

**THE NECESSITY OF ORIGIN, ECONOMIC CONTENT
AND THE ESSENCE OF TAX CONTROL**

**НЕОБХІДНІСТЬ ВИНИКНЕННЯ, ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ
ТА СУТЬ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ**

Vadym Puhalskyi¹

DOI: <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-195-4-9>

Changes in tax legislation, the introduction of digital technologies have necessitated theoretical research and disclosure of the content of the definition of «tax control». The subject of the study is the economic content of the definition of «tax control» in terms of expanding information flows and digital data processing technologies.

The necessity, role and essence of control are considered. Emphasis is placed on the fact that financial relations cannot exist without proper state financial control, the importance of which is manifested in one of the important functions of the financial management process, which ensures the sound functioning of the entire financial system.

The purpose of the article is to substantiate the need, importance and essence of tax control in a situation where there is a constant reform of control activities of the state in general and tax control in particular, which requires systematic analysis and generalization.

It is proved that tax control, as a separate type of activity, has all the features of financial control and at the same time it has specific features that are manifested in a narrower area – the implementation of tax legislation of Ukraine. However, it is noted that both sides of tax control are in a relationship.

The legislative definition of the term «tax control» is considered as a guide, which should greatly simplify the process of assessing the activities of tax authorities to mobilize taxes and fees to the budgets of all levels. However, every year there are changes associated with the transformation of the economy, new tools of tax control, so in our opinion, tax control in the current conditions of the TCU is considered as an independent area of

¹ Candidate of Economic Sciences

mandatory public financial control, the main purpose of which is control of compliance with tax legislation in the field of taxes and fees, which is implemented by conducting in-house, documentary and factual inspections of business entities and the implementation of digital tools of tax control to prevent and eliminate violations of tax discipline.

The research methodology is the theoretical generalization and implementation of a consistent analysis of conceptual approaches to the interpretation of the definition of «tax control» in regulations and scientific papers. It is noted that tax control, as a specific area of public financial control, is given considerable attention in scientific sources and regulations of Ukraine and other countries, along with this it is justified that the relevance of this issue sphere of tax control, the number of forms, methods and ways of its implementation is increasing, and in the conditions of digitalization the procedures for its implementation are being improved, the legislative regulation of taxation is constantly changing, and hence of tax control. The concept of «tax control» has been clarified, which at the theoretical level allows to expand its functional purpose in accordance with the practical activities of tax authorities.

The process of formation and development of tax control in Ukraine is not completed, which is due to further improvement of the taxation system. The process of tax control is considered as a set of stages of its implementation, depending on the purpose, objectives and scale. The stage of tax control is a part of the process that has its stages. Stages of tax control are characterized by a number of components.

In the domestic scientific opinion there is a wide range of approaches to the functions of tax control, each of which deserves attention, however, in our opinion, the functions of tax control should be unified and considered in two directions, namely: basic (fiscal, regulatory, preventive and control) and additional (accounting, analytical and legal).

The conclusion of the study is: the author's consideration of the main theoretical aspects of the concepts of «control», «public financial control» and «tax control» as part of public financial control; theoretical analysis of different approaches to the interpretation of the definition of «control», «tax control»; research of the stage of state financial control and tax control; determining the stages of formation of tax control and the main and additional functions of tax control, which will ultimately contribute to further research and development of the theory of tax control.

1. Вступ

Дієвим засобом державного регулювання розвитку економіки в умовах ринкових відносин виступають податки, які є основним бюджетоутворюючим джерелом та приймають безпосередню участь у розподілі доходів одержаних юридичними і фізичними особами. Реалізація фіскальної функції держави здійснюється через податкову політику – систему заходів щодо вирішення певних завдань, поставлених перед суспільством, за допомогою податкової системи країни. Податкова система України включає такі складові: систему оподаткування (перелік податків і зборів та механізм їх розрахунку і справляння до бюджетів усіх рівнів) та систему організації контролю за адмініструванням податків і зборів. Як одна, так і друга складові податкової системи мають стрижневе значення у формуванні доходів бюджету країни. Щодо другої складової – податкового контролю, вона виступає завершальною стадією процесу управління та підґрунтям для прийняття управлінських рішень.

Стаття 67 Конституції України закріплює обов'язок кожного громадянина сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [1]. Платники податків постійно знаходять різні способи приховання об'єктів оподаткування (скрутки ПДВ та конвертації, заробітна плата у конвертах, збитки державних підприємств, офшори тощо), що має негативний вплив на формування доходів Державного бюджету України. Так за підсумками результатів дослідження та проведеного підрахунку експертами Офісу простих рішень та результатів встановлено, що станом на 2021 р. бюджет України втратив понад 37 млрд дол. США внаслідок корупційних дій [2]. Обсяги тіньової економіки в Україні за останні 11 років варіюються в межах від 36% (у 2010 р.) до 30% (у 2020 р.) обсягу офіційного ВВП [3]. Таким чином, значна кількість правопорушень, у тому числі ухилення від сплати податків – становлять економічну загрозу державі. На шляху попередження та зупинення податкових правопорушень стоїть податковий контроль.

Метою дослідження є обґрунтування необхідності, значення та сутності податкового контролю в умовах, коли здійснюється постійне реформування контрольної діяльності держави в цілому та податкового контролю зокрема, яке потребує системного аналізу та узагальнення.

2. Податковий контроль в системі державного фінансового контролю

Дослідження поняття «податковий контроль», як явища економічної науки необхідно проводити у контексті понять контроль, фінансовий контроль та еволюції сутності податковий контроль.

Термін «контроль» має французьке походження: controle – перевірка або спостереження з метою перевірки. Французьке controle утворилось від латинського contra – протидія і gele – ступінь впливу, значення, участь у чомусь. У такому розумінні термін «контроль» означає перевірку або спостереження з метою протидії чомусь небажаному в суспільстві.

Контроль – це об'єктивна необхідність і виступає однією з чотирьох головних управлінських функцій та є фундаментом процесу управління. Ні планування, ні створення організаційних структур, ні мотивацію не можна розглядати у відриві від контролю. Контроль за результатами сприяє поліпшенню та оптимізації процесів. Держава нормально функціонує та розвивається за умови чітко організованої системи контролю за виробництвом, розподілом та перерозподілом Валового внутрішнього продукту. Поряд з цим ефективність функціонування суб'єктів господарювання залежить від здійснення контролю за дотриманням законів, рішень, розпоряджень. Контроль набуває важливого значення в сучасних умовах, так як за результатами контролю встановлюється ефективність прийнятих рішень, їх доцільність, ступінь виконання, за допомогою контролю держава захищає інтереси споживачів, виявляються причини та винні особи з метою усунення негативних тенденцій, проводяться заходи щодо збереження державного майна, здійснюється ефективне використання виділених бюджетних коштів, поліпшується фінансовий стан суб'єкту господарювання, поповнюються доходи державного бюджету.

Поняття «контроль в управлінні» необхідно розглядати у трьох основних аспектах:

- як систематичну та конструктивну діяльність керівників та органів управління, одну з управлінських функцій, тобто контроль як діяльність;
- як підсумкову стадію процесу управління, серцевиною якої є механізм зворотного зв'язку;
- як складову процесу розробки, прийняття та реалізації управлінських рішень.

