

УДК 336

DOI <https://doi.org/10.32847/ln.2020.10-2.07>

Куц М.О.

аспірант

Класичний приватний університет

## УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

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

Перша умова успіху публічного управління полягає в знанні того, чим слід управляти, що необхідно регулювати і якими методами. Той факт, що Уряд України не в повній мірі має постійну структуру органів влади, яка час від часу підлягає періодичним реорганізаціям, наслідком чого є докладання чималих зусиль і часу в налагодженні роботи новоствореного органу виконавчої влади, що інколи знижує ефективність самостійних характеристик Уряду держави.

**Постановка завдання.** Розробити пропозиції щодо удосконалення правового регулювання податкового контролю в Україні.

**Результати.** На сучасному етапі окремі аспекти податкового контролю порушували А.В. Бризгалін, Л.К. Воронова, Г.А. Гаджієв, О.М. Горбунова, О.С. Горлова, Т.А. Гусева, М.В. Карасьова, Ю.Ф. Кваша, М.В. Кустова, І.І. Кучеров, І.М. Корнієнко, М.П. Кучерявенко, Т.Є. Кушнарьова, О.А. Лукашев, А.О. Монаєнко, О.А. Ногіна, О.П. Орлюк, І.А. Орешкін, І.Р. Пайзулаєв, С.Г. Пепеляєв, Г.В. Петрова, Л.А. Савченко, О.Ю. Судаков, Н.І. Хімічева, О.С. Шаров, О.Т. Щербинін та ін.

М. П. Кучерявенко зазначає, що податковий контроль характеризується певними особливостями, що розкривають його зміст [2, 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 відносно 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) характеризується чіткою цілеспрямованістю. Насамперед, йдеться про спрямованість об'єкта контролю;

4) податковий контроль пов'язаний не лише з грошовими, але 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 [2, с. 318]:

1) перевірка виконання податкових обов'язків платників;

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

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

С.В. Василенко вважає, що податковий контроль охоплює дії податкових органів та 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 і службових осіб можуть бути спрямовані на збирання податкової інформації, встановлення фактів податкових правопорушень, оформлення відповідних актів (довідок) та реалізацію інших заходів податкового контролю [1, с. 146].

На жаль, за останні роки мали місце численні реорганізації системи органів виконавчої влади, часто невиправдані і 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 системоутворюючого фактору, що визначає функціональне призначення того чи іншого органу державної влади;

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

– переважання суб'єктивного фактору у вирішенні питання про структурні ланки системи виконавчої влади, обумовлене 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 від 10 грудня 2015 року № 889-VIII «Про державну службу в Україні» та від 17 березня

2011 року № 3166-VI, «Про центральні органи виконавчої влади»).

Чинний Закон України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17 березня 2011 року № 3166-VI, відповідно до ст. 1 якого систему центральних органів виконавчої влади складають 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 пробірної 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 суворого звітності та забезпечує формування та реалізацію єдиної державної податкової, митної політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загально-

обов'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 дозволило 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 та підзвітність роботи податкових та митних органів; виконати зобов'язання, взяті Україною перед Міжнародним валютним фондом, та зобов'язання відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС.

Постановою Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 р. № 1200 «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» було розпочато реорганізацію ДФС шляхом поділу на Державну податкову та Державну митну службу як окремих центральних органів виконавчої влади, які забезпечуватимуть реалізацію політики у 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 цен-

тральним 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 розділена 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, і управління державним майном.

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

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

На даному етапі розвитку державного управління система органів виконавчої влади поки що не має чіткої і взаємоузгодженої структури. До того ж перетворення органів виконавчої влади не достатньо 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, у даний час є здійснення податкового контролю. Безперечно досвід зарубіжних країн, зокрема Франції, показує доцільність об'єднання всіх державних органів, уповноважених в сфері доходів або видатків, під керівництвом Міністерства фінансів. Однак, визначаючи специфіку діяльності того чи іншого органу влади, 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 та обігу спиртів, біоетанолу, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального.

Так, відповідно до підпункту 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 (службових) осіб з питань, що стосуються предмета перевірки, та їх документальне підтвердження, зокрема щодо провадження особою господарської діяльності без державної реєстрації.

Відповідно до ст. 15 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 6 липня 1995 року № 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.

Слід сказати, що відповідно до Положення № 227, відсутність законної можливості у податкових органів впливати на нормативно-правове регулювання в податковій сфері може негативно позначитися на взаємовідносинах податкового органу з платниками податків, оскільки ДПС відповідно до підпункту 2 п. 4 вказаного вище Положення розробляє проекти законів України, проекти актів Президента України, Кабінету Міністрів України, проекти 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.

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).

