

Міністерство освіти і науки України  
Національний університет  
«Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка»

Навчально-науковий інститут фінансів, економіки, управління та права  
Кафедра публічного управління, адміністрування та права

### **Кваліфікаційна робота**

на тему: **«ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ЗА ВИЗНАЧЕННЯМ  
НАРАХОВАНИХ ТА СПЛАЧЕНИХ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПО  
ПОДАТКАМ ТА ЗБОРАМ»**

**Виконала:**

студентка академічної групи 202 – мДС  
освітньо-професійної програми  
«Публічне управління та адміністрування»  
другого (магістерського) рівня вищої освіти  
спеціальності 281

«Публічне управління та адміністрування»

\_\_\_\_\_ А. В. Шуба

**Науковий керівник:**

доцент кафедри публічного управління,  
адміністрування та права,

к. ю. н.

\_\_\_\_\_ І.О. Пасічна

## **Бібліографічний опис та анотація кваліфікаційної роботи**

**Бібліографічний опис:** Шуба Алла Володимирівна. Податковий контроль за визначенням нарахованих та сплачених податкових зобов'язань по податкам та зборам. Спеціальність: 281 «Публічне управління та адміністрування». Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка». Навчально-науковий інститут фінансів, економіки, управління та права. Кафедра публічного управління, адміністрування та права. Науковий керівник: Пасічна Ірина Олександрівна, кандидат юридичних наук, доцент кафедри публічного управління, адміністрування та права. Полтава. 2021 рік.

**Зміст роботи:** робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел, додатків.

**Анотація.** У роботі вирішено актуальне наукове завдання теоретично-практичного обґрунтування базових положень удосконалення податкового контролю в Україні з метою підвищення його результативності. Визначено теоретичні підходи до трактування сутності податкового контролю, досліджено його функції, етапи та види. Досліджено показники ефективності основних етапів податкового контролю, результативність контрольних процедур. Доведено, що податковий контроль за визначенням нарахованих та сплачених податкових зобов'язань по податкам та зборам потребує вдосконалення. На основі аналізу податкового законодавства, показників ефективності податкового контролю розроблено напрями підвищення дієвості превентивного податкового контролю, сформульовано пропозиції щодо удосконалення окремих елементів документальних перевірок, а також визначено перспективи розвитку кадрового потенціалу податкової служби.

**Ключові слова:** податковий контроль, податки і збори, податкова служба, показники ефективності, дієвість податкового контролю.

## Завдання

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИЗНАЧЕННЯМ НАРАХОВАНИХ ТА СПЛАЧЕНИХ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПО ПОДАТКАМ ТА ЗБОРАМ .....	10
1.1. Теоретичні підходи до трактування сутності податкового контролю .....	10
1.2. Функції, етапи та види податкового контролю.....	18
1.3. Правове регулювання податкового контролю в Україні .....	28
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИЗНАЧЕННЯМ НАРАХОВАНИХ ТА СПЛАЧЕНИХ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПО ПОДАТКАМ ТА ЗБОРАМ .....	37
2.1. Критерії та показники ефективності податкового контролю за визначенням нарахованих та сплачених податкових зобов'язань по податкам та зборам .....	37
2.2. Загальні показники роботи Державної податкової служби України .....	46
2.3. Дослідження результативності контрольних процедур .....	54
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИЗНАЧЕННЯМ НАРАХОВАНИХ ТА СПЛАЧЕНИХ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПО ПОДАТКАМ ТА ЗБОРАМ .....	63
3.1. Шляхи реформування системи податкового контролю .....	63

3.2.	Напрями підвищення дієвості превентивного податкового контролю .....	73
3.3.	Удосконалення окремих елементів документального податкового контролю .....	81
	ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	92
	СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	96
	ДОДАТКИ.....	104

## ВСТУП

Сучасний стан економічних відносин в державі характеризується загостренням конфлікту інтересів суб'єктів фінансових відносин, що супроводжується збільшенням тіньового сектора економіки. Одним із факторів, які перешкоджають приховуванню одержуваних доходів, є ефективно діюча система податкового контролю. Фінансове забезпечення функціонування держави, її соціально-економічний розвиток в значній мірі обумовлюється податками, які надходять до бюджету. Своєчасне і повне їх стягнення має бути під відповідним податковим контролем, який є невід'ємною складовою частиною державного фінансового контролю.

Ефективний податковий контроль покликаний забезпечувати прозоре економічне адміністрування податкових відносин при оптимальному розмірі витрат на його здійснення і є необхідною умовою функціонування податкової системи. За його відсутності або недостатній ефективності не варто розраховувати на те, що всі платники податків будуть своєчасно і в повному обсязі сплачувати податки і збори, що у свою чергу, може поставити під загрозу економічну безпеку держави.

Податковий контроль повинен здійснюватися професійно підготовленим персоналом податкової служби, базуватися на нормативно затвердженому понятійному апараті, а також узаконених видах, формах і методах. Крім того, стає актуальним розвиток превентивного податкового контролю, який сприяє формуванню високої податкової культури суспільства, що передбачає добровільну сплату податків, перешкоджає ухиленню від оподаткування, протидіє корупційній поведінці в податковій сфері, позитивно впливає на зниження тінізації економіки України.

Теоретичні та практичні дослідження податків, податкового контролю та його ефективності проведені українськими вченими: Даніловим О.Д., Жигаленко О.В., Крисоватим А.І., Онищенко В.А., Шевчуком В.О. Методичні аспекти контрольної діяльності податкових органів відображені в роботах

Завгороднього В.П., Хмелевської К.В., Хомутенко В.П. Дослідженню ефективності податкового контролю також приділяли увагу російські вчені Бірюков О.І., Зюльманова М.В., Наздрачев Р.Б., Ногіна О.А.

Подальший розвиток податкової служби неможливий без розробки комплексної системи оцінки ефективності податкового контролю, що дозволить визначати результативність елементів податкового контролю, сприятиме прозорості податкових відносин. Податковий контроль в Україні вимагає закріплення основних елементів його системи, принципів здійснення, завдань і функцій; методики проведення його основних видів, а також використання нових підходів управління професійними, морально-етичними, психологічними аспектами діяльності персоналу податкової служби. Все це сприяє перешкоджанню ухилення від оподаткування, формуванню довіри до податкової служби. Необхідність подальшого дослідження теоретичних основ податкового контролю, критеріїв та показників його ефективності, напрямів вдосконалення зумовило вибір теми дослідження, визначили його мету і завдання.

З огляду на актуальність теми, *метою кваліфікаційної роботи* є теоретично-практичне обґрунтування базових положень удосконалення податкового контролю в Україні з метою підвищення його результативності.

Виходячи з поставленої мети було сформульовано та реалізовано низку наступних *завдань*:

- визначити теоретичні підходи до трактування сутності податкового контролю;
- дослідити функції, етапи та види податкового контролю;
- проаналізувати податкове законодавство України у сфері здійснення податкового контролю;
- охарактеризувати критерії та показники ефективності податкового контролю;
- проаналізувати загальні показники роботи Державної податкової служби України;

- дослідити результативність контрольних процедур;
- визначити ляхи реформування системи податкового контролю;
- запропонувати напрями підвищення дієвості превентивного податкового контролю;
- сформулювати пропозиції щодо удосконалення окремих елементів документального податкового контролю.

*Об'єктом дослідження* виступає система податкового контролю.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних та прикладних аспектів здійснення податкового контролю за визначенням нарахованих та сплачених податкових зобов'язань по податкам та зборам.

*Методи дослідження.* Методологічною базою роботи є сукупність загальнонаукових та спеціальних прийомів і методів дослідження. У ході теоретичних і прикладних розробок використовувалися наступні методи: діалектики, аналізу та синтезу, узагальнення при дослідженні сутності податкового контролю, його понятійного апарату. Історичний підхід відображений у виявленні чинників ефективності в ретроспективному розвитку податкового контролю. Класифікація і типологія використовувалися для визначення видів, методів, податкових ризиків податкового контролю. Системний підхід застосовувався для виділення критеріїв, системи показників ефективності податкового контролю.

*Інформаційною базою* дослідження є нормативно-правові акти, які регламентують податкові відносини, податкове адміністрування і проведення податкового контролю; наукові дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, статистична та фінансово-економічна інформація; Internet-ресурси офіційних веб-сторінок державних органів виконавчої влади України та інших країн. Для оцінювання ефективності податкового контролю використовувалися дані Державної податкової служби України.

Результати дослідження полягають у розробленні пропозицій щодо удосконалення податкового контролю за визначенням нарахованих та сплачених податкових зобов'язань по податкам та зборам.

*Публікації.* За темою дослідження опубліковані тези у збірнику матеріалів VIII Всеукраїнської науково-практичної конференції за міжнародною участю «Організаційно-правові аспекти публічного управління» (Полтава, Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка», 29 квітня 2021 року).

*Структура роботи.* Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел, додатків.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИЗНАЧЕННЯМ НАРАХОВАНИХ ТА СПЛАЧЕНИХ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПО ПОДАТКАМ ТА ЗБОРАМ

#### 1.1. Теоретичні підходи до трактування сутності податкового контролю

Фінансове забезпечення функціонування держави в більшій мірі обумовлене податковими надходженнями. Одним з визначальних факторів, що забезпечують надходження податкових платежів до бюджету, є організація та здійснення ефективного податкового контролю.

Для дослідження сутності податкового контролю звернемося до характеристики поняття «контроль» та фінансової категорії «податок».

Контроль визначається як «... перевірка», а також «... спостереження з метою перевірки» [53, с. 292]. У свою чергу, перевірка – це «... переконання в правильності чого-небудь, обстеження з метою нагляду» [53, с. 293]. З етимологічної точки зору контроль (від франц. – «Controle») утворився від латинського «contra», що означає протидію, протилежність чого-небудь, друга частина слова «role», тобто міра впливу, значення, ступінь участі в чому-небудь. В даному випадку значення слова «контроль», крім перевірки або спостереження з метою перевірки, означає і протидія чому-небудь небажаному, тобто вимір впливу цієї протидії чи якогось небажаного впливу. Саме таке значення контролю найбільш точно відображає його роль в процесі управління.

В економічній літературі контроль визначають як частину управлінської діяльності, який виступає:

- 1) як функція, метод або форма виконавчо-розпорядчої (управлінської) діяльності органів управління, їх керівників;
- 2) як сукупність прийомів і способів (або форм і методів), що застосовуються органами управління;

- 3) як завершальна стадія управлінського процесу;
- 4) як форма зворотного зв'язку, за допомогою якої керуюча система отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкта та виконання управлінських рішень;
- 5) як система спостереження і перевірки процесу функціонування керованого об'єкта з метою виявлення відхилень від заданих параметрів [52, с. 10].

Контроль є визначальним елементом системи менеджменту, тобто по суті контролю повинні бути притаманні основні властивості системи. Спираючись на поняття менеджменту в роботах різних авторів [12; 44; 45], можна зробити висновок, що менеджмент – це складна відкрита соціально-економічна система розвиток якої визначається як зовнішніми, так і внутрішніми факторами, і реалізується як управління різними видами ресурсів для досягнення наміченого результату.

Контроль, будучи функцією системи управління, являє собою спосіб дії цієї системи, тобто ототожнюється в частині прояву своєї дії з поняттям управління. Крім того, контроль можливо розглядати як частину більш складної системи управління, так як контроль являє собою сукупність елементів, що взаємодіють, таких як об'єкт, суб'єкти, предмет контролю, методи і форми контрольних дій. Входячи в систему управління, контроль взаємопов'язаний з іншими функціями управління, такими як планування, організація, керівництво, мотивація, контроль більш високого порядку над певними контрольованими діями. Взаємозв'язки припускають взаємопроникнення, відображення і повторення в кожній функції інших функцій. Так, в будь-якій діяльності система контролю повинна мати певну мету, плануватися, організовуватися, керуватися, мотивуватися і, як правило, мати вищу форму контролю.

З вищесказаного можна зробити висновок, що контроль є найважливішою функцією в системі управління і, підпорядковуючись стратегічним цілям, здійснює перевірку та аналіз діяльності системи на відповідність заданим параметрам.

Метою контролю є на основі раціонального використання наявних ресурсів визначити рівень відповідності (невідповідності) кількісних і якісних показників затвердженим нормативним значенням розвитку підконтрольної системи. Результатом контролю є проведений аналіз порівняння фактично отриманих даних з нормативними значеннями, на основі якого вносяться корективи в діяльність підконтрольного суб'єкта і при необхідності розробляються пропозиції щодо корекції діяльності системи управління в цілому.

Як функція певної управлінської системи, контроль має специфіку прояву в кожній такій системі. Податковий контроль входить в систему державного фінансового контролю, який в свою чергу, є функцією державної системи управління.

Бутинець Ф.Ф., Вигорська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. визначають державний фінансовий контроль як спеціальну функцію держави, реалізація якої передбачає встановлення правових норм, які визначають порядок використання суб'єктами господарювання фінансових ресурсів, проведення моніторингу чи інших контрольних дій за дотриманням цих норм, виявлення правопорушень у частині використання фінансових ресурсів, їх усунення, блокування незаконних фінансових операцій та здійснення заходів щодо компенсації збитків, заподіяних державі, суб'єктам господарювання та громадянам [7, с. 27].

В економічній енциклопедії за редакцією вченого-економіста Мочерного С.В. державний фінансовий контроль визначено як найважливішу функція державного управління, яка спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю [47, с. 479].

На міжнародному рівні державний фінансовий контроль визначено як «... не самоціль, а невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів, законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на

можливо більш ранній стадії з тим, щоб мати можливість прийняти коригуючі заходи, в окремих випадках, притягнути винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання або скороченню таких порушень у майбутньому» [43]. Дане визначення закріплено в 1977 році на IX Конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (ІНТОСАІ), членом якої є і Рахункова палата України, як вищий орган державного фінансового контролю.

На підставі наведених визначень державного фінансового контролю виділимо основні положення, що характеризують державний фінансовий контроль:

1. Притаманний будь-якій суспільно-політичній формації, є способом пізнання і покликаний інформувати керівні органи про стан відповідної системи;
2. Ґрунтується на нормах права;
3. Діє в рамках загальнодержавної стратегії управління економікою;
4. Здійснюється у формі контрольних дій, проведених, спеціально уповноваженими державними і громадськими органами;
5. Результатом державного фінансового контролю є:
  - виявлення відхилень від встановлених стандартів при здійсненні фінансово-господарської діяльності;
  - проведення превентивних заходів щодо попередження можливих фінансових порушень;
  - притягнення до відповідальності винних осіб;
  - проведення аналізу на основі отриманих даних з метою виявлення факторів підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підконтрольних суб'єктів;
  - внесення пропозицій щодо корекції встановлених стандартів.

Специфічні особливості контролю у сфері оподаткування визначаються сутністю податків як економічної категорії. Податки зумовлюють розвиток бізнесу і впливають на соціальне становище кожного громадянина суспільства.

З економічної точки зору податки являють собою обов'язкові платежі, встановлені вищим органом державної законодавчої влади, які підлягають сплаті до бюджету у розмірах і в строки, передбачені законом, з метою утримання державних структур та фінансового забезпечення виконання ними функцій держави [3, с. 76]. Ряд авторів вважають, що у своїй дії податки проявляють фіскальну, в т.ч. контрольну та розподільчу, регулюючу функції, впливаючи на розвиток соціально-економічних відносин у державі [51, с. 15-16].

Податковий контроль, який відображає поняття «контроль» і сутність податків, являє собою управлінську, фінансову та суспільно-соціальну систему, яка є частиною податкової системи, що функціонує в рамках податкового права, і входить в систему державного фінансового контролю. Податковий контроль реалізується за допомогою здійснення державної перевіркової діяльності в податковій сфері. Виділення податкового контролю в рамках фінансового обумовлено об'єктивним існуванням податків і податкових відносин, які є частиною фінансових відносин, тобто зачіпають відносини перерозподілу, використання та контролю грошових коштів, що вилучаються за допомогою законодавчого встановлення податків і зборів в державі.

Поняття податкового контролю відображається в нормах податкового права держав. Як правило, головним документом, що регулює податкові відносини в багатьох державах, виступає податковий кодекс.

В Україні в Податковому кодексі (ст. 61) податковий контроль визначений як «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» [58]. З метою розкриття сутності податкового контролю звернемося до його визначення в сучасній фінансовій науці.

У роботах українських вчених Завгороднього Н.І. і Хмелевської К.В. податковий контроль представлений як «функція або елемент державного управління економікою, як особлива діяльність по виконанню податкового законодавства України» [33, с. 46]. Крисоватий А.І. дає більш уточнене визначення податкового контролю: «... діяльність посадових осіб органів податкової служби зі спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення і сплати податків та податкових платежів відповідно до чинних нормативно-законодавчих актів, виявлення відхилень, допущених у ході виконання норм податкового законодавства та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання» [42, с. 16]. У розглянутому визначенні не виділена мета податкового контролю та не вказана діяльність з профілактики та припинення податкових правопорушень.

Хомутено В.П. представляє податковий контроль як «єдину систему обліку платників податків, а також контролю за правильністю нарахування, повнотою, своєчасністю сплати податків, нарахування фінансових санкцій, порядком проведення розрахунків, обліком товарів і коштів» [76, с. 56]. І уточнює, що «податковий контроль – це окрема складова системи управління податковою системою, яка забезпечує виконання чинного податкового законодавства з метою забезпечення грошовими ресурсами бюджету і державних цільових фондів» [76, с. 56]. Тут також дано вузьке розуміння сутності податкового контролю, крім того, слід зазначити, що податковий контроль сприяє, але не забезпечує виконання чинного податкового законодавства.

Ногіна О.А. визначає податковий контроль з точки зору юридичної та економічної науки як складову частину сформованого державою організаційно-правового механізму управління, який являє собою «особливий вид діяльності спеціально уповноважених державних органів, в результаті якої забезпечується

встановлене нормами податкового права виконання обов'язків осіб у сфері оподаткування, дослідження і виявлення підстав для здійснення примусових податкових вилучень у бюджетну систему, а також встановлення підстав для застосування заходів відповідальності за вчинення податкових правопорушень» [52, с. 38].

Найбільш вірним, на нашу думку, є визначення податкового контролю, запропоноване Ногіною О.А., в якому, однак, також не визначено основну мету податкового контролю.

З нашої точки зору, податковий контроль – це складова частина сформованого державою організаційно-правового, фінансового і соціального механізму управління. Податковий контроль являє собою особливий вид управлінської діяльності спеціально уповноважених державних органів, регламентований чинним податковим законодавством, організований з метою виконання податкових зобов'язань, попередження, припинення податкових правопорушень і відшкодування втрат бюджету в рамках реалізації встановлених заходів відповідальності.

Для визначення ефективності податкового контролю проведемо дослідження відповідного понятійного апарату. «Ефект» – дія як результат чого-небудь, слідство чого-небудь. «Ефективний» – дає ефект [53, с. 114]. Згідно нового тлумачного словника української мови, "ефективний" – той, який приводить до потрібних результатів. У свою чергу "результат" – остаточний підсумок якого-небудь заняття, діяльності, розвитку; показник чого-небудь " [84, с. 653]. З економічної точки зору, «ефективність» означає відносний ефект (досяжний результат в його матеріальному, грошовому, соціальному вираженні); результативність процесу, операцій, проекту, що визначається як відношення ефекту – результату до витрат, які забезпечують його отримання " [83, с. 234]. Суть економічної ефективності визначається «як взаємодія динаміки результатів і динаміки витрат відтворювального процесу, при якому досягається максимізація перших і мінімізація других» [8, с. 245].

Згідно наведених визначень, ефективність припускає, насамперед, досягнення необхідного, заздалегідь встановленого результату, що характеризується оптимальним рівнем понесених при цьому витрат. Процес вимірювання рівня ефективності методично пов'язаний з визначенням відповідних критеріїв, які повинні характеризувати досягнення поставленої мети в даній діяльності, що базується на затверджених принципах.

Поняття ефективності податкового контролю ряд авторів пов'язують з поняттям економічної ефективності. Так, Дадашев А.З. і Лобанов А.В. стверджують, що ефективність контролю визначається співвідношенням досягнутого контролюючим органом результату і мети, яка стоїть перед ним, досягнення цієї мети з найменшими витратами ресурсів [16, с. 159]. Дрозд І.К. підкреслює, що оцінка ефективності контролю покликана оцінити саме контрольні дії і визначити ступінь досягнення контрольних цілей під час здійснення контролю як процесу [21, с. 98]. Онищенко В.А. формулює ефективність податкового контролю як рівень використання податкового потенціалу, досягнутий з мінімальними витратами ресурсів. Основною метою податкового контролю, на думку автора, є забезпечення надходжень податкових зобов'язань у максимально повному обсязі [55, с. 184].

Таким чином, більшість авторів ефективність податкового контролю визначають як досягнення мети податкового контролю з мінімальними витратами державних ресурсів, що узгоджується з економічною ефективністю. Однак, поняття ефективності податкового контролю має відображати суть поставленої мети. У той же час, враховуючи складність і багатогранність податкового контролю, на нашу думку, слід говорити про оптимальність понесених витрат на здійснення контролю, а не їх мінімальності.

Виходячи з сформульованого визначення податкового контролю, його сутності, мета податкового контролю – організація своєчасних надходжень податкових зобов'язань у повному обсязі відповідно до чинного законодавства, що досягається шляхом попередження, виявлення і припинення податкових

правопорушень, відшкодування втрат бюджету при порушенні податкового законодавства.

