

**С. А. Данієлян**, кандидат юридичних наук,  
докторант кафедри фінансового права  
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

## КЛАСИФІКАЦІЯ ПРОЦЕДУР ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

*Стаття присвячена важливому питанню класифікації процедур податкового контролю. Автор у першу чергу досліджує етимологію та зміст самого поняття «класифікація». Класифікація розглядається як система підрозділення явищ, предметів або ж понять на групи, класи виходячи із їх спільних властивостей та ознак. На переконання автора класифікація у праві може мати декілька вимірів реалізації: нормотворчий; правозастосовний; науковий. У статті послідовно було розглянуто кожен із вищезазначених вимірів проведення класифікації. Автор наголошує на тому, що класифікація у нормотворчості часто переслідує конкретні цілі, а саме забезпечити структурованість нормативного матеріалу. У певній мірі нормативна класифікація обумовлює і те, що самі нормативні конструкції починають сприйматися як такі, що характеризуються підвищеною мірою теоретизації. Щодо правозастосовного виміру класифікації, то у статті звертається увага на те, що навіть суд як суб'єкт правозастосування, часто, в цілях систематизації та структуризації власної правової позиції здійснює класифікацію. Якщо суд застосовує класифікацію то це можна розцінити як дійсно глибоке дослідження предмету спору. Процедури податкового контролю мають комплексний характер, що не в останню чергу обумовлюється комплексністю їх інституційного оформлення. Автор резюмує, що процедури податкового контролю можна підрозділяти за цілою низкою класифікаційних критеріїв. У статті пропонується послідовно розглянути можливі варіації з приводу класифікації процедур податкового контролю. В залежності від специфіки законодавства за яким здійснюється контроль, податковий контроль можна підрозділити на: податковий контроль за дотриманням податкового законодавства; податковий контроль за дотриманням законодавства з питань обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій; податковий контроль за дотриманням нормативних вимог з питань патентування та ліцензування; податковий контроль за дотриманням іншого законодавства. Автор відмічає, що класифікаційна діяльність відіграє значну систематизуючу роль. Однак, класифікація не може стати справді ефективним засобом закріплення конкретних правил поведінки слідувати яким повинні будуть суб'єкти правозастосування.*

*Ключові слова: сфера оподаткування, класифікація, процедури податкового контролю, система податкових органів.*

### **S. A. Daniyelyn. Classification of tax control procedures**

*The article is devoted to the important issue of classification of tax control procedures. The author primarily explores the etymology and content of the concept of "classification". Classification is considered as a system of division of phenomena, objects or concepts into groups, classes based on their common properties and characteristics. According to the author, the classification in law can have several dimensions of implementation: rule-making; law enforcement; scientific. Each of the above-mentioned dimensions of the classification was consistently considered in the article. The author emphasizes that the classification in rule-making often pursues specific goals, namely to ensure the structure of normative material. To some extent, the normative classification determines that the normative constructions themselves are beginning to be perceived as characterized by an increased degree of theorizing. Regarding the law enforcement dimension of classification, the article draws attention to the fact that even the court as a subject of law enforcement, often, in order to systematize and structure its own legal position, carries out the classification. If the court applies the classification, it can be regarded as a really in-depth study of the subject matter of the dispute. Tax control procedures are complex in nature, which is not least due to the complexity of their institutional design. The author summarizes that tax control procedures can be divided according to a number of classification criteria. The article proposes to consider possible variations on the classification of tax control procedures. Depending on the specifics of the legislation under control, tax control can be divided into: tax control over compliance with tax legislation; tax control over compliance with the legislation on cash circulation, settlement and cash transactions; tax control over compliance with regulatory requirements on patenting and licensing; tax control over compliance with other legislation. The author notes that the classification activity plays a significant systematizing role. However, classification cannot be a truly effective means of enforcing specific rules of conduct that law enforcement agencies will have to follow.*

*Key words: sphere of taxation, classification, tax control procedures, system of tax authorities.*

Класифікаційна діяльність має неабияке значення для забезпечення послідовного та системного дослідження певного явища. Саме класифікація дозволяє за посередництвом методу аналізу «розкласти» досліджуване явище на частини та сформувавши уявлення про кожен із інтегративних елементів, шляхом застосування методу синтезу, скласти їх в одне ціле і після цього окреслити загальні риси всього явища, що попередньо зазнало поділу. Таким чином класифікаційна діяльність наділена значним методологічним складником без якого уявити глибоке дослідження певного явища не вбачається за можливе. Важливою

є класифікація і у науці податкового права. Це не в останню чергу пов'язане із наявністю комплексних податково-правових явищ. Одним із таких комплексних та системних явищ, що гармонічно може бути піддано класифікації є процедури податкового контролю.

