

Правове регулювання діяльності органів податкового контролю в сучасних умовах

Краковська Анжеліка Євгеніївна¹

Опубліковано	Секція	УДК
28.02.2025	Право	342.9+347.73

DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.14998752>

Анотація. В сучасних умовах (воєнного стану, євроінтеграції та цифровізації) діяльність органів податкового контролю має велике значення. Податковий контроль є самостійним напрямом фінансового контролю, визначається як система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (тобто Міністерством фінансів України), 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. Контролюючими органами є податкові органи (Державна податкова служба України та її 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 ДПС України чи її територіальні органи.

Правове регулювання діяльності органів податкового контролю в сучасних умовах базується на багаторівневій системі нормативно-правових актів (від законодавчих до підзаконних). Ці нормативно-правові акти регулюють їх функціонування, компетенцію (повноваження, в тому числі права та обов'язки; функції, зокрема завдання) та взаємодію з платниками податків. Базовими складовими багаторівневої системи нормативно-правових актів, які регулюють діяльність органів податкового контролю є законодавчі акти (Конституція України, Податковий кодекс України, Кодекс України про адміністративні правопорушення, закони України) та підзаконні акти (постанови Кабінету Міністрів України, накази Міністерства фінансів України та Державної податкової служби України). Також, до основних джерел в цій сфері слід віднести таке джерело права як міжнародні договори (ратифіковані Україною), а також рішення Конституційного суду України та Європейського суду з прав людини.

Одним з основних завдань Міністерства фінансів України є забезпечення формування та реалізація єдиної державної податкової політики, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства. Основними завданнями Державної податкової служби України є реалізація державної

¹ к.ю.н., доцент, доцент кафедри господарського та адміністративного права, Донецький національний університет імені Василя Стуса, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0577-8909>.

податкової політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Напрямами, які потребують удосконалення з питань діяльності органів податкового контролю, є боротьба з бюрократією та складними процедурами; спрощення законодавства; боротьба з корупцією та зловживаннями службовим положенням; покращення взаємодії з бізнесом та платниками податків; подальша цифровізація; покращення кадрового забезпечення; зменшення судових спорів; боротьба з тіньовою економікою. В рамках євроінтеграції, важливою є гармонізація українського податкового законодавства з нормами права Європейського Союзу, в тому числі з точки зору діяльності органів податкового контролю.

Ключові слова: правове регулювання, податковий контроль, органи податкового контролю, Державна податкова служба України, державна податкова політика, податкове адміністрування, цифровізація, Європейський Союз, євроінтеграція, гармонізація.

Legal Regulation of the Activities of Tax Control Authorities in Contemporary Conditions

Annotation. In the current environment (marked by martial law, European integration, and digitalization), the activities of tax control authorities are of paramount importance. Tax control, as an independent domain of financial control, is defined as a system of measures undertaken by controlling bodies and coordinated by the central executive authority responsible for formulating and implementing state financial policy (namely, the Ministry of Finance of Ukraine), aimed at ensuring the accuracy of assessment, completeness, and timeliness of tax and fee payments, as well as compliance with legislation concerning cash circulation, settlement and cash transactions, patenting, licensing, and other laws, the enforcement of which is entrusted to the controlling bodies. The controlling bodies include tax authorities (the State Tax Service of Ukraine and its territorial bodies) responsible for enforcing tax legislation, legislation on the payment of single social contributions, and other legislation, the enforcement of which is assigned to the State Tax Service of Ukraine or its territorial bodies.

The legal regulation of tax control authorities in contemporary conditions is based on a multi-tiered system of legal acts, ranging from legislative to subordinate legislation. These legal acts govern their operation, competence (including powers, rights, and duties; functions, including tasks), and interaction with taxpayers. The fundamental components of the multi-tiered system of legal acts regulating the activities of tax control authorities include legislative acts (the Constitution of Ukraine, the Tax Code of Ukraine, the Code of Ukraine on Administrative Offenses, and laws of Ukraine) and subordinate acts (resolutions of the Cabinet of Ministers of Ukraine, orders of the Ministry of Finance of Ukraine, and the State Tax Service of Ukraine). Additionally, key sources in this area include international treaties ratified by Ukraine, as well as decisions of the Constitutional Court of Ukraine and the European Court of Human Rights.

One of the primary responsibilities of the Ministry of Finance of Ukraine is to ensure the formulation and implementation of a unified state tax policy and state policy in the area of combating offenses in the application of tax legislation. The main tasks of the State Tax Service of Ukraine include the implementation of state tax policy and state policy on the administration of a single contribution to mandatory state social insurance.

