

## ОКРЕМІ АСПЕКТИ ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

**ДЕМЕНКО Олександр Євгенович - здобувач кафедри адміністративного, фінансового та інформаційного права ННІПМК ХНУВС**

**УДК 336.225.673**

*Исследована правовая природа налогового контроля, раскрыто его содержание и значение для успешного функционирования налоговой системы. Предложены конкретные способы совершенствования осуществления налогового контроля.*

**Ключові слова:** контроль, податковий контроль, контролюючі органи, способи здійснення податкового контролю.

Обов'язковим елементом будь-якої галузі державного управління, важливою передумовою суспільного розвитку країни та нагальною необхідністю її економічного зростання є контроль, який є важливою умовою ефективного функціонування фінансової системи та економіки країни в цілому.

Фінансове забезпечення держави, її соціально-економічна стабільність значною мірою зумовлені податками, своєчасне та повне справляння котрих має бути під належним контролем. Серед організаційно-економічних механізмів, які використовуються державою для реалізації своїх інтересів під час здійснення податкових вилучень контроль є найбільш значущим. Підвищення ефективності та результативності контрольної діяльності податкових органів є важливою умовою забезпечення успішного функціонування податкової системи.

Окремі аспекти здійснення податкового контролю розглядалися у працях В. Л. Андрущенко, О. М. Бандурки, Л. К. Воронової, Ю. В. Гаруста, А. І. Крисоватого, І. І. Кучерова, М. П. Кучерявенка, Т. В. Кушнарьової,

О. А. Ногіної, Д. М. Реви, Л. А. Савченко, О. Ю. Судакова, В. І. Теремецького, Н. В. Хмелевської та інших вчених. Утім, не дивлячись на широкий спектр наукових публікацій з цього питання, багато аспектів у цій сфері ще не дістало належного осмислення, залишаючись дискусійними.

Метою цієї статті є розробка теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо удосконалення здійснення податкового контролю.

У контексті суперечливості публічних і приватних інтересів у сфері оподаткування держава, захищаючи публічні інтереси, змушена застосовувати спеціальний механізм взаємодії з кожним платником податків, який, зрештою, покликаний забезпечити належну поведінку кожної особи з виконання нею податкового обов'язку [11, с. 88]. Саме контроль є функцією державного управління, за допомогою якого здійснюється зворотний зв'язок між об'єктом і суб'єктом управління.

Категорія контролю тривалий час була предметом досліджень у різних галузях науки, зокрема таких, як економіка, кібернетика, соціологія, теорія управління, юриспруденція. Однак, аналіз наукових праць дозволяє зробити висновок, що представники різних галузей знань не виробили єдиного підходу до поняття контролю, а його сутність розглядається ними з різних точок зору, відображаючи окремі характерні ознаки цієї категорії.

З етимологічної точки зору поняття «контроль» утворюється шляхом поєднання

латинських слів «contra», що означає протидію, протилежність чогось, а також «role», тобто міра впливу, значення, ступінь участі в чому-небудь. У цьому випадку значення терміну «контроль», крім перевірки або спостереження з метою перевірки, означає і протидію будь-чому небажаному, тобто вимірювання впливу цієї протидії чи якогось небажаного впливу. Саме таке значення контролю найбільш точно відображає його роль у процесі управління [4, с. 113].

У довідниковій літературі термін «контроль» визначається, як:

– «перевірка, облік, спостереження за чим-небудь; установи, особи, які перевіряють будь-яку іншу організацію або відповідальну особу, звітність тощо; заключна функція управління [14, с. 358];

– «перевірка відповідності контрольованого об'єкта встановленим вимогам; складова частина управління економічними об'єктами та процесами з метою перевірки відповідності спостережуваного стану об'єкта бажаному та необхідному положенню, передбаченому законами, інструкціями, іншими нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами» [1, с. 596];

– «перевірка, спостереження з метою перевірки; ті, хто займається перевіркою, контролери» [15, с. 256].