Для формування вивіреної теоретичної основи для подальшої класифікації слід первинно визначити зміст самого поняття «класифікація». Етимологічно слово класифікація походить від латинських слів «classis», що означає «розряд» та «fasio», що перекладається як «роблю». Відповідно за своїм змістом загальне поняття «класифікація» передбачає поділ явищ, предметів та понять за певними відділами, класами та розрядами виходячи із їх узагальнених характеристик [1, с. 200].

У словнику під редакцією В. І. Даля класифікація визначається як розміщення певних явищ, розділення їх на порядки або ж розряди [2, с. 114]. Відповідне визначення має у підвищеній мірі узагальнений характер, що й обумовлює необхідність пошуку більш деталізованої дефініції.

Так, у словнику, що вийшов за редакцією С. І. Ожегова в якості класифікації розглядається поділ за групами, розподіл на розряди або класи; система, на основі якої і відбувається класифікація [3, с. 238]. Відповідне визначення поняття «класифікація» вже можна позначити як більш змістовне так як у ньому робиться спроба визначити декілька семантичних підходів до розуміння досліджуваного поняття.

Ще більш змістовно насичене визначення терміну «класифікація» було запропоноване у Словнику української мови в 11 томах. Так, у відповідному словнику класифікація розглядається як система підрозділення явищ, предметів або ж понять на групи, класи виходячи із їх спільних властивостей та ознак [4, с. 175]. Через систематизаційний аспект до визначення терміна «класифікація» підійшли у філософському словнику. У даному словнику класифікація визначається як системне впорядкування та поділ конкретних предметів і понять [5, с. 212].

З вищезазначеного вбачається, що абсолютно уніфікованого та тотожного підходу до визначення поняття «класифікація» ще не склалося. При цьому незаперечним залишається один аспект – класифікація це завжди питання підрозділення, проведення видової диференціації. Саме у зв'язку із цим в загальнотеоретичному сенсі класифікація і виступає тим явищем за посередництвом якого можна заглибитися у змістовні основи досліджуваної правової категорії, адже підрозділяючи її ми в більшій мірі пізнаємо внутрішні структурні елементи такої правової категорії і тим самим більш деталізовано починаємо розуміти саму категорію. Тобто, класифікація це не просто «синтетичний» науковий прийом. Класифікація це про більш глибоке пізнання досліджуваного явища.

Класифікація широко застосовується у праві. У першу чергу потрібно зазначити, що класифікація широко застосовується у юридичній науці. У той же самий час класифікація часто застосовується і суб'єктами нормотворчості. Як правило у нормотворчості класифікація використовується з чіткою логічною метою – провести нормативну теоретизацію досліджуваних понять та визначити структурні елементи конкретного юридичного складу, процедур тощо.

Як зазначає Адамова О. С. у праві широко застосовується класифікація. Так, у праві класифікація ґрунтується на реальних суспільних відносинах, які зазнали нормативного корегування. У практично правовій площині автор зазначає, що класифікації часто ґрунтуються на високій мірі суб'єктивності, що пов'язано із особистою позицією суб'єкта, який безпосередньо і проводить класифікацію. Коли ж мова йде про класифікацію проваджену нормотворцем, то вона (класифікація) в першу чергу ґрунтується на цілях нормативного регулювання. Адамова О. С. послідовно резюмує позицію, що нормотворець здійснюючи класифікацію може у своїй діяльності керуватися цілою низкою класифікаційних критеріїв. Головне ж завдання – забезпечити узгодженість класифікаційних критеріїв. У своєму кінцевому результаті класифікація повинна забезпечувати формування цілісного явища після об'єднання підрозділених складників. Тільки у такому випадку підходи до нормотворення можна буде визнати послідовними [6, с. 22].

Як вірно зазначає Геращенко І. В класифікації у праві може бути застосована в якості спеціального методу, послідовне та професійне застосування якого дозволить забезпечити ефективну нормативну регламентацію та сприятиме модернізації нормативного впорядкування суспільних відносин. Більше того, з точки зору правової доктрини, не вбачається за можливе проаналізувати всю множинність об'єктивних проявів юридичного поняття, визначити його правову природу без застосування класифікаційних підходів [7, с. 71].

