переміщених осіб (адреса містечка із збірних модулів, гуртожитку, оздоровчого табору, будинку відпочинку, санаторію, пансіонату, готелю тощо) (п. 2, ст. 5 Закону „Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України” [37]).

До того ж, законодавством передбачено спрощену процедуру реєстрації внутрішньо переміщеної фізичної особи – підприємця особи (без вимог, що застосовуються за звичайної процедури) за місцем проживання такої особи у відповідному територіальному органі, уповноваженому здійснювати державну реєстрацію на підставі довідки про взяття на облік (п. 6, ст. 7 Закону [37]).

Але, після взяття на облік на платника податків покладається обов’язок, повідомляти контролюючі органи за основним місцем обліку про всі об’єкти оподаткування і об’єкти, пов’язані з оподаткуванням.

Так, у разі укладення нового договору оренди земельної ділянки комунальної форми власності протягом року платник податку – юридична особа, зобов’язаний протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним подати податкову декларацію (п. 286.4, ст. 286 ПК України [29]). Аналогічна вимога міститься й у пп. 266.7.5, п. 266.7, ст. 2656 ПК України щодо обов’язковості подання податкової декларації протягом 30 календарних днів з дня виникнення права власності юридичною особою на новий об’єкт житлової та/або нежитлової нерухомості.

Проте, податковим законодавством покладено обов’язок повідомляти про всі об’єкти оподаткування не тільки на платників податків, але й на суб’єктів публічного права, зокрема:

– органи, що здійснюють державну реєстрацію транспортних засобів - про транспортні засоби, щодо яких у фізичних осіб виникає або припиняється право власності, щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного

місяця (пп. 70.16.2, п. 70.16, ст. 70 ПК України);

– органи державної реєстрації морських, річкових та повітряних суден - про судна, щодо яких у фізичних осіб виникає або припиняється право власності, щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця (пп. 70.16.3, п. 70.16, ст. 70 ПК України);

– органи державної реєстрації прав на нерухоме майно стосовно нерухомого майна, щодо якого у фізичних та юридичних осіб виникає або припиняється право власності щокварталу у 15-денний строк після закінчення податкового кварталу (70.16.6, п. 70.16, ст. 70 ПК України) [29].

Але, відповідно до затвердженого Порядку обліку платників податків і зборів, на останніх покладається обов'язок стати на облік у контролюючих органах не тільки за основним, але і за неосновним місцем обліку. Підставою для цього є наявність відокремлених підрозділів юридичних осіб, рухомого та нерухомого майна, які є об'єктами оподаткування на території інших адміністративно-територіальних одиниць.

Під об'єктами оподаткування слід розуміти майно та дії, у зв'язку з якими у платника податків виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів. До того ж, п. 63.3, ст. 63 ПК України вказує на обов'язковість повідомлення платником податків контролюючих органів у разі появи нових об'єктів оподаткування.

Ст. 22 ПК України уточнює, що об'єктами оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) тощо.

Отже, об'єктом оподаткування може бути:

– об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка, які знаходяться у власності фізичних або юридичних осіб (пп. 266.2.1, п. 266.2, ст. 266 ПК України);

– легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня

податкового (звітнього) року (пп. 267.2.1, п.267.2, ст. 267 ПК України);

– земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні платника податків; земельні частки (паї), які перебувають у власності (пп. 270.1, ст. 270 ПК України) [29].

За наявності цих об'єктів фізична чи юридична особа має стати на облік за неосновним місцем обліку.

Зняття з обліку у контролюючих органах юридичної особи, її відокремлених підрозділів та самозайнятих осіб, також, здійснюється автоматично, на підставі надання інформації від державного реєстратора про проведення державної реєстрації припинення юридичної особи або закриття її відокремленого підрозділу (п. 67.1, ст. 67 ПК України [29]).

Але, на сьогодні, існуюча процедура зняття з обліку платників податків в автоматичному режимі викликає ряд проблем, однією з яких є те, що контролюючі органи позбавлені правових підстав для реагування на стадії створення платника податків без наміру здійснювати господарську діяльність. Тобто, мова йдеться про створення фіктивних підприємств.

Державна фіскальна служба України виділяє наступні ознаки фіктивності підприємства:

- у засновника на меті є умисел та досягнення протиправної мети та податкової вигоди;
- господарську діяльність від імені юридичної особи можуть здійснювати не засновники, а ініціатор;
- підприємство не знаходиться за юридичною адресою що внесена до Єдиного державного реєстру;
- фіктивні підприємства не подають податкову звітність;
- відомості про працюючих відсутні, не подаються звіти 1ДФ;
- вони не мають основних фондів та умов для виробництва чи ведення будь-якої господарської діяльності [61].

Відповідно до п. 2, ст. 4 та ст. 17 ЗУ „Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань”

для здійснення державної реєстрації юридична чи фізична особа має подати в електронній формі документи, знаходячись на території будь-якої адміністративно-територіальної одиниці в Україні (тобто через єдине вікно). Наприклад, для реєстрації юридичної особи треба подати такі документи, як: заяву про державну реєстрацію створення юридичної особи; заяву про обрання юридичною особою спрощеної системи оподаткування та/або реєстраційну заяву про добровільну реєстрацію як платника податку на додану вартість; установчий документ юридичної особи; документ про сплату адміністративного збору; документ, що містить інформацію про розмір обов'язкових платежів, сплата яких є необхідною для започаткування діяльності товариства [36].

Але до компетенції державного реєстратора не належить перевірка документів на предмет достовірності. Отже, протягом робочого дня реєструється велика кількість платників податків за адресами масової реєстрації, на невстановлені адреса, призводячи до появи фіктивних підприємств, боротьба з якими здійснюється вже за наслідками їх діяльності, тоді як правових заходів упередження виникнення такого явища як фіктивні підприємства та конвертаційні центри діюча законодавча база не містить.

Вказані обставини дають підстави для породження схем ухилення від оподаткування, які руйнується вже після ненадходження коштів до бюджету, але питання недопущення таких схем через правові запобіжники саме при реєстрації платника податків наразі законодавство не містить.

Також іще однією з проблем чинного законодавства є припинення платника податків та зняття його з податкового обліку. Так, несумлінні платники податків, використовуючи схеми ухилення від оподаткування фактично залишають підприємства через схему реєстрації в іншому регіоні.

Відповідно до п. 1,5 ст. 104 ЦК України, припинення юридичної особи може бути лише у разі її реорганізації (злиття, приєднання, поділу, перетворення) або ліквідації з дня внесення до єдиного державного реєстру запису про її припинення [59].

Підставою для зняття з обліку в контролюючих органах є наявність хоча б одного з таких відомостей (документів):

- відомостей державного реєстратора про внесення до Єдиного державного реєстру запису про рішення засновників (учасників) юридичної особи про її припинення;

- відомостей з Єдиного державного реєстру чи ЄДРПОУ, повідомлення органу державної реєстрації про припинення (закриття) відокремленого підрозділу;

- судових рішень або відомостей з Єдиного державного реєстру інформації щодо прийняття судом рішень про порушення провадження у справі про банкрутство чи визнання банкрутом платника податків, визнання недійсною державної реєстрації чи установчих документів, реорганізацію платника податків (п. 11.5 Наказу [41]).

І зазвичай, основною підставою для зняття з податкового обліку платників податків є банкрутство. Але від реалізації процедури припинення існує цілий ряд негативних чинників для держави, які полягають у тому, що платнику податків визначаються грошові зобов'язання, які він має сплатити до бюджетів усі рівнів; вживаються заходи зі стягнення податкового боргу, здійснюються витрати держави на судовий збір, оплату послуг арбітражного керуючого та ліквідатора, але економічний ефект у вигляді надходження коштів до бюджету відсутній, оскільки, як правило кошти та активи в таких платників податків відсутні.

Для упередження виникнення детермінантів податкових правопорушень через створення фіктивних суб'єктів господарювання, пропонується внести зміни до порядку здійснення державної реєстрації, суб'єктів господарювання – платників податків не через органи юстиції, а через контролюючі органи, які на стадії державної реєстрації повинні забезпечити контроль за достовірністю поданих документів та здійснити аналіз реальності господарських операцій. Для цього пропонується внести зміни до ч. 2, ст. 13 ЗУ „Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних

осіб – підприємців та громадських формувань”, зокрема скасувати п. 1, п. 4; скасувати ч. 3 цього ж Закону, та визнати таким, що втратив чинність Наказ Міністерства фінансів України від 18.03.2016 р. № 759/5/371 „Про інформаційну взаємодію між Єдиним державним реєстром юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань й інформаційними системами Державної фіскальної служби України”.

Разом з тим пропонується внесення змін до п. 19-1.1.3, п. 19-1, ст. 19-1 ПК України та викласти у наступній редакції [50, с. 39]:

Стаття 19-1. Функції контролюючих органів

19-1.1.3. здійснюють взяття на облік платників податків (юридичної особи, її відокремленого підрозділу; відокремленого підрозділу іноземної неурядової організації, представництва, філії іноземної благодійної організації; фізичної особи – підприємця), надають адміністративні послуги платникам податків, зборів, платежів.

