

*Добрянська Н. В.,  
кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри державно-правових та гуманітарних наук  
Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського*

*Радченко Р. О.,  
помічник адвоката  
АО «ЕСКВАЙРС»*

## ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ ТА СУТНОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

**Анотація.** Статтю присвячено висвітленню теоретико-правових засад визначення поняття та сутності податкового контролю в Україні. Автором розкрито поняття та ознаки податкового контролю як виду державного контролю відповідно до законодавства України та наукових підходів у цій сфері. Обґрунтовано тезу про те, що податковий контроль є видом публічно-правової діяльності уповноважених суб'єктів.

На підставі проведеного науково-правового аналізу визначено, що основними особливостями податкового контролю, що відрізняють його від інших видів публічно-правової діяльності, включаючи діяльність у сфері державного контролю, є спеціальні суб'єкти його здійснення, мета та завдання, а також об'єкт та предмет відповідного контролю.

Доведено, що поняття податкового контролю можна розглядати в широкому та вузькому значеннях. Аргументовано, що у вузькому розумінні податковий контроль набуває форми податкових перевірок та звірок, податкового моніторингу та ведення обліку платників податків. Обґрунтовано, що широке розуміння поняття податкового контролю не обмежується податковими перевітками та іншими формами, а включає всю систему заходів, які здійснюються державою через уповноважені нею органи для досягнення головної мети податкового контролю, а саме – встановлення податкової дисципліни.

У статті окреме місце присвячено дослідженню функціонального призначення податкового контролю в Україні як одного з напрямків публічно-правової діяльності. Доведено, що податкові правовідносини як об'єкт податкового контролю вирізняється широкою системою їх суб'єктів та межують з такими видами правовідносин, як фінансові, адміністративні, господарські тощо.

Виходячи з науково обґрунтованих висновків стосовно особливостей податкового контролю, автором удосконалено дефініцію поняття податковий контроль та окреслено сутність цього поняття.

**Ключові слова:** публічне управління, державний контроль, податковий контроль, податкова перевірка, правові засади.

**Постановка проблеми.** Уніфікація податкового законодавства та прийняття в грудні 2010 р. Податкового кодексу України (далі – ПК України) зумовили віднесення до сфери правового регулювання єдиного акта податкових правовідносин, включаючи здійснення податкового контролю. Загалом, податковий контроль необхідно розглядати як вид публічно-правової

діяльності спеціально уповноважених суб'єктів, спрямованої на забезпечення податкової дисципліни. У широкому розумінні податковий контроль виходить за межі податкової перевірки та охоплює всю сукупність заходів, починаючи від законотворчих і закінчуючи застосуванням юридичної відповідальності до порушників податкового законодавства, спрямованих на утвердження та збереження на постійній основі податкової дисципліни.

Разом з тим, податковий контроль, як і будь-який вид державного контролю, характеризується певними ознаками, серед яких публічно-владний характер, допустимість здійснення лише у формі, на підставі та у порядку, визначеному законом, та лише уповноваженими на це органами та посадовими особами. Між тим, податковий контроль є особливим видом державного контролю, позаяк має ознаки, що дають можливість відмежувати його від інших видів державного контролю.

Таким чином, розуміння поняття та сутності податкового контролю на теоретико-правовому рівні дає можливість окреслити мету, завдання, форми, предмет та об'єкт останнього, що зумовлює актуальність теми дослідження.

**Стан дослідження.** Деякі питання, пов'язані з розкриттям поняття та сутності податкового контролю в Україні вивчали такі науковці як Ю. В. Гаруст, В. В. Ліпський, А. П. Миколаєць, В. В. Пухальський, О. М. Рєзнік та ін. Важливо вказати, що більшість наявних на сьогодні наукових робіт у цій сфері присвячені окремим аспектам організації та проведення податкового контролю у формі податкових перевірок. Натомість у сучасній науці адміністративного права недостатньо наукових робіт, присвячених визначенню поняття та сутності податкового контролю як напрямку публічно-правової діяльності у широкому значенні.

**Метою статті** є визначення теоретико-правових засад поняття та сутності податкового контролю в Україні. Для виконання поставленої мети у статті виконані такі завдання: визначено поняття податкового контролю у вузькому та широкому розуміннях; з'ясована сутність та ознаки податкового контролю як виду публічно-правової діяльності; сформульовано удосконалене визначення поняття податкового контролю.

**Вклад основного матеріалу.** У ст. 61 ПК України поняття податкового контролю визначається як 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 [1].

З аналізу наведеного визначення вбачається те, що законодавець доволі широко підходить до розуміння податкового контролю, включаючи до його предмету не тільки перевірку правильності нарахування та сплати податків та інших обов'язкових платежів, але й заходи, спрямовані на дотримання законодавства у сфері регулювання обігу готівки, проведення розрахунково-касових операцій тощо.