На наше переконання класифікація у праві може мати декілька вимірів реалізації:

- нормотворчий;
- правозастосовний;
- науковий.

У подальшому пропонуємо послідовно розглянути кожен із вищезазначених вимірів проведення класифікації.

**Нормотворчий вимір класифікації.** Класифікаційна діяльність може провадитися у тому числі й суб'єктом нормотворчості. Безпосереднім суб'єктом застосування класифікації у рамках нормотворчих процедур може виступати:

- 1) законодавець (Верховна Рада України);
- 2) суб'єкт підзаконної нормотворчості (відповідні органи виконавчої влади);
- 3) органи місцевого самоврядування (місцеві ради).

Суб'єкти нормотворчості застосовують класифікацію при викладені тексту нормативних приписів. Такі норми, як правило, мають системний характер так як у них інтегрована ціла низка змістовних складників. При цьому сам нормотворець може і не окреслювати чітко сам класифікаційний критерій. Достатнім буде підрозділення конкретного явища на складові елементи. Класифікація у нормотворчості часто переслідує конкретні цілі, а саме забезпечити структурованість нормативного матеріалу. У певній мірі нормативна класифікація обумовлює і те, що самі нормативні конструкції починають сприйматися як такі, що характеризуються підвищеною мірою теоретизації.

**Правозастосовний вимір класифікації.** У правозастосовній діяльності також можуть бути застосовані класифікаційні підходи до підрозділення конкретних застосовуваних правових явищ. Так, наприклад, мова йде про ситуацію коли, наприклад, платник податків та/або його представник при формуванні правової позиції в позовній заяві починає на основі системного дослідження нормативних приписів формулювати власні класифікації. Такого роду стан справ вказує на те, що навіть у правозастосовній практиці може проводитися класифікація конкретних явищ. Більше того, навіть суд як суб'єкт правозастосування, часто, в цілях систематизації та структуризації власної правової позиції здійснює класифікацію. Якщо суд застосовує класифікацію то це можна розцінити як дійсно глибинне дослідження предмету спору. Фактично, у таких випадках наявність класифікацій є своєрідним індикатором судово-доктринального підходу до вирішення конкретного спору.

**Науковий вимір класифікації.** Широко застосовуваною класифікація є у юридичній науці. Вчені-правники часто застосовують одиничні або ж множинні класифікації з метою теоретичного опису піднятої у конкретній науковій праці проблематики. При цьому наявність класифікацій у наукових працях з юридичної проблематики вже, фактично, стало ознакою послідовного опрацювання досліджуваної теми. Наявність класифікацій стало своєрідною ознакою «престижності» наукової праці. Такого роду підхід обумовлюється тим, що легко сформулювати оглядову наукову статтю з яких-небудь загальних, зв'язних думок. Зовсім інша справа коли наукова стаття, що стосується певної правової проблематики має чітко вибудовану логічну структуру, а одним із важливих елементів такої статті якраз і виступає класифікація. В той же самий час важливо, щоб сама класифікація ґрунтувалася на чітко вивірених класифікаційних критеріях. Тобто, мова йде про те, що класифікація не може існувати просто заради самої класифікації. Якщо науковець класифікує певні правові явища, то це повинно робитися в силу об'єктивних причин та з цілком логічною метою, яка виявляється, зокрема у:

- А) прагненні більш системно розглянути досліджувані явища;
- Б) потребі глибинного пізнання аналізованого поняття за посередництвом виокремлення його структурних складників;
- В) необхідності окреслення варіативності проявів досліджуваного явища.

Таким чином ми повинні резюмувати, що класифікація у праві може отримувати свій вияв у рамках нормотворчості, правозастосування та наукової діяльності. При цьому найбільшого поширення застосування класифікацій отримало саме в рамках наукових джерел (правовій доктрині). Однак, це не означає, що реалізуються такі наукові класифікації виключно у науковій площині. Часто, суди при розгляді конкретних спірних проваджень посилаються на положення, що викладені у науково-правових висновках, які долучають до матеріалів справи учасники таких спорів. У такій ситуації науково сформульовані класифікації можуть бути закладені в основу правової позиції суду, що оформлюється у відповідному судовому рішенні. Таким чином науково-правова класифікація, фактично, переходить у практично-прикладну площину, що, однак, не заперечує науково-обумовлене походження відповідної класифікації.

