

**Yaroslav Yarema<sup>1</sup>***Ivan Franko National University of Lviv, Lviv, Ukraine***Vasylyna Khmyzovets<sup>2</sup>***Ivan Franko National University of Lviv, Lviv, Ukraine*

## Theoretical Bases of Tax Control in Ukraine

**Abstract.** Tax control is an integral element of state financial management, which is constantly evolving, both organizationally and methodically, in responding to challenges faced by the country, including the Covid-19 pandemic, martial law, the expansion of the spheres of use of cryptocurrency, the complication of international transactions. Accordingly, its theoretical bases are also changing, determining the relevance of further research in this direction. The article aims to reveal the theoretical bases of tax control in Ukraine, analyzing its essence, purpose, object and subjects, as well as methods and forms of its implementation. Tax control is an independent type of state control, which has defined goals and is carried out through inspections, keeping records of taxpayers and information and analytical support. It contributes to compliance with tax legislation by subjects of tax legal relations and constant replenishment of the revenue part of the state budget. The main form of tax control in Ukraine today is auditing, during which control bodies use general scientific and unique methods of tax control. This form of control is the most effective in identifying and collecting debts. In Ukraine, there is a low level of tax culture and the degree of trust of taxpayers in tax authorities due to constant changes and imperfection of tax legislation, the presence of facts of illegal behaviour of officials of tax authorities, and facts of delays in making decisions in favour of taxpayers. These phenomena significantly reduce the effectiveness of tax control. Using the experience of European countries in the organization of tax control, which prefers the voluntary payment of taxes by their payers, in Ukraine, it is worth focusing on enhanced preventive techniques to prevent violations of tax legislation and wider application of information methods of tax control in the digital environment.

**Keywords:** tax control, control bodies, taxpayers, methods of tax control, forms of tax control, subject of tax control.

### Suggested Citation

Yarema, Ya., Khmyzovets, V. (2022). Theoretical Bases of Tax Control in Ukraine. *Oblik i finansi*, 3(97), 88-94. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-3\(97\)-88-94](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-3(97)-88-94)

**Ярослав Ярема***Львівський національний університет імені Івана Франка, м. Львів, Україна***Василина Хмизовець***Львівський національний університет імені Івана Франка, м. Львів, Україна*

## Теоретичні засади податкового контролю в Україні

**Анотація.** Податковий контроль – невід’ємний елемент державного управління фінансами, який постійно розвивається, як організаційно, так і методично, реагуючи на виклики з якими стикається країна, серед таких: пандемія Covid-19, військовий стан, розширення сфер використання криптовалюти, ускладнення міжнародних транзакцій. Відповідно, змінюються і його теоретичні засади, що обумовлює актуальність подальших досліджень в цьому напрямку. Мета статті – розкрити теоретичні засади податкового контролю в Україні, проаналізувавши його сутність, мету, об’єкт та суб’єкти, а також методи і форми його здійснення. Податковий контроль є самостійним видом державного контролю, який має визначені цілі і здійснюється шляхом перевірок, ведення обліку платників податків та інформаційно-аналітичного забезпечення. Він сприяє дотриманню норм податкового законодавства суб’єктами податкових правовідносин та постійному наповненню дохідної частини державного бюджету. Основною формою податкового контролю в Україні сьогодні є перевірки, при проведенні яких контролюючі органи застосовують загальнонаукові та спеціальні методи податкового контролю. Цю форму контролю можна назвати найбільш

<sup>1</sup> Yaroslav Yarema, Ivan Franko National University of Lviv, Lviv, Ukraine.

ORCID 0000-0002-8381-1727

<sup>2</sup> Vasylyna Khmyzovets, Ivan Franko National University of Lviv, Lviv, Ukraine.

E-mail: [vasssulunka222@gmail.com](mailto:vasssulunka222@gmail.com) (Corresponding author)

ефективною з огляду на виявлення та стягнення заборгованості. В Україні спостерігається низький рівень податкової культури і ступінь довіри платників податків до податкових органів із-за постійних змін та недосконалості податкового законодавства, наявності фактів протиправної поведінки посадових осіб податкових органів, фактів затягування прийняття рішень на користь платників податків, що суттєво зменшує ефективність податкового контролю. Використовуючи досвід європейських країн з організації податкового контролю, який віддає перевагу добровільній сплаті податків їх платниками, в Україні варто зосередити увагу на посиленні профілактичних прийомів щодо попередження порушень податкового законодавства, ширшому застосуванні інформаційних методів податкового контролю в цифровому середовищі.