Таким чином, ефективність податкового контролю визначається рівнем організації управлінської діяльності контролюючих органів, здатної забезпечити своєчасне надходження податкових зобов'язань у повному обсязі відповідно до чинного законодавства при оптимальному розмірі понесених витрат. Основний ефект податкового контролю повинен проявлятися в сумлінному виконанні платниками податків податкового законодавства, тобто характеризуватися як можна меншою кількістю податкових правопорушень, незначним рівнем тіньової економіки в поєднанні з оптимальним рівнем витрат на організацію контролю. Визначення оптимального рівня витрат має базуватися на економічно і соціально обґрунтованому кошторисі витрат з урахуванням національних особливостей економічного розвитку держави та можливою орієнтацією на економічно розвинені країни, в яких рівень добровільної сплати податкових зобов'язань досягає максимального значення.

## **1.2. Функції, етапи та види податкового контролю**

При виконанні певних завдань реалізуються ті чи інші функції податкового контролю, які виявляють його багатогранну сутність. Прояв тих чи інших функцій податкового контролю обумовлює організаційну побудову системи податкового контролю. У теоретичних дослідженнях достатньо уваги приділено функції державного фінансового контролю, в той же час функції податкового контролю не відображені в роботах фінансистів. Так, при здійсненні державного фінансового контролю, на думку Вітвіцької Н.С., Чумакова І.Ю., Коцупатрого М.М., Фенченко М.Т., Усача Б.Ф. реалізуються наступні функції:

1. профілактична функція контролю означає виявлення фактів порушень чинного законодавства та ліквідацію їх наслідків, попередження їх у майбутньому;

2. інформаційна функція проявляється в отриманні інформації, яка є підставою для прийняття управлінських рішень, проведенні коригувальних дій;

3. мобілізуюча функція покликана виявляти позитивні явища, які можуть передаватися як передовий досвід іншим суб'єктам господарювання [19, с. 30].

Кінащук Л. пропонує розглядати такі функції державного фінансового контролю:

– пізнавальну – означає виявлення фактів, які негативно впливають на розвиток продуктивних сил і виробничих відносин з метою їх регулювання;

– культурно-виховну – передбачає виховання ощадливості у використанні матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;

– практично-дієву – забезпечення управління економікою конкретними методами [38, с. 58].

На нашу думку, доцільно виділити наступні функції податкового контролю:

– правова – реалізується за допомогою правового регламентування прав і обов'язків суб'єктів податкового контролю та проведення контрольних процедур;

– інформаційно-пізнавальна – означає отримання інформації про об'єкт контролю та здійсненні порівняння, як складової частини пізнавальної діяльності;

– профілактична та виховна – припускає проведення заходів з попередження податкових правопорушень і підвищенню рівня добровільної сплати податків і зборів;

– мотивуюча – припускає мотивацію для виконання податкового законодавства як основи ділової та фінансової репутації платника податків, недопущення фінансових та інших видів втрат, заохочення добросовісних платників податків;

– контрольна-аналітична – проявляється як результат контрольної діяльності, який є основою для реалізації наступних функцій;

- фіскальна – забезпечує наповнення бюджету за рахунок виявлення та стягнення занижених сум податкових зобов'язань, а також застосування фінансових та адміністративних санкцій;
- мобілізуюча – проявляється у взаємному обміні контрольованих і контролюючих суб'єктів позитивним, прогресивним досвідом ведення обліку фінансово-господарської діяльності;
- каральна – реалізується за допомогою залучення до відповідальності за податкові правопорушення;
- оперативно-розшукова – проявляється в діяльності податкової міліції в ході проведення оперативно-розшукових, слідчих заходів;
- кримінально-процесуальна – відображає одну з напрямків діяльності податкової міліції з проведення кримінально-процесуальних дій щодо притягнення до кримінальної відповідальності;
- науково-творча – означає застосування в індивідуальній та груповій контрольній діяльності нестандартних прийомів, інтуїції; а також внесення пропозицій щодо процедур контрольної-перевірочної роботи і нормам податкового законодавства.

Прояв тих чи інших функцій податкового контролю відображено в роботі управлінь та відділів податкової служби, які організовані виходячи із завдань і функцій податкового контролю.

В цілому податковий контроль можна розглядати як організацію безперервного процесу контрольних дій і методів, що мають різну форму на певних стадіях або етапах контрольної-перевірочної роботи. Так, постановка на облік платників податків – це форма контрольної роботи, регламентована відповідним податковим законодавством, яка являє собою повторювані прийоми і дії відносно постійно мінливих підконтрольних суб'єктів. Прийом і перевірка податкової звітності від платників податків – являють собою повторювані контрольні дії з прийому та перевірки податкової звітності, які здійснюються вже на основі інших нормативно-правових актів. Тобто з'являються нові правові норми, що регулюють правовідносини суб'єктів

податкового контролю і використовуються інші форми і методи контрольної роботи щодо підконтрольних суб'єктів. Подібним чином, можливо, розглянути весь процес контрольної-перевірочної роботи.

Основні елементи податкового контролю, взаємодіють між собою і проявляють свої властивості на певних етапах податкового контролю. Тому вони повинні підлягати сукупній оцінці з точки зору виконання поставлених завдань і функцій у рамках етапу. Подібна оцінка етапів контрольної-перевірочної діяльності повинна входити в систему загального оцінювання ефективності податкового контролю, оскільки аналітичні дослідження етапів або стадій контрольного процесу, по суті, є способом виявлення резервів підвищення ефективності всієї системи податкового контролю.

Таким чином, для проведення комплексної оцінки системи податкового контролю необхідна оцінка основних етапів контрольної-перевірочної діяльності з метою визначення рівня виконання поставлених завдань і функцій для досягнення задекларованої мети податкового контролю.

Отже, податковий контроль – це безперервний процес, що складається з ряду етапів, кожен з яких має циклічний характер, проходить в різних правових умовах, має свою характеристику основних елементів і вирішує певні для кожного етапу завдання контрольної діяльності. Критеріями виділення етапів або стадій податкового контролю можуть служити:

Особливі правові норми, що використовуються на кожному етапі;

Особливі форми, методи та інші елементи податкового контролю;

Яскраво виражений циклічний характер вироблених контрольних дій і прийомів;

Виконання певних завдань і функцій, властивих кожному етапу податкового контролю;

Наявність взаємозв'язку і взаємозумовленості етапів контрольної-перевірочної роботи.

Більшість авторів виділяють стадії податкового контролю, виходячи з планування та проведення документальних перевірок [52, с. 134], що не

охоплює інші сфери податкового контролю. У свою чергу Ногіна О.А. пропонує виділити наступні етапи податкового контролю:

Етап 1. Проведення обліку організацій і фізичних осіб у податкових органах;

Етап 2. Підготовчий етап здійснення податкового контролю;

Етап 3. Призначення заходів податкового контролю;

Етап 4. Проведення заходів податкового контролю;

Етап 5. Оформлення результатів заходів податкового контролю і складання підсумкового документа;

Етап 6. Обмін контрольної інформацією з уповноваженими органами [52, с. 139].

Автор розширила кількість етапів, однак, запропонований перелік не дозволяє охопити весь процес контрольної-перевірочної діяльності.

Поролло Є.В., також як і Завгородній В.П. вважають, що податковий контроль включає в себе наступні стадії:

- реєстрація та облік платників податків;
- прийом податкової звітності;
- здійснення камеральних перевірок;
- нарахування платежів до сплати;
- контроль за своєчасною сплатою нарахованих сум;
- проведення документальних перевірок;
- контроль за реалізацією матеріалів перевірок і сплатою нарахованих фінансових санкцій та адміністративних штрафів [33, с. 46].

Запропоновані стадії найбільш повно відображають процеси податкового контролю, проте, враховуючи функції та критерії виділення етапів контрольної діяльності, вважаємо за доцільне запропонувати наступні етапи і підетапи контрольної-перевірочної діяльності в податковій сфері:

1. Інформаційно-роз'яснювальна робота з платниками податків. Являє собою організацію масово-роз'яснювальної та індивідуальної роботи з

доведення податкової інформації до платників податків (організація симпозіумів, семінарів, особистих і телефонних консультацій, виступів у ЗМІ), подання роз'яснень податкового законодавства та в цілому формування податкової культури суспільства. Метою етапу є здійснення профілактичного контролю з метою зниження податкових правопорушень. Значення першого етапу важко переоцінити, тому профілактичний контроль є найекономічнішим, фінансово безпечним для платників податків і визначає результати наступних етапів контролю. Таким чином, на даному етапі реалізується виховно-профілактична, науково-творча і правова функції податкового контролю.

2. Адміністративно-обліковий етап контрольної роботи. Включає два підетапи.

2.1. Реєстрація та облік платників податків в контролюючих органах.

Метою даного підетапу є отримання інформації про платника податків для подальшого планування та здійснення різних видів податкового контролю, при цьому реалізується інформаційно-пізнавальна та правова функції податкового контролю.

2.2. Прийом і перевірка звітності від підконтрольних суб'єктів. Нарахування платежів до бюджету.

Даний підетап характеризується діями по прийому, формальній, логічній та арифметичній перевірці зданої податкової звітності, а також нарахування платежів до бюджету в особистій картці платника податків, зареєстрованого та поставленого на облік, унаслідок проходження попереднього підетапу. На даному підетапі на основі автоматизованої обробки відбувається виявлення кола платників податків, що не здали звітність і не сплатили податки і збори або несвоєчасно сплачують податкові зобов'язання.

Метою підетапу є здійснення оперативного контролю з метою своєчасного забезпечення податкових надходжень і притягнення до відповідальності по дотриманню окремих норм податкового законодавства. У даному випадку реалізується контрольна-аналітична, фіскальна, каральна і правова функції податкового контролю.

3. Оперативно-розшукова діяльність. Представлена оперативним управлінням податкової міліції щодо виявлення нелегальної підприємницької діяльності і пошуку незареєстрованих платників податків (фіктивних адрес реєстрації), а боротьби з відмиванням коштів, отриманих злочинним шляхом [58]. Метою етапу є запобігання злочинам та іншим правопорушенням у сфері оподаткування, їх розкриття, пошук платників, які ухиляються від сплати податків, відсутніх за місцем їх реєстрації. У ході даного етапу реалізується правова, оперативно-розшукова, кримінально-процесуальна, контрольна-аналітична, каральна, фіскальна, профілактична функції податкового контролю.

4. Виїзна контрольна діяльність. Включає два підетапи.

4.1. Планування виїзних форм податкового контролю.

Являє собою проведення попереднього аналізу інформації з різних джерел з метою виділення із сукупності платників податків ряду суб'єктів з підвищеним ризиком можливих податкових правопорушень. На даному етапі також здійснюється обмін інформацією з іншими контролюючими органами та на підставі всебічного аналізу приймається рішення про проведення виїзних форм податкового контролю та вирішуються інші організаційні питання, що дозволяють скоординувати діяльність податкової служби з іншими контролюючими органами. Метою попереднього планування є максимально достовірне визначення кола потенційних порушників податкового законодавства та планування організації перевіркової діяльності на основі раціонального використання трудових і матеріальних ресурсів контролюючого органу.

У даному випадку реалізується інформаційно-пізнавальна, контрольна-аналітична, мотивуюча і правова функції податкового контролю.

4.2. Проведення виїзних контрольних заходів.

В українському податковому законодавстві розрізняють планові та позапланові виїзні перевірки [39, с. 4]. Проведення виїзних податкових перевірок здійснюється спеціальними методами податкового контролю. На цьому етапі відбувається оформлення контрольних дій та контроль за

виконанням рішень контролюючих органів, винесених за результатами перевірок. Метою підетапу є проведення документального контролю, заснованого на перевірці первинних документів і товарно-матеріальних цінностей, виявлення відхилень у дотриманні чинного податкового законодавства та притягнення до відповідальності за податкові правопорушення. В даному випадку реалізуються інформаційно-пізнавальна, контрольна-аналітична, каральна, фіскальна, мобілізуюча, науково-творча, правова і частково мотивуюча функції податкового контролю, що дозволяє підкреслити важливість даного підетапу щодо інших, тому на даному підетапі виявляються всі функції податкового контролю.

#### 5. Стягнення податкової заборгованості. Арешт активів.

Виділення названого етапу, обумовлено попереднім проведенням ряду контрольних заходів – виїзних та невиїзних видів податкових перевірок. Мета етапу – реалізація результатів різних форм податкового контролю за допомогою стягнення несплачених платежів до бюджету та протидія незаконній фінансово-господарській діяльності суб'єктів господарювання. На даному етапі реалізується фіскальна, каральна і правова функції податкового контролю.

#### 6. Судові процедури. Апеляція.

На даному етапі здійснюється процедура оскарження контрольних дій податкового органу, а також представлення інтересів податкового органу в суді, аналіз чинного податкового законодавства та обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства. Мета етапу – реалізація прав і обов'язків суб'єктів податкового контролю. В даному випадку реалізуються фіскальна, каральна, науково-творча і правова функції податкового контролю.

Виділені етапи контрольної-перевірочної діяльності можна представити одночасно як послідовні і паралельні процеси, тому вони взаємозумовлені і мають безперервний характер (рис. 1.1).

Представлені на рис. 1.1 взаємозв'язки і взаємозалежності етапів і підетапів податкового контролю дозволяють провести комплексний

послідовний аналіз контрольної діяльності з метою оцінки ефективності податкового контролю, виявлення причин отриманих результатів і визначення найбільш значущих аспектів контрольної-перевірочної діяльності.

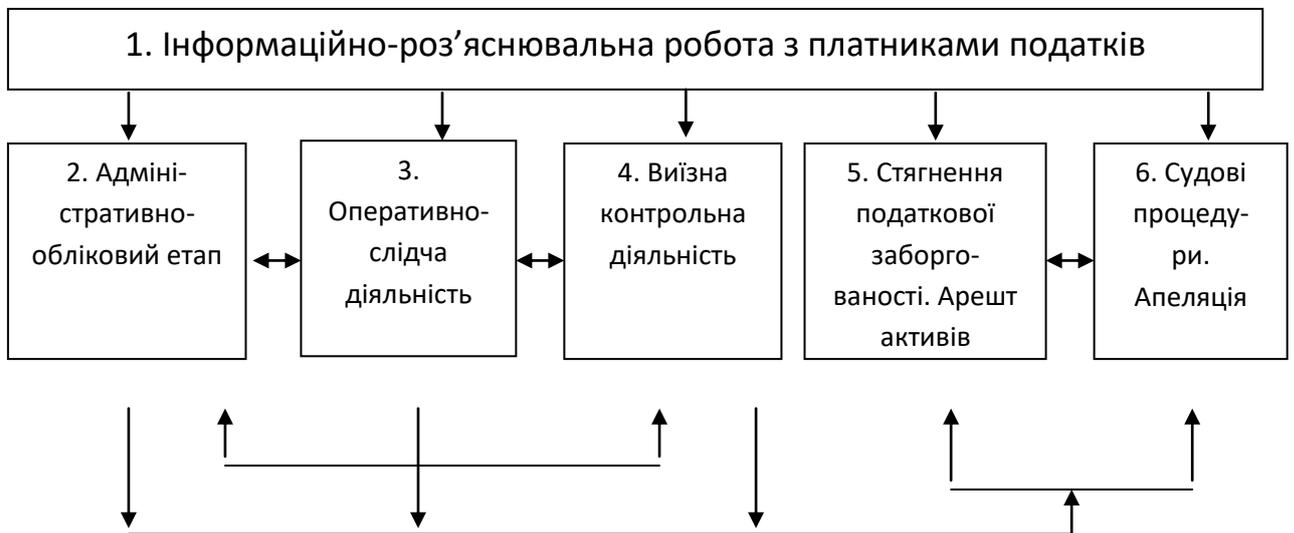


Рис. 1.1 – Етапи податкового контролю (розроблено автором)

Крім етапів податкового контролю існує класифікація його видів, теоретичне обґрунтування яких сприяє виділенню певних властивостей контролю, що виявляються в різних формах його проведення. Так, виділення і практична реалізація різних видів контролю, адекватних в певному просторі та часі, сприяє більш ефективній організації податкового контролю, що забезпечують проведення своєчасних і оптимально спрямованих контрольних заходів. Виділення видів являє собою класифікацію, тобто розподіл об'єктів (предметів, понять) на розряди, групи, види, класи відповідно з істотними відмітними властивостями, ознаками [9, с. 294].

Класифікація або виділення видів податкового контролю може бути здійснена на підставі виділення загальних ознак і взаємозв'язків всередині кожного елемента податкового контролю. Крім того, розглядаючи податковий контроль як діяльність, яка виявляється в певному просторі та часі, доцільно його розглядати і залежно від тимчасового чинника здійснення контрольних дій і місця їх проведення. Таким чином, виділимо два основних критерії

визначення видів податкового контролю: перший – в залежності від часу і місця проведення контрольних заходів, другий – залежно від елемента податкового контролю.

Для виділення видів податкового контролю за першим критерієм звернемося до теорії управління. Так, американський економіст, автор навчальної літератури з менеджменту, Річард Л. Дафт [44, с. 238] та інші економісти [7; 10; 12] розрізняють: попереджувачий або превентивний контроль, супутній контроль і контроль зі зворотним зв'язком або контроль за результатами.

У роботах з податкового контролю Хмелевська К.В., Ногіна О.А. [52; 75], на основі теорії державного фінансового контролю [19; 72] розрізняють:

1. Попередній податковий контроль – передбачає профілактику та попередження податкового законодавства. До форм попереднього контролю слід віднести встановлення на податковий облік юридичних і фізичних осіб, проведення семінарів з роз'яснення податкового законодавства, консультацій, виступів у засобах масової інформації і т.ін.;

2. Поточний (оперативний) – носить оперативний характер, проводиться у звітному періоді і здійснюється у вигляді прийому податкової звітності, проведення камеральних перевірок, вимог пояснень зі зданої звітності, обліку сплачених податків і зборів, проведення звірки особових рахунків з платниками податків і т.ін.;

3. Наступний – проводиться по закінченню податкових періодів, після формування об'єктів оподаткування і проходить у формі документальних поглиблених перевірок, що дозволяє розкрити недоліки попереднього і поточного контролю.

За першим критерієм можна виділити плановий і позаплановий контроль, камеральний і виїзний.

Запропонована класифікація видів податкового контролю показує, наскільки багатогранна і складна система сучасного податкового контролю. Виділення видів податкового контролю дозволяє проводити детальний аналіз

контрольних заходів і планувати контрольну діяльність, акцентуючи увагу на тих чи інших видах контролю, які є найбільш доцільними та адекватними для різних категорій платників податків в певний момент часу.

### **1.3 Правове регулювання податкового контролю в Україні**

Податкове законодавство України, виступаючи формою реалізації податково-правових норм, крім Податкового кодексу, містить досить широке коло нормативних актів, які регулюють відносини оподаткування. Основу податкового законодавства становили закони і найбільш важливі підзаконні акти (наприклад, декрети Кабінету Міністрів України у 1992-1993 рр.). Це нормативні акти, що встановлюють основні права й обов'язки учасників податкових відносин, правовий механізм справляння окремих податків чи зборів. Принципово змінилася ситуація з прийняттям Податкового кодексу України, який складається із норм, які саме і охоплюють регулювання всіх найважливіших відносин у сфері оподаткування.

Сферою регулювання Податкового кодексу України є група однорідних суспільних відносин, які визначають надходження коштів від платників до бюджетів у формі податків і зборів. У статті 1 Податкового кодексу України закріплено вичерпний перелік відносин, на регулювання яких спрямовано вплив цього документу:

- визначено перелік податків та зборів, що справляються в Україні;
- закріплено порядок адміністрування податків та зборів;
- встановлено правовий статус платників податків та зборів, їх права та обов'язки;
- закріплено компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю;
- врегульовано відповідальність за порушення податкового законодавства;
- визначено функції та правові основи діяльності органів державної податкової служби.

Згідно зі статтею 3 Податкового кодексу України до податкового законодавства України включено:

1. Конституцію України. Найбільш принципові положення, що регулюють основи оподаткування, закріплюються на конституційному рівні (повноваження органів влади й управління, загальні принципи оподаткування тощо). Конституція України містить цілий ряд норм та принципів, які визначають основи законодавчого впливу на податкові відносини та містять приписи, на які повинне спиратися все податкове законодавство. Однак вважати Конституцію України повністю податковим законом неможна. Слід враховувати, що в регулювання податкових відносин беруть участь лише деякі її статті.

2. Податковий кодекс України (далі – Кодекс) , який виступає основним законодавчим актом, який регулює відносини оподаткування, податкову систему в цілому, її основи, елементи правового механізму податку. У ньому поєднуються всі сторони регулювання податкової системи, всі аспекти справляння податків та зборів.

3. Митний кодекс України та інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України.

4. Чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування. Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені Податковим кодексом України, застосовуються правила міжнародного договору.

5. Нормативно-правові акти, прийняті на підставі та на виконання Податкового кодексу України та законів з питань митної справи. Ця складова охоплює велике коло нормативно-правових актів. Якщо виходити з того, що Податковий кодекс України є основним і, фактично, єдиним актом, що регулює справляння податків та зборів і всі відносини, які з цим пов'язані, то до подібних законів можна віднести або закони, які закріплюють компетенцію

контролюючих органів у сфері оподаткування, або закони, які мають вносити зміни до податкового законодавства.

Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору.

Основними засадами податкового законодавства України є:

1. загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;

2. рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

3. невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

4. презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

5. фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

6. соціальна справедливість – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

7. економічність оподаткування – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

8. нейтральність оподаткування – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

9. стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

10. рівномірність та зручність сплати – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

11. єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов’язкових елементів податку.

Загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено Кодексом, сплаті не підлягають.

У разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення Кодексу.

