

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
СУМСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра адміністративного, господарського права та фінансово-економічної
безпеки

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

зі спеціальності 081 «Право»

Тема: «Адміністративно-правовий механізм здійснення податкового контролю в Україні»

Завідувач кафедри _____ д.ю.н. Гаруст Ю. В.
(підпис)

Керівник проекту _____ к.ю.н. Кібець В. О.
(підпис)

Виконавець студент
групи Юм.з-91с _____ Щука В. М.
(підпис)

Суми 2020

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ.....	3
ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	
1.1 Поняття державного податкового контролю, сутність та принципи його здійснення.....	
1.2 Державна податкова служба як основний суб'єкт здійснення податкового контролю.....	
1.3 Форми та методи здійснення державного податкового контролю.....	
Висновки до розділу 1.....	
РОЗДІЛ 2 АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВА ОРГАНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	
2.1 Поняття та структура адміністративно-правового механізму здійснення податкового контролю в Україні.....	
2.1 Податковий контроль як протидія ухиленню від оподаткування в Україні.....	
2.2. Особливості податкового контролю у сфері виявлення ризиків з податку на додану вартість.....	
2.3.Оцінка ефективності податкового контролю у сфері адміністрування податку на додану вартість.....	
Висновки до розділу 2	
РОЗДІЛ 3 НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	
3.1 Податкове законодавство України в умовах інтеграційних процесів.	
3.2 Закордонний досвід правової регламентації здійснення податкового контролю в розвинених країнах.....	
3.3 Шляхи удосконалення адміністративно-правового механізму здійснення податкового контролю в Україні.....	
Висновки до розділу 3.....	
ВИСНОВКИ.....	
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ВВП – валовий внутрішній продукт

ВРУ – Верховна Рада України

ДПС – Державна податкова служба

ДФС – Державна фіскальна служба

ЄРПН – Єдиний реєстр податкових накладних

ЄС – Європейський Союз

ЄСВ – єдиний соціальний внесок

ЗУ – закон України

КМУ – Кабінет Міністрів України

КУ – Конституція України

МВС – Міністерство внутрішніх справ

ПДВ – податок на додану вартість

ПКУ – Податковий кодекс України

ПН – податкова накладна

РК – розрахунок коригування

СЕА ПДВ – системи електронного адміністрування ПДВ

Держстат – Державна служба статистики

п. – пункт

пп. – підпункт

р. – рік

ст. – стаття, століття

ч. – частина

ВСТУП

Актуальність теми. Організація ефективної системи податкового контролю є важливим фактором успішної модернізації української економіки. Адже реалізація державного управління економікою залежить від бюджетних можливостей країни фінансувати соціально-економічні проекти, а також від активного використання державою інструментів впливу на інтереси суб'єктів господарювання. Найважливішу роль при цьому відіграють податки.

Сучасний розвиток податкової системи України відзначається складністю та суперечливістю, оскільки відбувається в умовах нестабільної соціально-економічної ситуації, під впливом постійної зміни законодавчої бази. Постійно зростаючі обсяги інформаційних потоків, розвиток технологій аналітичної обробки великих даних розширюють можливості податкового контролю щодо забезпечення доходами бюджетної системи. При цьому зміна умов господарської діяльності, цифрові технології породжують і додаткові податкові ризики держави і платників податків, а також обумовлюють необхідність побудови принципово нових відносин у податковій сфері.

Все це привносить актуальність у зміст нашого дослідження адміністративно-правових засад механізму здійснення податкового контролю в Україні.

Досвід організації державного податкового контролю Європейського Союзу може стати орієнтиром розвитку української податкової системи. Удосконалення механізму державного податкового контролю є об'єктивною потребою, що вимагає відповідальності держави та активної участі суспільства. Тому є необхідність обґрунтування дієвого механізму державного податкового контролю, який забезпечить формування та реалізацію ефективної національної політики у податковій сфері.

Ступінь розробленості теми в юридичній літературі. Питання теоретичних та практичних аспектів здійснення державного податкового контролю досліджували у своїх працях такі науковці, як Буглаєва О. Ю.,

Буряк П. Ю., Залуцька Н. С., Б. А. Карпінський, Кизилова Л.О., Лещух І.В., М.І. Мельник, Найдено О. Є., Онищенко В.А., Рева Д. В., Чередніченко А. П. та інші.