Процедури податкового контролю мають комплексний характер, що не в останню чергу обумовлюється комплексністю їх інституційного оформлення. Самі ж процедури податкового контролю можна підрозділяти за цілою низкою класифікаційних критеріїв. У подальшому пропонуємо послідовно розглянути можливі варіації з приводу класифікації процедур податкового контролю.

В залежності від специфіки законодавства за яким здійснюється контроль, податковий контроль можна підрозділити на:

- 1) податковий контроль за дотриманням податкового законодавства;
- 2) податковий контроль за дотриманням законодавства з питань обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій;
- 3) податковий контроль за дотриманням нормативних вимог з питань патентування та ліцензування;
- 4) податковий контроль за дотриманням іншого законодавства.

Вищезазначена класифікація була проведена на основі класифікаційного критерію, який фактично отримав свою формалізацію в рамках п. 61.1 ст. 61 Податкового кодексу України. Класифікаційною основою у даному випадку виступає ознака предметної специфіки законодавства контроль за дотриманням якого забезпечують відповідні контролюючі органи. При цьому перелік такого законодавства нормотворець навмисно залишає відкритим на, що вказує нормативне формулювання «... дотримання ... іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [8]. Залишаючи відкритим такий перелік законодавства, контроль за яким повинні здійснювати контролюючі органи, з одного боку, ство-

рюється правова невизначеність для суб'єкта правозастосування, адже у публічних галузях права відкриті переліки кваліфікаційних ознак конкретних правових явищ не сприяють зручності правозастосування, тоді як з іншого боку, забезпечується гнучкість нормативного регулювання.

В залежності від суб'єкта (конкретного різновиду контролюючого органу), який провадить податковий контроль, відповідні процедури можуть бути підрозділені на:

- 1) процедури податкового контролю, що реалізуються податковими органами;
- 2) процедури податкового контролю, що реалізуються митними органами.

Такого роду підрозділення процедур за ознакою суб'єкта ґрунтується на системному застосуванні положень податкового законодавства. Так, відповідно до п. 61.2 ст. 61 Податкового кодексу України податковий контроль здійснюється органами, зазначеними у статті 41 Податкового кодексу України [9]. У відповідній статті як контролюючі органи визначаються:

- а) податкові органи;
- б) митні органи.

При цьому система податкових органів, які уповноважені на реалізацію процедур податкового контролю, за їх місцем у владній ієрархії, має наступний вигляд:

- 1) центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику (Державна податкова служба України (ДПС України));
- 2) територіальні органи (головні управління ДПС України в областях);
- 3) державні податкові інспекції (структурні підрозділи територіальних органів ДПС України).

Відповідно, кожен із вищезазначених контролюючих органів уповноважений на реалізацію тих чи інших процедур податкового контролю. Саме податкові органи і формують інституційно-владну основу для реалізації процедур податкового контролю.

У той же самий час, податкові органи є не єдиними суб'єктами, що уповноважені на провадження контрольних процедур у податково-правовій сфері. До таких органів відносяться також митні органи:

- 1) центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику (Державна митна служба України (ДМС України));
- 2) територіальні органи ДМС України.

Тут важливо відмітити, що податковий контроль, який реалізується митними органами можна характеризувати як такий, що умовно має усічений характер. Це пов'язано насамперед з тим, що митні органи в аспекті оподаткування забезпечують саме контроль за оподаткуванням митом, акцизним податком, податком на додану вартість [10]. Тобто, у відповідних органів не має широких контрольних-процедурних власне податкових повноважень. Втім окремий обсяг контрольних повноважень, в аспекті саме вище окреслених загальнообов'язкових платежів податкового характеру, митні органи все ж таки реалізують.

Цікавим тут є той аспект, що в чинному податковому законодавстві отримала свою формалізацію норма-застереження, яка прямо визначає коло суб'єктів, які за жодних обставин не мають право провадити діяльність пов'язану з податковим контролем. До таких органів належать

- 1) Служба безпеки України;
- 2) Національна поліція України;
- 3) Податкова міліція;
- 4) Органи прокуратури.

Всі вищезазначені органи та їхні посадові особи згідно з приписами п. 61.3 ст. 61 Податкового кодексу України не мають права:

- А) брати безпосередню участь у проведенні перевірок, що здійснюються контролюючими органами;
- Б) проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування.