Areas requiring improvement in the activities of tax control bodies include: combating bureaucracy and complex procedures; simplifying legislation; fighting corruption and abuse of office; improving interaction with businesses and taxpayers; further digitalization; enhancing staffing; reducing litigation; and combating the shadow economy. Within the framework of European integration, it is important to harmonize Ukrainian tax legislation with the legal

norms of the European Union, including from the perspective of the activities of tax control bodies.

Keywords: legal regulation, tax control, tax control authorities, State Tax Service of Ukraine, state tax policy, tax administration, digitalization, European Union, European integration, harmonization.

Вступ

Правове регулювання діяльності органів податкового контролю в сучасних умовах базується на багаторівневій системі нормативно-правових актів (від законодавчих до підзаконних), що регулюють їх функціонування, компетенцію (повноваження, в тому числі права та обов'язки, функції, зокрема завдання) та взаємодію з платниками податків. Економіка України функціонує під час сучасних викликів (Covid-19, євроінтеграція, воєнний стан, цифровізація тощо) і потребує зусиль для вирішення багатьох питань. У зв'язку з цим органи податкового контролю мають діяти злагоджено та здійснювати прозору діяльність, яка є запорукою зміцнення довіри громадян до держави, уряду, сприятиме відновленню України і після завершення воєнного стану.

Питанням, що пов'язані із діяльністю органів податкового контролю, приділяли увагу такі науковці, як: Біла-Тіунова Л.Р., Дмитрик О.О., Кучерявенко М.П., Костенко Ю.О., Рядінська В.О. та інші. Однак, з врахуванням сучасних умов актуальним є визначення завдань органів податкового контролю та обґрунтування проблем їх діяльності в сучасних умовах воєнного стану, євроінтеграції та цифровізації.

Метою даної статті є дослідити та проаналізувати правове регулювання діяльності органів податкового контролю в сучасних умовах воєнного стану, євроінтеграції та цифровізації.

Результати

Проведення гнучкої державної податкової політики, наповнення бюджету та здійснення фінансування оборонних програм та програм підтримки бізнесу потрібні для швидкого відновлення після завершення воєнного стану в Україні, забезпечення економічного зростання та реалізації курсу євроінтеграції.

Базовими складовими багаторівневої системи нормативно-правових актів, які регулюють діяльність органів податкового контролю є Конституція України, Податковий кодекс України, Кодекс України про адміністративні правопорушення, закони України, постанови Кабінету Міністрів України (далі – КМ України), нормативно-правові акти (накази) Державної податкової служби України (далі – ДПС України) тощо. Також, до основних джерел в цій сфері можна віднести таке джерело права як міжнародні договори (ратифіковані Україною), а також рішення Конституційного суду України та ЄСПЛ.

Фундаментальним нормативно-правовим актом є Конституція України, яка закріплює правові основи функціонування держави, в тому числі і в сфері державної податкової політики, податкового контролю, сплати податків та зборів, подачі до податкових інспекцій декларацій про майновий стан та доходи. В Конституції України закріплено, що виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори; КМ України забезпечує проведення податкової політики; до відання відповідних органів віднесено розроблення, затвердження та виконання бюджету на основі єдиної податкової політики України [1]. Крім того, територіальні громади села, селища, міста встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону.

Податковий кодекс України (далі – ПК України) є основним, базовим законодавчим актом, який 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 та обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [2]. Також ПК України визначає функції та правові основи діяльності контролюючих органів (в тому числі, податкових органів) та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (тобто Міністерства фінансів України, а також ДПС України).

Окремими розділами ПК України особлива увага приділяється:

- адмініструванню податків, зборів, платежів (в тому числі податковому контролю, повноваженням органів державної влади щодо його здійснення, способам здійснення податкового контролю);
- посадовим особам контролюючих органів та їх правовому та соціальному захисту;
- загальним положенням (в тому числі функціям контролюючих органів, Міністерства фінансів України, ДПС України, їх правам, обов'язкам та відповідальності посадових та службових осіб контролюючих органів; міжнародному автоматичному обміну інформацією та поданню звітності про підзвітні рахунки тощо).