Податковий контроль проводиться контролюючими органами, до яких належать зокрема:

– податкові органи (центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його 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 центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи;

– митні органи (центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, його територіальні органи) – щодо дотримання

законодавства з питань митної справи та оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку із ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони.

Податковий контроль здійснюється шляхом:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- перевірок та звірок відповідно до вимог цього Кодексу, 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.

Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Взяттю на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають всі платники податків. Взяття на облік у контролюючих органах юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, у тому числі юридичних осіб - нерезидентів, які відкривають рахунки у банках України, а також самозайнятих осіб здійснюється незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору.

З метою проведення податкового контролю платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік у контролюючих органах за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, місцем

проживання особи (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку).

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів – комплекс заходів, що координується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій.

Податкова інформація, зібрана відповідно до Кодексу, зберігається в базах даних Інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику. Інформаційні системи і засоби їх забезпечення, розроблені, виготовлені або придбані центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, є державною власністю. Система захисту податкової інформації, що зберігається в базах даних Інформаційних систем, встановлюється центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику. Внесення інформації до баз даних Інформаційних систем та її опрацювання здійснюються контролюючим органом

Контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки. Камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених цим Кодексом, а фактичні перевірки – Кодексом та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.

Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних центрального органу

виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, даних СОД РРО.

Предметом камеральної перевірки також може бути своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків) та/або своєчасність реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, акцизних накладних та/або розрахунків коригування до акцизних накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних, виправлення помилок у податкових накладних та/або своєчасність сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання виключно на підставі даних, що зберігаються (опрацьовуються) у відповідних інформаційних базах.

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених цим Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок. Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з підстав, визначених Кодексом.

Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка. Документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу.

Документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою за заявою платника податків вважається перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику, до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку. Заява подається за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки, але не раніше офіційного повідомлення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, про запровадження проведення такої перевірки для відповідних платників податків: які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності; суб'єктів господарювання мікро-, малого; середнього підприємництва; інших платників податків. Форма заяви, порядок її подання, прийняття рішення про проведення електронної перевірки встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів,

дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Моніторинг умов контрольованих операцій здійснюється шляхом аналізу звітів про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення, глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файла) та звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній, будь-яких інших інформаційних джерел, та шляхом отримання податкової інформації

Порядок проведення моніторингу контрольованих операцій та опитування встановлюється Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення» від 14.08.2015 р.

Таким чином, ефективність податкового контролю визначається рівнем розвитку податкового законодавства, рівнем організації управлінської діяльності контролюючих органів, здатної забезпечити своєчасне надходження податкових зобов'язань у повному обсязі відповідно до чинного законодавства при оптимальному розмірі понесених витрат. Основний ефект податкового контролю повинен проявлятися в сумлінному виконанні платниками податків податкового законодавства, тобто характеризуватися як можна меншою кількістю податкових правопорушень, незначним рівнем тіньової економіки в поєднанні з оптимальним рівнем витрат на організацію контролю. Визначення оптимального рівня витрат має базуватися на економічно і соціально обґрунтованому кошторисі витрат з урахуванням національних особливостей економічного розвитку держави та можливою орієнтацією на економічно розвинені країни, в яких рівень добровільної сплати податкових зобов'язань досягає максимального значення.

## РОЗДІЛ 2

### ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИЗНАЧЕННЯМ НАРАХОВАНИХ ТА СПЛАЧЕНИХ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПО ПОДАТКАМ ТА ЗБОРАМ

#### **2.1. Критерії та показники ефективності податкового контролю за визначенням нарахованих та сплачених податкових зобов'язань по податкам та зборам**

Для визначення ефективності податкового контролю виділені етапи, види податкового контролю вимагають розробленої комплексної оцінки, заснованій на сукупності як кількісних, так і якісних показників.

Розглянемо окремі підходи до визначення ефективності податкового контролю, пропоновані вітчизняними та зарубіжними авторами.

Український вчений Шевчук В.О. визначає ефективність контрольної діяльності як здатність контролю вирішувати певні завдання [80, с. 53] і пропонує підходити до оцінки ефективності контролю виходячи з поняття «система контролю», тобто ефективність контролю залежить від активних елементів системи контролю, а саме контролюючої підсистеми.

Крім того, ефективність податкового контролю визначається, на думку автора, оптимальністю системи контролю: «відсутність як зайвої спрощеності, так і зайвої складності її побудови (конструкції) і функціонування» [80, с. 55]. Автор рекомендує здійснювати контроль згідно балансу сил зовнішнього середовища і самої системи контролю, враховуючи спрямованість контролю, час і періодичність його проведення, що не конкретизуючи запропоновані критерії.

На думку Шевчука В.О., найбільш цінним і економічним за витратами є превентивний контроль. Поточний контроль ефективний за умови своєчасного усунення відхилень, який не дасть їм розвинути в систему і не призведе до

значних відхилень, наступний контроль ефективний, якщо можливо усунути недоліки і не допускати їх у майбутньому [80, с. 57].

Дійсно, якісний податковий сервіс та доведення до свідомості платників податків необхідності та важливості своєчасного і точного визначення та сплати податкових зобов'язань призведе до скорочення витрат на здійснення окремих видів податкового контролю як для податкової служби, так і для платників податків, що відіб'ється і на показниках економічної ефективності податкового контролю. Однак, пропонуючи оцінювати активні елементи податкового контролю, автор не вказує на необхідність оцінки економічної ефективності податкового контролю як співвідношення результату і понесених витрат.

Український економіст Шиш А.М. пропонує використовувати системний підхід для аналізу податкових відносин, оцінюючи показники діяльності ДПС в залежності від напрямку податкових правовідносин. У податковому адмініструванні Шиш А.М. виділяє наступні напрямки і показники, які їх характеризують:

Інформування населення про податкові надходження і напрями їх використання.

Фінансова (податкова освіта).

Дотримання платниками податків вимог податкового законодавства.

Правовий захист платників податків.

Простота здійснення процедур податкових платежів та подання податкової звітності [82, с. 21-23].

Запропоновані автором показники є важливими при оцінці ефективності податкового контролю, однак автор не навів обґрунтування застосування зазначених показників.

Онищенко В. пропонує проводити оцінку ефективності ДПС за п'ятьма критеріями:

- надходження податкових зобов'язань у максимально повному обсязі;
- мінімізація часу на виконання контрольних функцій;

- оптимальний вибір методів і форм податкового контролю;
- оптимальна структура і організація контролюючого органу;
- вартість податкового контролю [55, с. 181].

Слідом за Карташовою Г.Н. Онищенко В. пропонує використовувати узагальнюючий показник по запропонованим критеріям у вигляді сум різниць між податковим потенціалом і фактично зібраними податковими надходженнями, які прагнуть до мінімуму [55, с. 185]. Однак реальність обчислення подібного показника викликає сумніви, крім того, необхідна і якісна оцінка ефективності податкового контролю, яка докладно не представлена авторами.

Більшість вчених – основоположників теорії контролю, у вигляді узагальнюючої кількісної характеристики пропонують визначати ефективність контролю порівнянням результатів до витрат на його проведення (Шохін С.О., Бурцев В.В., Жуков В.А., Соловйов Г.А. та ін.). Зазначений показник використовується і в ряді інших зарубіжних країн. Проте практично всі вчені вказують на неможливість за допомогою одного показника визначити ефективність системи контролю та пропонують використовувати ряд якісних показників: рівень автоматизації контрольних функцій; оцінка рішень, прийнятих на основі результатів контрольних дій, дотримання професійних стандартів та кодексу етики і т.д. Соловйов Г.А. пропонує використовувати інтегральний показник ефективності, який складається з ряду приватних показників з включенням соціального ефекту (підвищення авторитету контролюючого органу) і проявом мультиплікаційного ефекту у вигляді наступних додаткових надходжень до бюджету за рахунок, наприклад, вдосконалення методики перевірки. Однак кількісно визначити соціальний, мультиплікаційний ефект є досить проблематично.

Для узагальнюючої оцінки стану контрольної роботи використовується такий показник, як частка донарахованих платежів за результатами контрольної роботи в загальній сумі надходжень податків і зборів. Важливий показник –

співвідношення кількості виїзних перевірок з нульовим результатом до загальної кількості виїзних перевірок.

Для обчислення інших офіційних показників використовується єдиний підхід, а саме – співвідношення результатів контрольної роботи до чисельності працівників. Наведемо їх:

- сума донарахувань в розрахунку на один людино-день роботи співробітників, що здійснюють виїзні податкові перевірки;
- кількість результативних і безрезультатних перевірок у розрахунку на одного податкового інспектора, який здійснює виїзні податкові перевірки;
- ефективність виїзної перевірки (суми донарахованих і стягнутих платежів у розрахунку на одну перевірку);
- суми донарахованих і стягнутих платежів в розрахунку на одного перевіряючого;
- суми донарахованих і стягнутих платежів в розрахунку на одного співробітника податкового органу (управління, інспекція) [49];
- середньомісячні витрати на утримання одного працівника податкової служби;
- коефіцієнт випередження темпу зростання сум донарахованих несплачених податків (без урахування податкових санкцій і пені) за результатами контрольної роботи, до темпу зростання сум податків, нарахованих за деклараціями (розрахунками) за звітний період [34, с. 35-37].

Для проведення комплексної оцінки ефективності податкового контролю зазначений перелік вимагає доповнення як якісними, так і кількісними показниками.

Наздрачев Р.Б. пропонує використовувати такі показники для комплексної оцінки ефективності контрольної роботи податкових органів:

1. Зведений показник загальної ефективності контрольної роботи:

$$E_f \text{ загальна} = (P_v + P_k + P_{ev} + P_{ek} + Ш_v + Ш_k) / НП, \quad (1.1)$$

де П, Пе, Ш – додатково нараховані до бюджету (в результаті контрольної роботи) податки, пеня, штрафи, а індекси "в" і "к" позначають вид перевірки – "виїзна" і "камеральна" відповідно;

НП – нараховані податки згідно з поданими деклараціями платників податків.

Даний показник можна використовувати як по одному податку, так і за їх сукупністю.

На нашу думку, запропонований показник може мати обмежене застосування для часткової оцінки перевіркової роботи, без урахування діяльності підрозділів по стягненню несвоєчасно сплачених податків і зборів.

До зведеного показника загальної ефективності Наздрачевим Р.Б. запропоновані ряд показників, що виявляють причинно-наслідкові зв'язки, які потягли за собою той чи інший результат загальної ефективності контрольної роботи:

1. Коефіцієнт приховування (заниження) податків:

$$K_{пп} = P_v / НП, \quad (1.2)$$

де  $P_v$  – додатково нараховані податки за результатами виїзних податкових перевірок.

Значення даного показника характеризує зусилля податкових органів з виявлення занижених (неврахованих) об'єктів оподаткування.

2. Коефіцієнт нарахування пені:

$$K_{нп} = P_k / НП, \quad (1.3)$$

де  $P_k$  – нарахована пеня (по особовому рахунку) за несвоєчасне перерахування платежів до бюджету.

Даний показник характеризує, наскільки своєчасно платники податків перераховують обов'язкові платежі в бюджет. Він може характеризувати здатність (бажання) платника податків своєчасно виконувати обов'язки по сплаті, визначеної ним самим, суми податків.

3. Коефіцієнт виявлених помилок при заповненні податкових декларацій:

$$K_{пд} = P_k / НП, \quad (1.4)$$

де Пк – нараховані податки за результатами камеральних перевірок.

Даний показник характеризує зусилля податкових органів з виявлення допущених платниками податків помилок при заповненні податкових декларацій.

4. Коефіцієнт застосування санкцій за порушення податкового законодавства:

$$K_{ш} = (Шв + Шк) / (Пв + Пк), \quad (1.5)$$

де Шв і Шк – застосовані у вигляді штрафів податкові санкції

Значення даного показника характеризує ступінь (рівень) притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства. Співвіднесення суми пред'явлених штрафів до заниженої (прихованої) суми податків наочно показує використання наявних можливостей податкових органів щодо притягнення до відповідальності за податкове правопорушення [49].

Сучасні вчені та практики – Бірюков О.І., Свиридова Н.В., Суворов А.В. для комплексної оцінки ефективності податкового контролю пропонують використовувати ряд показників, що характеризують нарівні з виїзними формами контролю ефективність камеральних перевірок, зокрема, коефіцієнт додаткового нарахування за результатами камеральних перевірок, коефіцієнт виявлення податкових порушень за результатами камеральних перевірок, коефіцієнт проведених зустрічних перевірок, коефіцієнт спільних перевірок з правоохоронними органами і т.д. [5, с. 46].

Зюльманова М.В. в число показників, що характеризують якість роботи податкових органів, пропонує включити наступні показники: відсутність претензій з боку платників податків; оперативність розгляду запитів, що надходять; своєчасне повернення або залік надмірно сплачених сум податків і зборів; поліпшення інформаційної роботи [34, с. 33].

У розвинених країнах ефективність визначається рівнем виконання поставлених завдань перед податковою службою. Основними завданнями податкової служби США є:

Сприяти зміцненню добровільного виконання податкових законів;

Намагатися максимально задовольнити інтереси платників податків і зменшити адміністративне навантаження на них [18, с. 89].

Для їх вирішення, зокрема, запроваджено програму «Телефайл», що дозволяє отримувати дані від платника податків по телефону, за якими протягом декількох хвилин програма розраховує обсяг оподаткованого доходу та суму податку, при цьому не потрібно платникам податків заповнювати і здавати в будь-якому вигляді податкову звітність.

У європейських країнах одним з основних завдань податкової служби виділяють створення сприятливого громадського та адміністративного середовища для сплати податків. Виходячи з поставленого завдання, ефективність діяльності податкової служби виражається у двох формах: раціоналізація та спрощення традиційних податкових процедур. Головними напрямками в цій сфері виділяють концепцію «єдиного вікна», «єдиної декларації» і «єдиного платежу» (на єдиний банківський рахунок). Так можна навести приклад Італії, в якій в останні роки реалізується програма формування єдиної інформаційної системи міністерства фінансів. На базі цієї системи вводиться нова форма єдиної податкової декларації, у якій об'єднані розрахунки прибуткового податку (або податку на прибуток), ПДВ, внесків по соціальному страхуванню і регіонального податку. Одночасно здійснюється перехід до системи «єдиного податкового платежу». Для управління цією системою створено спеціальний підрозділ податкової служби, який займається розподілом надходжень грошових платежів між різними ланками бюджетної системи.

У Швеції діє система «єдина декларація – єдиний рахунок – єдиний платіж», яка передбачає відправку платнику податків – фізичній особі заповненої податкової декларації з прибуткового податку (один раз на три роки податок на нерухомість), яку він повинен підписати або заявити про свою незгоду і перерахувати на податковий рахунок визначену суму. Наявна переплата по податках повертається на банківський рахунок платника або зберігається на податковому рахунку з нарахуванням відсотків. Для

підприємств передбачено єдину щомісячну декларацію з ПДВ, соціальних платежів і прибуткового податку для найманих осіб. З податку на прибуток надається річна декларація за підсумками минулого року. Перерахування здійснюється на єдиний податковий рахунок [37, с. 71]

У Фінляндії з 2006 року оподаткування фізичних осіб повністю автоматизовано, податкова служба самостійно розраховує суми податкових зобов'язань за всіма видами податків фізичних осіб і посилає вже заповнену декларацію платнику податків, у разі згоди платник податків доплачує різницю або чекає повернення переплачених сум на свій особистий рахунок у банку. У разі незгоди платник податків надає свою інформацію про нарахування податків і зборів [57, с. 29].

Однією з найбільш ефективних визнана податкова служба Швеції, питома вага бюджетних витрат на утримання податкового управління якої складають 0,04% податкових надходжень [59, с. 39]. Основні особливості податкової системи Швеції, які забезпечують ефективне адміністрування податків і зборів є:

1) облік (реєстрація) усіх платників податків, а також виконання ними обов'язків зі сплати податку здійснюється комп'ютеризовано в рамках єдиної загальнодержавної системи;

2) утримання податків в переважній більшості випадків проводиться у джерелі доходу;

3) податок сплачується щомісяця в якості попереднього платежу в рахунок зобов'язань по майбутнім періодам. Конкретні умови виплат (розмір, терміни і т.д.) Варіюються залежно від статусу платника податків;

4) кожна юридична і фізична особа мають спеціальний податковий рахунок, баланс за яким формується в кінці року або в інші встановлені терміни; у разі надлишків за рахунками на них державою нараховуються та виплачуються відсотки; протягом року податкові служби регулярно направляють всім платникам податків виписки по рахунках, інформуючи про їх стан, пропонуючи в разі необхідності доплатити відсутні суми;

5) роботодавці, інші особи, які виплачують той чи інший дохід, зобов'язані регулярно інформувати податкові органи про зроблені ними виплати. Аналогічний обов'язок виникає і при здійсненні операцій з нерухомістю, а також в деяких інших випадках;

б) поряд з податковими органами функціонує державна служба майнових стягнень. Працівники служби користуються досить широкими повноваженнями, поєднують в собі компетенцію правоохоронних органів і свого роду «судових» приставів, в обов'язки яких входить примусове стягнення сум несплачених податків [56].

Проаналізувавши різні підходи до визначення ефективності податкового контролю, слід зазначити два основних напрямки. Перший напрямок представлено в основному українськими та російськими вченими і практиками і припускає використання більшою мірою кількісних показників, що характеризують основні напрямки роботи податкових органів, в т.ч. і показники економічної ефективності. Другий напрямок застосовується в розвинених країнах і передбачає більший акцент на якісних показниках, таких як раціоналізація праці податкових службовців за допомогою автоматизації та спрощення податкових процедур, сприяння добровільній сплаті податкових зобов'язань, тобто передбачає постановку стратегічних завдань і визначення шляхів їх вирішення.

На нашу думку, при визначенні ефективності такої складної управлінської системи як податковий контроль повинен бути використаний комплексний підхід, який передбачає оцінку кількісних і якісних показників по всіх основних етапах контрольної роботи.

## 2.2. Загальні показники роботи Державної податкової служби України

Відповідно до ст. 19-1 ПК України органи Державної податкової служби України здійснюють адміністрування податків, зборів, платежів, у тому числі проводять відповідно до законодавства перевірки та звірки платників податків; контролюють своєчасність подання платниками податків та платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків, зборів, платежів; здійснюють контроль за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість; здійснюють контроль за встановленими законом строками проведення розрахунків в іноземній валюті; формують та ведуть Державний реєстр фізичних осіб - платників податків, Єдиний банк даних про платників податків - юридичних осіб, реєстри, ведення яких покладено законодавством на контролюючі органи; забезпечують ведення обліку податків, зборів, платежів; здійснюють інші функції.

Аналіз проведених перевірок органами Державної податкової служби України за 2020 р. представлений на Рис 2.1.



Рис.2.1 – Аналіз проведених перевірок органами Державної податкової служби України за 2020 р. [69]

У 2020 році податковими органами проведено 42,4 тис. перевірок, в т.ч. 1094 тис. планових перевірок, 23,9 тис. позапланових, 1606 тис. фактичних перевірок. За результатами перевірок донараховано 17,7 млрд. грн. та упереджено несплату податків на суму 2,4 млрд. грн.

З початку 2021 року проведено 0,9 тис. документальних планових та 22,0 тис. позапланових перевірок, 11,5 тис. фактичних перевірок суб'єктів господарювання, що здійснюють продаж підакцизних товарів (за якими прийнято ППР та термін сплати настав), та 1,1 тис. зустрічних звірок платників податків.

За результатами контрольної-перевірочної роботи донараховано до державного та місцевих бюджетів 46 374,3 млн грн, зменшено збитки на 7 076,4 млн грн, зменшено заявлену до відшкодування суму ПДВ на 764,2 млн грн та від'ємне значення об'єкта оподаткування ПДВ на 2 607,4 млн гривень.

Узгоджено 7 042,6 млн грн донарахованих грошових зобов'язань (у т.ч. за актами перевірок звітного періоду 2 167,7 млн грн, за актами минулих років – 4 874,9 млн грн). Рівень узгодженості 15,2 відс. (у т.ч. за видами перевірок: плановими – 10,2 відс., позаплановими – 49,0, фактичними – 64,6 відсотка).

Надійшло (погашено) 2 766,9 млн. грн донарахованих сум (у т.ч. за актами перевірок звітного періоду 671,2 млн грн, за актами минулих років – 2 095,7 млн грн). Рівень стягнення узгоджених грошових зобов'язань, з урахуванням надходжень за актами минулих років – 39,7 відсотка.

Протягом січня-червня 2021 року підрозділами аудиту територіальних органів ДПС за напрямками роботи щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки та порядку здійснення платниками розрахункових операцій, наявності ліцензій, у т.ч. щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, оформлення трудових відносин працівниками (найманими особами): завершено 12,2 тис. фактичних перевірок, за якими встановлено порушень на 409,7 млн грн штрафних (фінансових) санкцій; за 11,5 тис. перевірок рішення на 393 млн грн вже прийнято та термін сплати настав.

В результаті проведення податкового контролю органами податкової служби виявлено порушень на суму 17778 млн. грн. у 2020 році (Рис. 2.2).



Рис.2.2 – Зафіксовані органами Державної податкової служби України у 2020 р. [69]

Протягом січня-червня 2021 року територіальними органами ДПС проведено 12,2 тис. фактичних перевірок, за якими встановлено порушень на суму 409,7 млн грн штрафних (фінансових) санкцій.

За 11,5 тис. перевірок на суму 393 млн грн вже прийнято рішення та настав термін сплати. Надійшло до бюджету 75,6 млн гривень.

