

УДК 336.22:351.86:355(477)
DOI <https://doi.org/10.32782/chern.v1.2025.11>

Т.О.Голоядова
кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри адміністративного та фінансового права
Національного університету «Одеська юридична академія»
orcid.org/0000-0002-4864-1312

ПРАВОВІ АСПЕКТИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ ЗГІДНО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

Розглянуто та проаналізовано правові аспекти вдосконалення податкового контролю в Україні згідно міжнародних стандартів.

Звернено увагу на те, що державна податкова служба України є основним органом фінансового контролю у сфері формування публічних фондів грошових коштів, що забезпечують функціонування держави. Відповідно до Податкового кодексу України, норми якого регулюють відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зазначено, що Кодексом визначено вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Як встановлено, податковий контроль це система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Відомо, що податковий контроль здійснюється шляхом ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірок та звірок відповідно до вимог ПКУ, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Доведено, що основною метою податкового контролю є забезпечення законності та фінансової дисципліни у сфері надходження податкових платежів до публічних грошових фондів. В статті визначено основні методи податкової оптимізації податків, що використовуються в складний воєнний час. Звернено увагу на оскарження результатів податкових перевірок та судову практику Верховного суду України.

Ключові слова: податковий контроль, фінансова дисципліна, податковий орган, платник податків, методи податкової оптимізації, податкова перевірка.

Goloyadova T.O. LEGAL ASPECTS OF IMPROVING TAX CONTROL IN UKRAINE IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL STANDARDS

The legal aspects of improving tax control in Ukraine in accordance with international standards are considered and analyzed.

Attention is drawn to the fact that the State Tax Service of Ukraine is the main body of financial control in the field of formation of public funds of funds that ensure the functioning of the state. In accordance with the Tax Code of Ukraine, the norms of which regulate relations arising in the field of collection of taxes and fees, it is noted that the Code defines an exhaustive list of taxes and fees collected in Ukraine and the procedure for their administration, taxpayers of taxes and fees, their rights and obligations, the competence of controlling bodies, the powers and obligations of their officials during the administration of taxes and fees, as well as liability for violation of tax legislation. As established, tax control is a system of measures taken by regulatory authorities and coordinated by the central executive body that ensures the formation and implementation of state financial policy, in order to control the correctness of the calculation, completeness and timeliness of payment of taxes and fees, as well as compliance with legislation on the regulation of cash circulation, settlement and cash transactions, patenting, licensing and other legislation, control over which is entrusted to regulatory authorities. It is known that tax control is carried out by keeping records of taxpayers; information and analytical support for the activities of regulatory authorities; inspections and reconciliations in accordance with the requirements of the Tax Code, as well as inspections of compliance with legislation, control over which is entrusted to regulatory authorities.

It is proved that the main purpose of tax control is to ensure legality and financial discipline in the field of receipt of tax payments to public funds. The article identifies the main methods of tax optimization of taxes used in difficult wartime. Attention is paid to the appeal of the results of tax audits and the judicial practice of the Supreme Court of Ukraine.

Key words: tax control, financial discipline, tax authority, taxpayer, tax optimization methods, tax audit.

Прагнення України увійти до Європейського Союзу вимагає узгодженості національного податкового законодавства до законодавчих вимог у сфері оподаткування, що існують у ЄС. Контролюючі органи України у сфері оподаткування попереджають, виявляють, забезпечують, припиняють порушення податкового законодавства платниками податків та зборів. Дослідженню теоретичних про-

blem визначення змісту податкового контролю та механізму його реалізації в науковій літературі присвятили свої праці такі автори, як: Ф.Ф.Бутинець, О.Д.Василик, Л.К.Воронова, Л.М.Касьяненко, М.П.Кучерявенко, Т.А.Латковська, Л.А.Савченко, В.К.Савчук, Л.С.Шатковська та інші.

Контроль, зазначає Т.А.Латковська – це функція управління, тобто система спостереження та

перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення відхилення його від заданих параметрів. Вчена додає, що контроль – це система спостереження та перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт, виявлення відхилень, допущених у ході виконання цих рішень [6, с. 69–70].

Основною метою податкового контролю є забезпечення законності та фінансової дисципліни у сфері надходження податкових платежів до публічних грошових фондів. Державна податкова служба України є основним органом фінансового контролю у сфері формування публічних фондів грошових коштів, що забезпечують функціонування держави [4].