Податкове законодавство в Україні є досить складним, безперервно змінюється і вдосконалюється. У зв'язку з чим, важко в повній мірі 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 року) та Державної податкової служби (до 25 грудня 2012 року), проходили необхідну реєстрацію в Мін'юсті України і 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 року) під час свого існування проводили велику роботу не тільки 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 дозволяв своєчасно і 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 роботи 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 у разі необхідності, усувати ті прогалини, які використовують платники податків щоб ухилятися від сплати податків (прикладом у даній ситуації може слугувати Автоматизована система аналізу та управління ризиками (АСАУР) як це 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 Державній податковій служби України станом на сьогодні ускладнила роботу з оперативного реагування на зміни, що відбува-

ються в податковій сфері, а також вплив на вдосконалення норм чинного податкового законодавства. Окрім того надала можливість несумлінним платникам податків ухилятися від оподаткування та зловживати правами. Однак, така функція як інформування платників податків про діючі податки і збори, надання роз'яснень з питань оподаткування зберіглася за податковими органами. Так, зокрема, відповідно до підпункту 73-74, 76 п. 4 Положення № 227, 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 склалася ситуація, при якій існує два органи влади, які можуть надавати інформаційну допомогу з питань застосування податкового законодавства України, – це, зокрема, з одного боку, це Міністерство фінансів України, з іншого – Державна податкова служба України. Для регламентування діяльності зазначених органів влади щодо інформування платників податків з питань оподаткування, на наш погляд, слід розмежовувати повноваження в зазначеній сфері та визначити її у відповідному нормативно-правового акті Кабінету Міністрів України. Крім того, як свідчить практика на прикладі підготовки і видання узагальнюючих податкових консультацій, контролюючі органи (ДПС, Міндоходів) були більш ефективними при реалізації цієї функції на відміну від Міністерства фінансів України.

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

Податковий контроль, як визначено статтею 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.

Поняття податкового контролю у 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 статті 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.

Слід зауважити, що виконання частини з цих функцій перебуває на межі діяльності, регламентованої адміністративно-правовими нормами, наприклад, відповідно до Положення № 227, ДПС здійснює ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, з оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями, тютюновими виробами та контроль за таким виробництвом; здійснює ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва пального, з оптової, роздрібною 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 з наукової точки зору, 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 елементами 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.

У даний час у фінансово-правовій науці не існує єдиного підходу до розуміння терміну «податкове адміністрування», проте відповідно до п. 14.1.1-1 ст. 14 Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI 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, впорядкування податкових перевірок та документообігу в податковій сфері, обліку платежів та платників, покращення умов для самостійного і сумлінного виконання платниками податків консти-

туційного обов'язку зі сплати встановлених чинним законодавством України податків і зборів, розширення законодавчо закріплених гарантій дотримання прав і законних інтересів платників податків.

На наш погляд, комплекс заходів, спрямованих на вдосконалення податкового адміністрування, не може обмежуватися лише зміною порядку проведення податкового контролю. Вказану діяльність слід розглядати більш широко. Так, податкове адміністрування може включати в себе:

1. Правову регламентацію діяльності податкових органів щодо здійснення податкового контролю, яка в свою чергу включає: впорядкування 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 та службових осіб при проведенні податкового контролю, а й обов'язки та відповідальність платників податків при проведенні останнього; виключення положень в Податковому кодексі України, що суперечать один одному (колізія норм) та 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 відповідній практиці Європейського Суду з прав людини (наприклад, рішення ЄСПЛ у справі «Шокін проти України» від 14 січня 2011 року (остаточне рішення)).

2. Удосконалення податкового законодавства України, зокрема, включення до Податкового кодексу України норм, що усувають існуючі 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 представництва нерезидентів), оподаткування угод про розподіл продукції).

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

4. Введення нових процедур, що дозволяють 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 слід зазначити, що як вдосконалення податкового законодавства України, так і мінімізація витрат платників податків і держави, пов'язаних з оподаткуванням і адмініструванням податків, дозволить ефективніше проводити економічну політику, покращити становище малого і середнього бізнесу в країні, що позитивно вплине на податкові надходження до Державного бюджету України та забезпечить дотримання основних принципів податкового законодавства.

Отже, податкове адміністрування не має 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 напрямки розвитку податкового контролю, якими, на наш погляд, є: вдосконалення норм, що регламентують порядок проведення податкового контролю; розширення законодавчо закріплених гарантій дотримання прав і законних інтересів платників податків при дотриманні балансу повноважень податкових органів з урахуванням їх статусу завдань, що перед ними стоять за чинним законодавством України (е.g. безспірне списання податкового боргу, який виник внаслідок самостійно задекларованих платником сум податків і зборів до сплати, розкриття банківської таємниці та ін.).