**Ключові слова:** податковий контроль, контролюючі органи, платники податків, методи податкового контролю, форми податкового контролю, предмет податкового контролю.

**Постановка проблеми.** Обов'язковою умовою ефективного функціонування фінансової системи й економіки країни в цілому та істотним елементом управління державними фінансами є державний фінансовий контроль, основною метою якого є сприяння успішній реалізації фінансової політики держави в процесі формування та використання грошових ресурсів. Однак, практика судових спорів свідчить, що вітчизняний податковий контроль як складова фінансового контролю, а також як функція державного управління на поточному етапі свого розвитку, на жаль, не позбавлений численних недоліків. Тому, щоб виявити слабкі місця та пріоритетні напрямки удосконалення організаційно-методичного механізму реалізації податкового контролю в Україні, варто детально проаналізувати його теоретичні засади.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню теоретичних засад податкового контролю присвячено праці багатьох вчених, серед них: М. Мельник [5], В. Онищенко [4], Л. Савченко [3], А. Крисоватий [2], Я. Квач [1], В. Князькова [1] О.Демченко [7], О. Шевчук [9, 11], І. Шевченко [10].

Проте, податковий контроль розвивається, як організаційно, так і методично, реагуючи на виклики з якими стикається країна, серед таких: пандемія Covid-19, військовий стан, розширення сфер

використання криптовалюти, ускладнення міжнародних транзакцій. Відповідно, подальші дослідження в цьому напрямку не втрачають своєї актуальності.

**Мета статті** – розкрити теоретичні засади податкового контролю, проаналізувавши його сутність, мету, об'єкт та суб'єкти, а також методи і форми його здійснення.

**Методика дослідження.** Для досягнення поставленої мети використано такі методи як спостереження, синтез, абстрагування, аналіз, встановлення причинно-наслідкових зв'язків розвитку процесів і явищ, графічний і табличний методи.

**Виклад основного матеріалу.** Науковці і практики найбільше диспутують щодо теоретичного обґрунтування визначення податкового контролю, класифікації процедур, які здійснюються в процесі проведення контрольних заходів, а саме методів та форм податкового контролю як виду державного управління. Стосовно відносин держави і платників податків існує потреба наукового і правового обґрунтування форм і методів контролю, що застосовуються при здійсненні контрольних заходів з боку контролюючих державних органів.

Дефініцію та сутність податкового контролю вітчизняні вчені у своїх дослідженнях трактують по-різному (табл. 1).

Таблиця 1

Трактування терміну «податковий контроль»

Автор	Визначення податкового контролю
1	2
Я. Квач, В. Князькова [1]	Податковий контроль – це спеціальний спосіб забезпечення законності в податковому праві, що здійснюється на всіх стадіях фінансово-господарської діяльності фізичних і юридичних осіб. Податковий контроль – це особливий вид управлінської діяльності спеціально уповноважених державних органів, який забезпечує реалізацію стратегії розвитку податкової системи за допомогою проведення масової роз'яснювальної роботи, контрольних дій, вжиття аналітичних та інших заходів, встановлених нормами податкового права, в рамках функціонування податкових правовідносин.
А. Крисоватий [2]	Податковий контроль – це функціональний елемент адміністрування податків, який охоплює облік платників податків, приймання і обробку податкової звітності, облік обов'язкових платежів та контроль за своєчасністю їх надходження, виконання податкових перевірок, реалізацію матеріалів їх проведення, опитування, спостереження та огляд з метою виявлення об'єктів оподаткування та повної і своєчасної мобілізації податків і податкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів, застосування заохочувальних методів впливу. Тобто податковий контроль як елемент адміністрування податків пронизує всі напрямки діяльності податкових органів.