Так, відповідно до статті 41 ПК України контролюючі органами є податкові органи (ДПС України та її 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 ДПС України чи її територіальні органи. Порядок обміну інформацією між ДПС України та її територіальними органами, а також іншими уповноваженими органами для цілей виконання функцій контролюючих органів визначається Міністерством фінансів України. Державні податкові інспекції є структурними підрозділами територіальних органів ДПС України та діють на підставі положень про такі територіальні органи, в межах функцій, визначених статтею 19-3 ПК України. Органами стягнення є виключно контролюючі органи, визначені підпунктом 41.1.1 ПК України (тобто податкові органи), уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску у межах повноважень, а також державні виконавці в межах своїх повноважень. Стягнення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску за виконавчими написами нотаріусів не дозволяється. Повноваження і функції контролюючих органів визначаються ПК України, Митним кодексом України та іншими законами України.

Згідно зі статтею 61 ПК України податковий контроль - система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (тобто Міністерством фінансів України), 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 (п. 61.1). Відповідно до статті 62 ПК України податковий контроль здійснюється шляхом:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- перевірок та звірок відповідно до вимог ПК України, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин;
- моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 ПУ України;

- обліку та моніторингу діяльності фінансових агентів відповідно до статті 39-3 ПК України.

Відповідно до розділу XVIII-1 ПК України служба в контролюючих органах є професійною діяльністю придатних до неї за станом здоров'я, освітнім рівнем та віком громадян України, що пов'язана з формуванням державної податкової політики в частині адміністрування податків, зборів, платежів, реалізацією податкової політики, а також із здійсненням контролю за додержанням податкового та іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи (ст. 341 ПК України). Такою, в цьому розділі визначено хто може бути посадовою особою контролюючого органу, вимоги до таких осіб, їх правовий статус тощо. Новелою 2024 року є те, що на роботу до контролюючих органів не можуть бути прийняті особи, стосовно яких встановлено обмеження законами України «Про державну службу» та «Про запобігання корупції» (п. 342.3 ПК України), а також те, що правовий статус посадових осіб контролюючих органів, їх права та обов'язки визначаються Конституцією України, ПК України та Митним кодексом України, а в частині, що не регулюється ними, - законами України «Про державну службу» та «Про запобігання корупції» та іншими законами (п. 342.6 ПК України) [3].

Згідно з розділом I ПК України контролюючі органи, визначені підпунктом 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 ПК України, виконують відповідні функції (тобто здійснюють адміністрування податків, зборів, платежів; контролюють своєчасність подання платниками податків передбаченої звітності; надають адміністративні послуги; здійснюють контроль за встановленими законом строками проведення розрахунків в іноземній валюті; організують роботу та здійснюють контроль за застосуванням арешту майна платника податків та/або зупинення видаткових операцій на його рахунках/електронних гаманцях у банку, іншій фінансовій установі, небанківському надавачу платіжних послуг/емітенті електронних грошей; організують взаємодію та обмін інформацією з регуляторами ринків фінансових послуг, визначеними законами України у сфері регулювання діяльності з надання фінансових послуг, з метою здійснення контролю за виконанням фінансовими агентами вимог статті 39-3 ПК України та забезпечення виконання Угоди FATCA та Багатосторонньої угоди CRS; здійснюють заходи щодо забезпечення виконання рішень про застосування спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій), прийнятих у порядку, встановленому Законом України «Про санкції»; здійснюють комплаєнс у межах повноважень, визначених ПК України; тощо), крім особливостей, передбачених для державних податкових інспекцій статтею 19-3 ПК України. Крім того, ПК України у 2023 році доповнено новою статтею 39-3 щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією та поданням звітності про підзвітні рахунки. Також, у зв'язку з воєнним станом, цифровізацією та євроінтеграцією, були внесені зміни до ПК України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період воєнного стану [4], стимулювання розвитку цифрової економіки [5], імплементації положень актів права Європейського Союзу [6] тощо.

Крім Податкового кодексу України на діяльність органів податкового контролю впливають й інші закони та кодекси.

