КЛАСИЧНИЙ ПРИВАТНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
КЛАСИЧНИЙ ПРИВАТНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

КУЦ МАР'ЯНА ОЛЕГІВНА

УДК 347.734

ДИСЕРТАЦІЯ

ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

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
_____М. О. Куц

Науковий керівник – Монаєнко Антон Олексійович, доктор юридичних наук, професор, заслужений юрист України

Запоріжжя – 2020

АНОТАЦІЯ

Куц М. О. Правове забезпечення податкового контролю в Україні. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». – Класичний приватний університет, Запоріжжя; Класичний приватний університет, Запоріжжя, 2020.

У дисертації на підставі положень фінансово-правової теорії, норм Податкового кодексу України, судової практики Верховного Суду та практики податкових органів запропоновано нове розв'язання наукового завдання щодо вдосконалення науково-теоретичних основ правового забезпечення податкового контрою, розвитку понятійного апарату податкового права, розробки практичних рекомендацій щодо внесення низки змін до Податкового кодексу України для належного законодавчого забезпечення податкового контролю.

Податковий орган, використовуючи свої повноваження при здійсненні податкового контролю, має правильно оцінювати обставини, наявні факти при перевірці та застосовувати до встановлених фактів чинні правові норми податкового законодавства України, не допускаючи при цьому зловживань владою при прийнятті відповідного рішення, в основу якого мають бути закладені публічні інтереси.

Податковий контроль здійснюється в процесі утворення публічних централізованих та децентралізованих грошових фондів держави й місцевого самоврядування. У таких напрямах фінансової діяльності, як розподіл і використання грошових фондів, податковий контроль не має місця, проте він здійснюється на всіх стадіях фінансово-господарської діяльності всіх зобов'язаних осіб.

Для контрольних податкових правовідносин характерним є те, що вони є по суті управлінськими правовідносинами, які в кінцевому підсумку покликані забезпечити належну реалізацію інших суспільних відносин – податкових

правовідносин майнового характеру, пов'язаних зі сплатою податків і зборів. Контрольні податкові правовідносини мають фінансово-правову природу, тому вони мають характерні для фінансово-правових відносин ознаки.

Контрольні податкові правовідносини є організаційними й безпосередньо спрямовані на забезпечення податкових правовідносин майнового характеру. Реалізація таких контрольних податкових правовідносин здійснюється в чітко встановленому Податковим кодексом України порядку з одночасним визначенням прав і обов'язків кожної особи, що бере участь у здійсненні окремих контрольних заходів.

Податковий контроль визначено як особливий організаційно-правовий механізм, який являє собою систему взаємопов'язаних елементів і за допомогою якого забезпечується податковими органами держави належна поведінка зобов'язаних осіб зі сплати податків і зборів, а також дослідження й виявлення випадків дотримання (недотримання) платниками податків та/або податковими агентами податкового законодавства України, а також встановлення підстав для здійснення забезпечувальних заходів цього контролю й заходів фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень.

Проведений аналіз щодо визначення терміна податкового контролю, його розмежування з іншими видами фінансового контролю, виділення його принципів дав змогу зробити висновки про самостійність цього виду діяльності, а також відмежування його від фінансового, бюджетного та митного видів контролю.

Запропоновано внесення змін до Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 рр., затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142-р, Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 р., затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 10 травня 2018 р. № 310-р, які мають визначати суть державного фінансового контролю як невід'ємної складової державного управління, яка забезпечує дотримання законності, доцільності та

результативності утворення, розподілу й використання державних фінансових ресурсів (грошових коштів, матеріальних цінностей і нематеріальних активів, що перебувають у власності держави) та фінансових ресурсів у недержавному секторі економіки.

Податкове зобов'язання визначено як правовідносини, що виникають у ході економічного обігу при перерозподілі матеріальних благ між публічними (державою) і приватними суб'єктами (зобов’язаними особами), у межах якого зобов'язаний суб'єкт має виконати обов'язок щодо передачі уповноваженому чинним законодавством владному суб'єкту податкового платежу у встановлений сторк, а уповноважений суб'єкт влади має право вимоги виконання цього обов'язку під загрозою застосування заходів державного примусу у вигляді фінансових санкцій за податковим законодавством.

Удосконалено класифікацію неправових форм впливу податкових органів на зобов’язаних осіб: 1) здійснення організаційно-штатних дій зі створення груп, основним напрямом діяльності яких буде запобігання податковим правопорушенням; 2) розробка організаційно-технічних і тактичних заходів з вивчення й нейтралізації податкової деліктності, їх подальший аналіз, деталізація; 3) виявлення правопорушень у сфері податків і зборів, їх реєстрація, комп'ютерна обробка даних; 4) аналіз, дослідження прийомів і способів здійснення правопорушень, деліктологічної ситуації й причин її виникнення, особистості, напрямів і тенденцій деліктності.

Удосконалено класифікацію запобіжних заходів податкового контролю на: 1) загальнодержавні – стосуються всіх груп платників податків і проводяться уповноваженими законодавством органами держави (прийняття законів, підзаконних нормативно-правових актів); 2) які стосуються певних галузей національної економіки, регіонів (рішення місцевих рад щодо затвердження положення про місцеві податки й збори; заходи, що спрямовані на стимулювання законної підприємницької діяльності, скорочення незаконного обігу готівки, що перебувають у тіні, і незаконно вивезених за кордон капіталів, освітні заходи, створення відкритих електронних баз даних та реєстрів, пов’язаних із діяльністю

контролюючого органу); 3) індивідуальні заходи, вжиті щодо конкретних суб'єктів податкового права, їх посадових осіб; 4) організаційно-управлінські заходи запобігання податковим правопорушенням (планування чи координація діяльності суб'єктів запобіжної діяльності, узагальнення та аналіз першопричин, що сприяли вчиненню податкових правопорушень).

Розроблено пропозиції щодо формування системи запобіжної роботи податкових органів через такі стадії (етапи), як: профілактика, запобігання, припинення (виявлення та вжиття заходів шляхом реагування щодо вже здійснених податкових правопорушень), що надасть можливість більш повно визначати комплекс заходів податкового контролю, не лише припиняти здійснення податкових правопорушень та притягати винних осіб до фінансової відповідальності, а й сприяти недопущенню податкоуих правопорушень у майбутньому.

У зв’язку із цим запропоновано профілактику податкових правопорушень визначити як виявлення передумов до їх вчинення платниками податків з наміром здійснити протиправне публічним фінансовим інтересам держави порушення податкового законодавства України, яке отрібно ідентифікувати в установленому законом порядку і на яке в результаті такої ідентифікації потрібно впливати з виховною метою.

Припинення податкових правопорушень запропоновано розуміти як проведення податковими органами камеральної або документальної виїзної податкової перевірки, перевірки інформації й документів, що надійшли від різних суб'єктів до податкових органів з метою прийняття після виявлення такого правопорушення адекватних заходів за вже здійсненими податковими правопорушеннями, можливості недопущення їх здійснення, а також настання шкідливих наслідків як для бюджету, так і для платника податків.

Розроблено пропозиції щодо нормативно-правового забезпечення діяльності податкових органів шляхом внесення змін до Положення про Державну податкову службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 06 березня 2019 р. № 227, які б надали ДПС України право

впливати на нормативно-правове регулювання в податковій сфері шляхом прийняття відповідних підзаконних нормативно-правових актів у вигляді наказів та інструкцій, що слугуватиме належному виконанню поставлених завдань, здійснення владних повноважень податковими органами шляхом зміни, доповнення, усування прогалин чинного податкового законодавства в межах Податкового кодексу України.

Міжнародне співробітництво з податкових питань має включати в себе ряд нових методів здійснення податкового контрою, які мають на меті припинення випадків ухилення від сплати податків і збільшення надходжень до державного бюджету. Зокрема, серед таких нових методів запропоновано здійснювати три види податкових перевірок: одночасні податкові перевірки, податкові перевірки за кордоном, спільні податкові перевірки.

Поняття міжнародного податкового контролю визначено як діяльність компетентних органів іноземних держав щодо здійснення податкового контролю за діяльністю платників податків, які здійснюють комерційну діяльність за кордоном, або які отримують дохід за межами своєї держави, що забезпечує дотримання податкового законодавства й перешкоджає міжнародному ухилення від оподаткування.

Розроблено практичні пропозиції щодо законодавчого забезпечення податкового контролю в частині трансфертного ціноутворення з метою максимального зниження можливого конфлікту платника податків і податкових органів, а також запропоновано проводити між ними спільну роботу щодо визначення ключових показників ціни всередині групи та укладати угоду про ціноутворення для цілей оподаткування про порядок визначення цін і (або) застосування методів ціноутворення в контрольованих операціях. Для цього до ст. 39 Податкового кодексу України запропоновано внести відповідні зміни.

Викладено авторське бачення системи податкового консультування через незалежних податкових консультантів, які будуть надавати такі послуги, як: 1) роз'яснення щодо застосування положень Податкового кодексу України; 2) консультації з процесуальних питань; 3) юридична допомога в складанні

податкової звітності; 4) проведення тренінгів і семінарів для співробітників платника податків з метою підвищення їх правової грамотності та культури; 5) послуги у сфері реєстрації та реорганізації компаній; 6) участь у досудовій стадії врегулювання податкового спору; 7) представництво інтересів платника податків у суді. Крім того, запропоновано врегулювати надання таких послуг шляхом контролю саморегульованою організацією податкових консультантів, основною метою якої буде регулювання й контроль за діяльністю її членів у сфері здійснення професійної діяльності щодо податкового консультування.

Сформовано концептуальні положення щодо розвитку податкового моніторингу в Україні, суть якої має полягати в розширенні взаємодії й інформаційного обміну ДПС з платниками податків, що мають бути спрямовані на дотримання останніми податкового законодавства України, підвищення передбачуваності податкового регулювання та якості адміністрування податків і зборів. Крім того, податковий моніторинг запропоновано визначити як здійснення податковими органами дій з аналізу підприємницької діяльності платника податків і оцінювання ризиковості здійснення ним фінансово-господарських операцій з метою розробки рекомендацій щодо мінімізації ризиків податкових донарахувань як у рамках поточної діяльності платника податків, так і стосовно майбутньої.

Запропоновано здійснити належне законодавче забезпечення податкового контролю шляхом внесення змін до Податкового кодексу України, відповідно до яких має бути в кодексі окремий розділ «Податковий моніторинг» та суть яких має зводитись до існування нормативних підстав урегулювання податкових спорів через інститут податкового моніторингу.

Доцільно здійснити законодавче забезпечення податкового контролю шляхом доповнення ст. 55–56 Податкового кодексу України, суть якого полягає в наданні права платнику податків одночасно з оскарженням податкового повідомлення-рішення в адміністративному порядку надавати (крім заперечень на акт податкової перевірки) на розгляд податкового органу проєкт угоди про примирення з метою вирішення спору або виносити цей спір на врегулювання

медіатора. Крім того, у ст. 20 Податкового кодексу України варто передбачити право контролюючого органу на укладення з платником податків такої угоди про примирення.

Ключові слова: запобіжні заходи, податковий контроль, медіація, примирення, податковий спір, податкові перевірки, податкове правопорушення, податкове повідомлення-рішення, податковий моніторинг, податковий консультант, трансфертне ціноутворення, фінансова відповідальність.

SUMMARY

Kuts M. O. Legal support of tax control in Ukraine. – Qualifying scientific work as manuscript.

Thesis for a Candidate Degree in Law Sciences on a Specialty 12.00.07 – Administrative law and process; financial law; information law. – Classic Private University, Zaporizhzhia; Classic Private University, Zaporizhzhia, 2020.

In the thesis on the basis of financial and legal theory, the Tax Code of Ukraine, the judicial practice of the Supreme Court of Ukraine and the practice of tax authorities, a new solution to the scientific task is offered on the improvement of scientific and theoretical framework of legal support of tax control, the development of the conceptual apparatus of tax law, the formulation of practical recommendations for implementation a number of amendments to the Tax Code of Ukraine for the proper legislative support of tax control.

The tax authority, using its powers in the exercise of tax control, should correctly evaluate the circumstances, available facts when inspecting and properly apply the current legal norms of tax legislation of Ukraine to the established facts, without allowing the abuse of power when adopting a corresponding decision, which should be based on public interests.

The tax control is carried out in the process of formation of public centralized and decentralized monetary funds of a state and local self-government. In such areas of financial activity as the distribution and use of monetary funds, tax control has no

place, but it is carried out at all stages of financial and business activity of all obligators.

For control tax legal relations, the characteristic feature is that essentially they are managerial legal relations, which ultimately intended to ensure the proper implementation of other social relations, namely tax legal relations of property nature, related to settlement of taxes and fees. Control tax legal relations have financial and legal nature, so they are characterized by features of the financial and legal relations.

Control tax legal relations are organizational tax legal relations directly oriented to providing tax legal relations of property nature. Implementation of such control tax legal relation is carried out in a clearly established by the Tax Code of Ukraine order with the simultaneous definition of the rights and responsibilities of each person involved in the implementation of certain control measures.

The tax control is defined as a special organizational and legal mechanism, which is a system of interrelated elements, through which the state tax authorities provide proper behavior of obligators to pay taxes and fees, as well as research and identification of cases of compliance (non-compliance) by taxpayers and/or tax agents with the tax legislation of Ukraine, as well as the establishment of grounds for implementation of ensuring measures of this control and financial liability measures for the commission of tax offences.

The analysis was conducted to determine the tax control term, its delimitation with other types of financial control; the allocation of its principles allowed to draw conclusions on the autonomy of this type of activity, as well as the separation of it from financial, budgetary and customs types of control.

There were amendments offered to the Strategy of reforming the state finances management system for 2017–2020, approved by the Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated February 8, 2017, № 142-p, the Concept of state policy implementation in the field of reforming the state financial control system by 2020, approved by the Order of the Cabinet Ministers of Ukraine dated May 10, 2018, № 310-p, which should determine the essence of state financial control as an integral part of public administration, which ensures compliance with the legality, expediency

and effectiveness of the formation, distribution and use of state financial resources (cash, material values and intangible assets in the ownership of the state) and financial resources in the non-state sector of the economy.

The tax liability is defined as the legal relations that arises during the economic turnover during the redistribution of material benefits between public (state) and private subjects (obligators), within which the obliged subject must fulfill the liability to transfer the tax payment in the established term to the power subject authorized by current legislation, and the authorized power subject has the right to claim the compliance of this liability under the threat of application of state coercive measures in the form of financial sanctions according tax legislation.

The classification of non-legal forms of influence of tax authorities on obligators was improved: 1) the implementation of organizational and staff actions: creation of groups, the main activity of which will be tax offences prevention; 2) development of organizational and technical, as well as tactical measures to study and neutralize tax delictuality, their further analysis and detailed elaboration; 3) identification of offences in the field of taxes and fees, their registration, computer processing of data; 4) analysis, research of techniques and methods of offences commissioning, research of the deliction situation and the causes of its occurrence, study of personality, research of directions and tendencies of delictuality.

The classification of preventive measures of tax control was improved and they are divided into: 1) nation-wide measures: related to all groups of taxpayers, and carried out by state bodies authorized by legislation (adoption of laws and subordinate legislation), 2) preventive measures, related to certain branches of the national economy, regions (decisions of local councils to approve the provision of local taxes and fees; measures aimed at stimulating of legal entrepreneurial activity, reduction of illegal cash circulation in the shadow, and illegal flight of capital; educational measures; creating open electronic databases and registers, related to the activity of controlling authority); 3) individual measures taken on specific subjects of tax law, their officials; 4) organizational and managerial measures for preventing tax offences (planning or coordination of activities of subjects of preventive operations,

generalization and analysis of the root motives, which contributed to the commission of tax offences).

Offers for the formation of a system of preventive work of tax authorities were developed, and they involve such steps (stages) as: precaution, prevention, termination (detection and taking measures by responding to already committed tax offences), which will provide an opportunity to better identify a set of tax control measures, not only to terminate the commission of tax offences and bring liable persons to financial liability, but also contribute to non-admittance of tax offences in the future.

In this regard, the precaution of tax offences is offered to determine as the detection of prerequisites for their commitment by taxpayers with the intention to commit an offence of the tax legislation of Ukraine, which is unlawful to the public financial interests of the state and should be identified in accordance with the procedure established by law, and which as a result of such identification should be influenced with the disciplinary goal.

The termination of tax offences is offered to be understood as implementation by the tax authorities of desk or documentary field tax audit, verification of information and documents received from various subjects by tax authorities in order to take adequate measures on already committed tax offences after the detection of such offence, the possibility of non-admission of their commitment, as well as the attachment of harmful consequences for both the budget and for the taxpayer.

The offers were developed for the regulatory legal support of the tax authorities activities through amendments to the Provision of the State Tax Service of Ukraine approved by the Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated March 06, 2019, № 227, which would provide the State Tax Service of Ukraine the right to influence regulatory and legal control in the tax sphere by adopting relevant subordinate legislation in the form of orders and instructions, which will serve as proper fulfillment of the tasks, the exercise of official power by tax authorities by changing, supplementing, removing gaps in the current tax legislation within the Tax Code of Ukraine.

International collaboration on tax issues should include a number of new methods of tax control implementation that should pursue the aim of termination of tax evasion and an increase in revenues to the state budget. In particular, among such new methods, it is offered to carry out three types of tax audits: simultaneous tax audits, tax audits abroad, joint tax audits.

The concept of international tax control is defined as the activities of the competent authorities of foreign states on the exercise of tax control over the activities of taxpayers who carry out commercial activities abroad, or who receive income outside their state, which ensures compliance with tax legislation and prevents international tax evasion.

Practical offers were developed for the legislative support of tax control in terms of transfer-pricing to minimize the possible conflict of the taxpayer and tax authorities, and it was offered to take joint measures among them on determining the key price indicators within the group and enter into a pricing agreement for the purposes of taxation on the procedure for determining prices and (or) the use of pricing methods in controlled operations. For this to art. 39 of the Tax Code of Ukraine appropriate amendments were offered.

The author offers own vision of the tax counseling system through independent tax advisers who will provide such services as: 1) clarification on the application of the Tax Code of Ukraine provisions; 2) consultations on procedural issues; 3) legal assistance in compiling tax reporting; 4) conducting trainings and seminars for taxpayer's employees to enhance their legal literacy and culture; 5) services in the field of registration and reorganization of companies; 6) participation in the pre-trial stage of the tax dispute; 7) representation of the taxpayer interests in court. In addition, it is offered to regulate the provision of such services through controlling by the self-regulatory organization of tax consultants, which main goal will be regulation and control over activities of its members in the field of carrying out of professional operations on tax counseling.

The conceptual provisions of the development of tax monitoring in Ukraine were formulated, and the essence of it should be in expanding the interaction and

information exchange of the State Tax Service of Ukraine with taxpayers; as well as it should be aimed at observing by taxpayers the tax legislation of Ukraine, at increasing the predictability of tax regulation and quality of tax and fees administration. In addition, the tax monitoring is offered to define as implementation by the tax authorities operations on the analysis of the taxpayer's business activities and evaluation the risk of the taxpayer's financial and economic operations to develop recommendations for minimizing risks of additional charge of tax within the current and further taxpayer's activities.

It is offered to implement proper legislative support of tax control by amendments to the Tax Code of Ukraine, in accordance to which it should have a separate «Tax Monitoring» section and the essence of which should center on the existence of normative grounds for the settlement of tax disputes through the tax monitoring institution.

It is offered to carry out legislative support of tax control by supplementing Art. 55-56 of the Tax Code of Ukraine, the essence of which is to provide the right to the taxpayer simultaneously with the appeal of a tax decision-notice in an administrative order to provide (except objections to the act of tax audit) for consideration of the tax authority the draft agreement about reconciliation in order to resolve a dispute or to submit this dispute to settle by a mediator. In addition, it is offered to provide in Art. 20 of the Tax Code of Ukraine the right of the controlling body for concluding of such an agreement on reconciliation with the taxpayer.

Key words: preventive measures, tax control, mediation, reconciliation, tax dispute, tax audit, tax offence, tax decision-notice, tax monitoring, tax adviser, transfer-pricing, financial liability.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Публікації, що висвітлюють основні наукові результати дисертації

Монографія

1. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : монографія / Г. М. Білецька, М. В. Кармаліта, М. О. Куц та ін. Київ : Алерта, 2012. 222 с.

Особистий внесок здобувачки: запропоновано категорії фінансово-правових понять та відповідні зміни до чинного законодавства України.

Статті в наукових фахових виданнях України

2. Куц М. О. Про особливості тлумачення терміна «імплементація». *Часопис Київського університету права*. 2010. № 2. С. 133–139.

3. Трофімова Л. В., Куц М. О. Роль Європейського суду з прав людини у вирішенні спорів з питань оподаткування. *Науковий вісник НУ ДПС України (економіка, право)*. 2010. № 3 (50). С. 133–141.

4. Куц М. О., Жидецька К. В. Визначення понять «резидент» і «нерезидент»: проблеми теорії і практики. *Держава і право. Юридичні і політичні науки* : зб. наук. пр. Київ : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2010. Вип. 49. С. 399–405.

5. Куц М. О. До питання легалізації доходів фізичних осіб України. *Збірник наукових праць Науково-дослідного інституту фінансового права* / Держ. податкова служба України, Нац. ун-т держ. податкової служби України, Нац. акад. прав. наук України, Наук.-дослід. ін-т фінансового права. Київ : Алерта, 2012. С. 287–290.

6. Куц М. О. Про актуальні питання адміністрування податку на доходи фізичних осіб. *Вісник Академії митної служби України. Серія «Право»* / гол. ред. К. В. Антонов. Дніпропетровськ : Акад. митної служби України, 2013. № 1 (10). С. 118–123.

7. Куц М. О. Розробка нових механізмів досудового врегулювання податкових спорів за наслідками здійснення податкового контролю. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції* : наук. зб. Київ, 2017. Спеціальний випуск. Ч. 2. С. 243–252.

8. Куц М. О. Особливості врегулювання деяких категорій податкових спорів щодо трансфертного ціноутворення. *Прикарпатський юридичний вісник* : зб. наук. пр. Івано-Франківськ, 2018. Вип. 1 (22). Т. 4. С. 41–49.

9. Куц М. О. Правовий зміст попереджувальної діяльності податкових органів України. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2019. № 4 (66). С.198–206.

10. Куц М. О. Удосконалення правового регулювання податкового контролю в Україні. *Правові новели.* 2020. № 10. Т. ІІ. С. 56–64.

Публікації, що додатково відображають наукові результати дисертації та засвідчують обов'язкову апробацію матеріалів дисертації

Матеріали конференції

11. Куц М. О. Використання морально-етичних принципів у формуванні засад функціонування державної служби (зарубіжний досвід). *Теорія та практика державної служби* : матеріали наук.-практ. конф., Дніпропетровськ, 18–19 вересня 2009 р. Дніпропетровськ : АМСУ, ДРІДУ НАДУ, 2009. С. 75–78.

12. Куц М. О. Імплементація як інструмент розвитку національного податкового законодавства. *Міжнародне співробітництво України в сфері оподаткування. Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів* : зб. матер. наку.-практ. конф., 23.10.2009. Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2009. С. 160–163.

13. Куц М. О. Оподаткування фізичних осіб України: проблеми адаптації до законодавства ЄС. *Матеріали ІІ Всеукраїнської конференція студентів, аспірантів і молодих учених* : зб. тез наук. пр. / за заг. ред. К. В. Балабанова. Маріуполь : МДГУ, 2010. С. 37–38.

14. Куц М. О. Інституційні механізми врегулювання податкових спорів зарубіжних країн. *Законодавство України: проблеми та перспективи розвитку* : зб. наук. пр. Міжнар. наук.-практ. конф. / редкол. Шемшушенко Ю. С. та ін. Київ : Вид-во Європ. ун-ту, 2010. С. 310–312.

15. Куц М. О. Особливості внутрішньодержавного механізму імплементації положень міжнародно-правових актів. *Імплементація норм міжнародних податкових договорів у правову систему України* : зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 19 листопада 2010 р. Ірпінь, 2010. С. 72–77.

16. Куц М. О. Податок з доходів фізичних осіб як системоутворююча категорія фінансового права. *Системообразующие категории в финансовом праве: состояние и перспективы трансформации* : материалы Междунар. науч.-практ. конф, г. Харьков, 15–16 апреля 2010 г. / редкол. В. Я. Таций, Ю. П. Битяк,

Л. К. Воронова и др. Харьков : НИИ гос. стр-ва и мест. самоуправления, 2010. С. 86–88.

17. Куц М. О. Податковий кодекс України: адаптація податкового законодавства у сфері оподаткування фізичних осіб. *Проблеми теорії та практики застосування податкового законодавства. Інноваційні та фіскальні проблеми в надрокористуванні та енергозбереженні. Економіко-математичні моделі та можливість їх використання в діяльності органів ДПС. Інформаційне сховище даних державної податкової служби в контексті інноваційного розвитку. Правові засади розвитку місцевих фінансів в Україні. Напрями удосконалення протидії правопорушенням у сфері господарської діяльності* : зб. наук. пр. за матеріалами круглих столів, науково-практичного семінару та Міжнар. наук.-практ. конф. Київ : Алерта, 2010. С. 40–43.

18. Куц М. О. Легалізація тіньових доходів фізичних осіб України: можливість проведення кампанії. *Сучасний стан і перспективи розвитку держави і права* : Міжнар. наук.-практ. конф. Львів : Західноукр. організація «Центр правничих ініціатив», 2013. URL: www.wcenter.org.ua.

19. Куц М. О. Співвідношення фінансового, податкового, бюджетного і митного контролю. *Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 13–14 квітня 2018 р.). Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2018. С. 80–81.

20. Куц М. О. Види та форми здійснення податкового контролю в Україні. *Стан та перспективи розвитку юридичної науки* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., м. Дніпро, 6–7 вересня 2019 р. Дніпро : ГО «Правовий світ», 2019. С. 57–58.

Навчальне видання

21. Податкові конфлікти: особливості вирішення : навч. посіб. / за заг. ред. Л. В. Трофімової. Київ : КНТ, 2010. С. 13–67. *Особистий внесок здобувачки: співавтор розділу І «Податкові конфлікти, зміст та особливості» – визначено неправові форми впливу податкових органів на зобов'язаних (с. 13–67).*

ЗМІСТ

ВСТУП 18
РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ
ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ ... 26
1.1. Податковий контроль як одне із завдань держави 26
1.2. Співвідношення податкового контролю
з фінансовим, бюджетним та іншими видами контролю 50
1.3. Контроль за сплатою податкового зобов'язання 77
1.4. Правовий зміст запобіжної роботи
податкових органів України 111
Висновки до розділу 1 130
РОЗДІЛ 2. УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ 134
2.1. Розвиток нормативно-правової діяльності органів
податкового контролю в Україні 134
2.2. Нові форми міжнародного податкового співробітництва
в питаннях здійснення податкового контролю 148
2.3. Особливості врегулювання деяких категорій
податкових спорів щодо трансфертного ціноутворення 170
2.4. Механізми досудового врегулювання податкових спорів
за наслідками здійснення податкового контролю 194
Висновки до розділу 2 218
ВИСНОВКИ 222
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 229
ДОДАТКИ 248

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Податкове законодавство України досить динамічно розвивається, до нього постійно вносять зміни. Це, безсумнівно, зумовлено податковою реформою, найбільш важливими напрямами якої є розвиток податкового адміністрування; удосконалення норм і правил, що регламентують діяльність податкових органів щодо справляння податків і зборів; удосконалення системи податкового контролю. Податковий контроль як вид контрольної діяльності держави має специфіку проведення й відрізняється від інших видів фінансового контролю за своїми об'єктами; суб'єктами, що уповноважені його здійснювати; змістом; формою; методами; колом контрольованих осіб. Метою проведення податкового контролю є створення досконалої системи оподаткування, досягнення такого рівня податкової дисципліни платників податків, за якого виключатимуться порушення податкового законодавства, або їх кількість стане незначною. Результатом проведення податкового контролю має бути також визначення порушень податкового законодавства, виявлення проблем його недосконалості та розробка відповідних заходів запобігання податковим правопорушенням.

Унаслідок реформування податкового регулювання змінився статус державних органів, уповноважених здійснювати податковий контроль. Ці фактори вплинули на правове забезпечення податкового контролю, дотримання прав платників податків при його проведенні і їх захист. Водночас податкове законодавство України, що регулює порядок здійснення податкового контролю, не зазнало значних змін, зокрема, не вдосконалено норми щодо захисту й дотримання прав підконтрольних осіб при проведенні заходів податкового контролю, діяльність податкових органів у зазначеній сфері не стала більш регламентованою, податкове законодавство містить суперечливі положення, на що вказує вітчизняна судова практика та практика Європейського суду з прав людини. Оскільки вдосконалення системи податкового контролю є одним з напрямів виваженої податкової політики, розгляд проблем правового

забезпечення податкового контролю з урахуванням останніх тенденцій контрольної діяльності податкових органів є досить актуальним. До того ж в Україні недостатньо розроблено способи протидії міжнародному ухиленню від сплати податків, незважаючи на те, що щороку стає все більш тісним міжнародне співробітництво податкових органів з метою запобігання ухиленню від сплати податків та уникнення подвійного оподаткування. На сьогодні розвиток і розширення меж міжнародного співробітництва з податкових питань є також пріоритетним завданням для України.

З огляду на саму природу податкових відносин, в яких публічні правовідносини превалюють над приватними, платники податків прагнуть до мінімізації податкових платежів до бюджету, яка може виражатися як у правовій формі, зокрема, застосування податкових пільг і нижчих податкових ставок, тлумачення не врегульованих Податковим кодексом України відносин на свою користь, так і у формі зловживання правом.

Відсутність чіткого правового регулювання процедури вирішення податкових спорів призводить до порушення прав і законних інтересів учасників податкових правовідносин. Тому від вибору форми врегулювання податкових спорів залежить і досягнення мети діяльності як податкових органів, так і платників податків. У сучасних умовах активної взаємодії суб'єктів податкових правовідносин усе більш затребуваними будуть позасудові форми врегулювання податкових спорів.

Питання вдосконалення правового забезпечення податкового контролю в науці фінансового права вивчали О. Ю. Буглаєва, С. В. Василенко, С. С. Васильчук, Л. К. Воронова, О. П. Гетманець, Д. О. Гетманцев, А. Ю. Головін, О. О. Дмитрик, Г. В. Дмитренко, Л. М. Касьяненко, Ю. О. Костенко, І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, А. В. Лісовий, О. М. Мінаєва, А. О. Монаєнко, А. А. Нечай, О. П. Орлюк, О. В. Покатаєва, Ю. П. Потернак, Н. Ю. Пришва, В. О. Рядінська, Л. А. Савченко, О. В. Солдатенко, Н. Я. Якимчук та ін.

Водночас низка важливих питань не була досліджена. Зокрема, не запропоновано з метою подальшого вдосконалення правового забезпечення податкового контролю в межах міжнародного співробітництва з податкових питань здійснювати такі види перевірок, як одночасна податкова перевірка; спільна податкова перевірка; не проведено класифікації неправових форм впливу податкових органів на зобов'язаних осіб, а також запобіжних заходів податкового контролю, не приділено належної уваги формуванню системи запобіжної роботи податкових органів, законодавчому забезпеченню податкового контролю в частині трансфертного ціноутворення, формуванню системи податкового консультування, проведенню різноманітних позасудових форм вирішення податкових спорів. Усе це зумовило вибір теми дисертації, її мету та завдання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертацію виконано в межах науково-дослідної роботи Класичного приватного університету «Баланс публічних і приватних інтересів при правовому регулюванні суспільних відносин» (номер державної реєстрації 0116U008200), одним з виконавців якої є здобувачка.

Мета й задачі дослідження. *Метою дослідження* є вдосконалення науково-теоретичних основ правового забезпечення податкового контрою, розвитку понятійного апарату податкового права та розробка практичних рекомендацій щодо внесення низки змін до Податкового кодексу України для належного законодавчого забезпечення податкового контролю.

Для досягнення цієї мети поставлено такі *завдання*:

– розробити авторський підхід до розуміння податкового контролю;

– запропонувати деякі категорії фінансово-правових понять та відповідні зміни до чинного законодавства України у зв'язку із цим;

– визначити неправові форми впливу податкових органів на зобов'язаних осіб та заходи запобігання податковим правопорушенням;

– надати авторське бачення розвитку системи запобіжної роботи податкових органів та визначити окремі категорії цієї системи;

– удосконалити нормативно-правове забезпечення податкового контролю шляхом внесення змін Положення про Державну податкову службу України, затвердженого постановою КМУ від 06.03.2019 № 227, щодо повноважень ДПС у частині прийняття підзаконних нормативно-правових актів;

– запропонувати нові методи міжнародного співробітництва з податкових питань шляхом проведення нових видів податкових перевірок та визначити поняття міжнародного податкового контролю;

– удосконалити законодавче забезпечення податкового контролю шляхом внесення низки змін до Податкового кодексу України в частині трансфертного ціноутворення, податкового консультування, податкового моніторингу, упровадження примирювальних процедур між органами ДПС України й платниками податків для врегулювання та вирішення податкових спорів.

Об'єкт дослідження – суспільні відносини, що виникають на підставі правових норм, які регламентують податковий контроль.

Предмет дослідження – правове забезпечення податкового контролю в Україні.

Методи дослідження. Для вирішення поставлених у дисертації завдань застосовано загально- та спеціально-наукові методи дослідження, а саме: *методи аналізу й синтезу* – у ході всієї роботи над проблемою, починаючи з добору теоретичного матеріалу та аналізу нормативно-правової бази щодо здійснення податкового контролю, окремих його заходів, а також його правового забезпечення; *історико-правовий метод* – для розгляду нормативно-правової бази щодо регламентації податкового контролю (підрозділи 1.2, 1.3, 2.1–2.4); *метод конкретно-історичного аналізу* – для уточнення основних понять, що зазнали змін у процесі розробки пропозицій щодо правового забезпечення податкового контролю (підрозділи 1.3, 1.4, 2.1–2.4); *формально-логічний* і *прогностичний методи* – для теоретичного узагальнення та розробки практичних пропозицій щодо внесення змін до Податкового кодексу України з метою належного правового забезпечення податкового контролю (підрозділи 2.1–2.4);

абстрактно-логічний метод – для теоретичного узагальнення й формулювання науково-практичних висновків.

Наукова новизна одержаних результатів. Основні наукові положення, що мають елементи новизни, полягають у такому:

вперше:

– науково обґрунтовано та запропоновано поняття міжнародного податкового контролю;

– запропоновано в межах міжнародного співробітництва з податкових питань контролюючим органам здійснювати такі види перевірок, як: одночасна податкова перевірка; спільна податкова перевірка; податкова перевірка за кордоном, визначення кожної з них сформульовано в дисертації;

удосконалено:

– понятійний апарат фінансово-правової науки шляхом визначення таких категорій: а) податковий контроль; б) податкове зобов'язання; в) профілактика податкових правопорушень; г) припинення податкових правопорушень;

– класифікацію неправових (організаційних) форм впливу податкових органів на зобов’язаних осіб;

– класифікацію запобіжних заходів податкового контролю;

набуло подальшого розвитку:

– нормативно-правове забезпечення податкового контролю шляхом внесення змін до Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 рр., затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р, Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 р., затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 № 310-р, які мають визначати суть державного фінансового контролю;

– формування системи запобіжної роботи податкових органів через такі стадії (етапи), як: профілактика, запобігання, припинення (виявлення та вжиття заходів шляхом реагування щодо вже здійснених податкових правопорушень), – і визначення деяких її стадій;

– нормативно-правове забезпечення діяльності податкових органів шляхом внесення змін до Положення про Державну податкову службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227, які б надали ДПС України повноваження щодо прийняття відповідних підзаконних нормативно-правових актів у виді наказів та інструкцій;

– формування практичних пропозицій щодо законодавчого забезпечення податкового контролю в частині трансфертного ціноутворення, щодо проведення спільної роботи між ДПС та платниками податків, щодо визначення ключових показників цін усередині групи компаній та укладання угоди про ціноутворення для цілей оподаткування, щодо порядку визначення цін і (або) застосування методів ціноутворення в контрольованих операціях. Для цього запропоновано до ст. 39 Податкового кодексу України внести відповідні зміни;

– формування системи податкового консультування через незалежних податкових консультантів та створення саморегульованої організації податкових консультантів;

– подальше формування концепції податкового моніторингу в Україні, зокрема запропоновано визначити поняття податкового моніторингу у зв’язку із цією концепцією;

– законодавче забезпечення податкового контролю шляхом внесення змін до Податкового кодексу України, відповідно до яких має бути окремий розділ «Податковий моніторинг» та суть яких має зводитися до існування нормативних підстав урегулювання податкових спорів;

– законодавче забезпечення податкового контролю шляхом доповнення ст. 20, 55–56 Податкового кодексу України, суть якого полягає в укладанні угод між платниками податків та податковими органами про примирення з метою вирішення спору або винесення цього спору на врегулювання медіатора. Крім того, у ст. 20 Податкового кодексу України запропоновано передбачити право контролюючого органу на укладення з платником податків такої угоди про примирення.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що застосування розроблених авторкою пропозицій щодо належного правового забезпечення податкового контролю дасть змогу покращити адміністративну практику податкових органів у частині здійснення відповідних податкових перевірок, запобіжної роботи податкових органів, що сприятиме профілактиці податкових правопорушень; розвантажити судову систему від вирішення певних категорій податкових спорів в Україні; застосовувати нові інструменти їх вирішення; удосконалити положення Податкового кодексу України в частині розширення меж податкового контролю, повноважень податкових органів щодо прийняття підзаконних нормативно-правових актів; застосовувати нові види перевірок у межах міжнародного співробітництва податкових органів для протидії ухиленню від сплати податків та розмиванню податкової бази. Одержані результати дослідження становлять як науково-теоретичний, так і практичний інтерес у:

– *науково-дослідній сфері* – основні положення та висновки дисертації можуть бути основою для подальшого розвитку діяльності податкових органів України;

– *правотворчості* – висновки, пропозиції та рекомендації, сформульовані в ході підготовки дисертаційної роботи, можуть бути використані для підготовки й уточнення низки положень чинних нормативно-правових актів з питань податкового контролю (довідка про практичне впровадження в діяльність Кабінету Міністрів України від 20.02.2020);

– *правозастосовній діяльності* – використання одержаних результатів дасть змогу вдосконалити адміністративну практику податкових органів і сприяти додержанню основних прав, свобод та інтересів платників податків при здійсненні податкових перевірок контролюючими органами;

– *навчальному процесі* – результати дослідження можуть бути використані при викладанні таких навчальних дисциплін: «Фінансове право», «Податкове право» (довідка про впровадження Класичного приватного університету від 07.11.2018 № 97).

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження доповідались та обговорювались на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях та круглих столах: «Теорія та практика державної служби» (м. Дніпропетровськ, 2009 р.); «Міжнародне співробітництво України в сфері оподаткування. Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів» (м. Ірпінь, 2009 р.); ІІ Всеукраїнська конференція студентів, аспірантів і молодих учених (м. Маріуполь, 2010 р.); «Законодавство України: проблеми та перспективи розвитку» (м. Київ, 2010 р.); «Імплементація норм міжнародних податкових договорів у правову систему України» (м. Ірпінь, 2010 р.); «Системообразующие категории в финансовом праве: состояние и перспективы трансформации» (м. Харків, 2010 р.); «Проблеми теорії та практики застосування податкового законодавства. Інноваційні та фіскальні проблеми в надрокористуванні та енергозбереженні. Економіко-математичні моделі та можливість їх використання в діяльності органів ДПС. Інформаційне сховище даних державної податкової служби в контексті інноваційного розвитку. Правові засади розвитку місцевих фінансів в Україні. Напрями удосконалення протидії правопорушенням у сфері господарської діяльності» (м. Київ, 2010 р.); «Сучасний стан і перспективи розвитку держави і права» (м. Львів, 2013 р.); «Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті» (м. Одеса, 2018 р.); «Стан та перспективи розвитку юридичної науки» (м. Дніпро, 2019 р.).

Публікації. Результати дослідження викладено в 21 науковій праці, з яких: 1 – монографія, 9 – статті в наукових фахових виданнях України, 10 – матеріали конференцій, 1 – навчальне видання.

Структура та обсяг дисертації. Робота складається зі вступу, двох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг дисертації – 253 сторінки, з них основний текст – 211 сторінок, список використаних джерел (190 найменувань) – 19, додатки – 6 сторінок.

РОЗДІЛ 1
НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

1.1. Податковий контроль як одне із завдань держави

Законність є атрибутом існування та розвитку демократично та добре організованого суспільства. Вона необхідна для забезпечення свободи і реалізації прав людини, здійснення демократії, утворення і функціонування громадянського суспільства, науково обґрунтованої побудови і раціональної діяльності апарату публічної влади. Спеціальними організаційно-правовими засобами забезпечення законності виступає контроль.

У податковому законодавстві України постійно відбуваються значні зміни, що, безсумнівно, пов’язано останнім часом з проведенням податкової реформи в 2014–2020 рр. Для розвитку демократичної держави та ринкових умов господарювання в Україні необхідна стабільна, конкурентоспроможна економіка і, відповідно, «прозоре» та зрозуміле для застосування податкове законодавство України, яке відповідало б принципу правової визначеності, на що неодноразово звертав увагу Європейський Суд з прав людини (далі – ЄСПЛ) щодо України. Так, відповідно до п. 54 Рішення ЄСПЛ від 2 листопада 2004 р. у справі «Трегубенко проти України», більш чітке та зрозуміле формулювання положень у законі сприяли б «правильному застосуванню законодавству», що виключало б порушення прав, свобод та інтересів особи.

Правильність застосування законодавства, його прогнозованість має забезпечити держава через прийняття уповноваженим органом влади відповідних правових норм, чим буде сприяти реалізації принципу верховенства права у захисті порушених прав, інтересів чи свобод.

Податковий орган, використовуючи свої повноваження при здійсненні податкового контролю, має правильно оцінювати обставини, наявні факти при перевірці і правильно застосовувати до встановлених фактів чинні правові норми податкового законодавства України, не допускаючи при цьому зловживання владою при прийнятті відповідного рішення, в основу якого мають бути закладені публічні інтереси.

Зважаючи на велику кількість прогалин та суперечностей Податкового кодексу України, більш дієвою для податкових органів є також відповідна практика Верховного Суду щодо однаковості та правильності розуміння норм і приписів Податкового кодексу України, у застосуванні яких виникають труднощі.

В актах Президента України та Кабінету Міністрів України, враховуючи останні тенденції судової практики у визначенні проблемних аспектів діяльності податкових органів, постійно ставиться завдання стосовно вдосконалення податкового контролю, процедур його здійснення та впорядкування форм його реалізації, наприклад таких, як податкові перевірки. Відповідно до постанови Верховного Суду від 20 березня 2018 р. у справі № 810/1438/17, перевірка є способом реалізації владних управлінських функцій податковим органом як суб'єктом владних повноважень, який зобов'язаний діяти тільки на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачений Конституцією та законами України. Лише дотримання умов та порядку прийняття контролюючими органами рішень про проведення перевірок, у тому числі документальних позапланових виїзних, є належним для прийняття наказу про проведення перевірки.

Разом з тим у законодавстві відсутнє досконале визначення поняття «податковий контроль».

Перш за все, слід зазначити, що податковий контроль нерозривно пов'язаний з оподаткуванням, його виникнення та розвиток залежали від становлення самої системи оподаткування та підходів держави до налагодження системи контролю. Як свідчить історія, податки з'явилися одночасно із зародженням держав. Держава, діяльність якої фінансується за рахунок

податкових надходжень, є не чим іншим, як явищем нового часу – останніх ста років.

Сучасний період розвитку України характеризується докорінними змінами суспільних відносин відповідно до цілей і принципів побудови демократичної, соціальної і правової держави. Відбувається постійний процес оновлення правових норм та їх розвитку на основі принципово нового способу функціонування органів держави, що безумовно має відповідати вимогам законності. Конституція України та відповідна практика Конституційного Суду України (наприклад, рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 50 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень частин другої, третьої, четвертої ст. 219 Регламенту Верховної Ради України (справа про Регламент Верховної Ради України) від 1 квітня 2008 р. № 4-рп/2008) закріпила курс на забезпечення верховенства права, що знайшло відображення в численних законах України, охорону прав і законних інтересів громадян, суспільства, держави в цілому. Активно в країні проводять судову, податкову реформи, реформу публічного управління, адміністративно-територіального устрою.

Усе викладене передбачає ефективне функціонування механізмів контролю та нагляду у всіх без винятку сферах суспільного життя держави, вимагає їх оптимізації. Виступаючи дієвою юридичною формою усунення різноманітних відступів від закону й правопорушень і водночас будучи однією з найважливіших функцій держави, способом і гарантією забезпечення законності та правопорядку, контроль надає необхідної динаміки різностороннім перетворенням, що відбуваються в країні і стають важливими чинниками поглиблення реальної демократії, побудови правової держави і громадянського суспільства.

Державний контроль як правовий інститут відомий і затребуваний у всьому світі. У всіх цивілізованих демократичних країнах здавна склалися і досить успішно функціонують системи фінансового контролю, є наявність розгалуженої мережі відповідних контролюючих органів. Причому в кожній окремій країні на різних історичних етапах державний контроль мав свої

специфічні риси, із застосуванням своєрідних методів залежно від існуючої форми правління, державного устрою та політичного режиму.

Сьогодні Україна вкрай потребує вдосконалення та підвищення ефективності контрольної діяльності, оскільки спостерігається тенденція до безконтрольності бюрократії, збільшення кількості різноманітних соціальних відхилень, зростання правопорушень, значного дефіциту Державного бюджету України. Малоефективний контроль або його відсутність нерідко завдає значної шкоди й призводить до порушення особистих прав громадян.

Про важливість і необхідність ефективного державного контролю постійно говорять перші особи держави, політики, громадяни. Значущість державного контролю підкреслюють фахівці й науковці [161, с. 22; 175, с. 157].

Державному контролю присвячено значну кількість праць вчених, що займаються проблемами соціального і державного управління, його розглянуто з позиції історичних наук, кібернетики, загальної теорії держави і права, теорії державного управління, менеджменту, політології, соціології, галузевих юридичних наук.

Контроль як невід'ємна складова державного управління об'єктивно є необхідним. Він спрямовує процес управління за встановленими моделями, коригуючи поведінку підконтрольного об'єкта. Державний контроль є необхідним елементом державного управління суспільством. Він являє собою своєрідне «мірило» ефективності державного впливу на суспільні відносини в певних сферах діяльності. Саме в процесі його здійснення можна виявити, наскільки ефективним є державне управління. Державний контроль є одним із найважливіших атрибутів демократичного державного управління, жодна держава не може повноцінно функціонувати без розвинутої системи контролю, сильна і стабільна влада неможлива без контролю, дисципліни і відповідальності. Багато вчених контрольну діяльність розглядають як основну частину (функцію) управління (соціального, державного тощо) [119, с. 34].

Однією із важливих сфер державного управління є оподаткування, що зумовлено тією роллю, яку відіграють податки в сучасній державі. Податки –

одна з ознак держави, оскільки жодна держава не може нормально функціонувати без справляння податків і зборів. У складі державних доходів податкам відведено чільне місце, тому вони є фінансовою основою сучасної розвинутої держави. Так, у Франції податки становлять 95% доходів державного бюджету, у США – понад 90%, у Німеччині – близько 80%, в Японії – 75% [130, с. 45]. У зв'язку з цим основна частина публічних видатків також покривається за рахунок надходження до державного бюджету податків і зборів.

Податки відображають основну політико-правову природу сучасної демократичної держави, яка полягає в усуспільненні, у вилученні деякої частини власності приватних осіб, що становлять населення країни, з метою захисту їх спільних інтересів і задоволення їхніх спільних потреб. Вони є основним інструментом у загальному арсеналі економічної політики держави. Через податки в розвинутих країнах перерозподіляється до 50 і більше відсотків валового національного продукту. Податки можна розглядати як особливу форму інвестицій в економіку держави, яка має поворотний характер. Податки слугують інструментом для подальшого розподілу й перерозподілу матеріальних благ з метою забезпечення нормального функціонування держави. Податки передбачають досить високий рівень розвитку правосвідомості, економіки, систем контролю.

Основне завдання оподаткування полягає в забезпеченні державних структур необхідними коштами для підтримки їх життєдіяльності, але водночас кошти в результаті податкового регулювання можуть використовуватися і з метою сприяння державі безпосередньо у виконанні її основних функцій. Тому справляння податків є першочерговою функцією держави.

Значна кількість фізичних та юридичних осіб своєчасно і добровільно виконують свої податкові зобов'язання, однак невдоволення політикою влади і небажання платити податки мають глибоке історичне коріння, що вимагає постійного вдосконалення методів обліку платників податків і справляння податків, запровадження непрямих методів оподаткування задля кращого й ефективного адміністрування податків. Становлення сучасної податкової

системи супроводжується значним зростанням кількості податкових правопорушень та складності останніх.

Порушення податкового законодавства є однією з найголовніших загроз економічній безпеці держави, завдає шкоди всій системі оподаткування, руйнує існуючі механізми формування доходів бюджету, що стає основним фактором невиконання державою своїх функцій. Найважливіша роль у забезпеченні економічної безпеки держави належить саме державному контролю в галузі оподаткування.

Податковий контроль, що є складовою єдиного механізму державного контролю, здійснюється спеціально уповноваженим органом державної влади в межах своєї компетенції. Податковий контроль, будучи істотним елементом і обов'язковою умовою ефективного функціонування фінансової системи та економіки країни в цілому, сьогодні є одним із пріоритетних напрямів державного фінансового контролю. Ще одним фактором, що визначає актуальність організації ефективної системи податкового контролю, є використання податкового механізму в державному регулюванні економіки. За кількістю контрольованих осіб податковий контроль також займає основну позицію [128, с. 356].

Податковий контроль – це феномен, що має глибоке історичне коріння в усьому світі. Аналіз розвитку оподаткування засвідчує, що воно відбувалося трьома етапами: в епоху стародавнього світу і середніх віків податки мали випадковий характер, з XVI до XVIII ст. почали формуватися перші податкові системи, а в XIX ст. відбувалося зменшення кількості податків, удосконалювалося їх правове регулювання.

На першому етапі розвитку оподаткування податки мали характер оброку. Держава ще не мала жодних фінансових інститутів, які безпосередньо встановлювали ті чи інші види податків. У цей період визначалася лише загальна сума збору, що була необхідна для забезпечення видатків держави. Відповідно, той контроль за справлянням податкових платежів, який існує сьогодні, в стародавні часи та в середні віки не здійснювався.

Разом з тим деякі форми контролю були розроблені вже на першому етапі розвитку оподаткування. В епоху античних держав, зокрема, в Стародавній Греції, збором податків займалися відкупщики. Грошові кошти надходили в різні каси, які очолювали скарбники. Це був єдиний спосіб зберігати нагляд і контроль за фінансовим господарством. У 378–377 рр. до н. е. в Стародавній Греції було проведено оцінювання майна та стану громадян, а говорячи сучасною мовою, було проведено облік платників податків і об'єктів оподаткування [186, с. 73].

У Стародавньому Римі система обліку громадян та їх майна мала регулярний характер. Суми податку визначалися кожні п'ять років шляхом проведення цензу. Збором податків займалися громади. Громадяни Риму збиралися на Марсовому полі, за межами міста, і робили так звані клятви запевнення про свій сімейний та майновий стан. Такі заяви були основою для створення списків громадян і військовослужбовців. Разом з тим діяльність відкупщиків була безконтрольною з боку держави і сповненою зловживань [186, с. 74].

Аналізуючи розвиток податкового контролю в стародавні часи, можна побачити, що початковою формою податкового контролю був облік платників податків та їх майна. На першому етапі розвитку оподаткування не існували органи держави, які безпосередньо здійснювали тільки справляння податків. Зазначені функції були покладені або на місцеві органи управління (громади), або на осіб, уповноважених державою здійснювати справляння податків (відкупщики).

При проведенні реформ імператором Октавіаном Августом у I ст. н. е. в Стародавньому Римі створюються спеціалізовані фінансові установи, які здійснюють контроль за визначенням сум податків та їх справлянням. Зазначена реформа дала змогу провести більш повний облік майнового стану громадян імперії і послужила основою для встановлення «справедливого» оподаткування. Таким чином, з розвитком системи оподаткування, з виникненням податкового контролю в період стародавнього світу зароджуються принципи оподаткування, зокрема принцип справедливості. Цей принцип дав змогу захистити права

громадян від свавілля митників і був однією з основ становлення громадянського суспільства [6, с. 20].

Податковий контроль у сучасному його розумінні з'являється лише на другому етапі, коли встановлюються податкова квота і процеси справляння платежів, а також контроль за правильністю сплати податків. У XVI–XVII ст. кількість податків зростає, ведуться податкові реєстри, з'являється податкове законодавство. У третьому періоді створюються податкові органи, встановлюються певні правила оподаткування, відбувається розвиток податкового законодавства. Цей період також характеризує розвиток законодавства у сфері податкового контролю, оскільки істотне збільшення видатків у XIX і XX ст. спричинило розвиток сучасної податкової системи, яка включала в себе такі загальнодержавні податки: податок з обороту, податок на додану вартість, прибутковий податок тощо [6, с. 97]. Протягом історії розвитку податкового контролю формуються органи податкового контролю, принципи оподаткування, виникають і вдосконалюються методи податкового контролю, з'являються інститути оскарження рішень, дій органів влади та їх посадових осіб, що займалися справлянням податків.