Сучасний економічний словник дає таке визначення контролю: «Контроль – це складова частина управління економічними об'єктами і процесами, що полягає в спостереженні за об'єктами з метою перевірки відповідності спостережуваного об'єкта бажаному та необхідному стану, передбаченому законами, положеннями, інструкціями та іншими нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами» [12, с. 241].

У юридичній довідниковій літературі контроль (від французького «controle» – список, що має дублікат для перевірки) розглядається як одна з форм здійснення влади, яка забезпечує дотримання встановлених приписів [18, с. 68], виконання законів, рішень тощо [18, с. 323].

Складність природи сутності контролю вимагає диференційованого підходу

до його аналізу, що дозволить охарактеризувати його прояви з різних наукових позицій. На думку Л. В. Гуцаленко, сутність контролю полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, який передбачає систематичний нагляд, спостереження за їх діяльністю для виявлення відхилень від установлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання [3, с. 6]. А. І. Жиліна зазначає, що сутність контролю у перевірці відповідності діяльності учасників суспільних відносин установленим у суспільстві приписам, у межах яких вони мають діяти; у зборі, вивченні й оціненні інформації щодо законності й доцільності дій підконтрольного об'єкту з виконання покладених на нього завдань з метою усунення можливих відхилень об'єкту від заданих параметрів [5, с. 81]. О. Ю. Ільїн вважає, що сутність контролю полягає у виробленні та здійсненні ефективного, вчасного керуючого впливу, який має забезпечити досягнення заданої мети, виключити відхилення від запланованого; правова концепція сутності контролю зводиться до способу забезпечення законності, до перевірки дотримання правових норм [6, с. 54].

Наведені підходи є прикладами спроб визначити сутність поняття «контроль», а тому можна погодитися з позицією кожного з авторів, індивідуальне бачення яких відображає окремі елементи цієї категорії. Адже, як вдало наголошує В. Д. Петров, контроль – це комплексна функція управління, що охоплює функції обліку, оцінки, аналізу [10, с. 2].

Варто погодитись з позицією В. І. Теремецького, який зазначає, що контроль можна уявити як взаємодію двох підсистем – суб'єктів контролю та об'єктів контролю, тобто як контролююча і контрольована підсистеми. Звідси випливає, що контроль як невід'ємна складова будь-якого процесу управління покликаний забезпечити належне функціонування керованого об'єкта [16, с. 344].

Особливу роль у системі державного контролю відіграє податковий контроль. Легальне визначення цього поняття закріплено у ст. 61 Податкового кодексу України, відповідно до якої податковий контроль –

це система заходів, що вживаються контролюючими органами 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, дотримання якого покладено на контролюючі органи.

Податковий контроль є складовою частиною фінансового контролю, специфічним різновидом, що виражає його зміст та відрізняється від інших видів фінансового контролю сферою застосування, носіями контрольних функцій, тобто контролюючими суб'єктами, об'єктами і предметом контролю [13, с. 142]. Його можна ще охарактеризувати як особливу форму реалізації контрольної функції фінансів, яка виражається у сукупності заходів щодо перевірки дій зобов'язаних суб'єктів щодо виконання обов'язків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів. До того ж, податковий контроль є одним із найважливіших напрямків адміністрування податків і одночасно з цим найбільш проблемним, адже саме в процесі проведення податкових перевірок платник податків і податкові органи взаємодіють найбільш тісно, а забезпечення процесуальних гарантій прав платника податків виявляється настільки актуальним.