Проблематика податкового контролю стала предметом дослідження багатьох авторів дисертаційних досліджень, зокрема: 1) Рева Д. В. «Правове регулювання податкового контролю в Україні» (2005 р.); 2) Чередніченко А. П. «Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України» (2005 р.); 3) Яковенко О. О. «Адміністративно-правові засади реалізації контролю у сфері оподаткування як функції управління» (2008 р.); 4) Гаруст Ю. В. «Правове забезпечення контрольної діяльності податкових органів України» (2008 р.); 5) Васюк Ю. М. «Механізми реалізації податкового контролю в Україні: державно-управлінський аспект» (2015 р.).

Мета дослідження – визначення теоретичних основ, а також дослідження практичних аспектів механізму здійснення податкового контролю в Україні та визначення основних напрямів його удосконалення.

Відповідно до поставленої мети сформульовано такі завдання дослідження:

- дослідити поняття державного податкового контролю, а також принципи на яких він базується;
- визначити роль Державної податкової служби України як суб'єкта здійснення державного податкового контролю;
- описати форми та методи здійснення державного податкового контролю;
- визначити поняття та структуру адміністративно-правового механізму здійснення податкового контролю в Україні;
- розглянути податковий контроль у контексті протидії ухиленню від оподаткування в Україні;
- з'ясувати особливості податкового контролю у сфері виявлення ризиків з податку на додану вартість;

-провести оцінку ефективності податкового контролю у сфері адміністрування податку на додану вартість;

- дослідити модифікацію податкового законодавства в умовах інтеграційних процесів країни;

- охарактеризувати зарубіжній досвід правової регламентації податкового контролю у розвинених країнах;

- запропонувати шляхи удосконалення адміністративно-правового механізму здійснення податкового контролю в Україні.

Об'єктом дослідження виступають суспільні правовідносини, що виникають у процесі здійснення державного податкового контролю в Україні.

Предмет дослідження – адміністративно-правовий аспект механізму здійснення податкового контролю в Україні.

Методи дослідження. Виконання поставлених завдань дослідження здійснювалось за допомогою таких загальнонаукових та спеціальних методів, зокрема: систематизація (узагальнення результатів наукових доробок вітчизняних та зарубіжних дослідників щодо визначення сутності податкового контролю та його складових); аналіз і синтез (дослідження предмета, об'єктів та суб'єктів контролю у сфері оподаткування); факторний аналіз (визначення чинників, що впливають на ефективність здійснення податкового контролю в Україні); структурно-функціональний (з'ясування завдань, функцій та напрямів діяльності органів державного управління у сфері податкового контролю); порівняльний аналіз (аналіз особливостей зарубіжного досвіду здійснення державного податкового контролю); абстрактно-логічний (формулювання теоретичних узагальнень і висновків); моделювання (обґрунтування подальших напрямків удосконалення механізму здійснення державного податкового контролю) та інші.

Інформаційна база. Нормативно-правові акти України у сфері податкових правовідносин, наукові праці вчених і практиків України та зарубіжжя.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони становлять як науково-теоретичний так і практичний інтерес. Сформульовані в роботі висновки та пропозиції можуть бути використані, зокрема у:

- науково-дослідницькій роботі – як підґрунтя для проведення подальших наукових досліджень, у сфері адміністративно-правового забезпечення податкового контролю в Україні;

- практичній діяльності – використання одержаних результатів сприятиме удосконаленню діяльності органів ДПС України у напрямку здійснення податкового контролю;

- у правотворчій діяльності – при підготовці пропозицій з удосконалення чинного податкового законодавства.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні адміністративно-правових засад механізму здійснення державного податкового контролю та надання науково-практичних рекомендацій щодо підвищення його ефективності в умовах інтеграційних процесів.

Апробація результатів дослідження основні положення роботи викладені в науковій статті «Адміністративно-правовий механізм здійснення податкового контролю в Україні». Закордонний досвід правової регламентації податкового контролю у розвинених європейських країнах відображено у матеріалах міжнародної науково-практичної конференції «Інтеграція юридичної науки і практики як основа сталого розвитку вітчизняного законодавства» (м. Дніпро, Україна, 13–14 листопада 2020 р.)