Також, пропонується доповнити п. 21.1, ст. 21 ПК України пунктом 21.1.11, в якому зобов'язати посадових осіб контролюючих органів здійснювати перевірки достовірності документів, які платник податків подає для взяття (зняття) з обліку.

З огляду на вищезазначене, через фільтри створення суб'єкта господарювання можливо досягнути мети упередження злочинів, а не боротьби з наслідками таких злочинів.

3.3. Правові підстави здійснення податкових перевірок платників податків та зборів

Важливість проведення податкової перевірки неможливо недооцінювати. Так, за результатами статистики протягом 2018 року було перевірено: 140 суб'єктів господарювання, що належать до нафтогазової галузі, в результаті чого донараховано податків та зборів на загальну суму 5,8 млрд грн; 372 суб'єктів господарювання, що належать до будівельної

галузі, в результаті чого донараховано – 850 млн грн; 108 суб'єктів господарювання, що належать до лісозаготівельної галузі, в результаті чого донараховано – 175 млн грн, та суб'єктів господарювання, що належать до галузі переробки та оптової торгівлі металобрухтом – донараховано 570 млн грн. Документальними перевірками було охоплено 390 суб'єктів великого підприємництва 91,7 тис. суб'єктів середнього підприємництва та 1089,5 тис. малих підприємств [13].

Але, не зважаючи на важливе значення перевірки для встановлення факту виконання платником податків свого податкового обов'язку та збільшення надходжень до бюджетів усіх рівнів, завдяки донарахуванню податкових платежів, в законодавстві не міститься норми яка б надавала визначення поняття „податкова перевірка”, сутність цього поняття можливо встановити лише аналізуючи окремі положення податкового законодавства.

Правові підстави здійснення податкової перевірки контролюючими органами у своїх працях досліджували: О. Бандурка, М. Кучерявенко, Л. Касьяненко, М. Маринів, О. Покатаєва, С. Попова, Л. Савченко, В. Теремецький та ін.

Зокрема, О. Долгим запропоновано методологічний підхід щодо здійснення державною податковою службою контрольно-перевірочної роботи у процесі протидії відмиванню доходів, заснований на посиленні ролі організаційно-правового, інформаційного та морально-етичного факторів як провідних щодо мінімізації професійних ризиків у діяльності працівників державної податкової служби [9].

Учений А. Путренко присвятив свої праці можливостям використання непрямих методів під час проведення перевірок дотримання вимог податкового законодавства, розкривши сутність поняття, види та зміст непрямих методів, а також організацію й ефективність застосування їх за сферами підприємницької діяльності платників податків [48].

Дослідники Ю. Гаруст, Н. Маринів, Л. Касьяненко, А. Микитюк спробували розкрити сутність та зміст поняття „податкова перевірка”,

систематизувати стадії процесу її проведення та уточнити суб'єктний склад її учасників. Але в сучасних умовах господарювання та проведення податкових реформ, що вносять корективи до повноважень контролюючих органів у напрямку проведення податкових перевірок, питання встановлення сутності поняття „податкова перевірка” не втрачає своєї актуальності.

Аналізуючи норми ПК України, можна спостерігати тенденцію до відсутності нормативного визначення поняття „податкова перевірка”. Інформація щодо порядку, особливостей, строків проведення податкових перевірок за їхніми видами, умови та порядок допуску посадових осіб контролюючих органів до проведення їх та оформлення результатів за результатами перевірки міститься у главі 8 ПК України. Проте, для отримання відповіді, щодо сутності та змісту терміна „податкова перевірка” необхідно аналізувати положення п. 61.1, ст. 61 ПК України, в якому представлено визначення поняття „податковий контроль” з зазначенням, що податкова перевірка є одним із форм його здійснення.

Аналізуючи наукові праці з приводу здійснення податкового контролю, зокрема, проведення податкової перевірки, можна побачити неоднозначність тлумачення цього поняття.

Так, Ю. Гаруст закладає у зміст поняття „податкова перевірка” діяльність податкових органів (або, в деяких випадках, аудиторських, громадських організацій) з аналізу й дослідження первинної облікової та звітної документації, пов'язаної із сплатою податкових платежів, з метою перевірки своєчасної та повної сплати податків і зборів, правильного ведення податкового обліку, обчислення сум податкових платежів, здійснення податкової звітності [7]. Ми не можемо погодитися з цим визначенням, адже відповідно до п. 41.4, ст. 41 ПК України право проведення податкової перевірки щодо своєчасності, достовірності та повноти нарахування й сплати податків і зборів, мають лише центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску та його територіальні органи [29]. Це право,

навіть, не надано органам Служби безпеки України, внутрішніх справ, податкової міліції та прокуратури (п. 61.3, ст. 61 ПК України). Тим паче, не може бути випадків, коли право проведення податкової перевірки може бути надано аудиторським чи громадським організаціям.

До того ж, відповідно до ч. 2, ст. 21 ЗУ „Про громадські об'єднання” громадське об'єднання (громадські організації – є видом громадського об'єднання) зі статусом юридичної особи мають право в межах їх компетенції: бути учасником цивільно-правових відносин, набувати майнові і немайнові права відповідно; здійснювати відповідно до закону, підприємницьку діяльність; засновувати засоби масової інформації; брати участь у здійсненні державної регуляторної політики та у роботі консультативних, дорадчих та інших допоміжних органів, що утворюються органами державної влади [35]. До переліку наданих ним прав не належить право здійснення податкової перевірки.

Що стосується аудиторських організацій, то мова може йти лише про Держаудитслужбу України, яка відповідно до покладених на неї завдань реалізує державний фінансовий контроль за веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової і бюджетної звітності; станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності (п. 3, ч. 4, ст. 22 Закону [39]). Але Держаудитслужба має право здійснення контролю лише у міністерствах, інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах, суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують кошти з бюджетів (п. 2, ч. 4, ст. 22 Закону [39]). Стосовно контролю за діяльністю інших суб'єктів господарювання, то право його здійснення вони набувають лише за певних умов – за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні. Отже, в інших випадках, їм не надано право проведення податкової перевірки. До того ж, Держаудитслужба України не є аудиторською організацією, вона є центральним органом виконавчої влади,

діяльність якого спрямовується й координується Кабінетом Міністрів України та який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю [39].

Як стверджує А. Микитюк, податкова перевірка є інструментом податкового аудиту, який передбачає комплексне дослідження первинних бухгалтерських документів, податкової та фінансової звітності, відомостей про фінансово-господарську діяльність платника та іншої інформації з внутрішніх та зовнішніх джерел [24].

Проте, як ми вже зазначали вище, мова може йти лише про державний аудит, який є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності (ст. 3 Закону [44]).

Тоді, як податкову перевірку здійснюють контролюючі органи на підприємствах недержавної форми власності, фізичних осіб – підприємців, фінансових установах, постійних представництвах та представництвах нерезидентів та ін.

Тобто, представлене визначення, не може відображувати сутність податкової перевірки.

Науковець Н. Маринів вважає, що податковою перевіркою є урегульованою нормами матеріального і процесуального права діяльність спеціально уповноважених контролюючих державних органів з контролю за дотриманням платниками порядку і строків нарахування, утримання, сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) та надання податкової звітності, яка проводиться на підставі аналізу і дослідження первинної облікової і звітної документації, пов'язаної зі сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів) [21, с. 16].

Учений Ю. Васюк, надає схоже визначення, розуміючи податкову перевірку як діяльність податкових органів з аналізу й дослідження

первинної облікової та звітної документації, пов'язаної зі сплатою податкових платежів, з метою перевірки своєчасної та повної сплати податків і зборів, правильного ведення податкового обліку, обчислення сум податкових платежів, здійснення податкової звітності [5, с. 52]. Проте, його визначення є більш стислим, оскільки Н. Маринів закладає у зміст податкової перевірки не тільки сплату податків, але й їх утримання, з чим ми можемо цілком погодитися, адже, відповідно до пп. 168.1.1, п. 168.1, ст. 168 ПК України обов'язок зі сплати податку на доходи фізичних осіб покладено на податкового агента, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку та утримує податок із суми такого доходу [29]. Також, платники туристичного збору сплачують суму збору перед тимчасовим розміщенням у місцях проживання податковим агентам (пп. 268.6.1, п. 268.6, ст. 268 ПК України [29]). В свою чергу, податковим агентом визнається особа, на яку законодавством покладено обов'язок з обчислення, утримання з доходів, платника податків, та перерахування податків до бюджету (п. 18.1, ст. 18 ПК України [29]). А п. 127.1, ст. 127 ПК України вказує на склад правопорушення як то: неутримання та несплата податковим агентом податків, до або під час виплати доходу на користь платника податків, наслідками чого може бути притягнення до фінансової відповідальності у вигляді накладення штрафу в розмірі 25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету [29].