Проведений аналіз дає змогу зробити висновок про те, що податковий контроль фактично виникає одночасно із зародженням держави, в епоху існування ранніх форм державних утворень. Розвиток податкового контролю тісно був пов'язаний з посиленням ролі держави в суспільстві та розвитком оподаткування в цілому. Початковою формою податкового контролю можна визначити запровадження обліку платників податків і зборів, окремих мит. Поряд із зазначеною формою контролю на першому етапі організації системи оподаткування також проводилися податкові перевірки. Однак діяльність відкупщиків і громад була безконтрольною.

Сформований у стародавні часи принцип справедливості оподаткування давав змогу захистити права платників податків. Подальший розвиток податкового контролю залежав від виникнення в держави потреб у збільшенні надходжень до скарбниці і, як наслідок, від необхідності вдосконалення системи

оподаткування. У міру розвитку державних інститутів відбувалося розширення сфери податкового контролю, збільшувалася кількість форм його здійснення, ускладнювалася процедура проведення.

У Київській Русі основним джерелом доходів казни була данина. Одиницею оподаткування даниною служив «дим», що визначався кількістю печей і труб у кожному господарстві, плуг. За часів Золотої Орди (1243–1480 рр.) з'являються різноманітні податки та збори [186, с. 92].

У кінці XIV ст. були встановлені правила збору доходів (статутні грамоти), а населення наділено правом оскарження зловживань годувальників, внаслідок чого виникає інститут забезпечення прав та інтересів громадян, формуються системи органів, які здійснюють справляння податків і контроль за їх сплатою [52, с. 210].

У роки радянської влади органи держави, які здійснювали справляння податків, набули подальшого розвитку. При фінансових відділах були створені податкові інспекції, які здійснювали облік платників податків, розробляли пропозиції щодо підвищення ефективності справляння податків та інших доходів бюджету. З переходом України до ринкової економіки орган держави, до повноважень якого належало справляння податків і зборів, поступово відокремлювався від фінансових органів. Перші кроки у цьому напрямку було зроблено ще в 1990 р.: утворено податкову службу 1 липня 1990 р. Постановою Ради Міністрів України «Про створення державної податкової служби в Українській РСР» від 12 квітня 1990 р. № 74. Першим робочим днем був понеділок 2 липня, тому саме цей день відзначається як професійне свято працівників податкової служби, що було затверджено Указом Президента України. У Декларації про державний суверенітет України від 16 липня 1990 р. № 55-XII вказано на самостійність фінансової, митної, податкової систем, формування державного бюджету тощо [189].

Ухвалений 4 грудня 1990 р. Закон УРСР «Про державну податкову службу в Українській РСР» визначив статус, функції та правові основи діяльності податкових органів [189].

Законом України від 7 липня 1992 р. було внесено зміни, згідно з якими, державна податкова служба в Україні створюється при Міністерстві фінансів України у складі Головної державної податкової інспекції України та державних податкових інспекцій у Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах. Кількість податкових інспекцій тоді становила 53. В основу побудови організаційної структури органів ДПС України було покладено структуру жорсткої вертикальної централізації з прив'язкою до адміністративно-територіального устрою держави [189].

Принципову модернізацію податкової служби здійснено відповідно до указів Президента України «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» від 22 серпня 1996 р. та «Питання державних податкових адміністрацій» від 30 жовтня 1996 р.

ДПА України стала центральним органом виконавчої влади, а державні податкові адміністрації в областях, районах, містах і районах у містах – самостійними одиницями, які не входять до складу місцевих державних адміністрацій [189].

Таким чином, було створено якісно нову систему податкових органів України, до складу якої увійшли: ДПА України; державні податкові адміністрації в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі; державні податкові інспекції в районах, містах, районах у містах [189].

Центральним органом виконавчої влади у сфері податків в Україні, що існував з 2011 до 2012 рр. була Державна податкова служба України, датою створення якої можна вважати 12 травня 2011 р., коли було затверджено Положення про Державну податкову службу України. Згодом шляхом її реорганізації внаслідок об'єднання з Державною митною службою України 24 грудня 2012 р. було засновано Міністерство доходів і зборів України, а в 2014 р. – Державна фіскальна служба України. Постановою Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» від 18 грудня 2018 р. № 1200 [137] було розпочато реорганізацію ДФС шляхом поділу на Державну податкову та Державну митну

служби як окремих центральних органів виконавчої влади, які забезпечуватимуть реалізацію політики у податковій та митній сферах.

Тобто центральним органом виконавчої влади, який виконує функції з реалізації податкової політики, стала Державна податкова служба України. Так, відповідно до пп. 36 п. 6 Положення про Державну податкову службу України, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227 [137], ДПС для виконання покладених на неї завдань має право під час проведення перевірки та розгляду результатів перевірки отримувати письмові пояснення від посадових осіб з питань, що стосуються предмета перевірки, та їх документальне підтвердження, зокрема щодо провадження особою господарської діяльності без державної реєстрації.

З проведеного аналізу випливає, що спочатку основною функцією податкових органів був контроль за дотриманням податкового законодавства України, для чого зазначені органи влади були наділені повноваженнями щодо здійснення податкових перевірок, ведення обліку платників податків, витребування та вилучення необхідних документів, їх огляду, призупинення операцій за рахунками, пред'явлення до суду позовів, повернення надміру сплачених сум податків, зборів та інших платежів. Вказане знайшло своє відображення у ст. 5, 20 Закону України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 р. № 1251-XII.

Важливим для податкових, митних та інших контролюючих органів був Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181-III.

Наділення Державної податкової служби України повноваженнями щодо валютного контролю, контролю за виробництвом і обігом тютюнової та алкогольної продукції, контролю за дотриманням правил використання РРО більш детально визначило власне контрольну діяльність та контрольну функцію податкового органу.

На підтвердження цього й сьогодні у податковому законодавстві та нормопроєктувальній техніці використовується така правова конструкція, як

«законодавства, здійснення контролю за яким покладено на контролюючі органи». До того ж ДПС України мала право проводити роз'яснювальну роботу щодо застосування податкового законодавства, брати участь у розробці проєктів державного бюджету.

Що стосується податкового контролю, то слід зазначити, що окреслена діяльність зазнала більш детальної регламентації в нормативно-правових актах, а саме – у Податковому кодексі України. Так, законодавчо закріпленими стали функції проведення хронометражу, огляду приміщень платника податків, надання документів та пояснень платниками у чітко окреслені терміни, отримання інформації від банків та інших фінансових установ документів, що підтверджують виконання платіжних доручень платника податків. У цілому зміна статусу Державної податкової служби України сприяла подальшому розвитку правового регулювання податкового контролю, реалізації нових форм і заходів проведення зазначеного виду контролю; контрольна діяльність податкових органів стала більш регламентованою, а норми, що регулюють відповідні відносини між податковими органами і платниками податків, почали містити положення, спрямовані на захист прав останніх.

Отже, розвиток податкового контролю в Україні характеризувався удосконаленням правового регулювання цього виду діяльності, збільшенням форм податкового контролю, становленням принципу захисту прав платника податків.

Аналізуючи етапи розвитку податкового контролю, можна зробити висновок, що зазначений вид діяльності пов'язаний зі становленням і розвитком державних утворень. Початковою його формою був облік платників податків і їх майна. У міру розвитку держави й необхідності поповнення його скарбниці податковий контроль ускладнюється і починає здійснюватися в різних формах, не тільки шляхом обліку платників податків та проведення перевірок.

Податковий контроль, як і будь-який вид контролю, являє собою певну діяльність держави. Він є однією з форм державного контролю, який ґрунтується на правових нормах, закріплених у Конституції України, законах, інших

нормативно-правових актах, а також у міжнародних актах. Для здійснення зазначеного виду контролю створені спеціальні уповноважені органи – податкові органи, головним завданням яких є контроль за дотриманням податкового законодавства, за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до бюджету податків та інших обов'язкових платежів, встановлених чинним законодавством України. Податковий контроль є частиною державного управління і безпосередньо залежить від публічних інтересів держави [27, с. 45].

В. Д. Єгарміна вважає, що податковий контроль, будучи різновидом державного фінансового контролю, має власну організацію, тобто свої функції, завдання, об'єкти контролю, принципи, форми й методи функціонування. Принципи, форми, методи та організація податкового контролю формуються на підставі як загальних вимог до проведення державного фінансового контролю, так і особливостей системи оподаткування, виходячи з прийнятої державою податкової політики, й опосередковуються організацією роботи органів податкової служби [43, с. 169].

М. Д. Казацька взагалі стверджує, що поняття «податковий контроль» майже не вживається в тексті ПК України, при цьому чітко не визначене його співвідношення зі словосполученнями «контроль за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства» (контроль за дотримання якого покладено на контролюючі органи) та «контроль за сплатою податків, зборів, платежів». Крім цього, спостерігається непослідовність законодавця в питанні системного зв'язку вищевказаного поняття та словосполучень із поняттям «адміністрування податків, зборів, платежів», що зумовлює колізію між їхніми безпосередніми дефініціями та іншими нормами ПК України. При цьому, виходячи із загальної теорії права та основних вимог до техніко-юридичної якості законодавства, введення в нормативно-правове поле будь-якої дефініції не повинно порушувати єдності в розумінні правових норм, оскільки це негативно впливає на процеси правозастосування. Вироблення чіткого понятійного апарату є необхідною передумовою правильного та однозначного застосування норм податкового законодавства та уникнення розбіжностей у їх тлумаченні [56, с. 51].

Визнаючи публічно-правовий характер податкового контролю, не можна не відзначити, що на його розвиток вплинув принцип справедливості, зародження прав і свобод громадян.

Податковий контроль, межі його здійснення з точки зору захисту прав громадян важливі для суспільства. Тема податкового контролю не є новою для науки фінансового права. Чимало авторів розглядали різні питання, пов'язані з теорією податкового контролю, формами його проведення [27, с. 88]. Однак проблеми, що виникають у зазначеній сфері діяльності держави, не втратили своєї актуальності.

У цей час розвиток податкового контролю необхідний для вдосконалення системи збору податкових платежів. До того ж в Україні, на відміну від Європи і північноамериканського континенту (США, Канада), не сформувалося громадянське суспільство, і роль держави залишається вирішальною в усіх соціальних і економічних перетвореннях. Відповідно, в Україні держава має найбільший вплив на становлення тих чи інших інститутів, ніж в західному світі. Це положення застосовується і до розвитку податкового контролю.

Податковий контроль як елемент управління покликаний бути гарантом цілісності і могутності держави. Він завжди притаманний будь-якій державі, що прагне забезпечити реалізацію податкової політики, законів та інших актів, охорону публічних інтересів. Питання про те, які цілі і механізми податкового контролю та його підтримка в суспільстві, наскільки він допомагає стійкості інтересів держави, забезпечує права і свободи громадян, прогресивний соціально-економічний розвиток.

Внаслідок того, що в нашій країні контроль завжди розглядався як одна з функцій держави, на наш погляд, держава має більше уваги приділяти розвитку і вдосконаленню податкового контролю як одному з найважливіших завдань податкової реформи.

Податковий контроль здійснюється в процесі утворення публічних централізованих та децентралізованих грошових фондів держави і місцевого самоврядування. За такими напрямами фінансової діяльності, як розподіл і використання грошових фондів, податковий контроль не має місця (виняток

становить перевірка цільового використання податкових пільг), проте він здійснюється на всіх стадіях фінансово-господарської діяльності усіх зобов'язаних осіб.

Можна погодитись з тим, що податковий контроль – це сукупність заходів, що проводяться компетентними (уповноваженими) органами для дослідження регулярності та корекції державного управління, наявності публічної «спадщини» за допомогою різних процедур та систем. Крім того фіскальний котроль можна класифікувати і як окрему функцію держави [190]. Встановлення контролю у сфері оподаткування є одним із напрямів фінансової політики держави. Податковий контроль здійснюється з метою реалізації податкової політики і в такій якості він має кілька аспектів.

По-перше, податковий контроль є самостійною функцією державного управління, він забезпечує перевірку фінансово-господарської діяльності учасників податкових відносин з метою запобігання або виявлення податкових правопорушень.

По-друге, податковий контроль (як елемент управління оподаткуванням) є одним із елементів методики планування податкових доходів бюджетів.

По-третє, податковий контроль – це функціональний елемент податкового адміністрування.

По-четверте, податковий контроль виступає як завершальна стадія управління оподаткуванням, коли фактичні результати впливу на керований об'єкт порівнюються з вимогами нормативних приписів чинного законодавства.

По-п'яте, податковий контроль – це форма зворотного зв'язку в системі податково-правового регулювання. Він забезпечує наявність зворотних зв'язків, що виражаються в активному впливі контролю на проведену податкову політику, в усуненні перешкод оптимальному функціонуванню всіх ланок податкової системи. Інформація, отримана каналами зворотного зв'язку, сигналізує державі про необхідність внесення змін у податкову систему, соціальну або в бюджетну політику.

Податковий контроль, як елемент системи державного управління, сам є складною соціально орієнтованою системою, що включає в себе такі складові [105, с. 67]:

– організаційну структуру (органи контролю, їх правовий статус, порядок взаємозв'язків);

– методологічну основу (визначення понять, цілей, завдань, принципів, форм, методів, видів, функцій податкового контролю);

– нормативно-правову базу;

– інформаційно-комунікативну інфраструктуру; матеріально-технічне та фінансове забезпечення (фінансове забезпечення, технічне оснащення, наявність приміщень тощо);

– кадрове забезпечення, науково-дослідну та навчальну базу.

Розглядаючи податковий контроль як систему, зауважимо також, що це система, яка безперервно розвивається й удосконалюється. Практика країн з розвинутою податковою системою переконливо довела необхідність постійного вдосконалення організаційно-правових основ податкового контролю, розробки і використання специфічних методів боротьби з приховуванням доходів і ухиленням від сплати податків.

Процеси, що відбуваються в Україні, вихід на міждержавний рівень у частині побудови нових зовнішньоекономічних зв'язків, зумовлюють необхідність побудови принципово нової системи податкового контролю, що відповідає сучасним умовам розвитку суспільства, спрямована на забезпечення публічних і приватних інтересів держави та платників податків. Тому податковий контроль слід розглядати як один із важливих інструментів побудови ефективної держави. Дієвий податковий контроль є необхідною умовою існування сильної держави, забезпечення ефективного захисту її економічної безпеки, механізмом підвищення ефективності та результативності її діяльності.

На думку Д. М. Бахраха, в умовах приватизації державних і комунальних установ, скорочення державного втручання в діяльність організацій, громадян, переходу до правової держави обсяг нагляду буде збільшуватися за рахунок

звуження обсягу контролю [10, с. 301]. Поділяючи цю точку зору, зауважимо, що в майбутньому, коли більша частина інформації про платників податків буде зібрана і систематизована в центрах обробки даних, а деякі функції податкових органів будуть передані приватним структурам, дійсно буде переважати податковий нагляд. Так, на практиці в сучасних розвинутих країнах, як і в Україні, сплата податків відбувається через комерційні банки (утримання податку при переказі, сплата ПДВ тощо), для здійснення контролю використовують незалежних аудиторів (які перевіряють правильність обчислення прибутку банків, страхових компаній та акціонерних товариств), можна також відзначити залучення послуг приватних компаній для розробки комп'ютерного забезпечення податкових органів, обробки великих масивів даних тощо.

Проте щодо участі банків у сплаті податків слід зазначити таке: відповідно до постанови Великої Палати Верховного Суду від 1 липня 2020 р. у справі № 804/4602/16 у разі несвоєчасного або перерахування не в повному обсязі суми податкового зобов'язання з вини банку платника такий платник звільняється від фінансової відповідальності у вигляді штрафу та/або пені, однак не звільняється від обов'язку сплатити в повному обсязі податкове зобов'язання.

У цій постанові Верховного Суду також зазначено, що, відповідно до п. 129.6 ст. 129 ПКУ, за порушення строку зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів з вини банку такий банк сплачує пеню та штрафні санкції, а також несе іншу відповідальність, встановлену цим Кодексом, за порушення порядку своєчасного та повного внесення податків, зборів, платежів до бюджету або державного цільового фонду.

Платник податків, володіючи майном на праві приватної власності або іншому речовому праві, завжди прагне захистити свій приватний майновий інтерес від податкових вилучень. Природне бажання платника податків зменшити розмір податкових платежів зачіпає майновий інтерес іншої сторони податкових правовідносин – держави. У такій ситуації держава, захищаючи публічні інтереси в податкових відносинах, змушена створити спеціальний механізм взаємодії з кожним конкретним платником податків, який зрештою

забезпечив би належну поведінку кожної особи з виконання ним податкового обов'язку, як це прописано в Конституції України.

Очевидно, що для охорони своїх майнових інтересів у податковій сфері держава мала, по-перше, створити спеціальний державний орган або органи і наділити їх відповідними владними повноваженнями щодо осіб, зобов'язаних сплачувати податки і збори (що є зробленим); по-друге, законодавчо встановити порядок, форми і методи здійснення діяльності спеціально створених уповноважених органів, а також види впливу цих органів влади на поведінку зобов'язаних осіб, що забезпечують у сукупності не тільки належну поведінку платників податків, але й надходження податкових платежів до відповідного бюджету. При цьому держава шляхом законодавчого регулювання системи взаємовідносин уповноважених органів влади і платників податків має забезпечити певний баланс публічного і приватного інтересів, враховуючи конституційні обмеження на втручання в економічну діяльність суб'єкта податкових правовідносин в умовах ринкової економіки.

Щоб пояснити питання про баланс публічних і приватних інтересів, слід проаналізувати це поняття крізь призму практики ЄСПЛ, який керується також принципом справедливого балансу між приватним та суспільним інтересами, оскільки в податковій сфері в державах завжди існує широка сфера застосування розсуду. Позбавлення власності, втручання у користування майном, контроль за користуванням власністю з боку держави мають бути виправдані відповідною метою, яку має держава під час здійснення контрольних заходів, а також відповідати принципу справедливого балансу приватного та суспільного інтересів (рішення ЄСПЛ у справі «Спорронг та Льонрот проти Швеції» 1982 р.).

Так, застосування державою адміністративного арешту майна здійснюється на підставі відповідної норми закону, перебуває в межах дотримання принципу справедливого балансу між приватним і суспільним інтересом, оскільки держава, стягуючи податки та збори, підтримує свій публічний фінансовий інтерес шляхом застосування до осіб таких обмежень, як адміністративний арешт майна,

та накладає таке обмеження на особу з метою забезпечення виконання її податкового обов'язку для задоволення інтересів суспільства [109, с. 27].

А. О. Монаєнко вважає, що застосування адміністративного арешту майна платника податків, передбачене п. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України, не можна розглядати як позбавлення права власності/права мирного володіння майном у контексті ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, а можна розглядати як втручання у користування майном, проте яке є дозволеним відповідно до закону обмеженням держави. А отже, адміністративний арешт майна, застосований відповідно до Податкового кодексу України, не створює спору про право цивільне та не порушує балансу між публічним і приватним інтересом [110, с. 31].

Формуючи особливий організаційно-правовий механізм взаємовідносин із зобов'язаними особами, держава визначає основні елементи цього механізму: суб'єкти, об'єкт, методи, форми, порядок і характер діяльності уповноважених органів влади. Зазначений механізм являє собою не що інше як податковий контроль, який здійснюється створеними державою спеціально уповноваженими органами, перш за все, податковими органами. Таким чином, податковий контроль ми пропонуємо визначити як особливий організаційно-правовий механізм, який являє собою систему взаємопов'язаних елементів і за допомогою якого забезпечується податковими органами держави належна поведінка зобов'язаних осіб зі сплати податків і зборів, а також дослідження і виявлення випадків дотримання (недотримання) платниками податків та/або податковими агентами податкового законодавства України, встановлення підстав для здійснення забезпечувальних заходів цього контролю та заходів фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень [89, с. 57].

В юридичній літературі поняття податкового контролю розглядається в двох аспектах: 1) податковий контроль як сукупність прийомів і методів; 2) податковий контроль як діяльність податкових органів [132, с. 16].

Основними елементами податкового контролю є: суб'єкт податкового контролю (уповноважений контролюючий орган); об'єкт контролю; форми і методи

(методики) контролю; порядок здійснення податкового контролю; заходи податкового контролю. Можуть бути виділені й інші елементи податкового контролю: напрями податкового контролю; техніка та технологія податкового контролю; категорії посадових осіб (кадри) податкового контролю; періодичність і «глибина» податкового контролю тощо. Увесь перелічений комплекс елементів податкового контролю є предметом податково-правового регулювання.

Податковий контроль як особливий організаційно-правовий механізм можна розуміти як у широкому, так і у вузькому сенсі. У широкому сенсі податковий контроль охоплює всі сфери діяльності уповноважених органів, включаючи здійснення податкового обліку, податкових перевірок тощо. А також всі сфери діяльності контрольованих суб'єктів, пов'язані зі сплатою податків і зборів (облік об'єктів оподаткування, дотримання строків і порядку сплати податків і зборів, правильність обчислення сум податків і зборів, порядок подання податкової звітності тощо). У вузькому сенсі під податковим контролем розуміється тільки проведення податкових перевірок уповноваженими органами влади.

Взаємодія держави в особі своїх уповноважених органів влади з платниками податків або податковими агентами при здійсненні податкового контролю відбувається в рамках організаційних податкових правовідносин, що при цьому виникають, – контрольних податкових правовідносин. До того ж для контрольних податкових правовідносин характерним є те, що вони є по суті управлінськими правовідносинами, які зрештою покликані забезпечити належну реалізацію інших суспільних відносин – податкових правовідносин майнового характеру, пов'язаних зі сплатою податків і зборів. Контрольні податкові правовідносини мають фінансово-правову природу, тому їм властиві характерні для фінансово-правових відносин ознаки, зокрема такі: державно-владний характер контрольного податкового правовіднощення; обов'язковим суб'єктом подібних правовідносин є уповноважений державний орган; контрольні податкові відносини виникають з ініціативи держави в особі її уповноваженого органу влади (податкового органу); фінансова відповідальність в разі порушення податково-правових норм настає перед державою.

Законодавець дає визначення податкового контролю. Так, відповідно до п. 61.1 ст. 61 Податкового кодексу України, податковий контроль – система 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 [127].

Податковий контроль – це найважливіший напрям фінансового контролю, що являє собою діяльність спеціально уповноважених суб'єктів влади, які володіють відповідною компетенцією з використанням спеціальних форм і методів, яка спрямована на створення досконалої системи оподаткування та досягнення такого рівня податкової дисципліни серед платників податків і податкових агентів, при якому виключаються порушення податкового законодавства [92, с. 26].

Як і будь-які інші правовідносини, контрольні податкові правовідносини містять у своєму складі такі елементи: 1) суб'єкти; 2) зміст; 3) об'єкт.

Суб'єктів контрольних податкових правовідносин можна поділити на дві основні групи: контролюючі суб'єкти, тобто податкові та інші уповноважені органи, які уособлюють державу і реалізують її інтереси, з одного боку, і контрольовані суб'єкти, що захищають у ході контрольних податкових правовідносин свої приватні інтереси, – з іншого боку. Контролюючими суб'єктами є податкові та митні органи. Контрольованими суб'єктами є платники податків, а також податкові агенти. Особливо важливо підкреслити, що зобов'язана сторона (контрольований суб'єкт) перебуває лише у функціональній залежності від владного суб'єкта – контролюючого органу та організаційно йому не підпорядкована. Оскільки контрольні податкові правовідносини зачіпають інтереси контрольованих суб'єктів, які є не тільки юридичними, але й фізичними особами, здійснення податкового контролю набуває особливої соціальної значущості.

Основним суб’єктом податкового контролю є податкові органи, які мають чіткі повноваження з проведення податкового контролю, зокрема в частині сплати податків і зборів, платежів на всій території України.

Зміст контрольних податкових правовідносин завжди визначається комплексом прав і обов’язків його суб’єктів. При цьому в контрольних податкових правовідносинах базовим є положення, коли праву уповноваженої сторони перевіряти дотримання своєчасності, правильності і повноти сплати податків та зборів і виконання встановлених податкових обов’язків кореспондує обов’язок іншої сторони (підконтрольного суб’єкта) створювати для цього необхідні умови і виконувати вимоги уповноваженого органу влади. У свою чергу, підконтрольний суб’єкт має право вимагати від уповноваженого органу, щоб останній здійснював свою контрольну діяльність в рамках своїх законодавчо встановлених повноважень. У цьому контексті можна виділити контрольні повноваження контрольних суб’єктів і кореспондуючі їм права й обов’язки контрольованих суб’єктів.

Контрольні податкові правовідносини є організаційними податковими правовідносинами, безпосередньо спрямованими на забезпечення податкових правовідносин майнового характеру. Такі контрольні податкові правовідносини реалізуються в чітко встановленому Податковим кодексом України порядку з одночасним визначенням прав і обов’язків кожної особи, що бере участь у здійсненні окремих контрольних заходів. Таким чином, можна говорити про те, що Податковий кодекс України встановлює процесуальну форму здійснення контрольних податкових правовідносин. Традиційно в теорії права об’єктом процесуальних правовідносин визнаються матеріальні правовідносини, заради забезпечення яких і виникають процесуальні правовідносини. Дотримуючись цього положення, можна встановити, що об’єктом контрольних податкових правовідносин є безпосередня діяльність (дії або бездіяльність) юридичної або фізичної особи, що перевіряється й пов’язана зі сплатою податків і зборів. Зокрема, уповноваженими органами влади в ході реалізації заходів податкового контролю встановлюється:

1) правильність ведення зобов’язаними особами бухгалтерського обліку доходів, витрат, об’єктів оподаткування;

2) перевірка правильності обчислення сум податків і зборів;

3) перевірка своєчасності сплати сум податків і зборів;

4) правильність проведення банківських операцій, пов’язаних зі сплатою податків і зборів;

5) виявлення обставин, що сприяють вчиненню порушень податкового законодавства.

Зміст податкового контролю можна також подати як сукупність таких юридичних дій:

– перевірка взяття на податковий облік і виконання податкового обов’язку платниками податків;

– перевірка виконання фізичними та юридичними особами обов’язків щодо обчислення та сплати податків;

– перевірка правильності ведення бухгалтерського (податкового) обліку, своєчасності подання податкових декларацій та достовірності відомостей, які у них зазначені;

– перевірка виконання податковими агентами обов’язків з утримання з фізичних та юридичних осіб податків і перерахування їх до відповідного бюджету;

– перевірка дотримання платниками податків та іншими особами процесуального порядку, передбаченого податковим законодавством;

– перевірка дотримання банками обов’язків, передбачених податковим законодавством;

– перевірка правильності застосування РРО, ПРРО при здійсненні розрахунків з населенням;

– запобігання і припинення порушень податкового законодавства;

– виявлення проблемних категорій платників податків, зокрема але не виключно шляхом встановлення ризикоорієнтованої системи моніторингу;

– виявлення порушників податкового законодавства і притягнення їх до фінансової відповідальності;

– відшкодування матеріальних збитків, завданих державі в результаті невиконання платниками податків (податковими агентами) та іншими особами обов'язків, передбачених податковим законодавством.

Щодо питання визначення об'єкта контролю в науковій літературі існують різні точки зору. Так, наприклад, існує думка, згідно з якою, об'єктом контролю є особи, щодо яких здійснюється контрольна діяльність уповноважених органів влади [180, с. 10]. Згідно з іншою позицією, як «кінцевий» об'єкт контролю необхідно розглядати дії платників податків, відповідальних за певні ділянки своєї роботи. Виходячи з традиційного розуміння, об'єктом слід розглядати, перш за все, те, на що можна зробити безпосередній вплив, інакше поняття об'єкта втрачає будь-який сенс.

Якщо розглядати податковий контроль як організаційно-правовий механізм, що формується державою для забезпечення належної поведінки осіб зі сплати податків і зборів, то безпосереднім об'єктом податкового контролю будуть саме дії (бездіяльність) платників податків, податкових агентів зі сплати податків і зборів, які оцінюються з позиції законності, достовірності та своєчасності. Як правило, уповноважені суб'єкти податкового контролю своїми вимогами впливають на поведінку зобов'язаної сторони, яка під впливом цього вчиняє дії, спрямовані на належне виконання своїх обов'язків зі сплати податків і зборів. Механізм податкового контролю не може вплинути безпосередньо на юридичних осіб (їх організаційно-правову форму та інші елементи їх статусу) або фізичних осіб, тому видається необґрунтованим вважати, що юридичні або фізичні особи є безпосереднім об'єктом податкового контролю.

Об'єкт податкового контролю можна визначити також як різновид грошових відносин публічного характеру, що виникають у процесі справляння податків і зборів та притягнення порушників податкового законодавства до фінансової відповідальності. Що ж стосується відносин щодо введення податків і

зборів, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб, то вони є об’єктом судового контролю.

Предметом податкового контролю, у першу чергу, слід визначити своєчасність і повноту виконання платниками податків своїх податкових обов’язків щодо держави. З огляду на це, легітимність складання первинних облікових документів, документів бухгалтерського (податкового) обліку та звітності, а також достовірність і повнота інформації про об’єкти оподаткування, що міститься в них, також становить предмет податкового контролю. Так, відповідно до п. 46.2 ст. 46 Податкового кодексу України, платник податку на прибуток (крім платників податку на прибуток, які, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», зобов’язані оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським звітом) подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання податкової декларації з урахуванням вимог ст. 137 цього Кодексу [127].

До завдань податкового контролю має належати: покарання порушників податкового законодавства у вигляді застосування до них відповідних фінансових санкцій за законом; забезпечення правильного обчислення, своєчасної і повної сплати податків і зборів до відповідного бюджету; запобігання порушенням податкового законодавства, а також відшкодування шкоди, завданої державі в результаті невиконання платниками податків (податковими агентами) та іншими особами своїх обов’язків.

1.2. Співвідношення податкового контролю з фінансовим, бюджетним та іншими видами контролю

У теорії податкового права існує чимало визначень поняття «податковий контроль». Фахівці розрізняють фінансовий контроль, податковий контроль,

митний контроль. Вихідним для кожного з цих термінів є поняття контролю. Контроль (з фр. contrôle, від contole – список, що ведеться у двох примірниках) – перевірка чого-небудь, наприклад виконання замовлень, планів, рішень. Термін «контроль» трактується як перевірка, а також спостереження з метою перевірки.

Всі державні органи ефективно мають здійснювати контроль, оскільки він є основним елементом управління. Державний контроль – це одна з форм здійснення державної влади, що забезпечує дотримання законів та інших нормативно-правових актів, які приймаються уповноваженими на те органами держави. У науковій літературі існує кілька підходів до визначення терміна «контроль». Так, на думку Ю. А. Крохіної, контроль необхідно розглядати як одну з форм управлінської діяльності, тобто як самостійну функцію управління, що має цільову спрямованість, певний зміст і способи його здійснення [115, с. 300]. Інші вчені розглядають контроль як систему спостереження і перевірки процесу функціонування керованого об’єкта з метою виявлення відхилень від заданих параметрів і як форму зворотного зв’язку, за допомогою якої система отримує інформацію про дійсний стан керованого об’єкта і виконання управлінських рішень [37, с. 54].

На наш погляд, контролем є перевірка дотримання і виконання нормативно встановлених завдань, планів і рішень, тобто початок циклу, присвяченого оцінюванню фактично здійснюваного процесу. При такій характеристиці підкреслюється, по-перше, функціональне призначення, по-друге, те, що він виникає, перш за все, на певній стадії управлінського процесу, по-третє, те, що він здійснюється усіма суб’єктами управління. За допомогою контролю встановлюються достовірність даних про повноту, своєчасність та ефективність виконуваного завдання, а також законність операцій і дій.

Разом з контрольною діяльністю виділяють ще контрольно-наглядову, під якою розуміють виконання функцій держави шляхом виконання всіх видів державного нагляду і контролю за законністю [183, с. 231]. Терміни «контроль» і «нагляд» схожі за своїм лексичним значенням. До сьогодні існує безліч точок зору з приводу трактування термінів «контроль» і «нагляд», але відсутня єдина позиція вчених щодо співвідношення зазначених категорій, виявляються значні

суперечності, яким саме державним органам властивий контроль і нагляд, а також висловлюються думки про ототожнення цих понять. Деякі вчені розглядають нагляд у зв’язку з діяльністю різних державних органів.

Відсутність єдиного підходу до визначення термінів «контроль» вимагає проведення аналізу зазначених категорій. У науковому і практичному вжитку терміни «контроль» і «нагляд» вживається для позначення подібних, а часто і несхожих управлінських та інших дій, що здійснюються державними чи недержавними органами. Нагляд являє собою одну з форм діяльності державних органів щодо забезпечення законності.

Отже, в юридичній науці немає єдиного підходу до розуміння терміна «нагляд». Разом з тим у загальній теорії права під наглядом розуміється процесуальна діяльність з перевірки дотримання законності.

В юриспруденції щодо терміна «контроль» також не існує єдиної думки. Контроль у загальноправовому розумінні являє собою спосіб спостереження за процесом функціонування об’єкта з метою усунення відхилень від заданих параметрів. Контроль як правова категорія є досить широким і об’ємним. На думку А. А. Кармолицького, сутність і призначення контролю полягає у спостереженні за функціонуванням відповідного підконтрольного об’єкта, в отриманні об’єктивної та достовірної інформації про стан законності та дисципліни на ньому, у вжитті заходів щодо запобігання порушенням законності і дисципліни та щодо їх усунення, у виявленні причин і умов, що сприяють правопорушенням, у прийнятті заходів щодо притягнення до відповідальності осіб, винних у порушенні законності і дисципліни. Відповідно, за допомогою контролю його суб’єкти з’ясовують, чи дотримуються норм закону органи виконавчої влади та їх посадові особи у своїй діяльності. Разом з тим контроль дає змогу виявити, наскільки є законними дії громадян, компаній та громадських організацій в тій чи іншій сфері суспільного життя, яка безпосередньо «стикається» з діяльністю держави або зачіпає державні інтереси. Таким чином, контроль у широкому значенні слова являє собою перевірку дотримання законодавства всіма суб’єктами правовідносин [2, с. 234].

Слід зазначити, що законодавство, яке визначає принципи, суб'єктний склад того чи іншого виду контролю, часто не містить цього терміна. Однак у деяких нормативно-правових актах зустрічаються визначення деяких видів контролю (наприклад, у Податковому кодексі України є визначення податкового контролю) або контролю в певній сфері діяльності. У нормативно-правових актах, як і в науці, немає єдиного підходу до визначення терміна «контроль». Контроль розглядається як комплекс певних заходів, як перевірка виконання вимог або перевірка стану об'єкта і його відповідність вимогам. Аналіз правових норм, які розкривають зміст терміна «контроль», дає змогу зробити висновок, що контроль являє собою перевірку дотримання нормативно-правових актів при здійсненні діяльності в тій чи іншій сфері. Нагляд відповідно до теорії права також є одним із елементів регулювання і полягає в постійному систематичному спостереженні з боку спеціальних державних органів за діяльністю підлеглих їм органів або осіб з метою виявлення порушень ними законності.

Деякі вчені роблять висновок, що поняття «нагляд і контроль» можуть вживатися одне замість іншого. На думку М. С. Студенікіна, органів нагляду не існує, бо в практичній діяльності завжди спостерігається поєднання елементів нагляду і контролю і в конкретному випадку відмежувати, де саме закінчується нагляд і починається контроль, досить важко [161, с. 130–132].

Дійсно, поняття «нагляд» тісно пов'язане з поняттям «контроль». Однак не викликає сумніву і той факт, що різниця між контролем і наглядом існує. Перша й основна відмінність полягає в об'єкті здійснення контролю або нагляду. Згідно з позицією, розробленою в адміністративному праві, контроль здійснюється вищим органом щодо нижчого і полягає в перевірці законності та доцільності дій останнього. Особливості нагляду полягають у тому, що відносини з управління не пов'язані з підлеглістю і спрямовані на перевірку дотримання закону нижчими органами, організаціями (установами) і громадянами. Таким чином, головною і визначальною рисою, що розмежовує поняття «контроль» і «нагляд», є яскраво виражений надвідомчий характер адміністративного нагляду і

невтручання в оперативно-господарську діяльність піднаглядного об’єкта, що не характерно для контролю.

Різниця зазначених правових категорій простежується також у заходах, які можуть застосовуватися органами нагляду і контролю в разі виявлення правопорушень. Так, наглядовий орган не має права скасувати незаконний акт. Водночас контролюючий орган в більшості випадків наділений ефективним засобом впливу – правом скасування незаконних актів.

До порушників при проведенні контролю застосовуються, як правило, заходи фінансового, дисциплінарного характеру тощо. Це зумовлено підпорядкованістю контрольованої особи вищому органу влади. Що стосується нагляду, то до порушників закону застосовуються санкції, встановлені кримінальним або іншим законодавством.

Слід відзначити, що різницю між контролем і наглядом чітко видно при розгляді сутності зазначених категорій. Так, сутність контролю полягає в спостереженні за відповідністю діяльності підконтрольного об’єкта тим приписам, які отримані від контролюючого органу. Процес нагляду має іншу мету, яка полягає не в налагодженні функціонування об’єкта, що означає будь-які якісні зміни в ньому, а лише в утриманні піднаглядного об’єкта в заданому правовому режимі. Іншими словами, нагляд лише підтримує правопорядок в належному стані.

Існує відмінність і в цілях здійснення контрольної чи наглядової діяльності. Так, наглядова діяльність спрямована на виявлення порушень законності, а контрольна здійснюється для перевірки правильності дотримання встановлених норм чинного законодавства. Разом з тим необхідно відзначити, що при проведенні податкового контролю також можуть бути виявлені різні порушення податкового законодавства. Наприклад, в акті податкової перевірки мають бути зазначені документально підтверджені факти податкових правопорушень, виявлені в ході перевірки, або відсутність таких. Так, зокрема, відповідно до постанови Верховного Суду від 19 червня 2020 р. у справі № 140/388/19, акт перевірки – це документ, у якому зафіксовано факти та оцінні

судження осіб, які її проводили, тому до акта можуть висуватися лише ті вимоги, що стосуються доказів. Оцінка акта перевірки, у тому числі й оцінка дій посадових осіб контролюючого органу щодо його складання, викладення у ньому висновків перевірки, може бути надана судом при вирішенні спору щодо оскарження рішення, прийнятого на підставі такого акта.

Відповідно до постанови Верховного Суду від 17 січня 2018 р. у справі № 1570/7146/12, акт перевірки має констатувальний, а не владно-зобов'язувальний характер, оскільки не містить обов'язкових приписів, розпоряджень, що породжують юридичні наслідки для платника. Дії контролюючого органу щодо складання акта перевірки не порушують права чи інтереси особи, а відтак, підстави для задоволення такої позовної вимоги відсутні.

Отже, не у всіх випадках контрольну діяльність можна відмежувати від наглядової.

Слід зазначити, що контроль, який здійснюється в сфері оподаткування, відрізняється від аналогічної діяльності, яка регулюється нормами адміністративного законодавства. Так, податковий контроль не пов'язаний рамками співпідпорядкованості його учасників. Він виникає між державним органом, з одного боку, та платником податків, податковим агентом – з іншого, кожен з яких виступає самостійним суб'єктом податкових правовідносин. Здійснення податкового контролю обмежене рамками невтручання держави в господарську діяльність суб'єктів. Санкції, що застосовуються до порушників податкового законодавства, мають не дисциплінарний характер, а суто фінансовий.

Проведений аналіз дає змогу зробити висновок щодо нетотожності понять «контроль» і «нагляд». Ці терміни не є синонімами. Кожна правова категорія має свою специфіку. Контроль у сфері оподаткування має специфічні риси і відрізняються від контролю, проведеного в рамках адміністративного законодавства. Разом з тим при здійсненні державної діяльності часто не можна чітко відокремити контрольну від наглядової діяльності.

В юриспруденції існує кілька підходів до розуміння податкового контролю. Одні автори розглядають податковий контроль як вид управлінської діяльності [115, с. 340]. Інші – як сукупність прийомів і методів, що застосовуються державними органами [42, с. 75]. Ряд авторів вивчає податковий контроль спільно з наглядом, визначаючи діяльність податкових органів як контрольно-наглядову. Так, І. І. Кучеров, О. Ю. Судаков, І. А. Орєшкін вважають, що податковий контроль охоплює дії податкових органів з нагляду за дотриманням платниками податків та іншими зобов'язаними особами законодавства про податки і збори [92, с. 40]. На думку В. А. Паригіна і А. А. Тедеєва, податковий контроль є сукупною системою дій податкових та інших державних органів з нагляду за виконанням фіскально-зобов'язаними особами норм податкового законодавства [121, с. 245–246].

На думку А. Г. Хачатряна, податковий контроль (нагляд) є необхідною самостійною стадією управління оподаткуванням. Контрольно-наглядову діяльність слід розглядати, з одного боку, як специфічну правову форму діяльності податкових органів, з іншого – як організаційно юридичний засіб забезпечення законності в керованій діяльності [173, с. 26–29].

Ю. П. Потернак зазначає, що 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 аж до припинення податкового обов'язку. Податковий контроль у вузькому значенні – це владні дії уповноважених органів держави з перевірки законності обчислення, утримання та сплати податків платниками податків та податковими агентами [133, с. 108]. Тут слід зазначити, що саме широкий підхід до розуміння податкового контролю є найбільш прийнятним.

Проте С. С. Васильчук зазначає, що його слід доповнити і метою у вигляді допомоги платникам податків під час виконання ними податкових обов'язків. Адже до основних функцій податкового контролю входять профілактична й інформаційна [26, с. 64], що дають змогу надавати інформацію платникам та проводити профілактичні заходи для запобігання порушенням.

М. П. Кучерявенко зазначає, шо податковий контроль – це вид спеціального державного контролю, що здійснюється як діяльність податкових органів та їх посадових осіб із забезпечення законності, фінансової дисципліни та доцільності при мобілізації грошових коштів і пов'язаних із ними матеріальних засобів у централізовані й децентралізовані публічні фонди [97, с. 483].

Г. В. Дмитренко розглядає податковий контроль як особливий вид державного фінансового контролю, що здійснюється на стадії формування державних грошових фондів спеціально уповноваженими суб'єктами (органами державної податкової служби), спрямований на забезпечення додержання податкового законодавства платниками податків, податковими агентами та іншими суб'єктами, що забезпечують реалізацію податкового обов'язку, виявлення та запобігання податковим правопорушенням, а також притягнення винних осіб до юридичної відповідальності [40, с. 23–24].

Податковий контроль, на слушну думку А. В. Лісового та Т. М. Єгорової, характеризується певними особливостями: 1) є спеціальним державним контролем; 2) включає контроль за дисципліною у сфері оподаткування, що передбачає широкий підхід до змісту податкового контролю; 3) характеризується чіткою цілеспрямованістю; 4) пов'язаний не тільки із грошовими, але й з матеріальними ресурсами; 5) відображає відносини центральної та місцевої влади, що базуються на фіскальних функціях держави, особливістю реалізації яких є чітко виражений імперативний характер; 6) реалізується через сукупність активних дій як зобов'язаних, так і владних суб'єктів [99, с. 94].

Л. М. Касьяненко зазначає, що науковці розглядають податковий контроль як:

– функцію або елемент державного управління економікою та як діяльність щодо виконання податкового законодавства України;

– спеціалізований надвідомчий державний контроль;

– державний фінансовий контроль – контроль за додержанням податкового законодавства;

– встановлену нормативними актами сукупність прийомів і способів щодо забезпечення дотримання податкового виробництва [57, с. 62].

Водночас Л. М. Касьяненко дійшла висновку, що контрольна функція ДПС України полягає у перевірці правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податків та інших обов'язкових платежів, виявленні та аналізі порушень, а також у забезпеченні удосконалення роботи власне державного органу [57, с. 77].

Слушним є визначення податкового контролю, надане Ю. О. Соловйовим, згідно з яким, він є видом державного фінансового контролю, що спрямований на встановлення правопорядку в податковій сфері та становить діяльність уповноважених державою суб'єктів з визначення стану виконання особами, на яких покладено податковий обов'язок, норм податкового законодавства; виявлення, дослідження та припинення відхилень від цих норм у їхній діяльності з метою притягнення винних до відповідальності [160, с. 14].

О. Ю. Буглаєв визначає податковий контроль як окремий складник системи управління податкової системи, що забезпечує дотримання чинного податкового законодавства з метою забезпечення грошовими ресурсами бюджету і державних цільових фондів [18, с. 132].

Під податковим контролем ми розуміємо вид управлінської діяльності, що здійснюється уповноваженими чинним законодавством України органами державної влади та спрямований на дослідження і виявлення випадків дотримання (недотримання) платниками податків, податковими агентами податкового законодавства України та застосування до них у разі здійснення податкового правопорушення відповідних фінансових санкцій за Податковим кодексом України.

Податковий контроль, будучи частиною державного фінансового контролю, який реалізується у формі податкових перевірок і поширюється на фінансову діяльність держави, органів місцевого самоврядування, а також платників податків – фізичних і юридичних осіб, здійснює активний вплив на організацію планування, облік і звітність платників податків, сприяє підвищенню ефективності справляння податків до бюджетів різного рівня, а також здійснює профілактику податкових правопорушень й забезпечує конкуренцію.

Для більш детального визначення поняття «податковий контроль» необхідно розглянути проблему співвідношення зазначеного виду контролю з іншими видами державного контролю.

Податковий контроль є частиною фінансового контролю. І для дослідження цієї проблеми необхідно розглянути сутність фінансового контролю. На думку О. Ю. Грачової, державний фінансовий контроль є одним із видів державного контролю, який здійснюється на всіх стадіях фінансової діяльності (безпосередньо в процесі формування, розподілу (перерозподілу) та використання фондів грошових коштів). Його метою є перевірка дотримання фінансового законодавства та доцільності діяльності всіх державних і муніципальних органів влади [37, с. 160].

У Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 рр., затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142-р, а також у Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 р., затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 10 травня 2018 р. № 310-р, Кабмін намагається розширити рамки фінансового контролю, однак не дає його визначення [142]. Ми пропонуємо внести зміни до аналогічних вищенаведеним підзаконних нормативно-правових актів, які будуть розроблятись у подальшому, та визначити, що під державним фінансовим контролем розуміється невід'ємна складова державного управління, яка забезпечує дотримання законності, доцільності та результативності утворення, розподілу і використання державних фінансових ресурсів (грошових коштів, матеріальних цінностей і нематеріальних активів, що перебувають у власності держави) і фінансових ресурсів у недержавному секторі економіки [88, с. 81].

Наведене визначення не відповідає тому розумінню державного фінансового контролю, яке склалося у фінансово-правовій науці і в суспільстві в цілому. Здійснення державного фінансового контролю в недержавному секторі економіки, з першого погляду, є неприпустимим внаслідок неправомірного втручання держави у сферу ринкових відносин. Тим більше державні органи не

мають права перевіряти доцільність діяльності суб'єктів підприємницької діяльності. Проте, на наш погляд, перевищення повноважень державних органів у сфері фінансового контролю шляхом видання нормативно-правових актів не порушує права й інтереси громадян і підприємств. Це перевищення, на перший погляд, повноважень може в подальшому позитивно позначитися на розвитку ринкових відносин в країні та на поповненні Державного бюджету України. Система державного фінансового контролю формується з метою реалізації права держави забезпечити за допомогою закону свої фінансові інтереси і фінансові інтереси своїх громадян. Тому коли публічний інтерес превалює над приватним інтересом, то втручання держави у приватні права, свободи та інтереси є виправданим.

Фінансовий контроль включає в себе: контроль за виконанням державного бюджету, місцевих бюджетів, контроль за станом зовнішнього і внутрішнього боргу, державних резервів. Підходи до організації фінансового контролю сформульовані в Лімській декларації про керівні принципи фінансового контролю, прийнятій на IX Конгресі міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (ІНТОСАІ) в жовтні 1977 р. Декларація закріплює загальновизнану на Заході думку про те, що незалежні органи державного фінансового контролю є неодмінним атрибутом демократичного суспільства, обов'язковим елементом управління фінансовими коштами.

Особливу роль у системі фінансового контролю відіграє державний фінансовий контроль, який поширюється на сферу формування дохідної частини бюджетів відповідного рівня і витрачання державних коштів. Поряд з цим у науці виділяють і таке поняття, як державний податковий контроль. На думку І. К. Чумака, державний податковий контроль являє собою об'єктивно необхідний процес управління перерозподільними відносинами, що складаються при усуспільненні частини створеного національного доходу. При цьому сферу зазначених відносин він поділяє на три підсистеми: податкове планування, податкове регулювання та податковий контроль. Податковий контроль, у свою чергу, забезпечує повне і своєчасне виконання податкових зобов'язань

платниками податків, тобто недопущення неплатежів до бюджету і ухилення від оподаткування покладено, зокрема, на податковий контроль, ефективність здійснення якого багато в чому визначається як розміром податкових надходжень, так і розміром заборгованості до бюджету [178, с. 81].

Багато авторів, наприклад О. Ю. Грачова, Н. І. Хімічева, поділяють думку, згідно з якою, податкове право являє собою невід'ємну складову бюджетного права, внаслідок чого податковий контроль входить у систему фінансового контролю [37, с. 113–114; 169, с. 279]. З цим твердженням не можна не погодитися, оскільки зміст фінансового контролю становлять: 1) бюджетний контроль; 2) податковий контроль; 3) банківський контроль; 4) валютний контроль; 5) контроль за страховою діяльністю; 6) контроль за справлянням митних платежів.

Зазначені елементи фінансового контролю співвідносяться із самим фінансовим контролем як окреме й загальне. Для глибшого вивчення сутності податкового контролю слід визначити його об'єкт, предмет і суб'єкти та порівняти його з іншими видами контролю. Перш за все, слід порівняти податковий і фінансовий контроль.

О. Ю. Грачова дає визначення об'єкта фінансового контролю, згідно з яким, крім грошових коштів як об'єкт розглядає також матеріальні, трудові та інші ресурси [37, с. 25]. Ця позиція визначає поняття об'єкта фінансового контролю в широкому значенні. Більш точним і відповідним традиційним підходом, на наш погляд, є визначення об'єкта фінансового контролю як грошових відносин, що виникають при формуванні та використанні фінансових ресурсів в матеріальному виробництві і невиробничій сфері в усіх ланках фінансової системи.

Виходячи з позиції, встановленої Податковим кодексом України, об'єктом податкового контролю є грошові відносини публічного характеру, що виникають у процесі справляння податків і зборів та притягнення порушників податкового законодавства до фінансової відповідальності. Отже, залежно від об'єкта податковий контроль, безсумнівно, є видом фінансового контролю, оскільки

поширюється тільки на відносини, що виникають при дотриманні податкового законодавства.

Предметом фінансового контролю є: правильність нарахування і сплати податків та зборів, правильність ведення бухгалтерського обліку, достовірність і повнота фінансової звітності, дотримання встановленого порядку здійснення експортно-імпортних і валютних операцій, обґрунтованість видаткових статей бюджету, ефективність використання державної власності, доцільність видатків тощо.

Предмет податкового контролю утворює насамперед своєчасність і повноту виконання платниками податків своїх податкових обов'язків щодо держави, які включають у себе договори, документи бухгалтерського обліку, платіжні документи, звіти, кошториси, рахунки-фактури, декларації тощо.

У цілому предмет фінансового контролю включає в себе своєчасність і повноту виконання зобов'язаними особами податкових обов'язків, а також носії інформації, що свідчать про вчинені операції в податковій сфері.

Залежно від органів, які здійснюють фінансовий контроль, виділяють: 1) фінансовий контроль представницьких органів державної влади та місцевого самоврядування; 2) Президента України під час підписання Закону України «Про Державний бюджет України на відповідний рік»; 3) виконавчі органи влади загальної компетенції; 4) фінансово-кредитні органи держави; 5) відомчий і внутрішньогосподарський контроль; 6) громадський; 7) незалежний аудит [152, с. 33].

Що стосується суб'єктів податкового контролю, то існує різний підхід до визначення суб'єктного складу податкового контролю. Ряд авторів широко визначає склад суб'єктів зазначеного виду діяльності.

І. І. Кучеров виділяє органи податкового адміністрування, під якими він розуміє державні органи, які наділені певними владними повноваженнями у сфері оподаткування, за винятком тих, які здійснюють суто правоохоронну функцію [92, с. 150]. І. І. Кучеров посилається на те, що практично в тому ж сенсі термін «податкове адміністрування» вживається в літературі [92, с. 156]. Так,

А. В. Бризгалін до органів податкового адміністрування зараховує державні органи, які є учасниками відносин у сфері оподаткування. До названих органів належать не тільки податкові та митні органи, а й фінансові органи, Рахункова палата, органи прокуратури та інші державні органи [114, с. 230]. Прихильники цієї точки зору зараховують до органів податкового адміністрування навіть недержавні установи, наприклад, комерційні банки [114, с. 236].

Ця позиція є розширеним розумінням суб'єктного складу податкового контролю. Всі перелічені органи при здійсненні своєї діяльності працюють з платниками податків, однак правовідносини, що виникають при цьому, не завжди належать до податкових правовідносин. Так, відносини, що виникають при перерахуванні сум податкових платежів за допомогою послуг фінансової установи, є частиною правовідносин, які здійснюються в рамках надання банківських послуг.