Характерними рисами податкового контролю, що розкривають його зміст, є такі:

1) це різновид державного контролю, який здійснюється спеціально уповноваженими суб'єктами, наділеними державою компетенцією у сфері справляння податків та зборів;

2) здійснюється відносно спеціального об'єкта – централізованих і децентралізованих грошових фондів [9, с. 274];

3) імперативний характер – податковий контроль виражає відносини влади й підпорядкування;

4) пов'язаний не тільки з грошовими, але й з матеріальними засобами, які беруть участь у даному процесі побічно, опосередковано, зокрема як об'єкт визначення грошових обов'язків або як кошти забезпечення грошових зобов'язань, коли відбувається

реалізація певного майна, а за рахунок вичерпаних коштів погашаються грошові обов'язки [7, с. 318];

5) чітка цілеспрямованість, обумовлена цільовим характером грошових фондів в умовах публічного регулювання тощо.

Забезпечення режиму суворого додержання приписів норм податкового законодавства зобов'язаними суб'єктами податкових правовідносин є головною метою податкового контролю. Від ступеня ефективності контрольної діяльності органів, що здійснюють податковий контроль, безпосередньо залежить рівень доходів бюджетів та державних цільових фондів. Податковий контроль виступає гарантією задоволення публічних майнових інтересів та важливим чинником соціально-економічної стабільності держави, її фінансової безпеки [17, с. 88].

Особливість податкового контролю, у порівнянні з іншими видами фінансового контролю, є сфера його застосування – відносини, які виникають з приводу справляння податків і зборів, тобто формування публічних фондів. Адже якщо основу контролюючої функції фінансів становить рух фінансових ресурсів у централізованій і децентралізованій формі, то реалізацією контролюючої функції фінансів стосовно оподаткування є контроль за надходженням коштів у публічні грошові фонди [7, с. 317].

Сутність податкового контролю знаходить своє відображення у його завданнях, основними з яких є:

1) перевірка правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів;

2) забезпечення дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

3) попередження порушень податкового законодавства, виявлення винних і притягнення їх до відповідальності.

Метою податкового контролю є забезпечення законності та ефективності процесу справляння податків і зборів, результатом чого має стати розуміння платниками податків та іншими учасниками податкових відносин необхідності сумлінного виконан-

ня своїх податкових обов'язків. Впевненість платників податків у тому, що ухилення від оподаткування з великою ймовірністю буде виявлено, приводить у країнах зі сформованими податковими традиціями до добровільного виконання платниками податків обов'язків, покладених на них податковим законодавством, наслідком чого є як неухильне дотримання податкової дисципліни, так і формування податкової культури в суспільстві.

Важливе значення для ефективності податкового контролю має чітке визначення його елементів, якими є контролюючі та підконтрольні суб'єкти, об'єкти та предмет податкового контролю, стадії податкового контролю.

Податковий контроль здійснюється контролюючими органами, до яких ст. 41 Податкового кодексу України віднесено органи державної податкової служби та митні органи. Однак, законодавець у п. 61.2 ст. 61 Податкового кодексу України уточнює, що податковий контроль здійснюється органами, зазначеними у статті 41 цього Кодексу, в межах їх повноважень, встановлених цим Кодексом.

Такі контролюючі суб'єкти як органи державної податкової служби мають широкі контрольні повноваження щодо всіх податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, крім тих, що контролюються митними органами. У той час митні органи наділені повноваженнями щодо проведення заходів податкового контролю лише у випадках, про які йдеться у Податковому кодексі України щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового законодавства справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію спеціальної митної зони або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території спеціальної митної зони. Проте у Податковому кодексі України зазначено, що податковий контроль у частині здійснення заходів, що вживаються митними органами з метою перевірки правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, є складовою частиною митного контролю.

Що стосується органів Служби безпеки України, внутрішніх справ, податкової міліції, прокуратури та їх службових (посадових) осіб, то вони не можуть брати безпосередньої участі у проведенні перевірок, які здійснюються контролюючими органами, та проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування. Отже, зазначені суб'єкти не наділені повноваженнями проводити податковий контроль, використовувати метод перевірки. Крім цього, контролюючі органи в межах здійснення податкового контролю, контролюють у підконтрольних суб'єктів дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства.