1	2
Л. Савченко [3]	Податковий контроль – це діяльність, що полягає у перевірці правильності справляння податків та інших обов'язкових платежів, виявленні та аналізі порушень, а також у забезпеченні вдосконалення роботи власне державного органу.
В. Онищенко [4]	Податковий контроль – багатоаспектна міжгалузева система спостереження державних контролюючих органів за фінансово-господарською діяльністю платників податків з метою об'єктивного забезпечення заданого рівня формування бюджету й установа її відповідно до вимог чинного законодавства.
М. Мельник [5]	Податковий контроль є частиною державного фінансового контролю, суть якого полягає у встановленні фактичного стану дотримання вимог чинного податкового законодавства на підконтрольному об'єкті. У всі часи існування системи оподаткування податковий контроль був невід'ємним інструментом фінансової політики держави, умовою підвищення ефективності адміністрування податків.

Джерело: складено авторами.

Стаття 61.1 Податкового кодексу України визначає податковий контроль як систему 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 [6].

Трактування терміну «податковий контроль» розглядають за наступними видами підходів: управлінський, нормативно-правовий, функціональний, цільовий, інституційний (рис. 1).

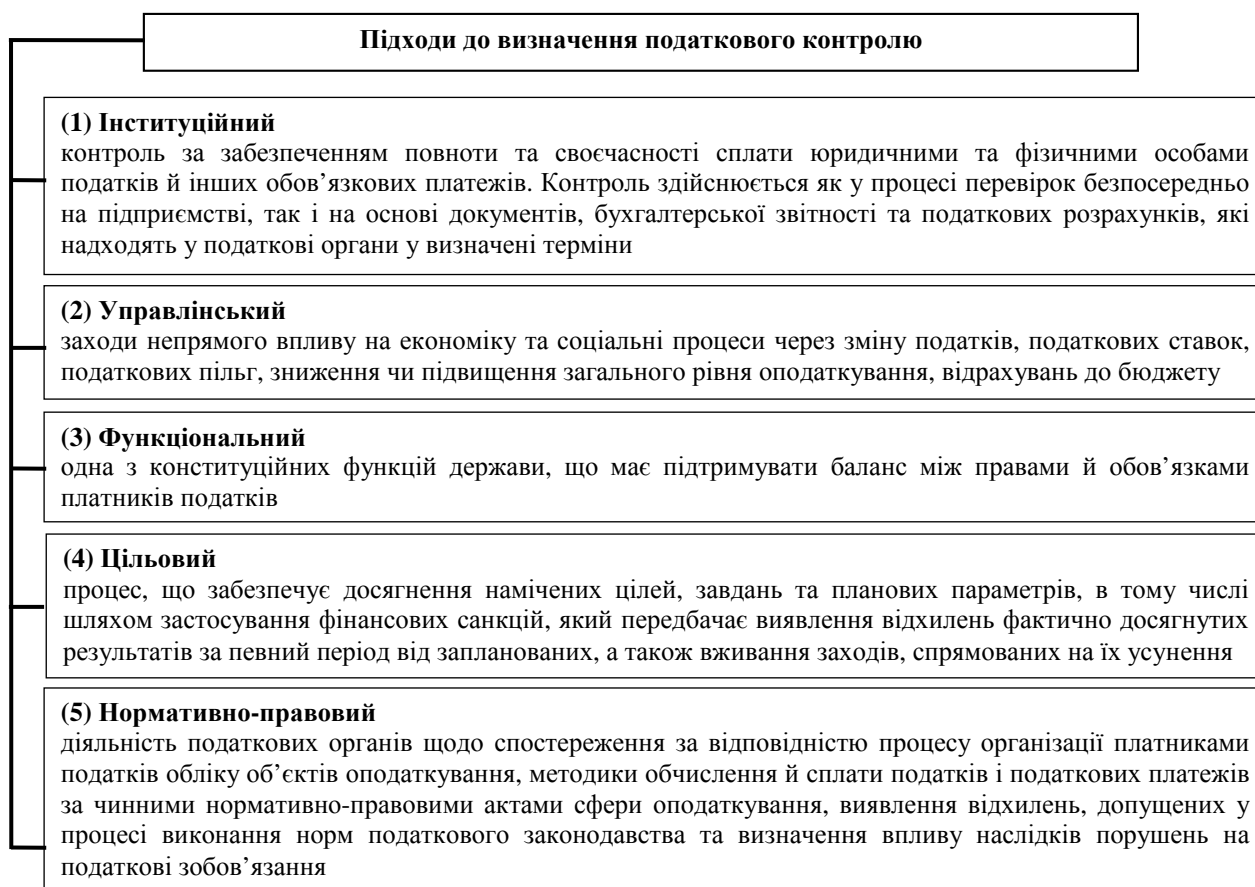


Рис. 1. Підходи до визначення терміну «податковий контроль»

Джерело: [7].