У податкових відносинах суб'єктами контролю, наділеними від імені держави владними повноваженнями щодо здійснення заходів податкового контролю, виступають тільки податкові та митні органи (в частині справляння митних платежів).

Розглянувши об'єкти, предмет і склад суб'єктів фінансового й податкового контролю, можна зробити такі висновки. Фінансовий контроль охоплює практично всю фінансову діяльність держави, тому що здійснюється в процесі формування, розподілу (перерозподілу) та використання фондів грошових коштів. Податковий контроль охоплює лише ту частину діяльності, яка виникає при здійсненні контролю за дотриманням податкового законодавства, та законодавства, котроль за яким покладено на котролюючі (податкові) органи, за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджету податків та зборів, платежів.

Фінансовий контроль за сферами застосування, за об'єктом, предметом, за органами влади, що його здійснюють, є ширшим поняттям, ніж податковий контроль. Фінансовий контроль включає в себе бюджетний, податковий, контроль за справлянням митних платежів та інші види контролю, що може

здійснюватися не тільки органами державної влади, а й іншими органами, наділеними відповідною компетенцією у фінансовій сфері, у випадках, передбачених законодавством. Податковий контроль, навпаки, охоплює більш вузьку сферу діяльності держави, ніж фінансовий контроль, і в основному здійснюється тільки податковими органами, безпосередньо створеними для його реалізації. Таким чином, зазначені види контролю співвідносяться як загальне й окреме.

Сфери податкового і бюджетного контролю є складними для розмежування. Зазначені терміни фактично не закріплені на законодавчому рівні – у Бюджетному та Податковому кодексах, вони мають схожу природу, співвідношення зазначених правових категорій недостатньо досліджено у фінансово-правовій науці.

Однак на нормативно-правовому рівні робили спроби уточнити термін «фінансово-бюджетний контроль». До цього поняття можна віднести діяльність органів виконавчої влади, спрямовану на проведення заходів із запобігання, виявлення та припинення порушень законодавства у фінансово-бюджетній сфері, у тому числі проведення ревізій і перевірок правомірності та ефективності використання коштів державного бюджету, коштів державних позабюджетних фондів і матеріальних цінностей, що перебувають у державній власності, а також здійснення таких ревізій і перевірок за зверненнями керівників правоохоронних органів.

Однак чітке й однозначне розмежування бюджетного і податкового контролю в нормативно-правових актах відсутнє.

Бюджетний кодекс України не містить визначення терміна «бюджетний контроль». Бюджетний кодекс України встановлює лише норми, що регулюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства [18]. Разом з тим так званий бюджетний контроль, як і податковий, являє собою частину фінансового контролю. Зазначений вид контролю здійснюється у сфері утворення, розподілу і використання грошових фондів держави. Метою бюджетного контролю є дотримання законності на всіх стадіях бюджетного процесу для ефективного

виконання державою своїх функцій і завдань. Основною метою податкового контролю прийнято вважати невідворотність притягнення до відповідальності осіб, які порушили податкове законодавство України. Іншими словами, мета податкового контролю полягає в дотриманні законності усіма платниками податків при обчисленні, сплаті та стягненні податків і зборів.

Об'єктом бюджетного контролю є суспільні відносини, що складаються на всіх стадіях бюджетного процесу. Об'єктом податкового контролю, як було визначено вище, є грошові відносини публічного характеру, пов'язані зі справлянням податків і зборів та притягненням винних осіб – порушників податкового законодавства до фінансової відповідальності.

Предметом бюджетного контролю є належне виконання учасниками бюджетного процесу своїх обов'язків, ефективність, економічність і цільове використання бюджетних коштів, своєчасне їх повернення, а також підготовка і надання відповідного звіту про виконання відповідного бюджету.

Суб'єктний склад бюджетного контролю визначено положеннями Бюджетного кодексу України. Бюджетний контроль здійснюють законодавчі (представницькі) державні органи, самоврядні органи, а також створювані представницькими органами влади інші контролюючі органи (наприклад, Рахункова палата), виконавчі органи державної влади, головні розпорядники, розпорядники бюджетних коштів. Разом з тим у складі суб'єктів податкового контролю немає головних розпорядників, розпорядників бюджетних коштів, навпаки, безпосередніми суб'єктами податкового контролю є податкові органи та митні органи в частині справляння митних платежів (акцизний податок, ПДВ).

Аналіз співвідношення податкового та бюджетного контролю дає змогу зробити висновок про те, що зазначені види діяльності є елементами фінансового контролю, виникають у процесі формування, розподілу (перерозподілу) та використання фондів грошових коштів, проте мають різні об'єкти, предмет, цілі, суб'єкти.

З огляду на зміни законодавства України, зокрема прийняття нового Митного кодексу України в редакції 2012 р. [106], цікавим є проведення аналізу

співвідношення податкового та митного контролю. Відповідно до положень Митного кодексу України, митні органи здійснюють не тільки контроль в галузі митної справи, а й контроль за сплатою таких митних платежів, як мито, податок на додану вартість та акцизний податок при переміщенні товарів через митний кордон України. Фактично поза митним контролем митні органи є учасниками податкового контролю. Безсумнівно, діяльність митних органів як учасників податкового контролю здійснюється при проведенні діяльності, обмеженої рамками митного регулювання. Податковий контроль не є основною діяльністю митних органів. Однак ця специфіка, на наш погляд, не дає змоги робити висновок про те, що податковий контроль є елементом митного контролю. Податковий контроль, як і митний у частині справляння митних платежів, являє собою різновид фінансового контролю. При здійсненні податкового контролю митні органи наділені правами податкових органів. Так, митні органи мають право проводити перевірки щодо митних платежів, які підлягають сплаті у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон.

Отже, митні органи здійснюють не тільки податковий, але й валютний і митний контроль. На практиці важко розмежувати діяльність митних органів залежно від проведення того чи іншого виду контролю. Однак, на наш погляд, податковий контроль є самостійною діяльністю уповноважених державних органів, яка не є елементом митного контролю, і проведення зазначеної діяльності має регулюватися положеннями податкового законодавства України.

Так, зокрема, відповідно до ст. 2 Митного кодексу України, платник податків – особа, на яку, відповідно до цього Кодексу, Податкового кодексу України та інших законів України, покладено обов'язок зі сплати митних платежів [106].

Відповідно до ч. 1 ст. 81 Митного кодексу України, після поміщення у митний режим реімпорту товарів згідно з п. 3 ч. 2 ст. 78 цього Кодексу суми вивізного мита, сплачені при експорті цих товарів, повертаються особам, які їх сплачували, або їх правонаступникам, у порядку, передбаченому цим Кодексом. Акцизний податок і податок на додану вартість при поміщенні товарів згідно з

з п. 3 ч. 2 ст. 78 цього Кодексу у митний режим реімпорту справляються відповідно до Податкового кодексу України [106].

Відповідно до ч. 3 ст. 235 Митного кодексу України, підакцизні товари, переміщення (пересилання) яких через митний кордон України не заборонено законом, незалежно від вартості оподатковуються митом відповідно до цього Кодексу, а також іншими податками відповідно до Податкового кодексу України [106].

Митний контроль являє собою сукупність заходів, що здійснюються митними органами з метою забезпечення дотримання учасниками митних правовідносин норм митного законодавства. Митний контроль – це сукупність заходів та інших дій, що здійснюються митними органами України з метою забезпечення дотримання митного законодавства України, а також іншого законодавства і міжнародних договорів України, контроль за виконанням яких покладено на митні органи України.

Стаття 4 Митного кодексу України в редакції 2012 р. містять визначення терміна «митний контроль», під яким розуміють сукупність заходів, що здійснюються з метою забезпечення додержання норм цього Кодексу, законів та інших нормативно-правових актів з питань митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку [106].

Метою митного контролю є визначення за допомогою проведення різноманітних перевірок відповідності проведених учасниками митно-правових відносин операцій у сфері митної справи. З огляду на те, що податковий контроль спрямований на виявлення і дослідження випадків недотримання податкового законодавства, податковий і митний види контролю не є тотожними і здійснюються в різних сферах діяльності держави.

Провівши аналіз співвідношення податкового контролю з фінансовим, бюджетним та митним видами контролю, ми дійшли висновку, що податковий контроль є самостійним видом діяльності державних органів, що являє собою функціональний елемент податкової системи. Зазначений вид контролю відмінний від інших видів, наприклад, таких як бюджетний, митний. Податковий

контроль має свій об’єкт, предмет регулювання, суб’єктів, уповноважених його здійснювати.

Податковий контроль, будучи елементом фінансового контролю, являє собою самостійну діяльність уповноважених державних органів з перевірки дотримання платниками податків, податковими агентами норм податкового законодавства України.

Державний контроль – це управлінська діяльність уповноважених органів держави зі спостереження і перевірки процесу функціонування об’єкта з метою виявлення й усунення відхилень від заданих параметрів. Сутність контролю зводиться до регулярної перевірки дотримання законодавства, виявлення, перш за все, порушень державної дисципліни в економіці і фінансах. Контроль органічно пов’язаний з іншими функціями управління.

Як уже було зазначено вище, сутність податкового контролю полягає в перевірці дотримання податкового законодавства, правильності обчислення та своєчасності сплати податків і зборів. Так, відповідно до постанови Верховного Суду від 20 березня 2018 р. у справі № 810/1438/17, перевірка є способом реалізації владних управлінських функцій податковим органом як суб’єктом владних повноважень, який зобов’язаний діяти тільки на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачений Конституцією України та законами України.

На думку О. В. Поролло, у процесі податкового контролю, як правило, оцінюють не тільки кількісні результати фінансово-господарської діяльності, а й її законність, доцільність, якість, а також фінансова стійкість платника як основа для підвищення податкового потенціалу економіки [132, с. 200]. На наш погляд, наведене визначення є не зовсім коректним, оскільки державні органи не мають права оцінювати доцільність проведеної платниками податків діяльності.

Особливо важливо розрізняти публічні та приватні інтереси у сфері оподаткування. Ще на початку XX ст. відомий учений І. І. Янжул визначив податки як найбільш важливе, суттєве і фундаментальне джерело, на якому «спочиває державне господарство у всіх сучасних цивілізованих країнах». Це джерело завдяки

своєму важливому значенню різко відокремлює державне господарство від приватного. Внаслідок свого верховного права держава прямо вимагає від підлеглих пожертвування, кількості праці, грошей, товарів на свою користь і при цьому як винагороду за таке примусове пожертвування нічого не віддає [185, с. 180].

Проблема співвідношення публічних і приватних інтересів яскраво виражена в податкових правовідносинах. При розгляді цієї проблеми мимоволі виникає питання про межі державної влади, у тому числі у сфері контролю за діяльністю недержавних організацій і громадян, а також про баланс між державними інтересами та правами громадян. Найбільшу повноту влади, безсумнівно, має держава. В її руках зосереджена законодавча, виконавча і судова влада, вона має функцію контролю. Людина порівняно з державою лише «використовується» на благо держави. Однак держава не повинна виступати тираном щодо своїх громадян, межі її втручання в життя суспільства має визначати чинне законодавство України.

Так, зокрема, відповідно до рішення Європейського Суду з прав дюдини у справі «Волохи проти України» від 2 листопада 2006 р., Суд дійшов висновку, що втручання в права особи не може розглядатися як таке, що було здійснене «згідно із законом», оскільки законодавство України не визначає з достатньою чіткістю межі та умови здійснення органами влади своїх дискреційних повноважень у сфері, про яку йдеться, та не передбачає достатніх гарантій захисту від свавілля при застосуванні таких заходів спостереження. Отже, як бачимо, ЄСПЛ вказав, що дискреційні повноваження держави має визначати закон, проте вони мають бути обмежені цим законом для уникнення свавілля в діяльності органів держави щодо прав людини.

Демократія передбачає, що людина має бути наділена певними важелями впливу на органи державної влади та їх посадових осіб, права та інтереси людини і громадянина мають дотримуватися нарівні з інтересами держави. Головну роль у встановленні демократичного суспільства покликана відігравати держава, яка має створювати інститути юридичного захисту прав та інтересів людини, приймати справедливі закони, визнавати рівність прав громадян. Таким

чином, у державі має бути збережено баланс інтересів держави і громадянина. Зазначений баланс необхідно дотримуватися в усіх сферах діяльності держави, які зачіпають інтереси її громадян, у тому числі під час здійснення державного контролю, зокрема податкового. На наш погляд, у податкових відносинах держава має виступати в ролі арбітра між відповідними контролюючими органами та платниками податків.

Разом з тим для більш чіткого розуміння сутності податкового контролю та визначення наявності балансу публічних і приватних інтересів при здійсненні заходів податкового контролю необхідно розглянути принципи зазначеної діяльності. В юриспруденції виділяють принципи податкового права, принципи податкового контролю.

Виходячи із загальнотеоретичних положень, принципи права являють собою основні засади, першооснову відповідної правової системи. Відмінність принципу права від наукових і філософських принципів полягає, перш за все, у тому, що він вимагає закріплення в нормах права, бо потребує спеціального захисту, забезпеченого силою державного примусу. Таким чином, ідейні основи права лише тоді стають його принципами, коли закріплюються в самому праві – в його змісті та формі. Принципи права слід відрізняти від правових презумпцій, під якими розуміють закріплені в законодавстві і детерміновані цілями правового регулювання обов’язкові судження, які мають імовірнісну природу, про наявність чи відсутність одного юридичного факту за наявності іншого юридичного факту. У свою чергу, принципи права – це загальнообов’язкові вихідні нормативно-правові положення, що відрізняються вищою імперативністю, визначають зміст такого правового регулювання і виступають у багатьох випадках вищими критеріями правомірності поведінки учасників регульованих правовідносин. Існує два способи закріплення в нормах права його основ: текстуальний (безпосереднє закріплення) і смисловий (непряме закріплення – випливає з аналізу норм).

Впорядкованому вивченню правових принципів в різних галузях права сприяє їх класифікація. Принципи поділяють на групи за різними підставами, практично в кожній галузі права існують різноманітні класифікації.

Принципи оподаткування містять найбільш загальні конституційні основи і водночас розвивають ці основи, наділяючи їх конкретним змістом. Законодавче регулювання податкового контролю та діяльність уповноважених органів податкового контролю здійснюються відповідно до конституційних принципів організації і діяльності органів державної влади.

Так, відповідно до ч. 2 ст. 19 Конституції України, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Дотримання і захист гарантованих Конституцією прав і свобод людини і громадянина є важливим моментом здійснення податкового контролю, оскільки державу і людину, у першу чергу, пов'язує фінансова сфера, коли сплата податків стає одним з перших обов'язків громадянина. Дотримання прав платника податків при здійсненні заходів податкового контролю дає змогу зберегти баланс інтересів держави і людини.

На основі пріоритетності конституційно закріпленого принципу дотримання прав і свобод людини і громадянина під час здійснення заходів податкового контролю ми систематизували таку класифікацію принципів податкового контролю, зокрема:

1. Принцип законності (перший і основний принцип податкового контролю) як загальноправовий принцип являє собою систему вимог суспільства і держави, яка полягає в точній реалізації норм права усіма суб'єктами. Принцип законності передбачає неухильне дотримання закону всіма учасниками правовідносин.

У сфері податкового контролю цей принцип виражається в тому, що форми і методи цього виду контролю, а також повноваження податкових органів встановлюються виключно Податковим кодексом України. До того ж принцип

законності виявляється і в тому, що податкові органи здійснюють контроль за дотриманням податкового законодавства та прийнятих відповідно до нього нормативно-правових актів (наприклад, наказ Міністерства фінансів України «Про порядок проведення перевірок платників податків з питань повноти нарахування і сплати податків під час здійснення контрольованих операцій» 10 березня 2016 р. № 344 [140]). При цьому вони зобов'язані діяти в чіткій відповідності до законодавства, тобто діяльність податкових органів, які здійснюють податковий контроль, не має виходити за межі норм Податкового кодексу України та інших нормативно-правових актів. На наш погляд, порядок проведення податкового контролю має бути детально регламентований законодавчими нормами, а не підзаконними актами, як це зроблено на рівні Міністерства фінансів України. Закріплення процедури здійснення зазначеного виду державного контролю в положеннях Податкового кодексу України, а не в підзаконних актах дасть змогу забезпечити дотримання прав платників податків, податкових агентів, а також уникнути незаконного втручання в діяльність підконтрольних осіб.

2. Принцип дотримання й захисту прав та інтересів платника податків. Цей принцип заснований на конституційних нормах і виходить з того, що людина, її права і свободи визнаються найвищою соціальною цінністю в державі і мають дотримуватися всіма її органами влади. Оскільки права і свободи громадянина є безпосередньо діючими, саме вони, у першу чергу, мають визначати зміст і застосування законів усіма державними органами, а суд зобов'язаний гарантувати пріоритетність реалізації і захисту законних прав та інтересів людини в діяльності органів усіх гілок влади.

У рамках податкового контролю цей принцип широко застосовується. Зокрема, слід зазначити, що норми, які регулюють порядок здійснення податкових перевірок, засновані на пріоритетності захисту прав платників податків. Контрольовані суб'єкти мають право оскаржити дії і акти податкових органів. Всі сумніви, суперечності та неясності актів податкового законодавства тлумачаться на користь платника податків, до якого також застосовується правило про найбільш сприятливого для особи тлумачення норми права відповідно до практики

Європейського Суду з прав людини. Сумніви у винуватості особи, яка притягається до фінансової відповідальності, також тлумачаться на користь цієї особи. Так, ЄСПЛ у справі «Щокін проти України» від 14 січня 2011 р. підкреслив, що в разі, коли національне законодавство передбачало неоднозначне або множинне тлумачення прав та обов'язків платників податків, національні органи були зобов'язані застосувати підхід, який був би найбільш сприятливим для платника податків. Однак, як констатував ЄСПЛ, у справі, що розглядається, органи держаної влади віддали перевагу найменш сприятливому тлумаченню національного законодавства, що призвело до накладення на заявника додаткових зобов'язань зі сплати прибуткового податку.

У Податковому кодексі України це називається презумпція правомірності рішень платника податку. Така презумпція існує, відповідно до ст. 4 Податкового кодексу України, в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів передбачають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

Принцип дотримання і захисту прав платника податків знайшов своє відображення і в тому, що при проведенні податкових перевірок платник податків зобов'язаний допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених Податковим кодексом України.

Згідно з пп. 20.1.11 п. 20.1 ст. 20 Податового кодексу України, органи державної податкової служби мають право доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовується для провадження господарської діяльності, та/або є об'єктами

оподаткування або використовується для отримання доходів (прибутку) чи пов’язані з іншими об’єктами оподаткування та/або можуть бути джерелом погашення податкового боргу [127].

Відповідно до рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України від 12 червня 2012 р. №13-рп/2012, у разі недопущення посадових осіб органів державної податкової служби до обстеження територій, приміщень, вказаних у пп. 20.1.11 п. 20.1 ст. 20 Кодексу, ці органи мають право звертатися до суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках такого платника податків у банках та інших фінансових установах (крім операцій з видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, а також визначених контролюючим органом грошових зобов’язань платника податків).

3. Принцип поваги честі і гідності особистості, встановлений Конституцією України. У Податковому кодексі цей принцип знайшов відображення в п. 21.1.5 ст. 21, відповідно до якого, посадові особи контролюючих органів зобов’язані коректно та уважно ставитися до платників податків, їх представників та інших учасників відносин, що виникають під час реалізації норм цього Кодексу та інших законів, не принижувати їх честі та гідності [127].

Виділення цього принципу як самостійного дає змогу гарантувати коректне ставлення посадових осіб податкових органів до платників податків при проведенні заходів податкового контролю.

4. Принцип презумпції сумлінності, що ґрунтується на положенні, згідно з яким, податкові органи під час проведення заходів податкового контролю мають виходити з презумпції сумлінності платника податків та належного виконання ним своїх обов’язків. За наявності суперечностей і неясностей податкового законодавства всі сумніви, що стосуються оцінювання дій платника податків, згідно з положеннями Податкового кодексу України, мають тлумачитися на його користь. Тягар доказування обставин, що свідчать про факт податкового

правопорушення і винуватість особи в його здійсненні, лежить на податкових органах. Сумніви у винуватості особи, яка притягається до фінансової відповідальності, мають тлумачитися на користь цієї особи (ст. 4, 56 Податкового кодексу України).

5. Принцип дотримання податкової таємниці при здійсненні заходів податкового контролю. Зазначений принцип кореспондується з положенням, закріпленим у ст. 31 Конституції України [64], згідно з яким, кожному гарантується таємниця листування, телефонних розмов, телеграфної та іншої кореспонденції. Винятки можуть бути встановлені лише судом у випадках, передбачених законом, з метою запобігти злочинові чи з'ясувати істину під час розслідування кримінальної справи, якщо іншими способами одержати інформацію неможливо.

Податкову таємницю мають становити будь-які відомості про платника податків, отримані податковим органом, митним органом. Податкова таємниця не підлягає розголошенню посадовими особами уповноважених органів, фахівцями, експертами, перекладачами, за винятком випадків, передбачених законом. Втрата документів, що містять відомості, які становлять податкову таємницю, або розголошення таких відомостей, а також використання посадовими особами відомостей на шкоду інтересам останніх має тягнути за собою відповідальність.

Більше того, податкове законодавство не допускає збирання, зберігання, використання та поширення інформації про платника податків, отриманої в порушення положень Конституції України, Податкового кодексу України, а також в порушення принципу збереження інформації, що становить професійну таємницю інших осіб, зокрема адвокатську таємницю, аудиторську таємницю.

6. Принцип гласності передбачає відкритість і доступність діяльності державних органів для всіх зацікавлених підприємств і громадян, а також можливість отримання ними інформації в установленому законом порядку. При здійсненні податкового контролю податкові органи мають інформувати платників податків про проведення заходів податкового контролю, а також

забезпечувати відкритий доступ платників податків до інформації, що міститься у податковому органі, за винятком тієї, яка є податковою таємницею.

7. Принцип об’єктивності й достовірності результатів податкового контролю забезпечує дотримання прав платників податків, їх представників при проведенні заходів податкового контролю. Зазначений принцип передбачає відсутність будь-якої упередженості з боку податкових органів під час проведення контролю. Об’єктивності результатів податкового контролю можуть також служити можливість отримання податковим органом показань свідків, огляд територій і приміщень платника податків, затребування необхідних документів. Крім того, рішення керівника податкового органу має відповідати фактично існуючим обставинам, виявленим у ході проведення заходів податкового контролю, і містити мотивувальну частину, висновок про відповідність або невідповідність податковому законодавству здійснених діянь платником податків. До того ж виявлені в ході податкової перевірки порушення законодавства мають бути документально підтверджені.

Зазначені принципи мають знайти своє відображення в нормах Податкового кодексу України. Для захисту прав платників податків при проведенні заходів податкового контролю необхідні подальший розвиток і безпосереднє закріплення цих принципів у нормах податкового законодавства. Так, закріплення і регламентація порядку проведення заходів податкового контролю безпосередньо нормами Податкового кодексу України, а не підзаконними актами, прийнятими на підставі та на виконання положень цього Кодексу, сприятиме подальшому розвитку принципу дотримання й захисту прав та інтересів платника податків.

Аналіз щодо визначення терміна «податковий контроль», його розмежування з іншими видами фінансового контролю, виділення його принципів дав змогу зробити висновки про самостійність цього виду діяльності, а також відмежування його від фінансового, бюджетного та митного видів контролю. Визначено, що під податковим контролем розуміється вид управлінської діяльності, що полягає в здійсненні перевірок дотримання платниками податків, податковими агентами

податкового законодавства України, і застосування до порушників фінансових санкцій за Податковим кодексом України.

Розгляд конституційних положень, що гарантують дотримання й захист прав і законних інтересів людини і громадянина, дав змогу систематизувати класифікацію принципів податкового контролю.

1.3. Контроль за сплатою податкового зобов'язання

Розгляд ознак податкових правовідносин, які опосередковують рух податкових платежів (податку; пені; штрафних санкцій; грошових коштів, що підлягають поверненню), дасть змогу глибше вивчити їх природу і слугуватиме ще одним доказом зобов'язального характеру цих правовідносин. При дослідженні податкових зобов'язальних правовідносин нами буде використано метод порівняльного аналізу цих правовідносин з цивільно-правовими зобов'язаннями, що дасть змогу виділити загальні та специфічні риси податкового зобов'язання.

Відповідно до п. 14.1.156 ст. 14 Податкового кодексу України, податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, має сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, у порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установлений законом строк), та/або сума коштів, сформована за рахунок податкових пільг, що були використані платником податків не за цільовим призначенням чи з порушенням порядку їх надання, встановленим цим Кодексом та/або Митним кодексом України [127].

Зобов'язальні правовідносини мають певну як економічну, так і юридичну спільність. Це дає змогу розглядати їх як єдиний вид правовідносин. На думку О. С. Іоффе, будь-яке правове явище володіє як юридичним, так і матеріальним

змістом. Ознаки, що характеризують його юридичний зміст, закріплюються в законі. Теорія ж зобов'язана разом з юридичними ознаками виявити матеріальні фактори, які цементують його глибинний зміст і служать об'єктивною основою його правового конструювання [52, с. 200]. Отже, визначення економічної основи податкового зобов'язання має важливе значення для визначення його правової природи, сутності.

Податкове зобов'язання і цивільно-правове зобов'язання виникають у сфері відтворювального економічного обороту. Під відтворювальним оборотом розуміють сукупність відносин у процесі обміну, розподілу й виробничого споживання.

Аналіз економічної функції цивільно-правового зобов'язання проведено О. С. Іоффе, який визначив економічну функцію цивільно-правового зобов'язання в опосередкуванні переміщення майна та інших результатів праці зі сфери виробництва у сферу обігу і через останню – у сферу споживання. Певні особливості мають зобов'язання з відшкодування шкоди, коли з метою її ліквідації частина майна особи, яка заподіяла шкоду, передається в натуральній або грошовій формі потерпілому, а отже, не потрапляючи до сфери обігу, виходить з виробничої або споживчої сфери одного суб'єкта і надходить у майнову сферу іншого [52, с. 224].

Економічна сутність податків полягає в перерозподілі національного доходу. Реалізація цієї функції податків відбувається в рамках податкових зобов'язальних правовідносин.

Оскільки певні види цивільно-правових зобов'язань також виникають у ході перерозподілу матеріальних благ (деліктні зобов'язання), то вважаємо за необхідне під час визначення економічної функції податкового зобов'язання виділити цільовий характер зазначеного перерозподілу, що полягає у формуванні податкових доходів держави.

Таким чином, податкові зобов'язальні правовідносини є частиною відтворювального економічного обороту, у якому вони виконують функцію

перерозподілу матеріальних благ у грошовій формі в процесі формування податкових доходів держави.

Податкове зобов'язання має майновий характер. Виконання податкових обов'язків за допомогою передачі будь-яких інших об'єктів цивільного обороту, крім грошових коштів (зобов'язальних прав на грошові кошти), не допускається. Таким чином, податкове зобов'язання є грошовим зобов'язанням.

Податковий кодекс України в п. 14.1.39 ст. 14 визначає грошове зобов'язання платника податків як суму коштів, яку платник податків має сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або інше зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності та пеня [127].

Оскільки поняття майна, майнових прав включають у себе грошові кошти, зобов'язальні права на грошові кошти, то така ознака податкового зобов'язання, як грошовий характер, є більш точною щодо податкового зобов'язання і конкретизує його майновий характер. На відміну від цивільно-правового грошового зобов'язання, яке передбачає передачу боржником кредитору певної кількості грошових знаків або при безготівковій формі розрахунків – передачу зобов'язальних прав на гроші, у податковому зобов'язанні яким би способом платник податків, податковий агент не виконували свій податковий обов'язок – шляхом передачі готівкових грошових коштів до каси банку для сплати відповідного податку, – держава не отримує готівкою грошові кошти, а отримує зобов'язальні права на гроші.

Готівкові кошти, які платник податків, податковий агент вносять до каси банку для сплати відповідного податку, перераховуються на єдиний казначейський рахунок держави.

Крім того, щодо інших податкових зобов'язань, у яких зобов'язаною особою є держава в особі відповідних органів влади, чинним законодавством встановлено можливості проведення розрахунків з уповноваженою особою у формі готівкових платежів (наприклад, при поверненні надмірно/помилково сплаченого податку, при сплаті пені).

Так, відповідно до п. 6 розділу V Порядку інформаційної взаємодії Державної податкової служби України, її територіальних органів, Державної казначейської служби України, її територіальних органів, місцевих фінансових органів у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 11 лютого 2019 р. № 60, повернення помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені готівкою фізичним особам, які не мають рахунків у банках, здійснюється територіальними органами Казначейства:

– з відповідних рахунків, відкритих територіальними органами Казначейства в банках, уповноважених згідно з укладеними договорами здійснювати виплату готівки, на підставі чека територіального органу Казначейства, виписаного на ім'я фізичної особи на підставі електронного висновку;

– поштовим переказом через підприємства поштового зв'язку (у разі повернення надміру утриманих (сплачених) сум ПДФО, які розраховуються територіальним органом ДПС України на підставі поданої платником податків податкової декларації) на адресу, зазначену в електронному повідомленні [138].

Представники науки фінансового права виділяють таку ознаку податкового зобов'язання, як його відносний характер. Виконання боржником своїх обов'язків як у цивільно-правовому зобов'язанні, так і в податковому, відбувається адресно щодо певних осіб.

Як одну з характерних рис податкових правовідносин виділяють його суб'єктний склад. Учасниками податкових правовідносин є публічні суб'єкти, а саме держава, її органи публічної влади та приватні суб'єкти – фізичні особи,

підприємства (компанії). У цивільно-правовому зобов'язанні історично з часів римського приватного права уповноважену сторону називають кредитором, а зобов'язану – боржником. У Стародавньому Римі зобов'язання розуміли дуже широко. Назву кредиторів отримували не тільки ті, хто давав гроші в кредит, але й будь-хто, кому заборгували за якої б то не було причини.

Таким чином, ці поняття виражають лише певну юридичну позицію сторін зобов'язальних правовідносин. Державу нерідко також називають кредитором у правовідносинах зі сплати податків. Крім того, в юридичній літературі таких європейських країн, як Швейцарія, Німеччина та Італія, а також у Мексиці, сторони податкового зобов'язання називають кредитором і боржником [33, с. 101]. Вважається, що в українських реаліях перенесення цих понять до сфери податкових зобов'язань є поки що неможливим. Хоча і це питання є досить спірним, оскільки, згідно з Кодексом України з процедур банкруства, кредитор визначається як юридична або фізична особа, а також контролюючий орган, уповноважений відповідно до Податкового кодексу України, тобто податковий орган, що є представником держави в цих правовідносинах. Але це запозичення може свідчити про стирання відмінностей між цивільно-правовим і податковим зобов'язанням, проте «податковий кредитор» і «податковий боржник» мають ряд особливостей, що істотно їх відрізняє від сторін цивільно-правового зобов'язання.

Суб'єктний склад податкового зобов'язання залежить від виду податкового зобов'язання. Зокрема, до суб'єктів, що виступають на стороні «податкового кредитора» в зобов'язанні зі сплати податку, у розрахунковому податковому зобов'язанні за участю банку, у зобов'язанні зі сплати пені, належить держава. До суб'єктів, які беруть участь на стороні «податкового боржника» в зазначених податкових зобов'язаннях, належать фізичні та юридичні особи, які виступають як платники податків, податкових агентів. У зобов'язаннях, що виникли у зв'язку з надмірно або помилково сплаченою сумою податку, суб'єктами на стороні «податкового кредитора» є фізичні та юридичні особи, які виступають як

платники податків або податкові агенти. «Податковим боржником» є тут держава в особі відповідних уповноважених органів влади.

Уповноваженими органами, що представляють інтереси держави в податкових зобов'язаннях, є податкові органи, митні органи, органи казначейства, фінансові органи.

Як і цивільно-правове зобов'язання, податкове зобов'язання – це правовідносини активного типу. Слід зазначити, що більшість податкових зобов'язань є складними за своєю структурою, а тому обов'язки, пов'язані з вчиненням активних дій для досягнення мети зобов'язання, виконуються часто не тільки зобов'язаним, але й уповноваженим суб'єктом. Зокрема, держава в особі уповноважених органів влади здійснює активні дії в податковому зобов'язанні при проведенні заліку сум надмірно/помилково сплаченого (стягнутого) податку, при наданні податкових пільг, при виконанні обов'язків у випадках, встановлених законодавством, при обчисленні суми податку, що підлягає сплаті платником податку.

Таким чином, реалізація податкового зобов'язання відбувається за допомогою активних дій учасників правовідносин, спрямованих на задоволення майнових прав держави.

Податкове зобов'язання завжди забезпечено заходами державного примусу. Як заходи примусу в податковому зобов'язанні можна виділити заходи захисту, спрямовані на відновлення порушених прав: стягнення податку, пені, штрафних санкцій, не сплачених у встановлений законодавством строк, обов'язки в судовому порядку провести залік надміру сплачених грошових зобов'язань або суми невідшкодованих податків, стягнення своєчасно не повернутих податкових/митних платежів, стягнення відсотків з держави за несвоєчасне повернення податкових платежів. Також до заходів примусу належать заходи фінансової відповідальності, які встановлені на сьогоднішній день у податковому законодавстві щодо таких учасників податкового зобов'язання, як платник податків, податковий агент, банк. Так, наприклад, відповідно до п. 129.6 ст. 129 Податкового кодексу України [127], за порушення

строку зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів, установлених Законом України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні», з вини банку або органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, у якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, такий банк/орган сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати, та штрафні санкції у розмірах, встановлених цим Кодексом, а також несе іншу відповідальність, встановлену цим Кодексом, за порушення порядку своєчасного та повного внесення податків, зборів, платежів до бюджету або державного цільового фонду. При цьому платник податків звільняється від відповідальності за несвоєчасне або перерахування не в повному обсязі таких податків, зборів та інших платежів до бюджетів та державних цільових фондів, включаючи нараховану пеню або штрафні санкції.

На відміну від цивільно-правових зобов'язань, перелік заходів державного примусу, що забезпечують виконання особою податкового зобов'язання, значно ширший за рахунок можливості досудового відновлення майнових прав за допомогою прийняття індивідуальних актів владного характеру (наприклад, податкове повідомлення-рішення, що є, відповідно до п. 14.1.157 ст. 14 ПКУ [127], письмовим повідомленням контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених цим Кодексом та іншими законодавчими актами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, або внести відповідні зміни до податкової звітності).

Заходи державного примусу реалізуються за рамками податкового зобов'язання, в окремих охоронних правовідносинах.

Охоронні правовідносини щодо стягнення податкового платежу спрямовані на відновлення порушеного права держави на отримання у встановлений законодавством строк суми податку, штрафних санкцій та пені. На стадії невиконання податкового обов'язку у держави виникає право-обов'язок на примусове виконання податкового обов'язку, що полягає в необхідності

привести в дію апарат державного примусу проти зобов'язаної особи-платника податку. Цей право-обов'язок виникає в рамках охоронних правовідносин.

Реалізація претензій держави відбувається кількома етапами: 1) виконання зобов'язаною особою обов'язку зі сплати податку, штрафних санкцій і пені на підставі індивідуально-правового акта – податкового повідомлення-рішення; 2) виконання банком платіжного доручення платника податку – клієнта банку про перерахування суми податку, штрафних санкцій та пені.

У передбачених чинним законодавством випадках право-обов'язок на примусове виконання податкового обов'язку в частині стягнення несплаченої суми податку можна реалізувати тільки в судовому порядку в рамках процесуальних правовідносин (наприклад, стягнення податку з фізичної особи, яка не має статусу ФОП).

Реалізація заходів державного примусу платником податків або податковим агентом при невиконанні податкових зобов'язань, у яких держава є боржником, відбувається за допомогою використання механізму судового захисту прав (наприклад, стягнення надмірно/помилково сплаченої суми податку в судовому порядку).

Таким чином, у рамках податкового зобов'язання відбувається добровільне виконання податкового обов'язку. Правовідносини зі стягнення податкового платежу не входять до складу податкового зобов'язання, а являють собою спосіб захисту майнових прав і мають на меті відновлення порушеного права вимоги держави. Також до складу податкового зобов'язання не належать правовідносини щодо притягнення осіб до фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства України.

Якщо цивільно-правове зобов'язання за своєю структурою може бути як складним, так і простим, то податкове зобов'язання – це складні правовідносини. Структура податкового зобов'язання залежить від виду податкового зобов'язання. Зокрема, податкове зобов'язання, у рамках якого відбувається сплата податку, включає в себе кілька правовідносин: правовідносини зі сплати податку, правовідносини з надання податкових пільг, правовідносини зі зміни

податкового зобов'язання шляхом надання відстрочення, розстрочення в порядку, визначеному Податковим кодексом України. Податкове зобов'язання з повернення надмірно/помилково отриманих податкових платежів є звичайними складними правовідносинами, що включають сукупність взаємних прав і обов'язків суб'єктів.

Якщо для більшості цивільно-правових зобов'язань строк не є істотною умовою і може бути не встановлений сторонами зобов'язання, то податкове зобов'язання завжди є терміновим, оскільки виконання суб'єктами покладених на них обов'язків, спрямованих на отримання предмета податкового платежу, здійснюється завжди в установлений законодавством строк. Так, для платника податків строки сплати податку встановлюються окремо для кожного зобов'язання з конкретного виду податку.

Ці строки виражені у встановленні податкового періоду, звітного періоду та інших строків сплати податку в рамках звітного періоду. Обов'язок з повернення, заліку сум надмірно/помилково сплачених податкових платежів також виконується у встановлені законом строки. Обов'язок банків з перерахування грошових коштів, сплачених як податки, збори, пеня та штрафи, також має бути виконаний у встановлений у Податковому кодексі України строк.

Більшість податкових зобов'язань має тривалий характер. У теорії поняття «тривалі зобов'язання» відсутнє. Тривалими зобов'язаннями є відносини, коли одна зі сторін зобов'язана протягом певного періоду часу (місяць, квартал, пів року, рік, кілька років) здійснювати певні дії (постачати товар, забезпечувати енергією, газом, водою, надавати комунальні послуги тощо), а інша сторона за цим договором – оплачувати отримане благо у встановлені договором строки. Такі відносини мають тривалий характер. Більшість податків підлягає сплаті платником податку також протягом певного податкового періоду, під яким розуміється календарний рік або інший період часу стосовно окремих податків, після закінчення якого визначається податкова база й обчислюється сума податку, що підлягає сплаті. Податковий період може складатися з одного або

декількох звітних періодів, у рамках яких сплачуються авансові платежі з податку.

Характерною рисою податкового зобов'язання є те, що воно належить до періодичних зобов'язань. Найчастіше об'єкти оподаткування у платників податків виникають та існують протягом усієї їхньої трудової (або) підприємницької діяльності (дохід, прибуток, реалізація товарів (робіт, послуг) тощо). У зв'язку з цим після закінчення податкового періоду податкове зобов'язання припиняється за умови належного виконання і, оскільки не зникає об'єкт оподаткування, виникає знову з початком наступного податкового періоду.

Більшість представників науки фінансового права вважають податкове зобов'язання безоплатними правовідносинами, виходячи з субординаційного, одностороннього характеру податкових правовідносин. Право вимагати виконання податкового зобов'язання не повинне залежати від будь-якої дії уповноваженої особи, тоді як у цивільних зобов'язаннях право однієї сторони становить еквівалент її дії на користь іншої. Суто односторонній характер податкового зобов'язання свідчить про нерівність сторін цього зобов'язання, що є правилом для фінансового права. Податок є індивідуально безоплатним платежем. Податкове зобов'язання має односторонній характер і зобов'язанню заплатити податок не протистоїть певне зустрічне задоволення.

Необхідно відзначити, що поняття оплатності й безоплатності відносин склалося і є об'єктом вивчення в рамках континентальної системи права. Що стосується англійського та американського права, то в законодавстві країн загального права замість поняття «оплатне» використовується поняття «зустрічне задоволення». Думка про те, що зустрічне задоволення має становити економічну цінність, не є панівною в науковій літературі. Англійські суди широко трактують поняття цінності, що становить основу зустрічного задоволення, виходячи далеко за межі економічної сторони питання. Головне, щоб зустрічне задоволення принесло (навіть гіпотетично) будь-яку користь

кредитору (не обов'язково майнового характеру) або щоб боржник зазнав деяких втрат (також не обов'язково майнового характеру).

Зустрічне задоволення надається в обмін на зобов'язання на вимогу боржника і має виходити від кредитора. Зобов'язання, не забезпечене зустрічним задоволенням, позбавляється судового захисту. У загальному праві через зустрічне задоволення реалізується презумпція оплатності договору, однак зобов'язання не повинно бути неодмінно еквівалентним.

У романо-германській системі права поняття зустрічного задоволення має інше смислове навантаження і значення, ніж у загальному праві.

Поняття безоплатності, так само як і поняття оплатності, у чинному законодавстві України ніколи не було закріплено. Ця проблематика була залишена на відкуп науці.

Найбільш повний аналіз понять оплатності й безоплатності стосовно цивільно-правових відносин було проведено О. О. Сімоліним. У своїй праці автор використовує теорії, розроблені вченими Німеччини та Швейцарії [158, с. 112].

На його думку, при вирішенні питання про оплатність або безоплатність зобов'язання під зобов'язанням необхідно розглядати не тільки угоди, а й інші юридичні відносини. О. О. Сімолін зазначає, що для вирішення питання про оплатність або безоплатність відомої дії треба ґрунтуватися на природі такого правового відношення, з якого ця дія випливає. Така ознака відносин, як двосторонній або односторонній характер, не може бути критерієм для визначення оплатності або безоплатності дії. О. О. Сімолін на прикладі розгляду односторонніх договорів (зокрема, договору позики) обґрунтував висновок про те, що зустрічне задоволення і дії іншого контрагента не завжди здійснюються в рамках одного правовідношення [158, с. 112].

Науковець робить висновок, що для визнання правового відношення оплатним необхідно, щоб дія однієї особи перебувала в умовній, каузальній залежності від дії іншого контрагента. На його думку, для визнання зобов'язання оплатним необхідна наявність еквівалента (О. О. Сімолін ототожнює еквівалент

із зустрічним задоволенням) [158, с. 112]. Р. А. Максоцький, аналізуючи зобов'язання із заподіяння шкоди, у яких обов'язок відшкодувати заподіяну шкоду покладено на боржника внаслідок положень закону, робить висновок, що ці зобов'язання також мають безоплатний характер, хоча еквівалент у діях сторони, якій відшкодували заподіяну шкоду, не виникає. У зв'язку з чим дослідник доповнює визначення оплатного правового відношення, що було надане О. О. Сімоліним, включаючи в нього вказівку на оплатну дію з виконання обов'язку, покладеного на сторону законом [103, с. 111].

Таким чином, при визначенні оплатності того чи іншого зобов'язання необхідно виходити з природи правовідносин.

Наприклад, договір страхування визнається оплатною угодою, незважаючи на те, що, на перший погляд, при ненастанні страхового випадку в період дії договору зустрічне задоволення з боку страховика відсутнє. Принцип еквівалентності в страховому праві виражається в тому, що загальна сума премій (внесків), отриманих страховиком за певний період (як правило, рік), має бути приблизно рівною сумі виплат, здійснених за цей самий період, плюс невелика сума для покриття витрат страховика на ведення справи. Якщо еквівалентність у договорах купівлі-продажу, підряду, оренди тощо є відображенням того балансу інтересів, який досягається в конкретній угоді, то в страхуванні еквівалентність відображає баланс інтересів, який досягається за сукупністю угод.

При визначенні характеру таких податкових зобов'язань, як зобов'язання з відшкодування податкових платежів (наприклад, ПДВ), зобов'язання, пов'язаного з поверненням суми надмірно/помилково сплачених (стягнених) податкових платежів, зобов'язання зі сплати пені, штрафних санкцій, зобов'язання зі сплати відсотків за несвоєчасне повернення надмірно/помилково сплачених сум податкових платежів, можна провести аналогію із зобов'язаннями з добровільного відшкодування шкоди, які були проаналізовані Р. А. Максоцьким [103, с. 114], і в результаті можна зробити висновок, що в цих зобов'язаннях еквівалента не виникає, але водночас дії з відшкодування шкоди не можна вважати безоплатними, а отже, правовідносини сторін можуть бути

оплатними і в тих випадках, коли в діях сторони, на користь якої виходить певним чином впливати, відсутнє зустрічне задоволення, але сама дія першої сторони є виконанням обов'язку, покладеного на неї законом.

Метою відшкодування державою платежів за непрямими податками (ПДВ) є уникнення подвійного оподаткування. Ця мета зумовлена особливим порядком обчислення і сплати непрямих податків. Держава відшкодовує платнику податків певну суму податку, яка раніше була ним сплачена як суб'єктом сплати податку продавцю при придбанні товарів (робіт, послуг), майнових прав.

Дії зі сплати пені, дії з повернення надмірно/помилково сплачених податкових платежів зумовлені необхідністю відновлення майнової сфери держави, а тому також мають безоплатний характер.

Податкові зобов'язання, що виникають між державою і банком з приводу перерахування сум податків, пені, штрафу, які сплачують платники податків, податкові агенти, мають безоплатний характер, незважаючи на те, що плата за проведення цих операцій банком може не стягуватися. Зустрічним задоволенням з боку держави буде можливість банку користуватися коштами держави, що знаходяться на банківському рахунку платника податків (податкового агента) і підлягають перерахуванню державі.

Найбільш складним є питання про визначення характеру правовідносин, що складаються між платником податків і державою з приводу сплати податку. На наш погляд, для вирішення цього питання необхідно враховувати поняття «оплатність» і «безоплатність», що розроблені цивілістами для цивільно-правових зобов'язань, але не обмежуватися ними, оскільки природа податкових відносин відмінна від природи цивільно-правових відносин.

Так само, як до конкретного договору страхування складно застосувати поняття еквівалента (зустрічного задоволення) і поняття еквівалентності виводиться із сукупності укладених страховиком угод, у рамках кожного конкретного податкового зобов'язання досить складно знайти певний еквівалент (зустрічне задоволення) дій платника податків зі сплати податку. На наш погляд, сама природа податкових зобов'язань, яка полягає в задоволенні публічних

фінансових інтересів у державі, тобто інтересів, які притаманні як усьому суспільству, так і кожному конкретному індивіду, виключає їх безоплатність. Метою податкового зобов'язання є отримання державою податкових платежів для виконання своїх функцій, які, у свою чергу, спрямовані на надання соціально значущих послуг населенню: створення гідних умов для життя кожної людини, формування правового поля з метою забезпечення діяльності суб'єктів права – фізичних та юридичних осіб, а також надання інших послуг. Ці функції держава здійснює і в економічній сфері, і в правовій сфері, і в політичній сфері, і в соціальній, тобто у всіх сферах життєдіяльності. Крім держави подібні послуги жодна інша організація не спроможна надавати.

Саме з тією метою, щоб у держави було достатньо матеріальних ресурсів для виконання цих функцій, існує механізм оподаткування, який реалізується через податкові зобов'язальні правовідносини. Якби не було розуміння цього у платників податків, то в демократичній державі справляти податки було б практично неможливо. На наш погляд, можна говорити про каузальну залежність дій платника податків від дій держави. Платник податків сплачує податки, тому що це необхідно для існування держави, існування держави необхідно для забезпечення життєдіяльності як усього суспільства в цілому, так і окремих його суб'єктів – фізичних та юридичних осіб. Надання соціально значущих послуг, на наш погляд, і є зустрічним наданням з боку держави.

Зустрічне задоволення дій платника податків зі сплати податку реалізується за рамками податкових правовідносин. Інший варіант розвитку податкових правовідносин уявити неможливо. Не може держава надавати зустрічне задоволення кожному платнику податків у чітко визначеному обсязі залежно від суми сплачених податків і вести відповідний облік своїх послуг щодо кожного платника податків. На наш погляд, категорія еквівалентності в цих правовідносинах не може бути застосована, оскільки в цьому випадку довелося б переводити в грошовий еквівалент не тільки освітні, медичні та інші послуги, але й відчуття захищеності, безпеки людини, гарантованості реалізації прав і свобод, а це зробити неможливо та й не має практичного сенсу.

Важливіше встановити критерії, за якими можна було б визначати відповідність податкового тягаря, який лягає на кожного платника податків. Але ставки податків у сумі не повинні перевищувати розумні межі при оподаткуванні прибутку або доходу платника.

У багатьох економічно розвинутих країнах світу переважає погляд на податок як на соціальний кредит, що видається платником податків державі у формі попередньої оплати суспільних послуг, надання яких має забезпечити публічний суб'єкт. В умовах правової держави публічна влада має право розраховувати на перерозподіл на її користь частини суспільного продукту за допомогою оподаткування лише тією мірою, якою ця влада в особі держави сприяла створенню (приросту) суспільного продукту. Концепція правової держави виходить не з природного права держави стягувати податки, а із зумовленості оподаткування потребами суспільства у фінансуванні публічних видатків [115, с. 98].

Порівнюючи дії платника податку з їх економічними наслідками, ми зробимо фатальну помилку, якщо обмежимося у визначенні цих наслідків тільки поповненням відповідного публічного грошового фонду. Якщо це результат, то результат проміжний, результат процедурний, ми ж маємо відшукати матеріальний результат. Це особливо актуально для сфери оподаткування, де формальна завершеність відносин, пов'язаних з податковим обов'язком, сплатою податку, породжує ілюзію про їхню повну безеквівалентність. Тобто держава, отримавши у свою власність відповідні грошові кошти у вигляді податків, стала неподільним їх власником? Втратив платник податку право контролю за долею сплачених ним коштів?

Право держави – власника отриманих податкових доходів має службовий характер і, швидше за все, це право має бути віднесено до юридичних фікцій як засіб переходу майнових відносин з однієї стадії їх розвитку та існування в іншу. Платник податків, у свою чергу, у зв'язку з виконанням свого податкового обов'язку набуває право на специфічне зустрічне задоволення фінансового типу [50, с. 53].

Можна також говорити про певне співвідношення податкових втрат і гіпотетичної компенсації у вигляді майбутніх благ для сумлінного платника податків. Найбільш яскравий приклад оплатності демонструють зобов'язання зі сплати державного мита або певного збору (судового, наприклад). У розглянутому випадку зустрічне задоволення здійснюється за рамками податкових відносин – у процесуальних правовідносинах, в адміністративних правовідносинах.

Таким чином, поняття зустрічного задоволення не може бути однаковим для всіх галузей права і залежить від виду правовідносин, їх специфічних ознак, сутності.

Специфіка зустрічного задоволення в податковому праві зумовлена існуванням єдиної системи фінансових відносин, що включає в себе як відносини з мобілізації фондів грошових коштів до бюджету, так і відносини щодо витрачання цих фондів грошових коштів. Податкові зобов'язальні відносини, метою яких є формування податкових доходів держави, є невід'ємною складовою цієї системи і взаємопов'язані з відносинами щодо витрачання грошових коштів, у тому числі на соціально значущі цілі. Це фінансування для платника податків в результаті матеріалізується в наданні державою соціально значущих послуг (надання медичних послуг, освітніх послуг, послуг у сфері соціального забезпечення, а також інших послуг).

Якщо виходити з широкого розуміння зустрічного задоволення, розробленого в англосаксонській системі права, то можна зробити висновок про те, що зустрічне задоволення в податковому зобов'язанні виражається не тільки в наданні державою соціально значущих послуг, але також в ненастанні для платника податків негативних юридичних наслідків у вигляді фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства.

З урахуванням специфічних рис податкових правовідносин, суперечностей між публічними інтересами і приватними інтересами суб'єктів, велику роль у реалізації цих правовідносин виконує інститут фінансової відповідальності.

Історично так склалося, що головним спонукальним мотивом сплати податків була свідомість платників податків, на що будуть витрачені їх кошти, а також примусові заходи держави, які можуть бути застосовані до недобросовісних платників податків при виявленні ухилення від сплати податків і зборів або несплаті їх у неповному обсязі.

Основні причини, на наш погляд, полягають у тому, що, по-перше, держава встановлює невідповідний і несправедливий податковий тягар, який не відповідає обсягу, якості соціально значущих послуг, що надаються державою, і не враховує фінансові можливості платників податків, суб'єктів підприємницької діяльності, у зв'язку з чим такі платники податків віддають перевагу різними способами уникнення від сплати податків; по-друге, платники податків вважають, що держава далеко не завжди раціонально використовує одержані фінансові кошти для здійснення соціально-економічних та інших програм. Тому держава, у свою чергу, розуміючи, що одним лише переконанням, роз'яснювальною роботою домогтися сплати податків неможливо, встановлює різні заходи покарання за невиконання, неналежне виконання або порушення у виконанні податкового обов'язку.

На сьогодні з огляду на недостатню розвинутість сучасного суспільства в правовій, економічній, соціальній та інших сферах і, як наслідок, недостатній рівень правосвідомості для більшості платників податків основним фактором, що спонукає виконати обов'язок зі сплаті податку, є не отримання від держави певних послуг, а ризик бути притягнутим до фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства або до кримінальної відповідальності за відповідні податкові злочини. Так, наприклад, існує певна плутанина в питаннях здійснення декількох податкових правопорушень щодо ненарахування (несплати) платником податку ПДФО і притягнення за ці дії до фінансової відповідальності (застосування відповідних розмірів штрафних санкцій) та в питаннях несвоєчасної сплати ПДФО, тобто все таки сплати ПДФО але із затримкою.