Так, Кодекс України про адміністративні правопорушення (далі КУпАП) встановлює відповідальність за:

- порушення податкового законодавства, серед яких наприклад, порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків (163-1 КУпАП), неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (ст. 163-2 КУпАП), порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи (ст. 163-4 КУпАП), порушення порядку

приймання готівки для подальшого її переказу (ст. 163-13 КУпАП), порушенням порядку проведення готівкових розрахунків та розрахунків з використанням електронних платіжних засобів за товари (послуги) (стаття 163-15 КУпАП), порушення порядку справляння та сплати туристичного збору (ст. 163-17 КУпАП), ухиленням від подання декларації про доходи (стаття 164-1 КУпАП), порушенням законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (стаття 165-1 КУпАП);

- за невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів (ст. 163-3 КУпАП), порушення порядку припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця (частина 5 – 9 ст. 166-6 КУпАП), перешкоджання уповноваженим особам податкових органів, Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування у проведенні перевірок (ст. 188-23 КУпАП);
- дискримінацію підприємців органами влади і управління (ст. 166-3 КУпАП);
- порушення обмежень щодо сумісництва та суміщення з іншими видами діяльності (ст. 172-4 КУпАП), порушення встановлених законом обмежень щодо одержання подарунків (ст. 172-5 КУпАП), порушення вимог фінансового контролю (ст. 172-6 КУпАП), порушення вимог щодо запобігання та врегулювання конфлікту інтересів (ст. 172-7 КУпАП), незаконне використання інформації, що стала відома особі у зв'язку з виконанням службових або інших визначених законом повноважень (ст. 172-8 КУпАП), невжиття заходів щодо протидії корупції (ст. 172-9 КУпАП) тощо.

В перелічених та інших встановлених законами випадках, посадові особи податкових органів або фіксують факт вчинення правопорушення в протоколах про адміністративні правопорушення, та/або накладають стягнення за такі правопорушення, або є суб'єктами вчинення відповідних адміністративних правопорушень. Частіше податкові органи розглядають справи про адміністративні правопорушення, передбачені статтями 163-13, 163-15, 164-1, 165-1, 166-6 (чч. 3-6), 188-23 КУпАП. Від імені податкових органів розглядати справи про адміністративні правопорушення і накладати адміністративні стягнення мають право керівники податкових органів та їх заступники, уповноважені ними посадові (службові) особи (ст. 234-2 КУпАП). Відповідно до статті 255 КУпАП у справах про адміністративні правопорушення, що розглядаються органами, зазначеними у статтях 218-221 КУпАП, протоколи про адміністративні правопорушення мають право складати уповноважені на те посадові особи ДПС України та її територіальних органів (статті 51-2, 155-1, частини перша і третя статті 161-1, статті 162-1, 163-1 - 163-4, 163-12, 163-15, частини друга і третя статті 163-17, статті 164, 164-5, 164-16, 166-16, 166-17, 177-2 КУпАП) [7].

Закон України «Про державну службу» дає визначення: державної служби як публічної, професійної, політично неупередженої діяльності із практичного виконання завдань і функцій держави, зокрема щодо: аналізу державної політики на загальнодержавному, галузевому і регіональному рівнях та підготовки пропозицій стосовно її формування, у тому числі розроблення та проведення експертизи проектів програм, концепцій, стратегій, проектів законів та інших нормативно-правових актів, проектів міжнародних договорів; забезпечення реалізації державної політики, виконання загальнодержавних, галузевих і регіональних програм, виконання законів та інших нормативно-правових актів; забезпечення надання доступних і якісних адміністративних послуг; здійснення державного нагляду та контролю за дотриманням законодавства; управління державними фінансовими ресурсами, майном та контролю за їх використанням; управління персоналом державних органів; реалізації інших повноважень державного органу, визначених законодавством; державного службовця як громадянина України, який займає посаду державної служби в органі державної влади, іншому державному органі, його апараті (секретаріаті), одержує заробітну плату

за рахунок коштів державного бюджету та здійснює встановлені для цієї посади повноваження, безпосередньо пов'язані з виконанням завдань і функцій такого державного органу, а також дотримується принципів державної служби (ст.1) [8].

Закон України «Про запобігання корупції» визначає правові та організаційні засади функціонування системи запобігання корупції в Україні, зміст та порядок застосування превентивних антикорупційних механізмів, правила щодо усунення наслідків корупційних правопорушень [9]. В даному випадку щодо діяльності органів податкового контролю особливо важливими є розділи щодо запобігання корупційним та пов'язаним з корупцією правопорушенням, а також запобіганню та врегулюванню конфлікту інтересів.