Податковий контроль є видом публічного управління та невід'ємною складовою державного контролю, що наділяє податковий контроль усіма ознаками, притаманними відповідному виду публічної діяльності.

У науковій літературі з цього приводу наголошується, що державний контроль як вид публічно-правової діяльності характеризується за сукупністю таких ознак: 1) функціональне призначення контролю; 2) його виникнення на певній стадії управлінського процесу; 3) його здійснення всіма суб'єктами публічного управління; 4) його властивість бути джерелом збору оперативної інформації про підлеглі органи (підрозділи) або інші підконтрольні об'єкти, завдяки чому суб'єкти контролю отримують можливість отримувати об'єктивну та конкретну інформацію про фактичний стан справ на підконтрольних об'єктах, виявляти позитивний досвід та прорахунки в прийнятих управлінських рішеннях, в організації та стилі роботи органів управління, вивчати риси характеру працівників [2].

Наведені вченими ознаки доцільно доповнити такими, як мета та завдання його здійснення, а також уповноважені суб'єкти, наділені правом реалізовувати конкретний вид податкового контролю.

Досліджуючи теоретичні аспекти податкового контролю, В. В. Пухальський пропонує розглядати податковий контроль у двох взаємопов'язаних та у той же час самостійних аспектах, а саме – по-перше, як елемент державного управління податковою системою та по-друге, як відокремлену основну форму адміністрування податків. При цьому, на думку науковця, податковому контролю, як відокремленому виду діяльності, притаманні всі риси фінансового контролю і одночасно він має специфічні риси, які проявляються у більш вузькій сфері спрямування – діяльність щодо виконання податкового законодавства України [3, с. 33].

Такий підхід фактично закладає основу для виокремлення широкого та вузького розуміння поняття та змісту податкового контролю.

Деякі науковці з цього приводу звертають увагу, що податковий контроль у широкому значенні необхідно розглядати як вид державного фінансового контролю, що спрямований на встановлення правопорядку у податковій сфері та є діяльністю уповноважених державою суб'єктів з визначення стану виконання особами, на яких покладений податковий обов'язок, норм податкового законодавства, виявлення, дослідження та припинення відхилень від цих норм у їхній діяльності з метою надання їм необхідної допомоги у запобіганні порушення і в необхідних випадках притягнення винних до відповідальності [4, с. 182].

Тобто з цієї точки зору податковий контроль охоплює всю систему державних заходів, спрямованих на утвердження та утримання в Україні стану податкової дисципліни, тобто правильності та своєчасності нарахування та сплати податків та інших обов'язкових платежів, забезпечення їх своєчасного надходження до бюджетів відповідних рівнів, а також дотримання податкового законодавства у цілому.

Як згадувалося вище, деякі науковці розглядають податковий контроль як відокремлену систему адміністрування податків та зборів, інших платежів [3, с. 33].

Якщо порівняти визначення «адміністрування податків, зборів, інших обов'язкових платежів», наведене у ПК України, з відповідним поняттям податкового контролю, можна дійти висновку як про схожі та відмінні ознаки цих двох понять.

Зокрема, у ст. 14 ПК України адміністрування податків, зборів, інших обов'язкових платежів визначається як сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [1].

Отже, до структури адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів законодавцем віднесено тільки податковий контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом, що видається не зовсім послідовним.

На це звертають увагу деякі науковці, визначаючи співвідношення понять «адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів» та «податковий контроль». Зокрема, як зазначає М. Д. Казацька, контроль за сплатою податків, зборів, платежів включається до поняття «адміністрування податків, зборів, платежів», проте, виходячи із визначення цих понять, наведених у ПК України, поняття «адміністрування податків, зборів, платежів» включає лише такий вид податкового контролю, як контроль сплатою податків, зборів, платежів, однак не включає інші види податкового контролю, наприклад, контроль за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства [5, с. 52].

Таким чином, помилково було б ототожнювати поняття «податковий контроль» та «адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів», оскільки ці поняття співвідносяться між собою навіть не як ціле та часткове, а перетинаючись у певних елементах змісту та виступаючи самостійними видами публічно-правової діяльності в усіх інших випадках.

Натомість, хоча адміністрування податків та податковий контроль пов'язані та мають спільні цілі, їх доцільно розглядати як різні аспекти системи оподаткування, а саме – адміністрування податків є більш широким поняттям, що охоплює всі аспекти оподаткування – від встановлення податкового законодавства до збору податків від платників, включаючи реєстрацію платників податків, обробку податкової звітності, визначення суми податку для сплати та інші аспекти.

Водночас, податковий контроль – це діяльність, спрямована на забезпечення дотримання податкового законодавства платниками податків, що включає в себе перевірку правильності подання податкової звітності, виявлення податкових порушень, проведення податкових перевірок та застосування санкцій у разі виявлення порушень.