Контроль як функція управління підпорядковується вирішенню завдань системи управління. В зазначеній функції контроль виступає завершальним етапом управлінської діяльності. Він проявляється на стадії перевірки виконання раніше прийнятих рішень і одночасно виступає інформаційною базою для прийняття нових рішень. Контроль як функція управління здійснюється майже всіма державними органами та їх посадовими особами.

Контроль є обов'язковим елементом будь-якої галузі державного управління. Основним міжнародним нормативним документом у сфері державного фінансового контролю є Лімської декларації керівних принципів контролю, де ст. 1 цього документа визначено, що організація контролю є обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими коштами, оскільки таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством. Саме об'єктивні потреби держави та органів місцевого самоврядування у грошових коштах вимагають забезпечення повного і своєчасного їх надходження у вигляді податків і зборів (інших обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів.

Теоретичне дослідження податкового контролю доречно розпочати з визначення поняття «контроль». Для цього доцільно вдатися до етимологічного тлумачення даної категорії, яке зводиться до того, що контроль є перевірка, а також постійне спостереження з метою перевірки та нагляду.

Великий тлумачний словник української мови подає трактування дефініції контроль у двох аспектах: перевірка, облік діяльності кого-, чого-небудь; нагляд за кимось, чимось; контролювати – перевіряти кого-, що-небудь [4]

У фінансово-економічному словнику робиться акцент на те, що термін «контроль» походить від латинського «controle» – «перевірка» та визначено його як «дії, пов'язані з перевіркою, контролюванням» [5]. У Вільній енциклопедії Вікіпедії контроль розглядається як нагляд за об'єктом і підтримання його функціонування згідно із встановленими принципами через загальне порівняння фактичного стану об'єкту із станом, який необхідно забезпечити. А також як одна із основних функцій системи управління. Під контролем розуміється система спостереження і перевірки процесу функціонування і фактичного стану керованого об'єкту [6]. У юридичній енциклопедії, контроль тракту-

ється як перевірка виконання законів, рішень тощо. Є однією з найважливіших функцій державного управління [7].

У науковій літературі контроль розглядають як одну із форм управлінської діяльності. Зокрема, наголошується, що контроль є завершальним її етапом, що дозволяє співставити досягнуті результати з запланованими. На думку В.Г. Афанасьєва, контроль – це діяльність зі спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта прийнятним управлінським рішенням – законам, планам, нормам, стандартам, правилам, наказам і т.д.; виявленню результатів впливу суб'єкта на об'єкт, допущених відхилень від вимог управлінських рішень, від принципів організації та регулювання [8, с. 125]. Таке визначення не є безперечним, однак воно цілком може бути прийняте за основу, оскільки носить загальний характер і підходить для всіх видів і напрямів контролю, включаючи як державний, так і недержавний.

Бондаренко Н.О. також не допускає існування будь-якого виду управління без чітко організованої системи контролю, тому що не можна ефективно управляти, не перевіряючи виконання поставлених вимог та не виявляючи фактичного стану на управлінських об'єктах. У цьому значенні контроль, який є самостійною функцією управління, виступає засобом встановлення зворотних зв'язків, завдяки чому керівний орган (суб'єкт управління) може простежити хід виконання прийнятих рішень [9, с. 72].

Контроль є обов'язковим елементом будь-якої сфери державного управління. У ст. 1 Лімської декларації керівних принципів контролю зазначається, що організація контролю є обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими коштами [10], оскільки таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством. Саме об'єктивні потреби держави та органів місцевого самоврядування у грошових коштах вимагають забезпечення повного і своєчасного їх надходження у вигляді податків і зборів до бюджетів усіх рівнів. На даний час не існує єдиного підходу до трактування дефініції «контроль», що обумовлено розглядом даної категорії крізь призму різних наукових поглядів. Однак на нашу думку, найбільш влучним є наступне визначення «контролю»: контроль – це система спостереження і перевірки процесу функціонування об'єкту контролю заздалегідь встановленим параметрам з метою виявлення відхилень.

Особливе місце в системі контролю посідає державний контроль. Складовою державного контролю є фінансовий контроль, який виступає важливим засобом забезпечення законності та доцільності фінансової діяльності органами державної влади і місцевого самоуправління, підприємствами, установами, організаціями.

Щодо понять «фінансовий контроль» та «державний контроль», то за певними параметрами (обсяг, зміст) вони певним чином перетинаються. Похідним від цих двох категорій є поняття «державний фінансовий контроль», який є видом державного контролю і різновидом фінансового контролю за його суб'єктним складом. Державний фінансовий контроль здійснюють органи державної влади, в системі яких є спеціалізовані державні органи фінансового контролю. Державний фінансовий контроль є невід'ємною складовою системи управління державними фінансами.

Аналогічно дефініції «контроль», дефініція «державний фінансовий контроль» трактується великою кількістю науковців, які іноді суперечать один одному та призводять до неоднозначного розуміння цієї категорії.

А Поролло Є.В. звертає увагу на те, що необхідність стабілізації фінансової системи, забезпечення сталого надходження бюджетних доходів, дотримання податкової дисципліни як умови якісного виконання зобов'язань перед державою фізичними та юридичними особами зумовила відокремлення особливого напрямку державного фінансового контролю – податковий контроль [11, с. 6].

Ми стверджуємо, що податковий контроль належить до владного контролю, оскільки з одного боку він здійснюється державними органами контролю, які наділені певними владними повноваженнями стосовно підконтрольних суб'єктів, а з іншого боку фінанси як економічна категорія характеризується не тільки розподільчою, але і контрольною функціями. У зв'язку з цим податковий контроль є одним із різновидів державного фінансового контролю. Податковий контроль відрізняється від інших видів державного фінансового контролю тим, що він регулюється специфічними нормами законодавства, його об'єктом виступають різні види податків, організація функціонування системи сплати податків та податкові правовідносини в цілому.

Із зародженням держави виникли податки, які в подальшому привели до виникнення податкового контролю. Так, на думку Яро-

шенко Ф.О., Павленко В.Л., у стародавні часи початковою формою податкового контролю був облік платників податків та їх майна [12], а вже у XIX ст. продовжився процес законотворчої діяльності у сфері оподаткування й контролю та створювалися податкові органи. В сучасних умовах господарювання відбувається розширення сфери податкового контролю, збільшується кількість форм, методів і способів його здійснення, а в умовах цифровізації удосконалюються процедури його проведення, постійно змінюється законодавче регулювання оподаткування, а звідси і податкового контролю.

Суть податкового контролю, його призначення, місце у системі державного фінансового контролю досліджують українські вчені-економісти, а саме: В. Андрущенко, В. Борейко, В. Вишневський, Л. Воронова, М. Войнаренко, А. Даниленко, І. Криницький, В. Федосов, Т. Кушнарєва, Ю. Соловійова, О. Савченко, В. Онищенко, А. Поддєрьогін, Н. Хмелевська, Д. Рева, М. Свердан, В. Ревун, А. Сігаєв, Л. Тарангул, Н. Маринів, П. Буряк, Б. Карпінський, Н. Залуцька, В. Білінський та інші. Незважаючи на значну кількість публікацій та розробок, вивчення сутності податкового контролю є актуальною проблемою оскільки, в сучасних умовах господарювання відбувається розширення сфери податкового контролю, збільшується кількість форм, методів і способів його здійснення, а в умовах цифровізації удосконалюються процедури його проведення, постійно змінюється законодавче регулювання оподаткування, а звідси і податкового контролю.