Закон України «Про адміністративну процедуру» (далі – ЗАП) регулює відносини органів виконавчої влади, їх посадових осіб, інших суб'єктів, які відповідно до закону уповноважені здійснювати функції публічної адміністрації, з фізичними та юридичними особами щодо розгляду і вирішення адміністративних справ у дусі визначеної Конституцією України демократичної та правової держави та з метою забезпечення права і закону, а також зобов'язання держави забезпечувати і захищати права, свободи чи законні інтереси людини і громадянина [10]. У зв'язку з набранням чинності цим законом, слід подумати і про зміни в ПК України, оскільки як зауважує Тимошук В., «немає обґрунтованих підстав для непоширення ЗАП на податкову сферу. Треба враховувати, що таке виключення мало б низку негативних наслідків. Приватні особи були б позбавлені очевидних позитивних принципів і правил у відносинах з податковими органами. Нині, це також питання ризиків у контексті євроінтеграції, де впровадження ЗАП визначене одним з індикаторів оцінки прогресу України» [11, с. 196]. Схожої думки і Соловйова О., яка вважає, що «частина відносин, які виникають між контролюючими органами та платниками податків у сфері справляння податків та зборів належить до відносин, що підпадають під адміністративно-процедурне регулювання. Щодо співвідношення ЗАП як загального процедурного закону та ПК України як спеціального процедурного закону, то це в жодному разі не означає поглинання та всеосяжну дію ЗАП на відносини, пов'язані зі справлянням податків і зборів. ЗАП буде поширюватися на зазначену сферу лише в тому випадку, коли процедурні норми ПК України вступатимуть в протиріччя з принципами адміністративної процедури. Виступаючи стандартами взаємодії між публічною адміністрацією та особою, визнані розвинутими європейськими країнами, принципи адміністративної процедури, не тільки не шкодять сфері справляння податків і зборів, але й трансформують такі відносини у більш відкриті, прогнозовані, зменшують ризики свавілля і зловживань та наближують Україну до входження до європейської демократичної спільноти» [12, с. 140-141]. В свою чергу, Ханова Р. наголошує на тому, що «належно реалізовані податкові процедури є гарантією захисту кожного платника та безпеки держави в контексті акумулювання публічних фінансів. Такі правові інститути функціонують в єдиних регулятивних рамках і націлені на спільну мету – ефективне здійснення правового механізму реалізації податкових процедур. Спрямованість цих процедур як відокремленого системно-структурного правового утворення (однорідних і диверсифікованих правових інститутів) зорієнтована на ефективну взаємодію суб'єктів публічного та приватного права, для чого потрібно нормативно регламентувати виняток – непоширення норм Закон України «Про адміністративну процедуру» на податкові процедури [13, с. 170]. Оскільки у контексті євроінтеграції, де впровадження ЗАП визначене одним з індикаторів оцінки прогресу України, було б варто активізувати роботу Міністерства фінансів України та ДПС України щодо розробки змін до ПК України для узгодження відповідних норм кодексу із ЗАП, особливо з точки зору того, щоб процедурні норми ПК України не протирічили принципам

адміністративної процедури, а справедливі, ефективні та уніфіковані процедури адміністрування підвищили б довіру до органів податкового контролю.

Відповідно до Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» систему центральних органів виконавчої влади (далі – ЦОВВ) складають міністерства України та інші ЦОВВ. Система ЦОВВ є складовою системи органів виконавчої влади, вищим органом якої є КМ України. Міністерства забезпечують формування та реалізують державну політику в одній чи декількох сферах, інші ЦОВВ виконують окремі функції з реалізації державної політики. Повноваження міністерств, інших ЦОВВ поширюються на всю територію держави [14]. Організація, повноваження і порядок діяльності міністерств, інших ЦОВВ визначаються Конституцією України, законами України. Положення про міністерства та інші ЦОВВ затверджує КМ України. Відповідно до Положення про Міністерство фінансів України [15] Міністерство фінансів України (Мінфін) є ЦОВВ, діяльність якого спрямовується і координується КМ України; є головним органом у системі ЦОВВ, що забезпечує формування та реалізацію єдиної державної податкової політики, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства тощо. ДПС України, відповідно до Положення про Державну податкову службу України [16], є також ЦОВВ, діяльність якого спрямовується і координується КМ України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Відповідно до покладених на неї завдань, ДПС: здійснює податковий контроль (за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки»; за контрольованими іноземними компаніями тощо); застосовує фінансові (штрафні) санкції (штрафи) в установленому Податковим кодексом України розмірі (наприклад, до банків, інших фінансових установ, небанківських надавачів платіжних послуг, емітентів електронних грошей, які не подали відповідним контролюючим органам ДПС в установленій законом строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців платників податків чи розпочали здійснення видаткових операцій за рахунком/електронним гаманцем платника податків до отримання повідомлення відповідного територіального органу ДПС про взяття рахунка/електронного гаманця на облік у ДПС); організовує та здійснює взаємодію та обмін інформацією з компетентними органами іноземної юрисдикції (держави, території) згідно із законодавством, міжнародними договорами України, у тому числі автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки для податкових цілей відповідно до Загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки, який включає коментарі до нього (Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information (CRS), звітами у розрізі країн міжнародних груп компаній (CbC) та автоматичний обмін інформацією відповідно до Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил і застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA), здійснює міжнародне співробітництво у податковій сфері (пп. 51 п.4 Положення про ДПС України); забезпечує виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, з питань, що належать до компетенції ДПС (пп.54 п.4); здійснює управління податковими ризиками в межах повноважень, визначених ПК України (пп.55 п.4); забезпечує розвиток, впровадження та технічне супроводження інформаційно-комунікаційних систем і технологій, автоматизацію процедур, організовує впровадження електронних сервісів для суб'єктів господарювання, забезпечує функціонування електронного кабінету (пп.60 п.4); забезпечує надання кваліфікованих електронних довірчих послуг та електронної ідентифікації (пп.62 п.4); оприлюднює на офіційному веб-сайті ДПС акти та інші офіційні