Так, наприклад, відповідно до п. 127.1 ст. 127 Податкового кодексу України, ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету [127].

Ті самі дії, вчинені повторно протягом 1095 днів, – тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 50 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Дії, передбачені абзацом першим цього пункту, вчинені протягом 1095 днів втретє та більше, – тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 75 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Пункт 127.1 ст. 127 Податкового кодексу України визначає розміри штрафних санкцій у разі порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати. Тому якщо предметом судового оскарження є податкове повідомлення-рішення, яким було застосовано відповідні штрафні санкції за правопорушення з несплати (неперерахування) до або під час виплати заробітної плати податку на доходи фізичних осіб, а податковою перевіркою відповідно було встановлено несплату (ненарахування) податків платником податків або податковим агентом до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, то п. 127.1 ст. 127 ПКУ має пріоритетне значення у застосуванні до спірних правовідносин порівняно зі ст. 126 Податкового кодексу України [127].

Так, відповідно до постанови Верховного Суду від 21 січня 2020 р. у справі № 820/11382/15, несплата (неперерахування) податковим агентом до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків є підставою для накладення штрафу згідно зі ст. 127 ПК України. Приписи ст. 127 ПК України встановлюють відповідальність платника податків та, зокрема, податкового агента, саме за несплату (неперерахування) податків до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків. Відповідність розміру штрафних

санкцій за вчинення такого порушення визначається (обчислюється) з кількості разів допущених таких порушень протягом встановленого періоду часу. Кожний встановлений контролюючим органом факт несплати податку до або під час виплати доходу є податковим правопорушенням.

Приписи ст. 127 ПК України встановлюють відповідальність платника податків та, зокрема, податкового агента, саме за несплату (неперерахування) до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків. Розмір штрафних санкцій за вчинення такого порушення визначається (обчислюється) з кількості разів допущених таких порушень протягом встановленого періоду часу. Кожний встановлений контролюючим органом факт несплати податку до або під час виплати доходу є податковим правопорушенням. Кваліфікуючою ознакою податкового правопорушення є повторність вчинення відповідного діяння, яке встановлюється в разі вчинення особою кількох правопорушень [127].

Стаття 127 ПК України встановлює міру відповідальності, яка покладається на платника податків, зокрема на податкового агента, саме за несплату (неперерахування) податків до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків. Розмір штрафних санкцій за вчинення такого порушення визначається (обчислюється) не відповідно до часу затримки такої несплати (як передбачено ст. 126 ПК України), а залежно від кількості допущених порушень протягом визначеного періоду часу. Тобто склад порушення передбачає, що нарахування, сплата чи утримання податку не відбулися до чи на момент виплати доходу [127].

Податковим правопорушенням, відповідно до ст. 126 ПК України, є вчинення дії (платником податку) щодо фактичної сплати узгодженої суми грошового зобов’язання, але із затримкою (несвоєчасно) [127].

Відповідно до постанови Верховного Суду від 21 січня 2020 р. у справі № 820/11382/15, положення ст. 126 ПК України щодо застосування штрафної санкції застосовується в разі, коли відбувається несвоєчасність сплати платником податків узгодженої суми грошового зобов’язання. Розмір такої санкції прямо залежить від часу затримки такої сплати. Тобто якщо платник податків не

сплачує суми самостійно визначеного грошового зобов'язання протягом строків, передбачених ПК України, такий платник податків притягується до відповідальності відповідно до ст. 126 ПК України.

На підставі аналізу норм права судова палата КАС Верховного Суду зробила правовий висновок, що несплата (неперерахування) податковим агентом до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків є підставою для накладення штрафу згідно зі ст. 127 ПК України. Розмір штрафних санкцій визначається з урахуванням кількості разів допущених податкових правопорушень, незалежно від того, чи виявлено такі порушення контролюючим органом в межах однієї перевірки.

На нашу думку, основною тенденцією в розвитку податкового права має стати така співпраця держави і платників податків, яка мала б бути спрямована на узгодження публічних і приватних інтересів, при якій податки, що сплачуються платниками податків, будуть економічно обґрунтованими й пропорційними публічним видаткам держави, при цьому публічні видатки держави мають бути також економічно обґрунтованими, доцільними і контрольованими суспільством. У цьому випадку основним мотиваційним фактором для виконання обов'язку зі сплати податків має стати зустрічне задоволення, що полягає в наданні державою соціально значущих послуг.

У цьому є важливим проведення наукових досліджень, присвячених обґрунтованості й відповідності оподаткування, розробці механізму, при якому буде досягнуто оптимальне співвідношення податкового тягаря і публічних видатків на соціально значущі цілі, з'явиться можливість реального контролю за публічними видатками і застосування заходів фінансової відповідальності до держави, державних органів за неналежне виконання обов'язків з надання соціально значущих послуг населенню.

Визнання під зустрічним задоволенням в податковому зобов'язанні надання державою соціально значущих послуг, на наш погляд, буде великим кроком на шляху побудови правової держави.

Держава надає соціально значущі послуги, виходячи зі своєї сутності, а не тому що платник податків сплачує податки, хоча без отримання податкових доходів складно уявити існування розвинутої держави.

Багато авторів виділяють владний, владно-майновий характер податкових відносин, у тому числі й податкового зобов'язання. Владний характер представники науки фінансового права визначають по-різному. Деякі ототожнюють імперативний і владний характер правовідносин [31, с. 110].

У фінансово-правовій науці побутує точка зору, згідно з якою, владний характер податкових відносин полягає в тому, що держава отримує право в односторонньому порядку вимагати певної поведінки від зобов'язаних осіб вже внаслідок конституційного положення про обов'язковість і загальність оподаткування як фінансової основи публічної діяльності [187, с. 141].

Д. А. Бекерська підкреслювала, що податкові відносини є суспільними відносинами, які врегульовані нормами права щодо встановлення і стягнення податків з юридичних та фізичних осіб [11, с. 20]. Ю. В. Оніщик вказує, що податкові правовідносини є владно-майновими суспільними відносинами, які виникають, змінюються та припиняються на підставі закону, а учасники цих відносин мають юридичні права і обов'язки, які пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджетів та фондів [117, с. 6]. Р. А. Сидорук вважає, що податкові правовідносини – це владно-майнові суспільні відносини, врегульовані нормами податкового права, приписи яких виражені в категоричній формі, а учасники цих відносин мають кореспондуючі права та обов'язки, пов'язані зі справлянням податків і зборів та охоронювані силою державного примусу [157, с. 146–149].

Існує думка, що ознака підпорядкування однієї сторони іншій в податкових правовідносинах полягає не в тому, що одна зі сторін правовідносини є публічним суб'єктом, а в тому, що тільки одна зі сторін може самостійно, без звернення до суду відновлювати порушені, на її думку, права і права інших суб'єктів, домагаючись виконання іншою стороною її обов'язків і застосовуючи до неї відповідні фінансові санкції [4–8].

Владний характер дій пояснюється тим, що податок покликаний відображати публічний інтерес, який відокремлений від приватного інтересу, від конкретних потреб платника, відповідно, держава, здійснюючи податкову діяльність, неминуче має більший обсяг прав ніж будь-який інший учасник податкових правовідносин, щоб мати можливість примушувати платника податків до сплати податку [100, с. 25]. Далі авторка зазначає, що податкове зобов'язання виникає з ініціативи держави, і вона ж виступає уповноваженою особою в цих відносинах, тому податкове зобов'язання має яскраво виражений владний характер [100, с. 26].

Найбільш глибокий аналіз такого елемента правовідносин, як владність, проведений у науці адміністративного права. Більшість авторів, розмірковуючи про владний характер адміністративних правовідносин, обґрунтовують цей висновок нерівністю сторін правовідносини, однією з яких завжди є орган влади.

В юридичній теорії і практиці склалося розуміння того, що у владних відносинах відсутня юридична рівність сторін. Однак не можна переважання того чи іншого елемента методу правового регулювання суспільних відносин зводити в ранг основного критерію, прийнятного для видової класифікації всіх можливих правових відносин. Не можна також не враховувати, що право – це особливий соціальний регулятор суспільних відносин. У своєму соціальному та юридичному змісті воно досить чітко виражає владну основу. Дійсно, адже і цивільно-правові відносини виникають не самі по собі, а тому, що вони узаконені, тобто їх можливість зумовлена нормами права. Влада є засобом вольового регулювання управлінських процесів і поведінки їх учасників.

Видання актів (владних волевиявлень) вищим органом влади та їх обов'язковість для нижчих органів влади – це два моменти, які характеризують владність як елемент адміністративних відносин, побудованих на засадах субординації.

При розробці критеріїв владності Ю. М. Козлов дійшов висновку, що підпорядкованість (субординація) не є обов'язковою властивістю владних

відносин (на прикладі, у тому числі, відносин з міжгалузевої координації) [63, с. 36].

При розгляді відносин, що виникають між органом влади та громадянином з приводу реалізації останнім свого права або виконання обов'язку, Ю. М. Козлов зробив висновок про їх владний характер, оскільки існує абсолютно певна юридична залежність громадянина від органу держави [63, с. 41].

К. С. Бєльський, аналізуючи адміністративні відносини «апарат управління – громадянин», поділяє їх на вертикальні і горизонтальні. У вертикальних правовідносинах орган управління діє юридично владно, тобто він має право вимоги і прийняте ним рішення є обов'язковим для іншого суб'єкта. Горизонтальні відносини – це відносини, у яких правом вимоги володіє громадянин. У горизонтальних відносинах учасники не пов'язані і не підпорядковані один іншому, а підпорядковані однаковою мірою закону. Ці відносини характеризуються паритетною основою, рівністю суб'єктів, оскільки орган держави не наказує, а виконує вимогу громадянина, реалізуючи його суб'єктивне право [12, с. 52–53].

Д. В. Вінницький, розглядаючи податкові правовідносини, доходить висновку, що ці правовідносини побудовані за типом реординаційних відносин. Як правило, владні повноваження керуючого тією чи іншою мірою врівноважуються правами іншої сторони відносин. При цьому реалізація зазначених прав (правомочностей) забезпечується обов'язками керівника [30, с. 159].

Виходячи з аналізу викладених позицій, випливає висновок про те, що владні правовідносини – це не завжди відносини «влада – підпорядкування», оскільки підпорядкування не є необхідним елементом владності; владні правовідносини представники науки адміністративного права розуміють як у вузькому, так і в широкому сенсах, включаючи в нього правовідносини щодо реалізації суб'єктами своїх прав за допомогою прийняття відповідних актів державними органами (відносини, побудовані за типом реординаційного зв'язку)

[30, с. 212]. Більше того, очевидно, що різним видам владних правовідносин властивий різний ступінь владності.

Вступаючи в будь-які правовідносини, державний орган, що представляє інтереси держави, реалізує свою компетенцію, але не завжди це зумовлює прояв владності (наприклад, трудові відносини, цивільно-правові відносини, деякі бюджетні відносини тощо). Для вирішення питання про наявність владного характеру правовідносин вирішальне значення повинна мати сутність правовідносин, у рамках якої реалізується компетенція державного органу, характер юридичної залежності між суб'єктами.

На наш погляд, зобов'язальні правовідносини не завжди можуть мати владний характер, оскільки зобов'язання може бути взаємною пов'язаністю сторін правами й обов'язками, умови зобов'язання встановлюються або на паритетних засадах, або за допомогою встановлення імперативних норм, обов'язкових для дотримання сторонами, але не шляхом насадження волі однією сторони іншій. Проте в податковому зобов'язанні присутні такі елементи, як підпорядкування однієї сторони іншій, прийняття односторонніх обов'язкових для виконання іншою стороною актів (податкові повідомлення-рішення), юридична залежність волі однієї сторони від іншої. Сутність владності виражається в тому, що вирішення будь-якого питання (наприклад, видання акта) і виникнення на цій основі правового відношення здійснюється волею однієї сторони.

Якщо розглядати похідні податкові зобов'язання, у яких боржником є держава, а саме в рамках цих правовідносин державний орган, приймаючи рішення щодо повернення надмірно/помилково отриманого податку, реалізує публічно-владну управлінську функцію, державний орган виконує свій обов'язок з повернення надмірно/помилково сплачених сум податку. При цьому процедура, що передує поверненню надмірно/помилково отриманих податкових платежів, виглядає таким чином.

Відповідно до Порядку інформаційної взаємодії Державної податкової служби України, її територіальних органів, Державної казначейської служби

України, її територіальних органів, місцевих фінансових органів у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 11 лютого 2019 р. № 60, повернення помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені у випадках, передбачених законодавством, здійснюється виключно на підставі заяви платника податку (за винятком повернення надміру утриманих (сплачених) сум податку на доходи фізичних осіб, які розраховуються територіальним органом ДПС на підставі поданої платником податків податкової декларації про майновий стан і доходи за звітний календарний рік шляхом проведення перерахунку за загальним річним оподатковуваним доходом платника податку (далі – податкова декларація)), поданої до територіального органу ДПС за місцем адміністрування (обліку) помилково та/або надміру сплаченої суми протягом 1095 днів від дня її виникнення [138].

Після надходження до територіального органу ДПС подана в електронній формі заява платника про повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань та пені автоматично вноситься до Журналу опрацювання заяв на повернення (далі – Журнал), який ведеться засобами інформаційно-телекомунікаційної системи органів ДПС [138].

Якщо за результатами розгляду заяви підрозділом територіального органу ДПС, що виконує функції з адміністрування відповідного податку, збору, платежу, встановлено правомірність повернення коштів, працівник цього підрозділу вносить до Журналу відмітку про правомірність повернення відповідної суми коштів [138].

Інформація про повернення, щодо якого у Журналі здійснено накладання кваліфікованих електронних підписів керівників (заступників керівників) підрозділів територіального органу ДПС, які виконують функції з адміністрування відповідних податків, зборів, платежів та погашення боргу, автоматично вноситься до Реєстру узгоджених повернень, який ведеться засобами інформаційно-телекомунікаційної системи органів ДПС [138].

Опрацювання Реєстру узгоджених повернень здійснюється шляхом формування територіальними органами ДПС електронних висновків про повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань та пені (далі – електронні висновки) [138].

Сформовані електронні висновки з накладеними кваліфікованими електронними підписами та кваліфікованими електронними печатками територіальних органів ДПС в автоматичному режимі надсилає до Казначейства для виконання [138].

Електронні висновки про повернення платежів, належних місцевим бюджетам, та платежів, які підлягають розподілу між державним та місцевими бюджетами (крім акцизного податку з виробленого в Україні та ввезеного на митну територію України пального), направляються до Казначейства для виконання за умови їх погодження з відповідними місцевими фінансовими органами [138].

Електронні висновки та/або електронні повідомлення, які пройшли перевірку кваліфікованих електронних підписів посадових (уповноважених) осіб, кваліфікованої електронної печатки відповідного територіального органу ДПС та повноти платіжних реквізитів, приймаються Казначейством до виконання, про що Казначейство інформує ДПС шляхом надсилання відповідної квитанції [138].

У разі, якщо за результатами розгляду заяви правомірність повернення коштів не встановлено, підрозділ територіального органу ДПС, що виконує функції з погашення боргу, готує та направляє платнику письмове повідомлення з відмовою у поверненні коштів із зазначенням причини такої відмови [138].

У цьому випадку можна провести аналогію з цивільно-правовими зобов'язанням, що виникли внаслідок заподіяння шкоди діями державних органів. Держава в особі уповноваженого органу, перш ніж виконати обов'язок з виплати суми збитку, приймає вище наведений висновок про це. У податковому зобов'язанні реалізація прав і обов'язків суб'єктів регламентована досить жорстко, виходячи з природи цих правовідносин, а тому встановлені спеціальні норми, що стосуються порядку повернення надмірно/помилково податкових

платежів. Але цей висновок ДПС не зумовлює появу певних прав і обов'язків у платника податків. Встановлення в законодавстві процедури реалізації права вимоги повернення податкових платежів є гарантією належної реалізації суб'єктивного права податкового кредитора.

У рамках зобов'язання зі сплати податку можливе виникнення правовідносин з надання податкової пільги, зміни строку сплати податку за допомогою надання відстрочення, розстрочення. У цих правовідносинах, що належать до складу податкового зобов'язання, платник податків реалізує своє право вимоги, зобов'язаною особою є державний орган, що представляє державу. Надання розстрочення, відстрочення зі сплати податкових платежів, податкової пільги відображається в акті, що прийнятий відповідним суб'єктом владних повноважень. Так, відповідно до п. 20.1.29 ст. 20 Податкового кодексу України, контролюючі органи можуть приймати рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, а також про списання безнадійного податкового боргу у порядку, передбаченому законодавством.

Відповідно до п. 30.5 ст. 30 Податкового кодексу України, податкові пільги, порядок та підстави їх надання встановлюються з урахуванням вимог законодавства України про захист економічної конкуренції виключно цим Кодексом, рішеннями Верховної Ради Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування, прийнятими відповідно до цього Кодексу [127].

Відповідно до п. 30.9 ст. 30 Податкового кодексу України, податкова пільга надається шляхом [127]:

а) податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;

б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;

в) встановлення зниженої ставки податку та збору;

г) звільнення від сплати податку та збору.

Але це рішення про надання податкових пільг не створює юридичної залежності платника податків від податкового органу. Більше того, можна

говорити про зворотну залежність, яка виражається в тому, що платник податків, ініціювавши ці правовідносини, ставить податковий орган у певні рамки, встановлені законом, у яких податковий орган зобов'язаний вчинити дії, спрямовані на реалізацію прав платника податків.

Так, відповідно до п. 30.8 ст. 30 Податкового кодексу України, контролюючі органи здійснюють контроль за правильністю надання та обліку податкових пільг, а також їх цільовим використанням, за наявності законодавчого визначення напрямів використання (щодо умовних податкових пільг) та своєчасним поверненням коштів, не сплачених до бюджету внаслідок надання пільги, у разі її надання на поворотній основі [127].

Для зміни будь-якого зобов'язання, у тому числі й податкового, недостатньо вираження волі однієї сторони. Процедура погодження такої зміни регламентована податковим законодавством і передбачає звернення платника податків до відповідного суб'єкта владних повноважень для узгодження нових умов зобов'язання.

Про те, що рішення про надання або про відмову в наданні відстрочення, розстрочення сплати податку не є владною волею податкового органу, свідчать спори про спонукання податкового органу виконати зобов'язання в натурі – надати відстрочення, розстрочення зі сплати податку, які закінчуються на користь платника податку.

Так, відповідно до п. 20.1.29 ст. 20 Податкового кодексу України, контролюючі органи мають право приймати рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, а також про списання безнадійного податкового боргу у порядку, передбаченому законодавством [127].

Незважаючи на зміни, що відбулися в податковому законодавстві, на тенденції, які існують у науці фінансового права, багато представників науки вважають, що правовідносини зі сплати податку мають владний характер.

Тут, на наш погляд, необхідно чітко розмежовувати дві сторони держави як учасника податкових правовідносин: держава, яка реалізує владні повноваження із встановлення та введення в дію податків, і держава, яка виступає як скарбниця

в податкових зобов'язаннях і яка так само, як і приватні суб'єкти, підпорядковується законодавчим нормам у цій сфері та реалізує покладені на неї права й обов'язки. Крім того, представники фінансово-правової науки, аналізуючи податкові відносини на предмет їх владного характеру, не розмежовують податкові зобов'язальні правовідносини, у рамках яких відбувається добровільна сплата податку, і правовідносини щодо стягнення податкових платежів, у яких реалізуються заходи державного примусу, що мають владний характер.

Незважаючи на те, що в податковому праві має місце нерівність суб'єктів податкових правовідносин, правосуб'єктність у деяких видах податкових відносин дещо відрізняється від правосуб'єктності, властивої іншим публічно-правовим галузям права. Зокрема, у податковому зобов'язанні уповноважена особа (держава) володіє правом як матеріально-правовою вимогою, але не волею; зобов'язана особа не підпорядкована уповноваженій особі, а лише функціонально пов'язана з нею за допомогою вимоги.

Про нерівність у податкових відносинах можна говорити також стосовно податкових контрольних правовідносин (податкові документальні виїзні перевірки), правовідносин зі стягнення податкових платежів, щодо притягнення до фінансової відповідальності за податкові правопорушення. У цих правовідносинах публічному суб'єкту належить за обсягом набагато більше владних повноважень, ніж приватному; набір прав і обов'язків приватних суб'єктів залежить від публічної правосуб'єктності, акти, які виходять від публічного суб'єкта, у більшості правовідносин породжують, змінюють і припиняють податкові правовідносини, чого не можна сказати про податкові зобов'язальні правовідносини.

Хоча слід відзначити зміну підходів у концепції правовідносин «держава – платник податку», що знайшла своє відображення у проєкті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 30 серпня 2019 р. № 1210. У проєкті при

встановленні відповідальності особи визначено як податкові обов'язки контролюючого органу та його фінансову відповідальність за їх невиконання, так і зобов'язання платника податків.

У науковій літературі існують різні підходи до поняття податкового зобов'язання. Зокрема, Д. М. Щокін визначає податкове зобов'язання як зобов'язання платника податків та інших осіб, що виникає відповідно до податкового закону, внаслідок якого платник податків та інші особи зобов'язані сплатити податки в бюджет, а також виконувати інші дії, покладені на них податковим законодавством [182, с. 295]. В. М. Чібіньов, крім сплати податку, включає до змісту податкового зобов'язання обов'язок зі взяття на облік в податковому органі, обов'язок визначати об'єкт оподаткування, обчислювати податки, складати податкову звітність, надавати її у встановлені строки контролюючому органу [177, с. 50].

Деякі представники науки фінансового права (М. Ю. Орлов), говорячи про податкове зобов'язання, розглядають його як правовідносини зі сплати податку, яке виникає між платником податків і державою в особі компетентних органів [118, с. 16].

У науковій літературі можна зустріти визначення податкового зобов'язання як правовідносин, що складаються з двох обов'язків – обов'язок платника податків сплатити податок і обов'язки держави прийняти його належним чином [116, с. 121–129].

У податковому праві право держави вимагати сплати податку по суті для тої ж держави є обов'язком. Але з цією точкою зору ми не можемо погодитися з таких причин.

Виходячи з теорії зобов'язання, обов'язку боржника завжди протистоїть право вимоги кредитора, ці взаємні права в їх нерозривній єдності утворюють основу будь-якого зобов'язання. Дійсно, характер права вимоги держави в податковому зобов'язанні дає змогу його розглядати як право-обов'язок, але це не є підставою для висунення на перший план обов'язку кредитора щодо прийняття виконання.

Основним правом і обов'язком, які пов'язують податковий орган і платника податків у податковому зобов'язанні, є виконання обов'язку з передачі податкового платежу і право вимоги виконання цього обов'язку. При цьому необхідно враховувати, що дії зобов'язаного суб'єкта з передачі податкового платежу не завжди становлять зміст податкового зобов'язання, оскільки цей обов'язок може вважатися виконаним належним чином і за відсутності реального виконання. Зокрема, при проведенні заліку надміру сплачених (стягнених) податкових платежів.

Що стосується включення у визначення податкового зобов'язання похідних прав і обов'язків (обов'язок обчислювати податок, складати податкову звітність, надавати для камеральної перевірки запитувані документи тощо), то, на наш погляд, визначення податкового зобов'язання має відображати сутність правовідносин, а тому не вимагає перерахування всіх можливих факультативних прав і обов'язків.

Виходячи з розглянутих ознак податкового зобов'язання, йому можна дати таке визначення. Податкове зобов'язання – це правовідносини, що виникають у ході економічного обороту при перерозподілі матеріальних благ між публічними (державою) і приватними суб'єктами (зобов'язаними особами), у рамках якого зобов'язаний суб'єкт має виконати обов'язок щодо передачі уповноваженому чинним законодавством владному суб'єкту податкового платежу у встановлений сторк, а уповноважений суб'єкт влади має право вимоги виконання цього обов'язку під загрозою застосування заходів державного примусу у вигляді фінансових санкцій за податковим законодавством [85, с. 119].

Для контролю за сплатою податкового зобов'язання можуть використовуватися різні техніко-юридичні прийоми і способи. Ці техніко-юридичні прийоми і способи можна поділити на дві групи. До першої групи належать такі прийоми і способи, які набувають певних відмінностей залежно від використання, а саме: способи забезпечення виконання податкового зобов'язання – пеня, податкова застава, адміністративний арешт майна та коштів платника податків; способи припинення зобов'язань – залік, списання податкового боргу

тощо. До другої групи належать специфічні техніко-юридичні прийоми і способи, які використовуються для регулювання виникнення, виконання податкових зобов'язань.

Специфічні риси податкового зобов'язання, використання імперативного методу правового регулювання відносин вплинули на формування певного арсеналу правових прийомів і методів, що застосовуються для регулювання податкових зобов'язальних відносин. Ці техніко-юридичні прийоми і способи мають галузевий характер, оскільки використовуються виключно в податковому праві.

Одним із основоположних техніко-юридичних прийомів на стадії виникнення і виконання зобов'язання зі сплати податку є використання елементів оподаткування. Це такі юридичні конструкції, як об'єкт оподаткування, податкова база, податкова ставка, податковий період, порядок обчислення, а також порядок і строки сплати податку. Без встановлення елементів оподаткування неможливим є виникнення податкового зобов'язання. Закріплення прав і обов'язків суб'єктів податкового зобов'язання відбувається шляхом встановлення елементів оподаткування. Виконання податкового зобов'язання відбувається в чіткій відповідності до встановлених для сплати конкретного податку елементами оподаткування. Елементи оподаткування становлять своєрідний «каркас» податкового зобов'язання, на який «нанизують» права й обов'язки суб'єктів податкового зобов'язання.

Специфічними техніко-юридичним способами, що забезпечують виконання податкового зобов'язання, є перевірки податковим органом виконання обов'язків зобов'язаною особою, а саме: камеральні податкові перевірки, документальні виїзні податкові перевірки.

Але тут слід звернути увагу на те, що відповідно до постанови Верховного Суду від 27 грудня 2018 р. у справі №813/2883/15, проведення камеральної перевірки податкової звітності за певний період не позбавляє права контролюючі органи проводити документальну перевірку з питань фінансово-господарської

діяльності платника податків, дотримання ним вимог податкового, валютного та іншого законодавства у період, за який подана така декларація.

При виконанні податкових зобов'язань може застосовуватись також такий техніко-юридичний прийом, як проведення зустрічної звірки за податками, зборами, пенею і штрафними санкціями. Зустрічні звірки не є перевірками в розумінні Податкового кодексу України і проводяться в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Відповідно до постанови Верховного Суду від 24 січня 2018 р. у справі № 826/4698/13-а, акт про неможливість проведення зустрічної звірки суб'єкта господарювання є відображенням дій працівників податкових органів, повноваження на здійснення яких прямо передбачено законодавством. Дії з проведення зустрічної звірки та зі складання акта за їх результатами не відповідають критерію юридичної значущості, не створюють для платника жодних правових наслідків у вигляді виникнення, зміни або припинення його прав та не породжують для нього будь-яких обов'язків, оскільки інформація, зазначена у такому акті, використовується податковими органами для інформаційно-аналітичного забезпечення їхньої діяльності і не зумовлює для платника податків змін у структурі податкових зобов'язань та податкового кредиту. З огляду на це вимоги платника щодо проведення зустрічної звірки, оформленого актом про неможливість проведення зустрічної звірки, та викладення в ньому певних висновків, задоволенню не підлягають, а вище наведене виключає необхідність надання правової оцінки змісту такого акта у рамках даного судового провадження.

Відповідно до п. 75.3 ст. 75 Податкового кодексу України, під час зустрічної звірки [127]:

– здійснюється зіставлення даних, отриманих від платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин, з метою документального підтвердження господарських відносин з платником податків та зборів, а також підтвердження відносин, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що

здійснювалися між ними, для з’ясування повноти їх відображення в обліку платника податків;

– забезпечується отримання податкової інформації, необхідної для визначення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» у випадках, передбачених пп. 39.5.2.13 п. 39.5.2 п. 39.5 ст. 39 цього Кодексу.

І тут слід пам’ятати, що, відповідно до постанови Верховного Суду від 28 лютого 2019 р. у справі № 820/437/18, наявність у податкового органу податкової інформації, що вказує про ймовірні порушення позивачем вимог податкового законодавства, не свідчить беззаперечно про те, що такі порушення мають місце. Задля можливості у платника податків спростувати таку інформацію і направляється запит податкового органу.

Крім того, податковий орган часто обґрунтовує будь-які свої дії та/або рішення наявністю в нього податкової інформації. Ця ж податкова інформація стає підставою для визнання платника податків ризиковим, направлення запитів та навіть підставою для донарахувань за результатами податкових перевірок.

Відповідно до постанови Верховного Суду від 2 квітня 2020 р. у справі № 160/93/19, будь-яка податкова інформація, що наявна в інформаційно-аналітичних базах відносно контрагентів суб’єкта господарювання за ланцюгами постачання, а також податкова інформація, надана іншими контролюючими органами, у тому числі й отримана з причин неможливості проведення документальних перевірок, має виключно інформативний характер та не є належним доказом у розумінні процесуального закону.

Аналогічне рішення ухвалив Верховний Суд від 4 червня 2020 р. у справі № 340/422/19.

Отже, сама по собі наявність податкової інформації не може бути підставою для притягнення платника податків до відповідальності, і така податкова інформація не є належним та допустимим доказом факту порушення платником податків вимог чинного законодавства України.

Цей перелік специфічних техніко-юридичних прийомів і способів не є вичерпним. Використання перерахованих прийомів і способів правового регулювання податкового зобов'язання необхідне для дотримання принципів оподаткування, для формування оптимального механізму оподаткування. Застосування цих правових засобів веде до більш повної регламентації прав і обов'язків суб'єктів правовідносин, встановлення жорсткого зв'язку між правами й обов'язками суб'єктів, що забезпечує ефективність реалізації податкового зобов'язання.

1.4. Правовий зміст запобіжної роботи податкових органів України

Податки є необхідною ланкою економічних відносин у суспільстві. Від їх своєчасного і повного надходження до Державного бюджету України залежить не тільки виконання соціально-економічних програм, але й благополуччя всієї держави.

Податкові правопорушення в Україні є досить поширеними явищами, які суттєво перешкоджають проведенню соціально-економічних реформ і ставлять під загрозу інтереси фінансової безпеки держави. У зв'язку з цим вивчення правової природи, юридичний аналіз податкових правопорушень дасть змогу знайти більш ефективні прийоми і способи їх протидії, визначити шляхи вдосконалення чинного податкового законодавства України та адміністративної практики роботи ДПС України.

Традиційно запобігання протиправним діянням, забороненим правовою нормою, розглядається з позицій кримінального законодавства. Нами досліджено великий обсяг наукових праць вчених у цій галузі знань і ми обстоюємо позицію, що є необхідним і важливим використовувати накопичений досвід кримінологів у запобіжній роботі податкових органів. Однак податкові правопорушення мають свою правову специфіку. Правова конструкція податкового злочину

виходить за рамки податкового законодавства, незважаючи на наявність суміжних складів податкового правопорушення та злочину. Різноманіття видів податкових правопорушень та злочинів зумовлено зростанням «інтелектуальних» правопорушень у податковій сфері, юридичні конструкції яких вимагають розробки особливих запобіжних заходів. Очевидним є і брак певних методичних рекомендацій щодо організації профілактики цих злочинів податковими органами.

Держава в особі законодавчих і виконавчих органів влади систематично, аналізуючи практику застосування норм податкового законодавства, виявляє на кожному наступному етапі свого розвитку механізми й інструменти вдосконалення запобіжної роботи щодо дотримання податкового законодавства України.

У сучасних умовах проведення різноманітних реформ, у тому числі податкової, підвищується інтерес держави до питань вдосконалення податкового адміністрування і розширення його предмета.

Безсумнівно, праці згаданих у цьому розділі науковців зберігають велике теоретичне і практичне значення для розвитку вітчизняної теорії і практики з питань податкового контролю, запобігання податковим правопорушенням, однак переважно вони були спрямовані на вивчення фінансової відповідальності за податкові правопорушення, податкового процесу, податкових процедур тощо. Водночас у сучасних умовах ринкових перетворень, податкових реформ, кризи світового соціуму, розробки підвищених вимог до контролюючих органів, нових тенденцій у розвитку конфліктних відносин у сфері податків і зборів необхідні нові дослідження.

Розробка науково обґрунтованої методології вивчення податкових правопорушень дасть змогу успішно вирішувати і прикладні аспекти запобігання їм.

Серед основних податкових правопорушень, які виявляють під час проведення документальних перевірок податковими органами останнім часом, можна виділити такі [188]:

1. Безпідставне формування витрат та податкового кредиту внаслідок здійснення нереальних господарських операцій, а саме неможливість здійснення безпосереднім «контрагентом» та передуючими псевдопостачальниками реальної господарської діяльності та конкретної операції у зв'язку з: відсутністю у власності/користуванні будь-яких об'єктів оподаткування та не придбання будь-яких послуг (оренди приміщення, транспортних, комунальних послуг тощо), які б давали змогу провадити господарську діяльність; відсутністю реального джерела походження товарів; відсутністю за місцезнаходженням, з якого мало б проводиться систематичне ведення господарської діяльності; відсутністю або незначною кількістю персоналу, що не дає змоги провадити господарську діяльність; нарахуванням заробітної плати менше за мінімальну; відсутністю даних щодо зберігання і транспортування товару, виходячи з його фізичних характеристик та обсягу; інформацією про визначення «постачальників» «суб'єктами фіктивного підприємництва»; «учасниками транзитно-конвертаційних груп».

2. Нездійснення нарахувань податкових зобов'язань з ПДВ за рахунок не визначення частки використання податку на додану вартість за придбаними товарами/послугами та/або необоротними активами між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями.

3. Невключення до доходу від усіх видів діяльності сум кредиторської заборгованості, щодо якої минув термін позовної давності.

4. Непідтвердження витрат та податкового кредиту документами податкового та бухгалтерського обліку.

5. Включення до складу податкового кредиту вартості товарів/послуг, що використані не в господарській діяльності.

Крім того, сюди належить і залучення до фінансування суб'єктів, які не сплачують податки, маючи пільгове оподаткування (інститути спільного інвестування, якими управляють компанії з управління активами, що за своєю економічною сутністю створювалися для залучення інвестиційних коштів, забезпечення і гарантування ефективного їх вкладення у фінансовий оборот для

підвищення добробуту населення, зокрема, у галузі будівництва для здешевлення об’єктів нерухомості). Однак фактично їх діяльність досить часто спрямована на мінімізацію доходів за іншими господарськими операціями (відсотки за позиками, орендні (лізингові) платежі, роялті тощо), що призводить до заниження бази оподаткування з податку на прибуток (більше ніж на 45%) та дає можливість уникати за це відповідальності. Також сюди включають і використання житлово-будівельних кооперативів (кошти для здійснення будівництва надходять у вигляді пайових внесків); завищення собівартості об’єкта, що будується, за рахунок використання будівельних матеріалів невідомого походження.

Процес формування норм податкового законодавства виявив особливу актуальність правової регламентації фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень, оскільки відбувається помітне зниження ефективності профілактичної роботи податкових органів, що певною мірою є наслідком недостатньо опрацьованого й обґрунтованого вирішення деяких питань податкового права. Використання в запобіганні цим правопорушенням виключно фінансових санкцій (штрафів та пені) не завжди дає очікуваний позитивний ефект.

Правозастосовні заходи державно-правового впливу на осіб, зобов’язаних виконувати за Конституцією та Податковим кодексом України свої обов’язки перед бюджетом, є не що інше, як врегульовані нормами податкового права правові форми й методи діяльності спеціально уповноважених на те органів влади (податкових органів) та їх посадових осіб. До них слід віднести правові та неправові (організаційні) форми впливу. Правовою формою впливу є видання нормативно-правових актів, у тому числі актів роз’яснення (узагальнюючі й індивідуальні податкові консультації), актів застосування норм права (податкові повідомлення-рішення). Право виконує свою соціальну функцію регулятора суспільних відносин лише в тих випадках, коли належним чином забезпечена його реалізація.

Серед неправових форм впливу можна виділити такі організаційні форми [89, с. 60]:

– здійснення організаційно-штатних дій: зі створення груп, основним напрямом діяльності яких буде запобігання податковим правопорушенням;

– розробка організаційно-технічних і тактичних заходів з вивчення і нейтралізації податкової деліктності, їх подальший аналіз, деталізація.

До неправових (організаційних) форм можна також віднести виявлення правопорушень у сфері податків і зборів, їх реєстрацію, комп'ютерну обробку даних, аналіз, дослідження прийомів і способів здійснення правопорушень, дослідження деліктологічної ситуації і причин її виникнення, дослідження особистості, вивчення напрямів і тенденцій деліктності тощо. Важливим напрямом цієї діяльності має стати розробка рекомендацій та пропозицій, спрямованих на запобігання податковим правопорушенням [89, с. 61].

Запобігання є одним із універсальних правових заходів (засобів і способів) державного управління, за допомогою використання якого здійснюється правовий вплив на волю, свідомість, поведінку осіб в будь-якій сфері діяльності, у тому числі у сфері податкових правовідносин, що виникають між платниками податків (громадянами і юридичними особами) і державою.

За допомогою засобів запобіжної роботи регулюють і стимулюють належну поведінку учасників податкових правовідносин.

Метою запобіжної роботи податкових органів є правовий вплив на волю, свідомість, поведінку людей, запобігання податковим правопорушенням, загрозам суспільній і особистій безпеці, регулювання належної поведінки учасників податкових правовідносин. Запобіжні заходи мають здійснюватися, у першу чергу, з профілактичною метою, тобто мати профілактичну спрямованість.

Запобігання в теорії права є комплексом заходів, що здійснюються спеціально уповноваженими на те суб'єктами виконавчої влади з метою недопущення протиправних явищ, формування у громадян свідомості діяти в рамках правової норми.

С. В. Василенко зазначає, що запобігання податковим правопорушенням передбачає, з одного боку, захист інтересів держави і суспільства загалом від нестабільності у сфері економіки, а з іншого – стабільність функціонування бюджетної системи [25, с. 45].

У своєму дослідженні А. Ю. Головін висловив свою думку щодо об'єкта запобігання податковим правопорушенням, до якого він зараховує досить поширене соціально-психологічне ставлення індивідуума до проблем формування бюджету держави в цілому і негативне сприйняття платниками податків процесу оподаткування зокрема [36, с. 173].

У зв'язку з цим у практичній площині діяльності податкових органів мають розроблятися й постійно вдосконалюватися заходи не тільки карального, а й запобіжного характеру.

У нашому розумінні, запобігання податковим правопорушенням являє собою складний комплекс різноманітних заходів запобіжного впливу, що постійно вдосконалюється й оновлюється та має правові наслідки на волю, свідомість, поведінку платників податків, а також слугує запобіганню здійсненню нових податкових правопорушень у правозастосовній діяльності.

Для розробки ефективних пропозицій з питань запобігання податковим правопорушенням необхідно визначити їх предмет і об'єкт.

Акти чинного законодавства України не містять визначення поняття «запобігання податковим правопорушенням». Цей факт є істотною прогалиною в податковому законодавстві України щодо питань здійснення такого запобігання.

С. П. Рабінович вважає, що до правоохоронюваних об'єктів належить суспільна мораль, зокрема, визнані особистістю і захищені державою норми й правила поведінки, що включають релігійні переконання та інші моральні правила, які сприяють духовному розвитку не тільки індивіда, але й громадянського суспільства в цілому [146, с. 173].

С. В. Василенко зазначає, що предметом запобігання податковим правопорушенням є правові норми, які регулюють відносини, що виникають між платниками податків і державою з питань формування у правовій свідомості

особи добровільного виконання свого конституційного обов'язку, запобігання вчиненню правопорушення. Об'єктом запобігання податковим правопорушенням є суспільні відносини, що виникають між платниками податків (фізичними та юридичними особами) і державою (в особі податкових та інших контролюючих органів) з питань формування у правовій свідомості особи добровільного виконання свого конституційного обов'язку, запобігання вчиненню правопорушення [25, с. 46].

Діяльність із запобігання правопорушенням у сфері податкових правовідносин, на нашу думку, має здійснюватися у частині подолання об'єктивно негативних факторів у розвитку національної економіки, а також суб'єктивного фактора з метою створення умов формування у населення психології сумлінного платника податків [25, с. 47]. Певний вплив на справляння податків і зборів у державі здійснюють в будь-якому суспільстві й політичні процеси. Формування вертикальної структури влади з урахуванням її стабільності, як на рівні держави, так і на рівні територіальних громад, здійснює позитивний вплив на всі сторони життя суспільства і держави.

Важливим елементом, що характеризує запобігання податковим правопорушенням, є його мета. Знання того, на що саме в цьому випадку мають бути спрямовані запобіжні заходи, безумовно, є необхідним, оскільки дає змогу здійснювати осмислену цілеспрямовану протидію податковим правопорушенням. Загальною метою запобігання податковим правопорушенням є досягнення і подальше збереження тенденцій до їх скорочення.

Для досягнення цілей запобіжної роботи в податковій сфері необхідно вирішити цілий ряд завдань, основним із яких є зміцнення фінансових основ держави. Це, у свою чергу, функціонування податкової системи України за принципом «зворотного зв'язку» на основі моніторингу реальної ситуації зі сплати податків та зборів, яке має передбачати виявлення, дослідження на основі аналізу і подальше усунення причин та умов, що сприяють вчиненню податкових правопорушень, відшкодування шкоди, завданої бюджетній сфері податковими правопорушеннями, виявлення платників податків, які є потенційно схильними

до вчинення нових податкових правопорушень, передбачених нормами Податкового кодексу України.

У теорії права прийнято виділяти загальносоціальний (загальний для всієї національної економіки) і спеціальний (властивий предмету правового регулювання) вплив з метою запобігання правопорушенням. У нашому випадку до загальносоціальних заходів, що здійснюють позитивний вплив на сферу оподаткування, можна зарахувати: підвищення рівня і темпів розвитку виробництва (реального сектора економіки), зниження інфляції, стабілізацію курсу національної валюти, збільшення доходів населення, більш ефективне використання бюджетних коштів. Що стосується загального запобігання, то мова йде про те, що позитивний розвиток суспільства, вдосконалення його економічних, політичних соціальних та інших інститутів, духовний розвиток особи, усунення з життя суспільства кризових явищ і диспропорцій, що є передумовами формування серед фізичних осіб та юридичних осіб (їх посадових осіб) як платників податків певних позицій і морально-етичних стереотипів; юридичне і культурне просвітництво серед громадян у своїй потенційній сукупності об’єктивно сприятиме запобіганню податковим правопорушенням.

Сукупність цих заходів відображає не тільки предмет податкового права, а й специфіку аналізованої запобіжної роботи податкових органів держави.

З огляду на тісний взаємозв’язок податкового права з іншими фінансово-правовими інститутами, необхідно поширити цілеспрямований вплив відповідними заобіжними заходами на негативні процеси у сфері оподаткування.

О. І. Алексєєв відрізняє заходи запобігання з огляду на масштаб застосування [1, с. 117]. У нашому випадку ними можуть бути, по-перше, загальнодержавні, які стосуються всіх груп платників податків в широкому розумінні цього слова, проводяться органами влади, наділеними повноваженнями у сфері регулювання податкових правовідносин (Міністерство фінансів України, Верховна Рада України). По-друге, це запобіжні заходи, які стосуються певних галузей національної економіки, регіонів. По-третє, це індивідуальні заходи, вжиті щодо конкретних суб’єктів податкового права, їх

посадових осіб. Загальнодержавні заходи – це заходи запобігання податковим правопорушенням, що приймаються, як правило, у формі законів України парламентом, які діють на всій її території. Запобіжні заходи, що належать до груп суб'єктів окремих галузей національної економіки, суб'єктів, розташованих на території окремих регіонів, можуть існувати у вигляді рішень представницьких органів місцевого самоврядування, наприклад, рішення певної місцевої ради щодо затвердження положення про податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки [84, с. 199].

На наш погляд, до спеціальних заходів запобігання податковим правопорушенням слід відносити ті з них, які спрямовані на стимулювання законної підприємницької діяльності, скорочення незаконного обігу готівки, що перебуває в тіні, і незаконно вивезених за кордон капіталів; освітні заходи, створення відкритих електронних баз даних та реєстрів, пов'язаних із діяльністю контролюючого органу та платника податків, забезпечення ефективного обміну інформацією. Їх реалізація, безумовно, створить необхідні економічні передумови своєчасної та повної сплати платниками податків обов'язкових платежів [84, с. 199].

У процесі трансформації державної податкової політики змінюється сукупність застосовуваних податковими органами держави заходів щодо використання наявних фінансових важелів, спрямованих на стимулювання пріоритетних напрямів розвитку національної економіки і формування централізованих фондів коштів. Податкова політика як складова економічної і фінансової політики України визначається рівнем її економічного розвитку. За допомогою податків держава здійснює регулювання ринкової економіки, її соціальну орієнтацію. Надалі податкова політика має здійснюватись відповідно до принципів загальності, рівності, справедливості, пропорційності, зручності і рухливості оподаткування.

До таких заходів належить здійснене в Податковому кодексі України розмежування повноважень законодавчих органів влади, органів місцевого самоврядування в частині встановлення і введення загальнодержавних і місцевих

податків і зборів. Чітке визначення меж їх компетенції в цих питаннях практично повністю виключає податкове свавілля, тобто можливість обтяження фізичних і юридичних осіб надмірними податковими зобов'язаннями, не передбаченими чинним законодавством України.

До організаційно-управлінських заходів запобігання податковим правопорушенням слід віднести цільове планування чи координацію діяльності суб'єктів запобіжної діяльності, узагальнення та аналіз першопричин, що сприяли вчиненню податкових правопорушень [84, с. 200].

Підставами для здійснення таких заходів можуть бути, зокрема:

– наявність у податкового органу даних, які свідчать про можливі порушення платниками податків податкового законодавства України, і необхідність перевірки цих даних посадовими особами податкового органу. У цьому випадку мають бути описані форма, характер і зміст передбачуваного податкового порушення;

– призначення документальної позапланової виїзної перевірки за матеріалами щодо порушення податкового законодавства, отриманими податковим органом від правоохоронних органів, які свідчать про вчинення податкового злочину;

– необхідність допомоги посадовим особам податкового органу, які проводять перевірку, у випадках перешкоджання їх законній діяльності платником податку, а також забезпечення заходів безпеки з метою захисту життя і здоров'я зазначених осіб при виконанні ними посадових обов'язків.

Об'єктивно в умовах проведеної податкової реформи як організаційний захід могло б розглядатися створення на рівні регіональних органів певних структур, які б сприяли проведенню централізованого податкового контролю з визначенням на рівні держави їх статусу, обсягу повноважень і чітких правил взаємодії з податковими органами.

На наш погляд, важливим заходом запобіжного характеру в податковій сфері є фінансова санкція, про що мова піде нижче. Фінансова санкція є мірою відповідальності за вчинення податкового правопорушення.

Так, відповідно до ч. 1 ст. 111 Податкового кодексу України, за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна [127].

Відповідно ч. 2 ст. 111 цього ж Кодексу, фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені [127].

Відповідно до постанови Верховного Суду від 22 квітня 2020 р. у справі № 822/771/17, податковий орган може застосувати лише одну фінансову санкцію у розмірі десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян незалежно від кількості виявлених під час перевірки випадків невиконання щоденного друку або створення в електронній формі контрольних стрічок.

Пунктом 5 ч. 1 ст. 17 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 6 липня 1995 р. № 265/95-ВР передбачено, що за порушення вимог цього Закону до суб'єктів господарювання, які здійснюють розрахункові операції за товари (послуги), за рішенням відповідних органів доходів і зборів застосовуються фінансові санкції у розмірі десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян – у разі, якщо контрольну стрічку не надруковано або не створено в електронній формі на реєстраторах розрахункових операцій, або виявлено спотворення даних про проведені розрахункові операції, інформація про які міститься на контрольній стрічці, створеній в електронній формі.

При цьому Верховний Суд зазначає, що, не виконуючи протягом певного періоду обов'язок друкувати або створювати в електронній формі контрольні стрічки, суб'єкт господарювання вчиняє продовжуване порушення, що за своєю суттю є рядом ідентичних проступків, які вчиняються неодноразово з однаковою метою, формою вини, тими самими суб'єктами, засобами дії і які становлять у сукупності єдине правопорушення.

За своєю природою фінансова санкція є формою юридичної відповідальності, її застосування передбачає підсумкову оцінку протиправного (в порушенні податкового законодавства) діяння, за яке вона призначається за податкове правопорушення. Фінансова санкція є заходом державного примусу, який використовується у сфері публічних фінансів. Проте фінансова санкція все ж таки виконує три функції – штрафну (каральну), превентивно-виховну й правовідновлювальну. Метою карального впливу фінансової санкції є відплата, покарання правопорушника за здійснене ним протиправне діяння; виховного впливу – запобігання податковим правопорушенням; правовідновлювального впливу – компенсація втрат, здійснених державою або територіальною громадою в результаті недоотримання податкових доходів до відповідного бюджету.

Соціальна функція фінансової відповідальності виражається, на нашу думку, у здійсненні загального запобігання податковим правопорушенням за допомогою спонукання суб'єктів податкового права до дотримання норм податкового законодавства та неповторення здійснення цих правопорушень через великі розмірі штрафних санкцій. Реалізується ця функція у формі загального й індивідуального запобігання здійсненню податкових правопорушень.

Загальне запобігання має на меті запобігання здійсненню податкових правопорушень усіма суб'єктами податкового права. Індивідуальне запобігання спрямоване до індивідуально визначеного суб'єкта і виявляється у створенні з боку держави правового механізму запобігання вчиненню нових податкових правопорушень.

Правовим заходом індивідуального характеру можна назвати вжиті заходи, закріплені у ст. 63 Податкового кодексу України, відповідно до якої, облік платників податків здійснюється з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Взяттю на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають всі платники податків.

Взяття на облік у контролюючих органах юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, у тому числі юридичних осіб – нерезидентів, які відкривають рахунки у банках України, а також самозайнятих осіб здійснюється незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того чи іншого податку та збору.

З метою проведення податкового контролю платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік у контролюючих органах за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, місцем проживання особи (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку).

Важлива роль у запобіганні податковим правопорушенням має відводитися статистичним методам вивчення податкової деліктності. Велика деліктологічна й кримінологічна значущість статистики полягає також у тому, що вона являє собою специфічну систему зворотного зв'язку.

Зокрема, статистичні матеріали дають підставу оцінити, наскільки глибоко був вивчений характер протиправного посягання на правопорядок у податковій сфері, адекватно зроблені прогностичні висновки, оптимально сплановані заходи їх протидії, наскільки ефективними ці заходи виявилися.

Основними статистичними методами можна назвати:

1) статистичне спостереження;

2) зведення і групування даних, отриманих під час спостереження за якісно певними ознаками;

3) статистичний кількісний аналіз зведених і згрупованих показників;

4) всебічний якісний аналіз статистичних матеріалів.

Статистичне спостереження як спосіб вивчення соціально-правових явищ закріплено у ст. 1 Закону України «Про державну статистику» від 17 вересня 1992 р. №2614-XII, відповідно до якої, статистичне спостереження –

планомірний, науково організований процес збирання даних щодо масових явищ і процесів, які відбуваються в економічній, соціальній та інших сферах життя України і її регіонів, шляхом їх реєстрації за спеціальною програмою, розробленою на основі статистичної методології.

Особливої актуальності набувають також питання інформаційного адміністрування та інформаційного забезпечення діяльності податкових органів у зв'язку із запобіганням податковим правопорушенням і наданням стабільності доходам бюджетної системи.

Так, ДПС передбачено постійне доопрацювання складових автоматизованих інформаційних, інформаційно-телекомунікаційних ситем, зокрема й «Податкового блоку». Інформаційна система – інтегрований комплекс процесів, компонентів та засобів апаратного і програмного забезпечення для виконання цільової функції. У системах відображаються складові функціоналу податкового органу, що дає змогу останньому у подальшому забезпечити:

– інформування платників податків про їх податкові зобов'язання;

– реєстрацію, облік та диференціацію платників податків;

– прийом і обробку документів податкової звітності та облік платежів;

– перевірку податкової звітності;

– проведення податкових перевірок;

– застосування заходів із погашення податкового боргу у випадках порушення податкової дисципліни з боку платників податків;

– вирішення спірних питань щодо сум податкових донарахувань та податкового боргу;

– проведення роз'яснювальної роботи тощо.

Створення системи «Податковий блок» на початку передбачало чотири сегменти операційної діяльності податкової служби: реєстрація платників податків; обробка податкової звітності та платежів; облік платежів; податковий аудит.

Підсистеми, що створюються, не дублюють існуючу в ДПС функціональність, а шляхом використання сучасних інформаційних технологій запроваджують удосконалені процеси адміністрування податків, перехід у

площину електронних послуг, електронного спілкування з платниками податків (е-аудит, обов'язкове подання електронної звітності, надання електронних консультацій), електронного документообігу та електронної взаємодії щодо обміну інформацією.