Структура роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів які поділені на підрозділи, висновків та списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи становить 120 сторінок, з яких: основний текст - 106 сторінок, список використаних джерел – 11 сторінок, 110 найменувань. Робота містить 8 рисунків і 4 таблиці.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

1.1 Поняття державного податкового контролю, сутність та принципи його здійснення

Важливою функцією держави та її інституційних структур являється контроль. В умовах ринкових відносин вагоме значення в загальній системі державного контролю належить податковому контролю, оскільки податки є основними фіскальними і регулюючими інструментами сучасної ринкової економіки.

Теоретичне дослідження проблем податкового контролю вважаємо слід почати з визначення поняття «контроль».

Словник іншомовних слів визначає контроль (від французької «controle») як перевірку або спостереження з метою перевірки. Ідентично поняття контролю пояснюється у Великому тлумачному словнику української мови В. Бусела, а саме як перевірка, облік діяльності когонебудь, нагляд за кимось [1].

Великий внесок у розкриття поняття контролю зробила Л. В. Дікань. Автор у своїй науковій роботі проаналізувала визначення багатьох дослідників, а також тлумачення словників. Усі визначення були згруповані й поділені за підходами. Сформульовано наступні підходи, за якими контроль – це:

- певний нагляд або спостереження;
- замір та аналіз виконання планів;
- повторне повернення до раніше розглянутого поняття;
- протистояння документальним твердженням, тобто свідомої протидії інформації, що міститься в документації господарюючого суб'єкта;

– принцип, стадія процесу або елемент управління [2, с.8].

Підсумовуючи власне дослідження, Л. Дікань визначає контроль «як систему відносин з приводу систематичного спостереження і перевірки ходу функціонування відповідного об'єкта деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від заданих параметрів» [2, с.17].

В юридичній енциклопедії, контроль – перевірка виконання законів, рішень тощо. [3].

Бондаренко Н. О у своєму посібнику відзначає, що будь-який вид управління неможливий без чітко організованої системи контролю, тому що не можна ефективно управляти, не перевіряючи виконання поставлених вимог та не виявляючи фактичного стану на управлінських об'єктах. У цьому значенні контроль, який є самостійною функцією управління, виступає засобом установа зворотних зв'язків, завдяки чому керівний орган (суб'єкт управління) може простежити хід виконання прийнятих рішень. Цілком погоджуємось з автором, що така функція дає можливість своєчасно реагувати на відхилення в роботі підконтрольного об'єкта від заданої програми та вносити відповідні корективи в його діяльність [4, с.72].

Більшість науковців визначають контроль як засіб дотримання державності, законності, достовірності і ефективного витрачання ресурсів господарювання. Так, Є. В. Калюга висловлює думку, що треба контролювати не стільки виконання нормативно-правових актів, скільки стан господарської діяльності на підприємствах. При цьому контроль потрібно розглядати не як обліково-перевірочну діяльність, а як функцію управління і важливий елемент реалізації економічного зростання держави [5, с. 29].

У державному управлінні контроль слід розглядати як обов'язкову функцію державного управління, елемент зворотного зв'язку, що дозволяє своєчасно реагувати на будь-які відхилення від запланованого шляху

досягнення поставлених цілей розвитку держави, її регіонів та окремих територій, основних напрямів і видів її діяльності [6].

На сьогодні податковий контроль – це основний елемент державного фінансового контролю. Оскільки податкова діяльність держави охоплює запровадження, введення та справляння податків, то контролюючі дії поширюються на всю систему оподаткування, а також здійснюються в розрізі окремих податків та податкових груп. У процесі податкової діяльності контроль пронизує всю економіку. Головною метою податкового контролю є забезпечення режиму суворого додержання норм податкового законодавства зобов'язаними суб'єктами податкових правовідносин. Державний податковий контроль є суттєвим елементом державного регулювання економіки, обов'язковою умовою ефективного функціонування фінансової системи та економіки країни в цілому. Від ефективності податкового контролю значною мірою залежить економічний добробут держави та її безпека [7, с. 9].

У широкому розумінні податковий контроль - це сукупність заходів державного регулювання, що забезпечують в цілях здійснення ефективної державної фінансової політики економічну безпеку України і дотримання державних і муніципальних фіскальних інтересів.

У вузькому значенні податковий контроль - це контроль держави в особі компетентних органів за законністю і доцільністю дій в процесі введення, сплати або стягнення податків і зборів.