Тобто, мова йде про те, що відповідні правоохоронні органи:

- а) не можуть залучатися контролюючими органами до проведення таких заходів податкового контролю;
- б) не мають права самостійно проводити перевірки суб'єктів господарювання з приводу дотримання останніми законодавства з питань оподаткування.

Фактично, вищезазначеною нормою було сформульовано принцип невтручання правоохоронних органів у процедури податкового контролю. В силу специфіки нормативного закріплення такого вихідного положення податкового законодавства його можна позначити як непрямо закріплений принцип податкового права.

Недопустимість втручання представників правоохоронних органів у процедури податкового контролю обумовлюватися цілою низкою чинників, які переслідують конкретні та об'єктивно обумовлені цілі:

- 1) втручання правоохоронних органів у процедури податкового контролю може стати фактором зайвого та необґрунтованого тиску на платника податків;
- 2) правоохоронні органи не є фахово-орієнтованими, спеціалізованими суб'єктами, які б могли на належному рівні реалізувати відповідні контрольні заходи;
- 3) залучення правоохоронних органів до процедур податкового контролю призводило б до «відволікання» таких суб'єктів від реалізації тих основних повноважень якими вони наділені;

4) залучення правоохоронних органів до реалізації процедур податкового контролю могло б призвести до «юрисдикційних війн», а отже до фактичної боротьби між такими органами в рамках податково-контрольної діяльності;

5) правоохоронні органи могли б створювати перешкоди контролюючим органам у провадженні заходів податкового контролю.

Загалом потрібно зазначити, що в Україні довго йшли до відмежування правоохоронних органів від опосередкованої участі в контрольних заходах з питань оподаткування. Відповідні нормативні застереження є важливою нормою-гарантією, яка спрямована на захист прав платників податків та забезпечення приватного інтересу.

Участь вищезгаданих правоохоронних органів у процедурах податкового контролю є суттєвим корупціогенним чинником, що об'єктивно міг би ставити під ризик ефективність та результативність заходів податкового контролю. Таким чином цілком логічним являється те, що на реалізацію відповідних контрольних процедур уповноважені конкретні контролюючі органи – податкові та митні органи.

Такого роду норма застереження є своєрідною, галузево-орієнтованою, адаптацією механізму стримувань та противаг. При цьому якщо класичний механізм стримувань та противаг орієнтований на забезпечення балансу в рамках діяльності трьох самостійних гілок влади (законодавчої, виконавчої та судової), то аналізований, специфічний механізм стримування та противаг має своїм призначенням забезпечити баланс інтересів та повноважень в рамках однієї гілки влади – виконавчої. У той же самий час мова йде не про всю гілку виконавчої влади, а лише про ту її частину, яка стосується реалізації контрольних повноважень у сфері оподаткування.

У подальшому доцільно перейти до основної, нормативно-формалізованої класифікації податкового контролю. Наріжним класифікаційним критерієм в даному випадку виступатиме безпосередній спосіб здійснення податкового контролю. Головна іманентна риса даної класифікації – її пряме нормативне закріплення. Це у свою чергу вказує на те, що відповідну класифікацію в жодній мірі не можна назвати штучною. Більше того, вона характеризується в підвищеній мірі прикладним характером, так як може безпосередньо застосовуватися у податковому правозастосуванні із прямим посиланням на положення податкового законодавства.

Так, виходячи із способу здійснення податкового контролю можна виокремити:

- 1) податковий контроль шляхом ведення обліку платників податків;
- 2) податковий контроль за посередництвом інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- 3) податковий контроль шляхом здійснення перевірок та звірок платника податків, з приводу дотримання вимог Податкового кодексу України та іншого законодавства контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган;
- 4) податковий контроль за посередництвом моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових осіб/працівників платника податків [11].

У вищезазначеній класифікації кожен конкретний спосіб реалізації податкового контролю і виступає тим основним елементом який лежить в основі видової диференціації відповідних інтегративних складників. При цьому, важливо відмітити, що моніторинг контрольованих операцій не має чітко структурованої процедурної складової, однак, це не заважає йому виступати класифікаційно-інтегративним складником самого явища «податковий контроль». Відповідно, для системної цілісності, у випадку з даною (нормативною) класифікацією, ми звертаємо увагу не тільки на процедурно-регламентовані складники.

Яскраво вираженою процедурна складова є наявна у трьох способах реалізації податкового контролю:

- 1) податковий облік;
- 2) інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів;
- 3) перевірки платників податків.