документи та інформацію з питань, що належать до її компетенції, зокрема інформацію, яка підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства (пп.74 п.4); здійснює заходи щодо забезпечення виконання прийнятих в установленому законом порядку рішень про застосування спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій) до платників податків (пп.84-5 п.4); здійснює комплаєнс у межах повноважень, визначених ПК України (пп.84-7 п.4) та інші повноваження.

Серед інших актів КМ України, слід зазначити не тільки Постанови, а й Розпорядження, які мають значення в цій сфері, а саме: Розпорядження КМ України «Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року» [17]; Розпорядження КМ України «Про схвалення Плану України» [18], яким було схвалено План з метою реалізації ініціативи Європейського Союзу «Ukraine Facility», запровадженої Регламентом (ЄС) Європейського Парламенту та Ради (ЄС) від 29 лютого 2024 р. № 2024/792; Розпорядження КМ України «Про схвалення Стратегії відновлення, сталого розвитку та цифрової трансформації малого і середнього підприємництва на період до 2027 року та затвердження операційного плану заходів з її реалізації у 2024-2027 роках» [19] та інші. Заключне Розпорядження КМ України, якою затверджено Стратегію, джерелами фінансування для забезпечення здійснення заходів цієї Стратегії зазначило фінансування ЄС, зокрема «Ukraine Facility», фінансування від програми інноваційного розвитку «Horizon Europe», Європейської мережі підприємств, Європейської платформи співпраці кластерів, програми «Еразмус» для молодих підприємців, програм із захисту навколишнього природного середовища «LIFE» і «EU4Environment», програми цифрової трансформації «EU4Digital», Європейської ради з питань інновацій. Стратегією визначені оперативні цілі, серед яких: посилення цифрової трансформації (передбачає підтримку впровадження електронного виставлення рахунків (e-Invoicing), що дасть змогу малому і середньому підприємству уникнути штрафів, полегшить отримання податкових знижок, а також сприятиме інтеграції України до ЄС та посиленню здатності конкурувати на європейському ринку (використовується один стандарт рахунка для клієнтів у всіх державах - членах ЄС); збільшення експорту та євроінтеграція (очікуваний результат - досягнення ефективного використання потенціалу європейських механізмів підтримки малого і середнього підприємництва, просування інтересів малого і середнього підприємництва у процесі євроінтеграції і активне долучення до європейських ініціатив і діалогів для обміну досвідом і налагодження партнерства; тощо).

Нормативно-правові акти Міністерства фінансів України та ДПС України також відносяться до обов'язкових, оскільки вони регламентують діяльність органів податкового контролю. Серед них можна зазначити, наприклад, ті які були прийняті в 2024 році, а саме:

Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методології проведення оцінювання інструментів податкової політики, які призводять до податкових видатків» [20]. Дана Методологія: застосовується Мінфіном та може застосовуватись іншими ЦОВВ, а також суб'єктами законодавчої ініціативи при аналізі чинних положень або розробці нових положень податкового законодавства, наслідком яких є або можуть бути податкові видатки; містить такі структурні елементи як загальні положення, еталонна податкова система, програма оцінювання, джерела інформації, цикл оцінювання податкового інструменту, прогнозне (ex-ante) оцінювання, ретроспективне (ex-post) оцінювання;

Наказ ДПС України «Про організацію діяльності комплаєнс-менеджера з платником податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства» [21], яким з метою виконання Національної стратегії доходів України до 2030 року та враховуючи вимоги Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників

податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства», було затверджено «Порядок організації діяльності комплаєнс-менеджера з платником податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства» та «Рекомендації щодо правил спілкування комплаєнс-менеджера з платником податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства при наданні консультування»; та інші.