До того ж, зовсім не зрозумілою є фраза Ю. Васюк, яка стосується мети перевірки, як то – „здійснення податкової звітності”. Так, податкові декларації (розрахунки) мають своєчасно подаватися до контролюючих органів, не виконання чого – є предметом камеральної перевірки (пп. 75.1.1, п. 75.1, ст. 75 ПК України). Адже дослідження змісту сутності „податкова декларація (розрахунок)” вказує на те, що це документ, який подається платником податків контролюючому органу у строки, встановлені законом (п. 46.1, ст. 46 ПК України). Аналізуючи обов'язок платника податку, ми бачимо, що до нього належить: складання податкової звітності (декларацій,

розрахунків) та своєчасне подання до контролюючих органів (п. 16.2–16.3, ст. 16 ПК України). Отже, податкова звітність може складатися та подаватися до контролюючих органів, але ніяк не здійснюватись.

Як зазначає Л. Касьяненко, перевірка є основною формою фінансового контролю, що застосовують органи ДПС України. Водночас, учена вказує, що фінансовий контроль є засобом перевірки правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податків та інших обов'язкових платежів, виступає формою зворотного зв'язку між суб'єктом і об'єктом та дає інформацію щодо результатів діяльності останнього [15].

Дослідник І. Малютін також вважає, що податкова перевірка є особливим методом державного фінансового контролю, а податковий контроль, на його думку є особливим видом державного фінансового контролю, який вважається одним з найбільш важливих елементів податкової системи держави [19, с. 60–61].

На думку Т. Татарової, податкова перевірка – це одна з форм податкового контролю, за допомогою якого забезпечується дотримання платниками податків, податковими агентами та/або іншими уповноваженими особами вимог законодавства щодо повноти, правильності нарахування та сплати податків, зборів, платежів, що реалізується шляхом співставлення наданих платником податків податкових декларацій (розрахунків) з фактичними даними щодо проведених останнім господарських операцій [58, с. 118].

Підтримуючи це визначення, можна додати, що науковець залишив поза увагою фактичні перевірки.

Адже фактичною є перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом з питань дотримання норм законодавства щодо регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв,

дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору (пп. 75.1.3, п. 75.1, ст. 75 ПК України [29]). Тобто в цьому випадку можуть бути відсутні будь-які декларації або ж факт проведення господарських операцій. Бо підставою для її проведення може бути отримання інформації від державних органів влади або органів місцевого самоврядування щодо наявності у платника податків патентів чи ліцензій. І тому предметом перевірки буде встановлення факту наявності цих документів

Учений В. Єрохов вважає, що податкова перевірка являє собою місце перетину двох комплексних механізмів впливу на суб'єктів податкових правовідносин: державного примусу в податковому праві та податкового контролю. На його думку, податкова перевірка є не тільки інструментом підтримання режимів законності та фінансової дисципліни в податкових правовідносинах, а й дієвим примусовим засобом попередження невиконання або неналежного виконання податкових норм [11, с. 99].

Поняттю „примус” у словнику української мови надано визначення як натиск з чийогось боку; примушування (до яких-то дій). Зумовлена кимсь або чимсь необхідність діяти певним способом, незалежно від бажання [55]. Очевидно, на думку В. Єрохова, контролюючі органи шляхом проведення податкової перевірки мають за мету примусити (незалежно від бажання платника податку) виконувати свій податковий обов'язок: обчислювати, декларувати та сплачувати суму податку та збору в порядку і строки, визначені законодавством.

Але не може бути головною метою проведення перевірки – обов'язковість встановлення фактів порушення податкового законодавства з можливістю його притягнення до відповідальності. Про що свідчить й п. 86.1, ст. 86 ПК України в якому вказано, що за результатами перевірки може бути складено акт, у разі встановлення під час такої перевірки порушень, та довідка, якщо такі порушення відсутні. Вважаємо, дуже спірним твердження В. Єрохова, про те, що податкова перевірка є дієвим примусовим засобом

попередження платника податку. А останнім часом податкові адміністрації всього світу переорієнтовують свою діяльність на стимулювання добровільної сплати податків, тобто, на попередження порушень, у фіскальних органах створюються окремі напрями, які складаються із професіоналів з різними навичками (спеціалісти з податків, ІТ-спеціалісти, спеціалісти з поведінкової економіки тощо) [57]. Більш того, на цей час в Україні взято напрямок на перевтілення Державної фіскальної служби з фіскальної на сервісну службу, яка передбачає плідну співпрацю з платником податку, а не залякування його.

Перейдемо до детальнішого дослідження видів податкових перевірок та підстав проведення їх.

Так, п. 75.1, ст. 75 ПК України закріплює такі види податкових перевірок: камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Кожна з цих перевірок відрізняється місцем її проведення, колом осіб, які приймають участь у її проведенні, метою проведення, підставами для її проведення, предметом перевірки.

Проте, досліджуючи наукові праці, можна побачити багато різних підходів до класифікації податкових перевірок. Так, Н. Маринів класифікувала податкові перевірки:

1) залежно від обсягу контрольованих дій на: вибіркові (перевірки, що здійснюються для аналізу конкретних питань у діяльності контрольованого суб'єкта), комплексні (перевірки, що здійснюються для аналізу усієї діяльності контрольованого суб'єкта), цільові чи тематичні (перевірки окремого напрямку діяльності чи виду операцій суб'єкта, що контролюється);

2) залежно від повноти охоплення предметів контролю на: часткові (перевірка частини документів, що виділяються за певним принципом) та суцільні (перевірка усіх документів контрольованого суб'єкта, що стосуються виконання ним податкового обов'язку);

3) залежно від місця проведення на: камеральні, які вона поділяє на

формальні (перевірка наявності необхідних документів та форм звітності, порядку та форми їх заповнення, усіх передбачених законодавством підписів тощо), арифметичні (перевірка правильності арифметичного підрахунку підсумкових сум у документах) та безпосередньо камеральні (перевірка цифрових даних, відповідно з якими визначається сума податку, його ставки, пільги та відшкодування), та виїзні;

4) залежно від періодичності їх проведення на: планові, позапланові (до яких вона зараховує і повторну перевірку). Окремо вчена виділяла зустрічну податкову перевірку та перевірку стану збереження активів платника податків, які перебувають у податковій заставі [20, с. 78].

Як ми бачимо, вчена досліджувала види податкових перевірок ще до моменту прийняття Податкового кодексу України, і за її класифікацією податкові перевірки трохи відрізняються від тих, що, на сьогодні містяться в ПК України. Проте, вважаємо, що вибірккові та тематичні перевірки можна вважати фактичними перевірками, які проводяться з метою підтвердження або спростування фактів порушення законодавства за конкретних питань, наприклад: стосовно наявності у платника податків найманих працівників, які працюють без укладеного з ними трудового договору та відсутності офіційно нарахованого ним доход у вигляді заробітної плати.

Стосовно виділення Н. Маринів у якості окремого виду податкових перевірок: перевірки стану збереження активів платника податків, які перебувають у податковій заставі, тут слід погодитися.

Так, п. 91.1, 91.3, ст. 91 ПК України передбачено, що за наявності у платника податків податкового боргу керівник контролюючого органу за місцем реєстрації платника податків, що має податковий борг, призначає такому платнику податкового керуючого. Податковий керуючий описує майно платника податків в податкову заставу та на нього покладається обов'язок здійснювати перевірку стану збереження такого майна [29]. Тобто, податковий керуючий здійснює перевірку стану збереження майна, переданого контролюючому органу у заставу платником податку. Отже, цей

вид перевірки можна вважати окремим видом, бо він містить й зовсім інші правові наслідки для платника податку в разі перешкоджанню ним виконанню керуючим своїх повноважень, щодо здійснення контролю за станом майна, зокрема наслідками такого перешкоджання можуть бути звернення контролюючим органом до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків або ж застосування до платника податків адміністративного арешту майна.

Щодо зустрічної перевірки: у п. 73.5, ст. 73 ПК України вказано право контролюючих органів здійснювати зустрічні перевірки платників податків з метою отримання від них податкової інформації, необхідної у зв'язку з проведенням перевірок інших суб'єктів господарювання та зіставлення даних між двома контрагентами. Під час проведення зустрічної звірки з'ясовуються лише питання, зазначені у письмовому запиті контролюючого органу на проведення зустрічної звірки. Тому, з іншого боку, такі перевірки можна також вважати тематичними. До того ж, законодавець у цьому ж пункті, чітко вказує на те, що зустрічні звірки не є перевітками.

Проте, ненадання платником податків інформації для проведення зустрічної звірки, визначеної у запиті контролюючого органу, протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання такого запиту є підставою для проведення документальної позапланової перевірки (пп. 78.1.19, п. 78.1, ст. 78 ПК України [29]).

Дослідники Т. Редзюк та Н. Пустовіт доповнюють перелік податкових перевірок, що закріплені у ст. 75 ПК України – такими, як:

- повторні позапланові виїзні перевірки – вид перевірки, яку контролюючий орган може провести з власної ініціативи, навіть за відсутності підстав для її проведення;

- зустрічні перевірки – перевірки, що охоплюють питання правових відносин між контрагентами. Мається на увазі проведення перевірок щодо правильності розрахунків з бюджетом, дотримання вимог податкового та валютного законодавства в процесі комерційних відносин між суб'єктами

господарювання;

– оперативні перевірки – ці перевірки податкові органи мають право проводити з метою виявлення дотримання підприємцями порядку виконання операцій з купівлі-продажу іноземної валюти. Проте на практиці до оперативних перевірок вдаються й за інших обставин, намагаючись подавати оперативні перевірки як різновид позапланових виїзних перевірок. Оперативні перевірки, на думку науковців, можуть стосуватися лише суб'єктів господарювання, які здійснюють операції з купівлі-продажу іноземної валюти [54, с. 115].