Податковий контроль розглядається під двома кутами зору: як елемент державного управління податковою системою та як відокремлена, основна форма адміністрування податків. 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. Проте, обидві сторони податкового контролю знаходяться у взаємному зв'язку.

Здійснення податкового контролю в Україні має правове підґрунтя – Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (редакція станом від 25.11.2021 р.) (далі – кодекс, ПКУ) і безпосередньо його глави 5-8, якими визначено сутність, способи здійснення та оформлення його результатів. У пп. 61.1 ст. 61 ПКУ наводиться законодавча

дефініція даного правового інституту. У силу зазначеної норми податковим контролем визнається система заходів, що вживаються уповноваженими органами з контролю за дотриманням платниками податків законодавства про податки і збори в порядку, встановленому кодексом [13]. Податковий контроль проводиться посадовими особами податкових органів у межах своєї компетенції за допомогою податкових перевірок даних обліку і звітності, проведення фактичних перевірок та огляду приміщень та територій, що використовуються для отримання доходу (прибутку), отримання письмових пояснень від платників податків, податкових агентів, а також в інших формах, передбачених кодексом.

З метою дослідження змісту податкового контролю в Україні доречно провести аналіз існуючих підходів до визначення податкового контролю та обґрунтувати його, як спеціального виду державного фінансового контролю, визначити етапи його становлення, розкрити процес організації його здійснення.

Початок дослідження вимагає обґрунтування категорії «податковий контроль» оскільки податковому контролю відводиться особливий статус у складі державного фінансового контролю, що здійснюється у сфері оподаткування. Крім того податковому контролю присутній динамічний процес.

Термін податковий контроль походить з англ. (tax control), що в буквальному сенсі означає контроль за правильністю сплати податків і зборів юридичними і фізичними особами. У спеціальній економічній та правовій літературі немає єдиної думки щодо трактування змісту поняття «податковий контроль» (таблиця 1).

На основі аналізу визначення поняття «податковий контроль», представлених у таблиці 1 можна зробити такі висновки: по-перше, податковий контроль – це діяльність податкових органів, особлива діяльність, система заходів, система дій тощо; по-друге, податковий контроль має своє спрямування – перевірка дотримання законодавства щодо нарахування та сплати податків; третє, податковий контроль передбачає визначення фактичного розміру порушень та припинення винних.

Крім того важливо розглянути трактування терміну «податковий контроль» у нормативних актах України та інших країн, у яких (табл. 2).

**Сутність дефініції «податковий контроль»
у науковій літературі**

| Автор / джерело | Трактування |
|--|--|
| В.А. Онищенко [14] | Діяльність посадових осіб органів податкової служби щодо спостереження за відповідністю організації обліку об'єктів оподаткування платниками податків, методики обчислення й сплати податків і податкових платежів за чинними нормативно-законодавчими актами, виявлення відхилень, допущених у ході виконання норм податкового законодавства, та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання. |
| В.П. Завгородній [15] | Розглядає податковий контроль у двох аспектах: як функцію чи елемент державного управління і як особливу діяльність щодо виконання податкового законодавства України. |
| М.П. Кучерявенко [16] | Спеціальний державний контроль, який являє собою діяльність податкових органів та їх посадових осіб по перевірці виконання вимог податкового законодавства особами, які реалізують податкові зобов'язання чи забезпечують цю реалізацію. |
| Д.М. Рева [17] | Один з видів фінансового контролю, що здійснюється у сфері державного управління оподаткуванням і являє собою діяльність уповноважених державою органів по перевірці дотримання вимог чинного законодавства особами, на яких покладено податковий обов'язок, виявленню порушень встановлених вимог та відновленню порушених прав держави та територіальних громад. |
| П.Ю. Буряк, Б.А. Карпінський, Н.С. Залуцька, В.З. Белінський [18] | Діяльність податкових органів щодо спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення й сплати податків і податкових платежів за чинними нормативно-правовими актами сфери оподаткування, виявлення відхилень, допущених у ході виконання норм податкового законодавства та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання. |
| А.П. Чередніченко [20] | Система дій та заходів в управлінні фінансами країни, які спрямовані на забезпечення додержання суб'єктами господарювання чинного законодавства з оподаткування з метою наповнення фінансовими ресурсами бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів. |

(Продовження таблиці 1)

| Автор / джерело | Трактування |
|--|---|
| Ю.О. Соловйова [19] | Визначення податкового контролю розглядає через визначення його мети – контролю за правопорядком у податковій сфері, що виражається в такому: загальні податково-правові заборони не порушуються; правовий статус платників податків та осіб, які сприяють виконанню податкового обов’язку, не порушується; учасники податкових правовідносин неухильно виконують покладені на них юридичні обов’язки, та їм реально гарантовано здійснення їхніх суб’єктивних прав; у разі порушення податкової норми настає відповідна міра юридичної відповідальності. |
| Г.В. Дмитренко [21] | Податковий контроль – особливий вид державного фінансового контролю, що здійснюється на стадії формування державних грошових фондів спеціально уповноваженими суб’єктами (органами державної податкової служби та іншими контролюючими органами), спрямований на забезпечення додержання 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. |
| Т.В. Калінеску, В.О. Горещька- Гармаш, В.В. Демидович [22] | Податковий контроль – багатоаспектна міжгалузєва система спостереження державних контролюючих органів за фінансово-господарською діяльністю платників податків із метою об’єктивного забезпечення заданого рівня формування бюджету й установлення її відповідно вимогам чинного законодавства. |
| М.І. Мельник [23] | 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. |
| П.К. Бечко, Н.В. Лиса [24] | Податковий контроль – процес, що забезпечує досягнення намічених цілей, завдань та планових параметрів, у тому числі шляхом застосування фінансових санкцій, який передбачає виявлення відхилень між фактично досягнутими результатами за певний період від запланованих, а також вживання заходів, спрямованих на їх усунення. |

(Закінчення таблиці 1)

| Автор / джерело | Трагування |
|---|---|
| Л.А. Савченко, Л.М. Касьяненко [25] | 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.А. Валігура [26] | Податковий контроль можна визначати, як систему спостереження (моніторингу) за діяльністю платників податків з метою недопущення порушень податкового законодавства, оперативного виявлення та усунення таких порушень. |

Таблиця 2

Трагування терміну «податковий контроль» у нормативних актах України та інших країн

| Нормативний акт | Трагування |
|---|---|
| Податковий кодекс України [13] | Система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. |
| Податковий кодекс Республіки Білорусь [27] | Податковим контролем визнається система заходів по контролю за дотриманням податного законодавства, що здійснюється посадовими особами податкових органів в межах їх повноважень у вигляді: обліку платників (інших зобов'язаних осіб); проведення перевірок. Проведення перевірок податковими органами здійснюється із застосуванням у межах їх компетенції методів та способів, встановлених Міністерством з податків і зборів. |
| Податковий кодекс Республіки Вірменії [28] | Податковий контроль – це державний контроль за виконанням вимог правових актів, що наділяють податковий орган повноваженнями щодо контролю, – сукупність передбачених Кодексом дій податкового органу (його посадових осіб) у межах повноважень, відведених податковому органу. |
| Податковий кодекс Азербайджанської Республіки | Податковий контроль проводиться податковими органами в цілях забезпечення повного і своєчасного стягнення податків. Податковий контроль виступає єдиною системою контролю за обліком платників податків і об'єктів оподаткування, а також за дотриманням законодавства про податки |
| Податковий кодекс Республіки Таджикистан | Податковий контроль представляє собою форму здійснення податковими органами державного контролю, виконання норм податкового законодавства Республіки Таджикистан, інших законів Республіки Таджикистан, контроль виконання яких покладено на податкові органи |