Однозначно, податковий контроль слід розглядати як невід'ємну складову державного фінансового контролю, який є ключовим елементом управління державними фінансами, що забезпечує наповнюваність дохідної частини бюджету, успішне функціонування фінансової системи і економіки країни в цілому.

Постійне наповнення дохідної частини державного бюджету, забезпечення режиму суворого додержання норм податкового законодавства зобов'язаними суб'єктами податкових правовідносин є основною ціллю сучасного українського податкового контролю.

Об'єктом податкового контролю є податкові правовідносини між контролюючими органами та платниками податків щодо правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, правильності складання та своєчасності подання податкових декларацій (розрахунків), а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства [7, с. 377].

Податкові правовідносини є особливою формою взаємного зв'язку між конкретними суб'єктами через їх права, обов'язки і відповідальність, які закріплені в нормах податкового права.

Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [6].

Предметом податкового контролю є операції всіх видів діяльності чи бездіяльності осіб, які тим чи іншим чином пов'язані зі сферою податкового контролю (ведення обліку, створення документів, розрахунки, операції з активами і т. п.), та всі носії інформації, які при цьому виникли (документи, віртуальні носії тощо).

Суб'єктами податкового контролю виступають контролюючі органи. Відповідно до статті 41 Податкового Кодексу України, контролюючими органами є:

– податкові органи (центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати єдиного внеску, а також щодо дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи;

– митні органи (центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань митної справи та оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку із ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони [6].

У системі управління податками, зборами і платежами податковий контроль здійснюють за допомогою: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірок та звірок відповідно до вимог Податкового кодексу України, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України що регулюють відповідну сферу правовідносин; моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 Податкового кодексу України [6].

Контрольний вплив суб'єкта контролю здійснюється за допомогою способів та методів контролю, що включають загальнонаукові та спеціальні.

Загальнонаукові методи податкового контролю включають аналіз та синтез даних платників податків, планування та виконання бюджетів, запланованих та фактично отриманих податкових надходжень, використання методів індукції, дедукції, аналогії, абстрагування, застосування інструментарію математичного моделювання, статистичних методів.

До спеціальних методів податкового контролю відносять методи документального та фактичного контролю. Методи документального податкового контролю передбачають здійснення перевірочних заходів через документацію, яку веде та подає до контролюючих органів платник податків у процесі здійснення своєї діяльності (рис. 2).

Основною формою податкового контролю в Україні є перевірки. Цю форму контролю можна назвати найбільш ефективною з огляду виявлення та стягнення боргів по податкових платежах. Практика показала, що конституційний обов'язок платників податків з приводу своєчасної та повної сплати податкових платежів виконується не завжди добросовісно, не увесь час та не усіма суб'єктами оподаткування. Поряд з цим, менше уваги приділяється роз'ясненню положень податкового законодавства, профілактичній роботі, спрямованій на недопущення платниками податків помилок при його застосуванні та запобіганню податкових порушень.