Оскільки Україна є стороною в міжнародних угодах, то слід пам'ятати і про це джерело права. Серед них є угоди, які також зачіпають діяльність органів податкового контролю, наприклад, угоди (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування, або угода про фінансування (Програма «Підтримка відбудови шляхом розумного фіскального управління» (SURGE)) між Україною та Міжнародною асоціацією розвитку [22] та інші.

Крім того, слід звернути увагу і на відповідні рішення Конституційного Суду [23] та рішення ЄСПЛ [24], які є обов'язковими і впливають на діяльність органів податкового контролю.

Підсумовуючи, зазначимо, що органи податкового контролю та їх діяльність відіграють важливу роль у забезпеченні фінансової стабільності держави, стабільності державного бюджету та контролю за дотриманням податкового законодавства. Однак в їхній діяльності існують деякі недоліки, які впливають на ефективність та довіру з боку платників податків і основні проблеми можна згрупувати наступним чином: бюрократія та складні процедури; неврегульованість та складність законодавства; корупція та зловживання службовим положенням; недостатня взаємодія з бізнесом; недостатня цифровізація; неефективність перевірок; проблеми з кадровим забезпеченням; судові спори; тіньова економіка.

Крім того, слід зауважити, що в рамках євроінтеграції, важливою складовою є гармонізація українського податкового законодавства з нормами права Європейського Союзу, в тому числі і з точки зору діяльності органів податкового контролю. Все це має корелюватися з напрямками розвитку та удосконалення податкової системи, які мають бути спрямовані на забезпечення стабільного зростання економіки та задоволення фіскальних потреб держави у перспективі. Має відбутися не тільки модернізація податкового адміністрування, а й створення умов для справедливої податкової політики. У зв'язку з цим мають бути досягнуті такі цілі, як макроекономічна стабільність (забезпечення високого рівня мобілізації доходів дасть можливість зменшити залежність України від зовнішніх фінансових джерел); довіра та прозорість (для підвищення довіри платників податків та громадськості, реформи мають бути спрямовані на зміцнення добросовісності органів податкового контролю через посилення антикорупційних заходів); податкова культура (важливим елементом реформ є підвищення рівня відповідальності та дотримання податкових норм і платниками податків, і органами податкового контролю); цифровізація (для спрощення податкового адміністрування, для того, щоб процес був більш прозорим, зручним та ефективним для платників податків, - має відбуватись подальше впровадження сучасних цифрових рішень та удосконалення вже існуючих); гармонізація законодавства України до законодавства ЄС (для зміцнення позиції України на глобальному рівні має відбутись адаптація податкового законодавства до стандартів ЄС в частині податкової політики та адміністрування).

Висновки

Підсумовуючи зазначимо, що було досліджено та проаналізовано правове регулювання діяльності органів податкового контролю в сучасних умовах воєнного стану, євроінтеграції та цифровізації. Правове регулювання діяльності органів податкового контролю в сучасних умовах базується на багаторівневій системі

нормативно-правових актів (від законодавчих до підзаконних), що регулюють їх функціонування, компетенцію (повноваження, в тому числі права та обов'язки, функції, зокрема завдання) та взаємодію з платниками податків. Базовими складовими багаторівневої системи нормативно-правових актів, які регулюють діяльність органів податкового контролю є законодавчі акти (Конституція України, ПК України, КУпАП, закони України) та підзаконні акти (постанови та розпорядження КМ України, накази Міністерства фінансів України та ДПС України). Також, до основних джерел в цій сфері слід віднести таке джерело права як міжнародні договори (ратифіковані Україною), а також рішення Конституційного суду України та ЄСПЛ.