Однією з найбільш ефективних форм здійснення податкового контролю Державною податковою службою України є перевірки. Саме податкові перевірки передбачають формування висновку щодо достовірності фінансової звітності. Податковий кодекс України визначає податкову перевірку як спосіб податкового контролю, але не містить нормативного закріплення її як попереджувального примусового заходу. При цьому, завдяки податковим перевіркам контролюючі органи попереджають, виявляють, забезпечують, припиняють порушення податкового законодавства платниками податків

Сьогодні особливо важливим та актуальним є питання, пов'язані з визначенням методів податкової оптимізації податків, що використовуються в складний воєнний час.

Відповідаючи на питання щодо податкової оптимізації, зазначимо, що поняття податкової оптимізації слід розглядати через зменшення розміру податкового зобов'язання шляхом ціле-направлених правомірних дій платника податку, що включають в себе повне використання всіх наданих законодавством пільг, податкових звільнень та інших законних переваг. При оптимізації задіють пільги, що надані законодавством, зокрема, застосування спрощеної системи оподаткування, сплата ПДВ за пільговою ставкою, податкові послаблення тощо. Основні методи податкової оптимізації включають в себе різноманітні стратегії та інструменти, які дозволяють мінімізувати податкові зобов'язання при дотриманні норм законодавства. Серед них можна виділити наступні:

вибір оптимальної організаційно-правової форми підприємства. Оцінюючи переваги та недоліки різних організаційно-правових форм можна дозволити вибрати ту, яка найбільше підходить для бізнесу з погляду на сплату податків;

вибір системи оподаткування. Перехід на спрощену систему оподаткування (як, правило, для малих підприємств) або застосування спеціальних

податкових режимів може значно знизити податковий тиск;

оптимізація структури доходів і витрат. Планування доходів і витрат з урахуванням податкових пільг, можливість використання амортизації, витрат на НДДКР, витрат на маркетинг та рекламу;

інвестування в активи з податковими пільгами. Вкладення в інвестиційні проекти, що дають податкові пільги, наприклад, в екологічні чи інноваційні сфери;

податкові кредити та пільги. Використання доступних податкових кредитів, пільг для певних секторів бізнесу або інвестиційних програм;

перерозподіл доходів серед членів підприємства. Наприклад, якщо члени підприємства є фізичними особами, можна застосовувати оптимізацію через перерозподіл дивідендів чи інших доходів з урахуванням податкових ставок;

офшорні компанії та міжнародне оподаткування. Створення компаній в юрисдикціях з низькими податками або податковими пільгами для міжнародної діяльності;

коригування фінансової звітності. Використання різних методів для коригування звітності, таких як заниження вартості активів, застосування різних методів амортизації тощо;

передача активів (трансфертне ціноутворення). Оптимізація через налаштування трансфертних цін між підрозділами або компаніями в різних країнах з різними податковими ставками;

податкове планування та консультації з експертами. Використання послуг податкових консультантів або спеціалістів для складання ефективних податкових стратегій з урахуванням змін у законодавстві та можливих пільг.

Враховуючи те, що податкову оптимізацію потрібно проводити з обережністю, щоб уникнути порушення податкового законодавства, необхідно завжди консультуватися зі спеціалістами в цій сфері.

Таким чином, досліджуючи основні методи податкової оптимізації, стикаємося з такими діями, коли прибуток компанії у вигляді витрат виводиться на фізичних осіб-підприємців з оподаткуванням за системою єдиного податку. Такий метод дозволяє зменшити базу оподаткування податком на прибуток в підприємстві на загальній системі оподаткування. Це може бути і формування прибутку в компаніях, зареєстрованих в юрисдикціях з більш вигідною системою оподаткування, ніж українська, при міжнародних операціях за умови побудови власником ланцюга з контрольованих операцій. Це те, що було відомо широкому загалу під спільною назвою «офшори». Але дана схема є дуже ризиковою з огляду на те, що державна податкова служба України може зробити донарахування податків. Ще один метод еконо-

мії на сплаті податків за працевлаштованих робітників шляхом оформлення таких робітників, як суб'єктів підприємницької діяльності на спрощеній системі оподаткування. Юридична особа чи фізична особа-підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування та реєструються платником єдиного податку в порядку гл. 1 Податкового Кодексу України п.п. 291.3. [1].