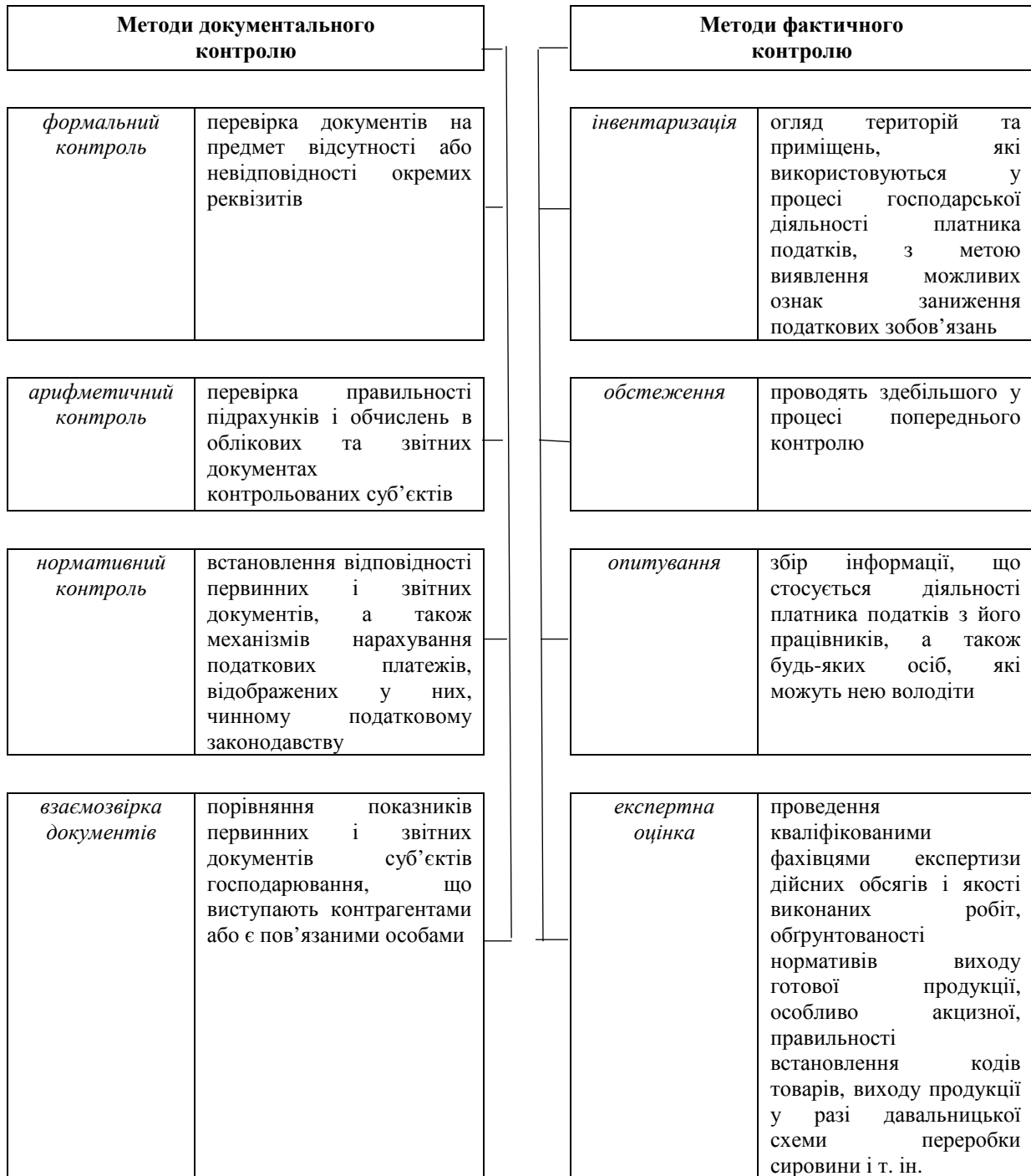


Рис. 2. Спеціальні методи податкового контролю

Джерело: систематизовано авторами на основі [6, 7, 8, 9].

У європейських країнах з розвинутою ринковою економікою всеохоплюючий фінансовий контроль за грошовими операціями населення з боку податкових служб, а через з них – і з боку правоохоронних органів і спецслужб став можливий на основі бурхливого розвитку систем безготівкових розрахунків із широким використанням комп'ютерних систем [10]. Це свідчить про необхідність посилення взаємодії податкових органів з органами нагляду за фінансовим сектором, що

збільшує можливість оперативного виявлення незаконної діяльності платників податків.

В Україні прослідковується низький рівень податкової культури і ступінь довіри платників податків до податкових органів із-за постійних змін та недосконалості податкового законодавства, наявності фактів протиправної поведінки посадових осіб податкових органів, фактів затягування прийняття рішень на користь платників податків, що суттєво зменшує ефективність податкового контролю. Така ситуація вимагає посилення

інформативних та роз'яснювальних прийомів податкового контролю, зокрема, ширшого застосування інформаційних методів податкового контролю з використанням сучасних комп'ютерних технологій, що дасть можливість отримання повної, достовірної інформації, необхідної уповноваженим органам у процесі проведення податкового контролю. Інформаційні методи дослідники зазвичай виокремлюють в окрему самостійну групу методів і відносять їх до додаткових заходів податкового контролю [11].