У зв'язку із поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19) і запровадженням карантину на усій території України та мораторію на проведення перевірок контрольні заходи підрозділів фактичних перевірок у першому півріччі 2021 року були зосереджені на дозволених заходах контролю, а саме на перевірках суб'єктів господарювання, що здійснюють продаж підакцизної групи товарів.

У січні – червні 2021 року здійснювались контрольні заходи з питань правильності утримання та перерахування до бюджетів податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску при виплаті

заробітної плати та інших доходів громадянам.

За результатами таких перевірок до бюджетів донараховано 174,7 млн грн податку на доходи фізичних осіб, 86,7 млн грн єдиного внеску та 13,0 млн грн військового збору.

Завдяки заходам податкового контролю у 2021 році податковими органами виявлено 17 громадян, що здійснювали підприємницьку діяльність без державної реєстрації. Крім того, за результатами інших заходів до державної реєстрації залучено 12,1 тис. таких громадян. До бюджетів додатково сплачено 13,4 млн. грн. податків та зборів та 17,7 млн. грн. єдиного внеску.

Щодо взаємодії з правоохоронними органами: на виконання доручень правоохоронних органів (за листами, постановами, службовими записками/крім ухвал суду), які надавались під час розслідування кримінальних проваджень, у січні – червні 2021 року проведено 1 документальну перевірку, за якою донараховано, узгоджено та сплачено до бюджету 3,9 млн грн, зменшено суму від’ємного значення об’єкта оподаткування податком на прибуток 0,6 млн гривень. Крім цього, за актами минулих років у січні – червні 2021 року до бюджету надійшло 1,5 млн гривень. Взаємодія з правоохоронними органами у 2020 році представлена на Рис. 2.3.



Рис.2.3 – Передано аналітичних даних органами Державної податкової служби України до правоохоронних органів у 2020 р. [69]

З метою вирішення проблемних питань, усунення обставин, які перешкоджають проведенню документальних перевірок, забезпеченню ефективного проведення контрольно-перевірочних заходів: на адресу правоохоронних органів направлено 5 листів щодо сприяння у наданні доступу до вилучених документів по 267 суб'єктах господарювання по 79 суб'єктах господарювання (в окремих випадках документи різними правоохоронними органами вилучались кілька разів); по 114 суб'єктах господарювання надано доручення територіальним органам ДПС активізувати роботу щодо отримання доступу до вилучених правоохоронними органами документів у суб'єктів господарювання за фактами, встановленими під час документальних перевірок контролюючих органів у червні поточного року.

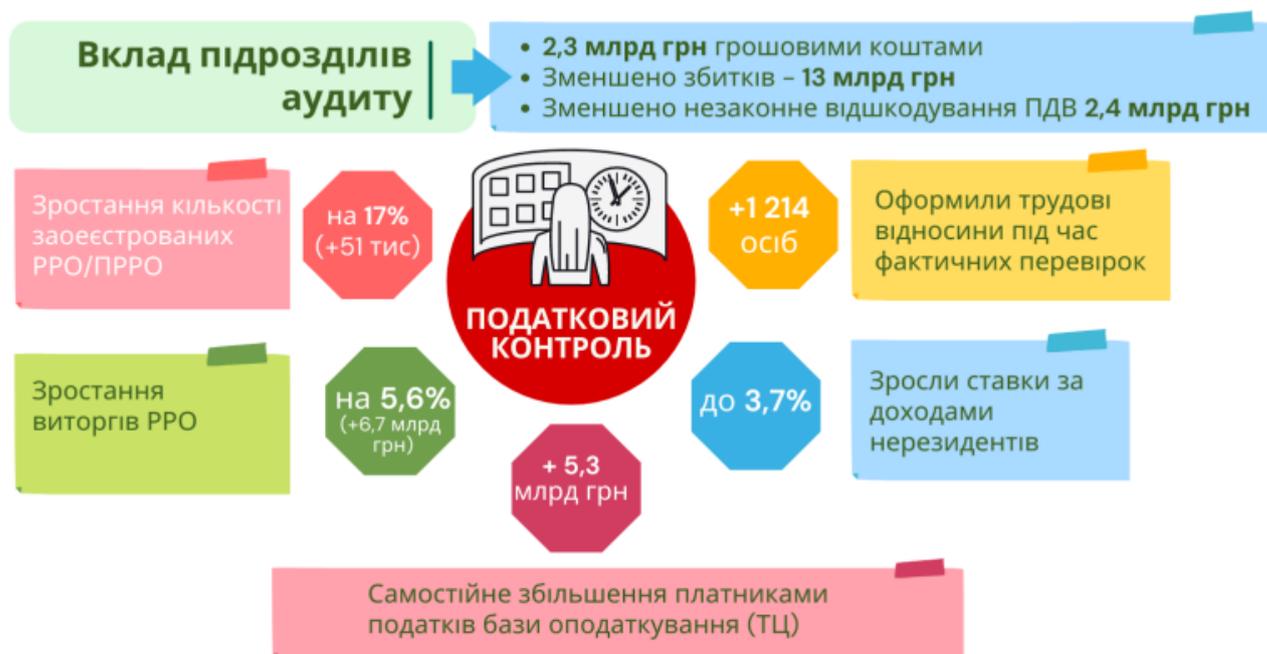


Рис.2.4 – Результати податкового контролю органів Державної податкової служби України у 2020 р. [69]

Результати податкового контролю органів Державної податкової служби України у 2020 р. представлені на Рис. 2.3. У порівнянні з періодом січень – червень 2021 року завдяки заходам податкового контролю податковими органами виявлено 0,6 тис. найманих осіб, праця яких використовувалась роботодавцями без оформлення трудових відносин. Крім цього, як наслідок роботи робочих груп з питань легалізації зарплати та зайнятості населення,

роз'яснювальної роботи, роботодавцями додатково укладено 48,9 тис. трудових угод з найманими працівниками. До бюджетів додатково надійшло 56,2 млн грн податку на доходи фізичних осіб та військового збору, а також 63,3 млн грн єдиного внеску.

За січень – червень до державного бюджету спрямовано 2 449,6 млн грн. у частині погашення податкового боргу.

Протягом першого півріччя 2021 року з метою забезпечення максимальних надходжень в рахунок погашення податкового боргу проводилась робота по виконанню встановлених завдань з погашення боргу за рахунок реалізації майна, яке перебуває у податковій заставі, та безхазяйного майна, а також іншого майна, що переходить у власність держави, загальною сумою 50,2 млн гривень.

Динаміка податкового боргу до зведеного бюджету за 2017-2020 роки зображена на Рис. 2.5.

ДЕРЖАВНА  
ПОДАТКОВА СЛУЖБА  
УКРАЇНИ

### ДИНАМІКА ПОДАТКОВОГО БОРГУ ДО ЗВЕДЕНОГО БЮДЖЕТУ ЗА 2017-2020 РОКИ, МЛРД ГРН



Рис.2.5 – Динаміка податкового боргу до зведеного бюджету за 2017-2020 роки [69]

## ДИНАМІКА КІЛЬКОСТІ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ, ЩО МАЮТЬ ПОДАТКОВИЙ БОРГ ЗА 2017-2020 РОКИ, ТИС. ОСІБ



Рис.2.6 – Динаміка платників податків, що мають податковий борг за 2017-2020 роки [69]

Кількість платників податків, що мають податковий борг має тенденцію до зростання з 2017 року по 2020 рік.

Важливим показником діяльності органів податкового контролю є результати розгляду скарг платників податків щодо перегляду рішень контролюючих органів. Протягом першого півріччя 2021 року надійшло 4 919 скарг (заяв) на 7 269 податкових повідомлень-рішень (рішень, вимог).

Розглянуто 4 902 скарг (заяв) на 7 148 податкових повідомлень-рішень (рішень, вимог) на загальну суму 13 144, 02 млн.грн:

- залишено без змін 4 520 податкових повідомлень-рішень (рішень, вимог) на 10 689,1 млн.грн;
- скасовано повністю 2 128 податкових повідомлень-рішень (рішень, вимог) на 1 800,32 млн.грн;
- скасовано частково 500 податкових повідомлень-рішень (рішень, вимог) на 654,59 млн.грн.

На нашу думку необхідно проводити якісний аналіз причин виникнення податкового боргу; впровадити класифікацію боржників за галузевою ознакою, обсягами діяльності; класифікувати підприємства по групах залежно від прогнозованого строку погашення податкового боргу; затвердити форму звітів по профілактиці податкового боргу для відділу масово-роз'яснювальної роботи та розробці пропозицій усунення законодавчих причин, що сприяють формуванню недоїмки.

За результатами розгляду скарг збільшено суму грошових зобов'язань на 4,9 млн.грн.

Результати розгляду скарг платників податків щодо перегляду рішень контролюючих органів за 2019 р., 2020 р. представлені на Рис. 2.7.

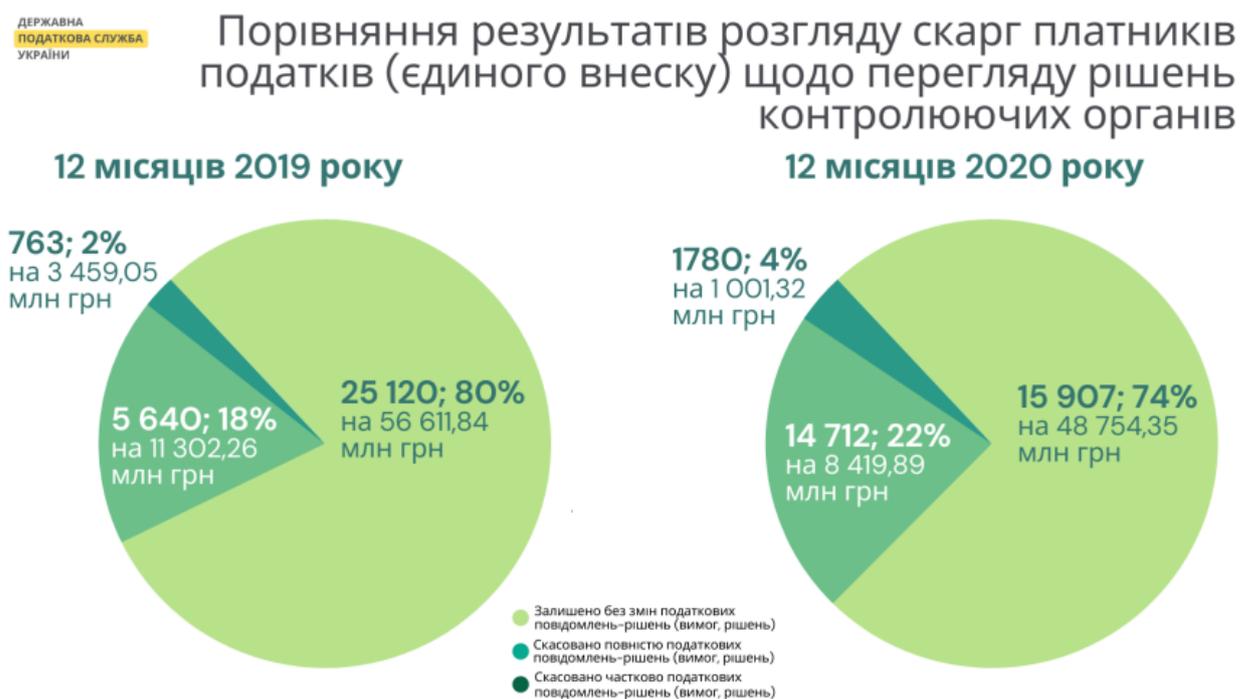


Рис.2.7 – Результати розгляду скарг платників податків щодо перегляду рішень контролюючих органів за 2019 р., 2020 р. [69]

Таким чином, запропоновані загальні показники оцінки роботи податкових органів демонструють рівень роботи податкових органів з платіжною дисципліною, податковим боргом, характеризують результати контрольно-перевірочної роботи та економічну ефективність податкового контролю, а

також демонструють зворотний зв'язок оцінки податкового контролю платниками податків і самими співробітниками податкової служби. При оцінці загальних показників нами отримані невисокі результати, за винятком роботи з платіжною дисципліною і податковим боргом. Для визначення основних причин отриманої оцінки і виявлення резервів підвищення ефективності податкового контролю необхідно провести більш детальний аналіз по етапах контрольно-перевірочної діяльності.

### **2.3. Дослідження результативності контрольних процедур**

Для повноцінної оцінки ефективності податкового контролю потрібно поглиблений аналіз всіх етапів контрольно-перевірочної роботи. Проведення комплексного аналізу передбачає використання ряду кількісних і якісних показників по кожному етапу контрольної роботи податкової служби.

Перший етап податкового контролю – інформаційно-роз'яснювальна робота з платниками податків. Для аналізу використовуємо наступні показники, які застосовуються в роботі податкової служби, а також запропоновані окремими авторами:

- кількість і тематика проведених семінарів для платників податків;
- кількість випущених публікацій інформаційного та роз'яснювального характеру;
- кількість проведених індивідуальних консультацій кожним працівником даного відділу;
- кількість відповідей на письмові запити платників податків;
- відсутність претензій з боку платників податків;
- оперативність розгляду запитів, що надходять.

На нашу думку зазначені показники доцільно доповнити аналізом якісних показників:

- проведення аналізу письмових та усних звернень з метою виявлення найбільш проблемних питань для внесення пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства, відстеження їх прийняття в перспективі;

- визначення ефективності інформаційно-роз'яснювальної роботи, на основі співвіднесення рівня податкових правопорушень платників, які користуються продуктом такої роботи до рівня податкових правопорушень платників, не вдаються (рідко звертаються) до податкового сервісу;

- оцінку контрольної діяльності податкової служби: «адміністративно-обліковий етап контрольної роботи», що включає наступні види діяльності:

- реєстрація та облік платників податків;
- прийом і перевірка звітності від підконтрольних суб'єктів, нарахування платежів до бюджету.

Оцінку реєстрації та обліку платників податків у податковій службі в даний час проводять у вигляді відображення динаміки постановки на облік платників податків як в розрізі податків, так і в цілому по податковій службі.

На нашу думку необхідно впровадити використання якісних показників розглянутого етапу:

- оцінка часу взяття на облік і процесів автоматизації даного етапу;
- аналіз порушень при реєстрації, взятті на облік і своєчасності внесення змін до облікової картки платника податків; аналіз причин порушень.

В цілому облік платників податків покликаний забезпечувати своєчасність, достовірність та повноту відомостей про зареєстрованих платників, бази оподаткування та поточні зміни, що відбуваються у видах діяльності, майні та складі посадових осіб платників податків.

Облік платників податків є основою адміністрування та подальшого здійснення податкового контролю органами податкової служби. Короткий алгоритм отримання відомостей для обліку можна представити у вигляді схеми (рис. 2.5). Як видно зі схеми, державна реєстрація як суб'єкта підприємницької діяльності означає і взяття на податковий облік, термін – наступного дня після

отримання відомостей від державного реєстратора. Взяти на податковий облік можна і безпосередньо в органах податкової служби за бажанням потенційного платника податків, надавши необхідні документи [61,с. 76].

Далі відомості надходять у відповідні підрозділи податкової служби, в т.ч. в органи податкової міліції, де на кожного платника податків заводиться особова справа, в якій накопичуються відомості про нього.

Таким чином, можна зробити висновок про наявність продуманої і перевіреної на практиці методики взяття на податковий облік і достатню оперативність даного етапу податкового контролю.

Наступна форма податкового контролю в рамках даного етапу – прийом і перевірка податкової звітності, нарахування платежів до бюджету, або, інакше кажучи, безвиїзний (камеральний) податковий контроль.

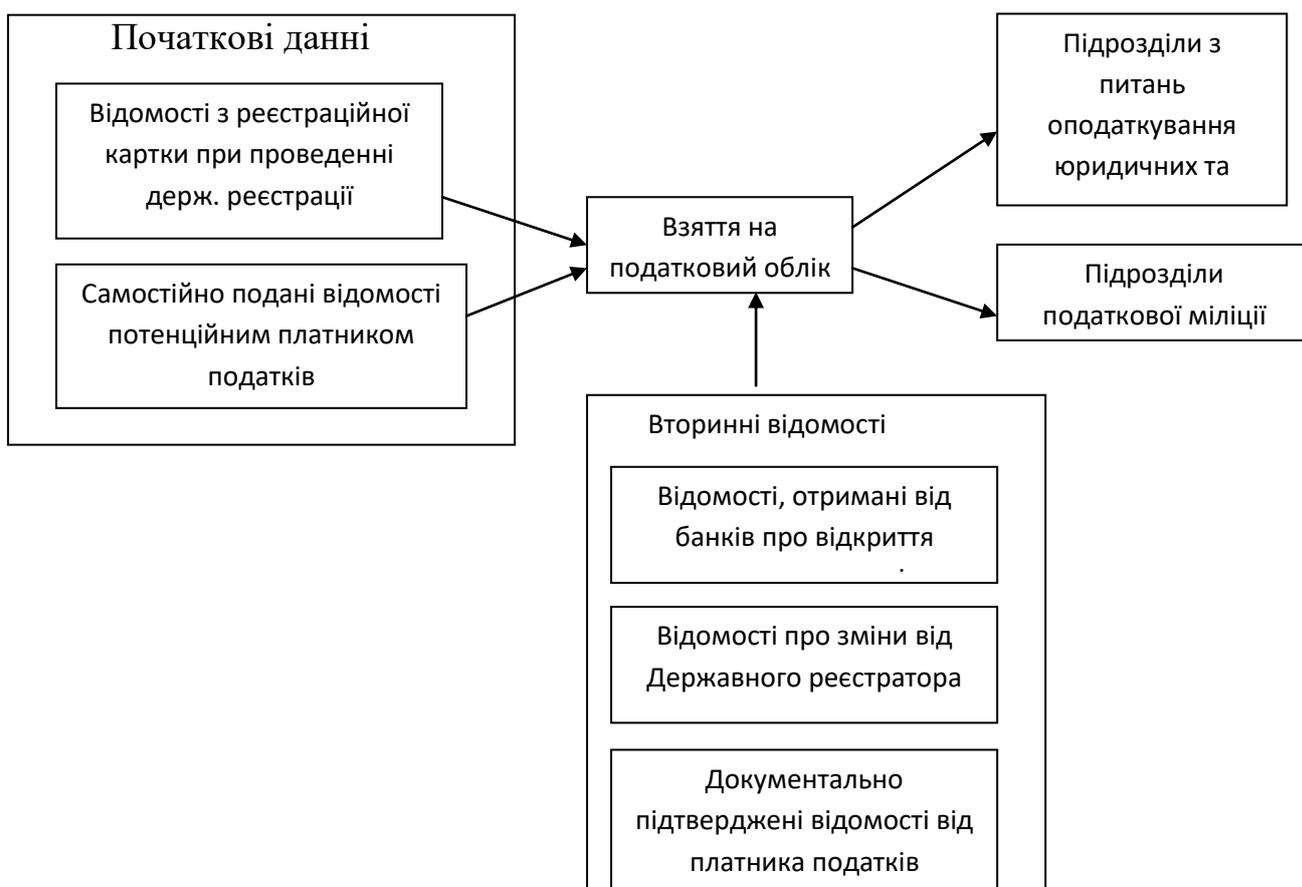


Рис. 2.8 – Формування бази платників податків в податкових органах: взяття на податковий облік (розроблено автором)

Оцінка наступного етапу контрольної діяльності – «стягнення податкової заборгованості, арешт активів» у податковій службі в даний час проводиться за наступними показниками:

– аналіз проведених заходів з погашення податкового боргу: виставлені податкові вимоги, проведення оформлення процедури податкової застави, опис активів, реалізація активів на публічних торгах або через роздрібну торговельну мережу, підготовка документів про визнання платника банкрутом;

– характеристика договірних відносин з платниками податків – оформлення договорів відстрочення та розстрочення податкових зобов'язань;

– визначення питомої ваги податків у загальній сумі податкового боргу.

Забезпечення рівня стягнення передбачених законодавством податкових платежів визначимо за допомогою наступних показників (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Показники забезпечення рівня справляння податкових платежів [82, с. 21]

№	Показники	Формула	Пояснення
1	2	3	4
1.	Коефіцієнт рівня результатів контрольно-перевірочної роботи (КПР) в «добровільних» надходженнях податків	$K_{пп1} = Подв + Подк + Шв + Шк + Пв + Пк / Пдп;$ $K_{пп2} = \text{нарахування} / (Подв + Подк + Шв + Шк + Пв + Пк) / Пдп$	<p>Пдп – податки, які були сплачені «добровільно»</p> <p>Пдп = Пфакт – Ппс – Подв – Подк – Шв – Шк – Пв – Пк;</p> <p>Нпс – податки, які були примусово стягнені (реалізація активів платників податків – боржників)</p> <p>Подв – податки, які надійшли за результатами виїзних перевірок;</p> <p>Подк – податки, які надійшли за результатами камеральних перевірок</p> <p>Шв – штрафи за виїзними перевірками</p>

## Продовження табл. 2.1

1	2	3	4
			Шк – штрафи за камеральними перевітками Пв – пеня за виїзними перевітками Пк – пеня за камеральними перевітками
2.	Коефіцієнт (питома вага) податків, що надійшли і результатів КПР до загальної суми податків, що надійшли	$K_{пшпп} = \frac{\text{Подв} + \text{Подк} + \text{Шв} + \text{Шк} + \text{Пв} + \text{Пк}}{\text{Пфакт}}$	
3.	Коефіцієнт нарахованих штрафів та пені за результатами КПР до загальної суми занижених податків і зборів	$K_{шпп} = \frac{\text{Шв} + \text{Шк} + \text{Пв} + \text{Пк}}{\text{Подв} + \text{Подк}}$ $K_{шпп1} = \frac{\text{Шв} + \text{Шк}}{\text{Подв} + \text{Подк}};$ $K_{шпп2} = \frac{\text{Пв} + \text{Пк}}{\text{Подв} + \text{Подк}}$	
4.	Коефіцієнт залучення до адміністративної відповідальності	$K_{ав} = \frac{\text{Чав}}{K_{п}}$	Чао – число осіб, притягнутих до адмін. відповідальності; Кп – кількість перевірок.
5.	Коефіцієнт (питома вага) адмін. штрафів у фінансових санкціях	$K_{шав} = \frac{\text{Ша}}{\text{Шк} + \text{Шв}}$	Ша – сума стягнутих адміністративних штрафів

## Продовження табл. 2.1

6.	Коефіцієнт притягнення до кримінальної відповідальності	$K_{кв} = Ч_{кв} / K_{п},$	Ч <sub>кв</sub> – число осіб, притягнутих до кримінальної відповідальності
7.	Коефіцієнт стягнення коштів при притягненні до кримінальної відповідальності	$K_{шкв} = Ш_{кв} / Ш_{к} + Ш_{в}$	Ш <sub>кв</sub> – сума стягнутих штрафів за рішенням суду при притягненні до кримінальної відповідальності.
8.	Коефіцієнт загальної ефективності	$E_{ф\ заг.} = (Подв + Подк + Пв + Пк + Шв + Шк) / НП$	НП – нараховані податкові зобов'язання

1. Коефіцієнт рівня результатів контрольно-перевірочної роботи (КПР) в «добровільних» надходженнях податків (Кнп) – використовується для характеристики рівня добровільної сплати податків на певній території і вказує на необхідність застосування тих чи інших методів превентивного і поточного контролю. Розрахований коефіцієнт по нарахуванню більш наочно продемонструє рівень добровільної сплати податків з урахуванням можливості сплати всіх фінансових санкцій та донарахувань.