Це широко використовується на ринку ІТ-послуг в Україні.

Ухиленням від сплати податків є неподання або неповне подання платниками податків документів, необхідних для обчислення податку, або подання недостовірних документів шляхом зменшення доходу тих чи інших об'єктів оподаткування, незаконного отримання податкових пільг та інших пільг, а також інші порушення законодавства. Неправомірне зменшення податку може бути обумовлено заниженням податкової бази окремої категорії оподаткування. У цьому випадку нарахований податок буде нижчим за фактично нарахований податок. Нарешті, коли платники податків свідомо використовують неправдиву інформацію для подання звітності до податкових органів. За такі дії передбачена податкова, адміністративна та кримінальна відповідальність. Тому не рекомендується розглядати ухилення від сплати податків як спосіб оптимізації оподаткування, оскільки при застосуванні цього методу суб'єкти господарювання будуть нести все більше ризиків.

Для оптимізації податків доцільним також є використання податкових пільг. За Податковим кодексом України податкова пільга надається шляхом: а) податкового вирахування (знижки); б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору; в) встановлення зниженої ставки податку та збору; г) звільнення від сплати податку та збору [1].

Отже, платник податків вправі відмовитися від використання податкової пільги (крім податкових пільг з податку на додану вартість) чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів, якщо інше не передбачено цим Кодексом. Податкові пільги, не використані платником податків, не можуть бути перенесені на інші податкові періоди, зараховані в рахунок майбутніх платежів з податків та зборів або відшкодовані з бюджету.

Контролюючі органи України складають зведену інформацію про суми податкових пільг юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців та визначають втрати доходів бюджету внаслідок надання податкових пільг. Контролюючі органи в Україні здійснюють контроль за правильністю надання та обліку податкових пільг, а також їх цільовим використанням, за наявності законодавчого визначення напрямів використання (щодо умовних податкових пільг) та своєчасним поверненням коштів, не сплачених до бюджету внаслідок

надання пільги, у разі її надання на поворотній основі. План дій BEPS – це масштабна реорганізація діючої системи міжнародного оподаткування.

Для України імплементація плану дій BEPS покликана підтримати фінансову стабільність в умовах переходу до вільного руху капіталу, підвищити ефективність податкового регулювання та запровадити єдині вимоги до прозорості ведення бізнесу за міжнародними стандартами.

На шляху до імплементації плану протидії BEPS наша країна з 23.07.2018 приєдналась до Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування – Конвенцію MLI. Конвенція MLI дає Україні можливість одночасного внесення змін в усі або деякі діючі Конвенції про уникнення подвійного оподаткування, що значно скорочує тривалі двосторонні переговори з кожною конкретною державою.

Законом надано право як платнику податків, так і контролюючому органу під час перевірок відкрито здійснювати звукозапис, фото-, відео-фіксацію та відповідно використовувати такі записи як підставу для висновків акту перевірки. Також, необхідно звернути увагу на те, що в Україні є чимало випадків, коли посадові особи контролюючих органів необґрунтовано відображали податковий борг, що може мати негативні наслідки для платників податків. Це відбувається через несвоєчасне внесення інформації про адміністративне чи судові оскарження податкових повідомлень-рішень або несвоєчасне рознесення вже сплачених нарахувань

Оскарження результатів податкових перевірок – це процедура, за допомогою якої платник податків може оскаржити неправомірні рішення, які були прийняті податковим органом у процесі проведення податкової перевірки. Основна мета цієї процедури – захист прав та інтересів платників податків від можливих помилок, недоліків або неправомірних дій з боку суб'єкта владних повноважень. Виділяють процедуру адміністративного та судового оскарження.

Для того, щоб у платника податків була змога оскаржити результати податкової перевірки, слід, перш за все, визначити, що саме є підставою для оскарження. Переважна більшість справ, пов'язаних з оскарженням результатів податкових перевірок пов'язані з неправильністю нарахування податковими органами податкових повідомлень-рішень, рішень про арешт активів платника, заборону здійснення операцій з заставними активами платника. Також виникають порушення самого порядку проведення податкових перевірок, як дослідження контролюючими органами питань, які виходять за межі відповідної призначеної перевірки.

Судова практика Верховного суду констатує можливість платника податків посилаючись на порушення податкового органу, допущені ним під час проведення перевірки, якщо платник вважає, що такі порушення зумовлюють протиправність рішень податкового органу, прийнятих за результатами перевірки [2].