Отже, за інформацією наведеною у табл. 2 можна зробити такі висновки: по-перше, визначення терміну «податковий контроль» за ПК України та республіки Білорусь – це система заходів, що здійснюються посадовими особами органів податкового контролю щодо дотримання норм податкового законодавства цих держав, у ПК республіки Вірменії уточняється, що це державний контроль, який також здійснюють органи податкового контролю в межах свої повноважень. У ПК Азербайджанської Республіки встановлено, хто наділений повноваженнями по податковому контролю та, визначено, що в країні діє єдина система контролю за обліком платників податків, об'єктів оподаткування та дотримання податкового законодавства. Дещо незрозумілим є визначення «податкового контролю» за ПК Республіки Таджикистан, де термін «податковий контроль» визначено як форму здійснення податковим органом державного контролю. Поряд з цим доречно зазначити, що у нормативних актах таких країн як Литва, Естонія, Грузія та ін. замість трактування дефініції «податковий контроль» наводиться визначення терміну «податкова перевірка».

Звичайно, законодавче визначення терміну «податковий контроль» необхідно розглядати як дороговказ, який повинен значно спростити процес оцінки діяльності податкових органів щодо мобілізації податків і зборів до бюджетів усіх рівнів. Однак, кожного року виникають зміни, пов'язані із трансформацією економіки, з'являються нові інструменти податкового контролю, тому на нашу думку, «податковий контроль» в сучасних умовах дії ПКУ необхідно розглядати як самостійний напрям обов'язкового державного фінансового контролю, основне призначення якого полягає у контролі дотримання податкового законодавства в галузі податків і зборів, що реалізується шляхом проведення камеральних, документальних та фактичних перевірок суб'єктів господарювання та імплементації цифрових інструментів податного контролю з метою попередження та ліквідації порушень податкової дисципліни.

3. Етапи становлення та стадії проведення податкового контролю

Дослідження суті податкового контролю доцільно розглядати через етапи його становлення та розвитку. Проведення економічних реформ

з метою розвитку ринкових відносин в Україні стали підвалинами розбудови податкової системи та її складової податкового контролю.

Початком законодавчого закріплення функцій податкового контролю в Україні вважається 1990 рік, коли на основі Закону України «Про державну податкову службу» від 04.12.1990 р. № 509-ХІІ почали функціонувати податкові органи в особі Державної податкової інспекції, головним завданням якої було забезпечення додержання податкового законодавства, повний облік платників податків та інших обов'язкових платежів до бюджету, здійснення контролю за правильністю обчислення та сплати цих платежів. Цим же Законом України встановлюється проведення податкових перевірок. До цього часу Україна не мала власних законодавчих актів з питань оподаткування, і в цілому, податкова система формувалася Радою Міністрів СРСР.

Другий етап розвитку податкового контролю настав з прийняттям Законів України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР; «Про податок на додану вартість» 03.04.1997 р. № 168/97-ВР; «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181 та інших нормативних актів. Введення в дію вищевказаних Законів України супроводжувалося видачою низки інших нормативних документів: Інструкції про порядок застосування і стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій органами Державної податкової служби, затвердженою наказом ДПА України від 17.03.2001 р. № 30; Інструкції про порядок нарахування і погашення пені, затвердженою наказом ДПА України від 01.03.2001 р. № 77; Наказу ДПА України «Про організацію контрольно-перевірочної роботи» від 25.09.1997 р. № 356; Наказу ДПА України «Про взаємодію між підрозділами органів державної податкової служби України під час організації документальних перевірок юридичних осіб» від 25.09.1997 р. № 356; Наказу ДПА України «Про затвердження форм актів перевірок» від 31.01.2003 р. № 50; листів Державної податкової адміністрації України: «Про проведення перевірок від 28.03.1996 р. № 16, «Про перелік платежів і розмір пені» від 10.03.1997 р. № 19, «Про проведення документальних перевірок» від 03.02.1998 р. № 10, «Про проведення документальних перевірок суб'єктів підприємницької діяльності» від 10.02.1998 р. № 1228 та інших нормативних актів.

Наявність значної кількості нормативних документів, постійних змін і доповнень до них вимагало удосконалення адміністрування податків і зборів та удосконалення процесу здійснення податкового контролю. Третій етап становлення податкового контролю припадає на прийняття і запровадження ПК України, до якого на сьогоднішній день внесена велика кількість змін і доповнень, що приводить до ускладнення застосування норм податкового законодавства, їх суперечливості у трактуванні, а отже порушується принцип стабільності податкового законодавства, який було анонсовано під час його прийняття. Розділ 2 «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» ст. 41 «Контролюючі органи та органи стягнення» та глави з 5 по 8 ПК України, які регулюють податковий контроль в нашій державі.

Отже, кожний наступний етап становлення та розвитку податкового контролю відрізняється від попереднього тим, що відбувається процес удосконалення податкового механізму, що пов'язано з виникненням складних та масштабних господарських операцій, а звідси виникають нові способи податкового контролю; розвивається система органів державного управління й податкового контролю як її складової. Етапи становлення та розвитку податкового контролю в Україні узагальнимо у таблиці 3.

Періодизація становлення податкового контролю в Україні, аналіз економічної наукової думки свідчать, що залишається ще багато дискусійних та практично не вирішених питань, які стосуються поняття процесу та стадій податкового контролю. Переважна більшість науковців виділяє наступні стадії контролю:

- підготовчу чи організаційну стадію;
- проведення контролю або технологічну;
- оформлення результатів контролю або результативну стадію;
- прийняття рішень та контроль їх виконання або інспекційна стадія.

Автори А.М. Кузьмінський, В.В. Сопко, В.П. Завгородній [31] виділяють наступні етапи проведення контролю: підготовчий, здійснення контролю, узагальнення результатів контролю. На думку Б. Ф. Усача [32], у теорії і практиці контрольно-ревізійної діяльності є такі етапи:

- планування ревізії;
- підготовка, складання завдання (програми) проведення ревізії;
- організація роботи на місці (об'єкті) ревізії;
- документальна і фактична перевірка;

Етапи становлення та розвитку податкового контролю

| Назва етапу | Коротка характеристика |
|--------------------------|--|
| До 1990 р. | Спадщина планово-регульованої бюджетної системи колишнього СРСР. |
| 1990–1996 рр. | Прийняття Закону України «Про державну податкову службу». У ст. 2 «Завдання органів державної податкової служби» цього Закону України серед найперших завдань висувається здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством. |
| 1997–2010 рр. | Прийняття значної кількості нормативних актів щодо контролю податків, зборів і платежів. |
| 2010 р. і до сьогодні | Прийняття ПК України, яким визначено способи проведення податкового контролю, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю та інших нормативних актів. Систематичне внесення змін і доповнень до ПК України. |

– систематизація матеріалів і складання акту ревізії, висновків і пропозицій;

– узгодження і обговорення наслідків ревізії;

– затвердження матеріалів ревізії;

– контроль за виконанням рішень, прийнятих за матеріалами ревізії.