Отже, ми бачимо, що науковці Т. Редзюк та Н. Пустовіт також у якості окремих видів податкових перевірок виділяють „зустрічні перевірки”, з чим, як уже вказувалося вище, ми не можемо погодитися.

Термін „оперативні перевірки зустрічається у наукових працях й інших науковців, зокрема І. Васькович та М. Баран. Проте вони ці види перевірок ототожнюють з терміном “фактичні перевірки”, які, на думку вчених, взагалі потрібно скасувати, адже вони надають податковим органам зaveliki повноваження [4].

Дослідивши різні підходи до встановлення змісту поняття „податкова перевірка”, можна запропонувати таке визначення: як діяльність контролюючих органів з дослідження й аналізу первинної облікової та звітної документації, пов'язаної з правильністю нарахуванням, утриманням, своєчасною та повною сплатою податків, зборів та інших обов'язкових платежів; веденням податкового обліку; своєчасним поданням податкової звітності; дотриманням законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, здійснення операцій з підакцизними товарами, патентування, ліцензування та дотримання законодавства про працю [49, с.139].

Здійснимо детальніше дослідження податкових перевірок, що зазначені у ст. 75 ПК України.

Так, камеральною вважається перевірка, яка проводиться лише у

приміщенні контролюючого органу на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях платника податків (чи розрахунках) та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість. Її предметом може бути своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків), своєчасність реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, акцизних накладних та/або розрахунків коригування до них (пп. 75.1.1, п. 75.1, ст. 75 ПК України [29]).

Але в Україні не достатньо використовуються потенціал камеральних перевірок. Так, у США, переважна частина податкових перевірок – саме камеральні. У ході проведення їх органи податкового контролю, як правило, надсилають платнику повідомлення з вимогою надати додаткові відомості. За результатами податкової перевірки може бути ухвалено рішення про донарахування податкових платежів або про повернення надміру сплачених сум. Перед початком камеральної перевірки органи податкового контролю США широко використовують параметричний метод попереднього контролю, в ході якого на основі математичного підходу виявляються декларації з малоймовірними (ймовірно недостовірними) даними. Такі декларації ретельно аналізуються. Далі, за результатами аналізу може бути ухвалене рішення про проведення додаткової камеральної перевірки, а у складних випадках – вже виїзної перевірки. Агенти Служби внутрішніх доходів мають повноваження проводити податковий аудит, який зазвичай передбачає суцільне вивчення діяльності платника за певний період [1].

В Україні, більш розповсюдженими є документальні перевірки. Предмет документальної перевірки – своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх податків та зборів, що входять до системи оподаткування, а також питання дотримання валютного законодавства, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками. Така перевірки проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової,

статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, первинних документів, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податків й зборів. Також, підставами може бути отримання контролюючим органом документів та податкової інформації, в тому числі за результатами перевірок інших платників податків (пп. 75.1.2. п. 75.1, ст. 75 ПК України [29]).

Але, як зазначалося вище, документальна перевірка може бути виїзною чи невиїзною. Перша проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка. Документальна невиїзна перевірка проводиться в приміщенні контролюючого органу.

Але з приводу норми пп. 75.1.2. п. 75.1, ст. 75 ПК України щодо визначення змісту виїзної податкової перевірки виникають дискусійні питання стосовно місця її проведення, адже в цьому випадку законодавством вказано, що вона проводиться за місцезнаходженням платника податків.

У ЗУ „Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань” вказано, що місцезнаходженням юридичної особи є адреса органу або особи, які відповідно до установчих документів юридичної особи чи закону виступають від її імені. Ч. 1, ст. 93 ЦК України вказує, що місцезнаходженням юридичної особи є фактичне місце ведення діяльності чи розташування офісу, з якого проводиться щоденне керування діяльністю юридичної особи (переважно знаходиться керівництво) та здійснення управління і обліку [36]. Отже, можна зробити висновок, що місцезнаходженням юридичної особи є місце, звідки здійснюється керування його діяльністю.

Проте щодо фізичної особи, то законодавство не містить поняття для цієї категорії „місцезнаходження”, натомість використовується поняття „місце проживання фізичної особи” – житловий будинок, квартира, інше приміщення, придатне для проживання в ньому (гуртожиток, готель) у відповідному населеному пункті, в якому фізична особа проживає постійно,

переважно або тимчасово, що знаходиться за певною адресою, за якою здійснюється зв'язок з фізичною особою – підприємцем [59]. Тому незрозуміло, що вважати для цілей проведення документальної виїзної перевірки місцезнаходженням фізичної особи, де начебто має здійснюватися така документальна перевірка.

Але в той же час, якщо вважати місцем проведення виїзної податкової перевірки місце проживання фізичної особи, то це є порушенням законодавства, на що вказує зміст пп. 20.1.13, п. 20.1, ст. 20 ПК України, де вказано, що контролюючі органи мають право доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень та іншого майна, що використовуються для провадження господарської діяльності та/або є об'єктами оподаткування, але крім житла громадян.

Більш того, місце проживання фізичної особи не можна вважати місцем проведення виїзної податкової перевірки, оскільки це є порушенням норм Конституції, де вказано, що кожному гарантується недоторканність житла, а проведення огляду чи обшуку житла фізичної особи може бути лише за вмотивованим рішенням суду (ст. 30 Конституції [17]). Тому вважаємо, що місцем проведення виїзної документальної податкової перевірки стосовно діяльності фізичних осіб – підприємців, може бути лише місце провадження ними господарської діяльності. За вище наведених доводів пропонуємо уточнити зміст пп. 75.1.2. п. 75.1, ст. 75 ПК України та викласти в такій редакції:

75.1.2. Документальною перевіркою вважається перевірка

..... Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням юридичної особи чи місцем провадження господарської діяльності фізичної особи або за місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

Особливістю документальної планової перевірки є те, що вона проводиться відповідно до плану-графіку перевірок. До плану-графіка відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та

зборів. Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеню ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний (п. 77.2, ст. 77 ПК України [29]).

План-графік документальних планових перевірок на поточний рік повинен бути оприлюднений на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, до 25 грудня року, що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки [42]. Проте, план-графік може підлягати коригуванню, що повинно відбутися – не пізніше 20 числа останнього місяця поточного кварталу.

План-графік проведення документальних планових перевірок складаються з чотирьох розділів:

розділ I. Документальні планові перевірки платників податків - юридичних осіб;

розділ II. Документальні планові перевірки фінансових установ, постійних представництв та представництв нерезидентів;

розділ III. Документальні планові перевірки платників податків - фізичних осіб;

розділ IV. Документальні планові перевірки платників податків - юридичних осіб з питань правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [42].

Підставами для проведення документальних позапланових перевірок може бути:

– отримання податкової інформації, що свідчить про порушення платником податків валютного, податкового законодавства, якщо платник такий податків не надав пояснення та документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу, протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту;

- не подання платником податків у встановлений строк податкової декларації, розрахунків, звітів, уточнюючих розрахунків;
- виявлення контролюючими органами недостовірних даних, що містяться у податкових деклараціях;
- подання платником податків до контролюючого органу заперечення до акта перевірки;
- подання декларації, в якій заявлено до відшкодування з бюджету податок на додану вартість більше ніж 100 000 гривень;
- отримання контролюючим органом скарги на платника податку про ненадання таким платником податкової накладної покупцеві або порушення ним граничних термінів реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних;
- отримання інформації про ухилення податковим агентом від оподаткування виплаченої найманим особам заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ, або ж, взагалі, відсутність документального оформлення працівників;
- розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (п. 78.1, ст. 78 ПК України [29]).

Разом з тим, слід звернути увагу, що концепція перевірки передбачає саме визначення дотримання платником податків вимог податкового законодавства, та не може мати на меті завідоме встановлення порушень. Так, наприклад у попередній редакції пп.78.1.1. п.78.1 ст.78 ПК України раніше була норма яка встановлювала тезу „можливі порушення”, проте ЗУ „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи” внесено зміни до ПК України та виключено слово „можливі”. Наразі норма має визначення „отримання інформації що свідчить про порушення”. Тобто, виходячи з правового аналізу вказаної норми вбачається що факт порушення вже є, а теза „можливі порушення” нівелюється в силу вимог ПК України. Відтак, перевірка має на

меті складання акту перевірки з порушенням, а не довідки перевірки без порушень.

Між тим, законодавець у положеннях Кодексу встановлює за мету перевірки виявлення обставин саме під час проведення перевірки, які можуть кваліфікуватись як податкові правопорушення, оскільки за результатами перевірки у разі наявності порушень складається акт, у разі відсутності порушень, за наслідками перевірки складається довідка (п. 86.1 ст.86 ПК України).