Що стосується податкових правопорушень, то цю інформацію потрібно отримати, постійно відстежувати й аналізувати. Статистичні дані щодо розгляду податкових спорів, як правило, розміщуються на вебпорталі ДФС, ДПС у розділі («Врегулювання податкових спорів»). Водночас відсутня інформація щодо суті податкових правопорушень, актуальної позитивної та негативної для податкових органів практики розгляду справ судами, позицій Верховного Суду. Тим часом відкритість і офіційне розміщення інформації про податкову деліктність у засобах масової інформації та на сайтах у мережі Інтернет, на наш погляд, сприяли б не тільки прояву інтересу з боку науковців до цієї проблеми, а й сприяли б підвищенню правосвідомості громадян. Найчастіше необхідність правового регулювання тих чи інших процесів, що відбуваються в суспільстві стихійно, з'являється саме у зв'язку з можливістю отримати економічно обґрунтовані дані, які свідчать про назрілу проблему.

Розуміючи важливість суб'єктивного фактора, можна сміливо стверджувати, що система запобігання в податковій сфері неможлива і без ефективного застосування заходів культурно-виховного характеру, серйозного впливу на морально-психологічний стан платників податків. Одним із головних завдань, що має вирішуватися на сьогодні в процесі розвитку податкових органів, є зміна негативного ставлення платників податків до податкової системи й податкових органів.

Додатково слід зазначити, що на практиці, на відміну від теорії фінансового права, фінансові покарання податкові органи, так само, як і правопорушники у цій сфері, не розглядають як запобіжні заходи щодо недопущення нових податкових правопорушень, про що свідчить і відповідна судова практика. Так, зокрема, постанова Верховного Суду від 10 квітня 2020 р. у справі № 821/844/17 визначає, що штрафні санкції застосовуються тільки в разі

несплати (неперерахування) або несвоєчасної сплати (несвоєчасного перерахування) єдиного внеску, а не у випадку помилкової сплати сум єдиного внеску на неправильний рахунок. Дії, які не містять ознак бездіяльності платника податків при сплаті узгодженої суми зобов'язання, не можуть слугувати підставою для застосування штрафів. Тобто тут фінансові покарання є штрафними санкціями за порушення конкретної статті відповідного закону. Сьогодні для цього як для одного з елементів запобігання таким правопорушенням у майбутньому планується запровадити єдиний рахунок для сплати податків і зборів (рахунок, відкритий у центральному органі виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, для центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, який може використовуватися платником податків для сплати грошових зобов'язань та/або податкового боргу з податків та зборів, передбачених Податковим кодексом України, єдиного внеску та інших платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи).

Єдиний рахунок впроваджується з 2021 р. на підставі Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження єдиного рахунку для сплати податків і зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 4 жовтня 2019 р. № 190-IX (далі – Закон № 190).

Податковими органами робота щодо аналізу причин і умов, що сприяють здійсненню деліктної діяльності у податковій сфері, проводиться на неналежному рівні, оскільки аналіз причин винесення рішень на користь платників податків мав би лягати в основу законопроєктної чи нормативно-правової роботи податкового органу та Міністерства фінансів України чи вдосконалення методологічної функції при адмініструванні податків та проведенні податкових перевірок, більш ефективної роботи підрозділів адміністративного оскарження.

Що стосується побудови системи запобіжної роботи податкових органів, то ми пропонуємо виділяти такі стадії (етапи), як: профілактика, запобігання,

припинення (виявлення і вжиття заходів шляхом реагування щодо вже здійснених податкових правопорушень). Профілактика податкових правопорушень має розглядатися, на наш погляд, як виявлення передумов до їх вчинення платниками податків з наміром здійснити протиправне публічним фінансовим інтересам держави порушення податкового законодавства України, яке слід ідентифікувати в установленому законом порядку і на яке в результаті такої ідентифікації слід впливати з виховною метою [84, с. 204].

С. В. Василенко вважає запобігання податковим правопорушенням як виявлення та усунення девіантної поведінки платника податків, встановлення осіб із соціальною установкою на порушення норм податкового законодавства України й асоціальною поведінкою відносно інтересів держави і суспільства та здійснення коригувального впливу на них [25, с. 48].

Припинення ж реалізується в момент проведення податковими органами камеральної або документальної податкової перевірки, перевірки інформації і документів, що надійшли від різних суб'єктів до податкових органів з метою прийняття після виявлення такого правопорушення заходів реагування на таке правопорушення, можливості запобігання їх здійсненню у майбутньому та настання шкідливих наслідків як для бюджету, так і для платника податків [84, с. 205].

До профілактичних заходів через призму порушень податкового законодавства слід зарахувати використання ЗМІ, загальнодоступних соціальних мереж, таких як «Фейсбук», інформаційних додатків та каналів («Вайбер», «Телеграм») для роз'яснення положень податкового законодавства України, прав і обов'язків податкових органів, формування шанобливого ставлення у громадян до їх діяльності, розвиток податкової та правової культури шляхом виховання законослухняного платника податків, починаючи із шкільної парти, здійснення відповідної взаємодії з державними органами та громадськими об'єднаннями, розробку пропозицій щодо усунення причин і умов, що сприяють вчиненню передбачених Податковим кодексом України видів податкових правопорушень, розвиток системи державного та незалежного фінансового контролю [84, с. 205].

У зв’язку з тим, що механізм застосування передбачених законодавством України заходів обмежувального, запобіжного й профілактичного характеру в роботі податкових органів чітко не врегульовано і на законодавчому рівні не закріплено, результати податкових перевірок із застосуванням заходів обмежувального, запобіжного і профілактичного характеру, а також санкцій, спрямованих на недопущення та (або) ліквідацію наслідків, викликаних порушенням платниками податків законодавчо встановлених вимог задля припинення порушень податкового законодавства України, будуть поставлені під сумнів, а можливість проведення таких перевірок стане предметом постійних спорів.

Податкові органи на місцях безпосередньо контактують із платниками податків і під час реалізації контрольних повноважень податковими органами мають вживатися заходи запобіжного характеру. У зв’язку з цим постає питання про необхідність розробки стратегії, механізму та порядку діяльності податкових органів щодо запобігання податковим правопорушенням.

Очевидним наразі є те, що найбільш успішним способом боротьби з податковими правопорушеннями є їх профілактика та запобігання, зокрема при набутті чинності новим нормативно-правовим актом має проводитись інтенсивна роз'яснювальна робота щодо його застосування та позиції податкового органу щодо цього. Хорошим прикладом цього можуть слугувати Інформаційні листи податкового органу, які у першому півріччі 2020 р. почали видавати ДПС та розміщувати на офіційному вебпорталі служби та інших зацікавлених органів, у соціальних мережах. Профілактика та запобігання податковим правопорушенням передбачає розробку комплексу заходів правового, соціального, організаційного, тактичного характеру.

Запобігання називається таким не тільки тому, що спрямоване на досягнення певних цілей, а й тому, що вимагає спеціальних знань, які необхідні для аналізу інформації, отриманої в ході моніторингу податкової сфери, і розробки комплексних планів перспективної роботи і реагування, реалізації та застосування заходів запобігання окремим видам податкових правопорушень, тобто дій, спрямованих на запобігання до моменту вчинення порушення.

Система запобіжних заходів у роботі податкових органів має ґрунтуватися на організації, регулюванні, закріпленні чітких повноважень посадових осіб податкових органів, які здійснюють заходи запобіжного характеру.

Підводячи підсумок цілей і завдань запобіжної роботи податкових органів, її змісту і заходів, що вживаються державою та її структурами з різних напрямів, ми дійшли висновку про важливість проведення комплексної роботи в податковій сфері в питаннях її зміцнення як основного фактору підвищення податкової дисципліни серед суб'єктів податкового права.

З огляду на місію державної податкової служби, яка є повністю транспарентною, сучасною й технологічною податковою службою, що надає якісні та зручні послуги платникам, ефективно адмініструє податки, збори та платежі і виявляє нетерпимість до корупції, правовий зміст запобіжної роботи податкових органів полягає в організації контрольної, наглядової, аналітичної, інформаційно-статистичної, роз'яснювальної та іншої діяльності податкових органів і має бути спрямований на формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві, протидії ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів; формування кваліфікованої, ефективної та мотивованої команди, що в подальшому має привести до кращого розуміння необхідності якісного адміністрування податкових платежів, виконання конституційного обов'язку платниками щодо сплати податків [108].

Запобігання податковим правопорушенням має здійснюватися на різних рівнях і за кількома напрямами. З огляду на публічну природу податків, їх роль у формуванні доходів бюджетів, спеціальні профілактичні заходи мають проводитися як на державному, так і на місцевому рівнях.

Висновки до розділу 1

1. За результатами дослідження податковий контроль визначено як особливий організаційно-правовий механізм, який являє собою систему взаємопов'язаних елементів і за допомогою якого забезпечується податковими органами держави належна поведінка зобов'язаних осіб зі сплати податків і зборів, а також дослідження й виявлення випадків дотримання (недотримання) платниками податків та/або податковими агентами податкового законодавства України, а також встановлення підстав для здійснення забезпечувальних заходів цього контролю та заходів фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень.

2. Удосконалено нормативно-правове забезпечення податкового контролю шляхом внесення змін до Стратегії реформування системи управління державними фінансами на відповідних концепцій реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю, які мають визначати суть державного фінансового контролю як невід'ємної складової державного управління, яка забезпечує дотримання законності, доцільності та результативності утворення, розподілу й використання державних фінансових ресурсів (грошових коштів, матеріальних цінностей і нематеріальних активів, що перебувають у власності держави) і фінансових ресурсів у недержавному секторі економіки.

3. За результатами дослідження удосконалено поняття податкового зобов'язання як правовідносин, що виникають у ході економічного обороту при перерозподілі матеріальних благ між публічними (державою) і приватними суб'єктами (зобов'язаними особами), у рамках якого зобов'язаний суб'єкт має виконати обов'язок щодо передачі уповноваженому чинним законодавством суб'єкту владних повноважень податкового платежу у встановлений строк, а уповноважений суб'єкт влади має право вимоги виконання цього обов'язку під загрозою застосування заходів державного примусу у вигляді фінансових санкцій за податковим законодавством.

4. Встановлено, що для регулювання податкового зобов'язання можуть використовуватися різні техніко-юридичні прийоми і способи, які поділено на дві групи. До першої групи належать такі прийоми і способи, які набувають певних відмінностей залежно від використання, а саме: способи забезпечення виконання податкового зобов'язання – пеня, податкова застава, адміністративний арешт активів платника податків; способи припинення зобов'язань – залік, списання податкового боргу тощо.

До другої групи належать специфічні техніко-юридичні прийоми і способи, які використовуються для регулювання виникнення, виконання податкових зобов'язань. Одним із основоположних техніко-юридичних прийомів на стадії виникнення і виконання зобов'язання зі сплати податку є використання елементів оподаткування: об'єкт оподаткування, податкова база, податкова ставка, податковий період, порядок обчислення, а також порядок і строки сплати податку. Виконання податкового зобов'язання відбувається в чіткій відповідності до встановлених для сплати конкретного податку елементами оподаткування.

Специфічними техніко-юридичним способами, що забезпечують виконання податкового зобов'язання, є перевірки податковим органом виконання обов'язків зобов'язаною особою, а саме податкові перевірки. Задля контролю за правомірністю формування та виконання податкових зобов'язань може застосовуватись також такий техніко-юридичний прийом, як проведення зустрічної звірки у контрагентів платника податків і не лише резидента України.

5. Удосконалено класифікацію неправових форм впливу податкових органів на зобов'язаних осіб: 1) здійснення організаційно-штатних дій, зокрема зі створення груп, основним напрямом діяльності яких буде запобігання податковим правопорушенням; 2) розробка організаційно-технічних і тактичних заходів з вивчення і нейтралізації податкової деліктності, їх подальший аналіз, деталізація; 3) виявлення правопорушень у сфері податків і зборів, їх реєстрація, комп'ютерна обробка даних; 4) аналіз, дослідження прийомів і способів здійснення правопорушень, дослідження деліктологічної ситуації і причин її

виникнення, дослідження особистості, вивчення напрямів і тенденцій деліктності.

6. Удосконалено класифікацію запобіжних заходів податкового контролю на: 1) загальнодержавні: стосуються усіх груп платників податків, що проводяться уповноваженими законодавством органами держави (прийняття законів, підзаконних нормативно-правових актів); 2) заходи запобігання, які стосуються певних галузей національної економіки, регіонів (рішення місцевих рад щодо затвердження положення про місцеві податки і збори; заходи, що спрямовані на стимулювання законної підприємницької діяльності, скорочення незаконного обігу готівки, що перебуває в тіні, і незаконно вивезених за кордон капіталів; освітні заходи, створення відкритих електронних баз даних та реєстрів, пов'язаних із діяльністю контролюючого органу); 3) індивідуальні заходи, вжиті щодо конкретних суб'єктів податкового права, їх посадових осіб; 4) організаційно-управлінські заходи запобігання податковим правопорушенням (планування чи координація діяльності суб'єктів запобіжної діяльності, узагальнення та аналіз першопричин, що сприяли вчиненню податкових правопорушень).

7. Розроблено пропозиції щодо формування системи запобіжної роботи податкових органів через такі стадії (етапи), як профілактика, запобігання, припинення (виявлення і вжиття заходів шляхом реагування щодо вже здійснених податкових правопорушень), що надасть можливість більш повно визначати комплекс заходів податкового контролю, не тільки припиняти здійснення податкових правопорушень та притягати винних осіб до фінансової відповідальності, але й сприяти недопущенню податкових правопорушень у майбутньому.

У зв'язку з цим запропоновано профілактику податкових правопорушень визначити як виявлення передумов до їх вчинення платниками податків з наміром здійснити протиправне публічним фінансовим інтересам держави порушення податкового законодавства України, яке слід ідентифікувати в установленому законом порядку і на яке в результаті такої ідентифікації слід впливати з виховною метою.

До профілактичних заходів через призму порушень податкового законодавства слід віднести використання ЗМІ для роз'яснення положень податкового законодавства України, прав і обов'язків податкових органів, формування шанобливого ставлення у громадян до їх діяльності, розвиток податкової та правової культури шляхом виховання законослухняного платника податків, починаючи зі шкільної парти, здійснення відповідної взаємодії з державними органами та громадськими об'єднаннями, розробка пропозицій щодо усунення причин і умов, які сприяють вчиненню передбачених Податковим кодексом України видів податкових правопорушень.

Припинення податкових правопорушень запропоновано розуміти як проведення податковими органами камеральної або документальної виїзної податкової перевірки, перевірки інформації і документів, що надійшли від різних суб'єктів до податкових органів з метою прийняття після виявлення такого правопорушення адекватних заходів за вже здійсненими податковими правопорушеннями, можливості недопущення їх здійснення, а також настання шкідливих наслідків як для бюджету, так і для платника податків.

8. Правовий зміст запобіжної роботи податкових органів полягає в організації контрольної, наглядової, аналітичної, інформаційно-статистичної та іншої діяльності податкових органів і має бути спрямований на своєчасне і повне надходження до державного бюджету загальнодержавних податків і зборів та відповідне виконання конституційного обов'язку платниками податків щодо їх сплати.

Результати дослідження, викладені в цьому розділі, опубліковано в працях: [33; 74–76; 83–86; 88; 90].

РОЗДІЛ 2
УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

2.1. Розвиток нормативно-правової діяльності органів податкового контролю в Україні

Реформа державного управління, яка є не єдиною в Україні, являє собою спробу політичної еліти «вдосконалювати» систему виконавчої влади, і вітчизняна історія знає чимало прикладів реорганізації органів державної влади, зокрема Державної податкової служби України.

Перша умова успіху публічного управління полягає в знанні того, чим потрібно управляти, що необхідно регулювати та якими методами. Той факт, що Уряд України постійно змінює структуру органів влади, яка час від часу зазнає реорганізацій, наслідком чого є докладання чималих зусиль до налагодження роботи новостворених органів виконавчої влади, що знижує ефективність їх функціонування та самостійних характеристик Уряду держави.

Так, М. П. Кучерявенко зауважує, що для податкового контролю характерні певні особливості, що розкривають його зміст [93, с. 317]:

1) це спеціальний державний контроль, аналіз якого передбачає два аспекти: а) здійснюється спеціальними суб'єктами, наділеними державою особливою компетенцією саме в галузі оподаткування; б) здійснюється щодо спеціального об'єкта – централізованих і децентралізованих грошових фондів;

2) включає контроль за дисципліною у сфері оподаткування, що передбачає широкий підхід до змісту податкового контролю;

3) є цілеспрямованим. Насамперед ідеться про спрямованість об'єкта контролю;

4) пов'язаний не лише з грошовими, а й з матеріальними засобами;

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

6) податковий контроль реалізується через сукупність активних дій як зобов’язаних, так і владних суб’єктів.

Далі М. П. Кучерявенко формулює основні завдання податкового контролю [93, с. 318]:

1) перевірка виконання податкових обов’язків платників;

2) перевірка правильності та своєчасності здійснення операцій, пов’язаних з оподаткуванням, підтримка й забезпечення дисципліни у сфері оподаткування;

3) запобігання й усунення правопорушень у сфері оподаткування, виявлення винних і притягнення їх до відповідальності.

С. В. Василенко вважає, що податковий контроль охоплює дії податкових органів і їх посадових осіб щодо нагляду за дотриманням платниками податків та іншими зобов’язаними особами податкового законодавства, прийнятих відповідно до нього інших нормативно-правових актів щодо здійснення заходів для запобігання та усунення порушень, а також притягнення винних осіб до відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Дії податкових органів та їх посадових осіб можуть бути спрямовані на збирання податкової інформації, встановлення фактів податкових правопорушень, оформлення відповідних актів (довідок) та реалізацію інших заходів податкового контролю [23, с. 146].

За останні роки мали місце численні реорганізації системи органів виконавчої влади, часто невиправдані й не викликані об'єктивною необхідністю зміни окремих структурних підрозділів цієї системи або функціоналу. При цьому чітко простежуються такі негативні фактори:

– ігнорування інтересів і завдань держави, політики в тій чи іншій сфері управління як системотвірного фактора, що зумовлює функціональне призначення того чи іншого органу державної влади;

– відсутність організаційно-правового обґрунтування утворення, злиття, поділу органів державної влади;

– переважання суб'єктивного фактора у вирішенні питання про структурні ланки системи виконавчої влади, зумовлене частою зміною очільників Уряду України та керівників контролюючих органів;

– відсутність системного підходу до визначення функцій і повноважень органів державної влади при вирішенні питань про утворення цих органів;

– відсутність не лише чіткого законодавчого закріплення системи органів державної влади та визначення основних параметрів окремих ланок цієї системи, а й почасти наявність суперечливих норм, що регулюють вказані правовідносини (наприклад, Закони України «Про державну службу в Україні» від 10 грудня 2015 р. № 889-VIII та «Про центральні органи виконавчої влади» від 17 березня 2011 р. № 3166-VI);

– постійна зміна стратегічних цілей як Уряду, так і відповідного органу, доволі часто на діаметрально протилежні, що негативно впливає на ефективність виконання функціоналу державного органу та відповідно, функціонування системи загалом.

Відповідно до ст. 1 чинного Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17 березня 2011 р. № 3166-VI, систему центральних органів виконавчої влади становлять міністерства України та інші центральні органи виконавчої влади. Система центральних органів виконавчої влади є складовою системи органів виконавчої влади, вищим органом якої є Кабінет Міністрів України. Міністерства забезпечують формування та реалізують державну політику в одній чи декількох сферах, інші центральні органи виконавчої влади виконують окремі функції з реалізації державної політики.

Міністерство фінансів України, відповідно до п. 1 Положення про Міністерство фінансів України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 р. № 375, є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову, бюджетну та боргову політику, державну політику у сфері міжбюджетних відносин та місцевих бюджетів, державну політику у сфері державного пробірного контролю, бухгалтерського обліку та аудиту, випуску і

проведення лотерей, а також забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, державного фінансового контролю, державного внутрішнього фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів, коштів клієнтів відповідно до законодавства, запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, забезпечує формування державної політики у сфері організації та контролю за виготовленням цінних паперів, документів суворої звітності та забезпечує формування та реалізацію єдиної державної податкової, митної політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, державної політики у сфері контролю за трансфертним ціноутворенням, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері видобутку, виробництва, використання та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння, їх обігу та обліку.

Отже, Міністерство фінансів України забезпечує формування та реалізацію єдиної державної податкової політики.

Державна податкова служба України була утворена внаслідок проведення реформи Державної фіскальної служби України, що дало змогу вдосконалити організаційну структуру органу влади, який реалізує податкову та окрему митну політику; створити підґрунтя для демілітаризації податкових органів; покращити якість сервісів, що надаються платникам податків; підвищити прозорість і підзвітність роботи податкових та митних органів; виконати зобов'язання, взяті Україною перед Міжнародним валютним фондом, і зобов'язання відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС.

Постановою Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» від 18 грудня

2018 р. № 1200 було розпочато реорганізацію ДФС шляхом поділу на Державну податкову та Державну митну служби як окремі центральні органи виконавчої влади, які забезпечуватимуть реалізацію політики в податковій та митній сферах.

Тобто центральним органом виконавчої влади, який виконує окремі функції з реалізації податкової політики, стала Державна податкова служба України. Так, відповідно до п. 1 Положення про Державну податкову службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 06 березня 2019 р. № 227 (далі – Положення № 227), Державна податкова служба України (ДПС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Ідеологія проведення такої реформи полягала в створенні моделі виконавчої влади, при якій сфера публічного управління поділена на три основні блоки:

1) нормативне регулювання у встановленій сфері суспільних відносин і контроль за функціонуванням органів у зазначеній галузі;

2) реалізація контрольних чи контрольно-наглядових повноважень у певній сфері діяльності;

3) надання послуг, які мають право надавати держава, й управління державним майном.

Унаслідок реформи утворено міністерства, служби, агентства. Міністерства відповідно мають право здійснювати нормативно-правове регулювання, служби – контроль і нагляд у певній галузі суспільних відносин, агентства – надавати послуги й управляти державним майном і виконувати правозастосовні функції.

Система виконавчої влади, безумовно, потребує спрощення її складу та зв'язків з іншими органами державної влади, а також деталізації завдань функціональної діяльності цих органів. Однак, проведена реформа державного управління не дає змогу з граничною точністю визначити всю структуру органів

виконавчої влади, розмежувати й систематизувати окремі функції державного управління.

На цьому етапі розвитку державного управління система органів виконавчої влади поки що не має чіткої взаємоузгодженої структури. До того ж перетворення органів виконавчої влади недостатньо торкнулося вирішення нагальних проблем здійснення такого виду діяльності держави, як податковий контроль, форм його проведення, сутності та видів. Разом з тим, проведена реформа мала помітний вплив на статус органів влади, уповноважених здійснювати зазначений вид контролю.

Податкові органи з органів влади загальної компетенції перетворилися на органи влади спеціальної компетенції, і їх основною діяльністю, виходячи з аналізу положень Положення № 227, на сьогодні є здійснення податкового контролю. Безперечно, досвід зарубіжних країн, зокрема Франції, показує доцільність об'єднання всіх державних органів, уповноважених у сфері доходів або видатків, під керівництвом Міністерства фінансів. Однак, щодо специфіки діяльності того чи іншого органу влади, то, на наш погляд, недостатньо чітко встановлено сферу діяльності Державної податкової служби України. Разом з тим, за податковими органами збереглися функції контролю за наявністю державної реєстрації платника податків, валютного контролю, контролю за правильністю застосування законодавства про РРО та законодавства щодо регулювання виробництва й обігу спиртів, біоетанолу, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального.

Так, відповідно до пп. 36 п. 6 Положення № 227, ДПС для виконання покладених на неї завдань має право під час проведення перевірки та розгляду результатів перевірки отримувати письмові пояснення від посадових осіб з питань, що стосуються предмета перевірки, та їх документальне підтвердження, зокрема щодо провадження особою господарської діяльності без державної реєстрації [137].

Відповідно до ст. 15 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»

від 6 липня 1995 р. № 265/95-ВР, контроль за додержанням суб'єктами господарювання порядку проведення розрахунків за товари (послуги), операцій з видачі готівкових коштів держателям електронних платіжних засобів та інших вимог цього Закону здійснюють контролюючі органи шляхом проведення фактичних та документальних перевірок відповідно до Податкового кодексу України.

Контроль за додержанням суб'єктами господарювання порядку виконання операцій з торгівлі валютними цінностями в готівковій формі здійснюють Національний банк України та центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, шляхом проведення перевірок відповідно до закону.

Варто зауважити, що, відповідно до Положення № 227 [137], відсутність законної можливості у податкових органів впливати на нормативно-правове регулювання в податковій сфері може негативно позначитися на відносинах податкового органу з платниками податків, оскільки ДПС, згідно з пп. 2 п. 4 вказаного вище Положення, розробляє проєкти законів України, проєкти актів Президента України, Кабінету Міністрів України, проєкти наказів Мінфіну та пропозиції щодо інших нормативно-правових актів з питань, що належать до сфери діяльності ДПС, та в установленому порядку подає їх Міністру фінансів [89, с. 58].

Нормативно-правове регулювання податкових відносин здійснює на підзаконному рівні Міністерство фінансів України (наприклад, Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20 серпня 2015 р. № 727 [139]).

Податкове законодавство в Україні є досить складним, безперервно змінюється та вдосконалюється. У зв'язку із чим важко передбачити всі можливі зміни при прийнятті того чи іншого податкового закону про внесення змін до

Податкового кодексу України. Нормативно-правові акти органів влади, зокрема колишньої Державної податкової адміністрації України (до 10 грудня 2010 р.) та Державної податкової служби (до 25 грудня 2012 р.), проходили необхідну реєстрацію в Мін'юсті України й дозволяли регламентувати відносини, що не були врегульовані нормами права на рівні законодавчого акту, заповнюючи прогалини чинного законодавства України. ДПА та ДПС України (до 25 грудня 2012 р.) під час свого існування проводили велику роботу не лише з роз'яснення чинних нормативно-правових актів, а й з узагальнення практики їх застосування, аналізу результатів перевірок, звітних і статистичних даних.

Зазначений обсяг повноважень цього контролюючого органу держави давав змогу своєчасно й повно реагувати на зміни, що відбувалися в податковій сфері.

Суспільство, галузеві комітети Верховної Ради України, Кабінет Міністрів України та й Міністерство фінансів України вимагають звітування про проведену роботу від керівника податкового органу, оскільки відповідальність за повноту та ефективність реалізації передбачених законодавством функцій, покладених на податкові органи, несуть останні, у тому числі в особі керівника. Відповідно, важливим є те, що податкові органи повинні володіти дієвими засобами та інструментами, покликаними забезпечити виконання поставлених завдань, здійснення владних повноважень, мати можливість їх швидко змінювати, доповнювати в разі необхідності, усувати ті прогалини, які використовують платники податків, щоб ухилятися від сплати податків (вдалим прикладом у цій ситуації може слугувати Автоматизована система аналізу та управління ризиками (АСАУР), яку використовують митні органи, як сукупність програмно-інформаційних комплексів, які забезпечують функціонування системи управління ризиками під час митного контролю та оформлення товарів і транспортних засобів. АСАУР сформована на досвіді запобігання, прогнозування та виявлення порушень митного законодавства).

Безсумнівно, відсутність функції нормативно-правового регулювання, підготовки та прийняття нормативно-правових актів у Державної податкової

служби України станом на сьогодні ускладнила роботу з оперативного реагування на зміни, що відбуваються в податковій сфері, а також вплив на вдосконалення норм чинного податкового законодавства. Крім того, надала можливість несумлінним платникам податків ухилятись від оподаткування та зловживати правами (як приклад визначення критеріїв ризиковості операцій та платників податків з негативною податковою історією для функціонування СМКОР) [89, с. 58]. Однак, така функція, як інформування платників податків про чинні податки і збори, надання роз'яснень з питань оподаткування збереглася за податковими органами. Так, зокрема, відповідно до пп. 73–74, 76 п. 4 Положення № 227 [137], ДПС формує свою інформаційну політику та її територіальних органів, інформує суспільство про показники роботи, напрями та підсумки діяльності ДПС у порядку та способи, передбачені законодавством, організовує у засобах масової інформації роз'яснювальну роботу, пов'язану із застосуванням законодавства з питань, що належать до компетенції ДПС.

Наразі виникла ситуація, за якої існує два органи влади, які можуть надавати інформаційну допомогу з питань застосування податкового законодавства України, – Міністерство фінансів України та Державна податкова служба України. Для регламентування діяльності цих органів влади щодо інформування платників податків з питань оподаткування, на наш погляд, потрібно розмежовувати повноваження в зазначеній сфері Крім того, як свідчить практика, на прикладі підготовки й надання узагальнювальних податкових консультацій, контролюючі органи (ДПС, Міндоходів) були більш ефективними при реалізації цієї функції, на відміну від Міністерства фінансів України у 2017 р. – першій половині 2020 р. [89, с. 59]

Отже, у результаті проведення реформи державного управління податковий орган став спеціалізованим державним органом, що виконує функції з податкового контролю.

Податковий контроль, як визначено ст. 61 Податкового кодексу України, – система 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 [127].

Поняття податкового контролю в розумінні Податкового кодексу України – це не лише перевірки платників податків, а й ведення їх обліку; моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до ст. 39 «Трансфертне ціноутворення» цього Кодексу; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів; проведення звірок, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин [127].

Варто зауважити, що виконання частини із цих функцій перебуває на межі діяльності, регламентованої адміністративно-правовими нормами, наприклад, відповідно до Положення № 227 [137], ДПС здійснює ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, з оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібної торгівлі алкогольними напоями, тютюновими виробами та контроль за таким виробництвом; здійснює ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва пального, з оптової, роздрібної торгівлі та зберігання пального і контроль за таким виробництвом; організовує реєстрацію та облік реєстраторів розрахункових операцій, що застосовуються для реєстрації розрахункових операцій за товари (послуги), реєстрацію розрахункових книжок, книг обліку розрахункових операцій.

Зокрема, на нашу думку, поняття податкового контролю значно ширше, ніж регламентоване Податковим кодексом України. Вважаємо, що перехід у площину електронного документообігу та обміну інформацією не лише на рівні державних органів, відповідних інституцій іноземних держав, запровадження

непрямих методів оподаткування, роз’яснювальна робота податкового органу з метою недопущення та/або упередження порушень податкового законодавства, налагодження тісної співпраці з органами державного фінмоніторингу також є складовими податкового контролю.

Розглядаючи проблему правового регулювання податкового контролю, необхідно також провести аналіз тих змін чинного законодавства України, які мають бути спрямовані на вдосконалення податкового адміністрування.

На сьогодні у фінансово-правовій науці не існує єдиного підходу до розуміння терміна «податкове адміністрування», проте, відповідно до п. 14.1.1-1 ст. 14 Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [127], 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.

Однак, на нашу думку, метою податкового адміністрування має бути вдосконалення податкового контролю, упорядкування податкових перевірок та документообігу в податковій сфері, обліку платежів і платників, покращення умов для самостійного сумлінного виконання платниками податків конституційного обов'язку зі сплати встановлених чинним законодавством України податків і зборів, розширення законодавчо закріплених гарантій дотримання прав та законних інтересів платників податків [89, с. 61].

На наш погляд, комплекс заходів, спрямованих на вдосконалення податкового адміністрування, не може обмежуватися лише зміною порядку

проведення податкового контролю. Вказану діяльність потрібно розглядати більш широко.

Так, податкове адміністрування може включати в себе [89, с. 62]:

1. Правову регламентацію діяльності податкових органів щодо здійснення податкового контролю, яка, у свою чергу, включає: упорядкування форм проведення податкового контролю, детальне закріплення в чинному законодавстві України всієї процедури проведення податкових перевірок та інших заходів податкового контролю; норм, що детально не лише регламентуватимуть дії посадових осіб при проведенні податкового контролю, а й обов'язки та відповідальність платників податків при проведенні останнього; виключення положень з Податкового кодексу України, що суперечать одне одному (колізія норм) і призводять до неоднозначного розуміння та тлумачення (наприклад, щодо сплати акцизного податку виробниками тютюнових виробів, які експортуються за межі України, зокрема при переробці давальницької сировини), що відповідатиме принципу правової визначеності та практиці Європейського Суду з прав людини (наприклад, рішенню ЄСПЛ у справі «Щокін проти України» від 14 січня 2011 р. (остаточне рішення). До речі, відповідно до постанови Верховного Суду від 24 січня 2019 р. у справі № 818/433/14, платник податків має право бути повідомлений належним чином про дату та час проведення перевірки до початку проведення такої. Однак, норма п. 77.4 ст. 77 Податкового кодексу України не містить застереження щодо ознайомлення платника з вказаними документами саме за 10 днів до початку проведення такої перевірки за умови надсилання платнику податків копії наказу та письмового повідомлення рекомендованим листом з повідомленням про вручення [127].

2. Удосконалення податкового законодавства України, зокрема, включення до Податкового кодексу України норм, що усувають прогалини нормативно-правового регулювання податкових відносин (наприклад, щодо особливостей виконання Державною податковою службою України рішень судів, імплементації та застосування механізмів передбачених у міжнародних нормативно-правових актах (e. g. «tax rulings», встановлення та доказування

наявності представництва нерезидентів), оподаткування угод про розподіл продукції).

3. Розширення законодавчо закріплених процедур у сфері податкового контролю, що дають змогу гарантувати дотримання прав і законних інтересів платників податків, закріплення за податковим органом обов'язку щодо здійснення безкоштовного консультування платників податків з питань оподаткування, у тому числі при вирішенні питань про майбутні розміри сплати податків за зверненнями до податкового органу платника податків.

4. Введення нових процедур, що дають змогу мінімізувати витрати, пов'язані з оподаткуванням: по-перше, витрат платника податку, пов'язаних з поданням фінансової звітності та бухгалтерської документації до податкового органу; документів, що запитуються податковими органами при проведенні податкових перевірок, по-друге, витрат держави, спрямованих на здійснення заходів податкового контролю, проведення експертиз, направлення податкових вимог і податкових повідомлень-рішень тощо.

При цьому потрібно зазначити, що як удосконалення податкового законодавства України, так і мінімізація витрат платників податків та держави, пов'язаних з оподаткуванням і адмініструванням податків, дасть змогу ефективніше проводити економічну політику, покращити становище малого й середнього бізнесу в країні, що позитивно вплине на податкові надходження до Державного бюджету України та забезпечить дотримання основних принципів податкового законодавства.

Отже, податкове адміністрування має не обмежуватися упорядкуванням форм податкового контролю, а включати в себе весь комплекс заходів, спрямованих на вдосконалення оподаткування, розвиток інституту захисту прав і свобод платника податків, надання податковим органам необхідних для реалізації визначених чинним законодавством функцій прав та повноважень, проведення ефективної політики в податковій сфері.

На основі проведеного аналізу можна виділити основні напрями розвитку податкового контролю, якими, на наш погляд, є: удосконалення норм, що

регламентують порядок проведення податкового контролю; розширення законодавчо закріплених гарантій дотримання прав і законних інтересів платників податків при балансі повноважень податкових органів з урахуванням їх статусу, завдань, що перед ними стоять за чинним законодавством України (e. g. безспірне списання податкового боргу, який виник унаслідок самостійно задекларованих платником сум податків і зборів до сплати, розкриття банківської таємниці тощо).

Отже, реформа державного управління та реорганізація деяких центральних органів виконавчої влади України були спрямовані на впорядкування структури органів виконавчої влади, змінили статус податкових органів, підпорядкувавши їх Міністерству фінансів України, яке є уповноваженим органом держави у сфері розробки та забезпечення реалізації податкової політики держави. Однак компетенція податкових органів має галузевий характер, основним завданням яких є саме державний контроль за дотриманням податкового законодавства України. У зв'язку із цим можливою є зміна статусу податкових органів, наділення їх повноваженнями щодо прийняття підзаконних нормативно-правових актів. Для цього ми пропонуємо внести відповідні зміни до Положення про Державну податкову службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227, які регламетувалии б повноваження ДПС України в частині прийняття відповідних підзаконних нормативно-правових актів у вигляді наказів та інструкцій, що слугуватиме належному виконанню поставлених завдань, здійснення владних повноважень податковими органами шляхом зміни, доповнення, усування прогалин чинного податкового законодавства в рамках Податкового кодексу України [89, с. 64].

2.2. Нові форми міжнародного податкового співробітництва в питаннях здійснення податкового контролю

Сьогодні для того, щоб неухильно дотримуватися податкового законодавства, уряди держав повинні рухатися шляхом більш скоординованих дій і протидіяти ухиленню від оподаткування спільними зусиллями, використовуючи новітні інструменти у сфері міжнародного співробітництва з податкових питань.

Міжнародне співробітництво з податкових питань включає в себе ряд методів, виявлених і розроблених спільними зусиллями податкових адміністрацій держав і міжнародних організацій, що здійснюють роботу у сфері оподаткування. Кожен з методів спирається на нормативно-правову базу, що дає змогу здійснювати податковий контроль за діяльністю платників податків не лише в межах національної держави, а й за її межами, а також володіє унікальними характеристиками, особливостями, перевагами та недоліками. Для найбільш повного вивчення ознак, характеристик, властивостей і факторів кожного конкретного методу ми пропонуємо їх класифікацію за певними критеріями. Необхідність класифікації зумовлена, по-перше, її відсутністю у відомих джерелах наукової літератури; по-друге, необхідністю диференціації досліджуваних явищ; по-третє, потребою проведення порівняльного аналізу та виявлення слабких рис у кожному конкретному методі, що дало б змогу сфокусувати увагу на найбільш проблемних аспектах. Представлені нами методи відрізняються за ступенем вивченості, обсягом і складом необхідних витрат, однак, мають спільну мету – припинення випадків ухилення від сплати податків і збільшення надходжень до державного бюджету. Ця класифікація, поряд з існуючими методами (обмін податковою інформацією, адміністративна допомога між органами контролю різних держав), має таку структуру:

– одночасна податкова перевірка;

– спільна податкова перевірка;

– податкова перевірка за кордоном.

Розподіл методів міжнародного співробітництва податкових адміністрацій за ступенем вивченості, значенням і результативності виглядає так. Методи, які, на нашу думку, мають перспективне значення й потребують подальшого визначення:

– одночасна податкова перевірка;

– спільна податкова перевірка;

– податкова перевірка за кордоном.

Ця класифікація зачіпає всі відомі на сьогодні методи співпраці податкових адміністрацій з метою підвищення ефективності справляння податків і дає точну характеристику кожному з них.

На нашу думку, одним з потенційно ефективних способів міжнародного співробітництва з метою здійснення ефективного податкового контролю є проведення одночасних податкових перевірок.

Одночасні податкові перевірки (Simultaneous Tax Examinations) – це податкова перевірка платників податків (платника податків), щодо яких (якого) обидві держави мають взаємну або відносну зацікавленість, яку здійснюють дві або більше держав одночасно й незалежно одна від одної, кожна на своїй території для подальшого обміну необхідною податковою інформацією та здійснення податкового контролю.

Одночасні податкові перевірки можуть стати однією з форм співпраці з вирішення широкого кола міжнародних податкових питань. Одночасні податкові перевірки можуть проводитися, коли інформація, наявна в третіх країн, є так званим «ключем» до податкової перевірки.

Інструмент проведення одночасних податкових перевірок може бути створений для вирішення ситуацій, коли справжня природа угоди контрагентів з різних країн була прихована за допомогою участі в ній офшору.

Як дотримання законодавчих вимог і засоби контролю, що використовують податкові адміністрації, так і одночасні податкові перевірки ефективні у випадках міжнародного ухилення від оподаткування відповідними суб’єктами

господарювання, які мають цю мету. Перевірка може стосуватися як прямих, так і непрямих податків. Вона допомагає у викритті фактів використання законодавства в своїх інтересах або порушенні чинного законодавства й відповідних процедур в окремих державах. Одночасні податкові перевірки зможуть забезпечити високий рівень ефективності щодо обміну податковою інформацією між різними податковими юрисдикціями країн. Також вони можуть скорочувати відповідність податкового тягаря для платників податків за допомогою координації запитів, що надходять з компетентних податкових органів різних держав. Крім зазначеного вище, одночасні податкові перевірки також можуть відіграти значну роль щодо уникнення подвійного оподаткування.

Деякі країни, які здійснюють процедури одночасних податкових перевірок протягом декількох років, повідомляють, що цей засіб є ефективним методом податкового контролю. Наприклад, податкові органи Скандинавських країн здійснюють процедуру проведення багатосторонніх одночасних податкових перевірок протягом декількох років і досягли позитивних результатів сфері контролю як за оподаткуванням прямими податками, так і ПДВ.

Інші форми міжнародного співробітництва у сфері оподаткування можуть здійснюватися в процесі проведення одночасної податкової перевірки. Наприклад, рекомендована присутність аудитора з однієї Договірної Держави при проведенні одночасної податкової перевірки в другій Договірній Державі. Також цей вид податкового контролю супроводжується відповідним запитом про надання інформації.

Нормативно-правовою базою для проведення одночасних податкових перевірок є:

– стаття «Обмін інформацією» двосторонньої податкової конвенції, як вона сформульована в ст. 26 Модельної Конвенції ОЕСР щодо податків на дохід і капітал (є договором про уникнення подвійного оподаткування стосовно резидентів однієї або обох країн, що укладають цю угоду, та є рекомендованою до застосування всіма країнами – членами ОЕСР), а також відповідна стаття угод (конвенцій) про уникнення подвійного оподаткування;

– ст. 8 Спільної Конвенції Ради Європи та ОЕСР про надання взаємного адміністративного сприяння з податкових питань;

– ст. 12 Конвенції країн Північної Європи про сприяння з податкових питань;

– ст. 8b Директиви Ради ЄС 77/799/ЕЕС про взаємну допомогу, доповнена Директивою Ради 2004/56/ЕС93/2003;

– ст. 12 Регламенту Ради ЄС про адміністративному співпрацю у сфері ПДВ 1798/2003;

– положення угод про обмін податковою інформацією, змодельовані на базі ст. 5 СІАТ Модельної угоди про обмін податковою інформацією.

Будь-який обмін інформацією, який здійснюється в межах проведення одночасної податкової перевірки, повинен реалізовуватися відповідно до положень зазначених вище правових інструментів. Учасниками цієї Конвенції є Данія, Фінляндія, Гренландія, Ісландія, Фарерські острови, Норвегія та Швеція.

Пропозиція (запит) щодо проведення одночасної податкової перевірки не вимагає певного формату й має включати таку інформацію:

– ПІБ платника податків(ів), адреса, ідентифікаційний номер платника податків(ів), реєстраційний номер платника(ів) ПДВ;

– короткий опис справи; причина, з якої необхідна співпраця країн; бюджетно-податковий та фінансовий ризик;

– які країни повинні брати участь і в чому;

– попередній план перевірки: період проведення перевірки, податки, що підлягають перевірці, графік проведення тощо.

Посадова особа податкового органу, яка бере участь у проведенні одночасної податкової перевірки, повинна мати відповідну повну вищу освіту, достатню кваліфікацію й володіти практичним досвідом податкового інспектора, а також мати професійний досвід у питаннях, з яких проводиться одночасна податкова перевірка, і достатні знання іноземної мови.

План проведення одночасної податкової перевірки погоджується на первинній зустрічі представників податкових органів країн і включається в

протокол зустрічі, в якому відображаються цілі одночасної податкової перевірки, правова основа, платники податків, яких потрібно перевірити, податки й періоди, які необхідно включити в перевірку, сфери контролю та якого роду інформацією необхідно обмінятися під час перевірки, графік проведення перевірки в кожній країні тощо, контактна інформація учасників, зайнятих в одночасній податковій перевірці, компетентні органи, процедури обміну податковою інформацією.

Основними критеріями для вибору платника податків(ів) для проведення одночасної податкової перевірки є:

– вказівка на істотне недотримання платником податків податкового законодавства держав-партнерів;

– вказівка на інші форми міжнародного «агресивного податкового планування», яке може викликати додатковий податковий дохід у державах-партнерах; вказівка на те, що економічні показники платника податків або пов'язаних платників податків суттєво є гіршими, ніж очікувалося;

– платник податку відображає в податковій звітності збитки, особливо, якщо збитки відображаються протягом тривалого періоду часу;

– випадки, коли платник податків незалежно від рентабельності сплачує незначні суми податків або не сплачує їх зовсім.

На нашу думку, одночасна податкова перевірка може бути використана для визначення правильності податкових зобов'язань платників податків і полегшення процедури обміну податковою інформацією у випадках, коли:

– передбачено використання платником податків очевидних прийомів уникнення від оподаткування або контрольованих фінансових схем, маніпуляцій із цінами, розподіл витрат;

– передбачено наявність незадекларованого доходу й використання схем ухилення від оподаткування, включаючи відмивання грошових коштів, неправомірну вигоду, підкуп, незаконні платежі тощо;

– передбачено уникнення від оподаткування або наявні схеми ухилення від оподаткування, включаючи використання низькоподаткових юрисдикцій;

– дохід розподіляється між платниками податків у різних податкових юрисдикціях або використовуються прийоми трансфертного ціноутворення;

– застосовуються методи використання прибутку в спеціальних сферах, таких як всесвітня торгівля й нові фінансові інструменти.

На нашу думку, одночасні податкові перевірки є інструментом, що дасть змогу визначати правильність обчислення податкових зобов'язань асоційованих підприємств у випадках, коли, наприклад, витрати й доходи розподіляються між платниками податків у різних податкових юрисдикціях, інакше, коли мають місце питання трансфертного ціноутворення. Отримання необхідної інформації й визначення фактів і обставин щодо таких питань, як умови трансфертного ціноутворення між взаємозалежними підприємствами в двох або більше юрисдикціях, може бути складним для податкових адміністрацій країн, особливо в тих випадках, коли платник податків відмовляється співпрацювати або не надає вчасно необхідну податкову інформацію. Проте, одночасна податкова перевірка здатна допомогти податковим органам встановити необхідні факти швидше й ефективніше, а також економічно вигідніше для податкових адміністрацій.

Цей вид міжнародного податкового співробітництва також дає змогу ідентифікувати на ранній стадії потенційні публічно-правові спори з питань трансфертного ціноутворення, тим самим мінімізувавши судові процеси з платниками податків, які можуть розтягнутися на роки. Така ситуація можлива, коли на підставі інформації, отриманої в ході проведення одночасної податкової перевірки, податкові інспектори, які беруть участь у перевірці, мають можливість обговорити будь-які розбіжності в думках щодо умов трансфертного ціноутворення, які мають місце між взаємозалежними підприємствами, і здатні залагодити ці розбіжності.

У подібних ситуаціях податкові інспектори повинні, наскільки це можливо, прийти до єдиної правової позиції щодо визначення та оцінки фактів, виклавши всі можливі розбіжності в оцінці фактів, а також надавши належну правову оцінку умов трансфертного ціноутворення. Вищевказані моменти згодом можуть стати основою для подальших процедур взаємного узгодження. Іншими словами,

подібний підхід мінімізує труднощі при проведенні процедури взаємного узгодження, які могли б виникнути через брак необхідної інформації. Взаємозалежні компанії також можуть отримати вигоду від одночасної податкової перевірки, яка буде виражатися в збереженні часу й ресурсів.

Таким чином, одночасні податкові перевірки проводять переважно для цілей трансфертного ціноутворення та для перевірки сплати ПДВ.

Одночасні податкові перевірки держави здійснюють окремо в межах внутрішнього законодавства та практики податкових адміністрацій кожної держави з використанням доступних положень про обмін податковою інформацією.

У всіх випадках інформація, отримана податковим органом у ході проведення одночасної податкової перевірки, буде вважатися конфіденційною.

На нашу думку, факторами успіху при проведенні одночасних податкових перевірок буде таке:

– обмежена кількість країн;

– якісна попередня перевірка;

– зацікавленість;

– домовленості, зафіксовані в протоколі;

– зв'язок, обмін податковою інформацією/перехресна перевірка;

– дотримання законодавства та нормативно-правове регулювання.

Ми вважаємо, що основною проблемою в цій галузі є недостатній досвід держав у проведенні цих заходів. Багато держав стверджують, що, незважаючи на те, що одночасні податкові перевірки є сучасним і ефективним правовим інструментом співпраці податкових адміністрацій, держави беруть у них участь украй рідко, наприклад, не більше ніж п'ять разів на рік. Такими країнами є: Австралія, Бельгія, Канада, Данія, Ірландія, Нідерланди, Нова Зеландія, Польща, Великобританія, США. Іспанія в 2013–2016 рр. провела 19 одночасних податкових перевірок. Найбільший і позитивний досвід у сфері проведення одночасних податкових перевірок мають країни Північної Європи. Координаційна група країн Північної Європи з одночасних податкових перевірок

складається з Данії, Фінляндії, Норвегії та Швеції. Багато років податкові адміністрації країн Північної Європи проводять одночасні податкові перевірки, результати яких щороку представляють на нарадах голів контролюючих органів з податкових питань країн Північної Європи, в ході яких було прийнято рішення продовжувати роботу на безперервній основі й по можливості посилювати її. Співпраця в межах одночасних податкових перевірок має здійснюватися тоді, коли вважається, що таким чином країни, що беруть участь у них, здатні досягти більш швидких і якісних результатів, ніж при здійсненні внутрішньої податкової перевірки.

Податкові перевірки за кордоном (Tax examinations abroad). Традиційно обмін податковою інформацією між компетентними органами іноземних держав здійснюється в письмовій формі, яка часто є досить трудомісткою й вимагає великих витрат часу. Тому ефективність обміну податковою інформацією може знижуватися порівняно з іншими формами міжнародного співробітництва з податкових питань.

Для того, щоб спростити для податкової адміністрації процес формування детального розуміння ділових відносин між резидентом держави, щодо якої проводиться перевірка, і його іноземними партнерами, корисно проведення податкової перевірки в цій іноземній державі. Крім того, досить часто податкові інспектори не в змозі перевірити бухгалтерську звітність у своїй державі, оскільки законодавство цієї держави дає право платнику податку зберігати звітність у будь-якій іншій державі. У всіх перелічених вище випадках застосовують податкові перевірки за кордоном.

На нашу думку, податковою перевіркою за кордоном є така, за якої одна договірна сторона-держава має право дозволити представникам іншої договірної сторони-держави прибути на територію першої сторони з метою допиту осіб і перевірки податкової та бухгалтерської звітності з письмової згоди осіб, щодо яких проводиться перевірка. Компетентні органи другої сторони повинні повідомити компетентні органи першої сторони про час і місце зустрічі з

особами, які перевіряються. Основним принципом такого співробітництва є принцип взаємності.

Якщо внутрішнє законодавство запитуваної держави допускає присутність іноземних перевіряючих при проведенні податкової перевірки, офіційні представники компетентного органу сторони, що приймає, можуть брати участь у проведенні податкової перевірки, що має здійснюватися запитуваною державою.

Участь представників іноземних податкових органів у податковій перевірці, що здійснюється запитуваною державою, може бути як активною, так і пасивною. Згідно із законодавством деяких держав, наприклад Франції, допускається лише пасивна присутність іноземних перевіряючих у ході податкової перевірки. Іншими словами, заборонено проведення допитів, обшуків платника податків чи інших свідків, витребування документів та інші заходи безпосередньо іноземним податковим інспектором.

Окремі держави допускають активну участь компетентних іноземних посадових осіб контролюючих органів при проведенні податкової перевірки. За цих обставин деякі країни дозволяють іноземним податковим інспекторам проводити допити, вивчати бухгалтерську та податкову звітність платника податків у межах податкової перевірки.

Також можлива ситуація, коли податкова адміністрація може уповноважити перевіряючого з іншої країни оглянути територію компанії, опитати свідків і перевірити звітність платника податків з письмовою згодою особи, яка перевіряється. У цьому випадку запитувана держава може визначити як обов'язкову умову присутність у ході проведення контрольних заходів податкового інспектора цієї запитуваної держави. За цих обставин іноземні податкові інспектори не мають можливості примусово змусити розкрити будь-яку інформацію. Цей підхід корисний для таких юрисдикцій, які дають змогу запитуваній стороні зберігати повний контроль над процесом і бути звільненими від будь-яких витрат, з якими вони могли б зіткнутися.

Так само, як і одночасні податкові перевірки, податкові перевірки за кордоном вважають ефективним інструментом контролю, оскільки отримана в їх ході інформація є найбільш корисною й точною.

На нашу думку, податкові перевірки за кордоном скорочуватимуть дотримання податкового тягаря платниками податків за допомогою того, що податкові адміністрації працюють спільно над питаннями щодо одного й того самого платника податків або групи платників податків. Подібна співпраця скорочуватиме кількість витрат і суттєво зекономить час, що є перевагою як для платника податків, так і для податкових адміністрацій різних країн.

Податкові перевірки за кордоном супроводжуються запитом про надання податкової інформації. Загалом міжнародний обмін податковою інформацією існує у трьох видах:

1) обмін інформацією на прохання, тобто надання інформації за запитом уповноваженого органу держави, що робить запит;

2) автоматичний обмін, тобто обмін податковою інформацією на періодичній основі між договірними державами;

3) спонтанний обмін, який передбачає надання податкової інформації без попередньої домовленості.

Зауважимо, що обмін податковою інформацією, як і надання податкових преференцій, здійснюється на основі принципу взаємності, а юридичною підставою для такого обміну є багатосторонні та двосторонні угоди, зокрема:

1. Двосторонні договори:

– про уникнення подвійного оподаткування (Double Tax Treaty);

– про обмін податковою інформацією (Tax Information Exchange Agreement – TIEA).