Таким чином, Б.Ф. Усач розширив процес проведення ревізії, а саме передбачивши узгодження і затвердження матеріалів контролю. Враховуючи вищезазначене, процес державного фінансового контролю можна відобразити наступним чином (рис. 1).

На нашу думку, процес податкового контролю необхідно розглядати, як певну сукупність стадій його проведення залежно від поставленої мети, завдань та масштабу. Контрольно-перевірочна робота в органах Державної податкової служби України (далі – ДПСУ) не відрізняється від загальноприйнятої у контролі практики проведення перевірок, однак є певні особливості на яких нами акцентується увага. Весь процес податкового контролю можна розподілити на такі шість взаємопов'язаних стадій (табл. 3).

Податковий контроль розпочинається із взяття на облік платників податків у органах ДПСУ. Відповідно до п. 63.3 ст. 63 ПК України з метою проведення податкового контролю платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік у контролюючих органах за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, місцем проживання особи (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку). Взяття на облік за неосновним місцем обліку платників податків здійснюється згідно з нормами розділу VII Порядку обліку платників податків і зборів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588 та унесеними змінами, які затвердило Міністерство фінансів України від 24.06.2020 р. № 323 «Про затвердження Змін до Порядку обліку платників податків і зборів». Система обліку та реєстрації платників податків надає інформацію для всіх процесів контрольних заходів, планування, аналізу та регулювання.

Наступний етап – це організація і підготовка до проведення перевірки (доперевірочна робота). Доперевірочна робота в органі ДПС розпочинається після того як сформований план-графік документальних перевірок на поточний рік. Податкові перевірки проводяться за результатами проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності з урахуванням визначених ризиків або в поле зору потрапляють платники податків, господарська діяльність яких вже є підозрілою з точки зору податкових органів. Особливістю податкових перевірок є те, що тільки планові документальні перевірки проводяться на підставі попередження платника податку за 10 днів про планову перевірку, решта перевірок – камеральна та фактична проводяться без будь-якого спеціального рішення.

Підставою для допуску посадових осіб ДПС є виданий наказ, копія якого вручається платнику податків та письмове повідомлення оформлене за десять днів до дня проведення зазначеної перевірки, де зазначається дата початку проведення такої перевірки.

До початку проведення податкового контролю податковий інспектор повинен ознайомитися з діяльністю суб'єкта господарювання, що підлягає поточному контролю. Інформаційною базою є як внутрішні, так і зовнішні джерела. До внутрішніх джерел інформації відносяться:

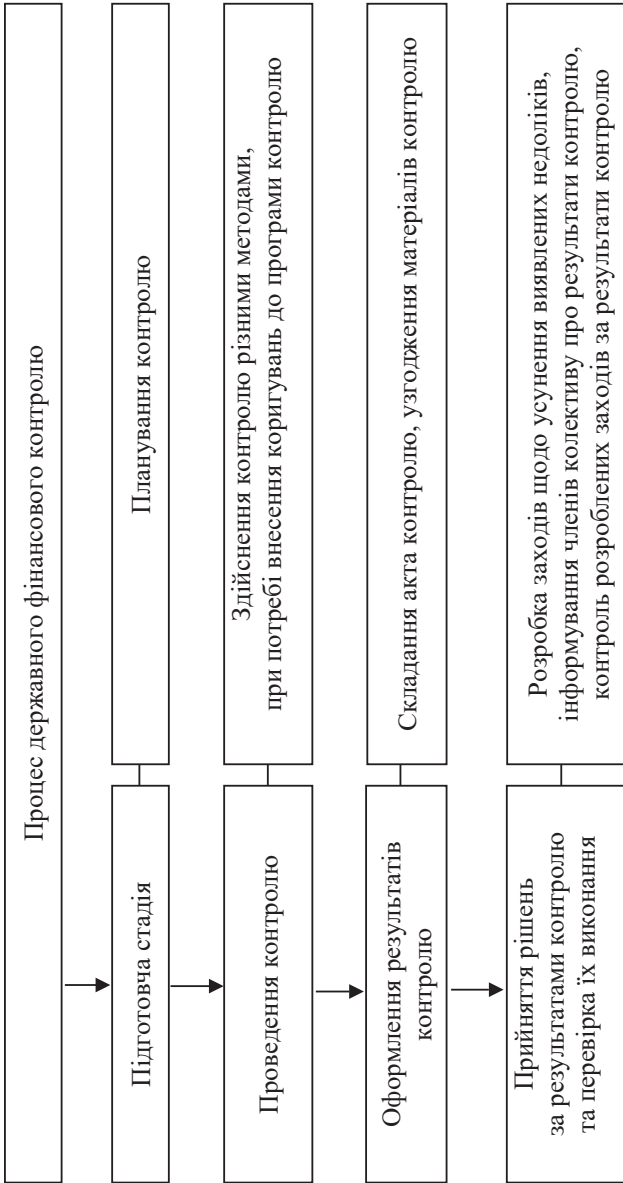


Рис. 1. Процес державного фінансового контролю

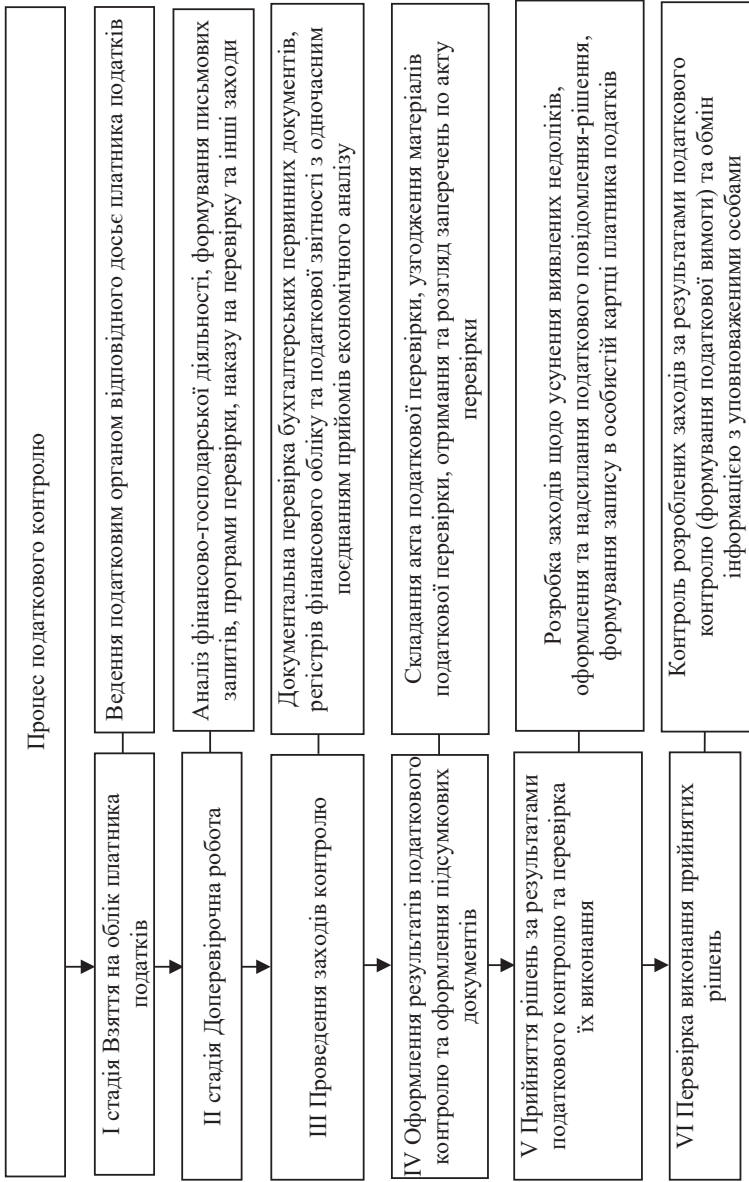


Рис. 2. Процес податкового контролю

акти попередніх податкових перевірок, декларації, результати камеральних перевірок поданих декларацій та фінансових звітів, аудиторські звіти зовнішніх незалежних аудиторів. Зовнішні джерела інформації – це інформація, яка оприлюднена в засобах масової інформації, мережі Інтернет, дані надані митними органами, банківськими установами.