Напрямами, які потребують удосконалення з питань діяльності органів податкового контролю, є боротьба з бюрократія та складними процедурами; спрощення законодавства; боротьба з корупцією та зловживаннями службовим положенням; покращення взаємодії з бізнесом; подальша цифровізація; покращення кадрового забезпеченням; зменшення судових спорів; боротьба з тіньовою економікою. В рамках євроінтеграції, важливим є гармонізація українського податкового законодавства з нормами права Європейського Союзу, в тому числі і з точки зору діяльності органів податкового контролю. В Україні запроваджено багато новацій, які відповідають сучасним вимогам. Однак, не всі вони є досконалими і для покращення ситуації в цілому, потрібні структурні реформи, що спрямовані на гармонізацію податкового законодавства, підвищення прозорості діяльності органів податкового контролю, удосконалення кадрової політики, цифровізацію процесів. Напрямами, які потребують посилення в межах євроінтеграції є податкове адміністрування (посилення доброчесності; підвищення рівня дотримання податкового законодавства; цифровізація та дані; організаційні та кадрові заходи ДПС України) та податкова політика (оподаткування доходів; непрямі податки; екологічне оподаткування та ресурсні платежі; наскрізні теми). Подальше вивчення, аналіз та узагальнення щодо адаптації, гармонізації та імплементації податкового законодавства, діяльності органів податкового контролю є необхідним і в теоретичному, і в практичному аспектах.

Список використаних джерел

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2000 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n8773>.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо вдосконалення онлайн-комунікації з платниками податків та уточнення окремих положень законодавства: Закон України від 23.02.2024 № 3603-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3603-20#Text>.
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану: Закон України від 10.10.2024 № 4015-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4015-20#n5>.
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні: Закон України від 04.12.2024 № 4113-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4113-20#n5>.
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо імплементації положень актів права Європейського Союзу щодо акцизного податку: Закон України від 18.07.2024 № 3878-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3878-20#n5>.
7. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Кодекс України від 07.12.1984 № 8073-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731->

- 10?find=1&text=%D1%80%D0%BE%D0%B7%D1%80%D0%B0%D1%85%D1%83%D0%BD%D0%BA#n1813.
8. Про державну службу: Закон України від 10.12.2015 № 889-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19#Text>.
 9. Про запобігання корупції: Закон України від 14.10.2014 № 1700-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18#Text>.
 10. Про адміністративну процедуру: Закон України від 17.02.2022 № 2073-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text>.
 11. Тимошук В. Потенційний вплив Закону України «Про адміністративну процедуру» на податкову сферу. Вороновські читання. 4-5 жовтня 2024. С. 191 – 196. URL: <https://surl.li/crqydv>.
 12. Соловійова О. Адміністративна та податкова процедура: конфлікту не бути. Вороновські читання. 4-5 жовтня 2024. С. 135 – 141. URL; <https://surl.li/qovytp>.
 13. Ханова Р. Податкові процедури як напрям подальшого розвитку податкового права. С. 161 – 172. URL: <https://afl.org.ua/wp-content/uploads/2024/08/Zbirnik-30-richchya-pidruchnika.pdf#page=161>.
 14. Про центральні органи виконавчої влади: Закон України від 17.03.2011 № 3166-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3166-17#Text>.
 15. Положення про Міністерство фінансів України: Постанова КМ України від 20.08.2014 № 375. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF#Text>.
 16. Положення про Державну податкову службу України: Постанова КМ України від 06.03.2019 № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>.
 17. Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року: Розпорядження КМ України від 27.12.2023 № 1218-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1218-2023-%D1%80#Text>.
 18. Про схвалення Плану України: Розпорядження КМ України від 18.03.2024 № 244-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/244-2024-%D1%80#Text>.
 19. Про схвалення Стратегії відновлення, сталого розвитку та цифрової трансформації малого і середнього підприємництва на період до 2027 року та затвердження операційного плану заходів з її реалізації у 2024-2027 роках: Розпорядження КМ України від 30.08.2024 № 821-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/821-2024-%D1%80#Text>.
 20. Про затвердження Методології проведення оцінювання інструментів податкової політики, які призводять до податкових видатків: Наказ Міністерства фінансів України від 27.09.2024 № 474. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0474201-24#Text>.
 21. Про організацію діяльності комплаєнс-менеджера з платником податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства: Наказ ДПС України від 31.20.2024 № 788. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0788912-24#Text>.
 22. Угода про фінансування (Програма «Підтримка відбудови шляхом розумного фіскального управління» (SURGE)) між Україною та Міжнародною асоціацією розвитку: Угода від 13.11.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/920_005-24#Text.
 23. Про Конституційний Суд України: Закон України від 13.07.2017 № 2136-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-19#Text>.
 24. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини: Закон України від 23.02.2006 № 3477-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15#Text>.