Що ж стосується такого способу податкового контролю як моніторинг контрольованих операцій та опитування посадових осіб таких платників податків, то він не характеризується сильною процедурною складовою та може бути охарактеризований як такий, що має радше технічний характер.

Окрім самих процедур податкового контролю можна провести класифікацію суб'єктів, які приймають участь у реалізації відповідних процедур. Так, у залежності від ролі суб'єкта, що забезпечує реалізацію процедур податкового контролю можна виокремити:

- 1) Суб'єкти, що безпосередньо реалізують податковий контроль;
- 2) Суб'єкт, який здійснює координаційні функції в аспекті процедур податкового контролю.

Відповідна класифікація в певній мірі впливає із системного тлумачення приписів п. 61.1 ст. 61 Податкового кодексу України. Суб'єктами, що безпосередньо реалізують податковий контроль є контролюючі органи, що визначаються положеннями ст. 41 Податкового кодексу України. До таких суб'єктів відносимо:

- 1) податкові органи;
- 2) митні органи.

У той же самий час у забезпеченні реалізації податкового контролю бере участь також інший суб'єкт – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Виходячи із приписів п. 1 Положення про Міністерство фінансів України, що затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 р. № 375 саме Міністерство фінансів України (Мінфін) є центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику [12]. При цьому саме Міністерство фінансів України не приймає безпосередньої участі у заходах із податкового контролю. Роль Міністерства фінансів України у таких процедурах – координаційна. Координаційна функція вказує на опосередковану участь Мінфіну у процедурах податкового контролю.

Отже, класифікація у праві відіграє надзвичайно важливу роль. Принципово важливим є той аспект, що класифікаційна діяльність має значення не тільки в аспекті юридичної науки, але й у нормотворчості або ж у правозастосовній практиці. Тобто класифікація має не тільки теоретичне значення, але й у цілком практично прикладне. У той же самий час основною сферою реалізації класифікацій у праві є все ж таки правова доктрина. Проблематика пов'язана з класифікацією це завжди питання теоретизації. Такого роду теоретизація має важливе орієнтаційне та пізнавальне значення, однак її формально-юридична роль як праворегламентацийного інструменту не є превалюючою. Таким чином ми відмічаємо, що класифікаційна діяльність відіграє значну систематизуючу роль. Однак, класифікація не може стати справді ефективним засобом закріплення конкретних правил поведінки слідувати яким повинні будуть суб'єкти правозастосування.

Також ми повинні резюмувати, що процедури податкового контролю мають комплексний характер та можуть бути класифіковані за цілою низкою класифікаційних критеріїв. До таких класифікаційних критеріїв ми відносимо:

- специфіку законодавства за яким здійснюється контроль;
- суб'єкт (конкретний різновид контролюючого органу), який провадить податковий контроль;
- спосіб здійснення податкового контролю;

Крім цього було виокремлено класифікаційний критерій для підрозділення суб'єктів, які реалізують функції з податкового контролю.

#### Список використаних джерел:

1. Философский словарь / Под редакцией И.Т. Фролова. – М.: Политиздат, 1991. 559 с.
2. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка: в 4 т. / В.И. Даль. – [4-е изд., стереотип]. – М.: Рус. яз. медиа, 2007. – Т. 2: – О., 2007. 780 с.
3. Ожегов С.И. Словарь русского языка // Гл. ред. С. П. Обнорский, под ред. Н. Ю. Шведовой / С. И. Ожегов. – [10-е изд.], 1973. 847 с.
4. Словник української мови: академічний тлумачний словник: в 11 т. / Під ред. акад. І. Білодіда. – К.: Наукова думка, 1970-1980. Т. 4. 1973.
5. Философский энциклопедический словарь / Е. Ф. Губский, Г. В. Кораблева, В.А. Лутченко. – М.: Инфра-М, 1997. 576 с.
6. Адамова О. С. Поняття правової класифікації. URL: <http://surl.li/beifa>.
7. Геращенко І. В. Договори у сфері податково-правового регулювання. Дисертація на здобуття ступеня кандидата юридичних наук. Дніпро – 2021. 210 с.
8. Податковий кодекс України: Кодекс України, Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20210101>.
9. Там само.
10. Там само.
11. Там само.
12. Положення про Міністерство фінансів України, що затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 р. № 375. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF#Text>.