Поглиблення співпраці податкових органів з платниками податків, реформування організації роботи податкових органів і підходів до проведення ними податкових перевірок, підвищення якості та стабілізація податкового законодавства є пріоритетними напрямками підвищення ефективності податкового контролю в Україні.

**Висновки.** Одним із найважливіших елементів будь-якої галузі управління є контроль. Податковий контроль можна віднести до самостійного виду державного контролю, який має визначені цілі і здійснюється шляхом перевірок, ведення обліку платників податків та інформаційно-аналітичного забезпечення. Він сприяє дотриманню норм податкового законодавства зобов'язаними суб'єктами

податкових правовідносин та постійному наповненню дохідної частини державного бюджету, а також його метою є виявлення, попередження та усунення податкових правопорушень. Податковий контроль є невід'ємною складовою державного фінансового контролю, ключовим елементом управління державними фінансами, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику через систему відповідних заходів, що вживаються контролюючими органами.

Основною формою податкового контролю в Україні сьогодні є перевірки, при проведенні яких контролюючі органи застосовують загальнонаукові та спеціальні методи податкового контролю. Цю форму контролю можна назвати найбільш ефективною з огляду на виявлення та стягнення заборгованості.

Використовуючи досвід європейських країн з розвинутою економікою з організації податкового контролю, який віддає перевагу добровільній сплаті податків їх платниками, в Україні варто зосередити увагу на посиленні профілактичних прийомів щодо попередження порушень податкового законодавства, ширшому застосуванні інформаційних методів податкового контролю з використанням сучасних комп'ютерних технологій.

#### 4 Список використаних джерел

1. Квач Я. П., Князькова В. Я., Федоренко С. О. Податковий контроль в Україні: фіскальна ефективність та шляхи вдосконалення. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2018. № 1(59). С. 165-170. URL: [http://scientificview.umsf.in.ua/archive/2018/1\\_59\\_2018/1\\_59\\_2018.pdf](http://scientificview.umsf.in.ua/archive/2018/1_59_2018/1_59_2018.pdf)
2. Крисоватий А. І., Томнюк Т. Л. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації: монографія. Тернопіль, ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2012. 212 с.
3. Савченко Л. А. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України: монографія. Ірпінь, 2006. 227 с.
4. Онищенко В. А. Теоретичні основи податкового контролю. *Бюджетно-податкова політика в Україні (проблеми та перспективи розвитку)*. 2002. С. 374-377. URL: [http://www.visnyk-ekonomold.uzhnu.edu.ua/images/pubs/43/43\\_33.pdf](http://www.visnyk-ekonomold.uzhnu.edu.ua/images/pubs/43/43_33.pdf)
5. Мельник М. І. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів, 2015. 330 с. URL: <http://ird.gov.ua/irdp/p20150301.pdf>
6. Податковий Кодекс України від 02.02.2010 р. № 2557-VI (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
7. Демченко О. П., Сидоренко М. О. Механізм податкового контролю. *Гроші, фінанси і кредит*. 2019. № 35. С. 375-380. URL: [http://market-infr.od.ua/journals/2019/35\\_2019\\_ukr/61.pdf](http://market-infr.od.ua/journals/2019/35_2019_ukr/61.pdf)
8. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення органами державної фіскальної служби зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здійсненні податкового контролю: наказ Державної фіскальної служби України від 17.07.2015 р. № 511 (із змінами та доповненнями від 07.06.2017). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0511872-15#Text>
9. Шевчук О. А. Теоретичні засади розвитку податкового контролю. *Вісник КНТЕУ*. 2012. № 2. С. 74–83.
10. Ткаченко І. В. Особливості державного податкового контролю в Україні та зарубіжний досвід розвинених європейських країн. *Вісник КДПУ ім. Остроградського*. 2009. № 59. С. 224-228. URL: [http://www.kdu.edu.ua/statti/2009-6-1\(59\)/PDF\\_6\\_2009\\_ch1/224.PDF](http://www.kdu.edu.ua/statti/2009-6-1(59)/PDF_6_2009_ch1/224.PDF)
11. Шевчук О. А. Форми та методи податкового контролю: світовий досвід та українська практика. *Економічний часопис-XXI*. 2013. № 1-2(1). С. 73-76.