2. Багатосторонні договори з питань обміну податковою інформацією.

Угоди про уникнення подвійного оподаткування, прийняті на основі Модельної Конвенції ОЄРС стосовно податків на доходи і капітал від 1977 р., здебільшого дублюють положення ст. 26 Конвенції, відповідно до якої компетентні органи договірних сторін здійснюють обмін інформацією, яка може

бути корисною для реалізації положень Конвенції або для забезпечення виконання внутрішнього законодавства договірних сторін, яке стосується податків будь-якого виду.

Вважаємо, що договори про обмін податковою інформацією активно укладають останніми роками для імплементації звітування в розрізі країн (Country-by-Country Reporting) та виконання кроку 13 BEPS.

Серед багатосторонніх угод це Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових спорах від 1998 р., яку підписано між країнами – членами Ради Європи та країнами – членами ОЕСР.

Проте головним недоліком згаданих інструментів обміну податковою інформацією є те, що всі вони передбачають лише один із видів обміну податковою інформацією – надання інформації за запитом. Це зумовлено різними факторами, основний з яких полягає в готовності держави надавати інформацію на взаємній основі, наявністю угоди між країнами.

Тому наразі акцент роблять на автоматичний обмін податковою інформацією. Першим подібним актом, який запрацював на локальному рівні, стала Директива ЄС 2005 р. «Про заощадження» (EUSTD), яка ще в 2005 р. передбачала автоматичний обмін інформацією між країнами ЄС про виплату доходів на користь нерезидентів з інших країн ЄС. На сьогодні обмін податковою інформацією в межах Європейського Союзу здійснюється на підставі таких ключових документів:

– Директива Ради ЄС «Про адміністративне співробітництво в галузі оподаткування» 2011/16/EU від 15 лютого 2011 р., що передбачає обмін податковою інформацією за запитом між країнами – членами ЄС, одночасні податкові перевірки у двох і більше країнах – членах ЄС, участь у податкових перевірках та вручення документів на території іншої країни – члена ЄС. Крім того, з 2015 р. такі країни зобов’язані ввести в дію закони та адміністративні процедури, які передбачають обов’язковий автоматичний обмін інформацією щодо податкових періодів, що починаються з 01 січня 2014 р.;

– Директива Європейського Парламенту та Ради ЄС «Про запобігання використанню фінансової системи з метою відмивання коштів та фінансування тероризму» 2005/60/ЄС від 26 жовтня 2005 р.;

– Директива Ради ЄС 2003/48/ЄС від 03 червня 2003 р. «Щодо оподаткування доходу від накопичення заощаджень у формі виплати відсотків» (у редакції Директиви Ради ЄС 2014/48/EU від 24 березня 2014 р.).

Значним кроком для України було підписання та ратифікація Закону про податкову звітність із закордонних рахунків (Foreign Account Tax Compliance Act), більш відомого як FATCA (прийнятий у 2010 р. в США), який є унікальним актом, оскільки зобов'язує іноземні фінансові установи в автоматичному режимі звітувати перед Службою внутрішніх доходів США про стан рахунків американських платників податків та про рух коштів на їхніх рахунках. У разі невиконання фінансовими установами таких приписів їх очікує накладення фінансових санкцій у розмірі 30% від розміру коштів, про які не була подана звітність.

Враховуючи позитивний досвід FATCA у сфері автоматичного обміну інформацією, 15 липня 2014 р. Радою ОЕРС було затверджено Єдиний стандарт звітності (Common Reporting Standard – CRS), який передбачає періодичний (раз на рік) обмін податковою інформацією між державами, що долучилися до його впровадження. Стандарт встановлює:

– яка інформація про фінансові рахунки підлягає обміну;

– які фінансові установи зобов'язані подавати інформацію;

– види рахунків та платників податків, на які поширюється дія Стандарту;

– процедури перевірки фінансових установ.

Для імплементації CRS держави повинні підписати Багатосторонню конвенцію про співробітництво між компетентними органами з питань автоматичного обміну інформацією за стандартом CRS (Multilateral Competent Authority Agreement). Запровадження CRS здійснюється у два етапи.

1. Приєднання до Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових спорах від 1998 р.

2. На підставі ст. 6 Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових спорах від 1998 р., приєднання до Багатосторонньої конвенції про співробітництво між компетентними органами з питань автоматичного обміну інформацією за стандартом CRS.

Проте перший етап не є обов'язковим і для держави, яка виявила бажання впровадити CRS, достатньо підписати лише Multilateral Competent Authority Agreement, адже вона є відкритою для підписання.

Україна приєдналася до Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових спорах від 1998 р. ще в 2004 р., а почала діяти вона з 27 липня 2009 р. У 2013 р. було ратифіковано Протокол до Конвенції, який набрав чинності для нашої країни 01 вересня 2013 р.

Таким чином, Україна як одна з країн – учасниць Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових спорах може отримувати інформацію про компанії та їхніх власників навіть з тих юрисдикцій, з якими відсутні подібні двосторонні договори. Крім того, Конвенція передбачає не лише отримання інформації, а й можливість проведення контролюючими органами податкових перевірок за кордоном.

У 2013 р. Україна приєдналася до Глобального форуму з транспарентності та обміну інформацією для податкових цілей у межах ОЕСР та зобов'язалася дотримуватися міжнародних стандартів прозорості, проте обмін інформацією в автоматичному режимі не здійснює, до впровадження CRS не приєдналася. Але, за словами міністра фінансів О. Данилюка, Україна планує здійснювати автоматичний обмін інформацією про рахунки нерезидентів, починаючи з 2019 р., а повноцінно приєднатись до Стандарту – з 2020 р.

Будь-який обмін інформацією є обов'язковою складовою, інструментом та наслідком податкових перевірок за кордоном, незалежно від того, здійснюється він за запитом чи в позаплановому порядку, і має реалізовуватися через компетентні контролюючі органи.

Для оцінювання доцільності проведення податкової перевірки за кордоном необхідно враховувати такі обставини:

– чи можна цю справу вирішити будь-якими іншими способами;

– наскільки великий потенційний збиток, заподіяний платником податків за цією перевіркою;

– які мінімальні вимоги до бухгалтерської та податкової звітності платників податків у запитуваній державі;

– чи володіє держава-заявник достатніми ресурсами для проведення перевірки за кордоном.

При направленні запиту про присутність іноземних перевіряючих при проведенні перевірки повинні бути враховані такі обставини:

– в окремих державах присутність іноземних аудиторів може бути розцінено як порушення державного суверенітету та основних принципів міжнародного права, чи може суперечити політиці цих держав або адміністративній процедурі;

– інші допускають присутність іноземних податкових інспекторів лише зі згоди платника податків, який перевіряється;

– деякі держави допускають лише пасивну присутність іноземних аудиторів при проведенні податкової перевірки як спостерігачів;

– може розглядатися можливість присутності на території держави представників зарубіжних податкових адміністрацій за умови, що податкова перевірка буде проведена відповідно до законодавства й адміністративної практики такої країни.

Держава, яка отримала запит про присутність іноземних перевіряючих при проведенні податкової перевірки, визначає, чи буде порушуватися внутрішнє законодавство, суверенітет або звичайна адміністративна процедура при прийнятті позитивного рішення, а також може чи повинна держава надати подібну можливість, якщо це буде необхідно.

На нашу думку, перешкодою для проведення податкових перевірок за кордоном є, по-перше, можлива відмова запитуваної держави дозволити присутність іноземних аудиторів при проведенні податкової перевірки в запитуваній державі. Ця відмова може бути вмотивована як об'єктивними

причинами, про які вже згадувалося вище (порушення суверенітету, порушення адміністративної процедури, порушення законодавства), так і суб'єктивним небажанням допускати присутність іноземних перевіряючих під час податкової перевірки. По-друге, проведення подібного контрольного заходу є досить витратним і застосовується лише в тих випадках, коли потенційний дохід у бюджет оцінюється як значний і в рази перевищує витрати на проведення такої податкової перевірки.

Для цілей ефективного обміну податковою інформацією необхідно об'єктивно підходити до запитів про проведення податкової перевірки в запитуваній державі. При розгляді подібних питань необхідно оцінити такі фактори:

– чи суперечить присутність іноземних аудиторів внутрішньому законодавству держави, політиці або адміністративній процедурі запитуваної держави;

– чи буде держава-заявник здатна надати можливість проведення подібної податкової перевірки в себе;

– чи достатньо інформації міститься в запиті про проведення податкової перевірки за кордоном;

– яка додаткова інформація потрібна для проведення цього контрольного заходу;

– чи є справді обґрунтованою присутність іноземних аудиторів при проведенні цієї податкової перевірки.

Необхідно зазначити, що цей вид міжнародного співробітництва з метою проведення податкового контролю не є на сьогодні розробленим достатньою мірою й рідко використовується державами. Однак ми оцінюємо цю форму співпраці як продуктивну, доцільну та ефективну.

Спільні податкові перевірки (Joint audits). Унаслідок «зникнення кордонів» у сьогоднішньому світі й зростання міжнародних угод за участю як юридичних, так і фізичних осіб, податкові органи зіткнулися з необхідністю здійснення більш

тісного міжнародного співробітництва з метою оптимізації узгодженості між національними та міжнародними податковими правилами.

Типи співпраці податкових органів можуть варіювати від традиційного обміну податковою інформацією, що здійснюється в межах угод (конвенцій) про уникнення подвійного оподаткування, до надання різної адміністративної допомоги податковим органам договірних держав, включаючи проведення спільних податкових перевірок платників податків.

Спільні податкові перевірки є новою формою скоординованих дій між державами. Спільною податковою перевіркою можна вважати таку, яка проводиться одночасно двома або більше країнами щодо одного або декількох платників податків, для отримання повної й всеохопної інформації щодо транскордонної діяльності платника податків.

Спільна податкова перевірка може бути призначена:

1) якщо країни мають загальний або взаємодоповнювальний інтерес щодо одного або більше взаємопов'язаних платників податків;

2) з метою отримання повної інформації податкових зобов'язань платника податків щодо окремих угод, коли проведення внутрішньої податкової перевірки є недостатньою.

На нашу думку, спільні податкові перевірки можуть проводитися для досягнення таких цілей:

1) розуміння відмінностей чинного законодавства та адміністративних процедур іноземних держав;

2) збільшення обізнаності податкових інспекторів щодо доступних можливостей у питаннях міжнародних податкових ризиків;

3) визнання й вивчення різних методик проведення податкових перевірок;

4) визначення та покращення майбутніх сфер співробітництва;

5) уникнення подвійного оподаткування та протидії ухиленню від сплати податків.

Вибору справи, щодо якої буде проведена спільна перевірка, мають сприяти такі фактори: наявна в двох або більше країнах інформація дасть змогу

краще провести аналіз податкового ризику; схожі або пов'язані транзакції; податкові ризики, пов'язані з конкретними секторами бізнесу; транскордонні транзакції, що відслідковують за кредитами, кредиторською/дебіторською заборгованістю тощо; місце проживання платника податку не визначено.

Спільна податкова перевірка має включати такі стадії: 1) спільні запити про надання інформації та перевірка; 2) спільні зустрічі з платником податків; 3) обмін податковою інформацією; 4) кінцевий звіт про результати.

Важливими факторами є регулярне спілкування між країнами, які беруть участь у спільній податковій перевірці щодо зібраної податкової інформації.

Предметом проведення спільних податкових перевірок мають бути такі питання:

1. Трансфертне ціноутворення.

2. Визначення місця резидентства платника податків або постійного представництва.

3. Аналіз схем, що застосовують при агресивному податковому плануванні, а також підприємств, діяльність яких здійснюється в низькоподаткових юрисдикціях.

4. Податкове шахрайство щодо ПДВ.

5. Кримінальне розслідування.

На нашу думку, проведення спільної податкової перевірки сприятиме розвитку таких позитивних факторів, як: співпраця між податковими органами й платниками податків; дотримання вимог законодавства транснаціональними компаніями; більш ефективне управління податковими питаннями в режимі реального часу; здійснення протидії ухиленню від сплати податків та уникненню подвійного оподаткування.

Термін «спільна податкова перевірка» не є юридичним. В податкових питаннях термін «спільна податкова перевірка» часто вживають для вираження ідеї про те, що дві або більше податкових адміністрацій працюють спільно. Якщо країни висловлюють бажання провести спільну податкову перевірку, першим кроком потрібно визначити законодавчу основу, у межах якої вони можуть

співпрацювати. Фундамент для співпраці в цій галузі – у мережі двосторонніх і багатосторонніх податкових угод, які надають різні можливості для міжнародної співпраці з податкових питань.

На нашу думку, основними перевагами проведення спільних податкових перевірок є, по-перше, обмін знаннями та досвідом між податковими адміністраціями зі складних податкових питань, таких, наприклад, як агресивне податкове планування. При здійсненні обміну досвідом зі специфічних податкових або економічних питань податкові органи отримують можливість застосовувати успішні зарубіжні практики, включаючи нові методики проведення податкової перевірки.

По-друге, спільні податкові перевірки можуть бути використані для боротьби з міжнародним ухиленням від оподаткування. Крім вищевикладеного, наприклад, шведська податкова адміністрація зазначає, що спільні податкові перевірки можна використовувати як підготовчий крок для усунення випадків виникнення подвійного оподаткування. Іншими словами, добре сплановані й структуровані спільні податкові перевірки здатні визначати питання подвійного оподаткування ще до початку переговорів між країнами.

Однак, незважаючи на очевидні переваги, спільні податкові перевірки мають низку недоліків.

На нашу думку, податкові адміністрації при проведенні спільного аудиту можуть зіткнутися з такими труднощами: розбіжність у внутрішніх законодавствах держав-партнерів; відмінності в адміністративних процедурах, що застосовуються податковими органами держав-партнерів; різні стандарти й процедури призначення та проведення податкової перевірки, оформлення результатів її проведення.

Основним недоліком цього виду міжнародного співробітництва з податкових питань є незначний ступінь його розробленості на законодавчому рівні та практики застосування. Спільні податкові перевірки є своєчасною відповіддю податкових адміністрацій на проблеми ухилення від оподаткування, а також подвійного оподаткування. Проте, проведення цього виду податкового

контролю можна назвати вкрай не ефективним саме через відсутність досвіду в деяких держав у цьому питанні. Однак ряд зарубіжних держав успішно застосовує цей вид міжнародного співробітництва з податкових питань для вирішення проблем подвійного оподаткування та ухилення від сплати податків.

Іншим доволі цікавим у цій сфері, на нашу думку, є питання національного суверенітету, які можуть стати значною перешкодою для спільної податкової перевірки, за винятком спільного аудиту, проведеного в рамках Директиви Ради ЄЕС 77/799/ЄЕС від 19 грудня 1977 р., яка була доповнена, перероблена і називається в сучасних умовах Директива Ради 2011/16/ EU від 15 лютого 2011 р. про адміністративне співробітництво в галузі оподаткування (Нова Директива). Законодавча основа цієї Директиви надає податковим інспекторам право здійснювати повноваження виключно всередині їх власної юрисдикції.

Ми вважаємо за можливе навести деякі приклади, які наочно демонструють перешкоди, що виникають при проведенні спільних перевірок.

Так, наприклад, відповідно до Податкового кодексу Франції й Процесуального податкового кодексу Франції, перевірка платника податків на території Франції повинна проводитися податковими інспекторами з податкової адміністрації Франції. Таким чином, ні внутрішнє законодавство держави, ні законодавство Європейського Союзу не передбачає можливості участі в податковій перевірці французького платника податків, податкового інспектора з іншої держави.

Згідно зі ст. 6 Директиви Ради ЄЕС 77/799/ЄЕС про взаємну допомогу щодо прямих податків і ст. 11 Регламенту ЄС № 1798/2003, для цілей ПДВ іноземні аудитори можуть бути присутніми при перевірці, яка має місце у Франції в рамках двосторонньої податкової угоди з іншою договірною державою. Іноземні аудитори можуть бути присутніми в офісах французької податкової адміністрації або при проведенні адміністративного податкового розслідування, що проходить у Франції. Іноземні аудитори не мають іншого права, за винятком права присутності при проведенні податкової перевірки, вони

також не мають права керувати перевіркою навіть у разі, якщо перевірка була ініційована за запитом іншої Договірної держави.

Стаття 9 Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25 січня 1988 р. уповноважує запитувану договірну державу клопотати про присутність (пасивну присутність) податкового інспектора із цієї держави при проведенні перевірки іншою договірною державою в цій державі.

Також Податковий кодекс Франції обмежує французьких аудиторів при проведенні перевірки територіальною юрисдикцією Франції. Французькі аудитори можуть бути присутніми (пасивну присутність) при проведенні перевірки на території іншої держави відповідно до положень Директиви Ради ЄЕС 77/799/ЄЕС про взаємну допомогу з прямих податків, Регламенту ЄС № 1798/2003 і Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах.

На нашу думку, податкові органи, які розглядають можливість проведення спільної податкової перевірки, можуть застосовувати більш гнучкий підхід до відповідних податкових угод, внутрішнього законодавства та адміністративної практики.

Так, наприклад, внутрішнє законодавство США є жорстким щодо розкриття інформації про платника податків, унаслідок чого США необхідно упевнитися в тому, що вони мають відповідні повноваження щодо розкриття інформації про платника податків відповідно до положень угоди або відповідно до згоди про розкриття, підписаної платником податків.

Спеціальний адміністративний район Гонконг прийняв версію 2004 р. Модельної Конвенції ОЕСР з обміну інформацією. Одночасно із цим у Гонконзі існують законодавчі норми, які передбачають гарантії щодо захисту прав платників податків на закритість і конфіденційність наданої податкової інформації. Вони включають у себе обмін інформацією на підставі вмотивованого запиту в спеціальних випадках, відсутність автоматичного та масового обміну інформацією, відсутність збору інформації.

Податкові адміністрації, які беруть участь у спільній податковій перевірці, повинні напередодні проведення цього контрольного заходу детально обговорити способи запобігання неналежному розкриттю отриманої інформації.

В Ірландії податкові перевірки проводять відповідно до Кодексу для аудиторів. Він включає в себе такі принципи законної процедури: випадкова помилка, самостійне виправлення, відсутність втрати доходу тощо. Подібні принципи можуть виявитися новими або неприйнятними для іноземного аудитора.

На нашу думку, для збільшення потенційної ефективності від проведення спільної податкової перевірки її повинні спочатку проводити ті держави, які мають схоже внутрішнє законодавство, до того ж за участю платників податків, які висловлюють бажання брати участь у проведенні подібного виду податкової перевірки.

Крім того, необхідно зазначити, що жодні зусилля міжнародного співробітництва не дадуть бажаного результату без внесення відповідних змін до внутрішнього законодавства держави, наприклад, зокрема, процесуального.

На сьогодні в Україні є певні труднощі з визнанням документів, представлених компетентними органами іноземних держав, як відповідний доказ порушення певним платником податків податкового законодавства іншої держави.

З огляду на це ми пропонуємо ввести в науковий обіг нове поняття – «міжнародний податковий контроль». У чинному законодавстві України закріплено поняття «податковий контроль», зокрема в Податковому кодексі України. Заходами податкового контролю є передбачені Податковим кодексом України форми діяльності податкових органів з контролю за дотриманням платниками податків, податковими агентами податкового законодавства. Також до заходів податкового контролю належать форми діяльності податкових органів, передбачені міжнародними договорами України, що містять положення, що стосуються оподаткування.

Ми пропонуємо введення нового поняття «міжнародний податковий контроль» – діяльність компетентних органів іноземних держав щодо здійснення податкового контролю за діяльністю платників податків, які здійснюють комерційну діяльність за кордоном, або які отримують дохід за межами своєї держави, що забезпечує дотримання податкового законодавства й перешкоджає міжнародному ухиленню від оподаткування.

Метою міжнародного податкового контролю є перешкоджання ухиленню від сплати податків на міжнародному рівні при транскордонних операціях.

Для реалізації зазначеної мети потрібно вирішити такі завдання:

– контроль за дотриманням податкового законодавства на міжнародному рівні;

– запобігання порушенням податкового законодавства на міжнародному рівні;

– забезпечення правильного обчислення та справляння податків;

– усунення міжнародного подвійного оподаткування;

– запобігання міжнародному ухиленню від сплати податків.

Міжнародний податковий контроль має здійснюватися в таких формах: обмін податковою інформацією; допомога в справлянні податків; одночасні податкові перевірки; податкові перевірки за кордоном; спільні податкові перевірки.

Основними принципами повинні бути: законність, повнота й однаковість, регулярність, достовірність результатів, пріоритет захисту прав платника податків, взаємність, конфіденційність, неприпустимість заподіяння неправомірної шкоди.

Підбиваючи підсумки, можна говорити про те, що держави мають і повинні розвивати досвід проведення одночасних перевірок, спільних перевірок, податкових перевірок за кордоном і спільно вирішувати транскордонні питання, що виникають у сфері оподаткування, зокрема подвійного оподаткування та ухилення від сплати податків, оскільки всі наявні питання в цій сфері можуть

бути вирішені за допомогою ретельного планування й відкритої комунікації між державами.

2.3. Особливості врегулювання деяких категорій податкових спорів щодо трансфертного ціноутворення

Економіка України є частиною європейської економіки, і багато компаній здійснюють свою господарську діяльність як в Україні, так і за її межами з використанням різних міжнародних структур, зокрема з метою необхідного їм податкового планування. Міжнародні податкові угоди відіграють важливу роль у регулюванні фінансової діяльності держави та посідають важливе місце в ієрархії джерел податкового права. Платникам податків вони дають гарантію, що з їх доходів і майна не будуть утримуватися подвійні податки, і надають захист від дискримінаційного оподаткування за кордоном; для держави в особі податкових органів вони забезпечують можливість взаємних прямих консультацій для вирішення багатьох спірних питань, а також для контролю за зовнішньоекономічною діяльністю своїх резидентів.

Безперечну важливість міжнародні податкові угоди мають для держави як носія економічних прав, оскільки є засобом закріплення на договірній основі своїх прав на отримання справедливої частки від оподаткування доходів і майна, отриманих резидентами від міжнародної економічної й фінансової діяльності.

У сучасних економічних умовах одним з важливих аспектів подальшого розвитку та вдосконалення податкової системи й податкового адміністрування є побудова концептуального діалогу між податковими органами та платниками податків, а також підвищення «градуса довіри» між ними.

В умовах конкуренції податкових систем різних держав розвиток таких структур може призводити до суттєвих втрат для державного бюджету України, зумовлених виведенням прибутків у країни, що надають більш сприятливий

(пільговий) режим оподаткування. Унаслідок цього наша правова система неминуче розвивається в руслі основних світових тенденцій і пристосовується до все більш складних способів та методів здійснення господарської діяльності. Зокрема, у податковому праві виникають інститути, які за допомогою методів міжнародного податкового планування дають змогу запобігати ухиленню від сплати податків. Такі правові інститути вже діють у правових системах розвинених країн.

Крім того, втрата державних податкових надходжень через агресивне податкове планування транснаціональних корпорацій об'єднала світ навколо пошуку ефективних інструментів боротьби з виведення прибутку з-під оподаткування.

Чинні міжнародні конвенції про уникнення подвійного оподаткування застосовують із зловживаннями не лише мультинаціональні корпорації, а й «внутрішні інвестори» – часто для легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом. Більшість таких конвенцій застарілі й містять звільнення від оподаткування в Україні.

Зокрема, найбільш затребуваними й ефективними серед відомих на сьогодні інститутів протидії розмивання податкової бази та виведення прибутку за кордон (далі – правила протидії BEPS) є правила регулювання трансфертних цін і так званої тонкої капіталізації. 22 листопада 2016 р. Україна подала заявку на вступ до BEPS-асоціації з 01 січня 2017 р.

Окрему увагу Верховною Радою України останні кілька років було приділено питанням трансфертного ціноутворення через прийняття відповідних змін до Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. Найбільш активно цей правовий інститут застосовують у зовнішньоторговельних відносинах, при цьому податковий аспект договірної роботи посідає одне з провідних місць при здійсненні податкового планування. Відмінності податкових систем різних країн з різними форматами визначення бази оподаткування, різними податковими ставками і строками сплати податків (у тому числі зони офшорів) є підставою для платників податків продумувати

планування фінансових потоків і переміщення їх основної частини в найбільш прийнятну для них (з погляду оподаткування прибутків) юрисдикцію.

Вказані відмінності також створюють передумови для постійного вивчення досвіду зарубіжних країн, практик ОЕСР, опрацювання новацій у міжнародному оподаткуванні та боротьбі з розмиванням податкової бази та виведенням капіталів за кордон, застосування його в практиці податкового адміністрування. Разом з тим, підвищується роль досудового врегулювання публічно-правових спорів у податковій сфері, дозволяючи учасникам процесу сформувати спільний погляд на спірну проблематику.

Конструкції, призначені для перерозподілу прибутку у формі трансфертних платежів, називають схемами трансфертного ціноутворення. Найбільш поширеним варіантом такої схеми є експорт або імпорт товарів через проміжну «офшорну» компанію із цілеспрямованим варіюванням контрактної ціни угоди із цією компанією.

Так, відповідно до постанови Верховного Суду від 20 грудня 2019 р. у справі № 818/1786/17, резидент імпортував природний газ від пов'язаної особи нерезидента та використовував при цьому метод визначення ціни у контрольованих операціях – «порівняльна неконтрольована ціна»; позивач також зазначив, що при застосуванні цього методу використано офіційні джерела інформації та проведено зіставлення з операціями природного газу резидентам України.

Верховний Суд зазначив, що використання методу «порівняльної неконтрольованої ціни» щодо контрольованих операцій імпорту природного газу від нерезидента є неможливим у зв’язку з відсутністю інформації щодо зіставних неконтрольованих операцій в офіційних джерелах інформації, а зіставлення цієї операції з операціями з реалізації нерезидентом природного газу резидентам України не відповідає вимогам податкового законодавства.

Тому за цими контрольованими операціями імпорту природного газу контролюючим органом, на думку Верховного Суду, правомірно застосовано метод «чистого прибутку» як найбільш доцільний для встановлення

відповідності цін контрольованих операцій, а досліджуваною стороною обрано фірму нерезидента як таку, що виконує найменше функцій та несе найменші ризики.

Уперше правила контролю трансфертних цін виникли в США в 1960-х рр. Питання трансфертного ціноутворення виникають при взаємодії між собою декількох компаній, що входять, наприклад, до єдиної холдингової структури з особливим режимом ціноутворення всередині компаній групи й регулювання центрів акумулювання прибутку.

Одним з перших прикладів застосування міжнародних холдингових структур була корпорація, створена братами Вести ще в 1897 р. Система договірних відносин між усіма належними їм компаніями, що забезпечували різні етапи виробництва та реалізації м'ясних консервів, була побудована так, щоб максимальний прибуток формувалася в компаній, зареєстрованих у країнах з найнижчим рівнем оподаткування. Протягом XX ст. багато міжнародних холдингів використовували трансфертні ціни аналогічно. Для захисту публічних фінансових інтересів багато держав ввели правила, які зобов'язують холдинги доводити, що ціни, які застосовуються між компаніями групи, відповідають цінам на вільному ринку, а податки з прибутків сплачуються в належному місці.

В умовах глобалізації економіки питання податкового контролю за застосуванням трансфертного ціноутворення почали виходити на якісно новий рівень, а саме: податкові органи мають не просто ефективно протидіяти ухиленню від сплати податків з використанням трансфертних цін, а й не повинні створювати перешкод для діяльності платників податків на території України. Певною мірою новації у сфері податкового адміністрування трансфертного ціноутворення повинні бути каталізатором гармонізації податкових відносин між державою й платниками податків з тим, щоб зняти значну частку суб'єктивізму при вирішенні публічно-правових спорів у податковій сфері. Важливу роль має відігравати врахування кращих закордонних практик і підходів, узагальнених міжнародними організаціями, передусім ОЕСР, у діяльності органів ДПС

України при вирішенні методологічних завдань, пов'язаних з підготовкою документації з трансфертного ціноутворення та її поданням.

При цьому питання, пов'язані з процедурою взаємного узгодження міжнародного формату правовідносин, регулюються двосторонніми конвенціями, укладеними на основі Модельної податкової конвенції ОЕСР, Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування як багатостороннім договором, розробленим Організацією економічного співробітництва та розвитку у межах боротьби з розмиванням бази оподаткування й виведенням прибутку з-під оподаткування, а також Арбітражної конвенції Європейського Союзу про уникнення подвійного оподаткування в зв'язку з коригуванням прибутку асоційованих підприємств, які зводяться до вирішення спірних питань щодо дотримання правил подвійного оподаткування, трансфертного ціноутворення, встановлення територіальної сфери діяльності підрозділів компаній.

Слід зазначити, що окремі кроки Плану BEPS можуть стосуватись українського бізнесу за умови, що такий бізнес володіє компаніями в юрисдикціях, які активно імплементують принципи BEPS у національне законодавство.

Відповідно до Указу Президента України від 28 квітня 2016 р. № 180/2016, було створено робочу групу для підготовки законопроєктів з питань протидії зменшенню податкової бази й переміщенню прибутків за кордон з урахуванням міжнародних ініціатив ОЕСР. У межах підготовки законопроєктів з питань протидії BEPS розглядали такі питання:

1. Правила про оподаткування контрольованих іноземних компаній: резиденти України сплачуватимуть в Україні податок із нерозподіленого прибутку іноземних компаній, які їм належать або контролюються. Запроваджується обов'язкове декларування участі (контролю) в іноземних компаніях. Базуються на рекомендаціях Частини 3 Плану BEPS.

2. Обмеження витрат за фінансовими операціями з пов'язаними особами: посилюються обмеження щодо врахування в податковому обліку витрат за фінансовими операціями з пов'язаними особами (у вигляді процентів, курсових різниць). Базуються на рекомендаціях Частини 4 Плану BEPS.

3. Запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про усунення подвійного оподаткування: запроваджуються загальні правила запобігання зловживанням під час здійснення виплат на користь нерезидентів (General Anti-Abuse Rules, або GAAR), у зв'язку із застосуванням договорів про усунення подвійного оподаткування. Базуються на рекомендаціях Частини 6 Плану BEPS.

4. Запобігання уникненню статусу постійного представництва: уточнюються правила про оподаткування постійних представництв нерезидентів в Україні, що перешкоджатимуть штучному уникненню цих правил. Базуються на рекомендаціях Частини 7 Плану BEPS.

5. Запровадження звітності в межах підготовки документації з трансфертного ціноутворення для міжнародних груп компаній: запроваджується система звітності та розкриття інформації для груп компаній, які мають присутність в Україні й за кордоном. Базуються на рекомендаціях Частини 13 Плану BEPS.

6. Приєднання до механізму автоматичного обміну податковою інформацією: приєднання України до міжнародної системи обміну фінансовою інформацію, що дасть змогу податковим органам України отримувати інформацію про стан та операції за рахунками резидентів України за кордоном.

Зауважимо, що Конвенції передбачають процедуру звернення за захистом порушених прав платників податків-резидентів і громадян відповідних держав у компетентні органи договірних держав – членів ЄС, порядок вирішення податкових спорів.

Крім того, 1 липня 2019 р. набула чинності нова Директива ЄС щодо механізмів вирішення податкових спорів (Council Directive (EU) 2017/1852 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union), яку було прийнято ще

10 жовтня 2017 р. Ці нові правила забезпечать швидше й ефективніше вирішення податкових спорів між державами-членами, пропонують значно більше податкової визначеності для компаній й осіб, які мають проблеми з подвійним оподаткуванням. Так, подвійне оподаткування відбувається, коли дві або більше країн оподатковують однаковий дохід або прибуток компанії чи фізичної особи. Наприклад, це може виникнути внаслідок невідповідності національних норм різних юрисдикцій або розбіжних тлумачень одного й того самого положення в двосторонньому податковому договорі.

В Україні правила, що обмежують трансфертні ціни, виникли з прийняттям ст. 39 Податкового кодексу України. Правила цієї статті презюмують ринковість договірної ціни до тих пір, поки не буде доведено протилежне [127].

М. Т. Сенів вважає, що однією з передумов для введення державного регулювання у сфері трансфертного ціноутворення був встановлений станом на 2012 р. Міністерством доходів і зборів України значний обсяг українського товарного експорту через треті країни (часто через афілійованих осіб), а загальний обсяг експорту за непрямими контрактами становив 260 млрд грн. У результаті за межами України залишилося майже 30% від доходу товарів. Тому ці операції з необґрунтовано заниженими цінами з контрагентами, які перебувають у «податкових гаванях», мали контролюватися відповідними уповноваженими органами влади. Іншою такою передумовою був відтік капіталу з України через інвестиції у формі акціонерного капіталу на Кіпр та Віргінські Острови (Велика Британія), ставка податку на прибуток яких була 12,5% та 0% відповідно. Тому Україна недоотримувала податкові надходження, які залишалися на підприємствах в офшорних зонах [156].

Далі автор зазначає, що правила регулювання трансфертного ціноутворення були запроваджені в Україні з 1 вересня 2013 р. Введення міжнародних правил регулювання трансфертного ціноутворення підкріплене міжнародним досвідом. До країн з найжорсткішими правилами трансфертного ціноутворення належать також Індія та Китай, які демонструють стійкі тенденції

до економічного зростання, що підтверджує доцільність існування правил регулювання трансфертного ціноутворення [156].

Надалі контроль за застосовуваними платниками податків цінами – це одне з питань, що обговорювалося в парламенті неодноразово. Законом України про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення від 4 липня 2013 р. № 408-VII регламентувалося визначення процесу трансферного ціноутворення як системи визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних відповідно до ст. 39 Податкового кодексу України контрольованими.

Загальна мета трансфертного ціноутворення – впливати на показники роботи кожного підрозділу компанії, який здійснює виготовлення продукції, сприяти збільшенню прибутку підрозділів компанії, що має в кінцевому підсумку привести до збільшення її прибутку.

Трансфертні ціни дають змогу перерозподіляти загальний прибуток групи осіб на користь осіб, які перебувають у державах з нижчим рівнем оподаткування. Це найбільш проста й найпоширеніша схема мінімізації сплати податків.

У результаті застосування схем трансфертного ціноутворення в міжнародних холдингових груп виникає потенційна можливість акумулювати основні прибутки групи в юрисдикціях з найменшим рівнем оподаткування, у результаті чого неминуче відбувається «розмивання» податкової бази в тих компаніях групи, які зареєстровані в країнах з високим рівнем оподаткування.

Парламент та податкова влада країн з високим рівнем оподаткування не бажають погоджуватися з таким «розмиванням» своєї податкової бази. У зв'язку із цим більшістю розвинених країн встановлені серйозні обмеження на свободу маніпулювання трансфертними цінами для податкових цілей.

У Податковому кодексі України встановлені правила визначення цін для цілей оподаткування у зв'язку з вчиненням угод між пов’язаними особами, що передбачають застосування загальноприйнятого у світовій практиці принципу «витягнутої руки».

Суть цього принципу полягає в тому, що звичайні учасники ринку, будучи незалежними партнерами, перебувають один від одного на певній відстані (відстані «витягнутої руки»), на відміну від осіб, які, будучи пов’язаними, «ідуть пліч-о-пліч» і встановлюють між собою контрактні ціни, відмінні від ринкових, з метою зниження податкових виплат. Відповідно до принципу «витягнутої руки» для цілей оподаткування розмір цін (виплат) перераховується, виходячи з ринкових значень, якщо б компанії були незалежні.

Цей принцип ліг в основу Настанов Організації економічного співробітництва і розвитку з трансфертного ціноутворення для багатонаціональних корпорацій і податкових служб 1995 р., яке широко використовують у практиці провідних зарубіжних податкових адміністрацій.

Положення Податкового кодексу України щільно взаємопов'язані з підходами, викладеними в Настановах, і також присвячені трансфертному ціноутворенню, під яким потрібно розуміти встановлення цін у господарських операціях між різними підрозділами єдиної компанії або між учасниками єдиної групи компаній так, щоб перерозподіляти загальний прибуток групи на користь осіб, які перебувають у більш сприятливому податковому режимі. Трансфертне ціноутворення в багатьох країнах, у тому числі в нашій, є об'єктом пильної уваги податкових органів.

В. І. Коротун вважає, що ефективний механізм податкового контролю за трансфертним ціноутворенням полягає в його невикористанні для мінімізації податкових зобов'язань. Процедура проведення перевірок контрольованих операцій суттєво відрізняється від інших податкових перевірок, оскільки основою для прийняття рішень за такими перевірками є набір суджень посадових осіб податкового органу про правильність використання платником податків однорідності товарів, зіставності фінансових та комерційних умов [66, с. 45].

Правові засади призначення та проведення перевірки контрольованих операцій визначено, крім ст. 39 Податкового кодексу України [127], також і Порядком проведення перевірок платників податків з питань дотримання

платниками податків принципу «витягнутої руки», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 10 березня 2016 р. № 344 [140].

Відповідно до пп. 39.5.2 Податкового кодексу України, перевірки контрольованих операцій проводять відповідно до положень глави 8 «Перевірки» розділу II Податкового кодексу України з огляду на особливості, визначені у ст. 39 цього кодексу [127].

Разом із цим, перевірки контрольованих операцій суттєво відрізняються від інших податкових перевірок у частині підстав призначення, процедур, методології та строків проведення, документального оформлення результатів таких перевірок.

Крім того, у пп. 75.1.2 ст. 75 Податкового кодексу України, який регламентує види перевірок, визначено, що дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» не може бути предметом планової документальної перевірки. Водночас, відповідно до ст. 78 Податкового кодексу України перевірка платника податків з питань повноти нарахування і сплати податків та зборів під час здійснення контрольованих операцій проводиться з урахуванням особливостей, визначених у ст. 39 цього Кодексу (пп. 78.9) [127].

Отже, перевірки контрольованих операцій мають бути проведені винятково у формі документальних позапланових перевірок. Це закріплено також і в п. 4 розділу I Порядку проведення перевірок платників податків з питань дотримання платниками податків принципу «витягнутої руки», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 10 березня 2016 р. № 344 [140].

Підстави проведення перевірки контрольованих операцій встановлено у вищенаведеному Порядку: перевірка контрольованих операцій проводиться за наявності підстав, визначених у пп. 39.5.2.1 ст. 39 та пп. 78.1.14-78.1.16 ст. 78 Податкового кодексу України [127].

Таким чином, на відміну від інших документальних позапланових перевірок, підстави яких наведено тільки в ст. 78 Податкового кодексу України, перевірки контрольованих операцій мають ще окрему підставу, визначену в ст. 39 Податкового кодексу України [127].

Норми пп. 39.5.2.1 ст. 39 та пп. 78.1.14-78.1.16 ст. 78 Податкового кодексу України можуть бути використані незалежно одна від одної, тобто як підстави для призначення перевірки контрольованої операції вони можуть бути зазначені як окремо, так і разом. А отже, перевірка з питань контрольованої операції може бути призначена за наявності будь-якої із цих підстав.

Можна також говорити про використання окремих елементів економіко-правового аналізу при оцінюванні правильності обчисленої податкової бази. Ось чому ефективний податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення має бути тісно пов'язаний з удосконаленням чинного законодавства про експертну діяльність, розвитком примирних процедур, інституту попередніх угод про ціноутворення. Податковий контроль у кінцевому результаті має бути спрямований на забезпечення економічної безпеки держави. В умовах нестабільної фінансово-економічної ситуації зростають ризики застосування схем уникнення оподаткування, підвищується потреба в розробці та застосуванні ризик-орієнтованих підходів.

Безумовно, зазначений вид перевірки не є передбаченим чинним законодавством України як виїзні документальні або камеральні перевірки, разом з тим специфіка діяльності платників податків, щодо яких можуть застосовуватися правила трансфертного ціноутворення, свідчить про необхідність приділення цій формі контролю підвищеної уваги. Тому є необхідність внести відповідні зміни до Податкового кодексу України.

Суть контролю за трансфертним ціноутворенням полягає не в тому, щоб проводити перевірки, а в тому, щоб компанії самостійно сплатили податки, виходячи з ринкових цін. ДПС України проводить перевірки повноти обчислення та сплати податків у зв'язку із здійсненням угод між пов’язаними особами. Перелік пов’язаних осіб умовно можна поділити на групи за способом виникнення пов’язаності компаній: участь у статутному капіталі й вплив на органи управління – для юридичних осіб; посадове підпорядкування та родинні зв'язки – для фізичних осіб.

Для визнання пов’язаності осіб враховують вплив, який може виявлятися внаслідок участі однієї особи в статутному капіталі інших осіб; відповідно до укладеної між ними угоди; за наявності іншої можливості однієї особи впливати на рішення, що приймають інші особи.

Однак, виявлення окремих ознак і взаємозв'язку господарюючих суб'єктів ще не означає, що вони утворюють єдину групу з отримання певних податкових вигод.

Тому має підвищуватися роль погоджувальних процедур на етапі проведення контрольних заходів податковими органами, платник податків має право сформувати й донести до контролюючого органу свою правову позицію в справі.

Основним критерієм для визнання осіб пов’язаними є частка прямої або непрямої участі однієї компанії в іншій. Цей критерій потрібно використовувати також і при визначенні пов'язаних та афілійованих осіб.

Відповідно до пп. 39.2.1.1 ст. 39 Податкового кодексу України, контрольованими операціями є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об’єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, а саме [127]:

а) господарські операції, що здійснюються з пов’язаними особами – нерезидентами, в тому числі у випадках, визначених пп. 39.2.1.5 цього підпункту;

б) зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;

в) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до пп. 39.2.1.2 цього підпункту, або які є резидентами цих держав;

г) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є

податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів у розрізі держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України.

У разі внесення змін до переліку організаційно-правових форм нерезидентів у розрізі держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до цього підпункту, вони набирають чинності з 1 січня звітного року, що настає за календарним роком, у якому внесено такі зміни;

Якщо нерезидентом, організаційно-правова форма якого включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту «г» цього підпункту, у звітному році сплачувався податок на прибуток (корпоративний податок), господарські операції платника податків з таким нерезидентом за відсутності критеріїв, визначених підпунктами «а» – «в» цього підпункту, визнаються неконтрольованими;

г) господарські операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні [127].

Якщо нерезидентом, організаційно-правова форма якого включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України, відповідно до підпункту «г» цього підпункту, у звітному році сплачувався податок на прибуток (корпоративний податок), господарські операції платника податків з ним за відсутності критеріїв, визначених підпунктами «а»–«в» цього підпункту, визнаються неконтрольованими.

При взаємній зацікавленості до вирішення податкового спору на досудовій стадії й формуванні певної справедливої правової позиції вдалося б уникнути цього спору шляхом самостійного звернення до тексту Керівництва Організації економічного співробітництва і розвитку з трансфертного ціноутворення для багатонаціональних корпорацій і податкових служб 1995 р.

Беручи до уваги, що питання податкового контролю за трансфертним ціноутворенням у більшості випадків зачіпають зовнішньоекономічні операції,

ДПС України має дотримуватися загальноприйнятих у міжнародній практиці принципів укладення таких угод, зокрема, що містяться в цьому Керівництві.

У зв'язку із цим застосування альтернативних форм урегулювання податкових спорів є найактуальнішими в умовах сьогодення. Серед погоджувальних процедур можна виділити такі форми, як: створення робочих комісій, отримання роз'яснень вітчизняних та іноземних податкових органів, застосування податкових «правил-індульгенцій» нерезидентів – tax rulings, вироблення спільних позицій і документів, формування критеріїв пов’язаних компаній, характерних для діяльності платника податків, і які мають бути виписані в чинному законодавстві, урахування правових позицій платників податків, наприклад, через їх асоціації при розробці проєктів податкових законів тощо [73, с. 42].

Безумовно, з деяким обмеженням, але тим не менше однією з можливих форм альтернативного врегулювання спору можуть виступати роз'яснення державних органів – ДПС та узагальнювальні консультації Міністерства фінансів України. Одночасно необхідно брати до уваги, що індивідуальні податкові консультації ДПС мають індивідуальний характер і не можуть застосовуватись іншими платниками, а роз’яснення є рекомендаціями для необмеженого кола осіб і виражають правову позицію податкового органу з того чи іншого питання.

Направлення платниками податків питань податковому органу та обмін правовими позиціями з ним щодо порядку проведення розрахунків з бюджетом, що впливають на оподаткування та проведення господарських операцій, є ефективною формою вироблення єдиної правової позиції платників податків і податкових органів та одночасно превентивним заходом виникнення податкових спорів у майбутньому. Віднесення подібних роз'яснень до категорії форм урегулювання податкових спорів пояснюється специфікою трансфертного ціноутворення. У цьому випадку процес обміну правовими позиціями з податковим органом полягає не лише у вираженні своєї позиції, а й в аргументації певного трактування норми податкового права, у процесі спільної роботи сторони можуть прийти до порозуміння та виключити підстави для

виникнення податкового спору (платник податків уточнить свої податкові зобов'язання, або податковий орган не буде кваліфікувати певні його дії як податкове правопорушення). Можливість застосування податкових роз’яснень може ґрунтуватись і на їх застосуванні після проходження процедур взаємного узгодження позицій між компетентними органами держав (як правило, або податковими органами, або відповідними міністерствами фінансів) [73, с. 43].

Адміністрування платників податків у межах процедури перевірки ринкових механізмів встановлення цін за контрольованими операціями заснований на аналізі податковим органом джерел інформації про ринкові ціни. Основним дефектом у цьому випадку є відсутність законодавчо встановленого переліку джерел для визначення ринкових цін. Існують такі недоліки у вітчизняному регулюванні трансфертного ціноутворення, як: надмірно широке коло контрольованих операцій, понятійна невизначеність (нечітка процедура визначення ринкових цін), відсутність регулювання специфічних угод (наприклад, угод про розподіл витрат).

При відкритому переліку джерел інформації, нерівних можливостях державного органу та платника податків щодо доступу до останніх (платність окремих баз даних) завжди буде виникати спір між податковим органом і платником податків про те, які ціни використовувати, оскільки вони будуть взяті з різних джерел інформації.

Цікава й правова природа коментарів офіційних посадових осіб податкових органів. Поки в нормативно-правових актах та судовій практиці немає норми й правової позиції, яка зможе обґрунтувати режим коментарів і, відповідно, обсяг їх використання в правозастосовній практиці. Це, у свою чергу, створює невизначеність для платників податків, які хотіли б покладатися на положення коментарів при плануванні податкових наслідків своєї господарської діяльності. Необхідно зазначити, що в закордонному податковому праві активно тривають дискусії про правовий режим коментарів, що сприяє прогресу в розумінні цієї теми як теоретиками, так і практиками, тоді як в Україні кількість публікацій і обговорень надзвичайно мала.

Ефективність погоджувальних процедур безпосередньо залежить від ступеня визначеності правових норм. Удосконалення положень закону в напрямі конкретизації цілей наданих прав, встановлення чітких варіантів можливої поведінки, встановлення процедур, зрозумілих як для податкових органів, так і для платників податків, – ось у чому вирішення проблеми зловживання правом суб'єктами податкових правовідносин.

Зміни структури трансфертного ціноутворення повинні торкнутися й уповноваженого органу держави. Крім того, при проведенні територіальними податковими органами документальних податкових перевірок у разі виявлення факту здійснення контрольованих операцій, повідомлення про які не було направлено платником податків, зазначений податковий орган самостійно формує й направляє в ДПС України відповідне повідомлення про факт виявлення контрольованих операцій. Так, відповідно до п. 39.5.1.2 ст. 39 Податкового кодексу України у разі, якщо контролюючий орган під час виконання функцій податкового контролю виявив факти проведення платником податків контрольованих операцій, звіт про які відповідно до пп. 39.4.2 п. 39.4 цієї статті не подано, він надсилає повідомлення про виявлені контрольовані операції центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику. Повідомлення надсилається засобами електронного зв’язку не пізніше 5 робочих днів із дня виявлення таких операцій [127].

Але не завжди податковий орган при виявленні фактів проведення платником податків контрольованих операцій, звіт про які не подано, застосовує до нього штрафні санкції за неподання звіту про контрольовані операції. Так, зокрема, у постанові Верховного Суду 3 вересня 2020 р. у справі № 809/818/17, оскільки відповідальність платників податків у вигляді штрафних санкцій за неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів), установлена лише з 1 січня 2017 р., то особа не може нести відповідальності за таке діяння, вчинене в попередні роки.

У цій справі Верховний Суд зайняв правову позицію, що на час існування правовідносин щодо подання звіту про контрольовані операції за 2015 р. відповідальність за таке порушення не була передбачена, як і відповідальність за такі дії. Таким чином, правомірність або неправомірність поведінки особи, зокрема дотримання нею норм податкового законодавства, необхідно визначати із застосуванням законодавства, яке діяло на момент вчинення відповідних дій або бездіяльності такої особи. Заходи відповідальності, які підлягають застосуванню за вчинення платниками податків порушення, мають визначатися згідно з нормативно-правовими актами, чинними на час виникнення відповідних правовідносин. Ураховуючи, що відповідальність платників податків у вигляді штрафних санкцій за неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів), установлена лише з 01 січня 2017 р., позивач не може нести відповідальність за таке діяння, вчинене у 2015, 2016 рр., оскільки на той час таке діяння не визнавалося законом як правопорушення.

Основну масу платників податків, що потрапляють у зону податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення, становлять великі платники податків. Ця категорія осіб підлягає обов'язковому включенню в план виїзних податкових перевірок. Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше від одного разу на календарний рік.

Проте, як показує практика, потрапляють також і постійні представництва нерезидентів в Україні. Так, відповідно до постанови Верховного Суду 17 жовтня 2019 р. у справі № 2а-16434/12/2670 постійне представництво нерезидента в Україні з метою оподаткування розглядається як окремий, незалежний від самого нерезидента суб'єкт господарської діяльності. Тому

відносини між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні необхідно розглядати як відносини між різними суб'єктами господарювання та, відповідно, податковий облік самого постійного представництва має здійснюватися згідно із загальними правилами. При визначенні постійного представництва істотну роль відіграє характер господарської діяльності відповідного нерезидента. У разі, коли нерезидент має в Україні місце діяльності, але сама діяльність нерезидента не має характеру господарської діяльності, то відповідне місце діяльності не буде вважатися постійним представництвом.

Для господарської діяльності характерні насамперед спрямованість на отримання доходу, а також організаційні зусилля, які вчиняються під час відповідної діяльності (зокрема, організаційні, фінансові, людські тощо). Фактичне отримання доходу в податковому періоді не є вирішальним для визначення діяльності як господарської. Так, у разі здійснення на території України представництвом господарської діяльності, зокрема, але не виключно діяльності, направленої на надання послуг третім особам (консультацій, рекламних акцій тощо), та здійснення інших дій, які можуть свідчити про «господарський» чи «комерційний» характер діяльності представництва, представництво набуває ознак постійного та зобов’язане сплачувати податок на прибуток з доходів, отриманих з джерелом походження з України.

Відповідно до цієї ж постанови Верховного Суду 17 жовтня 2019 р. у справі № 2а-16434/12/2670, ключовим для визначення прибутку, що належить до постійного представництва, і, відповідно, підлягає оподаткуванню, є встановлення не лише видів діяльності, які мають здійснювати згідно з установчими документами головна компанія та її представництво, а й суть внутрішньогосподарських операцій між представництвом і головним офісом. Критеріями для віднесення отриманих представництвом коштів до прибутку нерезидента, який за вимогами закону оподатковується в загальному порядку, є повне або часткове здійснення нерезидентом діяльності, спрямованої на отримання доходу, через постійне представництво.

Далі Верховний Суд у цій же постанові зазначає, що з огляду на встановлені судами попередніх інстанцій обставини щодо дублювання видів діяльності, яке фактично здійснило представництво, із діяльністю, що вела його головна компанія, висновок про те, що позивач мав сплачувати податок на прибуток як окремий суб'єкт господарювання, є законним та обґрунтованим. При необхідності кваліфікації діяльності позивача як постійного представництва, що підлягає оподаткуванню податком на прибуток підприємств, необхідно встановлювати такі критерії, як характер діяльності представництва; ідентичність видів діяльності представництва та нерезидента; визначення характеру функцій відповідного представництва, спрямованість на отримання доходу; визначення регулярності та постійності здійснення діяльності представництва; визначення наявності допоміжного та підготовчого характеру діяльності представництва; реалізація товарів/послуг відповідним представництвом для третіх осіб.

Важливе місце в системі відносин платників податків і держави у сфері трансфертного ціноутворення посідає обрана холдинговою структурою політика ціноутворення всередині групи компаній. Ця стратегія і її «агресивність» з погляду норм національного законодавства багато в чому визначають подальшу увагу й інтерес з боку податкових органів.

Стосовно питань трансфертного ціноутворення основним напрямом у частині взаємовигідного та максимального зниження можливого конфлікту повинна стати спільна робота платника податків і податкових органів щодо визначення ключових показників ціни всередині групи.

Одним з інструментів такої спільної роботи може бути угода про ціноутворення для цілей оподаткування, яка буде угодою між платником податків і ДПС України про порядок визначення цін і (або) застосування методів ціноутворення в контрольованих операціях [73, с. 45].