2. Коефіцієнт (питома вага) податків, зборів, штрафів та пені, які надійшли за результатами виїзних і камеральних перевірок до загальної суми податків і зборів (Кпшпп) – вказує на результативність КПР, включаючи реалізацію фінансової відповідальності платників за податкові правопорушення.

3. Коефіцієнт нарахованих штрафів та пені за результатами виїзних і камеральних перевірок до загальної суми занижених податків і зборів (Кшпп), вказує на те, як співвідносяться суми штрафів до сум виявлених занижених

податкових зобов'язань. Можливо розрахувати окремо рівень штрафів до суми нарахованих податків і зборів та рівень пені. Порівняння цих показників дозволить визначити рівень двох видів фінансових санкцій до сум занижених податкових зобов'язань.

4. Методами боротьби з ухиленням від сплати податків є залучення до адміністративної та кримінальної відповідальності посадових осіб. Для загальної характеристики контрольної роботи податкової служби також необхідно використовувати дані про чисельність осіб, притягнутих до адміністративної та кримінальної відповідальності, а також про суми адміністративних штрафів, накладених на цих осіб та сум, отриманих в результаті залучення до кримінальної відповідальності. Дані показники (Кав і Кшав) співвідносяться із кількістю проведених перевірок для визначення рівня залучення до зазначених видів відповідальності.

5. Також можливо вказати і коефіцієнт загальної ефективності (Еф загальна) [49]. На нашу думку даний показник можна використовувати, якщо необхідно проаналізувати роботу інспекторів, що здійснюють різні види перевірок і врахувати суми податків і зборів, зазначених у деклараціях і розрахунках.

Оцінку третього напрямку другого критерію «економічна ефективність контрольної діяльності», проведемо на основі використання загальних показників економічної ефективності (табл. 2.6). Отримані результати відображені в табл. 2.7.

1. Загальні показники ефективності матеріальних та інших видів витрат (Ев). Даний показник (Ев1) відображає суму податків і зборів, що припадають на одну гривню витрат, зворотний показник (Ев2) показує суму витрат, втілених у кожній гривні податків і зборів.

2. Загальна економічна ефективність діяльності податкової служби (Ез) відображає загальний економічний ефект діяльності відповідного контролюючого органу.

Таблиця 2.2

Показники ефективності податкового контролю за оцінкою загальної ефективності контрольно-перевірочної діяльності [68]

№	Показники	Формула	Пояснення
1	Загальні показники ефективності матеріальних та інших видів витрат	$E_{в1} = \text{Пфакт} / B$ $E_{в2} = B / \text{Пфакт}$	B – середньорічна вартість витрат, окрім ФОП
2	Загальна економічна ефективність діяльності податкової служби	$E_{з} = \text{Пфакт} / (\text{ФОП} + B)$	

Результати проведених розрахунків свідчать про необхідність значного підвищення ефективності діяльності податкової служби України та проведення комплексного аналізу менеджменту податкової служби. Загалом за результатами оцінки критерію «виконання стратегії розвитку податкової системи за оцінкою рівня добровільної сплати податкових платежів» можна відзначити наступне:

- планові показники з податкових надходжень виконуються, в той же час спостерігається зниження рівня донарахувань за результатами перевіркової діяльності, низька питома вага адміністративних штрафів з посадових осіб платників податків;

- зовнішня оцінка респондентів показала середню оцінку професіоналізму податкових службовців і значні недоліки превентивного податкового контролю;

- показники загальної ефективності мають низьке значення і мають негативну тенденцію перевищення зростання витрат над податковими надходженнями.

На основі проведеного аналізу етапів контрольно-перевірочної діяльності можна зробити наступні висновки:

1. Необхідно значне підвищення матеріально-технічного забезпечення і вдосконалення організації превентивного податкового контролю.

2. Автоматизація та раціоналізація праці службовців, зайнятих адміністративно-обліковими етапом контрольної роботи, повинні стати основою зниження трудовитрат і підвищення їх ефективності.

3. Зниження кількісних показників ефективності документального податкового контролю свідчить про необхідність проведення аналізу якісних показників, на основі оцінки методики контролю.

Отже, на нашу думку, внутрішні показники оцінки податкового контролю необхідно доповнити якісними показниками, а також розробити систему внутрішніх звітів по взаємодії діяльності різних відділів, управлінь для якісної реалізації превентивного податкового контролю.

## РОЗДІЛ 3

### ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИЗНАЧЕННЯМ НАРАХОВАНИХ ТА СПЛАЧЕНИХ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПО ПОДАТКАМ ТА ЗБОРАМ

#### **3.1. Шляхи реформування системи податкового контролю**

Податковий контроль спрямований на перевірку дотримання платниками податків податкової дисципліни, своєчасності та повноти сплати податків і зборів, а також усунення ризиків, які зменшують надходження до бюджетів. Основним ризиком в сучасних умовах є ухилення платників податків від оподаткування. В Україні ухилення від оподаткування є нормою податкової поведінки для платників податків і податкових агентів, що спричиняє значні втрати державного і місцевих бюджетів, позабюджетних фондів і, як наслідок, соціально-економічну нестабільність і подальше розкладання податкової моралі суспільства. Ухилення від оподаткування можна визначити як дії або бездіяльність платників податків (податкових агентів), які тягнуть за собою порушення чинних норм податкового законодавства та настання відповідного виду відповідальності залежно від виду податкового правопорушення.

По суті, ухилення можна розглядати як ненавмисне і навмисне. Ненавмисне ухилення – це неусвідомлене ухилення або ухилення через незнання, нерозуміння – обумовлене нерозумінням окремих норм податкового законодавства, які мають суперечливий зміст; відсутністю об'єктивної можливості ознайомитися з окремими положеннями податкового законодавства; наявністю технічних помилок, які не містять наміру.

Умисне ухилення передбачає наявність умислу в отриманні економічних та інших вигод від несплати податків, тобто свідомі і навмисні дії (бездіяльність), які потягли за собою порушення норм податкового законодавства. З точки зору податково-правових відносин умисне ухилення передбачає навмисні, усвідомлені дії (бездіяльність) суб'єкта підприємництва

(його посадових осіб) або неусвідомлені, які могли і повинні бути усвідомленими, які потягли за собою протиправні дії у сфері оподаткування [74, с. 54].

Збільшення кількості перевіряючих і кількості проведених перевірок не вирішують проблему масового ухилення від оподаткування та перешкоджання розвитку тіньової економіки. Необхідне проведення реальної боротьби з корупцією, ліквідація посередницьких структур, які забезпечують ухилення, удосконалення податкового законодавства, підвищення ймовірності виявлення фактів ухилення, а також посилення штрафних санкцій при одночасній ефективній боротьбі з корупцією [11, с. 106].

Вирішуючи завдання безумовної максимізації за основними параметрами ухилення, Усачов Г.М. і Матюшкін М.Б., прийшли до висновку, що як зростання ймовірності виявлення ухилення, так і зростання штрафу повинні викликати зростання декларованого доходу, тобто зниження ухилення [73]. На ухилення від оподаткування впливають елементи державного регулювання економіки, зокрема, процедури державної реєстрації, отримання дозвільних документів, оплата праці відповідних фахівців з податкового та бухгалтерського обліку, бюрократизм відповідних державних установ.

Сучасні дослідження вчених свідчать про те, що в пострадянських державах рівень податкового навантаження незначно впливає на масштаби ухилення від сплати податків. В даний час визначальну роль відіграють ступінь розвиненості демократичних інститутів та прозорості податкового законодавства, соціальні норми, рівень оплати праці контролюючих органів і т.ін. Світова практика оподаткування (дані по 24 країнам) в цілому свідчать про парадоксальну ситуацію: чим вище рівень податкового навантаження, тим менше масштаби ухилення від сплати податків і відносно менше розміри тіньового сектора економіки, тобто, як було зазначено, визначальна роль належить рівню прозорості податкового законодавства та розвитку демократичних інститутів при досить жорсткій системі санкційних впливів за ухилення від оподаткування [61, с. 77].

Таким чином, виходячи з аналізу існуючих теорій і моделей з ухилення від оподаткування, можна виділити основні фактори, що впливають на рівень ухилення від сплати податків: прозорість податкового законодавства; розвиток демократичних інститутів і особливості державного регулювання підприємництва; рівень корумпованості всіх рівнів державної влади; значення податкового навантаження на підприємництво; розвиток посередницьких структур, що забезпечують процеси ухилення і рівень витрат на ухилення; ймовірність виявлення фактів ухилення; розмір санкцій та притягнення до різних видів відповідальності; податкова мораль суспільства.

Слід зазначити деякі особливості ухилення від оподаткування, притаманні економіці України:

- складність податкового законодавства та відсутність прозорі зв'язку щодо використання податкових платежів;
- норми податкового законодавства дозволяють створювати цілі індустрії з ухилення від оподаткування при малій доказовій базі податкових правопорушень;
- наявність «зв'язків» та високий рівень корупції на всіх рівнях влади
- низька податкова культура і доступні схеми ухилення від оподаткування – норма підприємницької діяльності на будь-якому рівні;
- недостатній рівень фінансової та адміністративної відповідальності за умисне ухилення від оподаткування.

Ґрунтуючись на розглянутих дослідженнях різних авторів і враховуючи особливості ухилення від оподаткування в Україні, нами пропонується покрокова ієрархія факторів впливу на ухилення від оподаткування при прийнятті остаточного рішення платником податків про ухилення (рис. 3.1).

Відповідно до рис. 3.1, перший крок – податкова культура. Рівень податкової культури визначає рівень відповідальності платника податків перед суспільством і самим собою. Висока податкова культура передбачає певну економічну освіченість і усвідомлення ролі податків у соціально-економічному розвитку держави. У той же час на формування податкової культури впливає

суб'єктивна оцінка платником податків діючої податкової системи, зворотного зв'язку від сплачуваних податків, а також сформована «звичка» сплачувати податкові зобов'язання в повному обсязі або ухилятися, що визначається громадською думкою і рівнем санкційних впливів, як елемента формування зазначеної «звички».

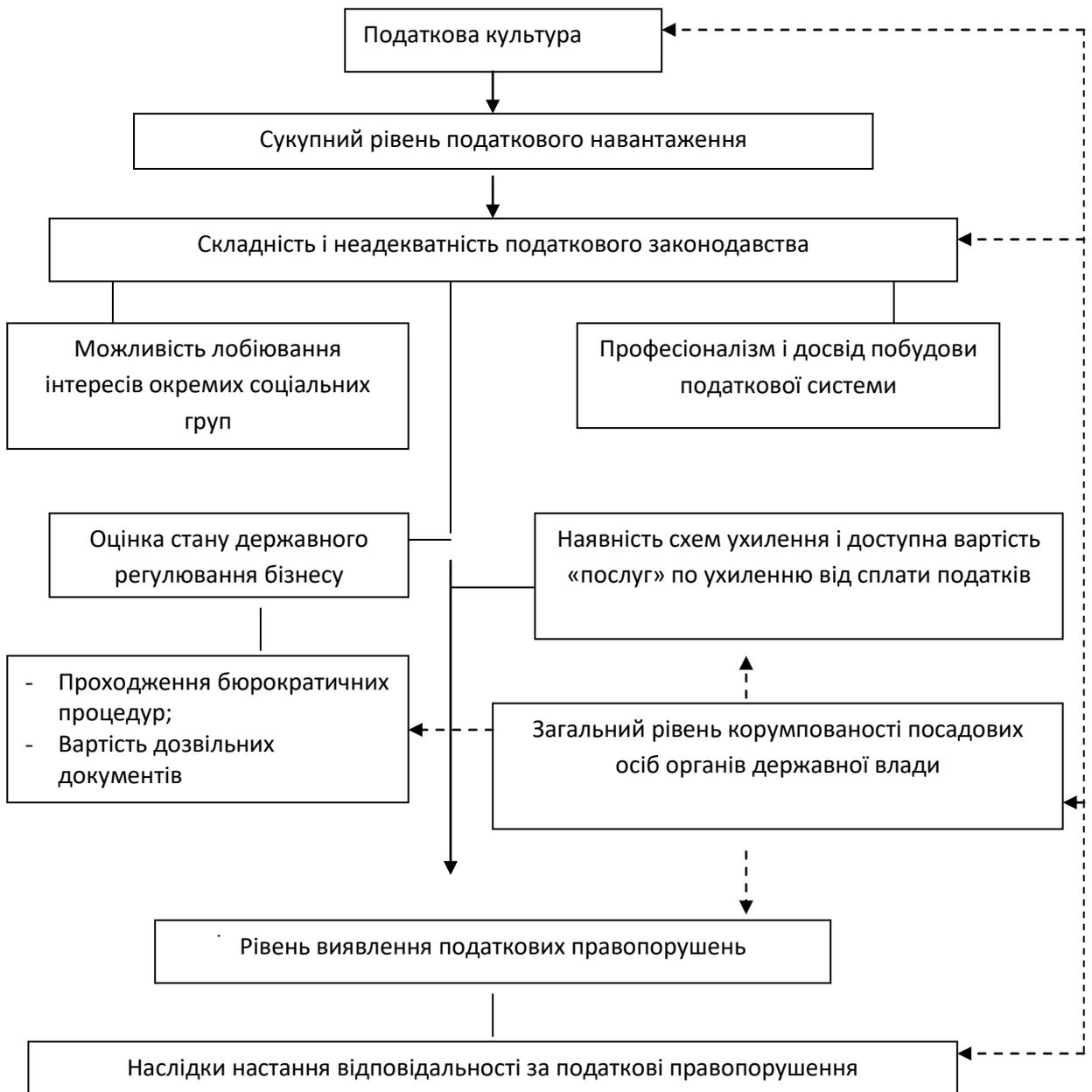


Рис. 3.1 – Фактори, що визначають ухилення від оподаткування (розроблено автором)

Таким чином, на першому кроці спостерігається морально-психологічна згода або незгода платника податків на ухилення від оподаткування як отриманий загальний результат зовнішнього впливу.

Другий крок – оцінка сукупного рівня податкового навантаження. Сукупний рівень податковий навантаження, при якому підприємці можуть задуматися про ухилення від оподаткування, враховуючи свій фінансово-економічний стан, приймемо на рівні 20% і вище.

Третій крок – складність і неадекватність податкового законодавства, обумовлена професіоналізмом та досвідом законодавчої та виконавчої влади і можливістю лобіювання інтересів окремих соціальних груп. На даному етапі відбувається оцінка податкового законодавства з точки зору ефективності регулювання бізнесу, а саме проходження бюрократичних процедур, вартості дозвільних документів, рівня корумпованості державних службовців, а також наявності доступних схем ухилення від оподаткування та їх вартості. Ключовими елементами для масового ухилення будуть невисока вартість і доступність схем ухилення від оподаткування, а також рівень корупції в податковій сфері.

Четвертий крок – передбачувана оцінка виявлення ухилень і наслідки настання різних видів відповідальності за ухилення. Початок аналізу цього кроку базується на елементі третього кроку – загальному рівні корумпованості посадових осіб органів державної влади. При значному рівні корупції на рішення платника податку не вплинуть елементи четвертого кроку, які б не були їхні показники. При середньому значенні корумпованості платник податків виробляє порівняння рівня сукупного податкового навантаження, витрат на ухилення, а також наслідків настання різних видів відповідальності при виявленні ухилення.

Таким чином, виходячи із запропонованої покрокової схеми, результат проходження четвертого кроку є визначальним при прийнятті рішення платником податків про умисне ухилення від оподаткування.

В даний час в Україні спостерігається невисокий рівень податкової культури, сукупне податкове навантаження в середньому перевищує поріг в 20%, складне податкове законодавство і доступні схеми ухилення від оподаткування при незначних витратах посередникам за ухилення (близько 10%) [11, с. 101], поширення корупції у всіх рівнях влади і відсутність жорсткої системи покарань за податкові правопорушення призводять до масового ухилення від оподаткування.

У запропонованій схемі ключовими елементами, які взаємопов'язані між собою і впливають на результати декількох кроків, є податкова культура і загальний рівень корумпованості державних службовців. Високий рівень податкової культури визначає ефективність законодавчої та виконавчої влади держави, впливає на рівень корупції в податковій сфері і визначає норму поведінки платника податків з точки зору суспільної моралі, що формується під впливом діючих видів відповідальності за податкові правопорушення. У той же час спрощення та усунення суперечностей у податковому законодавстві, скорочення і автоматизація бюрократичних процедур, спрямована кадрова політика податкової служби і адекватна система санкційного впливу призведе до зниження корупції та підвищенню рівня податкової культури. Крім зазначеного, боротьба з корупцією передбачає впровадження системи громадського контролю за хабарництвом у податковій сфері та посилення внутрішнього контролю за аудиторами, що призведе до очікуваного ефекту збільшення податкових надходжень.

Розробляючи стратегію і тактику антикорупційної програми, слід враховувати зарубіжний досвід країн, що входять в першу двадцятку рейтингу. Так найбільшого ефекту в боротьбі з корупцією досягли такі країни: Фінляндія, Данія, Нова Зеландія, Ісландія, Сінгапур, Швеція, Канада, Нідерланди, Люксембург, Норвегія, Австралія, Швейцарія, Великобританія, Гонконг, США, Німеччина, Японія та інші [13].

В Україні необхідно комплексне впровадження дієвих антикорупційних заходів, випробуваних у зазначених країнах, з урахуванням національних соціально-економічних особливостей.

Стосовно антикорупційної спрямованості діяльності податкових органів, як одного з найважливіших чинників ефективності системи податкового контролю, слід акцентувати увагу на двох основних напрямках внутрішнього управління податковою службою: проведеної кадрової політики та організаційно-управлінських заходах. На нашу думку повинні бути розроблені та впроваджені наступні елементи:

У сфері кадрової політики:

- підбір і розстановка кадрів на принципах неупередженого конкурсного відбору, з урахуванням оцінки як професійних, так і морально-етичних якостей; пріоритетний підбір молодих, талановитих фахівців;

- комплексна система морального і матеріального заохочення, заснована на особистих результатах діяльності кожного співробітника, підвищення соціальної захищеності податкових службовців;

- професійна підготовка та перепідготовка кадрів з урахуванням формування антикорупційного поведінки, організація періодичної ротації кадрів;

- впровадження дисциплінарної відповідальності за порушення морально-етичних та професійних норм поведінки;

- оптимізація чисельності штатного складу податкових органів на підставі перманентного проведення інвентаризації посад в процесі реформування податкового законодавства та вдосконалення адміністрування податкової системи;

- формування у персоналу та громадськості сприйняття високого статусу і престижу служби у податкових органах, її моральних і професійних навичок.

організаційно-управлінські заходи:

- відкритість діяльності податкових органів, загальнодоступність інформації про податкові надходження та статистичні результати контрольно-перевірочної роботи;
- активна участь у реформуванні податкового законодавства;
- участь в експертизі щодо виявлення можливих корупційних норм у податковому законодавстві;
- проведення процедур апеляції незалежним органом, що не входять в структуру податкової служби;
- автоматизація контрольної діяльності, вдосконалення методичних основ проведення податкового контролю в частині нівелювання впливу суб'єктивних чинників;
- передача повноважень податкової міліції у сфері антикорупційної боротьби незалежному державному органу і громадському контролю;
- забезпечення захисту від наклепів і помилкових звинувачень податкових службовців;
- організація суворого внутрішнього контролю за доходами та витратами податкових службовців і членів їх сімей;
- перегляд обмежень щодо можливостей отримання доходів працівниками податкової служби від підприємницької та іншої діяльності;
- можливість прийняття та об'єктивного, оперативного опрацювання Інтернет-повідомлень і анонімних сигналів про корупційні дії співробітників податкової служби;
- організація роз'яснювальної роботи та постійного інформування платників податків про відповідальність за корупційну поведінку, з акцентом на виявлення корупції в податковій сфері;
- активна участь податкових органів у формуванні системи громадського контролю за корупцією в податковій сфері.