Крім того, норма пп. 78.1.4, п. 78.1, ст. 78 ПК України фактично дублює положення пп. 78.1.1, п. 78.1, ст. 78 ПК України, оскільки „недостовірність даних” також свідчить про порушення вимог податкового законодавства і в наказах на проведення перевірок є непоодинокі випадки зазначення положень як підстави для проведення перевірки як пп. 78.1.1 так і пп. 78.1.4. Вважаємо, що положення пп. 78.1.4, п. 78.1, ст.78 ПК України є недоцільним та потребує виключення з положень Податкового кодексу, а положення пп. 78.1.1, п. 78.1, ст. 78 ПК України необхідно привести у відповідність з вимогами Податкового кодексу у частині кореспонденції з п. 86.1 ст. 86 ПК України [51, с. 56].

Як проблематику проведення позапланових податкових перевірок можна зазначити таке: враховуючи положення ПК України та судову практику, ряд платників податків маніпулюючи нормами права застосовують схему ухилення від проведення перевірок, яка полягає в тому, що перед початком перевірки відповідно до ст. 81 ПК України застосовуються умови допуску для проведення перевірки, зокрема: наявність та пред'явлення платнику податків посвідчення, направлення та наказу на проведення перевірки. У разі відмови від допуску до перевірки, перевірка вважається такою, що не розпочалась, вказані обставини фіксуються актом відмови від допуску. Після цього, заходом правового реагування є застосування режиму адміністративного арешту активів платника податків. Проте, підтвердження адміністративного арешту, що повинно бути підтверджено рішенням суду. Але, виходячи з судової практики, провадження по справі закривається у зв'язку із наявністю спору про

право, адміністративний арешт вважається не підтвердженим та ситуація переходить в площину судових процедур. При цьому, мотиви відмови платника податків від проведення перевірки є різноманітними. Фактично заходи адміністративного арешту не вчиняються. У такому випадку на рівні законодавства відсутній правовий механізм кваліфікації тези „спір про право”. Вважаємо, необхідно доопрацювати процедуру можливості застосування режиму адміністративного арешту, оскільки через такі прогалини у праві, фактично нівелюється функція податкового контролю.

Відмінність фактичної перевірки від інших видів перевірок складається у тому, що вона здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності. Предметом фактичної перевірки є встановлення факту дотримання платником податку норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, укладення роботодавцем трудового договору з найманими працівниками (пп. 75.1.3, п.75.1, ст.75 ПК України [29]).

Підставами її проведення може бути:

- виявлення фактів можливих порушень платником податків законодавства (за результатами перевірок інших платників, або в результаті отримання інформації від державних органів влади або органів місцевого самоврядування) щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, здійснення розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій;
- отримання контролюючими органами письмового звернення від покупця про порушення платником податків порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування;
- неподання суб'єктом господарювання в установленій законодавством строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, або ж подання їх із нульовими показниками;

– отримання інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями заробітної плати без сплати податків, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації (п. 80.2, ст. 80 ПК України [29]).

У наукових колах поширені думки щодо наявності ознак примусових заходів у фактичних та документальних перевірках. Зокрема В. Єрохов підкреслює, що такі податкові перевірки можуть визначатися як попереджувальні заходи державного примусу в податковому праві. Згідно з цим податкові перевірки можна розмежувати за ознакою примусовості на дві групи:

- примусові заходи попередження податкових правопорушень;
- непримусові заходи підтримання фінансової дисципліни та законності в податкових правовідносинах.

Проте, він підкреслює, що не всі види податкових перевірок містять прояви державного примусу в податковому праві (камеральні та документальні (залежно від підстав проведення) перевірки) [11, с.99].

На цьому етапі розвитку країни, обов'язок щодо контролю за своєчасним та у повному обсязі надходження податків, зборів, платежів до бюджету покладається на органи Державної фіскальної служби України.

Однією з форм контролю є адміністрування податків, зборів, платежів шляхом проведення перевірок згідно з главою 8 розділу II Податкового кодексу України (далі за текстом – ПК України). Право на проведення перевірок органами ДФС передбачено пп. 20.1.4, п. 20.1, ст. 20 ПК України. Обов'язок платників податків щодо допуску до проведення перевірок, встановлений положеннями пп. 16.1.13 п. 16.1 ст. 16 ПК України [29].

Слід звернути увагу на те, що відповідно до положень ст. 81 Податкового кодексу України посадові особи контролюючого органу мають право приступити для проведення перевірок за умови дотримання законодавчо встановленої процедури, зокрема наявності направлення на

перевірку, наказу на перевірку та службового посвідчення. Положення ст. 81 ПК України вказують, що у разі відсутності, не пред'явлення або не направлення вказаних вище документів, це є підставою для не допуску посадових осіб контролюючого органу для проведення перевірки. При цьому, відмова платника податків (його представників/посадових осіб) від допуску до проведення перевірки на інших підставах ніж ті, що зазначені вище, законом забороняється.

Водночас наразі склалася практика, за якою представники платника податків шляхом маніпулювання правовими нормами відмовляю контролюючим органам від проведення перевірки на інших підставах, ніж ті, що передбачено ст. 81 Податкового кодексу України.

За сентенцією законодавця, заходами правового реагування у разі відмови з боку платника податків від проведення документальної або фактичної перевірки є можливість застосування режиму адміністративного арешту майна платника податків. Згідно з п. 94.1 ст. 94 ПК України адміністративний арешт майна платника податків є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом. Адміністративний арешт може бути накладений контролюючим органом на будь-яке майно платника податків, крім майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до закону, та коштів на рахунки платника податків. За правовою суттю арешт майна полягає у забороні платнику податків вчиняти відповідні дії щодо майна, яке знаходиться на праві власності платника податків. Адміністративний арешт може бути повним або умовним. Їхня відмінність полягає в тому, що при повному адміністративному арешті забороняється платнику податків тимчасово використовувати право користування або розпорядження майном. При умовному режимі адміністративного арешту платник податків обмежується у правах власності шляхом отримання дозволу від контролюючого органу на здійснення відповідних операцій з таким майном. Арешт на майно може бути накладено рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи)

контролюючого органу, обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом [34].

У зв'язку з тим, що обґрунтованість рішення про застосування адміністративного арешту розглядається судом, контролюючі органи звертаються із відповідним поданням до адміністративного суду на підставі ст. 283 Кодексу адміністративного судочинства України [16]. Між тим, з практичного погляду, майже по всіх зверненнях провадження по справі закривається у зв'язку з наявністю такого аспекту як „спір про право”. Згідно з роз'ясненням Вищого адміністративного суду України від 02.02.2011 №149/11/13-11 „Про особливості провадження у справах за зверненням ДПС” зазначено, що спір про право наявний у разі, коли платник податків висловлює незгоду з рішенням податкового органу, що було підставою для виникнення обставин для внесення відповідного подання. Крім того, у вказаному листі суду зазначено, що суд може встановити наявність спору також із змісту заперечень платника податків, стосовно якого внесено подання [45]. Відтак, на погляд Вищій адміністративний суд України сам факт незгоди платника податків, незалежно від мотивів такої незгоди та наданих доказів в обґрунтування цього повинен свідчити про наявність такої події як спір про право. Суди при розгляді звернень контролюючих органів на практиці застосовували вказану позицію у спірних правовідносинах.

Разом з тим юридична конструкція, зокрема дефініція „спір про право у Кодексі адміністративного судочинства України відсутня. Відтак, виникає ситуація довільного суб'єктивного тлумачення тези „спір про право”, яка по суті не врегульовує правовідносини у цій площині. З правової точки зору, спір про право повинен бути обґрунтований відповідним юридичним фактом а, не позицією сторони або власної ініціативи суду, оскільки у даному випадку справа по суті не розглядається, судочинство не здійснюється. Результатом таких дій є процедури судового оскарження, витрати з бюджету на сплату судового збору за відмову у розгляді обставин справи. Більш того, перевірка по суті не проведена, та у разі ймовірного заниження грошових

зобов'язань, які платником податків не задекларовані, контролюючий орган позбавлений повноважень на можливе визначення належних до сплати у бюджет держави податків, зборів, обов'язкових платежів.

Конфліктна ситуація у даному випадку щодо відсутності законодавчого врегулювання має наступні правові наслідки як для платника податків, так і для контролюючого органу. Так, по-перше нівелюється основана функція щодо забезпечення своєчасного та у повному обсязі надходження податків та зборів до бюджетів, достовірність декларування ставиться під сумнів у зв'язку з чим платник податків може мати негативну податкову історію. Бюджет коштів у даному випадку не отримує, а навпаки з урахуванням скасування пільги щодо сплати судового збору органами доходів і зборів, йдуть витрати з казначейського рахунку 2800 на процедури судового оскарження та судового звернення. По-друге, концептуальна модель процедур адміністрування податків передбачає обов'язок сплати платником податків пені за заниження грошового зобов'язання починаючи з періоду його заниження по день зарахування коштів на казначейський рахунок або в інших випадках погашення податкового боргу. Відтак, застосування процедур маніпулювання законодавства з використанням терміну „спір про право” тільки відстрочує можливі занижені грошові зобов'язання, а компенсація за відстрочку державі полягає у застосуванні до платника податків щоденної пені. По-третє, у зв'язку з відмовою платником податків до перевірки, включається взаємодія структурних підрозділів органів доходів і зборів.