До ст. 39 Податкового кодексу України потрібно тоді внести зміни, які б передбачали види можливих таких угод про ціноутворення [73, с. 46]:

– між великим платником податків і ДПС України;

– між кількома вітчизняними компаніями, які утворюють холдинг і здійснюють однорідні контрольовані операції, і ДПС України;

– між платником податків, ДПС України та відповідним уповноваженим органом виконавчої влади іноземної держави, з яким укладено угоду про уникнення подвійного оподаткування [127].

Для формування політики ціноутворення великий платник податків може спільно з ДПС України працювати над такими питаннями [73, с. 46]:

– роз'яснення положень податкового законодавства України, повноважень податкових органів та їх посадових осіб стосовно перевірки групи пов’язаних компаній;

– документальне підтвердження в залежності від специфіки діяльності великого платника податків;

– спільне напрацювання великими платниками податків і податковими органами проєктів нормативно-правових актів, що полегшують ведення бухгалтерського обліку та здійснення податкового контролю;

– правильність вибору методу визначення вартості товарів;

– орієнтовний рівень націнки на продукцію залежно від номенклатури й ринкових цін на аналогічні товари;

– надання великим платником податків пояснень у рамках нестандартних фінансових розрахунків (розрахунки цінними паперами, відступлення прав вимоги);

– пояснення причин утворення збитків в одній (кількох) юридичній особі.

Ефективність зазначених дій підвищуватиметься завдяки скороченню тимчасових, трудових і економічних витрат на проведення погоджувальних процедур порівняно з витратами за результатами здійснення заходів податкового контролю щодо виконання вимог податкового законодавства стосовно визначення цін для цілей оподаткування (підготовка повідомлень, документації про визначення цін для цілей оподаткування), вибір методології визначення цін для цілей оподаткування є очевидним, а інформація, яка використовується для цілей застосування методології, – точною й достовірною, укладення угоди може

бути визнано платником податків недоцільним. При цьому важливо пам’ятати, що укладення угоди є добровільним і має відповідати інтересам як держави, так і великих платників податків. Цікавим напрямом також може бути й укладення попередніх угод про ціноутворення.

Беручи до уваги, що укладення угоди про ціноутворення може, зокрема, передбачати участь іноземного компетентного органу влади, превентивна роль мінімізації випадків різного розуміння та трактування податковими органами й платниками податків нормативно-правових актів та інформації, що одночасно можна розглядати і як альтернативну форму врегулювання спору, повинна виражатися в спільній розробці платниками податків та державою основних форматів адміністрування податків і зборів. При цьому участь уповноваженого органу виконавчої влади іноземної держави при укладанні угоди про ціноутворення в зазначеному випадку запропоновано зробити обов'язковою.

У жовтні 2015 р. у звіті ОЕСР рекомендувалося введення трирівневої структури документації з трансфертного ціноутворення:

– основна документація (master file) – інформація про глобальні операції та підходи до трансфертного ціноутворення мультинаціональної групи компаній;

– локальна документація (local file) – інформація про операції, що відносяться до конкретної країни;

– звіт у розрізі зарубіжних країн, де здійснюється діяльність (country-by-country report), – звіт, що містить інформацію, яка належить до глобального розподілу прибутку й податків у всіх країнах, у яких група здійснює діяльність, а також деякі показники її економічної активності в цих країнах (кількість працівників, активи тощо).

Приймаючи рішення про імплементацію зазначених положень до вітчизняної практики, держава має врахувати побажання великих платників податків та специфіку діяльності основних категорій платників податків, за максимального розкриття наявної в державних органів інформації. Наприклад, якщо в податкових органів є доступ до митної інформації, а платник податків

використовує інші джерела, що йому доступні, то незрозуміло, чия оцінка буде визнана ринковою ціною.

Або в платника податків немає доступу до загальнодоступних джерел інформації про ціни на зіставні товари, він застосував певні методи визначення вартості товару (наприклад, метод «порівняльної неконтрольованої ціни») і не обізнаний, чи буде його позиція визнана податковими органами в разі розбіжностей.

Так, зокрема, відповідно до постанови Верховного Суду від 09 жовтня 2019 р. у справі № 817/1737/17, метод «чистого прибутку» є найбільш доцільним для встановлення відповідності цін контрольованих операцій у разі відсутності інформації щодо зіставних неконтрольованих операцій імпорту природного газу в офіційних джерелах інформації.

Використання методу «порівняльної неконтрольованої ціни» щодо контрольованих операцій імпорту природного газу від нерезидента є неможливим у зв'язку з відсутністю інформації щодо зіставних неконтрольованих операцій в офіційних джерелах інформації, а зіставлення таких операції з операціями щодо реалізації нерезидентом природного газу резидентам України не відповідає вимогам податкового законодавства. Тому за цими контрольованими операціями імпорту природного газу контролюючий орган правомірно застосував метод «чистого прибутку» як найбільш доцільний для встановлення відповідності цін контрольованих операцій.

Щодо операцій експорту мінеральних добрив за відсутності інформації про нерезидента «NF Trading AG», якого відібрав позивач (щодо фактичних видів діяльності, функцій, які здійснюються компанією про види реалізованої продукції нерезидента за галузевим напрямом; щодо частки, яку займає реалізація мінеральних добрив у загальному обсязі реалізації продукції; стосовно наявності необхідного для виконання діяльності компанії приміщення за адресою реєстрації, кількості працівників, які працюють у компанії; щодо фінансових показників отриманого прибутку від операційної діяльності та чистого доходу, отриманого «NF Trading AG» при здійсненні реалізації

«вапняно-аміачної селітри» та «аміачної селітри»), то неможливо було провести розрахунок чистої рентабельності за кожною контрольованою операцією відповідно до положень пп. 39.2.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України [127]. У такому разі доцільним є вибір сторони для дослідження контролюючого органу резидента України – ПАТ «Рівнеазот», який є виробником мінеральних добрив та має основний код діяльності: виробництво добрив та азотних сполук.

З приводу операцій з експорту мінеральних добрив «аміаку безводного» на користь «NF Trading AG» (Швейцарська Конфедерація) у звіті про контрольовані операції за 2014 р. щодо контрольованих операцій з експорту товару «аміак безводний» позивач обрав метод «чистого прибутку» (показник чистої рентабельності), але у зв’язку з наявністю достатньої інформації в офіційних джерелах щодо звичайних експортних цін на такий товар, застосуванню підлягає метод «порівняльної неконтрольованої ціни» (аналог продажу) як пріоритетний. У нормі п. 39.3 ст. 39 ПК України метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) є пріоритетним (порівняно з іншими основними методами) у разі можливості його застосування. Тому суд апеляційної інстанції на підставі встановлених обставин у справі дійшов правильного висновку про правомірне збільшення ПАТ «Рівнеазот» податкових зобов'язань з податку на прибуток і зменшення суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток унаслідок неправильного визначення ним ціни контрольованих операцій з «Ostchem Holding Limited» та «NF Trading AG».

Суб'єкти податкових правовідносин мають певні права та несуть відповідні обов'язки, виконання й дотримання яких гарантують нормальне функціонування відносин у сфері оподаткування. У контексті інформаційної взаємодії права і обов'язки суб'єктів податкових правовідносин не змінюють свого характеру, незважаючи на те, що ці відносини можуть ґрунтуватися на співробітництві в податковій сфері. Податкові правовідносини завжди є відносинами влади та підпорядкування. Тому потрібно враховувати й характер відносин інформаційного обміну, де податкові органи посідають «домінантне» становище та вказуватимуть на належну поведінку платників податків.

Процес модернізації діяльності податкових органів повинен ґрунтуватися на вдосконаленні податкового законодавства України, що також зумовлює необхідність упорядкування відповідної підзаконної нормативно-правової бази. Забезпечення інформаційної взаємодії податкових органів і платників податків повинно посідати важливе місце в системі податкового адміністрування.

При цьому відстеження зазначених змін у жодному разі не має одностороннього (стосовно податкового органу або компанії) характеру. Складність і багатогранність нормативних положень, що регулюють сферу суспільних відносин щодо трансфертного ціноутворення, об'єктивно має «підштовхувати» учасників податкових правовідносин до правового діалогу та відкритих правил взаємодії й роботи.

Трансфертне ціноутворення є одним з найскладніших інститутів податкового законодавства України. Постійне оновлення чинного законодавства України зумовлює необхідність відстеження чинних редакцій правових норм і чітке реагування платників податків у своїй господарській діяльності на них з метою виключення складу податкового правопорушення. Водночас необхідність дослідження великого обсягу положень чинного законодавства різних країн і їх оцінювання в цілісності та взаємозв'язку (залежно від юрисдикцій компаній учасників холдингу) створює сприятливу основу для розвитку діалогу між платниками податків і державою (спільної розробки єдиних положень, термінології, трактування критеріїв пов’язаності компаній, порядку визначення джерел ринкових цін, порядку обміну документами та інформацією) з метою формування єдиної позиції й недопущення виникнення податкового спору та тривалого судового його розгляду й вирішення.

Отже, діяльність податкових органів у сфері моніторингу та контролю за відповідністю нормам податкового законодавства політики визначення цін має бути орієнтована на припинення розмивання податкової бази як усередині держави, так і в межах аналізу національних юрисдикцій. Разом з тим, податкові органи мають враховувати, що політика трансфертного ціноутворення використовується не лише з

метою ухилення від оподаткування, а і як елемент управління складними структурами фінансових і товарних потоків усередині групи компаній.

У зв'язку із цим держава має стимулювати платників податків до залучення грошових коштів у свою юрисдикцію й забезпечити можливість зростання та масштабування бізнесу, гарантуючи чіткий і прозорий податковий контроль за його діяльністю, єдиний понятійний апарат та внесення змін до законодавчих актів з урахуванням позиції платників податків. Таким чином, удосконалення чинного податкового законодавства матиме синергетичний ефект, що буде спрямований на дотримання публічних фінансових інтересів держави й надаватиме сумлінним платникам податків рівні умови для здійснення підприємницької діяльності.

2.4. Механізми досудового врегулювання податкових спорів за наслідками здійснення податкового контролю

Одним з найактуальніших викликів, які стоять сьогодні перед нашим суспільством у галузі податкового права, є розробка запобіжних заходів здійснення податкових правопорушень. При цьому запобігання податковим правопорушенням повинно мати місце не лише в межах виявлення ДПС України прогалин у чинному законодавстві, а й на стадії досудового врегулювання податкового спору, коли податковий орган фіксує факт вчиненого порушення податкового законодавства, контроль за яким покладено на нього, визначає суму грошового зобов’язання та констатує її платнику податків, інформує шляхом надсилання податкового повідомлення (податкового повідомлення-рішення, податкової вимоги) про необхідність його сплати або сум податкового боргу.

Розглядаючи питання оскарження рішень податкових органів як суб’єктів владних повноважень, не можна оминути увагою й інститут юридичного

представництва, а саме визначити статус податкового консультанта (представника) при врегулюванні податкових спорів.

У юридичній науці існує сумнів, чи є консультування професією. На думку одних авторів, виходячи з визначення професійної діяльності консультування з питань управління та економіки можна вважати професією, оскільки воно здійснюється на платній основі й за змістом відрізняється від інших видів діяльності. Водночас у більшості країн консалтинг поки не внесений до класифікатора професій, хоча й може виділятися статистикою в окремий сектор послуг. Пояснюється це багато в чому тим, що форми юридичного консультування є дуже різноманітними. Це може бути підготовка правових висновків власним юристом або залучення фізичної особи на основі цивільно-правового договору, більш класичний варіант – залучення професійної юридичної або аудиторської компанії, що має в штаті співробітників, які спеціалізуються в різних галузях економіки і права. Іншими словами, юридичне консультування можна поділити на внутрішнє (здійснюється в межах трудових обов'язків) і зовнішнє (здійснюється на платній основі стороннім суб'єктом незалежної професійної діяльності).

Стосовно консультування у сфері оподаткування необхідно зазначити, що норми чинного законодавства України не розкривають цього поняття.

На практиці вимоги до податкового консультування та умов його здійснення формулюються нечітко. Саме тому на рівні закону й підзаконного акту Міністерства фінансів України, створюючи відомчу систему податкового консультування, можна ввести вимоги до незалежних податкових консультантів.

Перелік послуг з податкового консультування умовно пропонуємо об'єднати в кілька категорій [87, с. 244]:

1) роз'яснення щодо застосування матеріальних норм Податкового кодексу України (далі – Кодекс). Це, як правило, невеликі консультації, що спрямовані на роз'яснення правових норм Кодексу (e. g., яким чином платник податків може реалізувати своє право отримувати за місцем свого податкового обліку від податкових органів України безкоштовну інформацію, у тому числі в письмовій

формі, про податки і збори, про прийняті відповідно до податкового законодавства України підзаконні нормативно-правові акти тощо;

2) консультації з процесуальних питань (наприклад, роз'яснення порядку призначення й проведення документальної виїзної податкової перевірки, процедури оскарження податкових повідомлень-рішень тощо);

3) юридична допомога в складанні податкової звітності, в рамках якої консультант надає практичну допомогу у визначенні податкової бази та заповнення податкової декларації. Зважаючи на відсутність у більшості населення вищої юридичної освіти однією з найпопулярніших послуг для фізичних осіб є допомога в заповненні, поданні податкової декларації, сплаті її та отриманні податкової знижки;

4) проведення тренінгів і семінарів для співробітників платника податків з метою підвищення їх правової грамотності та культури;

5) послуги у сфері реєстрації й реорганізації компаній (взяття на податковий облік юридичної особи в податковому органі, підготовка документів для реєстрації громадянина як фізичної особи-підприємця, допомога фізичній особі (нерезиденту) при її взятті на податковий облік);

6) участь у досудовій стадії врегулювання податкового спору (формування правової позиції, підготовка заперечень на акт податкової перевірки, участь у розгляді матеріалів документальної податкової перевірки, підготовка документів, скарг та пояснень тощо);

7) судове представництво. Якщо різні правові ситуації описано в науковій літературі й обговорюються на наукових конференціях, і теоретично платник податків може власними силами спробувати вирішити ситуацію, що склалася, то в питаннях судового представництва найчастіше перевага має віддаватися спочатку податковим консультантам, а вже потім податковим адвокатам. Розгляд справи в суді вимагає спеціальної освіти й практичного досвіду не тільки у сфері податків, а й у суміжних галузях права, а також знання процедурних особливостей розгляду справ відповідної категорії у суді (формулювання вимог у

позовних заявах, процедура оскарження судових рішень, не лише в суді першої інстанції, а й в апеляційному та касаційному).

Розглядаючи перспективи переговорного процесу як форми альтернативного врегулювання податкового спору, необхідно враховувати, що в Україні ще не існує повноцінного механізму ведення переговорів до моменту прийняття податкового повідомлення-рішення за результатами податкової перевірки.

На практиці (особливо яскраво це виявляється в межах розгляду заперечень на акт податкової перевірки) платники податків, крім надання письмових доказів, намагаються донести свою позицію під час усної бесіди з посадовими особами податкової служби. Особливої актуальності цей діалог набуває, коли діяльність платника податків має специфічний характер (виробничий процес, імпорт комплектуючих, унікальна для ринку продукція тощо).

Значущість прямих переговорів є високою, оскільки вони передують прийняттю рішення за результатами перевірки та, повідомивши якісь нові дані або більш детально розкривши суть своїх доводів, чи вказавши на офіційно зафіксовані факти зупинення роботи серверів, технічні збої в роботі останніх, автор заперечення має можливість безпосередньо донести їх суть до особи (осіб), яка проводила податкову перевірку.

Переговори можуть проводитися також при розгляді матеріалів податкової перевірки на території податкового органу. Важливими учасниками переговорів можуть виступати керівник податкового органу (його заступник), який повинен прийняти рішення за результатами розгляду матеріалів перевірки, заперечення та додані документи до них, фахівці податкового органу, які знайомі з усіма деталями проведеної податкової перевірки, і представники платника податків (юрист, головний бухгалтер, власник чи керівник відповідного підрозділу тощо).

Одним з механізмів досудового врегулювання податкових спорів може бути наділення податкового органу спеціальними повноваженнями стосовно зменшення сум, що підлягають стягненню з платника податків, у результаті

проведення переговорів із платником податків. Тут може йти мова й про інститут, який властивий кримінальному процесуальному праву, а саме про угоду між прокурором та підозрюваним чи обвинуваченим про визнання винуватості, яка регламентована ст. 468 КПК України. На сьогодні податковий орган позбавлений будь-яких повноважень, використовуючи які він міг би «пробачити» платнику податків певні податкові правопорушення та/або грошові зобов'язання, що підлягають стягненню, чи зменшити їх розмір з урахуванням вини, «пом'якшувальних обставин».

Введення подібної процедури повинно бути ґрунтовно проаналізовано з метою мінімізації можливих помилок, виключення корупційної складової й обмеження дій особи, яка приймає остаточне рішення за скаргою чітко прописаним законодавчим алгоритмом.

У якій би формі не виражалися юридичні консультації з податкового спору, формується правовий діалог між податковим органом та платником податків. Сам переговорний процес може здійснюватися в кілька етапів залежно від категорії справи (складності, кількості епізодів). Кількість часу, який необхідно витратити на проведення переговорів, буде залежати від кількості спірних епізодів. Необхідно вибудувати план, алгоритм урегулювання спірної ситуації. У переговорах можуть використовуватися різні тактики, які залежать від обставин і переваг сторін. Відсутність єдиних правил можна розглядати як перевагу, оскільки можуть бути враховані культурні традиції та інші особливості за бажанням сторін. Процес розгляду матеріалів податкової перевірки є простим, і інтереси платника податків часто може представляти бухгалтер, компетентний у питаннях фактичних обставин щодо донарахованих податків і зборів.

Платнику податків і податковому органу необхідно сконцентруватися на засобах досягнення результату й при збереженні своєї правової позиції по можливості досягти угоди зі спірних питань, запропонувавши інший підхід, тобто обґрунтування спірних фактів об'єктивної дійсності без будь-яких корупційних ризиків.

На сучасному етапі розвитку правозастосовної практики з упевненістю можна говорити про появу фахівців, кваліфікація й професійний рівень яких дає змогу характеризувати їх як окрему категорію – «консультант з податків і зборів», або «податковий консультант».

Вибираючи податкового консультанта, платник податків, перш за все, має вивчати такі критерії:

– репутація на ринку (реклама, публікація фахівців у науковій літературі, участь у практичних конференціях, адвокатський чи викладацький досвід, стаж роботи в юридичній професії або в органах державної податкової служби);

– реквізити конкретних судових справ, у яких рішення винесені на користь платника податків, де такий податковий консультант брав участь у їх вирішенні, а також тематика спорів;

– презентація податковим консультантом своїх послуг.

У світовій практиці є приклади, коли правовий статус податкових консультантів регулювався окремими законами. Професійні податкові послуги (аналіз документів, усне й письмове консультування, підготовка декларацій, податковий аудит, представництво у взаємодії з державними органами, навчальні семінари для співробітників тощо) могли надавати тільки відповідні атестовані особи, які отримували спеціальний сертифікат, ліцензію тощо.

Незалежність (найважливіший принцип роботи податкових консультантів) не означає відсутності стандартів їх діяльності. Податкові консультанти мають бути зобов'язані дотримуватися етичних і професійних норм (наприклад, бути об'єктивними, чесними в ділових відносинах з платником податків, не створювати передумов для здійснення порушень податкового законодавства), які мають міститися у відповідному Кодексі етики податкових консультантів.

Податкові консультанти не можуть бути допитані як свідки у справах своїх клієнтів – платників податків, у них не можуть бути вилучені відповідні документи. Ми пропонуємо врегулювати надання таких юридичних послуг шляхом контролю саморегульованою організацією податкових консультантів (далі – СРОПК). Такий контроль СРОПК зможе розпочинати вже зі стадії

підготовки й атестації фахівців у сфері податкового консультування на підставі єдиних для всіх кваліфікаційних вимог щодо допуску кандидатів до складання кваліфікаційного іспиту, присвоєння статусу податкового консультанта. У процесі моніторингу за діяльністю своїх членів СРОПК повинна мати право приймати рішення про призупинення (відновлення) і припинення діяльності податкового консультанта [87, с. 247].

Одним з інструментів цього контролю є наділення СРОПК правом щодо ведення реєстру податкових консультантів стосовно своїх членів, а з боку держави – наділення ДПС України правом з ведення контрольного реєстру податкових консультантів, що забезпечить публічність і доступність до відомостей цих реєстрів осіб, які бажають зробити свій вибір [87, с. 247].

Публічність реєстру податкових консультантів і доступність його відомостей зобов'яже СРОПК визначити відповідальність своїх членів за результати консультування, при цьому одночасно законом можна зобов'язати осіб консультуватися щодо своєчасної й повної оплати податкових консультаційних послуг відповідно до договору їх надання, у тому числі у випадку, коли позиція податкового консультанта не узгоджується з позицією особи – платника податків (клієнта-замовника), яка уклала договір щодо надання податкових консультаційних послуг [87, с. 248].

Отже, основною метою пропонованої СРОПК має бути як регулювання, так і контроль за діяльністю її членів у сфері здійснення професійної діяльності щодо податкового консультування, так і сприяння її членам у здійсненні зазначеної діяльності.

Також можна запровадити при СРОПК палати податкових консультантів, які б виконували такі завдання [87, с. 248]:

– контроль за учасниками палати (моральні правила поведінки, відповідність встановленим критеріям етики);

– аналіз якості надаваних членами палати податкових консультацій;

– навчання і професійна перепідготовка юристів;

– розробка заходів щодо підвищення ефективності роботи;

– участь у формуванні податкової культури суспільства;

– представлення інтересів професійного співтовариства на міжнародному рівні.

Основне завдання створення як посередницьких організацій, так і юридичних компаній, що надають кваліфіковану юридичну допомогу, – побудова ефективного правового механізму вирішення податкових спорів. Досі концепція співвідношення досудової та судової стадій урегулювання податкових спорів не вибудувана в Україні, що виявляється у відсутності чіткого розмежування обсягу реалізації прав і обов'язків сторін спору. Як наслідок, предмет судового розгляду де-факто зводиться до проведення судом першої та апеляційної інстанцій перевірки документів платника податків, які раніше подавалися в податковий орган, так і нових, що становлять доказову базу.

Розглядаючи питання превентивних процедур, не можна залишити поза увагою такий правовий інструмент зменшення кількості податкових спорів, як податковий моніторинг. Поширення медіаційних процедур у розвинених країнах Західної Європи та Україні створило сприятливе правове підґрунтя для появи в Україні такого нового правового інституту, як податковий моніторинг.

Так, наприклад, відповідно до п. 39.5.1 ст. 39 Податкового кодексу України, податковий контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» здійснюється шляхом моніторингу контрольованих операцій, опитування щодо трансфертного ціноутворення та проведення перевірок з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки».

Відповідно до пп. 39.5.1.1 ст. 39 Податкового кодексу України, моніторинг умов контрольованих операцій здійснюється шляхом аналізу звітів про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення, глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файла) та звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній, будь-яких інших інформаційних джерел, та шляхом отримання податкової інформації відповідно до ст. 73 цього Кодексу [127].

Дослідниця І. Є. Зубарєва зазначає, що вперше податковий моніторинг був упроваджений у Нідерландах. Розроблена податковими органами цієї країни концепція передбачала застосування альтернативних (позасудових) способів урегулювання податкових спорів між податковими органами та платниками податків [51, с. 15].

Розробка й застосування концепції податкового моніторингу в Україні мають бути зумовлені метою ДПС розширити взаємодію та інформаційний обмін з платниками податків, що мають бути спрямовані на дотримання останніми податкового законодавства України, підвищення передбачуваності податкового регулювання та якості адміністрування податків і зборів [87, с. 249].

Податковий моніторинг, на нашу думку, можна визначити як здійснення податковими органами дій з аналізу господарської діяльності платника податків і оцінювання ризиковості здійснених ним операцій з метою розробки рекомендацій щодо мінімізації ризиків податкових донарахувань як у межах поточної діяльності платника податків, так і стосовно майбутньої. При цьому податковий моніторинг потрібно сприймати не як форму податкового контролю, а як форму врегулювання податкових спорів [87, с. 249].

Податковий моніторинг потрібно сприймати як спосіб розширеної інформаційної взаємодії, за якого певний платник податків надає податковому органу доступ у режимі реального часу до даних бухгалтерського та податкового обліку, що, у свою чергу, звільняє його від проведення камеральних і документальних виїзних податкових перевірок та зберігає за податковим органом можливість перевірки повноти й своєчасності обчислення (сплати) обов'язкових платежів, передбачених Податковим кодексом України. Суть такого моніторингу полягає в тому, що цей метод має бути заснований на довірі, яка полягає в добровільному розкритті платником податків інформації податковому органу, в угоді між податковими органами й платниками податків про обмін інформацією, про розширення інформаційної взаємодії з платниками податків, у запобіганні економічним ризикам, у зниженні тягаря подальшого податкового контролю [87, с. 249].

У зв'язку із цим вважаємо, що цей метод має бути спрямований на подальше налагодження довірчих відносин податкових органів і платників податків, на досягнення нового рівня податкового спілкування з платниками податків. Метою податкового моніторингу має стати запобігання здійсненню платником податків ризикових операцій і визначення їх причин, податкове консультування, вирішення податкових спорів у досудовому порядку.

Взагалі перед податковим контролем має стояти завдання досягнення такого рівня податкової дисципліни серед усіх учасників податкових правовідносин, за якого можливість здійснення податкового правопорушення була б зведена до мінімуму.

Дуже близьким як за метою, так і за змістом категорії «податковий контроль» є поняття податкового адміністрування. Відповідно до ст. 14 Податкового кодексу України, 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 [127].

При вирішенні завдань, покладених на податкове адміністрування, необхідно виділяти його взаємозумовлену тріаду: саме податкове адміністрування, механізм його реалізації й податкову політику. Співвідношення наведених понять має важливе методологічне значення для розуміння суті здійснення податкового адміністрування.

Ефективне адміністрування неможливе без використання інформації про стан платників податків і відповідного інформаційного забезпечення діяльності

податкових органів. Сьогодні інформація є базою для прийняття зважених управлінських рішень у таких сферах податкового адміністрування: контролю за дотриманням податкового законодавства платниками податків; контролю за реалізацією й виконанням податкового законодавства податковими органами; організаційного, методичного та аналітичного забезпечення контрольної діяльності.

Правовому інституту податкового моніторингу має бути присвячений окремий розділ «Податковий моніторинг» у Податковому кодексі України, у зв'язку із чим необхідно внести до нього відповідні зміни, суть яких має зводитись до того, що такий моніторинг має слугувати врегулюванню податкових спорів, які виникають у податкових правовідносинах. Проведення податковим органом аналізу відомостей, наданих платником податків, отримання мотивованої правової позиції, процедура взаємного узгодження повинні мати переважно превентивний характер, ніж бути засобом здійснення повноцінної перевірки правильності обліку господарських операцій та повноти сплати відповідних податків до бюджету (що цілком характерно для податкового контролю). Система діяльності податкових органів має бути ризикоорієнтованою, відповідно у службі має функціонувати підрозділ, до компетенції якого належатиме оцінювання, виявлення та встановлення факторів ризику, показників, принципів їх нейтралізації, упередження на більш ранній стадії дій, що спричиняють чи впливають на порушення податкового законодавства, до того моменту, коли останні переростуть у проблеми [87, с. 250].

О. М. Мінаєва зауважує, що в податкового органу виникає право запиту платника стосовно надання пояснень, якщо в ході податкового моніторингу виявилися помилки, розбіжності в документах. У випадку обґрунтованих пояснень позицію платника беруть до уваги без наслідків для нього. Якщо ж платник не надає обґрунтованих пояснень або не надає їх узагалі, особи, які здійснюють податковий моніторинг, складають мотивовану думку. Мотивована

думка виражає офіційну позицію контролюючого органу щодо конкретних обставин розрахунку та визначення суми податку [107, с. 220].

Передбачено дві можливості отримання такої мотивованої думки. По-перше, за запитом контролюючого органу, якщо в документах та відомостях, наданих платником, виявлено розбіжності та помилки. По-друге, за запитом платника [107, с. 221].

Суть податкового моніторингу має полягати в такому: платник податків подає заяву до податкового органу й підписує регламент інформаційної взаємодії, що передбачає порядок подання документації податковому органу та порядок доступу податкового органу до інформаційних систем платника податків [87, с. 251].

Фактично, надаючи інспектору податкового органу можливість аналізу показників своєї діяльності в режимі онлайн, платник податків отримує свого роду консультанта-контролера, який у поточному режимі вказує на недоліки в його діяльності та рекомендує скорегувати свою діяльність, щоб уникнути підозри в здійсненні податкового правопорушення, що значно знижуватиме ймовірність призначення щодо такого платника податків документальної виїзної податкової перевірки.

Але не варто помилково сприймати роль зазначеного інспектора як особи, яка надає імперативні рекомендації платнику податків. Аналогічно до стандартних процедур оскарження в судовому та адміністративному порядку платник податків може вступити з інспектором податкового органу в правовий діалог, а в разі недосягнення узгодженої позиції звернутися до ДПС з розбіжностями й отримати мотивоване рішення щодо них.

З практичних міркувань проведення податкового моніторингу має очевидну вигоду. Платник податків зможе спокійно планувати фінансові потоки, не побоюючись певних фінансових санкцій за здійснене податкове правопорушення. Податкові органи зможуть суттєво скоротити кількість документальних податкових перевірок і пов'язаних з ними витрат.

Здійснення податкового моніторингу можливе, на нашу думку, стосовно платників податків, які відповідали б таким критеріям:

1) встановлений розмір суми сплачених за попередній календарний рік податків (наприклад 20 млн грн сукупно);

2) певний розмір сумарного обсягу отриманих доходів/прибутків за попередній календарний рік;

3) сукупна вартість активів.

Заява про проведення податкового моніторингу має бути подана платником податків до податкового органу за місцем знаходження цього платника податків не пізніше 1 липня року, що передує періоду, за який проводиться податковий моніторинг.

Важливо зазначити, що в ході проведення податкового моніторингу платник податків не зобов'язаний з усіх питань погоджуватися з позицією податкового органу, а щодо спірних моментів з метою захисту своїх прав він все одно буде мати право звернутися до адміністративного суду.

У межах податкового моніторингу податковий орган буде здійснювати моніторинг фінансово-господарських операцій платників податків у режимі реального часу. Платник податків погоджується до подачі декларацій надавати інспекторам податкового органу матеріали податкового та бухгалтерського обліку. Після цього платник податків одержуватиме оперативні рекомендації інспекторів щодо податкових ризиків, що виникають у процесі поточної діяльності [87, с. 251].

У цьому випадку платник податків буде відкривати податковим органам (своїм контролерам) укладені з іншими контрагентами угоди, а податкові органи, у свою чергу, знижуватимуть шляхом надання певних рекомендацій податкові ризики з метою запобігання податковим правопорушенням, а отже, їх відносини будуть націлені на співпрацю та взаєморозуміння сторін.

Як зауважує С. С. Брехов, під податковим ризиком для потреб горизонтального фінансового моніторингу потрібно розуміти ймовірність неповного виконання податкових зобов’язань платником податків, що

визначаються контролюючим органом на підставі аналізу інформації, що є в контролюючому органі. При цьому платник податків має право ознайомитись з порядком визначення контрольованого ризику [17, с. 36].

У відповідь на добровільне розкриття інформації податковому органу платнику податків будуть гарантуватися оперативне консультування в частині складних питань тлумачення податкового законодавства України й послаблення зовнішнього контрольного впливу. Ефект для платників податків полягає в стійкій прогнозованості податкових наслідків відповідної діяльності, проведення відповідних фінансово-господарських операцій і в зниженні тягаря податкового контролю, а для податкових органів – у підвищенні інформованості про поточний стан фінансових (економічних) транзакцій платника податків і в можливості ефективно перерозподіляти свої ресурси в частині податкового адміністрування [87, с. 251].

Наслідком застосування норм про податковий моніторинг може бути укладення мирової угоди між платником податків і податковим органом.

Одночасно варто зазначити, що укладення мирової угоди між податковим органом та платником податків не може впливати на формування подальшої судової практики з інших податкових спорів за подібних обставинах, оскільки мирова угода між сторонами укладається з урахуванням уже конкретних обставин певного податкового спору.

Значному розширенню практики використання інституту мирових угод, що можуть укладатися між ДПС та платником податків, можуть заважати недостатньо високий рівень ефективності електронного документообігу між податковими органами й платниками податків, а також недовіра до держави з боку бізнес-середовища.

Безумовно, платники податків не завжди будуть згодні з позицією податкових органів, але вже на цій стадії зможуть оцінити ризики податкових донарахувань і визначити для себе перспективи оскарження правової позиції контролюючих органів влади.

Прямим наслідком проведення податкового моніторингу має стати скорочення кількості документальних виїзних податкових перевірок, можливість проведення незалежного аудиту, удосконалення ризикоорієнтованої системи адміністрування податків і зборів.

Переваги податкового моніторингу для податкових органів полягають у такому [87, с. 251]:

– здійснення податкового контролю на постійній основі;

– забезпечення постійного доступу до документообігу господарських операцій платників податків в електронному режимі;

– скорочення кількості документальних податкових перевірок і пов'язаних з ними витрат;

– зменшення ризиків застосування платниками податків різних схем ухилення від сплати податків;

– удосконалення ризикоорієнтованої системи адміністрування податків;

– формування нових критеріїв визначення податкових ризиків здійснення господарської діяльності.

Перевагами податкового моніторингу для платників податків є:

– можливість зниження податкових ризиків для платника податків;

– можливість звільнення від документальних податкових перевірок;

– можливості заздалегідь узгоджувати позицію ДПС з планування мирових угод між контролюючим органом та платником податків, результативності примирних процедур чи просто зменшення розміру (скасування) грошових зобов’язань платників податків;

– зменшення невизначеності, що виникла в процесі тлумачення й застосування податкового законодавства України;

– отримання консультацій щодо оподаткування операцій для коригування своєї господарської діяльності;

– заміна аудиторських процедур регулярним моніторингом.

Безумовно, позитивні сторони податкового моніторингу очевидні, але ефективність цього способу взаємодії учасників податкових правовідносин

можлива лише при високому рівні податкової дисципліни з боку платників податків і чіткому дотриманні податковими органами держави своїх повноважень, визначених чинним законодавством України. Так, наприклад, практика Європейського Суду з прав людини свідчить про те, що рішення, прийняті в межах дискреційних повноважень, але з порушенням принципів ефективного захисту прав та свобод громадян, були визнані Європейським судом з прав людини порушенням Конвенції з прав людини і основних свобод. Зокрема, у рішенні ЄСПЛ від 2 листопада 2006 р. у справі «Волохи проти України» Суд дійшов висновку, що це втручання не може розглядатися як таке, що було здійснене «згідно із законом», оскільки законодавство України не визначає з достатньою чіткістю межі та умови здійснення органами влади своїх дискреційних повноважень у сфері, про яку йдеться, та не передбачає достатніх гарантій захисту від свавілля під час застосування таких заходів спостереження.

Відповідно до п. 49 цього ж рішення, застосовуючи один з елементів верховенства права – принцип законності, ЄСПЛ достатньо чітко наголосив, що надання правової дискреції органам влади у вигляді необмежених повноважень було б несумісним з принципом верховенства права. Отже, закон має з достатньою чіткістю визначати межі такої дискреції, наданої компетентним органам, та порядок її здійснення, враховуючи законну мету цього заходу, щоб забезпечити особі належний захист від свавільного втручання.

Можна припустити, що законодавче закріплення подібного інструментарію підвищить рівень прозорості, визначеності й стабільності в податковій системі, що сприятиме реалізації принципу стабільності законодавства. Належну увагу при цьому потрібно приділити зміщенню акцентів з боротьби (протидії) з податковими правопорушеннями на прийняття превентивних дій з недопущення податкового спору між сторонами в майбутньому.

У ході аналізу самої суті спорів, формування їх статистики, тенденцій і причин виникнення має формуватися належна емпірична база для більш точних прогнозів розвитку податкової політики, методологічна база для прийняття

найбільш ефективних управлінських рішень на основі проведення податкового моніторингу.

Загалом розвиток інформаційного обміну в податковій сфері, удосконалення процесу податкового моніторингу мають гармонізувати складні відносини у сфері оподаткування. Ці питання можуть бути вирішені лише за наявності досконалої нормативно-правової бази, оскільки необхідна детальна регламентація загальних процедур податкового моніторингу.

Процедури реалізації альтернативних форм досудового врегулювання податкових спорів, на нашу думку, мають бути достатньо чітко регламентовані на нормативно-правовому рівні – в Податковому кодексі України, бути досить зрозумілими і прозорими, що дозволить цьому правовому інституту сприяти появі довіри платників податків до можливості професійного, об'єктивного та всебічного запобігання (вирішення) конфліктній ситуації з податковим органом без звернення до суду. Чіткість формулювання положень відповідатиме практиці ЄСПЛ. Так, у п. 19 рішення ЄСПЛ від 18 грудня 2008 р. у справі «Новік проти України» зазначено, що, коли йдеться про позбавлення свободи, надзвичайно важливою умовою є забезпечення загального принципу юридичної визначеності. Вимога якості закону в розумінні п. 1 ст. 5 Конвенції означає, що коли національний закон передбачає можливість позбавлення свободи, він має бути достатньо доступним, чітко сформульованим і передбачуваним у своєму застосуванні для того, щоб виключити будь-який ризик свавілля.

У рішенні Європейського суду з прав людини від 14 січня 2011 р. у справі «Щокін проти України» Суд дійшов висновку про порушення прав заявника, гарантованих ст. 1 Першого протоколу до Конвенції, по-перше, у зв’язку з тим, що відповідне національне законодавство не було чітким і узгодженим та, відповідно, не відповідало вимозі «якості» закону і не забезпечувало адекватність захисту від свавільного втручання у майнові права заявника; по-друге, національними органами не була дотримана вимога законодавства щодо застосування підходу, який був би найбільш сприятливим для заявника –

платника податку, коли у його справі національне законодавство припускало неоднозначне трактування.

Тільки в такому випадку можливості застосування альтернативних форм досудового врегулювання податкових спорів будуть реалізовані в повному обсязі.

Запобіжні заходи мають посідати важливе місце в системі альтернативних форм урегулювання податкових спорів. Саме вони створять фундамент для правового діалогу між владою в особі податкових органів та зобов'язаними особами – платниками податків. Окрему увагу має бути приділено подальшому вдосконаленню інституту податкового моніторингу, розширенню категорій платників податків, щодо яких буде здійснюватися такий моніторинг, і побудови чіткого механізму його здійснення, який об'єктивно враховував би інтереси як податкових органів, так і платників податків.

Не менш важливим питанням на сьогодні є впровадження медіації при вирішенні податкових спорів. У правовому регулюванні податкових відносин намітилася певна тенденція до розширення сфери досудового врегулювання податкових спорів у частині застосування досудових процедур (медіації).

Процес медіації не містить певних часових обмежень, але з урахуванням специфіки податкової процедури прийняття й виконання рішення податкового органу очевидно, що найбільш ефективним є використання примирних процедур до моменту набрання чинності податковим повідомленням-рішенням, оскільки із цього моменту податковий орган уже починає процедуру примусового стягнення податків, у тому числі має право з метою забезпечення сплати податків застосовувати за Податковим кодексом України адміністративний арешт на майно й кошти у банках платника податків.

Медіаційні процедури необхідно розглядати як більш широке поняття щодо категорії податкового спору. Медіаційні процедури мають включати в себе не лише розгляд конкретного конфлікту за результатами прийнятого податкового повідомлення-рішення, а й саму систему погоджувальних процедур, у тому числі розробку заходів превентивного характеру, методику розгляду конфлікту,

регламентування прав і обов'язків сторін на різних стадіях спору (конфлікту), визначення процесуального статусу сторін тощо.

На нашу думку, необхідно доповнити ст. 55–56 Податкового кодексу України нормою, яка надавала б право платнику податків одночасно з оскарженням податкового повідомлення-рішення в адміністративному порядку представляти (крім заперечень на акт податкової перевірки) на розгляд податкового органу проєкт так званої угоди про примирення з метою вирішення спору або виносити цей спір на врегулювання медіатора. Відповідно таке положення має узгоджуватись також із ч. 2 ст. 19 Конституції України, відповідно до якої органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України, що означає для будь-якого суб’єкта владних повноважень принцип імперативності, відповідно до якого цей суб’єкт владних повноважень може діяти тільки в межах повноважень, встановлених законом. Тобто в цих статтях Податкового кодексу України, як і в ст. 20, потрібно також прописати право контролюючого органу на укладення з платником податків такої угоди про примирення за певних умов [87, с. 251].

При цьому з внесенням змін до ст. 55–56 Податкового кодексу України не буде виникати суперечності з процедурою оформлення результатів податкової перевірки, оскільки в проєкті угоди про примирення, крім доводів щодо обставин цієї податкової перевірки, може міститися умова, з якою може погоджуватися платник податків.

Так, наприклад, на адресу податкового органу вищого рівня може надходити скарга платника податків на податкове повідомлення-рішення за результатами документальної виїзної податкової перевірки. Як один з аргументів платник податків може посилатися на порушення істотних умов розгляду контрольних заходів (наприклад, неповідомлення про місце розгляду заперечень на акт податкової перевірки), що може бути підставою для скасування вищенаведеного податкового повідомлення-рішення. При цьому платник податків може сформулювати свою позицію в скарзі, що він погоджується із

частиною нарахованих податковою перевіркою сум відповідного податку й визнає наявність вини чи збігу певних обставин (хвороба, технічні збої програмного продукту, притягнення до кримінальної відповідальності посадових осіб підприємства тощо), факт вчинення ним податкового правопорушення. Податковий орган вищого рівня, аналізуючи судову практику й розуміючи, що за іншими епізодами перспективи стягнення сум податку є мінімальними, погоджується на такий варіант, аби не витрачати час і бюджетні кошти на сплату судових витрат.

Крім більш повної правової регламентації примирних процедур, потрібно максимально чітко прописати порядок і умови укладання такої угоди про примирення й чітко закріпити її наслідки та обов'язковість для сторін, що її уклали. А в разі невиконання зазначеної угоди необхідно також закріпити право за однією з її сторін звернення до суду з метою прийняття ухвали про примусове виконання угоди про примирення.

Ефективний інститут досудового врегулювання податкового спору буде корисний і державі, оскільки буде сприяти оперативному й гарантованому надходженню коштів до державного бюджету. Це приводить до можливості дозволити застосування інституту розстрочення та відстрочення грошових зобов’язань або податкового боргу з метою укладення угоди про примирення між сторонами податкового спору як однієї з можливих підстав. Якщо за результатами податкової перевірки буде донараховано значні суми податку, одноразова сплата таких сум найчастіше призводить до банкрутства платника податків. У результаті такому платнику податків простіше пройти процедуру банкрутства, наслідком чого є не тільки відсутність надходження донарахованих і несплачених грошових сум до бюджету, а й позбавлення бюджету майбутніх відрахувань від діяльності цього платника податків. Долучення інституту мирової угоди до підстав для надання відстрочення та розстрочення грошових зобов’язань або податкового боргу дозволить не довести платника податків до банкрутства, буде сприяти здійсненню ним його господарської діяльності та надходження коштів до державного бюджету. Отже, альтернативні методи

вирішення податкових спорів можуть стати спрощеними способами вирішення спорів на ранніх стадіях процесу їх розгляду.

Звернення податкових органів чи платника податків до медіаторів з метою врегулювати конфлікт поза судом, а також після звернення до суду – це саме ті можливості, які надає інститут медіації.

Для однакової й цілісної регламентації досудових процедур у податкових правовідносинах і їх форм потрібно систематизувати відповідні норми в Податковому кодексі України. Пропонований формат не впливатиме на конституційне право кожного на звернення за захистом своїх порушених права до суду, а навпаки, створить додаткові можливості прийти до взаємовигідної правової позиції й держави, і платника податків у результаті застосування альтернативних процедур урегулювання спору. Варто погодитися з тим, що досудовий порядок потрібно розглядати як захід, прийнятий державою, щоб уникнути кризи судової системи для забезпечення якісного здійснення правосуддя, що може значно розвантажити судові органи влади від кількості податкових спорів, які не вирішуються між контролюючими органами та платниками податків, а мігрують у судову площину.

Крім закріплення в Податковому кодексі України можливості врегулювання спору шляхом медіації, виділимо такі найбільш перспективні напрями розвитку цього правового інституту в межах податкових правовідносин [87, с. 251]:

– чітка регламентація діяльності медіаторів (ведення спеціалізованого реєстру медіаторів, процесуальний порядок здійснення медіаційних процедур, визначення часового періоду застосування медіаційних процедур, формати й підходи дослідження доказів тощо);

– обмеження права платника податків та контролюючого органу на звернення до суду на період здійснення процесу медіації;

– відстрочення та розстрочення грошових зобов’язань або податкового боргу на період розгляду податкового спору медіатором до його вирішення.

Стрімкий і динамічний розвиток економіки й суспільства взаємопов'язаний з підвищенням рівня конфліктності, що, у свою чергу, вимагає від будь-якої сучасної держави відповідної реакції та здійснення виваженої політики, спрямованої на вдосконалення якісних форм, засобів і методів врегулювання, у тому числі податкових спорів. Використання медіації як альтернативної форми врегулювання спорів, що випливають з податкових правовідносин, нам видається перспективним. Саме залучення медіатора до вирішення податкового спору дає змогу третій незалежній стороні зрозуміти суть розбіжностей сторін спору й виробити оптимальний механізм їх урегулювання.

На нашу думку, необхідно скеровувати зусилля на виявлення труднощів і проблем, які заважають сторонам податкового спору оперативно визначити проблемні точки, спробувати знайти оптимальне в усіх аспектах рішення.

Справа в тому, що вирішення податкових спорів за допомогою медіації є не лише непоширеним правовим інститутом в Україні, а й неврегульованим на законодавчому рівні. Проте, ст. 17 Кодексу адміністративного судочинства України передбачено, що сторони вживають заходів для досудового врегулювання спору за домовленістю між собою або у випадках, коли такі заходи є обов'язковими згідно із законом.

Більшість держав в особі податкових органів вважають за краще застосовувати заходи примусу або покарання в податковій сфері й відносити вирішення податкових спорів до виключної юрисдикції адміністративних судів.

Податкова медіація в зарубіжних країнах суттєво відрізняється від медіації в спорах, що випливають із цивільних, трудових, сімейних та інших відносин, суб'єктним складом (хто має право бути медіатором), обмеженим переліком видів спорів у сфері податків, до яких вона може застосовуватися.

Наприклад, досить перспективним видається досвід Нідерландів, коли на час процедури медіації сторони зобов'язуються не ініціювати судових або адміністративних справ, пов'язаних з вирішенням спору. Після закінчення процедури медіації складають протокол-угоду, у якій вказують, з яких питань сторони дійшли згоди, а які питання будуть розглянуті в суді.

Важливим у цьому випадку є визначення правильного формату проведення медіаційних процедур. Наприклад, для ефективності цієї альтернативної форми сторони спору мають чітко визначити такі параметри:

– період часу, протягом якого сторони мають за мету досягти домовленості;

– протокол істотних розбіжностей;

– формат надання й дослідження аргументів;

– порядок вибору та вимоги до медіатора, представників сторін.

У Нідерландах ведуть окремий реєстр медіаторів, якими виступають відповідні фахівці Нідерландського інституту медіації.

Метою переговорів є досягнення сторонами згоди з усіх розбіжностей або за деякими їх пунктами. Крім скорочення обсягу питань, що виносяться на судовий розгляд, сторони усувають значну частину розбіжностей між собою в певних питаннях і якоюсь мірою прагнуть дійти порозуміння одне з одним, не подаючи позовної заяви до суду для захисту своїх прав та інтересів.

Переговори можуть проводити безпосередньо керівники платників податків та податкових органів або їх представники. До участі в переговорах можуть долучатися також незацікавлені особи, які виконують за домовленістю сторін спору функції арбітра, посередника або консультанта.

Платник податків ще до виникнення спору може укласти угоду про застосування процедури медіації, що буде називатися медіаційним застереженням (тільки зробити це потрібно в письмовій формі), або постфактум укласти угоду про проведення процедури медіації, яка почне застосовуватися негайно. Необхідно знати, що угода про проведення процедури медіації має містити відомості про предмет спору, медіатора, терміни й порядок проведення цієї процедури, а також про умови участі сторін у витратах, пов'язаних з її проведенням [87, с. 252].

Умови мирової угоди, як правило, являють собою компроміс, за якого сторони йдуть одна одній на якісь поступки матеріально-правового характеру. Якщо сторони самостійно вдадуться до процедури медіації (до звернення до

суду) і прийдуть до порозуміння, їм потрібно в письмовій формі підписати медіаційну угоду, яка буде мати характер цивільно-правової угоди. Однак, якщо процедура медіації була розпочата після звернення особи до суду, і суддя виніс ухвалу про врегулювання спору за згодою сторін, то тоді необхідно буде затвердити медіаційну угоду як мирову угоду вже в адміністративному суді. При цьому потрібно також внести зміни до Кодексу адміністративного судочинства України, суть яких має полягати в знятті обмеження в ч. 2 ст. 184 Кодексу адміністративного судочинства України в частині вилучення такої категорії справ, як податкові спори, в яких проведення врегулювання спору за участю судді не допускається [87, с. 252].

Сторони повинні мати самостійність у проведенні процедури медіації, виборі медіатора, визначенні процесуальних правил, укладанні медіаційної угоди й вчиненні інших дій. У рамках медіації спір врегульовують сторони, і відповідальність за його вирішення також покладається на них.

Досить поширеним є використання інституту медіації у сфері цивільно-правових відносин, проте це значно обмежує сферу альтернативних податкових процедур щодо врегулювання спорів. При цьому в межах якісно побудованої системи взаємодії податкових органів і платників податків, що ефективно функціонує, не настане дисбалансу інтересів приватних та публічних інтересів.

Якщо ж податковий спір вирішується вже в судовому порядку, то при виявленні, з урахуванням обставин конкретної справи, умов для примирення сторін суд може запропонувати сторонам використовувати примирні процедури. Так, відповідно до ч. 1 ст. 184 Кодексу адміністративного судочинства України, врегулювання спору за участю судді проводиться за згодою сторін до початку розгляду справи по суті.

Отже, зроблено акцент на правовому діалозі між податковим органом та платником податків з можливим залученням стороннього медіатора для вирішення податкового спору.

Окрему увагу приділено податковому консультанту, який володіє глибокими знаннями у сфері податкового права та представляє інтереси

платника податків у процесі оскарження актів податкових органів, а також дій (бездіяльності) їх посадових осіб.

Податковий моніторинг запропоновано визначити як здійснення податковими органами дій з аналізу господарської діяльності платника податків і оцінювання ризиковості здійснених ним операцій з метою розробки рекомендацій щодо мінімізації ризиків податкових донарахувань як у рамках поточної діяльності платника податків, так і стосовно майбутньої. При цьому податковий моніторинг потрібно сприймати не як форму податкового контролю, а як форму врегулювання податкових спорів.

Стратегічною метою розвитку податкових відносин є розвиток позасудових механізмів урегулювання податкових спорів, що дозволяють досягати вирішення податкових спорів без участі суду, зокрема розвиток примирних процедур, інших позасудових процедур, що дають змогу усунути конфліктні ситуації при зверненні до ДПС України без необхідності подання письмової скарги на її рішення.

Висновки до розділу 2

1. Розроблено пропозиції щодо нормативно-правового забезпечення діяльності податкових органів шляхом внесення змін до Положення про Державну податкову службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 06 березня 2019 р. № 227, які б надали ДПС України право впливати на нормативно-правове регулювання в податковій сфері шляхом прийняття відповідних підзаконних нормативно-правових актів у вигляді наказів та інструкцій, що слугуватиме належному виконанню поставлених завдань, здійсненню владних повноважень податковими органами шляхом зміни, доповнення, усування прогалин чинного податкового законодавства в рамках Податкового кодексу України.

2. Встановлено, що міжнародне співробітництво з податкових питань повинно включати в себе ряд нових методів здійснення податкового контрою, які мають на меті припинення випадків ухилення від сплати податків і збільшення надходжень до державного бюджету. Зокрема, серед таких нових методів запропоновано здійснювати три види податкових перевірок: 1) одночасна податкова перевірка – податкова перевірка платників податків (платника податків), щодо яких (якого) обидві держави мають взаємну або відносну зацікавленість, яка здійснюється двома або більше державами одночасно й незалежно одна від одної, кожною державою на своїй території, для подальшого обміну необхідною податковою інформацією й здійснення податкового контролю; 2) податкова перевірка за кордоном – податкова перевірка, за якої одна договірна сторона-держава має право дозволити представникам іншої договірної сторони-держави прибути на територію першої сторони з метою допиту осіб і перевірки податкової та бухгалтерської звітності з письмової згоди осіб, щодо яких проводиться перевірка; 3) спільна податкова перевірка – податкова перевірка, яка проводиться одночасно двома або більше країнами щодо одного або декількох платників податків для отримання повної інформації щодо транскордонної діяльності платника податків.

3. Науково обґрунтовано та запропоновано поняття міжнародного податкового контролю як діяльності компетентних органів іноземних держав щодо податкового контролю за діяльністю платників податків, які здійснюють комерційну діяльність за кордоном, або, які отримують дохід за межами своєї держави, що забезпечує дотримання податкового законодавства й перешкоджає міжнародному ухилення від оподаткування.