Кожен із зазначених елементів вимагає ретельного опрацювання. Особливої уваги з точки зору фінансів заслуговує також питання ефективного

матеріального стимулювання співробітників податкової служби (рис. 3.2). Як показує закордонна практика, найбільш ефективним є залежність оплати праці від результатів діяльності, у тому числі і в бюджетній сфері.

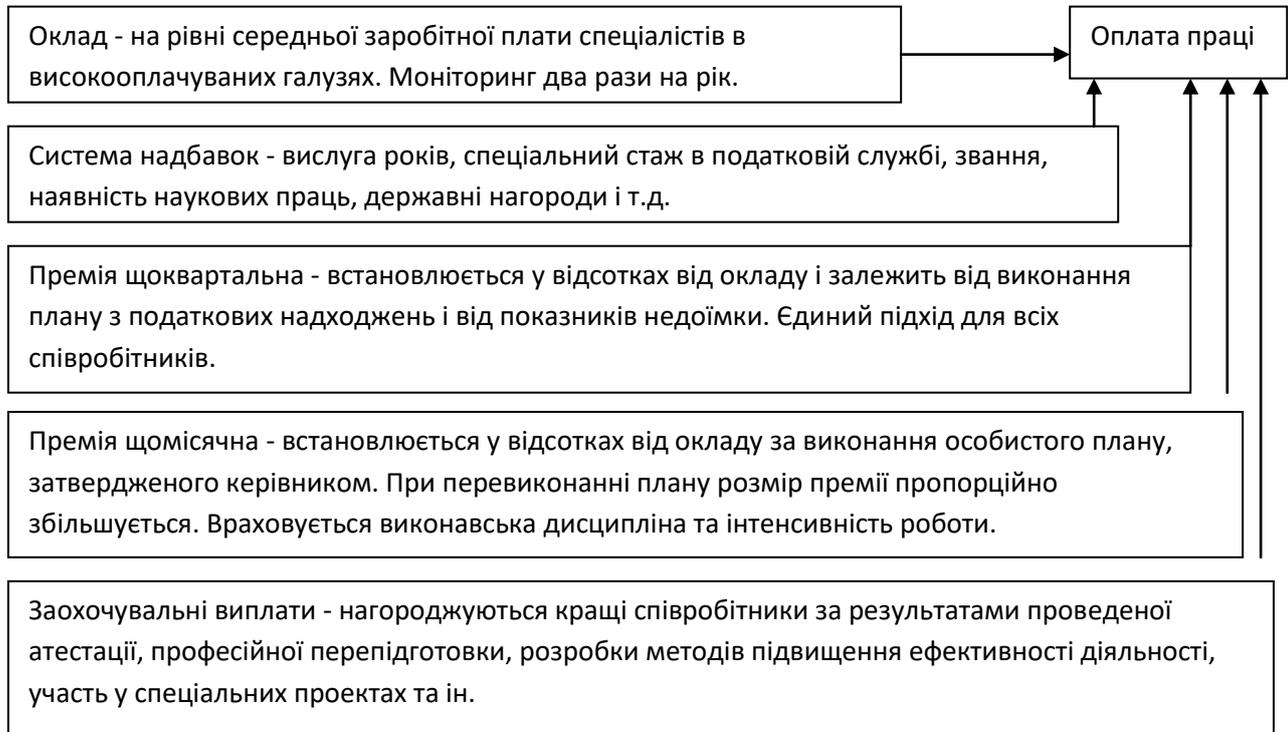


Рис. 3.2 – Формування системи оплати праці податкового службовця (розроблено автором)

Пропонована система матеріального стимулювання (Рис. 3.2) поряд з внутрішнім прихованим контролем за допомогою технічних засобів за витратами співробітників, членів їх сімей та комплексним об'єктивним зовнішнім контролем із застосуванням жорстких видів відповідальності повинні привести до зниження корупції в податковій службі.

Моральне стимулювання співробітників пов'язано з низкою факторів. Емпірично для багатьох людей важливими стимулами для позитивного ставлення до роботи є: гарний керівник, цікава робота, задоволеність особистим життям [20]. Виходячи з означених факторів, психологічне сприйняття, сумісність з особистістю керівника відіграє велику роль у роботі. Таким чином, можна зробити висновок про те, що необхідне впровадження певних програм в систему кадрового менеджменту податкової служби з питань соціально-

психологічної взаємодії типу «керівник-підлеглий», ознайомлення керівної ланки з передовими технологіями управління людьми, прийомам психологічної підтримки підлеглих у кризових ситуаціях. Питання інтересу до роботи також лежить у сфері впливу безпосереднього керівника, який може і оцінити і вплинути на рівень інтересу.

За дослідженнями західних вчених найбільший інтерес проявляється в перший рік роботи, після п'яти років одноманітної роботи у всіх співробітників спостерігається незадоволеність роботою, що знижує її якість, оскільки інтерес переноситься в інші сфери: особисту, хобі, пошук іншої роботи і т.д. [70]. Найбільш прийнятний метод виправлення ситуації – ротація кадрів, що також є профілактикою корупції. При підборі кадрів спочатку питання інтересу роботи лежить в системі оцінки кандидатів на вакантну посаду, яка передбачає оцінку професійних, моральних якостей та психологічних особливостей здобувача. В цілому, для ефективного перешкоджання ухиленню від оподаткування необхідна розробка конкретних тактичних кроків в рамках стратегічного плану комплексного впливу на різні сфери податково-правових відносин. В основу пропонованого плану має бути покладено формування високої податкової культури за допомогою розвитку превентивних форм і методів податкового контролю, поступова зміна податкового законодавства та впровадження продуманої системи покарань за податкові правопорушення.

Отже, основними напрямками реформування системи податкового контролю з токи зору перешкоджання ухилення від оподаткування відзначимо наступні:

- перегляд методики проведення основних форм і методів податкового контролю при переважному розвитку превентивного податкового контролю;
- оцінка адекватності каральних заходів за порушення податкового законодавства та внесення пропозицій щодо їх коригування;
- впровадження комплексної оцінки персоналу податкової служби, в т.ч. морально-етичних якостей, і розробка спеціальних кадрових заходів щодо

формування та профілактики антикорупційного поведінки податкових службовців.

### **3.2. Напрями підвищення дієвості превентивного податкового контролю**

Проведемо аналіз превентивного податкового контролю з метою формулювання основних напрямків підвищення його ефективності. На основі проведеної оцінки превентивного податкового контролю було наголошено на необхідності розробки комплексного підходу до інформування платників податків, що включає виділення видів податкової інформації, форм і методів її подачі. Необхідність зазначеного підходу обумовлена важливістю інформування як основної форми превентивного податкового контролю, яка в той же час є основним фактором, який впливає на формування податкової культури в державі.

Податкове інформування проводиться податковими органами у вигляді реалізації профілактичної та виховної функції податкового контролю і являє собою ознайомлення громадськості – реальних, потенційних платників податків та зацікавлених осіб, про функціонування податкової системи в державі за допомогою різних засобів передачі інформації (друкована продукція, телебачення, радіо, рекламні плакати, бігборди, Інтернет, навчання і т.д.). У податковому інформуванні виділимо наступні види податкової інформації:

- поточна податкова інформація – повідомлення про податкові новини, податкові нагадування і т.п. Розміщується у вигляді оголошень у пресі, біжучим рядком на телебаченні, у вигляді друку пам’яток, брошур, розсилки по електронній пошті і т.ін.

- роз’яснювальна податкова інформація – являє собою податкове консультування, висвітлення дискусійних питань, друк офіційних роз’яснень щодо окремих положень податкового законодавства. Розміщується у спеціалізованих друкованих виданнях, спеціальних рубриках, тематичних телевізійних та радіо- передачах.

– звітна податкова інформація – це інформування у вигляді ознайомлення громадськості з окремими показниками контрольної-перевірочної діяльності податкової служби. Розміщується у спеціалізованих друкованих виданнях та спеціальних рубриках, тематичних телевізійних та радіо передачах, а також популярних виданнях, новинах, на дошках оголошень, офіційних сайтах податкових органів.

– викривна й мотивуюча – інформація про суб'єктів підприємницької діяльності, які вчинили податкові злочини, і про сумлінних платників податків. За допомогою такої інформації відбувається формування сумлінного ставлення до сплати податків та зборів за допомогою демонстрації «правильної» податкової поведінки і «неправильної». Так, акцентування уваги громадськості на образі підприємця, який сумлінно сплачує податки, за допомогою демонстрації морального заохочення добросовісних платників податків у різних регіонах – по телебаченню, радіо, в пресі і одночасна демонстрація репресивних заходів до особливо злісних порушників податкового законодавства дозволять сформувати суспільне схвалення поведінки сумлінних платників податків і певний соціальний еталон економічної поведінки. Сформований позитивний образ створить для сумлінних платників податків конкурентні переваги: імідж надійних бізнес-партнерів і роботодавців. Зазначена інформація розміщується на плакатах в громадських місцях, біжучим рядком на ТБ, у спеціалізованих друкованих виданнях та спеціальних рубриках, тематичних телевізійних та радіо передачах.

– аналітична та іміджева податкова інформація – являє собою інформування про результати комплексного аналізу показників роботи податкової служби, висвітлення прогнозів експертів, ознайомлення з напрямками діяльності податкової служби, соціальна реклама. Розміщується у спеціалізованих та публічних друкованих виданнях, тематичних телевізійних та радіо передачах, у вигляді соціальної реклами по ТБ і радіо, інформації на бігбордах, плакатах.

– освітньо-виховна – це навчальна і стимулююча інформація для різних категорій населення: дітей, студентів, різних категорій платників податків. Реалізується за допомогою проведення соціальної реклами, розміщення реклами на бігбордах, плакатах, друку відповідної літератури для різних категорій платників податків (посібники, брошури, пам'ятки, короткі рекомендації, дитяча література по податках); а також транслявання освітніх і виховних рубрик у ЗМІ, впровадження навчального курсу основ оподаткування в середніх освітніх закладах, організації навчальних курсів для початківців-платників податків різних категорій при податковій службі, відкриття спеціалізованих бібліотек в органах податкової служби.

Залежно від виду податкової інформації використовуються різні методи її формування, перш за все, це загальнонаукові та соціально-психологічні методи податкового контролю. У додатку Д показано, що сформована на підставі зазначених методів податкова інформація поділяється на певні види. За допомогою соціально-психологічних прийомів подачі інформації та періодичності (частоти) її розміщення, що представляє собою вибір найбільш ефективних: кольору, звуку, смислового навантаження, частоти подачі і т.д., податкова інформація розміщується в певних ЗМІ, пріоритетних для даного виду інформації.

В цілому вплив інформації визначається ступенем залучення уваги, виклику інтересу, появи бажання, що може призвести до певної дії, дій або бездіяльності. Задіяння максимальної кількості органів чуття, наявність позитивного емоційного фону та дотримання необхідної періодичності та частоти подачі податкової інформації, що розміщується, здатне спонукати до дій, характерних для сумлінних платників податків. При цьому слід зазначити, що запам'ятовування інформації сприяє впізнанню, тобто легше і швидше сприймається те, що знайоме. Для цього необхідно попереднє навчання з податкових питань, яке слід починати з дитячого віку.

Для ефективного інформування в податковому контролі необхідно використовувати рекомендації сучасної соціальної психології, які допоможуть

сформувати імідж податкової служби як однодумця народу, переконаність громадськості в тому, що податкова служби забезпечує соціальний захист і рівність усіх перед законом. Для повноцінного формування зазначеного іміджу необхідно створити бездоганний податковий сервіс.

Методами адміністративно-розпорядчого характеру, репресивними методами неможливо сформувати високу податкову культуру за короткий термін. У розвинених країнах, де добровільність сплати податків сягає 80-90% така культура формувалася десятиріччями і передавалася з покоління в покоління. В даний час для інтеграції України в цивілізоване світове співтовариство необхідно в стислі терміни сформувати нову податкову свідомість платників податків. Цього можливо досягти, не вдаючись до жорстких репресивних методів і методів поглибленого податкового контролю, максимально використовуючи загальнонаукові, економічні та соціально-психологічні методи превентивного податкового контролю, що відповідають основній меті стратегічного плану розвитку Державної податкової служби України – досягнення високого рівня добровільної сплати податків і зборів .

При оцінці форм превентивного податкового контролю в інформуванні нами окремо було виділено анкетування. Анкетування потенційних і реальних платників податків є необхідною складовою для оцінки їх взаємовідносин з податковою службою та забезпечення зворотного зв'язку реалізації податкової політики в державі. Дана форма превентивного податкового контролю являє собою розробку анкет в залежності від соціального статусу респондентів, категорії платника податків, цілі анкетування.

У методичних рекомендаціях ДПС не враховано головний напрямок анкетування – оцінка роботи податкових органів як забезпечення зворотного зв'язку проведеної реформи податкової служби.

В даному випадку ми пропонуємо один раз на рік (півроку) проводити анкетування щодо оцінки роботи податкових органів за основними напрямками її діяльності в електронній формі, вбудувавши її в програму по здачі податкової звітності в електронному вигляді – це забезпечить максимальний відсоток

заповнення анкет і автоматизовану обробку результатів анкетування. Також можливо розмістити анонімну анкету на сайті податкової служби, включивши для зручності автоматичне відкриття посилання при заповненні електронних форм звітності в певний період часу.

Питання анкети можливо змінювати і додавати, зокрема з метою оцінки масово-роз'яснювальної роботи необхідно додати питання з оцінки публікацій, соціальної реклами, спеціальних телевізійних передач, семінарів, наочних посібників: листівок, пам'яток, брошур; спеціалізованої літератури, а також окремо включити питання з оцінки податкового сервісу та інші питання. Подібне анкетування краще проводити за категоріями платників податків: фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, суб'єкти малого підприємництва та великі платники податків. У такому випадку показники, отримані в результаті анкетування, будуть більш об'єктивними, демонструючи актуальні аспекти і ті які вимагають доопрацювання податкової діяльності для кожної категорії платників податків.

Таким чином, внесені пропозиції щодо основних форм превентивного податкового контролю – інформування та анкетування повинні привести до підвищення ефективності податкового контролю та поступового формування високої податкової культури у суспільстві.

На нашу думку, розробка пропозицій по внесенню змін до податкового законодавства повинна бути реалізована на всіх рівнях податкової служби з узагальнюючим аналізом і затвердженням на рівні ДПС. Однак на практиці цій формі контролю не надається особливе значення, як правило, у зв'язку з особливостями політичної обстановки в державі, пропозиції вносяться і розглядаються формально. У зв'язку з цим ми вважаємо за необхідне запропонувати своє бачення реалізації такої форми роботи податкової служби, так як зрозумілість, доступність і економічна доцільність податкового законодавства є основою добровільної сплати податків та оптимальних витрат на податковий контроль.

Суть пропозиції полягає в наступному: при податковій службі обласного рівня необхідно створити раду з питань оцінки та розробки пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства (Рис. 3.3).

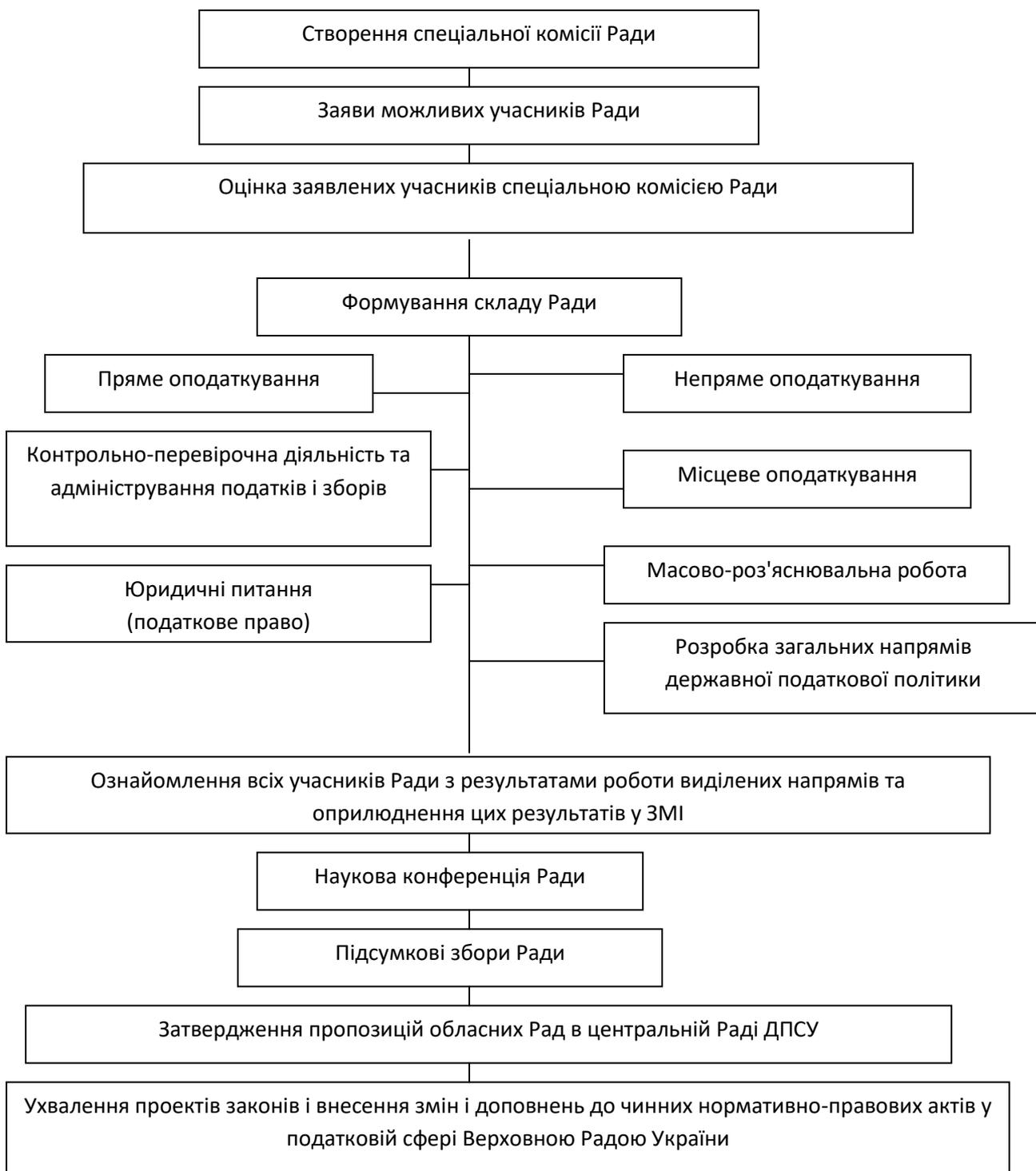


Рис. 3.3 – Схема роботи ради обласного рівня з питань оцінки та розробки пропозицій поліпшення податкового законодавства (розроблено автором)

Рада має розглядати такі напрямки: пряме оподаткування, непряме оподаткування, місцеве оподаткування, контрольно-перевірочна діяльність і адміністрування податків і зборів, масово-роз'яснювальна робота, юридичні питання (податкове право), розробка загальних напрямів державної податкової політики.

До складу ради повинні входити представники податкових служб області – фахівці з визначених напрямів; науковці області (з науковим ступенем та досвідом роботи із зазначених питань); представники платників податків – практики, провідні фахівці: головні бухгалтера, фінансові працівники, економісти; представники великих аудиторських та консалтингових компаній, що спеціалізуються на податковому консультуванні, юристи; представники громадських організацій – політичних партій, профспілкових організацій, асоціацій і спілок підприємців; фахівці з соціальної психології.

Кожному із заявлених учасників необхідно пройти загальне та спеціальне тестування (за заявленою спеціалізацією в податковій сфері) і дати відповіді на ряд питань з метою визначення професійного рівня учасника та його морально-етичних якостей. Підготовка тестово-перевірочної програми і оцінка її результатів повинна проводитися спеціальною комісією, яка утворюється вищим керівництвом податкової служби, та до складу якої входять вчені-економісти. Після проведеної атестації та отримання допуску учасниками, призначається час роботи ради.

Програма роботи ради будується таким чином: рада збирається один раз на квартал або два рази на рік і по кожному напрямку створюються окремі підрозділи і затверджується регламент роботи. У кожному створеному підрозділі працюють атестовані фахівці різних напрямків: працівники податкової служби, науковці, практики, представники консультаційних та громадських організацій, юрист, соціолог, таким чином, забезпечується спеціалізація і поглиблене вивчення кожного заявленого напрямку.

Після закінчення роботи кожного підрозділу: обговорення, розробки та обґрунтування пропозицій щодо спеціальних питань, призначається загальна

конференція за результатами роботи ради за квартал (півроку), з попереднім ознайомленням кожного учасника з результатами роботи за всіма напрямками. Одночасно з ознайомленням учасників ради, виносяться на загальне обговорення розроблені пропозиції на офіційний сайт обласних управлінь ДПС, в пресі публікується матеріали роботи підрозділів, проводиться прес-конференція та спеціалізовані телевізійні передачі.

Після масового оповіщення про результати роботи ради від усіх бажаючих приймаються зауваження, коментарі та пропозиції, які будуть проаналізовані і висвітлені на науковій конференції. Далі призначається дата проведення наукової конференції ради за участю всіх учасників, на якій відбувається загальне обговорення роботи кожного підрозділу, вносяться зауваження, доповнення, на доопрацювання яких дається певний час. Після того, як всі зауваження і доповнення будуть враховані, проводяться підсумкові збори ради, на яких приймаються внесення пропозиції всіма учасниками, шляхом голосування.