Д. В. Рева податковий контроль визначає як «один із видів фінансового контролю, що здійснюється у сфері державного управління оподаткуванням, який становить собою діяльність уповноважених державних суб'єктів по встановленню стану виконання вимог чинного податкового законодавства особами, на яких покладено обов'язок щодо обчислення, сплати, утримання та перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів), виявленню відхилень у їх діяльності від встановлених вимог, їх припинення й усунення, а також по відновленню порушених прав держави та територіальних громад

на своєчасне і повне одержання відповідних сум податкових платежів і недопущенню таких порушень у майбутньому» [8].

Державний податковий контроль є суттєвим елементом державного регулювання економіки, обов'язковою умовою ефективного функціонування фінансової системи та економіки країни в цілому. Від ефективності податкового контролю значною мірою залежить економічний добробут держави та її безпека [7, с.9]

Підсумовуючи вищевикладене вважаємо за потрібно відобразити схематично місце податкового контролю в системі державного управління.

(Рис. 1)



Рис. 1.1 Умовне зображення місця податкового контролю у системі контролю у державному управлінні [9, с. 204].

Сьогодні у фінансовій науці існує досить багато тлумачень поняття «податковий контроль». Їхнє розмаїття зумовлене боротьбою суперечностей, що спричиняється двома факторами: по-перше, держава прагне забезпечити повне та своєчасне надходження грошових коштів до публічних грошових фондів; по-друге, платники податків зацікавлені у створенні такого механізму податкового контролю, який би не призводив до ускладнень їх фінансово-господарської діяльності [10].

У науковій літературі державний податковий контроль в широкому значенні слова визначається як спеціальний спосіб забезпечення законності.

До його основних задач відносяться забезпечення надходжень до бюджетів різних рівнів всіх передбачених законодавством податків і платежів, перешкоджання відходу від податків (тобто податковий контроль виступає як перевірка виконання законів, виправлення помилок і порушень).

Найпоширенішим визначенням податкового контролю у фінансовій літературі є наступне: «Податковий контроль – це окрема складова системи управління податкової системи, що забезпечує дотримання діючого податкового законодавства з метою забезпечення грошовими ресурсами бюджету і державних цільових фондів» [11].

Офіційне тлумачення податкового контролю згідно статті 61 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), розкривається 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 [12].

Податковий контроль як елемент управління оподаткуванням є необхідною умовою існування ефективної податкової системи; забезпечує зворотний зв'язок платників податків з органами державного управління, які наділені особливими правами і повноваженнями з усіх питань оподаткування. Податковий контроль — завершальна стадія управління оподаткуванням, один з елементів методики планування податкових доходів бюджету.

Податковий контроль крім іншого розглядають як функціональний елемент і основну форму податкового адміністрування. Як слушно зазначає Паславська Р. Ю., що адміністрування податків – це діяльність уповноважених органів управління, яка спрямована, в першу чергу, на

забезпечення і реалізацію контролю за дотриманням податкового законодавства усіма учасниками податкових відносин. Податковий контроль разом з податковим плануванням, обліком та регулюванням є основними елементами процесу адміністрування податків [13, с. 12].

Необхідність податкового контролю визначається об'єктивними причинами. До об'єктивних, зокрема, слід віднести високий рівень корупції в державі, нестабільність і нечіткість формулювання вітчизняного податкового законодавства, через що багато методичних вказівок вступають у суперечність з чинним нормативним полем. Це, своєю чергою, не дає змоги однозначно приймати рішення щодо розрахунку податку і в кінцевому підсумку стає підґрунтям для виникнення конфліктів між суб'єктами контролю і платниками податків та є однією з причин ухилянь від оподаткування, зростання рівня тіньової економіки тощо [14].

До суб'єктивних причин необхідності податкового контролю Мельник М. І. та Лещук І. В. віднесли:

– ненавмисні помилки платників податків при розрахунку сум податкових платежів, спричинені частими змінами законодавства та невчасним реагуванням на них;

– низька податкова дисципліна платників податків, які свідомо йдуть на порушення податкового законодавства задля отримання матеріальної користі [14].

Безумовно, для чіткого розуміння сутності податкового контролю потрібно визначити його об'єкт і предмет, склад суб'єктів, головну мету, функції, а також принципи його здійснення.