**Висновок.** 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 компе-

тенція податкових органів носить галузевий характер, основним завданням яких є саме державний контроль за дотриманням податкового законодавства України, внаслідок чого підпорядкування ДПС Міністерству фінансів України, на нашу думку, є дискусійним, і не завжди позначається позитивно на розвитку зазначеного виду контрольної діяльності держави, оскільки цілі діяльності фінансових і податкових органів держави діаметрально є протилежними. У зв'язку із цим, можливою є зміна статусу податкових органів наділення їх повноваженнями щодо прийняття підзаконних нормативно-правових актів, перепідпорядкування податкових органів безпосередньо Кабінету Міністрів України, зокрема, що мало місце на практиці у 1996-2010 рр.[5], у 2012-2013 рр. та, зокрема, щодо Державної аудиторської служби України. Підпорядкування податкових органів Уряду України дозволить не порушувати принцип незалежності податкового контролю. Крім того, автором запропоновано комплекс заходів, спрямованих на вдосконалення податкового адміністрування в Україні.

#### Анотація

У статті автором наводиться авторське розуміння інституту податкового контролю та податкового адміністрування, пропонується комплекс заходів, спрямованих на вдосконалення податкового адміністрування, наділення податкових органів України функцією нормативно-правового регулювання, що значно спростить роботу з оперативного реагування на зміни, що відбуваються в податковій сфері, а також вплив на вдосконалення норм чинного податкового законодавства.

Податкове адміністрування має бути спрямоване на вдосконалення податкового контролю, впорядкування податкових перевірок та документообігу в податковій сфері, покращення умов для самостійного і сумлінного виконання платниками податків конституційного обов'язку зі сплати встановлених чинним законодавством України податків і зборів, розширення законодавчо закріплених гарантій дотримання прав і законних інтересів платників податків при дотриманні балансу інтересів держави, наділенні належними повноваженнями податкових органів з урахуванням їх статусу і завдань, що визначаються для них.

Запропоновано, щоб податкове адміністрування включало в себе наступний комплекс заходів: впорядкування форм проведення податкового контролю, детальне закріплення в чинному законодавстві України всієї процедури проведення податкових перевірок та інших заходів податкового контролю; норм, що детально регламентуватимуть дії посадових та службових осіб при проведенні податкового контролю; виключення положень в Податковому кодексі України, що суперечать один одному (колізії норм) та призводять до неоднозначного розуміння та тлумачення; включення до Податкового кодексу України норм, що усувають існуючі

прогалини нормативно-правового регулювання податкових відносин; розширення законодавчо закріплених процедур в сфері податкового контролю, що дозволяють гарантувати дотримання прав і законних інтересів платників податків та виконання останніми, встановлених законодавством обов'язків; введення нових процедур, що дозволяють мінімізувати витрати, пов'язані з оподаткуванням.

**Ключові слова:** податковий контроль, перевірка, адміністрування, податковий орган, податки і збори, податкове законодавство, реформа.

### **Kuts M.O. The improvement of legal regulation of tax control in Ukraine**

#### **Summary**

The author gives an author's understanding of the institute of tax administration, proposes a set of measures aimed at improving tax administration, giving the tax authorities of Ukraine the function of regulatory regulation, which will greatly simplify the work of rapid response to changes in the tax sphere, as well as impact on improvement of the norms of the current tax legislation.

Tax administration should be aimed at improving tax control, streamlining tax audits and document flow in the tax sphere, improving the conditions for independent and conscientious fulfillment by taxpayers of the constitutional obligation to pay legally established taxes and fees, expanding statutory guarantees of compliance and legitimate interests of taxpayers.

It is proposed that the tax administration include the following set of measures: streamlining the forms of tax control, detailed consolidation in the current legislation of Ukraine of the entire procedure of tax audits and other tax control measures; norms that will regulate in detail the actions of officials and officials in conducting tax control; exclusion of provisions in the Tax Code of Ukraine that contradict each other (conflict of norms) and lead to ambiguous understanding and interpretation; inclusion in the Tax Code of Ukraine of norms that eliminate the existing gaps in the legal regulation of tax relations; expansion of legally established procedures in the field of tax control, which guarantee the observance of the rights and legitimate interests of taxpayers; introduction of new procedures to minimize the costs associated with taxation.

**Key words:** tax control, audit, administration, tax authority, taxes and fees, tax legislation, reform.

#### **Список використаних джерел:**

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1446>
2. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>
3. Василенко С. В. Правові основи здійснення податкового контролю. Науковий вісник публічного та приватного права. 2017. № 6. С. 145–150.
4. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник. Харків : Право, 2012. 528 с.
5. Архів наказів ДПА України [Електронний ресурс] / Офіційний веб-портал Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/arhiv/podatkova-baza-donabrannya-chinnosti-podatkovim-kodeksom/normativno-pravova-baza/nakazi-dpa-ukraini/arhiv-nakaziv-dpa-ukraini/>