Згідно зі структурою та штатним розписом, в Головних управліннях ДФС відповідної області діють підрозділи боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом. Вказаний підрозділ здійснює поглиблений аналіз діяльності платників податків з негативною податковою історією, шляхом використання автоматизованих баз даних, оперативної та іншої податкової інформації. У разі виявлення обставин, які підпадають під предмет правового регулювання підвідомчих статей кримінального

законодавства, порушується кримінальне провадження за ознаками складу правопорушення, встановлених відповідною статтею Кримінального Кодексу України. В межах заходів, передбачених Кримінальним кодексом України, ґрунтуючись на належній та допустимій доказовій базі, відносно платника податків із негативною податковою історією можуть вживатись заходи правового реагування в площині правовідносин, що врегульована вже кримінальним законодавством. При цьому, у разі отримання документів за результатами слідчих дій (наприклад обшук тощо), контролюючий орган непозбавлений права провести відповідну невиїзну перевірку та визначити відповідні грошові зобов'язання. У такому випадку платник податків має негативні наслідки, пов'язані з його заздалегідь неправильно орієнтовною помилковою юридичною позицією. Як наслідок, донараховані зобов'язання, штрафи, пеня, кримінальне провадження.

З огляду на викладене, правові підстави для податкового реагування вбачаються, проте, з метою упередження виникнення конфліктних ситуацій платник податків повинен бути обізнаним щодо відповідних наслідків і позиція щодо застосування терміну „спір про право” є лише компенсуючою відстрочкою сплати податків, зборів, платежів у разі їх заниження.

Щодо пропозицій стосовно застосування правової конструкції „спір про право”, на наш погляд доцільно внести зміни до п.2 ч.4 ст.283 Кодексу адміністративного судочинства України, а саме вказаний пункт викласти у такій редакції [52, с.222]:

– „із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право, що підтверджується постановою суду, яка набрала законної сили між тими самими сторонами та стосується обставин, що зумовили звернення до суду”.

Враховуючи вищевикладене, спір про право виходячи з теорії права по суті кваліфікується як юридичний факт, а юридичний факт – це передбачені правовою нормою обставини, на підставі яких виникають, змінюються або припиняються правовідносини. З огляду на те, що судовим рішенням встановлюються в законний спосіб ті чи інші обставини, то спір про право в

розумінні процесуального законодавства є не надумані обставини, а судові рішення, яке встановило наявність або відсутність тих чи інших обставин, що у подальшому буде виключати процесуальну маніпуляцію та давати підстави для повного, всебічного розгляду справи та встановлення об'єктивної істини.

Висновки до розділу 1

1. Виділено особливості податкового контролю: координується Міністерством фінансів України; основною його метою є не тільки встановлення фактів порушення платником податків законодавства з приводу ведення обліку доходів та витрат, нарахування податків та зборів, своєчасності та повноти перерахування їх до державного та місцевих бюджетів, а й встановлення фактів порушення законодавства з приводу проведення розрахункових операцій; пов'язаний те тільки з контролем за переміщенням грошових коштів до бюджетів, але й має матеріальну основу, як то: встановлення факту наявності у платника податків: ліцензій, патентів, дозволів на проведення окремих видів діяльності.

2. Суб'єктами податкового контролю виступають контролюючі суб'єкти та підконтрольні. До перших належать: державні органи спеціальної компетенції, як то: Міністерство фінансів України, Державна податкова служба України та її територіальні органи. Підконтрольними суб'єктами можуть бути: суб'єкти господарювання: юридичні особи (їхні філії, структурні підрозділи, представництва), фізичні особи, зокрема й ті, що зареєструвалися у якості підприємця. Об'єктом контролю є фінансово-господарська діяльність підконтрольних суб'єктів.

3. Аналіз наданих прав контролюючим органам та закріплених обов'язків платників податків надав можливість стверджувати про наявність відносин влади й підпорядкування, що свідчить про чітко виражений імперативний характер податкових відносин, які виникають під час здійснення податкового контролю.

4. Виявлено, що в наукових колах податковий контроль вважають різновидом державного фінансового контролю. Доведено, що податковий та державний фінансовий контроль мають різне призначення, об'єкти контролю та склад контрольованих суб'єктів. У першому випадку – це бюджетні установи та суб'єкти господарювання державного сектору економіки, у другому випадку – підприємства недержавної форми власності, фізичні особи – підприємці. Важливим моментом при здійсненні будь-якого вигляду контролю, зокрема й податкового є дотримання певних принципів. Дослідивши, принципи, на яких має ґрунтуватися податковий контроль, запропоновано їх доповнити наступними: „своєчасність”, „інноваційний підхід”, „збалансованість контрольних дій”, „компетенції”, „доступність”, „оперативність”.

5. Доведено, що облік платників податків є одним з етапів заходів адміністрування, оскільки без податкового обліку заходи ідентифікації платника податків та його платежів позбавлені можливості забезпечення контролю за своєчасною та у повному обсязі сплатою податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Але наразі з запровадженням автоматичної системи реєстрації платників податків шляхом подання відомостей від Єдиного державного адміністратора виникло ряд проблем, які потребують негайного вирішення.

6. Виявлено проблеми, що виникають під час зняття з обліку платників податків в автоматичному режимі, однією з яких є відсутність правових підстав у контролюючих органів для реагування на стадії створення платника податків без наміру здійснення господарської діяльності, тобто фіктивних підприємств. Для державної реєстрації юридична чи фізична особа має подати в електронній формі документи, знаходячись на території будь-якої адміністративно-територіальної одиниці в Україні (через єдине вікно). Але до компетенції державного реєстратора не належить перевірка документів на предмет достовірності. Вказані обставини дають підстави для породження схем ухилення від оподаткування, але питання недопущення таких схем через

правові запобіжники при реєстрації платника податків наразі законодавство не містить.

7. Встановлено, що не зважаючи на важливе значення податкової перевірки для встановлення факту виконання платником податків свого податкового обов'язку та збільшення надходжень до бюджетів, завдяки донарахуванню податкових платежів, в законодавстві відсутня норма, яка б надавала визначення поняття „податкова перевірка”, сутність цього поняття можливо встановити лише аналізуючи окремі положення податкового законодавства.

8. Одним з етапів здійснення адміністрування є вжиття заходів податкового контролю шляхом проведення перевірок платників податків. На етапі вдосконалення проведення перевірок їх кількість та якість все ж таки потребує покращення з огляду на наступне. По-перше, кількість перевірок впливає на їх якість, від великої кількості погіршується якість. По-друге, результативність перевірок на предмет скасування їх в адміністративному та судовому порядку свідчить про вплив ряду чинників як-то відсутність належної та допустимої доказової бази в обґрунтування виявлених порушень, неоднозначне тлумачення норм податкового законодавства, корупційна складова при визначенні грошових зобов'язань та оскарження їх. По-третє, кадровий потенціал у зв'язку з чисельними інституційними реформами органів податкової служби впливає на якість проведення перевірок.

9. У якості проблеми проведення позапланових податкових перевірок визначено можливість маніпулювання платниками податків нормами права у вигляді застосування схем ухилення від проведення податкових перевірок, які полягають у недопуску для проведення податкової перевірки, за наявності підстав, визначених у ст.81 ПК України. У разі відмови від допуску до перевірки, перевірка вважається такою, що не розпочалася, вказані обставини фіксуються актом відмови від допуску. Після цього заходом правового реагування є застосування режиму адміністративного арешту активів платника податків, проте підтвердження адміністративного арешту повинно

бути підтверджено рішенням суду. Але, виходячи з судової практики, провадження у справі закривається у зв'язку з наявністю спору про право, адміністративний, арешт вважається не підтвердженим та ситуація переходить в площину судових процедур.

Список використаних джерел до розділу 3

1. Андрющенко І. Є, Гринь Ю. В. Міжнародний досвід організації податкового адміністрування. *Ефективна економіка*. 2015. № 11. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_11_42.

2. Баранов С. О. Державне регулювання детінізації національної економіки: організаційно-правовий аспект : дис. ... канд. н. з держ. упр. : 25.00.02. Національна академія державного управління при Президентові України. Київ, 2018. URL: <http://academy.gov.ua/pages/dop/138/files/df92debe-2130-4e2b-b203-de4ab9728b00.pdf>.

3. Буглаєва О. Ю. Податковий контроль: теоретичний аспект. *Наукові праці НДФІ*. 2009. Вип. 4. С. 131–137. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npndfi_2009_4_18.

4. Васькович І. М., Баран М. М. Податкові перевірки: сучасний стан та процедури проведення. *Вісник Національного університету „Львівська політехніка”*. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2013. № 767. С. 104–109. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2013_767_18.

5. Васюк Ю. Податковий контроль в Україні в умовах дії податкового кодексу: реалії, практичні проблеми та шляхи модернізації. *Актуальні проблеми державного управління*. 2012. Вип. 4. С. 51–56. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdyo_2012_4_17.

6. Волошин Ю. Податковий контроль в Україні: сутність, сучасні тенденції та нововведення. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2015. № 10. С. 48–64. URL:

http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nv_2015_10_6.