Оформлені пропозиції передаються до ДПС, яка узагальнює роботу рад по всіх областях, приймає остаточні пропозиції, які передаються до Верховної Ради для прийняття відповідних законів або внесення змін до чинних нормативно-правових актів. Загальний час роботи ради обласного рівня та затвердження пропозицій радою в ДПС буде займати орієнтовно один – два календарні місяці, після закінчення кварталу або півріччя.

Організація роботи ради вимагає матеріальних вкладень на виділення телефонних ліній, оплати праці залучених спеціалістів, які не є працівниками податкових служб, та інші витрати. Однак, здійснення подібних витрат є необхідною мінімальною платою за можливість побудови ефективної податкової системи та податкового контролю. Зазначена можливість ґрунтується на незалежній і об'єктивній діяльності такої ради від розподілу політичних сил в країні.

За допомогою методу «мозкового штурму», проведення комплексного аналізу та розробки пропозицій з урахуванням фіскальних, регулюючих і

соціальних цілей з боку всіх зацікавлених сторін кожного регіону, в стислі терміни державна податкова система зможе практично реалізувати основні принципи її побудови: законність, гласність, демократичність, визначеність, соціальну справедливість, економічну обґрунтованість і стимулювання підприємницької діяльності. А основи гласності, прозорості та відкритості обговорення зазначених питань допоможуть сформувати високу податкову культуру, забезпечать максимально можливий зворотний зв'язок з платниками податків, продемонструють роботу податкових органів, що в кінцевому підсумку сприяє і відповідає цілям превентивного податкового контролю.

### **3.3. Удосконалення окремих елементів документального податкового контролю**

Одним з найбільш важливих напрямків контрольної роботи є проведення виїзних документальних перевірок. Висока ефективність документальних перевірок перешкоджає росту тіньового сектора економіки і дозволяє заповнювати втрати бюджету, припиняючи порушення податкового законодавства і попереджаючи їх у майбутньому. Ретельне планування перевірок, постійне вдосконалення методики відбору платників податків є одним з основних напрямків забезпечення ефективності виїзних форм податкового контролю.

Виявлення податкових ризиків у діяльності платників податків є підставою для проведення контрольних дій з боку податкової служби. Наведемо одне з визначень податкових ризиків: податкові ризики, являють собою імовірнісну можливість порушення податкового законодавства [67, с. 118]. Під впливом часу, зміні економічної кон'юнктури, вдосконалення форм і методів податкового контролю податкові ризики можуть змінюватися, доповнюватися, стають актуальними, що вимагає організації систематичного аналізу контрольної діяльності та відповідної корекції податкових ризиків. Таким чином, ефективне адміністрування податкових ризиків, що є частиною податкового адміністрування як цілісної системи управління взаємовідносин з

платниками податків в частині дотримання податкового законодавства є одним із завдань ефективної діяльності податкових органів.

При плануванні виїзних форм податкового контролю в європейських країнах, США застосовуються такі критерії як результати відповідей на запити, анкети або запрошення до податкової служби, що виникають при аналізі податкової та іншої звітності. У разі ігнорування запитів, анкет та запрошень в Італії, наприклад, до платника податків застосовується адміністративний штраф у розмірі – 500-600 євро. У Швеції для цілей попереднього відбору платників податків для документального податкового контролю розроблена комп'ютерна програма, яка містить 600 різних відомостей про кожного платника податків, отриманих з різних джерел: банків, митних, ліцензійних, страхових та інших установ [59, с. 39].

У багатьох країнах при плануванні документальної виїзної перевірки враховуються ряд показників діяльності підприємства, один з основних – значні відхилення від середньогалузевих показників. Так, в Італії для платників податків з оборотом менше 5 млн. євро на рік при аналізі податкової звітності застосовуються середньогалузеві показники доходів і витрат, які базуються на комплексному аналізі діяльності відповідних підприємств, опитувань, спостережень. Отримані показники вважаються офіційними і достовірними, які щорічно публікуються і є загальнодоступними для платників податків [48, с. 45]. В результаті щорічно італійські податкові управління перевіряють від 3 до 5% декларацій про доходи [71, с. 32], а виїзні перевірки поділяються на вибіркові, за жеребкуванням, з інших причин (зі сфери підвищеної податкової ризиковості, важко контрольованого порядку сплати податків) [48, с. 45]. У США виїзний аудит проводиться за деклараціями, які становлять менше 1% на рік [18, с. 109]. У Німеччині перевірки плануються на найближчі три роки, важливим фактором при плануванні є також співвідношення середньогалузевих показників з показниками діяльності підприємства-платника податків. Цікавий встановлений ревізійний цикл – період між двома перевірками на одному підприємстві:

- для дрібних підприємств – до 60 років, або взагалі не перевіряються;
- для малих – понад 15 років;
- для середніх – 8-10 років;
- для великих – 3 роки [54, с. 57].

У практиці української податкової служби планування виїзних форм податкового контролю ґрунтується на первинному аналізі накопиченої інформації про платників податків та їх відборі для документальних перевірок на основі прийнятих податкових ризиків.

Податкові ризики встановлюються під час первинного аналізу отриманої із внутрішніх та/або зовнішніх джерел податкової інформації, а також під час проведення органами державної податкової служби вторинного аналізу діяльності платника податків, у т. ч. і під час підготовки до перевірки – до перевіркового аналізу, та/або під час проведення перевірки платника [62].

Податкові ризики, встановлені під час первинного аналізу, підлягають опрацюванню відповідними структурними підрозділами Інформаційно-аналітичної групи або групи податкового контролю у порядку, встановленому нормативними документами органу державної податкової служби та/або за визначенням керівника (заступника керівника) органу державної податкової служби. Під час такого опрацювання, зокрема, відповідно до норм Податкового кодексу, направляються запити платнику податків з метою отримання пояснень та їх документального підтвердження, у разі необхідності проводяться зустрічні звірки у встановленому законодавством порядку, тощо.

З метою підвищення ефективності попереднього перевіркового аналізу, зокрема оперативності та економічності, необхідна автоматизація завантаження відомостей із зовнішніх і внутрішніх джерел в електронній формі, яка дозволить в міру необхідності, але не рідше одного разу на квартал формувати інтегрований образ платника податків. Регулярно оновлювана інформаційна база дозволить отримувати оперативну інформацію про платників податків, використовуючи різні критерії пошуку по видам майна, доходів, та іншим параметрам, проводити комплексний попередній перевіркового аналіз.

Формування інтегрованого образу платника податків є основою визначення податкових ризиків, на підставі яких і відбувається відбір платників податків для проведення виїзних форм податкового контролю.

Основною метою прийняття даного регуляторного акта є організація формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, затвердження переліку ризиків господарської діяльності платників податків та їх поділу за ступенями згідно ст. 77 Податкового кодексу України.

Проте, на нашу думку, планування виїзних форм податкового контролю має спиратися не тільки на запропоновані податкові ризики, доцільно впровадити випадковий вибір платників податків, що не перевірялися більше трьох років (три роки є строком позовної давності). Впровадження випадкового вибору на рівні від 1 до 5% від загальної кількості планованих виїзних перевірок дозволить відстежувати актуальність обраних критеріїв, вносити корективи та доповнення в перелік пропонованих податкових ризиків і стане додатковим стимулом сумлінного виконання податкових зобов'язань для всіх платників податків.

Для повноцінного проведення первинного аналізу необхідний аналіз фінансової звітності, описаний у методичних рекомендаціях щодо проведення кабінетного аудиту [46]. Використання поглибленого фінансового аналізу діяльності платника податків доцільно при наявності значних відхилень від середньогалузевих показників доходів, витрат, чисельності працівників або при наявності збитку на протязі не менше 4-х періодів. Спираючись на зарубіжний досвід, слід щорічно затверджувати та оприлюднити середньогалузеві показники діяльності підприємств залежно від їх розміру: чисельності та обороту [48; 71]. Відсоток відхилення необхідно встановлювати виходячи з практики податкового контролю, на початку можна використовувати відхилення в 20% в ту або іншу сторону. При проведенні аналізу слід звертати увагу на такі статті звітності, як незавершене будівництво, довгострокові фінансові інвестиції, виробничі запаси, готова продукція, дебіторська та

кредиторська заборгованість, довгострокові зобов'язання, непрямі витрати та інші показники з інших основних форм статистичної звітності.

З метою організації ефективного первинного аналізу класифікуємо податкові ризики в залежності від виду та джерела отримання показників податкової та фінансово-господарської діяльності платника податків:

1. Формальні податкові ризики. Ґрунтуються на внутрішніх джерелах інформації і характеризуються наявністю формальних ознак можливого ухилення при реалізації податкових правовідносин. Для прийняття рішення про проведення документальної перевірки за попередній перевірочний аналіз формальні ризики повинні доповнюватися іншими видами ризиків.

2. Аналітично податкові ризики або ризики відхилень. Ґрунтуються на внутрішніх і зовнішніх джерелах інформації та характеризуються наявністю фактів відхилень від середніх показників податкової та фінансово-господарської діяльності. Потребують поглибленого аналізу фінансової звітності платника податків та складання відповідних запитів до платника податків і третім особам.

3. Фактичні податкові ризики. Ґрунтуються на внутрішніх і зовнішніх джерелах інформації та характеризуються наявністю фактів невідповідності податкових показників, мають підвищений рівень ризику ухилення від оподаткування.

Значний перелік податкових ризиків вимагає їх програмної обробки, що значно знизить трудовитрати і підвищить об'єктивність предпроверочного аналізу. Наведені вище податкові ризики не є вичерпними, кількість і суть ризиків змінюються залежно від змін, що вносяться до податкового законодавства і процедур податкового контролю. При автоматизації процесу планування виїзних форм податкового контролю критерії запропонованих ризиків необхідно фіксувати в програмі з можливістю їх перегляду та зміни. Так, наприклад, заносяться терміни подання податкової звітності та сплати податкових зобов'язань, середньогалузеві значення валових доходів, витрат, чисельності, затверджений розмір прожиткового мінімуму, діапазон

податкового навантаження, відстежується пошук приватних підприємців серед найманих осіб підприємств і т.д. На підставі занесених критеріїв податкових ризиків програма формує перелік підприємств, у яких проявилися два і більше різних податкових ризику.

Алгоритм планування виїзних форм податкового контролю можна представити таким чином (Рис. 3.4).

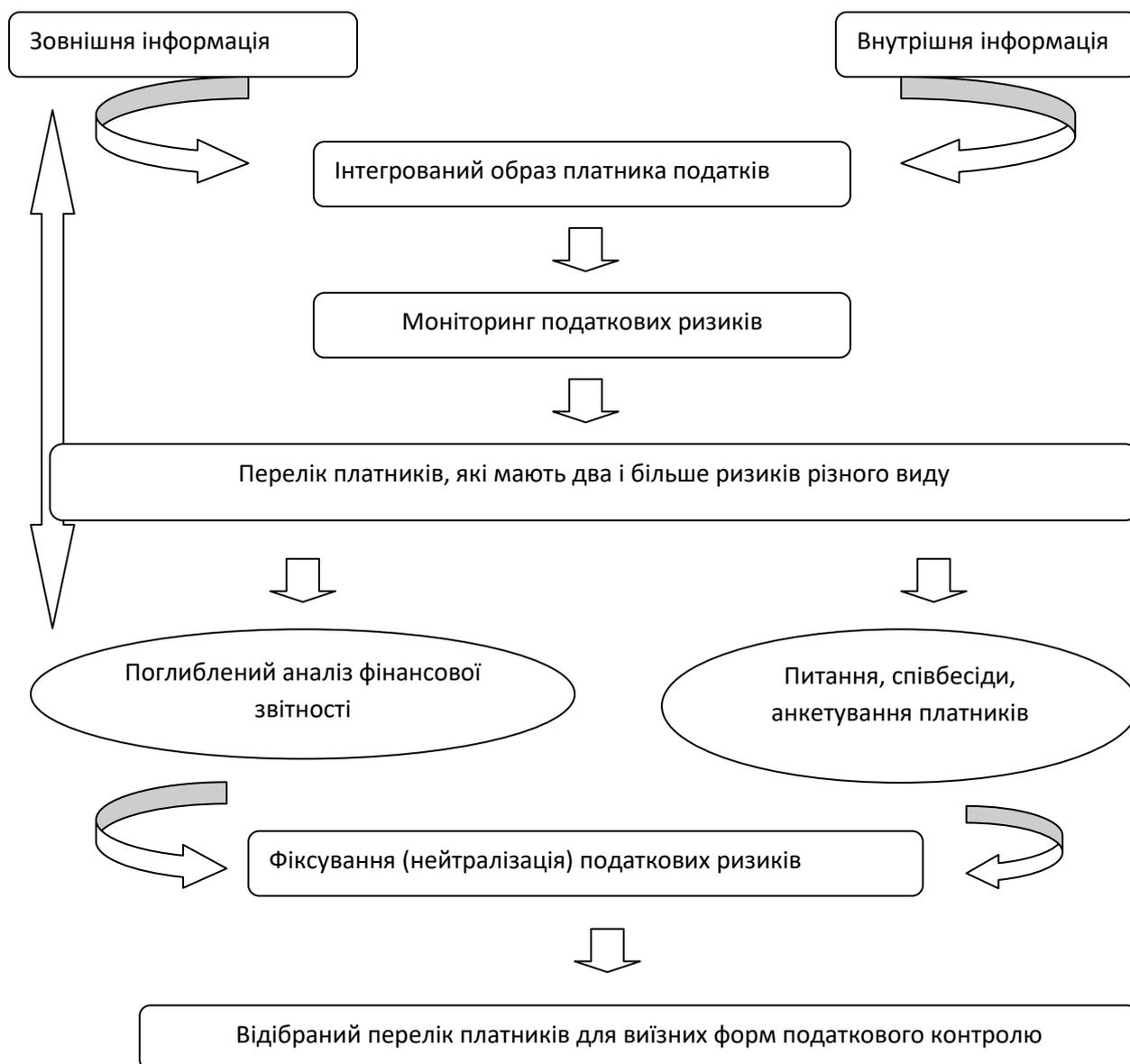


Рис. 3.4 – Алгоритм відбору платників податків для проведення виїзних форм податкового контролю (розроблено автором)

На Рис. 3.4 відображено наступне: інтегрований образ платника податків створюється з внутрішніх і зовнішніх джерел інформації, які завантажуються в електронному вигляді в базу даних податкової служби в міру необхідності, але не рідше одного разу на квартал. Отриманий масив даних повинен являти собою інформаційну карту платника податків, у якій відображаються нарахування, сплата податків, результати проведених перевірок, касові обороти, дані про отримані доходи, зареєстроване майно і т.д. Слід відзначити особливість пропонованого отримання даних статистичної звітності. Ми пропонуємо регіональним органам статистики щорічно затверджувати і публікувати середньогалузеві показники фінансово-господарської діяльності за галузями (доходи, витрати, прибуток, чисельність, основні засоби, оплата праці) залежно від виду підприємства – мале, середнє, велике, а також щорічно формувати перелік найбільш прибуткових сфер діяльності.

При прийнятті статистичної звітності органи статистики зможуть проводити порівняльний аналіз основних фінансово-господарських показників порівняно із затвердженими середньогалузевими показниками. У разі відхилення від середньогалузевих показників в ту чи іншу сторону більш ніж на 20% (довільно взяте відхилення), отримані форми звітності передаються в автономному режимі в електронному вигляді до податкового органу, в якому платник перебуває на податковому обліку.

Щомісяця і щокварталу, протягом місяця, після закінчення податкового періоду проводяться камеральні перевірки за всіма видами отриманої податкової звітності. Етап камеральної перевірки повинен включати в програмному режимі перевірку наступних критеріїв: своєчасність надання звітності та сплати нарахованих податкових зобов'язань; арифметичний і методологічний контроль показників податкової звітності; ідентифікацію посадових осіб, які підписали податкову звітність; співставлення звітних показників податкової звітності поточного періоду з аналогічними показниками податкової звітності попереднього періоду; порівняння показників перевіреної звітності з показниками інших зданих декларацій і розрахунків. У результаті

проходження цього етапу формується висновок по камеральній перевірці, при наявності помилок на підставі результату можна сформувати форму акта камеральної перевірки.

Далі в програмному режимі передбачається проведення аналізу на виявлення податкових ризиків зазначених у нормативно-правових актах та видачі переліку підприємств, що мають у сукупності два і більше ризиків. В результаті отриманого переліку підприємств програма проводить перевірку на наявність основних форм статистичної звітності та автоматично формує запит до органів статистики на ті підприємства, щодо яких не було завантаження основних форм статистичної звітності у зв'язку з відсутністю відхилень від середньогалузевих та інших показників. Запит формується на основі даних за чотири попередні звітні періоди. Після отримання відповіді в програмі здійснюється запуск аналізу фінансово-господарського стану платника податків, який видає результат по проведеним вертикальному, горизонтальному, трендовому та коефіцієнтному аналізу з відміткою критичних значень і відхилень.

Після аналізу обраних податкових ризиків на основі сукупної інформації інспектор податкової служби зможе сформувати запит, анкету або викликати на співбесіду платника податків для отримання письмових та усних пояснень по отриманим фактам, відхилень і невідповідностей. У разі задовільного пояснення та документального підтвердження в програму вноситься нейтралізація ризику на відповідній підставі. У випадку неотримання задовільного пояснення, через певний проміжок часу (заздалегідь встановлений), після закінчення звітного періоду програма включає автоматичний вибір платника податків для виїзних форм податкового контролю, ранжуючи підприємства за сферами діяльності, розміром підприємств і кількістю податкових ризиків. У подальшому при достатній комп'ютерній та програмній оснащеності органам статистики можна передати етап роботи з поглибленого аналізу форм статистичної звітності і отримувати результати аналізу по мірі необхідності.

Таким чином, автоматизація первинного аналізу пропонується на етапі формування інтегрованого образу платника, порівняльного аналізу податкових ризиків, попереднього формування переліку підприємств, оцінених за двома і більше різним податковим ризикам і остаточному ранжованому списку платників податків для проведення документальних перевірок. Безпосередньо від інспектора залежить остаточна обробка результатів комплексного аналізу діяльності підприємства та введення інформації з нейтралізації ризиків.

Відділ з планування виїзних форм податкового контролю (контроль податкових ризиків) покликаний крім аналітичної роботи, здійснювати і профілактичний контроль, виражений в таких формах контрольної роботи, як співбесіди, анкетування, отримання пояснень від платників податків. Запропонований алгоритм автоматизації планування виїзних форм податкового контролю, здійснення камерального контролю, що ґрунтується на максимальній автоматизації процедур збору і обробки бухгалтерської та податкової звітності, а також інтеграції інформаційних ресурсів дозволить здійснювати планування на принципах оперативності, системності, об'єктивності і раціональності, що в значній мірі визначить ефективність контрольної роботи податкових служб.

Далі безпосереднє проведення документальної перевірки має базуватися на застосуванні фактичних методів податкового контролю та розширення повноважень податкових органів щодо застосування непрямих методів нарахування податкових зобов'язань з можливістю використання при їх обґрунтуванні новітніх технічних досягнень.

Аналіз методів фактичного податкового контролю розвинених країн дозволяє відзначити наступні методи, які використовуються в США, Німеччині, Франції, Швейцарії, Канаді, Італії, та інших країнах: відомості від третіх осіб, відомості від платних інформаторів, проведення аналізу особистих відомостей про життя платника, обстеження житла платника податків, приховане спостереження, знайомство з поштовими відправленнями, прослуховування телефонних розмов, допит свідків [17; 18; 22]. Слід зазначити, що в розвинених країнах, де рівень соціального забезпечення значно вище і ефективність

податкової системи досить висока, такі специфічні методи податкового контролю застосовуються і не викликають суспільний резонанс.

При перевірці фізичних осіб приховане спостереження та обстеження приватного житла, на нашу думку, є можливим у деяких випадках. Зокрема, при податковому контролі державних службовців, депутатів і в окремих випадках громадян, декларації про доходи яких не відповідають їх витратам і способу життя, при цьому державні службовці та депутати повинні письмово бути повідомлені про таку можливість при призначенні їх на посади.

Щодо громадян має бути впроваджене положення, згідно з яким при отриманні доходів понад певну суму (наприклад, 10-ти кратний розмір прожиткового мінімуму) та недостатності або недостовірності поданих пояснень за отриманими сумами доходів, органами податкової служби можуть бути використані методи прихованого спостереження та обстеження приватного житла.

Законодавче затвердження прихованого спостереження в такій формі сприятиме підвищенню статусу держави, оскільки це є і методом боротьби з корупцією і в той же час не торкнеться широких верств населення, які мають середній рівень доходів.

При перевірці суб'єктів господарської діяльності, в ході якої встановлено не надання податкової звітності, невідповідність фактичних і облікових даних, наявність активів, що не оформлені документально, здійснення видатків, не підтверджених відповідними доходами та ін. Факти, що вказують на можливість ухилення від оподаткування вважаємо доцільним застосування явних і прихованих форм спостереження за допомогою відповідних технічних засобів за діяльністю такого суб'єкта господарювання та його посадових осіб. Також є доцільним в зазначених випадках відстежувати діяльність Інтернет-сайтів та електронної пошти.

Запропоновані фактичні методи контролю є частиною повноцінного фінансово-економічного аналізу та достовірного визначення об'єктів оподаткування і не повинні застосовуватися в залежності від можливостей

застосування непрямих методів визначення податкових зобов'язань. Внаслідок заглибленості та оперативності перевіркової діяльності, пропоновані зміни методики проведення документального податкового контролю припускають підвищення професійного рівня перевіряючих і їх галузеву спеціалізацію, збільшення трудовитрат, в т.ч. часу проведення перевірки, яка повинна бути встановлена експериментально з урахуванням категорії платника.