На думку Т. І. Білоус-Осінь, податковому контролю як різновиду публічного державного контролю притаманні такі ознаки, що вирізняють його з-поміж інших видів державного контролю: 1) заснований на сукупності норм права, які регулюють державне управління в сфері оподаткування в частині дотримання законності; 2) реалізується визначеними законодавством суб'єктами; 3) виражається через державно-владну діяльність, що складається з сукупності нормативно встановлених заходів; 4) застосовується відповідно до податкового законодавства; 5) підлягає координації Державною податковою службою України; 6) має специфічну мету податкового контролю відповідно до сфери оподаткування [6, с. 43].

Однією з особливостей податкового контролю є його специфічна мета та завдання. На думку деяких науковців, податковий контроль як елемент управління є необхідною умовою досягнення суспільної ефективності податкових відносин, забезпечуючи зворотний зв'язок платників податків з органами державного управління, які наділені особливими правами і повноваженнями з питань оподаткування та з державними органами, які приймають рішення з питання встановлення нових і зміни умов справляння діючих податків. При цьому до завдань податкового контролю вчені відносять: контроль за фінансовою й господарською діяльністю суб'єктів у зв'язку з оподаткуванням; регламентована норма права діяльність владних і зобов'язаних осіб, пов'язана з формуванням публічних грошових фондів за рахунок надходжень від податків, зборів, платежів; засіб забезпечення законності у сфері оподаткування [7, с. 90].

Крім того, податковий контроль має особливий об'єкт та предмет. Зокрема, на думку І. І. Петровської, об'єктом податкового контролю є фінансова діяльність підприємницьких структур, бюджетних установ та організацій, фінансово-кредитних інститутів тощо, які здійснюють фінансову діяльність. Предметом контролю є фінансові операції, пов'язані зі створенням та використанням фондів коштів. Проте об'єкт податкового контролю є значно ширшим, ніж просто перевірка податкових платежів, оскільки в кінцевому підсумку під час контролю відбувається аналіз використання матеріальних, природних, трудових ресурсів у під час діяльності суб'єктів господарювання. Завданням податкового контролю є підтримка податкової та фінансової дисципліни, запобігання правопорушенням та застосування заходів примусу за їх вчинення [8, с. 154].

Додатково необхідно вказати на особливі способи (форми) здійснення (реалізації) податкового контролю як його ознаки.

Способи (або форми) здійснення податкового контролю визначаються ст. 62 ПК України: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів; проведення перевірок та звірок відповідно до вимог ПК України, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу праввідносин; моніторинг контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 ПК України, облік та моніторинг діяльності фінансових агентів відповідно до статті 39-3 ПК України [1].

Отже, можна констатувати, що у вузькому розумінні податковий контроль – це вид публічно-правової діяльності та

форма державного контролю, яка реалізується в один із способів, визначених ст. 62 ПК України. Натомість, у широкому значенні податковий контроль необхідно розглядати в аспекті більш широкого розуміння об'єкта та предмета такого контролю, що передбачає також вжиття заходів щодо попередження порушення податкового законодавства, створення умов для дотримання всіма учасниками податкових праввідносин своїх зобов'язань у відповідній сфері.

Широкий підхід до розуміння податкового контролю набуває все більшої актуальності в умовах сьогодення.

На обґрунтування подібної точки зору можна навести міркування А. П. Миколайця про нові умови функціонування податкової системи і зміну пріоритетів її функцій, у межах яких вчений вказує на необхідність розширення наступні аспекти податкового контролю: 1) аналіз та оцінка впливу міжнародних податкових стандартів та тенденцій на внутрішню податкову систему; врахування такого впливу допоможе забезпечити адаптацію національної податкової системи до міжнародних норм і стандартів, що сприятиме залученню інвестицій та підтримці стабільності економіки; 2) розвиток механізмів інформаційної та технологічної бази для забезпечення ефективного контролю за податковими надходженнями; використання сучасних технологій, таких як штучний інтелект, аналітика даних та блокчейн, може значно полегшити процес контролю та уникнення податкових порушень; 3) сприяння розвитку ефективної податкової політики, спрямованої на стимулювання підприємницької діяльності, інвестицій та інновацій; це може включати заохочення розвитку малого та середнього бізнесу, впровадження податкових пільг для інноваційних галузей та стимулювання зеленої економіки; 4) посилення співпраці з іншими галузями влади, такими як правоохоронні органи та антикорупційні установи, для боротьби з податковими злочинами та уникненням податкових шахрайств. Ці розширені аспекти податкового контролю, на думку науковця, допоможуть забезпечити більш ефективний та стабільний контроль за податковими надходженнями в умовах сучасного господарського середовища [9].