Поряд з цим, податковий інспектор повинен підготувати письмові запити до органів державної влади з метою отримання відомостей, які стосуються перевірки. Такі запити направляються до органу статистики, виконавчих органів у галузі екології, водного господарства, з питань земельних ресурсів, виконавчих органів місцевих рад, органів Державтоінспекції, бюро технічної інвентаризації та інших.

Зібрана інформація необхідна для проведення аналізу діяльності суб'єкта перевірки, встановлення фактичних обсягів викидів, розміщення відходів, спожитої води тощо. Відповідно до даних звітності з'ясовується наявність основних засобів підприємства, проводиться вивчення технологічного процесу виробництва (необхідна кількість води, енергії, етикеток, сировини тощо). Отримані письмові відповіді на надіслані запити в обов'язковому порядку звіряються з даними, що містяться в базах даних автоматизованих систем податкової служби. Зібрана податковим інспектором інформація про платника податків дозволяє йому правильно визначити напрями перевірки, зменшити ризик не виявлення фактів порушень податкового законодавства, підвищити якість проведення податкового контролю, ґрунтовно скласти програму майбутньої перевірки та розробити заходи контролю. Програма перевірки включає перелік питань, що підлягають перевірці податковим інспектором, строк їх виконання, термін закінчення перевірки.

Проведення заходів контролю (перевірочна робота) – це один із відповідальних стадій податкового контролю. Стадія проведення податкового контролю включає: документальну перевірку бухгалтерських первинних документів, реєстрів фінансового обліку та податкової звітності. Дослідження наданої для перевірки інформації у переважній більшості необхідно проводити використовуючи документальні прийоми (зустрічну перевірку, за змістом, логічну тощо) та аналітичні процедури. Причому охопити документальними перевірками необхідно не окремого платника, а всіх, хто причетний до можливої схеми ухилення від сплати податків. Поєднання прийомів документального контролю з

прийомами економічного аналізу дозволяє виявляти порушення норм чинного законодавства, зробити висновок щодо обґрунтованості декларування збитків або мінімізації та ухилення від сплати податків.

Наступним етапом проводиться оформлення результатів податкового контролю та складання підсумкових документів за результатами перевірки. Результати податкової перевірки оформляються довідкою (за відсутності порушень) чи актом, що визначено у ст. 86 ПКУ. Однак, необхідно врахувати, що Законом України від 16.01.2020 р. № 466-IX «Про внесення змін до ПКУ щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», внесені зміни до ст. 86 Податкового кодексу України «Оформлення результатів перевірок» в частині порядку оформлення результатів перевірок. Надано визначення «акт перевірки», «довідка перевірки», «матеріали перевірки». В свою чергу, ДПСУ своїм наказом від 25.02.2021 р. № 244 «Про затвердження Зразка форми акту (довідки) документальної планової (позапланової) виїзної перевірки податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок» надає рекомендації щодо змісту та оформлення акту (довідки) податкової перевірки, тобто не містить нових правових норм, не встановлює новий порядок оформлення документальних перевірок, оскільки зазначені норми вже встановлені ПКУ та нормативно-правовими актами, розробленими відповідно до ПКУ.

Якщо платник податків не погоджується з висновками, викладеними в акті перевірки, він має право подати свої заперечення, додаткові документи й пояснення, у тому числі має право подати документи, які підтверджують відсутність вини чи наявність пом'якшувальних обставин або обставин, які звільняють від фінансової відповідальності. Свої заперечення платник податків повинен подати протягом 10 робочих днів. Заперечення щодо викладених фактів у акті податкової перевірки розглядає комісія контролюючого органу з розгляду заперечень і пояснень до акту перевірки. Ця комісія є постійно діючим колегіальним органом, а склад затверджується наказом керівника.

Рішення, яке приймається за результатами податкового контролю, в обов'язковому порядку заноситься в особисту справу платника подат-

ків – це п'ятий етап перевірки. Особиста справа платника податків повинна містити всю інформацію про причину, хід і результати перевірки, а також фіксувати процес прийняття ним акту перевірки. Статтею 58 п. 58.1 ПКУ визначено, що контролюючий орган надсилає (вручає) платнику податків податкове повідомлення-рішення, якщо сума грошового зобов'язання платника податків, передбаченого податковим або іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, розраховується контролюючим органом відповідно до ст. 54 ПКУ. До повідомлення-рішення додається розрахунок податкового зобов'язання та штрафних (фінансових) санкцій. Відповідно п.58.1.2 п.58.1 статті 58 ПКУ повідомлення-рішення має містити мотивувальну частину. Вищезгаданим Законом України № 466 доповнено п. 58.2 ст. 58 ПКУ абзацом першим та визначено, що форма та порядок надіслання податкового повідомлення-рішення визначаються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Завершується процес податкового контролю здійсненням контролю за виконанням прийнятих ним рішень та обміном інформацією з уповноваженими особами. Контроль виконання прийнятих рішень застосовується до тих платників податків, які не сплачують суму податкового чи грошового зобов'язання. Його проводять підрозділи, які здійснювали перевірку та структурний підрозділ стягнення податкової заборгованості. Згідно зі ст. 59 п. 59.1 ПКУ у разі коли у платника податків виник податковий борг, контролюючий орган надсилає (вручає) йому податкову вимогу в порядку, визначеному для надіслання (вручення) податкового повідомлення-рішення. За визначенням п.п.14.1.153 п.14.1 ст.14 ПКУ, податкова вимога – це письмова вимога контролюючого органу до платника податку щодо погашення суми податкового боргу [13]. Податкова вимога формується лише за узгодженими сумами податкових зобов'язань, які не сплачені платником податків в установлені терміни. Податкова вимога формується на підставі облікових даних з карток особових рахунків платників податків, які ведуться у ДПС або на підставі поданого іншого контролюючого органу про здійснення заходів з погашення податкового боргу.

Структурний підрозділ стягнення податкового боргу ДПС формує і направляє податкову вимогу платнику податків. Податкова вимога

вручається особисто юридичній особі під розписку або направляється поштовим відправленням з повідомленням про вручення. Після вручення податкової вимоги платнику податків структурний підрозділ, до функцій якого входить реєстрація вхідної та вихідної кореспонденції, передає корінець такої податкової вимоги з відміткою про вручення структурному підрозділу стягнення податкової заборгованості.