#### 4 References

1. Kvach, Ya. P., Kniazkova, V. Ia., Fedorenko, S. O. (2018). Podatkovyi kontrol v Ukraini: fiskalna efektyvnist ta shliakhy vdoskonalennia [Tax control in Ukraine: fiscal efficiency and ways of improvement]. *Naukovyi pohliad: ekonomika ta upravlinnia*, 1(59), 165-170. Retrieved from [http://scientificview.umsf.in.ua/archive/2018/1\\_59\\_2018/1\\_59\\_2018.pdf](http://scientificview.umsf.in.ua/archive/2018/1_59_2018/1_59_2018.pdf)

2. Krysovati, A. I., Tomniuk, T. L. (2012). Administruvannia podatkiv v Ukraini: orhanizatsiia ta napriamy trasformatsii [Tax administration in Ukraine: organization and directions of transformation]. Ternopil: VPTs Ekonomichna dumka TNEU.
3. Savchenko, L. A. (2006). Pravovi osnovy zdijsnenia finansovogo kontroliu organamy derzavnoi podatkovoj sluzby Ukrainy [Legal bases of financial control by the State Tax Service of Ukraine]. Irpin.
4. Onyshchenko, V. A. (2002). Teoretychni osnovy podatkovoho kontroliu [Theoretical foundations of tax control]. *Biudzheto-podatkova polityka v Ukraini (problemy ta perspektyvy rozvytku)*, 374-377. Retrieved from [http://www.visnyk-ekon-old.uzhnu.edu.ua/images/pubs/43/43\\_33.pdf](http://www.visnyk-ekon-old.uzhnu.edu.ua/images/pubs/43/43_33.pdf)
5. Melnyk, M. I. (2015). Podatkovyj control v Ukraini: problemy ta priority pidvyshchenia efektyvnosti [Tax control in Ukraine: problems and priorities for improving efficiency]. Lviv. Retrieved from <http://ird.gov.ua/irdp/p20150301.pdf>
6. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010). Podatkovy kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
7. Demchenko, O. P., Sydorenko, M. O. (2019). Mechanizm podatkovoho kontroliu [Tax control mechanism]. *Groshi, finansy i kredyt*, 35, 375-380. Retrieved from [http://market-infr.od.ua/journals/2019/35\\_2019\\_ukr/61.pdf](http://market-infr.od.ua/journals/2019/35_2019_ukr/61.pdf)
8. Derzhavna fiskalna sluzhba Ukrainy. (2015). Pro zatverdzhennia Metodichnykh rekomendatsii shchodo orhanizatsii ta provedennia orhanamy derzhavnoi fiskalnoi sluzhby zustrichnykh zvirok, obminu podatkovoiu informatsiieiu pry zdiisnenni podatkovoho kontroliu [On the approval of the Methodological recommendations regarding the organization and conduct of cross-checks by the state fiscal service bodies, the exchange of tax information during the implementation of tax control]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0511872-15#Text>
9. Shevchuk, O. A. (2012). Teoretychni zasady rozvytku podatkovoho kontroliu [Theoretical foundations of the development of tax control]. *Visnyk KNTEU*, 2, 74–83.
10. Tkachenko, I. V. (2009). Osoblyvosti derzhavnogo podatkovoho kontroliu v Ukraini ta zarubizhnyi dosvid rozvynenykh yevropeyskykh krain [Peculiarities of the state tax counter in Ukraine and foreign experience of developed European countries]. *Visnyk KDPU im. Ostrohradskoho*, 59, 224-228. Retrieved from [http://www.kdu.edu.ua/statti/2009-6-1\(59\)/PDF\\_6\\_2009\\_ch1/224.PDF](http://www.kdu.edu.ua/statti/2009-6-1(59)/PDF_6_2009_ch1/224.PDF)
11. Shevchuk, O. A. (2013). Formy ta metody podatkovoho kontroliu: svitovy dosvid ta ukrainska praktyka [Forms and methods of tax control: world experience and Ukrainian practice]. *Ekonomichni chasopys-XXI*, 1-2(1), 73-76.