Необхідно підтримати наведену точку зору, враховуючи, що податковий контроль у сучасних умовах може здійснюватися не тільки за безпосередньої участі уповноважених органів та їх посадових осіб, але також включає автоматизовану обробку даних платників податків під час подання ними звітності або декларацій, яка дозволяє виявити логічні помилки та неточності у введених даних, що у подальшому сприяє попередженню неправильному нарахуванню та сплаті податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Між тим, сучасний стан регулювання податкового контролю потребує удосконалення. На це звертають увагу деякі науковці, зазначаючи, що у ПК України зустрічається певна непослідовність законодавця в питанні системного зв'язку понять «податкового контролю» та «адміністрування податків, зборів, інших обов'язкових платежів», що зумовлює деяку колізію між їхніми безпосередніми дефініціями та іншими нормами ПК України [5, с. 53].

**Висновки.** Таким чином, у широкому значенні податковий контроль в Україні охоплює всі заходи та процедури, спрямовані на забезпечення дотримання платниками податків вимог податкового законодавства. Це включає в себе реалізацію податкової політики, контроль за правильністю розрахунків та

сплати податків, виявлення та припинення порушень податкового законодавства, а також виконання податкових обов'язків відповідно до закону.

У вузькому значенні, податковий контроль в Україні можна визначити як систему конкретно визначених, урегульованих нормами податкового законодавства, заходів та процедур, спрямованих на перевірку правильності розрахунків та сплати податків, а також на виявлення та припинення порушень податкового законодавства із застосуванням до порушників відповідних санкцій, включаючи податкові перевірки, аудити, контроль за поданням податкової звітності, а також застосування адміністративних та фінансових санкцій у разі виявлення недоліків чи порушень, що здійснюються спеціально уповноваженими органами та посадовими особами Державної податкової та Державної митної служб України.

#### Література:

1. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення – 14.05.2024).
2. Гаруст Ю. В., Резнік О. М. Організаційно-правові засади діяльності суб'єктів фінансової системи України при здійсненні податкового контролю : монографія. Суми : Сумський державний університет, 2016. 135 с.
3. Пухальський В. В. Теоретичні аспекти податкового контролю. *Молодий вчений*. 2022. № 1(101). С. 32–36.
4. Ліпський В. В. Податковий контроль: загальна характеристика. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія Право. 2016. Вип. 38. Т. 1. С. 180–183.
5. Казацька М. Д. Визначення податкового контролю в Податковому кодексі України. *Право та державне управління*. 2019. № 1(34). Т. 1. С. 49–53.
6. Білоус-Осінь Т. І. Податковий контроль як різновид публічного контролю. *Juris Europensis Scientia*. 2023. Вип. 3. С. 40–43.
7. Подольська А. А. Теоретичні засади визначення сутності податкового контролю. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2019. Вип. 1. С. 87–97.
8. Петровська І. І. Податковий контроль серед контрольних правовідносин. *Актуальні проблеми вдосконалення чинного законодавства*. Івано-Франківськ. 2023. № 63. С. 1.52–1.62.
9. Миколаєць А. П. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування в умовах реформування економіки України. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2016. № 12. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1073> (дата звернення – 14.05.2024).

#### Dobrianska N., Radchenko R. Theoretical and legal basis of determining the concept and essence of tax control in Ukraine

**Summary.** The article is devoted to the theoretical and legal basis of defining the concept and essence of tax control in Ukraine. The author revealed the concepts and signs of tax control as a type of state control in accordance with the legislation of Ukraine and scientific approaches in this field. The thesis that tax control is a type of public-legal activity of authorized subjects is substantiated.

On the basis of the conducted scientific and legal analysis, it was determined that the main features of tax control, which distinguish it from other types of public legal activity, including activities in the field of state control, are the special subjects of its implementation, the purpose and tasks, as well as the object and the subject of appropriate control.

It is proved that the concept of tax control can be considered in broad and narrow meanings. It is argued that, in a narrow sense, tax control takes the form of tax audits and reconciliations, tax monitoring and keeping records of taxpayers. It is substantiated that a broad understanding of the concept of tax control is not limited to tax audits and other forms, but includes the entire system of measures carried out by the state through its authorized bodies to achieve the main goal of tax control, namely, the establishment of tax discipline.

In the article, a separate place is devoted to the study of the functional purpose of tax control in Ukraine as one of the areas of public legal activity. It is proven that tax legal relations as an object of tax control is distinguished by a wide system of their subjects and borders on such types of legal relations as financial, administrative, economic, etc.

Based on scientifically based conclusions regarding the peculiarities of tax control, the author improved the definition of the concept of tax control and outlined the essence of this concept.

**Key words:** public administration, state control, tax control, tax audit, legal principles.