Таблиця 4

Функції податкового контролю

| Функції податкового контролю | Короткий зміст |
|---|--|
| Основні функції податкового контролю | |
| Фіскальна | Наповнення доходів бюджету. |
| Регулююча | Полягає у забезпеченні сприяння економічної активності платників податків і зборів шляхом згладжування їх конкурентних переваг і майнового стану, що в кінцевому результаті дозволяє позитивно вирішувати завдання розвитку економіки, зменшувати соціальну напругу, яка виникає через диспропорції в рівні доходів населення. |
| Превентивна | Попередження порушень у сфері оподаткування та ухилення від сплати податків і зборів, що у свою чергу, сприяє підвищенню рівня податкової дисципліни платників податків. |
| Контрольна | Це основна функція податкового контролю, мета якої полягає у проведенні різних контрольних заходів та оцінка їх ефективності з метою вироблення заходів націлених на подальше удосконалення. |
| Додаткові функції податкового контролю | |
| Облікова | Передбачає проведення контрольних заходів під час взяття на облік платників податків з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства. |
| Аналітична | Полягає у дослідженні фактів, узагальненні інформації, виявленні різного роду порушень. |
| Законності | Зміст цієї функції полягає по-перше, у правильності прийняття рішень за результатами контролю; друге, припинення неправомірних дій платників податків, винних у порушеннях податкового законодавства, шляхом притягнення до адміністративної чи кримінальної відповідальності. |

Суть податкового контролю необхідно розглядати крізь призму функцій, які він виконує. Існує багато підходів до розкриття змісту функцій податкового контролю, однак, на нашу думку, доречно виділити основні та додаткові (табл. 4).

4. Висновки

Суть податкового контролю, його призначення, місце у системі державного фінансового контролю досліджують українські вчені-економісти. Водночас, відаючи належне напрацюванням науковців, зазначимо, що незважаючи на різноплановість наукових результатів у межах цієї проблематики, ряд питань залишаються малодослідженими. Передусім, це стосується вивчення сутності податкового контролю що є актуальною проблемою сьогодення оскільки, в сучасних умовах господарювання відбувається розширення сфери податкового контролю, збільшується кількість форм, методів і способів його здійснення. Крім того в умовах цифровізації удосконалюються процедури його проведення, постійно змінюється та доповнюється законодавче регулювання оподаткування і податкового контролю. Значущість і логічна незавершеність висвітлення в наукових працях зумовили проведення дослідження виникнення, змісту і суті податкового контролю.

На підставі дослідження нормативно-законодавчих актів, теоретичних та практичних напрацювань у сфері податкового контролю запропоновано авторське визначення «податковий контроль». Під податковим контролем необхідно розуміти самостійний напрям державного фінансового контролю, основне призначення якого полягає у контролі дотримання податкового, валютного та іншого законодавства в сфері податків і зборів та реалізується шляхом проведення камеральних, документальних та фактичних перевірок суб'єктів господарювання. Наведене уточнення визначення «податковий контроль» надає закінченості зв'язку в ланцюжку понять «мета – законодавство – метод – суб'єкт» та сприяє подальшому розвитку теоретичних напрацювань у сфері податкового контролю.

Процес становлення і розвитку податкового контролю в Україні не завершений, що пов'язано з подальшим удосконаленням системи оподаткування. Доведено, що процес податкового контролю необхідно розглядати, як певну сукупність стадій його проведення залежно від поставленої мети, завдань та масштабу. Стадії податкового контролю –

це частина процесу, які мають свої етапи. Етапи податкового контролю характеризуються низкою відповідних складових елементів.

У вітчизняній науковій думці існує досить широкий спектр підходів щодо функцій податкового контролю, кожен з яких заслуговує на увагу, однак, на наш погляд, функції податкового контролю доцільно уніфікувати і розглядати у двох напрямках, а саме: основні (фіскальна, регулююча, превентивна, та контрольна) й додаткові (облікова, аналітична та законності), що в остаточному підсумку сприятиме подальшому проведенню наукових досліджень та розвитку теорії податкового контролю в Україні.

Список літератури:

1. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96- ВР / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення: 12.12.2021).
2. Антикорупція. URL: <https://simple.org.ua/anticorruption> (дата звернення: 12.12.2021).
3. Як змінювався рівень тіньової економіки в Україні за останні 11 років. URL: https://www.slovovidilo.ua/2021/07/08/infografika/ekonomika/yak-zminyuvavsyariven-tinovoyi-ekonomiky-ukrayini-ostanni-11-rokiv?gclid=EA1aIQobChMI7J_koZK-9AIVjNSyCh1UsQq2EAMYASAAEgKqtfD_BwE (дата звернення: 12.12.2021).
4. Великий тлумачний словник сучасної української мови: 250000 / уклад. та голов. ред. В. Т. Бусел. Київ. Ірпінь : Перун, 2005. 1728 с.
5. Загородній А. Г., Вознюк Л. Г. Фінансово-економічний словник. Київ : Знання, 2007. 1072 с.
6. Контроль. URL: <http://uk.wikipedia.org/wiki/контроль> (дата звернення: 12.12.2021).
7. Юридична енциклопедія: в 6 т. / за ред. Ю. С. Шемшученка. Київ : «Укр. енциклопедія» ім. М. П. Бажана, 2004. Т. 6. 768 с.
8. Афанасьев В. Г. Человек в управлении обществом. Москва : Политиздат, 1977. 408 с.
9. Бондаренко Н. О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності : навч. посіб. Київ : ЦНЛ, 2004. 300 с.
10. Лімська декларація керівних принципів контролю. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001#Text (дата звернення: 14.12.2021).
11. Поролло Э. В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. Москва : Гардарика, 1996. 280 с.
12. Ярошенко Ф. О., Павленко В. Л. Історія податків та оподаткування в Україні: навч. посіб. Ірпінь : Академія ДПС України, 2002. 240 с.
13. Податковий кодекс України: Закон України від 22 грудня 2010 р. № № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.12.2021).

14. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації). Ірпінь : Олан, 2003. 432 с.
15. Завгородній В. П. Налоги и налоговый контроль в Украине. Київ : А.С.К., 2000. 639 с.
16. Кучерявенко Н. П. Основы налогового права. Харьков : Легас, 2001. 302 с.
17. Рева Д. М. Правове регулювання податкового контролю в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2005. 20 с.
18. Буряк П. Ю. Податковий контроль. Київ : Хай-Тек прес, 2007. 608 с.
19. Соловйова Ю. О. Організаційно-правові засади здійснення податкового контролю в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. URL: <http://mydisser.com/en/catalog/view/6/352/8021.html> (дата звернення 17.12.2021).
20. Чередніченко А. П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.04.01. Одеса, 2005. 18 с.
21. Дмитренко Г. В. Державний фінансовий контроль в Україні (податковий, казначейський, бюджетний) : монографія. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 176 с.
22. Калінеску Т. В. Адміністрування податків : навч. посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 290 с.
23. Мельник М. І. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія. Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М. І. Долишнього НАН України», 2015. 330 с.
24. Бечко П. К. Податковий менеджмент : навч. посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 288 с.
25. Савченко Л. А. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України : монографія. Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2006. 227 с.
26. Валігура В. А. Опорний конспект лекцій з дисципліни «Податковий контроль». URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/26361/1/Опорний%20конспект%20лекцій.pdf> (дата звернення: 18.12.2021).
27. Податковий кодекс Республіки Білорусь. URL: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=hk0200166> (дата звернення: 20.12.2021).
28. Податковий кодекс Республіки Вірменії. URL: http://www.parliament.am/law_docs5/011116HO165_rus.pdf (дата звернення: 20.12.2021).
29. Податковий кодекс Азербайджанської Республіки. URL: https://www.taxes.gov.az/uploads/qanun/2015/vn_mecelle_rus.pdf (дата звернення: 20.12.2021).
30. Податковий кодекс Республіки Таджикистан. URL: https://andoz.tj/docs/kodex/KATJ_RU2021.pdf (дата звернення: 20.12.2021).
31. Кузьмінський А. М., Собко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю і аналізу. Київ : Вища школа, 2001. 175 с.
32. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія : підручник. 4-те вид., стер. Київ : Знання-Прес, 2002. 253 с.