Контролюючий орган здійснює вплив на поведінку підконтрольного суб'єкта з метою належного виконання останнім податкових обов'язків, недопущення порушень у сфері оподаткування, усунення виявлених порушень тощо. Ефективність та дієвість податкового контролю залежить від чіткого визначення та законодавчого закріплення його об'єкта та предмета і характеризується рівнем мобілізації в бюджетну систему податкових доходів та інших обов'язкових платежів, повнотою обліку платників податків та об'єктів оподаткування, якістю податкових перевірок, зниженням кількості судових розглядів і скарг платників податків на дії суб'єктів податкового контролю, скороченням часу на контакти з платниками податків [16, с. 363].

Об'єктом податкового контролю, на думку А. В. Цимбалюка, слід вважати діяльність платників податків, податкових агентів, інших суб'єктів у процесі реалізації ними податкового обов'язку, а саме: правильність обчислення, повнота і своєчасність сплати податків і зборів, надання податкової звітності [17, с. 123]. М. П. Кучерявенко вважає, що об'єктом податкового контролю є переважно грошові відносини, які виникають при формуванні публічних грошових ресурсів [7, с. 319]. С. С. Мошков зазначає, що об'єктами податкового контролю є податкові відносини, які виникають у держави з фізичними та юридичними особами, на яких

лежить обов'язок сплачувати податки та інші обов'язкові платежі за рахунок власних коштів у суворій відповідності з податковим законодавством [8, с. 75].

Підходи зазначених науковців щодо об'єкта податкового контролю в певній мірі відображають сутність цього поняття, однак не в достатній мірі. Об'єктом податкового контролю є діяння, тобто дії або бездіяльність платника податків, платника зборів, податкового агента чи представника платника щодо нарахування, сплати податків і зборів, надання інформації для постановки на облік, а також виконання ними інших обов'язків, що передбачені Податковим кодексом України, які оцінюються з точки зору їх законності, достовірності, своєчасності, повноти, правильності.

При характеристиці об'єкта податкового контролю важливо зазначити, що його необхідно відрізнити від предмета, яким є носій інформації про дії, бездіяльність підконтрольних суб'єктів, тобто певний матеріальний об'єкт, що підлягає вивченню в процесі контрольної діяльності контролюючих органів. Відповідно, предметами податкового контролю є певні документи, зокрема бухгалтерські звіти, декларації, кошториси, платіжні документи тощо.

Необхідність правової регламентації, структуризації, правильного розподілу завдань і можливостей, потрібних для більш ефективного виконання завдань податкового контролю обумовлює його поділ на певні стадії. Спільним для всіх стадій є цілі та завдання, адже процес податкового контролю спрямований на забезпечення законності в податковій сфері. Проте для кожної зі стадій характерним є часові межі, коло контрольних-процесуальних дій та проміжні завдання, що є умовою для виникнення та існування наступної стадії, якщо необхідні контрольні дії виконані на попередній.

Стадіями податкового контролю є:

- 1) підготовччя;
- 2) виконання контрольних заходів та оформлення матеріалів податкового контролю;
- 3) прийняття рішення за результатами контрольних дій;
- 4) виконання прийнятого рішення.

На підготовчій стадії вчиняються дії, що в подальшому сприятимуть належному проведенню безпосередньо контрольних заходів, здійснюється їх планування та організація. Зміст цієї стадії складають такі дії, як визначення контролюючих суб'єктів, об'єкта контролю, строків проведення контролюючих дій, їх цілей та завдань. Дії, які здійснюються на цій стадії, мають дуже важливе практичне значення, адже від належної організації та формування плану проведення контрольних заходів залежить і ефективність їх проведення.

На стадії виконання контрольних заходів шляхом безпосереднього дослідження підконтрольного суб'єкта встановлюються фактичні обставини справи, тобто проводяться контрольні заходи, застосовуються відповідні методи контролю, здійснюється документування результатів контрольних заходів (складаються довідки або акти).

Відповідно до п. 86.1 ст. 86 Податкового кодексу України результати перевірок (крім камеральних) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами органу державної податкової служби та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка.