4. За результатами дослідження розроблено практичні пропозиції щодо законодавчого забезпечення податкового контролю в частині трансфертного ціноутворення з метою максимального зниження можливого конфлікту платника податків та податкових органів, а також запропоновано проводити між ними спільну роботу щодо визначення ключових показників ціни всередині групи та укладати угоду про ціноутворення для цілей оподаткування про порядок

визначення цін і (або) застосування методів ціноутворення в контрольованих операціях. Для цього до ст. 39 Податкового кодексу України запропоновано внести зміни, які б передбачали такі види можливих угод про ціноутворення: між великим платником податків і ДПС України; між кількома вітчизняними компаніями, які утворюють холдинг і здійснюють однорідні контрольовані операції, і ДПС України; між великим платником податків, ДПС України та відповідним уповноваженим органом виконавчої влади іноземної держави, з яким укладено угоду про уникнення подвійного оподаткування.

Крім того, до ст. 39 цього Кодексу запропоновано врегулювати право платників податків спільно з ДПС України працювати над такими питаннями: роз'яснення положень податкового законодавства України, повноважень податкових органів та їх посадових осіб стосовно перевірки групи пов’язаних компаній; документальне підтвердження залежно від специфіки діяльності великого платника податків; спільне напрацювання проєктів нормативно-правових актів, що полегшують ведення бухгалтерського обліку та здійснення податкового контролю; правильність вибору методу визначення вартості товарів; орієнтовний рівень націнки на продукцію залежно від ринкових цін на аналогічні товари; надання платником податків пояснень щодо нестандартних фінансових розрахунків (розрахунки цінними паперами, відступлення прав вимоги); пояснення причин утворення збитків.

5. За результатами дослідження запропоновано авторське бачення системи податкового консультування через незалежних податкових консультантів, які будуть надавати такі послуги, як: 1) роз'яснення щодо застосування положень Податкового кодексу України; 2) консультації з процесуальних питань; 3) юридична допомога в складанні та подані звітності до податкових органів; 4) проведення тренінгів і семінарів для співробітників платника податків з метою підвищення їх правової грамотності та культури; 5) послуги у сфері реєстрації та реорганізації компаній; 6) участь у досудовій стадії врегулювання податкового спору; 7) представництво інтересів платника податків у суді. Крім того, запропоновано врегулювати надання таких послуг шляхом контролю

саморегульованою організацією податкових консультантів, основною метою якої буде регулювання й контроль за діяльністю її членів у сфері здійснення професійної діяльності щодо податкового консультування.

6. Сформовано концептуальні положення щодо розвитку податкового моніторингу в Україні, суть якої має полягати в розширенні взаємодії та інформаційного обміну ДПС з платниками податків, що мають бути спрямовані на дотримання останніми податкового законодавства України, підвищення передбачуваності податкового регулювання і якості адміністрування податків та зборів. Крім того, податковий моніторинг запропоновано визначити як здійснення податковими органами дій з аналізу господарської діяльності платника податків і оцінювання ризиковості здійснених ним операцій з метою розробки рекомендацій щодо мінімізації ризиків податкових донарахувань як у рамках поточної діяльності платника податків, так і стосовно майбутньої.

7. За результатами дослідження запропоновано здійснити належне законодавче забезпечення податкового контролю шляхом внесення змін до Податкового кодексу України, відповідно до яких має бути в кодексі окремий розділ «Податковий моніторинг» та суть яких має зводитись до існування нормативних підстав урегулювання податкових спорів через інститут податкового моніторингу.

8. Запропоновано здійснити законодавче забезпечення податкового контролю шляхом доповнення ст. 55–56 Податкового кодексу України, суть якого полягає в наданні права платнику податків одночасно з оскарженням податкового повідомлення-рішення в адміністративному порядку надавати (крім заперечень на акт податкової перевірки) на розгляд податкового органу проєкт угоди про примирення з метою вирішення спору або виносити цей спір на врегулювання медіатора. Крім того, у ст. 20 Податкового кодексу України запропоновано передбачити право контролюючого органу на укладення з платником податків такої угоди про примирення.

Результати дослідження, викладені в цьому розділі, опубліковано в працях: [73; 77–82; 87; 89].

ВИСНОВКИ

У дисертації подано теоретичне узагальнення й сучасне вирішення наукового завдання, що полягає в розробці нових теоретичних положень і науково-практичних рекомендацій щодо правового забезпечення податкового контролю в Україні. Отримані в процесі дослідження результати дають змогу сформулювати такі висновки та внести пропозиції, що мають теоретичне і практичне значення для науки фінансового права:

1. Податковий контроль визначено як особливий організаційно-правовий механізм, який являє собою систему взаємопов'язаних елементів і за допомогою якого забезпечується податковими органами держави належна поведінка зобов'язаних осіб зі сплати податків і зборів, а також дослідження і виявлення випадків дотримання (недотримання) платниками податків та/або податковими агентами податкового законодавства України, встановлення підстав для здійснення забезпечувальних заходів цього контролю та заходів фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Визначення цього поняття та подальше внесення відповідних змін до Податкового кодексу України в цій частині надасть можливість удосконалити адміністративну практику податкових органів та більш ефективно проводити податкові перевірки.

2. Удосконалено нормативно-правове забезпечення податкового контролю шляхом обґрунтування доцільності внесення змін до відповідних стратегічних документів, таких як: Стратегія реформування системи управління державними фінансами, Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю, – які мають визначати суть державного фінансового контролю як невід'ємної складової державного управління, що забезпечує дотримання законності, доцільності та результативності утворення, розподілу й використання державних фінансових ресурсів (грошових коштів, матеріальних цінностей і нематеріальних активів, що перебувають у власності держави) і фінансових ресурсів у недержавному секторі економіки. Ця практична

пропозиція усуне прогалину в названих нормативно-правових актів і дасть змогу систематизувати підходи до комплексного розуміння цього поняття при реформуванні системи управління державними фінансами.

3. За результатами дослідження вдосконалено поняття податкового зобов'язання як правовідносин, що виникають у ході економічного обороту при перерозподілі матеріальних благ між публічними (державою) і приватними суб'єктами (зобов’язаними особами), у рамках якого зобов'язаний суб'єкт має виконати обов'язок щодо передачі уповноваженому чинним законодавством владному суб'єкту податкового платежу у встановлений строк, а уповноважений суб'єкт влади має право вимоги виконання цього обов'язку під загрозою застосування заходів державного примусу у вигляді фінансових санкцій за податковим законодавством.

4. Удосконалено класифікацію неправових форм впливу податкових органів на зобов’язаних осіб: 1) здійснення організаційно-штатних дій: зі створення груп, основним напрямом діяльності яких буде запобігання податковим правопорушенням; 2) розробка організаційно-технічних і тактичних заходів з вивчення й нейтралізації податкової деліктності, їх подальший аналіз, деталізація; 3) виявлення правопорушень у сфері податків і зборів, їх реєстрація, обробка даних; 4) аналіз, дослідження прийомів і способів здійснення правопорушень, дослідження деліктологічної ситуації і причин її виникнення, дослідження особистості, вивчення напрямів і тенденцій деліктності. Ця пропозиція надасть можливість у майбутньому більш системно та виважено підходити до комплексного розуміння податкового контролю та більш дієво здійснювати відповідні його заходи.

5. Удосконалено класифікацію запобіжних заходів податкового контролю на: 1) загальнодержавні: стосуються всіх груп платників податків, що проводяться уповноваженими законодавством органами держави (прийняття законів, підзаконних нормативно-правових актів); 2) заходи запобігання, які стосуються певних галузей національної економіки, регіонів (рішення місцевих рад щодо затвердження положення про місцеві податки і збори; заходи, що спрямовані на стимулювання законної підприємницької діяльності, скорочення незаконного обігу готівки, що

перебуває в тіні, і незаконно вивезених за кордон капіталів, освітні заходи, створення відкритих електронних баз даних та реєстрів, пов’язаних із діяльністю контролюючого органу); 3) індивідуальні заходи, вжиті щодо конкретних суб'єктів податкового права, їх посадових осіб; 4) організаційно-управлінські заходи запобігання податковим правопорушенням (планування чи координація діяльності суб'єктів запобіжної діяльності, узагальнення та аналіз першопричин, що сприяли вчиненню податкових правопорушень).

6. Розроблено пропозиції щодо формування системи запобіжної роботи податкових органів через такі стадії (етапи), як: профілактика, запобігання, припинення (виявлення та вжиття заходів шляхом реагування щодо вже здійснених податкових правопорушень), що надасть можливість більш повно визначати комплекс заходів податкового контролю, не лише припиняти здійснення податкових правопорушень та притягати винних осіб до фінансової відповідальності, а й сприяти недопущенню податкових правопорушень в майбутньому.

У зв’язку із цим запропоновано профілактику податкових правопорушень визначити як виявлення передумов до їх вчинення платниками податків з наміром здійснити протиправне публічним фінансовим інтересам держави порушення податкового законодавства України, яке потрібно ідентифікувати в установленому законом порядку й на яке в результаті такої ідентифікації потрібно впливати з виховною метою. До профілактичних заходів крізь призму порушень податкового законодавства потрібно віднести використання ЗМІ для роз'яснення положень податкового законодавства України, прав і обов'язків податкових органів, формування шанобливого ставлення у громадян до їх діяльності, розвиток податкової та правової культури шляхом виховання законослухняного платника податків, починаючи із шкільної парти, здійснення відповідної взаємодії з державними органами та громадськими об'єднаннями, розробка пропозицій щодо усунення причин і умов, що сприяють вчиненню передбачених Податковим кодексом України видів податкових правопорушень.

Припинення податкових правопорушень запропоновано розуміти як проведення податковими органами камеральної або документальної виїзної податкової перевірки, перевірки інформації й документів, що надійшли від різних суб'єктів до податкових органів з метою прийняття після виявлення такого правопорушення адекватних заходів за вже здійсненими податковими правопорушеннями, можливості недопущення їх здійснення, а також настання шкідливих наслідків як для бюджету, так і для платника податків.

7. Розроблено пропозиції щодо нормативно-правового забезпечення діяльності податкових органів шляхом внесення змін до Положення про Державну податкову службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227, які б надали ДПС України право впливати на нормативно-правове регулювання в податковій сфері шляхом прийняття відповідних підзаконних нормативно-правових актів у вигляді наказів та інструкцій, що слугуватиме належному виконанню поставлених завдань, здійснення владних повноважень податковими органами шляхом зміни, доповнення, усування прогалин чинного податкового законодавства в рамках Податкового кодексу України. Ці пропозиції нададуть можливість ДПС України на підставі та відповідно до Податкового кодексу врегульовувати на підзаконному рівні податкові відносини, які потребують оперативного реагування, більшої деталізації та конкретизації, що буде сприяти реалізації принципу правової визначеності й запобігатиме виникненню спорів, правових колізій та надасть можливість вчасно реагувати на виявлені ухилення платників податків від оподаткування.

8. Встановлено, що міжнародне податкове співробітництво має включати в себе ряд нових методів здійснення податкового контрою, які мають на меті припинення випадків ухиляння від сплати податків і збільшення надходжень до державного бюджету. Зокрема, серед таких нових методів запропоновано здійснювати три види податкових перевірок: 1) одночасна податкова перевірка – податкова перевірка платників податків/(платника податків), щодо яких/(якого) обидві держави мають взаємну або відносну зацікавленість, яка здійснюється двома або більше державами одночасно й незалежно одна від одної, кожна

держава на своїй території, для подальшого обміну необхідною податковою інформацією для подальшого здійснення податкового контролю; 2) податкова перевірка за кордоном – податкова перевірка, за якої одна договірна сторона-держава має право дозволити представникам іншої договірної сторони-держави прибути на територію першої сторони з метою допиту осіб і перевірки податкової та бухгалтерської звітності з письмової згоди осіб, щодо яких проводиться перевірка; 3) спільна податкова перевірка – податкова перевірка, яка проводиться одночасно двома або більше країнами щодо одного або декількох платників податків, для отримання повної й всеохопної інформації щодо транскордонної діяльності платника податків.

9. Науково обґрунтовано та запропоновано поняття міжнародного податкового контролю як діяльності компетентних органів іноземних держав щодо здійснення податкового контролю за діяльністю платників податків, які здійснюють комерційну діяльність за кордоном або які отримують дохід за межами своєї держави, що забезпечує дотримання податкового законодавства та перешкоджає міжнародному ухиленню від оподаткування. Це визначення закладатиме теоретико-практичні підвалини для міжнародної співпраці податкових органів з метою виконання міжнародних конвенцій для контролю та протидії агресивному податковому плануванню компаніями, в тому числі ефективній реалізації плану BEPS.

10. Розроблено практичні пропозиції щодо законодавчого забезпечення податкового контролю в частині трансфертного ціноутворення з метою максимального зниження можливого конфлікту платника податків та податкових органів, а також запропоновано проводити між ними спільну роботу щодо визначення ключових показників ціни всередині групи й укладати угоду про ціноутворення для цілей оподаткування про порядок визначення цін і (або) застосування методів ціноутворення в контрольованих операціях. Для цього до ст. 39 Податкового кодексу України запропоновано внести зміни, які б передбачали такі види можливих таких угод про ціноутворення: між платником податків і ДПС України; між групою компаній, які здійснюють однорідні контрольовані операції, і

ДПС України; між платником податків, ДПС України та відповідним уповноваженим органом виконавчої влади іноземної держави, з яким укладено угоду про уникнення подвійного оподаткування.

Крім того, у ст. 39 цього Кодексу запропоновано врегулювати право платника податків спільно з ДПС України працювати над такими питаннями: роз'яснення положень податкового законодавства України, повноважень податкових органів та їх посадових осіб стосовно перевірки групи пов’язаних компаній; документальне підтвердження залежно від специфіки діяльності платника податків; спільне напрацювання проєктів нормативно-правових актів, що полегшують ведення бухгалтерського обліку та здійснення податкового контролю; правильність вибору методу визначення вартості товарів; орієнтовний рівень націнки на продукцію залежно від номенклатури й ринкових цін на аналогічні товари; надання великим платником податків пояснень у рамках нестандартних фінансових розрахунків (розрахунки цінними паперами, відступлення прав вимоги); пояснення причин утворення збитків в одній (кількох) юридичній особі.

11. За результатами дослідження запропоновано авторське бачення системи податкового консультування через незалежних податкових консультантів, які будуть надавати такі послуги, як: 1) роз'яснення щодо застосування положень Податкового кодексу України; 2) консультації з процесуальних питань; 3) юридична допомога в складанні податкової звітності; 4) проведення тренінгів і семінарів для співробітників платника податків з метою підвищення їх правової грамотності та культури; 5) послуги у сфері реєстрації та реорганізації компаній; 6) участь у досудовій стадії врегулювання податкового спору; 7) представництво інтересів платника податків у суді. Крім того, запропоновано врегулювати надання таких послуг шляхом контролю саморегульованою організацією за податковими консультантами, основною метою якої буде регулювання й контроль за діяльністю її членів у сфері здійснення професійної діяльності щодо податкового консультування.

12. Сформовано концептуальні положення щодо розвитку податкового моніторингу в Україні, суть якого має полягати в розширенні взаємодії та

інформаційного обміну ДПС з платниками податків, що мають бути спрямовані на дотримання останніми податкового законодавства України, підвищення передбачуваності податкового регулювання і якості адміністрування податків і зборів. Крім того, податковий моніторинг запропоновано визначити як здійснення податковими органами дій з аналізу господарської діяльності платника податків і оцінювання ризиковості здійснення ним фінансово-господарських операцій з метою розробки рекомендацій щодо мінімізації ризиків податкових донарахувань як у рамках поточної діяльності платника податків, так і стосовно майбутньої.

13. За результатами дослідження запропоновано здійснити належне законодавче забезпечення податкового контролю шляхом внесення змін до Податкового кодексу України, відповідно до яких має бути в Кодексі окремий розділ «Податковий моніторинг» та суть яких має зводитись до існування нормативних підстав урегулювання податкових спорів через інститут податкового моніторингу. Крім того, таке законодавче забезпечення надасть можливість податковим органам виявляти та встановлювати фактори ризику, показники, принципи їх нейтралізації, запобігати на більш ранній стадії діям, що спричинятимуть порушення податкового законодавства.

14. Запропоновано здійснити законодавче забезпечення податкового контролю шляхом доповнення ст. 55–56 Податкового кодексу України, суть якого полягає в наданні права платнику податків одночасно з оскарженням податкового повідомлення-рішення в адміністративному порядку надавати (крім заперечень на акт податкової перевірки) на розгляд податкового органу проєкт угоди про примирення з метою вирішення спору або виносити цей спір на врегулювання медіатора. Крім того, у ст. 20 Податкового кодексу України запропоновано передбачити право контролюючого органу на укладення з платником податків такої угоди про примирення. Такі пропозиції мають полегшити та розвантажити роботу податкових органів в частині адміністративного оскарження платниками податків їх актів, пришвидшити вирішення деяких категорій податкових спорів, розвантажити судову систему при великій кількості позовних заяв платників податків щодо оскарження рішень та дій податкових органів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеев А. И. Криминология : курс лекций. Москва : ЩИТ-М, 1998. 320 с.

2. Алехин А. П., Кармолицкий А. А., Козлов Ю. М. Административное право Российской Федерации : учебник. Москва : ЗЕРЦАЛО, 1997. 608 с.

3. Архів наказів ДПА України. *Офіційний веб-портал Державної фіскальної служби України*. URL: http://sfs.gov.ua/arhiv/podatkova-baza-do-nabrannya-chinnosti-podatkovim-kodeksom/ normativno-pravova-baza/nakazi-dpa-ukraini/arhiv-nakaziv-dpa-ukraini/ (дата звернення: 12.04.2020).

4. Бабін І. І. Податкове право України : навч. посіб. Чернівці : Чернівец. нац. ун-т, 2012. 504 с.

5. Баїк О. І. До питання тлумачення податково-правових норм. *Інтернаука. Серія: «Юридичні науки»*. 2018. № 2. С. 13–20.

6. Баїк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України: теоретико-правове дослідження : монографія. Львів : Вид-во Львів. політехніки, 2018. 360 с.

7. Баїк О. І. Про системність і класифікацію юридичних фактів у податковому праві України. *Підприємництво, господарство і право.* 2018. № 3. С. 106–110.

8. Баїк О. І. Про формування наукової термінології податкового права України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки.* 2014. № 807. С. 9–15.

9. Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. Податкове право : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 312 с.

10. Бахрах Д. Н. Административное право России : учебник. Москва : Эксмо, 2006. 528 с.

11. Бекерская Д. А. Налоговое право и налоговое законодательство Украины : учеб. пособ. Москва : Юрид. лит., 2000. 220 с.

12. Бельский К. С. Феноменология административного права. Смоленск, 1999. 143 с.

13. Бечко П. К., Захарчук О. А. Основи оподаткування : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ : Центр навч. літ., 2009. 168 с.

14. Білоус В. М., Ковтун В. Т. Правова природа фінансових санкцій, що застосовуються за порушення податкового законодавства. *Наука і правоохорона.* 2013. № 4 (22). С. 70–76.

15. Боднарук Ю. В. Матеріальні і процесуальні норми в податковому праві. *Актуальні проблеми держави і права*. 2007. Вип. 34. С. 198–206.

16. Браславський Р. Місце податкового права в системі національного права. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2017. Вип. 2/1. С. 47–52.

17. Брехов С. С. Концепція горизонтального моніторингу великих платників податків. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України.* 2014. № 1. С. 33–41.

18. Бюджетний кодекс України. URL: zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text (дата звернення: 12.06.2020).

19. Вакарюк Л. В. Місце податкового права в системі фінансового права України. *Актуальні проблеми держави і права*. 2011. Вип. 62. С. 204–210.

20. Вакулич І. Реалії та напрями здійснення модернізації податкового контролю в контексті попередження неплатежів до бюджету. *Наука молода*. 2004. Вип. 2. С. 83–86.

21. Василенко Н. В. Джерела процесуальних норм податкового права. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2015. № 16. Т. 1. С. 95–98.

22. Василенко Н. В. Сутність та значення досудового захисту прав та законних інтересів платників податків. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. Вип. 2. Т. 2. С. 116–120.

23. Василенко С. В. Правові основи здійснення податкового контролю. *Науковий вісник публічного та приватного права.* 2017. № 6. С. 145–150.

24. Василенко С. В. Зарубіжний досвід правового регулювання податкового контролю. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2017. № 43. Т. 3. С. 81–86.

25. Василенко С. В. Удосконалення чинного податкового законодавства України в частині попередження податкових правопорушень. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 1. С. 44–48.

26. Васильчук С. С. Правове регулювання податкового контролю за справлянням непрямих податків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2015. 243 с.

27. Васюк Ю. М. Механізми реалізації податкового контролю в Україні: державно-управлінський аспект : дис. … канд. наук з держ. упр. : 25.00.02. Київ, 2015. 254 с.

28. Вдовічена Л. І. Податковий кодекс України як елемент системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування. *Вісник Вищої ради юстиції.* 2012. № 4 (12). С. 42–51.

29. Великий енциклопедичний юридичний словник / за ред. акад. НАН України Ю. С. Шемшученка. 2-ге вид., переробл. і доповн. Київ : Вид-во «Юридична думка», 2012. 1020 с.

30. Винницкий Д. В. Российское налоговое право. Санкт-Петербург : Юрид. центр ПРЕСС, 2003. 397 с.

31. Власов А. В., Понамарчук О. М. Сутність та функції податкового контролю. *Юридичний вісник*. 2011. № 2. С. 107–113.

32. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : монографія / Г. М. Білецька, М. В. Кармаліта, М. О. Куц ; за заг. ред. В. Ф. Дайнеки. Київ : Алерта, 2011. 222 с.

33. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : монографія / Г. М. Білецька, М. В. Кармаліта, М. О. Куц та ін. Київ : Алерта, 2012. 222 с.

34. Гетманцев Д. О. До питання про податковий обов’язок платника податку. *Часопис Київського університету права*. 2013. № 4. С. 134–137.

35. Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Бєліцький І. С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект : наук.-практ. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2015. 496 с.

36. Головин А. Ю. Налоговый контроль как инструмент предупреждения налоговых правонарушений : монография. Москва, 2005. 280 с.

37. Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. Москва : Юриспруденция, 2000. 192 с.

38. Грищенко С. Попередній податковий контроль: теоретичний аспект. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 10. С. 171–178.

39. Гуров О. В. Фінансово-правова відповідальність у сфері оподаткування доходів фізичних осіб. *Держава і право*. 2012. Вип. 56. С. 372–377.

40. Дмитренко Г. В. Державний фінансовий контроль в Україні (податковий, казначейський, бюджетний) : монографія. Київ : Консультант, 2009. 176 с.

41. Дозорець П. М. Форми податкового контролю органів державної фіскальної служби за обігом підакцизних товарів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право».* 2015. Вип. 35. Ч. 1. Т. 2. С. 112–115.

42. Евстигнеев Е. Н., Викторова Н. Г., Ткачева Е. Г. Основы налогообложения и налогового права: Вопросы и ответы. Практические задания и решения : учеб. пособ. Москва : ИНФРА-М, 2001. 187 с.

43. Єгарміна В. Д. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування. *Збірник наукових праць Національного університету Державної податкової служби України.* 2011. № 1. С. 166–176.

44. Єрохов В. До питання визначення місця податкової перевірки в механізмі засобів державного примусу в податковому праві. *Юридичний вісник.* 2014. № 6. С. 96–100.

45. Живицький В. А. Морально-правові засади гуманізації відносин держави і платників податку. *Трипільська цивілізація*. 2012. № 7 (10). С. 22–27.

46. Жулавський С. Про відповідність нормативної конструкції фінансової відповідальності за Податковим кодексом України конституційним принципам юридичної відповідальності. *Публічне право.* 2013. № 3. С. 85–90.

47. Загальна теорія держави і права : навч. посіб. / Р. А. Калюжний, С. М. Тимченко, Н. М. Пархоменко, С. М. Легуша. Київ : Вид. ПАЛИВОДА А. В., 2007. 296 с.

48. Загальна теорія держави і права : підручник для студ. юрид. вищ. навч. заклад. / М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко та ін. ; за ред. д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України М. В. Цвіка, д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України О. В. Петришина. Харків : Право, 2011. 584 с.

49. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. 3-тє вид., допов. і переробл. Львів : Вид-во Львів. політехніки, 2011. 844 с.

50. Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права. Москва : РАП : Эксмо, 2008. 160 с.

51. Зубарева И. Е. Горизонтальный мониторинг как способ контроля налогоплательщиков, основанный на доверии: опыт Королевства Нидерланды. *Ваш налоговый адвокат.* 2008. № 5. С. 14–18.

52. Иоффе О. С. Обязательственное право. Москва, 1975. 880 с.

53. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система : підручник. Київ : Атіка, 2006. 920 с.

54. Історія оподаткування / Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник. Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. 242 с.

55. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Ф. О. Ярошенко, В. В. Павленко, В. П. Павленко ; за заг. ред. А. М. Подоляки. Київ : Персонал, 2012. 416 с.

56. Казацька М. Д. Визначення податкового контролю в Податковому кодексі України. *Право та державне управління*. 2019. № 1 (34). Т. 1. С. 49–53.

57. Касьяненко Л. М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2004. 232 с.

58. Князькова В. Я. Роль Податкового кодексу України у вдосконаленні податкового контролю. *Управління розвитком* : зб. наук. пр. Харків : ХНЕУ, 2012. № 7 (128). С. 17–18.

59. Коваль Д. А. Поняття форми податкового контролю та її співвідношення з методами. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2015. № 1. С. 21–24.

60. Коваль Д. А. Правові засади організації податкового контролю: порівняльна характеристика. *Право та державне управління*. 2014. № 3. С. 36–38.

61. Ковальчук А. Про необхідність наукового розуміння базових категорій правознавства і юриспруденції. *Право України.* 2006. № 9. С. 103–106.

62. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 р. № 8073-X. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text (дата звернення: 12.02.2020).

63. Козлов Ю. М. Административные правоотношения. Москва : Юрид. лит., 1976. 184 с.

64. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр (дата звернення: 12.02.2020).

65. Корецька-Гармаш В. О., Раєвська Н. М. Податковий контроль: проблемні аспекти та напрямки вдосконалення. *Часопис економічних реформ.* 2011. № 1. С. 39–44.

66. Коротун В. І. Контроль за трансфертним ціноутворенням в Україні: проблеми становлення та перспективи розвитку. *Інвестиції: практика та досвід.* 2016. № 24. С. 42–46.

67. Костенко Ю. О. Деякі аспекти податкового регулювання в екологічній сфері. *Порівняльно-аналітичне право*. 2016. № 3. С. 56–64.

68. Костенко Ю. О. Нове в податковому адмініструванні України. *Правничий часопис Донецького університету.* 2016. № 1/2. С. 135–142.

69. Костенко Ю. О. Особенности налогового консультирования в Украине. *LEGEA SI VIATA*. 2018. MAI. С. 109–114.

70. Костенко Ю. О. Податкова реформа: деякі аспекти адміністрування податків та зборів. *Наука і правоохорона.* 2016. № 4. С. 76–82.

71. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 р. № 2341-III. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text (дата звернення: 12.02.2020).

72. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : монографія. Харків : Право, 2009. 320 с.

73. Куц М. О. Особливості врегулювання деяких категорій податкових спорів щодо трансфертного ціноутворення. Прикарпатський юридичний вісник : зб. наук. пр. Івано-Франківськ, 2018. Вип. 1 (22). Т. 4. С. 41–49.

74. Куц М. О. Види та форми здійснення податкового контролю в Україні. Стан та перспективи розвитку юридичної науки : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., м. Дніпро, 6–7 вересня 2019 р. Дніпро : ГО «Правовий світ», 2019. С. 57–58.

75. Куц М. О. Використання морально-етичних принципів у формуванні засад функціонування державної служби (зарубіжний досвід). Теорія та практика державної служби : матеріали наук.-практ. конф., Дніпропетровськ, 18–19 вересня 2009 р. Дніпропетровськ : АМСУ, ДРІДУ НАДУ, 2009. С. 75–78.

76. Куц М. О. До питання легалізації доходів фізичних осіб України. Збірник наукових праць Науково-дослідного інституту фінансового права / Держ. податкова служба України, Нац. ун-т держ. податкової служби України, Нац. акад. прав. наук України, Наук.-дослід. ін-т фінансового права. Київ : Алерта, 2012. С. 287–290.

77. Куц М. О. Імплементація як інструмент розвитку національного податкового законодавства. Міжнародне співробітництво України в сфері

оподаткування. Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів : зб. матер. наку.-практ. конф., 23.10.2009. Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2009. С. 160–163.

78. Куц М. О. Інституційні механізми врегулювання податкових спорів зарубіжних країн. Законодавство України: проблеми та перспективи розвитку : зб. наук. пр. Міжнар. наук.-практ. конф. / редкол. Шемшушенко Ю. С. та ін. Київ : Вид-во Європ. ун-ту, 2010. С. 310–312.

79. Куц М. О. Легалізація тіньових доходів фізичних осіб України: можливість проведення кампанії. Сучасний стан і перспективи розвитку держави і права : Міжнар. наук.-практ. конф. Львів : Західноукр. організація «Центр правничих ініціатив», 2013. URL: www.wcenter.org.ua.

80. Куц М. О. Оподаткування фізичних осіб України: проблеми адаптації до законодавства ЄС. Матеріали II Всеукраїнської конференція студентів, аспірантів і молодих учених : зб. тез наук. пр. / за заг. ред. К. В. Балабанова. Маріуполь : МДГУ, 2010. С. 37–38.

81. Куц М. О. Особливості внутрішньодержавного механізму імплементації положень міжнародно-правових актів. Імплементація норм міжнародних податкових договорів у правову систему України : зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 19 листопада 2010 р. Ірпінь, 2010. С. 72–77.

82. Куц М. О. Податковий кодекс України: адаптація податкового законодавства у сфері оподаткування фізичних осіб. Проблеми теорії та практики застосування податкового законодавства. Інноваційні та фіскальні проблеми в надрокористуванні та енергозбереженні. Економіко-математичні моделі та можливість їх використання в діяльності органів ДПС. Інформаційне сховище даних державної податкової служби в контексті інноваційного розвитку. Правові засади розвитку місцевих фінансів в Україні. Напрями удосконалення протидії правопорушенням у сфері господарської діяльності : зб. наук. пр. за матеріалами круглих столів, науково-практичного семінару та Міжнар. наук.-практ. конф. Київ : Алерта, 2010. С. 40–43.

83. Куц М. О. Податок з доходів фізичних осіб як системоутворююча категорія фінансового права. Системообразующие категории в финансовом праве: состояние и перспективы трансформации : материалы Междунар. науч.-практ. конф, г. Харьков, 15–16 апреля 2010 г. / редкол. В. Я. Таций, Ю. П. Битяк, Л. К. Воронова и др. Харьков : НИИ гос. стр-ва и мест. самоуправления, 2010. С. 86–88.

84. Куц М. О. Правовий зміст попереджувальної діяльності податкових органів України. Держава та регіони. Серія: Право. 2019. № 4 (66). С.198–206.

85. Куц М. О. Про актуальні питання адміністрування податку на доходи фізичних осіб. Вісник Академії митної служби України. Серія «Право» / гол. ред. К. В. Антонов. Дніпропетровськ : Акад. митної служби України, 2013. № 1 (10). С. 118–123.

86. Куц М. О. Про особливості тлумачення терміна «імплементація». Часопис Київського університету права. 2010. № 2. С. 133–139.

87. Куц М. О. Розробка нових механізмів досудового врегулювання податкових спорів за наслідками здійснення податкового контролю. Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції : наук. зб. Київ, 2017. Спеціальний випуск. Ч. 2. С. 243–252.

88. Куц М. О. Співвідношення фінансового, податкового, бюджетного і митного контролю. Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 13–14 квітня 2018 р.). Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2018. С. 80–81.

89. Куц М. О. Удосконалення правового регулювання податкового контролю в Україні. Правові новели. 2020. № 10. Т. II. С. 56–64.

90. Куц М. О., Жидецька К. В. Визначення понять «резидент» і «нерезидент»: проблеми теорії і практики. Держава і право. Юридичні і політичні науки : зб. наук. пр. Київ : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2010. Вип. 49. С. 399–405.

91. Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций. Москва, 2001. 360 с.

92. Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. Москва : Центр ЮрИнфоР, 2001. 256 с.

93. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник. Харків : Право, 2012. 528 с.

94. Кучерявенко М. П. Податкове право України: Академічний курс : підручник. Київ : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.

95. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ, 2009. 460 с.

96. Кучерявенко М. П. Правове регулювання податкового контролю. *Вісник Академії правових наук України*. 2002. № 2 (29). С. 107–113.

97. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. – Харьков, 2005. – Т. 3: Учение о налоге. 599 с.

98. Литвинчук І. Податковий контроль: напрями удосконалення. *Вісник ЖДТУ*. 2016. № 2. С. 19–24.

99. Лісовий А. В., Єгорова Т. М. Роль податкового контролю у системі державного фінансового контролю. *Науковий вісник Національного університету Державної податкової служби України (економіка, право)*. 2011. № 2. С. 91–94.

100. Лісовська В. Податковий контроль у системі оподаткування: зміст та механізм здійснення. *Підприємництво, господарство і право*. 2010. № 10 (178). С. 25–28.

101. Лукашев А. А. Налоговое право как внутренняя структурная часть финансово-правовой отрасли. *Очерки налогово-правовой науки современности* : монография / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой и Н. П. Кучерявенко. Москва ; Харьков : Право, 2013. С. 14–46.

102. Лукашев О. А. Теоретичні проблеми системи фінансового права : монографія. Харків : Право, 2010. 304 с.

103. Максоцкий Р. А. Возмездность и безвозмездность в современном гражданском праве : учеб. пособ. Москва : ООО «ТК Велби», 2002. 176 с.

104. Марків Г. Податковий контроль: проблеми та шляхи їх вирішення. *Економічні науки*. 2015. Вип. 10 (3). С. 483–488.

105. Мельник М. І., Лещух І. В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія. Львів : ДУ «Ін-т регіональних досліджень ім. М. І. Долішнього НАН України», 2015. 330 с.

106. Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. № 4495-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text (дата звернення: 12.02.2020).

107. Мінаєва О. М. Податковий моніторинг як специфічна форма податкового контролю: закордонний досвід. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ.* 2015. № 4. С. 217–223.

108. Місія, стратегічні цілі та пріоритети. *Державна податкова служба України :* офіційний портал. URL: https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/misiya-ta-strategichni-tsili/ (дата звернення: 12.02.2020).

109. Монаєнко А. О. Застосування адміністративного арешт майна та коштів платника податків, враховуючи практику ЄСПЛ. *Юридична газета*. 2018. № 39 (641). С. 26–27.

110. Монаєнко А. О. Застосування адміністративного арешт майна та коштів платника податків, враховуючи практику ЄСПЛ (продовження). *Юридична газета*. 2018. № 40 (642). С. 31.

111. Монаєнко А. О. Особливості перегляду рішень суду касаційної інстанції Верховним Судом України в спектрі вирішення податкових спорів між суб'єктами господарювання та органами державної фіскальної служби України. *Право України.* 2015. № 10. С. 166–170.

112. Музика-Стефанчук О. А., Поляничко А. О. Принципи податкового права України: проблеми визначення та реалізації. Кам'янець-Подільський : ТОВ «Друкарня «Рута», 2015. 212 с.

113. Муравйов К. В. Теоретико-правові основи формування системи податкових правовідносин в Україні. *Право і суспільство*. 2016. № 2. С. 168–172.

114. Налоги и налоговое право : учеб. пособ. / под ред. А. В. Брызгалина. Москва : Аналитика-Пресс, 1997. 600 с.

115. Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. д.ю.н., проф. Ю. А. Крохина. Москва : НОРМА, 2003. 656 с.

116. Онищук Н. Ю. Відповідальність суб'єктів фінансових відносин. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»* : зб. наук. пр. / редкол.: С. В. Ківалов (голов. ред.), В. М. Дрьомін (заст. голов. ред.), Ю. П. Аленін та ін. ; відпов. за вип. В. М. Дрьомін ; МОНмолодьспорт України, НУ «ОЮА». Одеса : Юрид. літ-ра, 2012. Т. 12. С. 121–129.

117. Оніщик Ю. В. Правовий статус організації – платника податку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2008. 21 с.

118. Орлов М. Ю. Налоговое обязательство: право на существование в налоговом праве. *Налоги и налогообложение*. 2004. Декабрь. С. 16.

119. Остапенко О. І., Кісіль З. Р., Ковалів М. В. Адміністративне право : навч. посіб. 2-ге вид. Київ : Алерта : КНТ : ЦУЛ, 2009. 536 с.

120. Пархета А. Специфіка застосування рішень Європейського суду з прав людини у правовій системі України. *Вісник Вищої ради юстиції*. 2013. № 1 (13). С. 117–131.

121. Парыгина В. А., Тедеев А. А. Налоговое право Российской Федерации. Ростов-на-Дону : Феникс, 2002.480 с.

122. Пасічна І. О. Поняття та сутність податкових правовідносин. *Юридична наука.* 2015. № 3. С. 36–42.

123. Пацурківський П. С., Бабін І. І. Актуальне дослідження в науці податкового права. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2012. Вип. 636. С. 137–138.

124. Податкове право України : альбом схем : навч. посіб. / Л. М. Касьяненко, А. В. Цимбалюка, Ю. І. Аністратенко, Н. І. Блащук ; за заг. ред. Л. М. Касьяненко. Київ : Алерта, 2013. 112 с.

125. Податкове право України : навч. посіб. / О. П. Гетманець, О. М. Шуміло, О. В. Покатаєва та ін. ; за ред. О. П. Гетманець, О. М. Шуміла. Київ : «Хай-Тек Прес», 2013. 432 с.

126. Податкове право : навч.-метод. посіб. / за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф., заслуженого юриста України В. Л. Ортинського. Львів : ННІПП НУ «ЛП», 2014. 708 с.

127. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1446 (дата звернення: 12.02.2020).

128. Податковий контроль та способи його здійснення. Фінансове право : навч. посіб. ; за заг. ред. А. Г. Чубенка, Д. М. Павлова. Київ : КНТ, 2014. С. 351–387.

129. Податковий контроль : підручник / П. Ю. Буряк, Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька, В. З. Білінський. Київ : Хай-Тек Прес, 2007. 608 с.

130. Податкові системи зарубіжних держав : навч. посіб. / В. Л. Андрущенко, І. А. Варналій, Т. В. Тучак. Київ : Видавництво, 2012. 222 с.

131. Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання : навч. посіб. / С. В. Буряк, П. В. Мельник, Ф. О. Ярошенко та ін. ; за заг. ред. С. В. Буряка. Київ : Юрінком Інтер, 2009. 800 с.

132. Поролло Е. В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. Москва : Гардарика, 1996. 402 с.

133. 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.

134. Пришва Н. Ю. Податкове право : навч. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2010. 368 с.

135. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів. Київ : ЕксОб, 2003. 280 с.

136. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 р. № 375. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF#Text (дата звернення: 12.02.2020).

137. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text (дата звернення: 12.02.2020).

138. Про порядок інформаційної взаємодії Державної податкової служби України, її територіальних органів, Державної казначейської служби України, її територіальних органів, місцевих фінансових органів у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені : Наказ Міністерства фінансів України від 11 лютого 2019 р. № 60. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0370-19#Text (дата звернення: 12.02.2020).

139. Про Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами : Наказ Міністерства фінансів України від 20 серпня 2015 р. № 727. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15#Text (дата звернення: 12.02.2020).

140. Про Порядок проведення перевірок платників податків з питань дотримання платниками податків принципу «витягнутої руки» : Наказ Міністерства фінансів України від 10 березня 2016 р. № 344. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0497-16#Text (дата звернення: 12.02.2020).

141. Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 10 травня 2018 р. № 310-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80#Text (дата звернення: 12.02.2020).

142. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#Text (дата звернення: 12.02.2020).

143. Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України : Постанова Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 р. № 1200. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1200-2018-%D0%BF#Text (дата звернення: 12.02.2020).

144. Про центральні органи виконавчої влади : Закон України від 17 березня 2011 р. № 3166-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3166-17#Text (дата звернення: 12.02.2020).

145. Пухальська Г. В., Литвинчук Т. В. Податковий контроль в Україні в контексті проекту Податкового кодексу. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. № 5. Т. 3. С. 177–181.

146. Рабінович С. Суспільна мораль як предмет етики й юриспруденції. *Право України.* 2011. № 8. С. 172–175.

147. Россіхіна Г. В. Щодо вдосконалення норм податкового законодавства. *Проблеми законності*. 2012. Вип. 119. С. 139–147.

148. Рядінська В. О. Визначення поняття «сім'я» в контексті проблем оподаткування. *Наука і правоохорона*. 2016. № 3 (33). С. 281–286.

149. Рядінська В. О. Оподаткування операцій з криптовалютами: досвід ЄС. *Вороновські читання–2017» (Співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин)* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернівці, 4–5 жовтня 2017 р.). Чернівці, 2017. С. 175–179.

150. Рядінська В. О. Правовий механізм податку на доходи фізичних осіб від роялті: проблеми правового регулювання. *Наука і правоохорона.* 2014. № 2 (24). С. 248–255.

151. Рядінська В. О. Сутність принципу рівності оподаткування доходів фізичних осіб крізь призму положень Загальної декларації прав людини. *Збірник тез круглого столу, присвяченого 68-й річниці прийняття Загальної декларації прав людини* (м. Київ, 9 груд. 2016 р.). Київ : ДНДІ МВС України, 2016. С. 36–41.

152. Самань В. Визначення місця податкового контролю у системі фінансового контролю. *Підприємництво, господарство і право*. 2012. № 6. С. 32–34.

153. Самсін І. Підгалузева природа податково-правових відносин та їх ознаки. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2013. № 2 (73). С. 141–147.

154. Самсін І. Л. Податкове зобов'язання: правова природа, динаміка та наслідки невиконання : монографія. Харків : Право, 2013. 328 с.

155. Свириденко В. М. Нові підходи до побудови відносин між платниками податків і контролюючими органами. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2014. № 2 (65). С. 86–92.

156. Сенів М. Т. Особливості запровадження трансфертного ціноутворення в Україні. *Ефективна економіка.* 2014. № 6. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3162 (дата звернення: 12.02.2020).

157. Сидорук Р. А. Поняття та особливості податкових правовідносин. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція.* 2013 № 6-2. Т. 1. С. 146–149.

158. Симолин А. А. Возмездность и безвозмездность, смешанные договоры и иные теоретические проблемы гражданского права. Москва : Статут, 2005. 638 с.

159. Сігарьова Н. Конституційний обов'язок громадян щодо сплати податків: досвід України і зарубіжних держав. *Вісник. Право знати все про*

податки і збори. 2012. № 31. URL: http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/3014 (дата звернення: 16.02.2020).

160. Соловйова Ю. О. Організаційно-правові засади здійснення податкового контролю в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Відкритий міжнар. ун-т розв. людини «Україна». Київ, 2011. 20 с.

161. Студеникина М. С. Государственный контроль в сфере управления. Москва, 1974. 159 с.

162. Татарова Т. О. Особливості податкової перевірки як форми податкового контролю. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія».* 2016. Вип. 4. С. 113–122.

163. Теорія держави і права : навч. посіб. / С. К. Бостан, С. Д. Гусарєв, Н. М. Пархоменко та ін. Київ : Академія, 2013. 348 с.

164. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні : монографія. Харків : Диса плюс, 2012. 648 с.

165. Теремецький В. І. Проблема визначення об’єкта у структурі податкових правовідносин. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ.* 2012. № 1 (56). С. 302–309.

166. Теремецький В. І. Сутність та ознаки податкових правовідносин в аспекті сучасного податкового права. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2012. № 1. С. 115–126.

167. Ткачик Ф. П. Удосконалення податкового контролю в Україні у контексті протидії ухиленню від оподаткування. *Інфраструктура ринку.* 2017. № 4. С. 133–137.

168. Трофімова Л. В., Куц М. О. Роль Європейського суду з прав людини у вирішенні спорів з питань оподаткування. Науковий вісник НУ ДПС України (економіка, право). 2010. № 3 (50). С. 133–141.

169. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. 2-е изд., перераб. и доп. Москва : Юристь, 2001. 575 с.

170. Фінансова енциклопедія / О. П. Орлюк, Л. К. Воронова, І. Б. Заверуха та ін. ; за заг. ред. О. П. Орлюк. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 472 с.

171. Фінансове право : навч. посіб. / Л. К. Воронова, П. Ю. Пришва, Н. Я. Якимчук та ін. ; за заг. ред. Н. Ю. Пришви. Київ : Ліра-К, 2018. 376 с.

172. Хатнюк Н. Місце податкових правовідносин у фінансовому праві України. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 1 С. 165–170.

173. Хачатрян А. Г. Налоговый контроль (надзор) как деятельность налоговых органов и вопросы правового регулирования. *Юристъ.* 1998. № 8. С. 26–29.

174. Хорошаєв Є. С. Фіскальне право країн Великої Вісімки : монографія. Ніжин : ТОВ «Видавництво» Аспект-поліграф», 2012. 342 с.

175. Цвєтков В. Державний контроль: нові погляди на його сутність і призначення. *Управління розвитком.* 2014. № 2 (78). С. 257–261.

176. Чернякова Т. Шляхи удосконалення податкового контролю в Україні. *Прометей*. 2014. № 2 (29). С. 188–190.

177. Чибинев В. М. Проблемы соотношения понятий «обязанность» и «обязательство» в налоговом праве. *Налоги*. 2006. № 3. С. 50.

178. Чумак И. К. Основные направления совершенствования налогового контроля в целях предупреждения неплатежей в бюджет : дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2001. 172 с.

179. Шевчук О. Д., Лоїк І. І. Сучасні тенденції та напрями удосконалення податкового контролю в Україні. *Економіка, фінанси, право.* 2013. № 5. С. 38–40.

180. Шохин С. О., Воронина Л. И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Москва, 1997. 252 с.

181. Шувалова Е. Б., Климовицкий В. В., Пузин А. М. Налоговые системы зарубежных стран : учеб. пособ. 2-е изд. Москва : Дашков и Ко, 2011. 124 с.

182. Щекин Д. М. Современные проблемы теории налогового права. *Материалы международной научной конференции*. Воронеж, 2007. С. 295.

183. Юридическая энциклопедия. 5-е изд., доп. и перераб. Москва, 2002. 972 с.

184. Якушик І. Д., Литвиненко Я. В. Податкові системи зарубіжних країн : довідник. Київ : МП Леся, 2004. 480 с.

185. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. Москва : Статут, 2002. 555 с.

186. Ярошенко Ф. О., Павленко В. Л. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. Ірпінь : Академія ДПС України, 2002. 240 с.

187. Ясько І. В. Поняття, структура та особливості податкових правовідносин. *Митна справа*. 2014. Спеціальний випуск. С. 141–146.

188. https://news.dtkt.ua/law/inspections/65220.

189. http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/print-57022.html.

190. What is the meaning of Tax control? Concept, Definition of Tax control. https://edukalife.blogspot.com/2013/02/tax-control.html.

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Публікації, що висвітлюють основні наукові результати дисертації

Монографія

1. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : монографія / Г. М. Білецька, М. В. Кармаліта, М. О. Куц та ін. Київ : Алерта, 2012. 222 с. *Особистий внесок здобувачки: запропоновано категорії фінансово-правових понять та відповідні зміни до чинного законодавства України.*

Статті в наукових фахових виданнях України

2. Куц М. О. Про особливості тлумачення терміна «імплементація». *Часопис Київського університету права*. 2010. № 2. С. 133–139.

3. Трофімова Л. В., Куц М. О. Роль Європейського суду з прав людини у вирішенні спорів з питань оподаткування. *Науковий вісник НУ ДПС України (економіка, право)*. 2010. № 3 (50). С. 133–141.

4. Куц М. О., Жидецька К. В. Визначення понять «резидент» і «нерезидент»: проблеми теорії і практики. *Держава і право. Юридичні і політичні науки* : зб. наук. пр. Київ : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2010. Вип. 49. С. 399–405.

5. Куц М. О. До питання легалізації доходів фізичних осіб України. *Збірник наукових праць Науково-дослідного інституту фінансового права* / Держ. податкова служба України, Нац. ун-т держ. податкової служби України, Нац. акад. прав. наук України, Наук.-дослід. ін-т фінансового права. Київ : Алерта, 2012. С. 287–290.

6. Куц М. О. Про актуальні питання адміністрування податку на доходи фізичних осіб. *Вісник Академії митної служби України. Серія «Право»* / гол. ред. К. В. Антонов. Дніпропетровськ : Акад. митної служби України, 2013. № 1 (10). С. 118–123.

7. Куц М. О. Розробка нових механізмів досудового врегулювання податкових спорів за наслідками здійснення податкового контролю. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції* : наук. зб. Київ, 2017. Спеціальний випуск. Ч. 2. С. 243–252.

8. Куц М. О. Особливості врегулювання деяких категорій податкових спорів щодо трансфертного ціноутворення. *Прикарпатський юридичний вісник* : зб. наук. пр. Івано-Франківськ, 2018. Вип. 1 (22). Т. 4. С. 41–49.

9. Куц М. О. Правовий зміст попереджувальної діяльності податкових органів України. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2019. № 4 (66). С. 198–206.

10. Куц М. О. Удосконалення правового регулювання податкового контролю в Україні. *Правові новели.* 2020. № 10. Т. ІІ. С. 56–64.

Публікації, що додатково відображають наукові результати дисертації та засвідчують обов'язкову апробацію матеріалів дисертації

Матеріали конференції

11. Куц М. О. Використання морально-етичних принципів у формуванні засад функціонування державної служби (зарубіжний досвід). *Теорія та практика державної служби* : матеріали наук.-практ. конф., Дніпропетровськ, 18–19 вересня 2009 р. Дніпропетровськ : АМСУ, ДРІДУ НАДУ, 2009. С. 75–78.

12. Куц М. О. Імплементація як інструмент розвитку національного податкового законодавства. *Міжнародне співробітництво України в сфері оподаткування. Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів* : зб. матер. наку.-практ. конф., 23.10.2009. Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2009. С. 160–163.

13. Куц М. О. Оподаткування фізичних осіб України: проблеми адаптації до законодавства ЄС. *Матеріали ІІ Всеукраїнської конференція студентів, аспірантів і молодих учених* : зб. тез наук. пр. / за заг. ред. К. В. Балабанова. Маріуполь : МДГУ, 2010. С. 37–38.

14. Куц М. О. Інституційні механізми врегулювання податкових спорів зарубіжних країн. *Законодавство України: проблеми та перспективи розвитку* :

зб. наук. пр. Міжнар. наук.-практ. конф. / редкол. Шемшушенко Ю. С. та ін. Київ : Вид-во Європ. ун-ту, 2010. С. 310–312.

15. Куц М. О. Особливості внутрішньодержавного механізму імплементації положень міжнародно-правових актів. *Імплементація норм міжнародних податкових договорів у правову систему України* : зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 19 листопада 2010 р. Ірпінь, 2010. С. 72–77.

16. Куц М. О. Податок з доходів фізичних осіб як системоутворююча категорія фінансового права. *Системообразующие категории в финансовом праве: состояние и перспективы трансформации* : материалы Междунар. науч.-практ. конф, г. Харьков, 15–16 апреля 2010 г. / редкол. В. Я. Таций, Ю. П. Битяк, Л. К. Воронова и др. Харьков : НИИ гос. стр-ва и мест. самоуправления, 2010. С. 86–88.

17. Куц М. О. Податковий кодекс України: адаптація податкового законодавства у сфері оподаткування фізичних осіб. *Проблеми теорії та практики застосування податкового законодавства. Інноваційні та фіскальні проблеми в надрокористуванні та енергозбереженні. Економіко-математичні моделі та можливість їх використання в діяльності органів ДПС. Інформаційне сховище даних державної податкової служби в контексті інноваційного розвитку. Правові засади розвитку місцевих фінансів в Україні. Напрями удосконалення протидії правопорушенням у сфері господарської діяльності* : зб. наук. пр. за матеріалами круглих столів, науково-практичного семінару та Міжнар. наук.-практ. конф. Київ : Алерта, 2010. С. 40–43.

18. Куц М. О. Легалізація тіньових доходів фізичних осіб України: можливість проведення кампанії. *Сучасний стан і перспективи розвитку держави і права* : Міжнар. наук.-практ. конф. Львів : Західноукр. організація «Центр правничих ініціатив», 2013. URL: www.wcenter.org.ua.

19. Куц М. О. Співвідношення фінансового, податкового, бюджетного і митного контролю. *Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна,

13–14 квітня 2018 р.). Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2018. С. 80–81.

20. Куц М. О. Види та форми здійснення податкового контролю в Україні. *Стан та перспективи розвитку юридичної науки* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., м. Дніпро, 6–7 вересня 2019 р. Дніпро : ГО «Правовий світ», 2019. С. 57–58.

Навчальне видання

21. Податкові конфлікти: особливості вирішення : навч. посіб. / за заг. ред. Л. В. Трофімової. Київ : КНТ, 2010. С. 13–67. *Особистий внесок здобувачки: співавтор розділу І «Податкові конфлікти, зміст та особливості» – визначено неправові форми впливу податкових органів на зобов'язаних (с. 13–67).*