Для вирішення даного питання необхідно провести внутрішню ротацію персоналу, а саме: скоротити чисельність інспекторів, зайнятих у камеральній перевірці, застосувавши програмну автоматизацію даного виду контролю. Удосконалена методика документальної перевірки передбачає високий професійний рівень і наявність певних ділових та особистих якостей перевіряючих: професійної освіти, швидкості реакції, аналітичного мислення, комунікабельності, психологічної підготовленості до різних соціальних контактів, стійкості до стресів, що потребують акцентованої уваги до роботи кадрового менеджменту податкової служби.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У роботі дано теоретичне узагальнення і практичне визначення проблем податкового контролю, запропоновано вирішення проблеми щодо розробки та обґрунтування напрямків підвищення результативності податкового контролю. В результаті проведеного дослідження стало можливим сформулювати такі висновки та пропозиції:

1. На основі аналізу літературних джерел встановлено, що податковий контроль – це складова частина сформованого державою організаційно-правового, фінансового і соціального механізму управління. Податковий контроль являє собою особливий вид управлінської діяльності спеціально уповноважених державних органів, регламентований чинним податковим законодавством, організований з метою виконання податкових зобов'язань, попередження, припинення податкових правопорушень і відшкодування втрат бюджету в рамках реалізації встановлених заходів відповідальності.

2. Податковий контроль – це безперервний процес, що складається з ряду етапів, кожен з яких має циклічний характер, проходить в різних правових умовах, має свою характеристику основних елементів і вирішує певні для кожного етапу завдання контрольної діяльності. Прояв функцій податкового контролю обумовлює організаційну побудову системи податкового контролю. Податковий контроль включає реєстрацію та облік платників податків; прийом податкової звітності; здійснення камеральних перевірок; нарахування платежів до сплати; контроль за своєчасною сплатою нарахованих сум; проведення документальних перевірок контроль за реалізацією матеріалів перевірок і сплатою нарахованих фінансових санкцій та адміністративних штрафів

3. Податкове законодавство України, виступаючи формою реалізації податково-правових норм, містить досить широке коло нормативних актів, які регулюють відносини у сфері оподаткування, в т.ч. податкового контролю. Основу податкового законодавства становлять Конституція України, Податковий кодекс України, Митний кодекс України, міжнародні договори,

закони та підзаконні нормативно-правові акти, прийняті на підставі та на виконання Податкового кодексу України та законів з питань митної справи.

4. Встановлено, що ефективність податкового контролю визначається рівнем організації управлінської діяльності контролюючих органів, здатної забезпечити своєчасне надходження податкових зобов'язань у повному обсязі відповідно до чинного законодавства при оптимальному розмірі понесених витрат. Основний ефект податкового контролю повинен проявлятися в сумлінному виконанні платниками податків податкового законодавства, тобто характеризуватися як можна меншою кількістю податкових правопорушень, незначним рівнем тіньової економіки в поєднанні з оптимальним рівнем витрат на організацію контролю. Підґрунтям визначення ефективності податкового контролю є виділення критеріїв оцінки, на підставі яких проводиться аналіз ефективності податкового контролю. В результаті проведених теоретичних досліджень та аналізу нормативно-правових актів виділені основні критерії ефективного податкового контролю, запропоновані окремі показники для експрес оцінки ефективності податкового контролю, актуальні на сучасному етапі соціально-економічних відносин.

5. Результати проведеного аналізу податкового контролю за визначенням нарахованих та сплачених податкових зобов'язань по податкам та зборам свідчать про необхідність значного підвищення ефективності діяльності податкової служби України та проведення комплексного аналізу менеджменту. Планові показники з податкових надходжень виконуються, в той же час спостерігається зниження рівня донарахувань за результатами перевіркової діяльності, низька питома вага адміністративних штрафів з посадових осіб платників податків; зовнішня оцінка респондентів показала середню оцінку професіоналізму працівників податкової служби і значні недоліки превентивного податкового контролю; показники загальної ефективності мають низьке значення і мають негативну тенденцію перевищення зростання витрат над податковими надходженнями. Оцінка етапів контрольної-перевірочної діяльності податкової служби засвідчила потребу подальшого вдосконалення в

плані матеріально-технічного забезпечення та розширення методів і форм превентивного податкового контролю.

6. Дослідження результативності контрольних процедур демонструють рівень роботи податкових органів з платіжною дисципліною, податковим боргом, характеризують результати контрольної роботи та економічну ефективність податкового контролю, а також демонструють зворотний зв'язок оцінки податкового контролю платниками податків і самими співробітниками податкової служби. При оцінці загальних показників отримані невисокі результати, за винятком роботи з платіжною дисципліною і податковим боргом.

7. Запропоновано основні шляхи реформування системи податкового контролю з токи зору перешкоджання ухилення від оподаткування, якими зокрема є: перегляд методики проведення основних форм і методів податкового контролю при переважному розвитку превентивного податкового контролю; оцінка адекватності каральних заходів за порушення податкового законодавства та внесення пропозицій щодо їх коригування; впровадження комплексної оцінки персоналу податкової служби, в т.ч. морально-етичних якостей, і розробка спеціальних кадрових заходів щодо формування та профілактиці антикорупційного поведінки податкових службовців.

8. Напрями підвищення дієвості превентивного податкового контролю мають ґрунтуватися на ключових факторах: корумпованість законодавчої та виконавчої влади, рівень податкової культури в державі тощо. Для зниження рівня корупції у податковій сфері запропоновано впровадження комплексної системи матеріального стимулювання співробітників податкової служби. Обґрунтовано пропозиції щодо комплексного і раціонального використання видів податкової інформації, яка покликана підвищити податкову культуру суспільства і ефективно здійснювати профілактику податкових правопорушень; впровадження обов'язкового автоматизованого анкетування різних категорій платників податків щодо оцінки діяльності податкової служби.

Висока ефективність документальних перевірок перешкоджає росту тіньового сектора економіки і дозволяє заповнювати втрати бюджету, припиняючи порушення податкового законодавства і попереджаючи їх у майбутньому. Ретельне планування перевірок, автоматизація первинного аналізу, планування виїзних форм податкового контролю, інтеграція інформаційних ресурсів, попереднє формування переліку підконтрольних суб'єктів, профілактичний контроль, розширення повноважень податкових органів щодо застосування непрямих методів нарахування податкових зобов'язань з можливістю використання при їх обґрунтуванні новітніх технічних досягнень, постійне вдосконалення методики відбору платників податків є одним з основних напрямків забезпечення ефективності виїзних форм податкового контролю.

Впровадження напрямів підвищення дієвості превентивного податкового контролю та удосконалення його елементів дозволить практично реалізувати основні принципи побудови державної податкової системи: законність, гласність, демократичність, визначеність, соціальну справедливість, економічну обґрунтованість і стимулювання підприємницької діяльності. Основи гласності, прозорості та відкритості обговорення допоможуть сформувати високу податкову культуру, забезпечать максимально можливий зворотний зв'язок з платниками податків, продемонструють роботу податкових органів, що в кінцевому підсумку сприяє і відповідає цілям превентивного податкового контролю.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексєєв А.А. Психогєометрія для менеджерів / А.А. Алексєєв, Л.А. Грошова. – Л.: Издательство «Знание», 1992. – 253 с.
2. Андрєєв В.І. Перевір себе. Десять тестів оцінки інтелігентності, конкурентоспроможності та творчого потенціалу особистості. 1994. – 64 с.
3. Бандурка О.О. Управління державною податковою службою в Україні: організаційно-правові аспекти: [монографія] / О.О. Бандурка – Х.: Вид-во Нац.ун-ту вн.справ, 2005. – 506 с.
4. Беліченко А.Ф. Удосконалення процесу податкового контролю / А.Ф. Беліченко, О.М. Міночкіна // Вісник ДонДует. – 2003. – №3 (19). – С. 187-189.
5. Бірюков А.І. Про оцінку якості обслуговування платників податків / О.І. Бірюков, Н.В. Свирідова, І.А. Гуськов // Податкова політика та практика. - 2006. – № 7 (43). – С. 46.
6. Бурдонова О. Ю. Податковий контроль в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку / О. Ю. Бурдонова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ndi-fp.asta.edu.ua>.
7. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: Підручник / Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Вигорська, Н.М. Малюга– Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 544 с.
8. Бутук А.І. Економична теорія. / А.І. Бутук. – [2-е вид.] – К.: Вікар, 2003. – 668 с.
9. Васюкова І.А. Словник іншомовних слів / І.А. Васьків. – 1999. – 640 с.
10. Вершигора Є.Є. Менеджмент: Уч.посібник/ Є.Є. Вершигора. – 1999. – 256 с.
11. Вишневський В. Ухилення від сплати податків та раціональний вибір платника податків / В. Вишневський, А. Вєткін // Питання економіки. - 2004. – №2. – С. 96-108.
12. Герчікова І.М. Менеджмент: Підручник/І.М. Герчікова. – Банки та біржі, 1995. – 480 с.

13. Гілевська М.А. Корупція: національні та міжнародні засоби протидії / М.А. Гілевська // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.law.edu.ru/doc/document.asp?docID=1222884&subID=100087759,100087760>
14. Голубєва Т.С. Методологічні підходи до оцінки ефективності діяльності підприємства / Т.С. Голубєва, І.В. Колос // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – №5(59). – С. 68-72.
15. Грищук М. В. Основи охорони праці [Текст]: підручник / М. В. Грищук – К.: Кондор, 2011.– 238 с.
16. Довідник № 105/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету (станом на 01.10.2021 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://services.dtki.ua/catalogues/other\\_dov/21](https://services.dtki.ua/catalogues/other_dov/21)
17. Данилькевич Л.І. Податковий контроль і санкції за податкові правопорушення / Л.І. Данилькевич // Фінанси. – 2004. – №10. – С. 32–34.
18. Данілов О.Д. Податкова служба та вдосконалення її діяльності: [монографія] / О.Д. Данілов. – Ірпінь: Нац.ак. ДПС України, 2005. – 152 с.
19. Державний фінансовий контроль / [Вітвицька Н.С., Чумакова І.Ю., Коцупатрий М.М., Фенченко М.Т.]. – К.: КНЕУ, 2003. – С. 20-36.
20. Дмитрієва В.С. Ефективна кадрова політика / В.С. Дмитрієва // ЕКО. – 2008. – №2. – С. 125-129.
21. Дрозд І. К. Контроль економічних систем / І.К. Дрозд. – К.: ТОВ «Імекс ЛТД», 2004. – 312 с.
22. Дроздов О.І. Особливості податкової системи Італії / О.І. Дроздов // Фінанси. – 2006. – №2. – С.76-78.
23. Єгарміна В.Д. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування / В.Д. Єгарміна // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – № 1. – 2011. – С. 166-176.
24. Желібо Є. П. Охорона праці в органах державної податкової служби України [Текст]: навч. посіб / [Желібо Є. П., Барабанова Н. І., Коваленко В.

- В., Чмир А. І., Кочергін О. М.] – Ірпінь: Академія ДПС України, 2010. – 230 с.
25. Жигаленко О.В. Автоматизація процесів планування документальних форм податкового контролю/О.В. Жигаленко // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – №1. – С. 210-214.
26. Жигаленко О.В. Комплексна оцінка персоналу податкової служби Жигаленко // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – Випуск 232: У 5 т. – Т.Ш. – Дніпропетровськ: ДНУ. – 2007. – С. 724-731.
27. Жигаленко О.В. Методи інформування у превентивному податковому контролі/О.В. Жигаленко // Матеріали науково-практичної конференції (16–18 травня 2008 року) «Фінанси, грошовий обіг та кредит у підвищенні добробуту населення України». – Сімферополь – с. Коктебель: Національна академія природоохоронного та курортного будівництва, 2008. – с. 85-86.
28. Жигаленко О.В. Визначення рівня достовірності статистичної звітності підприємств/О.В. Жигаленко // Економіка та управління. – 2003. – № 2 (39). – С. 53–57.
29. Жигаленко О.В. Реалізація превентивних форм податкового контролю у рамках стратегії розвитку податкової служби України / О.В. Жигаленко // Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції вчених та спеціалістів. Сімферополь, 24–25 квітня 2008 року: «Реалізація національних економічних інтересів України в рамках євроінтеграційних процесів». – Сімферополь: ПП «Підприємство Фенікс», 2008. – с. 258-260.
30. Жигаленко О.В. Удосконалення адміністрування податкових ризиків під час планування документальних форм податкового контролю / О.В. Жигаленко // Економіка України. – 2008. – №5. – С. 42-50.
31. Жигаленко О.В. Удосконалення методичних засад документального податкового контролю / О.В. Жигаленко // Підприємство, Господарство та Право. – 2008. – № 1 (145). – С. 134-138.

32. Жигаленко О.В. Характеристика елементів податкового контролю/О.В. Жигаленко // Підприємство, господарство та Право. – 2007. – № 11 (143). – С. 31-35.
33. Завгородній В.П. Податки та податковий контроль в Україні / В.П. Завгородній. – К.: А.С.К., 2001. – 639 с.
34. Зюльманова М.В. Про показники ефективності функціонування податкової системи / М.В. Зюльманова // Податкова політика та практика. – 2005. – № 6. – С. 33-37.
35. Іваннікова Н.М. Підбір торговельного персоналу / Н.Н. Іваннікова, О.М. Кошелева // Управління персоналом. – 2006. – № 12 (142). – С. 53-55.
36. Ізуїта П. О. Правове регулювання охорони праці в умовах ринкової економіки [Текст] / Ізуїта П. О. // Науковий вісник Національного університету внутрішніх справ. – №4. – 2012. – С.17.
37. Кашин В.А. Нові явища у податковому адмініструванні за кордоном / В.А. Кашин. – 2014. – С. 71-73.
38. Кінашук Л. Організація та правове забезпечення контролю як функції управління / Л. Кінашук // Підприємство, господарство та Право. – 2004. – №5. – С. 58-61.
39. Ковальов Д. Кожен бухгалтер повинен знати... або базові засади проведення податкових перевірок та оскарження дій податківців в Україні / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №37 (1070). – С. 3–7.
40. Кодекс професійної етики працівника державної податкової служби України: Наказ Державної податкової адміністрації України від 07.02.2006 р. № 59 // Вісник податкової служби України. – 2006. – №7. – С. 58-60.
41. Кримінальний кодекс України від 5.04.2001 р // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Система (бібліотека) баз даних і знань у галузі держави і права (станом на 05.02.14 р.). – DVD.
42. Крисоватий А.І. Теоретичні засади податку як соціально-економічної категорії / А.І. Крисоватий // Фінанси України. – 2003. – №2. – С. 16-19.

43. Лімська декларація керівних принципів контролю (ІНТОСАІ) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://www.ach.gov.ru/agencies/prilobj/010704\\_1.php](http://www.ach.gov.ru/agencies/prilobj/010704_1.php)
44. Менеджмент / [под ред. Кптуревского Ю.Н.]. / Ричард Л. Дафт 2001. – 832 с.
45. Менеджмент організацій / [сост. Немцов В.Д., Л.Э. Довгань, Г.Ф. Синьоок]. – К.: ЭксОб, 2002. – 356 с.
46. Методичні рекомендації з організації кабінетного аудиту (для юридичних осіб): Наказ Державної податкової адміністрації України від 25.11.02 р. № 567 // [Електронний ресурс]. – Система (бібліотека) баз даних і знань у галузі держави і права (станом на 05.05.08 р.). – DVD.
47. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник: У2 Т.1 / Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устинко О.А. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
48. Муравйова І.Є. Податкова система Італії/І.Є. Муравйова // Податкова політика та практика. – 2005. – № 5. – С. 45-48.
49. Наздрачов Р.Б. Показники ефективності податкового контролю / Р.Б. Наздрачов // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.aeli.altai.ru/nauka/sbornik/2000/nasdrachev.html>
50. Найденко О.Є. Податковий контроль: навчальний посібник / О.Є. Найденко. – Х.: Вид. ХНЄУ, 2012. - 224 с.
51. Податки: Навчальний посібник / Буряковський В.В., Карамзін В.Я., Каламбет С.В., Водолазська О.А.]. – Дніпропетровськ: Пороги, 1998. – 611с.
52. Ногіна О.А. Податковий контроль: питання теорії. –2002. – 160 с.
53. Ожегов С.І. Тлумачний словник російської / С.І. Ожегов, Н.Ю. Шведова. – 2006. – 944 с.
54. Онищенко В. Організація контролю за сплатою податків у Німеччині / Віктор Онищенко // Вісник податкової служби. – 2000. – № 47. – С. 57-61.
55. Онищенко В. Оцінка ефективності податкового контролю / Віктор Онищенко // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – Випуск №186: У 4 т. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2003. – С. 178-187.

56. Особливості адміністрування податкової системи Швеції // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.law.edu.ru/>
57. Паскачов А.Б. Податковий контроль у Фінляндії: акцент на запобігання економічним правопорушенням / А.Б. Паскачов, В.А. Кашин // Податкова політика та практика. – 2006. – № 1 (37). – С. 28-30.
58. Податковий кодекс України : Кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
59. Підгірна Т.К. Досвід Швеції у сфері акцизного оподаткування / Т.К. Підгірна // Податкова політика та практика. – 2005. – № 6. – С. 39-41.
60. Попова С.М. Організація податкового контролю Навч. практич. посіб. / С. М. Попова, В. Д. Понікаров, О. В. Кожушко – К.: “Центр учбової літератури”, 2013. – 290 с.
61. Попонова Н.А. Досвід боротьби з ухиленням від сплати податків / Н.А. Попонова // Фінанси. – 2007. – №1. – С. 74 -77.
62. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків: Наказ Державної податкової служби України від 4 вересня 2020 року N 470 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0470912-20#Text>
63. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11#Text>
64. Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення: Наказ Міністерства фінансів України від 14.08.2015 № 706 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15#Text>

65. Проскура К.П. Комплексне оцінювання ефективності податкового адміністрування в Україні [Текст] / Катерина Петрівна Проскура // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2013. – Том 14. – №1. – С. 330-340.
66. Психологічний словник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://msk.treko.ru/show\\_dict\\_3](http://msk.treko.ru/show_dict_3)
67. Рева Т.М. Податковий менеджмент: Навчальний посібник: Вид. 2-ге, перероб. та дод. / Т.М. Рева. – К.: Центр навчальної літератури, 2005 – 304 с.
68. Салівон С. Мінливість / С. Салівон // Бізнес. – 25.12.2006 р. – № 52. – С. 52
69. Сайт Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://tax.gov.ua/>
70. Сумін В.А. Мотивація у професійній кар'єрі персоналу системи управління / В.А. Сумін // Економіка Криму. – 2005. – №13. – с. 5-6.
71. Телятніков Н.Б. Про оподаткування Італії / Н.Б. Телятніков // Фінанси. - 1995. – №3. – З 30-33.
72. Усач Б.Ф. Контроль та ревізія / Б.Ф. Вусач. – К.: Знання-Прес, 2002. – 253 с.
73. Усачова Г.М. Удосконалення формальних норм обмеження поведінки платника податків/Г.М. Усачова, М.Б. Матюшин // [Електронний ресурс]. – Режим доступу до журналу: <http://www.donntu.edu.ua/> бібліотека / Інформаційні ресурси
74. Усенко Р. Проблеми юридичної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування (за матеріалами проекту Податкового кодексу України) / Р. Усенко // Підприємство, господарство і право. – 2003. – № 10. – С. 52-55.
75. Хмелевська К.В. Організаційні засади податкового контролю / К.В. Хмелевська // Фінанси України. – 2003. – №2. – С. 36-39.

76. Хомутенко В.П. Організація та методика податкових перевірок / В.П. Хомутенко. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 287 с.
77. Хотинська Г.І. Фінансовий менеджмент: навч. Посібник / Г.І. Хотинська. – 2012. – 192 с.
78. Хочете знайти чесного кандидата – будьте чесні. Хочете отримати лояльного співробітника – будьте лояльні // Управління персоналом. – 2006. - № 16 (146). – С. 45–51.
79. Шавло І. Податковий контроль у системі податкового адміністрування / І. Шавло, Н. Шкуренко // Науковий клуб. – 2014. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://sophus.at.ua/publ/2014\\_04\\_17\\_18\\_kampodilsk/sekcija\\_6\\_2014\\_04\\_17\\_18/podatkovij\\_kontrol\\_u\\_sistemi\\_podatkovogo\\_administruvannja/56-1-0-921](http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk/sekcija_6_2014_04_17_18/podatkovij_kontrol_u_sistemi_podatkovogo_administruvannja/56-1-0-921)
80. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з переходною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) / В.О. Шевчук. – К.: Київський державний торгово-економічний університет, 1998. – 371 с.
81. Шевчук О.Д. Особливості податкового контролю в Україні / Шевчук О.Д., Деркач Д.С. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>.
82. Шиш А.М. Системний підхід до аналізу податкових відносин / А.М. Шиш // Економіка, Фінанси, Право. – 2006. – № 1. – С. 21-23.
83. Економіка підприємства: Підручник / [під ред. Покропивного С.Ф.]. – К.: КНЕУ, 2003. – 608 с.
84. Яременко В. Новий словник української мови у трьох томах 200000 слів / В. Яременко, О. Сліпушко. – К.: Видавництво «Аконіт», 2006.
85. Zinkevych A. The world aspects of tax control: experience for Ukraine / Світові тенденції здійснення податкового контролю: досвід для України // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Випуск 47. – 2020. – С. 180-185.

## **ДОДАТКИ**

**НАУКОВА ПРАЦЯ**  
**за темою кваліфікаційної роботи**





**Звіт про досягнення цільових значень  
Ключових показників ефективності Державної податкової служби України  
(КРІ ДПС) у 2020 році**