У разі незгоди платника податків або його законних представників з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в акті (довідці) перевірки, вони мають право подати свої заперечення до органу державної податкової служби за основним місцем обліку такого платника податків протягом п'яти робочих днів з дня отримання акта (довідки). Такі заперечення розглядаються органом державної податкової служби протягом п'яти робочих днів, що настають за днем їх отримання.

Платник податку (його уповноважена особа та/або представник) має право брати участь у розгляді заперечень, про що такий платник податку зазначає у запереченнях. Що стосується участі керівника відповідного органу державної податкової служби (або уповноваженого ним представника) у розгляді заперечень платника податків до акта перевірки, то вона є обов'язковою.

З моменту прийняття рішення за результатами контролю, контролюючим органом на підставі відповідної документації починається третя стадія процесу податкового контролю. Рішення про визначення грошових зобов'язань приймається керівником органу державної податкової служби (або його заступником) з урахуванням результатів розгляду заперечень платника податків (у разі їх наявності). Платник податків або його законний представник може бути присутнім під час прийняття такого рішення.

Контроль за виконанням прийнятого рішення є четвертою стадією процесу податкового контролю, адже проведення контрольних дій передбачає і впровадження отриманих результатів, що не можливе без організації контролю за його виконанням. Рішення має бути виконано повною мірою і у встановлений строк.

Податковий контроль здійснюється за допомогою способів, які можна визначити як сукупність регламентованих нормами податкового законодавства дій відповідних контролюючих органів щодо виконання завдань податкового контролю. Способами здійснення податкового контролю, відповідно до ст. 62 Податкового кодексу України, є:

- 1) ведення обліку платників податків;
- 2) інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби;
- 3) перевірки та звірки 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.

Кожен зі способів стосується окремого напрямку контрольної діяльності та охоплює однорідні за своїм змістом дії контролюючих органів, платників податків, інших осіб щодо виконання покладених на них обов'язків у сфері оподаткування.

Слід погодитись з В. І. Теремецьким, що податковий контроль можна розглядати як організаційно-правовий механізм, використовуючи який, держава здійснює правове регулювання у сфері контрольних податкових правовідносин за допомогою

податково-правових норм, створює систему уповноважених органів, що здійснюють від імені держави діяльність з контролю за дотриманням податкового законодавства з використанням спеціальних форм, способів і методів, створює умови для ефективної взаємодії уповноважених органів як між собою, так й із зобов'язаними особами [16, с. 362].

Процес реформування податкової системи України ще не завершився, і найбільш активно він зачіпає саме систему податкового контролю. Невирішеними і досить актуальними залишаються окремі аспекти організації податкового контролю, пов'язані з його правовим забезпеченням, удосконаленням системи взаємодії податкових органів з платниками податків, забезпечення ефективного зворотного зв'язку між ними, удосконалення механізмів і методів здійснення податкового контролю, окремих процедур і правил проведення податкових перевірок та відповідної подальшої реалізації їх результатів.

Забезпеченню ефективності та дієвості податкового контролю сприятиме досконала правова регламентація порядку його здійснення, повноважень органів державної влади, що його здійснюють, об'єктів контролю, позбавлена прогалін та колізій, які стосуються, у першу чергу, понятійно-категоріального апарату. Так, наприклад, залишивши на розсуд суб'єктів податкового адміністрування невизначеність «законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» і «відповідну сферу правовідносин», законодавець створив прогаліни у правовому забезпеченні діяльності державної податкової служби, які можуть призвести до порушень закону [2, с. 29].

Удосконалення потребує і законодавче визначення поняття «податковий контроль», який доцільно визначати не як систему заходів, що вживаються контролюючими органами, а як діяльність контролюючих органів, спрямовану на забезпечення дотримання податкового законодавства платниками податків, податковими агентами та іншими суб'єктами, що забезпечують реалізацію податкового обов'язку, виявлення і попередження податкових правопорушень, а також притягнення винних осіб до юридичної відповідальності.