References:

1. Constitution of Ukraine: Law of Ukraine of June 28, 1996 No. 254k/ 96-VR / Verkhovna Rada of Ukraine. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-bp> (accessed 12 December 2021).
2. Anticorruption. Available at: <https://simple.org.ua/anticorruption> (accessed 12 December 2021).
3. How the level of the shadow economy in Ukraine has changed over the last 11 years. Available at: https://www.slovoidilo.ua/2021/07/08/infografika/ekonomika/yak-zminyuvavsya-riven-tinovoyi-ekonomiky-ukrayini-ostanni-11-rokiv?gclid=EAIAIQobChMI7J_koZK-9AIVjNSyCh1UsQq2EAMYASAAEgKqtFD_BwE (accessed 12 December 2021).
4. Busel V. T. (2005). *Velykyi tlumachnyi slovnyk suchasnoi ukrainskoi movy: 250000* [Large explanatory dictionary of the modern Ukrainian language: 250,000]. Kyiv, Irpen: Perun. (in Ukrainian)
5. Zavgorodniy A. G., Voznyuk L. G. (2007). *Finansovo-ekonomichnyi slovnyk* [Financial and economic vocabulary]. Kyiv: Znania. (in Ukrainian)
6. Control. Available at: <http://uk.wikipedia.org/wiki/контроль> (accessed 12 December 2021).
7. Shemshuchenko Y. S. (2004). *Yurydychna entsyklopediia: v 6 t* [Legal encyclopedia: in 6 vols.]. Kyiv: "Ukr. encyclopedia" im. M.P. Bazhana. (in Ukrainian)
8. Afanasyev V. G. (1977). *Chelovek v upravlenyyi obshchestvom* [Man in the management of society]. Moscow: Politizdat. (in Russian)
9. Bondarenko N. O. (2004). *Audyt subjektiv pidpryjemnyckoji dijalnosti: navch. posib* [Audit of business entities: educational manual]. Kyiv: ZNL. (in Ukrainian)
10. Lima declaration of Guidelines for Control. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001#Text (accessed 14 December 2021).
11. Porollo E. V. (1996). *Nalohovyy kontrol': pryntsypy y metody provedenyya* [Tax control: justification and methods of implementation]. Moscow: Gardarika. (in Russian)
12. Yaroshenko F. O., Pavlenko V. L. (2002). *Istoriia podatkov ta opodatkuvannia v Ukraini* [History of taxes and taxation in Ukraine]. Irpen: Academy of State Tax Service of Ukraine. (in Ukrainian)
13. Verkhovna Rada of Ukraine (2010). «Tax Code of Ukraine». Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed 15 December 2021).
14. Onishchenko V. A. (2003). *Podatkovyy kontrol' (osnovy orhanizatsii)* [Tax control (basics of organization)]. Irpin: Academy of State Tax Service of Ukraine. (in Ukrainian)
15. Zavgorodniy V. P. (2000). *Nalohy y nalohovyy kontrol' v Ukraini* [Taxes and tax control in Ukraine]. Kyiv: A.S.K. (in Ukrainian)
16. Kucheryavenko N. P. (2001). *Osnovy nalohovoho prava* [Fundamentals of tax law]. Kharkov: Legas. (in Ukrainian)
17. Reva D. V. (2005). *Pravove rehulivannia podatkovoho kontroliu v Ukraini* [Legal regulation of tax control in Ukraine] (PhD Thesis), Kharkiv. (in Ukrainian)
18. Buriak P. Yu., Karpinskyj B. A., Zalutska N. S., Bilinskyj V. Z. (2007).

Podatkovyj kontrol [Tax control]. Kyiv: Khaj-Tek Pres. (in Ukrainian)

19. Solovyova Yu. O. (2011). *Orhanizatsiino-pravovi zasady zdiisnennia podatkovoho kontroliu v Ukraini* [Organizational and legal principles of tax control in Ukraine] (PhD Thesis). Kyiv: Open International University of Development human "Ukraine". (in Ukrainian)

20. Cherednichenko A. P. (2005). *Podatkovyi kontrol v umovakh transformatsiinoi ekonomiky Ukrainy* [Tax control in the conditions of transformational economy of Ukraine]. Odesa: Odessa. state econ. un-t. (in Ukrainian)

21. Dmitrenko G. V. (2009). *Derzhavnyi finansovyi kontrol v Ukraini (podatkovyi, kaznacheiskyi, biudzhetniy)* [State financial control in Ukraine (tax, treasury, budget)]. Kyiv: Consultant Publishing House. (in Ukrainian)

22. Kalinescu T. V., Koretska-Garmash V. O., Demidovych V. V. (2013). *Administruvannia podatkov* [Tax administration: textbook. manual]. Kyiv: Center for Educational Literature. (in Ukrainian)

23. Melnik M. I., Leschukh I. V. (2015). *Podatkovyi kontrol v Ukraini: problemy ta priorytety pidvyshchennia efektyvnosti* [Tax control in Ukraine: problems and priorities of efficiency increase: monograph]. Lviv: Aral. (in Ukrainian)

24. Bechko P. K., Fox H. B. (2009). *Podatkovyi menedzhment* [Tax management: textbook. Manual]. Kyiv: TZUL. (in Ukrainian)

25. Savchenko L. A., Kasyanenko L. M. (2006). *Pravovi osnovy zdiisnennia finansovoho kontroliu orhanamy derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy* [Legal bases of financial control by bodies of the state tax service of Ukraine: monograph]. Irpen: Nat. acad. State Tax Service of Ukraine. (in Ukrainian)

26. Valigura V. A. (2016). *Opornyi konspekt leksii z dystsypliny «Podatkovyi kontrol»* [Reference syllabus of lectures on the discipline «Tax Control»]. Ternopil: TNEU. (in Ukrainian)

27. «Tax Code of the Republic of Belarus». Available at: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=hk0200166> (accessed 20 December 2021).

28. «Tax Code of the Republic of Armenia». Available at: http://www.parliament.am/law_docs/011116HO165_rus.pdf (accessed 20 December 2021).

29. «Tax Code of the Republic of Azerbaijan». Available at: https://www.taxes.gov.az/uploads/qanun/2015/vn_mecelle_rus.pdf (accessed 20 December 2021).

30. «Tax Code of the Republic of Tajikistan». Available at: https://andoz.tj/docs/kodex/KATJ_RU2021.pdf (accessed 20 December 2021).

31. Kuzminsky A. M., Sobco V. V., Zavgorodniy V. P. (2001). *Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku, ekonomichnoho kontroliu i analizu* [Organization of accounting, economic control and analysis]. Kyiv. Vyscha schola. (in Ukrainian)

32. Usach B. F. (2002). *Kontrol i reviziia: pidruchnyk. 4-te vyd., ster.* [Control and audit: a textbook 4th ed.]. Kyiv. Znanja-Pres. (in Ukrainian)