Акт перевірки є підставою для прийняття податкового повідомлення-рішення, тому платник податків має право протягом 10 робочих днів подати до податкового органу, заперечення та пояснення, які підтверджують відсутність його вини або ж пом'якшують відповідальність чи звільняють від неї. При цьому, надсилання заперечення не отожднюється із процедурою оскарження, адже сам по собі акт перевірки не створює для платника податків будь-яких правових наслідків, адже за своєю сутністю акт лише фіксує фактичні дані. Про це вказує і Верховний Суд, наголошуючи, що «акт перевірки, так само, як і відповідь за результатами розгляду заперечень на акт перевірки та інші листи контролюючого органу, направлені на адресу платника податків з приводу оскарження ним акту перевірки, є лише службовими документами контролюючого органу, пов'язаними із збирання податкової інформації, не створюють для платника податків правових наслідків у вигляді зміни (припинення) прав чи встановлення обов'язків, однак, в подальшому можуть враховуватися контролюючим органом при прийнятті актів індивідуальної дії» [3].

Щодо адміністративного оскарження, то протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення, що оскаржується, платник податків, який не згодний із таким рішенням, може подати скаргу до контролюючого органу вищого рівня або до Державної Податкової Служби України [4].

Проте, процедура адміністративного оскарження має низку, як переваг, так і недоліків. До переваг можна віднести порівняну простоту процедури, оперативність, дешевизну та зменшення навантаження на судову систему. Щодо недоліків, то існують високі ризики необ'єктивного розгляду справи, тому що юрисдикційний орган також належить до владної вертикалі, що й контролюючий орган, який виступає стороною спору.

При цьому, право на оскарження податкових повідомлень-рішень в суді зберігається, якщо платнику податків було відмовлено у задоволенні його вимог після адміністративного оскарження. Проте, якщо платник податків одразу звертається до процедури судового оскарження, то можливість адміністративного оскарження буде втрачена.

Що стосується оскарження результатів податкових перевірок в судовому порядку, то його перевагами є відносна об'єктивність, адже спір

розглядається за межами податкового відомства, можливість застосування судом заходів забезпечення позовних вимог та забезпечення примусового виконання судового рішення. При цьому, в умовах дії воєнного стану, доступ до судової системи зазнає обмежень через введення особливих правил роботи судів, що безпосередньо впливає на процедуру судового оскарження.

Отже, на підставі вищевказаного можна зробити наступні висновки:

1. Сьогодні, Міністерство фінансів активно запроваджує кращі світові практики боротьби з розмиванням оподатковуваної бази й виведенням прибутку з-під оподаткування (BEPS), а також веде постійну роботу щодо вдосконалення умов конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. План дій BEPS – це масштабна реорганізація діючої системи міжнародного оподаткування. Для України імплементація плану дій BEPS покликана підтримати фінансова стабільність в умовах переходу до вільного руху капіталу, підвищити ефективність податкового регулювання та запровадити єдині вимоги до прозорості ведення бізнесу за міжнародними стандартами.

2. За платником податків зберігається право оскаржити податкові повідомлення-рішення в суді, якщо йому було відмовлено у задоволенні його вимог після перегляду в адміністративному порядку. Також він може одразу звернутись за захистом до суду, але право на адміністративне оскарження вже втрачається.

3. Сьогодні у такі складні часи, податковий контроль у свою чергу забезпечує дотримання податкового законодавства, попереджує ухилення від сплати податків та сприяє економічному розвитку країни. При цьому, держава повинна сприяти забезпеченню умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків та стабільності податкового законодавства в Україні.

Література

1. Податковий кодекс України: Закон, Кодекс від 02.12.2010р. №2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
2. Постанова Верховного суду від 24.02.2022 р. № 520/5314/2020. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/103562014>
3. Постанова Верховного суду від 31.05.2021 р. №520/10718/19. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/97284038?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress01
4. Державна податкова служба України. Офіційний портал. URL: <https://tax.gov.ua/>.
5. Кучерявенко М.П. Податкове право: підручник / М.П. Кучерявенко. Харків : Право, 2013. 536 с.
6. Латковська Т.А. Бюджетна політика держави як один з основних напрямків економічної політики за господарським законодавством. *Актуальні проблеми держави і права*. 2012. Випуск 65. С. 68–70.