**АНОТАЦІЯ**

*Досліджено правову природу податкового контролю, розкрито його зміст і значення для успішного функціонування податкової системи. Запропоновано конкретні пропозиції щодо удосконалення здійснення податкового контролю.*

Перспективними у подальшому є наукове дослідження питань, пов'язаних із удосконалення правового забезпечення податкового контролю, зокрема механізмів і методів його здійснення, окремих процедур і правил проведення податкових перевірок та відповідної подальшої реалізації їх результатів.

**Література**

1. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Буцел. – К. ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2009. – 1736 с.
2. Головач А. В. Адміністративно-правовий статус керівника в органах державної податкової служби України : дис. ... д-ра. юрид. наук : 12.00.07 / Андрій Володимирович Головач. – Х. : ХНУВС, 2011. – 535 с.
3. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрій. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
4. Жигаленко О. В. Эффективность налогового контроля в Украине : дисс. ... канд. экон. наук. : 08.00.08 / Жигаленко Ольга Викторовна ; Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана. – К., 2009. – 219 с.
5. Жиліна А. І. Громадський контроль як засіб забезпечення законності та дисципліни в державному управлінні / А. І. Жиліна // Актуальні проблеми сучасної науки і правоохоронної діяльності : матеріали XI науково-практичної конференції курсантів та слухачів, 29 травня 2004 р. – Х. : Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2004. – 276 с.
6. Ильин А. Ю. Теоретико-правовой аспект налогового контроля / А. Ю. Ильин // Административное и муниципальное право. – 2008. – № 5. – С. 54–58.
7. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник / М. П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 528 с.

**SUMMARY**

*This article explored the legal nature of tax control, reveals its meaning and importance to the successful operation of the tax system. The author of this article proposed specific suggestions for improvement of tax control.*

8. Мошков С. С. Налоговые отношения в условиях реформирования современной российской налоговой системы : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Мошков Станислав Сергеевич ; Марийский технический университет. – Йошкар-Ола, 2010. – 171 с.

9. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. : Т. 1 / кол. авт. ; [заг. ред. М. Я. Азарова]. – К. : Мін-во фінансів України ; Нац. ун-т ДПС України, 2010. – 448 с.

10. Петров В. Д. Роль государственного контроля в управлении социально-экономическими системами / В. Д. Петров // Сборник научных трудов Сев. Кав. ГТУ. – 2010. – № 10. – С. 1–4. – (Серия «Экономика»).

11. Пилипенко А. А. Налоговое право : курс лекций / А. А. Пилипенко. – Минск : ГИУСТ БГУ, 2009. – 145 с.

12. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Инфра-М, 2006. – 495 с. – (Библиотека словарей «Инфра-М»).

13. Савченко Л. А. Визначення податкового контролю та способи його здійснення відповідно до Податкового кодексу України / Л. А. Савченко // Наше право. – 2012. – № 2. – Ч. 3. – С. 142–146.

14. Словник іншомовних слів / за ред. члена-кореспондента О. С. Мельничука. – К. : Головна редакція Української енциклопедії Академії наук УРСР, 1975. – 774 с.

15. Словарь иностранных слов : справочное издание / науч. ред. : А. Г. Спиркин, И. А. Акчурин, Р. С. Карпинская. – 18-е изд., стер. – Москва : Русский язык, 1989. – 624 с.

16. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні : монографія / В. І. Теремецький. – Харків : Діса плюс, 2012. – 648 с.

17. Цимбалюк А. В. Податкове право (Електронний посібник) / Цимбалюк А. В., Аністратенко Ю. І.. – Ірпінь, 2008. – 181 с.

18. Юридична енциклопедія : в 6 т. / редкол. : Ю. С. Шемчушенко (голова) та ін. – К. : Вид-во «Українська енциклопедія» ім. М. П. Бажана, 2001. – Т. 3. – 789 с.