7. Гаруст Ю. В. Правове забезпечення контрольної діяльності податкових органів України : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. Ірпінь, 2008. 20 с.

8. Дікань Л. В. Фінансово-господарський контроль : навч. посіб. ХНЕУ, 2009. 346 с.

9. Долгий О. А. Механізми державного управління податковою службою України в умовах ризиків : автореф. дис... д-ра наук з держ. упр.: 25.00.02 ; Донец. держ. ун-т упр. Донецьк, 2007. 36 с.

10. Єгарміна В. Д. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2011. № 1. С. 166–176. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnudps_2011_1_17.

11. Єрохов В. До питання визначення місця податкової перевірки в механізмі засобів державного примусу в податковому праві. *Юридичний вісник*. 2014. № 6. С. 96–100. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/urid_2014_6_18.

12. Загальні тенденції тіньової економіки в Україні у 2018 році: Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України. URL: file:///D:/3/%D0%9C%D0%BE%D0%B8%20%D0%B4%D0%BE%D0%BA%D1%83%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82%D1%8B/Downloads/Shadow_2018.pdf.

13. Звіт Державної фіскальної служби України за 2018 рік: офіційний портал Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html>.

14. Камінська М. Б. Система податкового контролю. URL: http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/7843/1/PIOP_2015_1_16-19.pdf.

15. Касьяненко Л. М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 ; Держ. податк. адмін. України, Нац. акад. держ. податк. служби України. Ірпінь, 2004. 18 с.

16. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 р., № 2747-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.

17. Конституція України: Закон від 28.06.1996 р., №254к/96-ВР / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.

18. Концепція реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні : Розпорядження від 1 квітня 2014 р. № 333-р / Кабінет Міністрів України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80>.

19. Малютін І. А. Податкова перевірка – особливий метод державного фінансового контролю. *Правове регулювання економіки*: зб. наук. праць. 2008. №8. С. 58–68.

20. Маринів Н. А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2007. 204 с.

21. Маринів Н. А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 ; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2007. 20 с.

22. Мельник М. І., Лещух І. В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія. Львів, 2015. 330 с.

23. Методи визначення та класифікація податкових ризиків. *Державна фіскальна служба України* : офіційний веб-сайт. URL: http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_/2010-povidomlenia/59484.html.

24. Микитюк А. А. Правові та організаційні засади здійснення податкового аудиту державною податковою службою України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. Ірпінь, 2010. 21 с.

25. Мінаєва О. М. Правове регулювання податкового обліку в Україні : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 ; Харк. нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2007. 17 с.

26. Нестеров Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в Б1 системе обеспечения экономической безопасности России : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10. Москва, 2009. 26 с.

27. Переваги „Електронного кабінету платника”: офіційний портал Територіальних органів ДФС у Миколаївській області. URL: <http://mk.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/290466.html>.

28. Піддубна Д. В. Правове регулювання обліку платників податків як елемент податкової діяльності держави : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 ; Київ. нац. ун-т ім. Т.Шевченка. Київ, 2008. 20 с.

29. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями) : Закон від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

30. Положення про Державну податкову службу України: Постанова від 6 березня 2019 р. № 227 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#n209>.

31. Порядок функціонування веб-сайтів органів виконавчої влади: Наказ від 25.11.2002 р. № 327/225 / Державний комітет інформаційної політики, телебачення і радіомовлення України, Державний комітет зв'язку та інформатизації України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1022-02>.

32. Порядок інформаційної взаємодії між Єдиним державним реєстром юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань й інформаційними системами Державної фіскальної служби України: Наказ від 18 березня 2016 р. № 759/5/371 / Міністерство юстиції України, Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0446-16>.

33. Потернак Ю. П. Податковий контроль у системі забезпечення економічної безпеки держави. *Науковий вісник Львівського державного*

університету внутрішніх справ. серія економічна. 2013. Вип. 1. С. 105–112.
URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvldu_e_2013_1_15.

34.Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#n1866>.

35.Про громадські об'єднання : Закон від 22 березня 2012 р. № 4572-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4572-17>.

36.Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань : Закон від 15 травня 2003 р. № 755-IV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15>.

37.Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України : Закон від 15 квітня 2014 р. № 1207-VII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1207-18#n109/>.

38.Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень : Наказ від 08.10.1998 р. № 53/5 / Міністерство юстиції України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>.

39.Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова від 3 лютого 2016 р. № 43 / Кабінет Міністрів України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#n8>.

40.Про затвердження Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків : Наказ Мінфіну України від 14.07.2017 р., № 632. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17>.

41.Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів : Наказ від 09 грудня 2011 р. № 1588 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11>

42.Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення

документальних планових перевірок платників податків : Наказ від 02 червня 2015 р. № 524 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15>.

43.Про затвердження Правил реєстрації місця проживання та Порядку передачі органами реєстрації інформації до Єдиного державного демографічного реєстру: Постанова від 2 березня 2016 р. № 207 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/207-2016-%D0%BF>.

44.Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон від 26 січня 1993 р. № 2939-XII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12/ed20180127/conv>.

45.Про особливості провадження у справах за зверненням органів державної податкової служби : Лист Вищого адміністративного суду від 02.02.2011 р., № 149/11/13-11 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v0149760-11>.

46.Про Порядок оприлюднення у мережі Інтернет інформації про діяльність органів виконавчої влади : Постанова від 4 січня 2002 р. № 3 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3-2002-%D0%BF>.

47.Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні : Закон від 11 грудня 2003 р. № 1382-IV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1382-15>.

48.Путренко А.М. Організаційно-правові засади застосування непрямих методів у визначенні податкових зобов'язань платників податків : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. Ірпінь, 2008. 19 с.

49.Рачинський Р. М. Податкова перевірка, як форма податкового контролю: підходи до визначення. *Право та державне управління*: зб. наук. пр. 2019. № 3. С. 214–220.

50.Рачинський Р. М. Правове регулювання обліку платників податків.

Право та державне управління: зб. наук. пр. 2019. № 2. Т. 2. С. 34–40.

51. Рачинський Р. М. Спирні питання, що виникають під час проведення податкової перевірки. *Держава і право в умовах глобалізації: реалії та перспективи*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 1–2 лютого 2019 р.). Дніпро: ГО «Правовий світ», 2019. С. 55–57.

52. Рачинський Р. М. Щодо застосування адміністративного арешту майна платників податків. *Актуальні проблеми публічного та приватного права*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (25 травня 2018 р.). Запоріжжя, 2018. С. 220–223.

53. Рева Д. В. Правове регулювання податкового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. Харків : НЮАУ, 2005. 20 с

54. Редзюк Т. Ю., Пустовіт Н. О. Податкові перевірки. Новації та зміни *Ukrainian food journal*. 2012. № 3. С. 114–117. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/UFJ_2012_3_26.

55. Словник української мови: академічний тлумачний словник (1970–1980). URL: <http://sum.in.ua/s/prymus>.

56. Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. Л. К. Воронової. 2-ге вид., переробл. і доповн. Київ : Алерта, 2011. 558 с. <https://web.archive.org/web/20160509113740/http://ndi-fp.asta.edu.ua/files/doc/slovnyk-finpravo.pdf>.

57. Співробітник НІСД взяв участь у круглому столі „Реформа державної фіскальної служби: від органу тиску до сервісної організації”. *Національний інститут стратегічних досліджень*. URL: <http://old2.niss.gov.ua/articles/2806/>.

58. Татарова Т. О. Особливості податкової перевірки як форми податкового контролю. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету „Одеська юридична академія”*. 2016. Вип. 4. С. 113–122. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vchfo_2016_4_12.

59. Цивільний кодекс України Закон 16 січня 2003 р. № 435-IV /

Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

60. Шевчук О. А. Податковий контроль як елемент фінансової політики держави. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2015. Вип. 1. С. 290–295. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fkd_2015_1_36.

61. Щодо деяких аспектів фіктивності в господарських операціях: офіційний портал Державної фіскальної служби України. URL: <http://vin.sfs.gov.ua/diialnist/ya-mayu-pravo/print-335132.html>.

ВИСНОВКИ

1. Визначено сутність та зміст поняття „адміністрування податків та зборів”, яке запропоновано розуміти як правовідносини у сфері здійснення уповноваженими державними органами комплексу заходів щодо визначення інституційної структури податкових та митних відносин, організації ідентифікації, обліку платників податків і платників єдиного внеску та об’єктів оподаткування, забезпечення сервісного обслуговування платників податків, організації та контролю за сплатою податків, зборів, платежів, спрямованого на забезпечення здійснення податкового обов’язку й реалізації своїх прав платником податків та зборів щодо сплати їх.

2. Зроблено висновок про те, що податкові правовідносини у сфері адміністрування податків та зборів виникають відповідно до податкових норм і складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами управлінської діяльності, спрямованої: на здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, за правильністю обчислення податкового обов’язку; повнотою та своєчасністю перерахування податків та зборів до державного та місцевих бюджетів; своєчасністю подання податкової звітності до контролюючих органів та притягнення до відповідальності платників податків у разі порушення ними податкового законодавства.

3. Надано характеристику правовому статусу учасників правовідносин з приводу адміністрування податків та зборів. Визначено коло суб’єктів у відносинах з приводу адміністрування податків та зборів. Запропоновано класифікацію прав та обов’язків контролюючих органів за напрямками процедур, які вони здійснюють в межах адміністрування, які згруповано за такими критеріями: з приводу організації ідентифікації платників податків, зборів, інших обов’язкових платежів; з приводу обліку платників податків, зборів, інших обов’язкових платежів та об’єктів оподаткування; з приводу забезпечення сервісного обслуговування платників податків, зборів, інших обов’язкових платежів; з приводу організації та контролю за сплатою

податків, зборів інших обов'язкових платежів. Та класифікацію обов'язків платників податків за напрямками процедур, що виконують контролюючі органи в межах адміністрування, які згруповано за критеріями: з приводу ідентифікації платників податків в процесі адміністрування; з приводу обліку платників податків; з приводу користування сервісним обслуговуванням платниками податків; з приводу виконання платниками податків податкового обов'язку.

4. Розглянуто правові підстави інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів ДПС України. Виявлено проблему щодо захисту інформації що міститься в інформаційних ресурсах ДПС України, для вирішення якої запропоновано прийняти окремі спеціальні законодавчі положення, які дають можливість отримання податкової інформації виключно судом на підставі судового рішення або отримання в установленому порядку згоди платника податків, яка в чинній редакції ПК України як процедура не визначена.

5. Розглянуто правові підстави подання податкової звітності. Виявлено відсутність норми, яка б зобов'язувала контролюючі органи здійснювати прийняття податкової звітності за неосновним місцем обліку, а також щодо прийняття інших форм податкової звітності, окрім податкової декларації. Для вирішення цієї проблеми запропоновано уточнити зміст п. 49.8 та 49.9, ст. 49 ПК України. Виявлено проблему з якою вимушений зіштовхуватися платник податку в разі його переходу на облік до іншої адміністративно-територіальної одиниці у вигляді блокування електронного кабінету платника податків за попереднім місцем обліку. Для її вирішення запропоновано розглянути питання про повну електронну фіксацію діяльності платника податків, направлення останньому документу про визначення грошових зобов'язань контролюючим органом. Для цього запропоновано внести зміни до п. 200.1, ст. 200 ПК України.

6. За результатами дослідження запропоновано класифікацію податкових консультацій: *за адресатами поданої інформації* (індивідуальна,

узагальнююча); *за суб'єктами отримання консультації* (консультації для юридичних осіб; для фізичних осіб–підприємців); *за елементами податків, з приводу* (встановлення суб'єктного складу платників податків; обчислення база оподаткування; встановлення об'єкта оподаткування; визначення ставки податку; порядку обчислення податку; встановлення податкового періоду; визначення строків та порядку сплати податку; визначення строків та порядку подання податкової звітності); *за формою оформлення*: усна, письмова; *за компетенцією надання, ті, що надані* (центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику; міжрегіональними територіальними органами; державними податковими інспекціями).

7. Уточнено правову природу та зміст податкового контролю. Запропоновано доповнити систему принципів на яких він має ґрунтуватися, наступними: „своєчасність”, „інноваційний підхід”, „збалансованість контрольних дій”, „компетенції”, „доступність”, „оперативність”. Запропоновано визначення „податкового контролю” як системи заходів, що вживаються контролюючими суб'єктами по відношенню до підконтрольних суб'єктів з метою встановлення стану дотримання вимог податкового законодавства щодо правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків та зборів, дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування; по виявленню, припиненню, попередженню та відновленню порушених прав держави та територіальних громад на своєчасне одержання податкових надходжень.

8. Розкрито зміст правового регулювання обліку платників податків та зборів. Виявлено ймовірність порушення податкового законодавства платниками податків під час зняття з податкового обліку шляхом використання схем реєстрації в іншому регіоні. Для упередження виникнення детермінантів податкових правопорушень запропоновано внести зміни до порядку здійснення державної реєстрації, суб'єктів господарювання – платників податків в частині передання таких повноважень від органів

юстиції до контролюючих органів, які на стадії державної реєстрації повинні забезпечити контроль за достовірністю поданих документів та здійснити аналіз реальності господарських операцій, та внести зміни до ч. 2, ст. 13 ЗУ „Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань” й пп. 19-1.1.3, п.19-1, ст. 19-1, п. 21.1, ст. 21 ПК України.

9. Встановлено відсутність норми, яка б надавала визначення поняття „податкова перевірка”. Запропоновано таке визначення: як діяльність контролюючих органів з дослідження й аналізу первинної облікової та звітної документації, пов’язаної з правильністю нарахуванням, утриманням, своєчасною та повною сплатою податків, зборів та інших обов’язкових платежів; веденням податкового обліку; своєчасним поданням податкової звітності; дотриманням законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, здійснення операцій з підакцизними товарами, патентування, ліцензування та дотримання законодавства про працю. Виявлено незрозумілість норми законодавства щодо місця проведення документальної виїзної перевірки у фізичних осіб – підприємців. Запропоновано внести зміни до пп. 75.1.2. п. 75.1, ст. 75 ПК України, де визнати місцем проведення виїзної документальної податкової перевірки стосовно цих осіб – місце провадження ними господарської діяльності.

ДОДАТОК А

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті в наукових фахових виданнях

1. Рачинський Р. М. Доктринальне визначення поняття адміністрування податків та зборів: Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції: науковий збірник. 2017. Вип. 6. Том 3. С. 148–151.

2. Рачинський Р. М. Визначення змісту та сутності правовідносин під час адміністрування податків та зборів. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2017. № 2. С. 104–108.

3. Рачинський Р. М. Оподаткування та податкове адміністрування в Україні: історично-правовий аспект. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 1. С. 365–367.

4. Рачинський Р. М. Правове регулювання обліку платників податків. *Право та державне управління* : збірник наук. праць. 2019. № 2. Том 2. С. 34–40.

5. Рачинський Р. М. Спірні питання подання податкової звітності: їх правове вирішення. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2019. №2. С. 67–72.

6. Рачинський Р. М. Правове регулювання інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної фіскальної служби. *Наукові праці Національного університету „Одеська юридична академія”*. 2019. Т. 23. С. 108–119.

7. Рачинський Р. М. Податкова перевірка, як форма податкового контролю: підходи до визначення. *Право та державне управління* : збірник наук. праць. 2019. № 3. С. 134–140.

Матеріали конференцій

8. Рачинський Р. М. Щодо застосування адміністративного арешту майна платників податків. *Актуальні проблеми публічного та приватного права* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, 25 травня 2018 р., Запоріжжя. С. 220–223.

9. Рачинський Р. М. До питання використання програмного забезпечення АІС „Податковий блок”. *Актуальні питання взаємодії інститутів громадянського суспільства та органів публічного адміністрування у напрямку розвитку правової системи України* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Київ, 7–8 вересня 2018 р. Київ : Центр правових наукових досліджень, 2018. С. 57–60.

10. Рачинський Р. М. Спірні питання надання індивідуальної податкової консультації: їх правове вирішення. *Стан та перспективи розвитку юридичної науки* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. м. Дніпро, 31 серпня – 1 вересня 2018 р. Дніпро : ГО „Правовий світ”, 2018. С. 70–73.

11. Рачинський Р. М. Спірні питання, що виникають під час проведення податкової перевірки. *Держава і право в умовах глобалізації: реалії та перспективи* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Дніпро, 1–2 лютого 2019 р. Дніпро : ГО „Правовий світ”, 2019. С. 55–57.



ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС У ЗАПОРІЗЬКІЙ ОБЛАСТІ

пр. Соборний, 166, м. Запоріжжя, 69107, тел./факс (061) 219-05-15, тел. 219-05-16
 e-mail: zp.official@tax.gov.ua Код ЄДРПОУ 39396146

28.03.19 № 127/03 - 01

на № _____

від _____

ДОВІДКА
про впровадження результатів досліджень
на тему «Правові засади адміністрування податків та зборів в Україні»

Видана здобувачеві Класичного приватного університету Рачинському Руслану Михайловичу в тому, що результати дисертаційної роботи були використані у роботі Головного управління ДФС у Запорізькій області, зокрема щодо внесення пропозицій до порядку здійснення державної реєстрації, суб'єктів господарювання – платників податків контролюючими органами, які на стадії державної реєстрації будуть забезпечувати контроль за достовірністю поданих документів та здійснювати аналіз реальності господарських операцій, упередження оптимізації податків підприємствами-мігрантами, які через процедури перереєстрації ухилялись від сплати грошових зобов'язань до бюджету. Дисертантом було запропоновано внести зміни до ч.2, ст. 13 ЗУ „Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань”, зокрема скасувати п.1, п.4 з одночасним внесенням змін до п. 19-1.1.3, п.19-1, ст. 19-1 ПК України та п. 21.1, ст. 21 ПК України.

Заслуговують на увагу надані Рачинським Р.М. пропозиції щодо внесення змін до системи електронного адміністрування податку на додану вартість шляхом запровадження повної електронної фіксації діяльності платника податків, та направлення йому документу про визначення грошових зобов'язань контролюючим органом.

Заступник начальника



О.А. Матвійчук