Як було зазначено раніше, податковий контроль є різновидом державного контролю, він має всі сутнісні риси останнього. У той же час йому притаманні деякі специфічні риси, які полягають в особливостях його об'єкта і предмета, складу суб'єктів контролю та підконтрольних осіб, цілей і завдань, а також форм і методів. Специфіка податкового контролю залежить

від сфер фінансово-господарської діяльності платників податків, видів податків, правового статусу платника податків і т.п.

Мельник М. І. та Лещух І. В., до монографії яких ми вже зверталися, вважають об'єктом податкового контролю - податкові правовідносини між контролюючими органами та платниками податків щодо правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, правильності складання та своєчасності подання податкових декларацій (розрахунків), а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства [14].

Під об'єктами податкового контролю Крохіна Ю. А. розуміє рух грошових коштів в процесі акумулювання публічних грошових фондів, а також матеріальні, трудові та інші ресурси платників податків [15, с.301].

З нашої точки зору об'єкт оподаткування можна описати як безпосередня діяльність або бездіяльність суб'єктів господарювання, фізичних осіб, пов'язана з правильністю ведення бухгалтерського та податкового обліку, своєчасністю сплати сум податків і зборів, а також виявленням обставин, що сприяють вчиненню порушень податкового законодавства.

Предмет податкового контролю утворюють, насамперед, правильність нарахування, повнота та своєчасність сплати податків і зборів, правильність складання та своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків), а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства [16]. Джерелами інформації при цьому виступають бухгалтерська документація, звіти, плани, рахунки, декларації, накладні та інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів до бюджетів усіх рівнів. Зокрема, до них належать накази керівників і звіти працівників, цивільно-правові та трудові договори, установчі документи, банківські виписки тощо.

Згідно зі статтею 41 ПКУ до контролюючих органів, які можуть здійснювати заходи податкового контролю, відносяться центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, його територіальні органи [12]. Відповідними повноваженнями у повному об'ємі наділена державна податкова служба. Інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, у тому числі на запит правоохоронних органів.

До 2011 року до контролюючих органів також відносились органи пенсійного фонду та соціального страхування, але з прийняттям ПКУ та спеціального закону, яким регламентовано впровадження єдиного соціального внеску, що не є податковим платежем, дані органи були виключені з переліку контролюючих у сфері оподаткування.

Метою податкового контролю є попередження та виявлення податкових правопорушень (в тому числі податкових злочинів), а також притягнення до відповідальності осіб, які порушили податкове законодавство. Податковий контроль являє собою спеціальний спосіб забезпечення законності в податковому праві і здійснюється на всіх стадіях фінансово-господарської діяльності платників податків.

Податковий контроль реалізується шляхом вирішення певних завдань, серед яких, ми вважаємо доцільно виділити наступні:

- забезпечення економічної безпеки держави при формуванні публічних централізованих та децентралізованих грошових фондів;
- забезпечення належного контролю за формуванням державних доходів;
- поліпшення взаємодії і координації діяльності контролюючих органів;
- перевірки виконання фінансових зобов'язань перед державою з боку організацій та фізичних осіб;
- перевірки цільового використання податкових пільг;
- припинення і профілактики правопорушення в податковій сфері.

Головними завданнями контролю податкових надходжень в нових умовах функціонування податкової системи і зміни пріоритетів з фіскальної

функції на регулюючу, розподільчу і соціальну Миколаєць А. П. вважає наступне: вивчення позитивних і негативних тенденцій у взаємовідносинах між платниками податків і державою, встановлення закономірностей розвитку цих відносин; проведення ефективного аналізу з метою виявлення впливу всієї системи оподаткування, її окремих елементів на показники фінансово-господарської діяльності як окремих підприємств, так і всієї економіки держави; попередня оцінка можливості виникнення непередбачених економічних, фінансових, бюджетних і податкових ситуацій, антагонізму між цілями платників податків і бюджетними цілями держави; розробка комплексу заходів по усуненню негативних проявів у взаємовідносинах між платниками податків і державою [17].

У теорії оподаткування не існує єдиного підходу до визначення функцій податкового контролю. А. Чердніченко з метою проведення аналізу ефективності податкового контролю як функції управління державних органів, виділяє такі його функції, як прогнозування, аналітичну, управлінську, нормативну, координаційну та профілактичну [18].

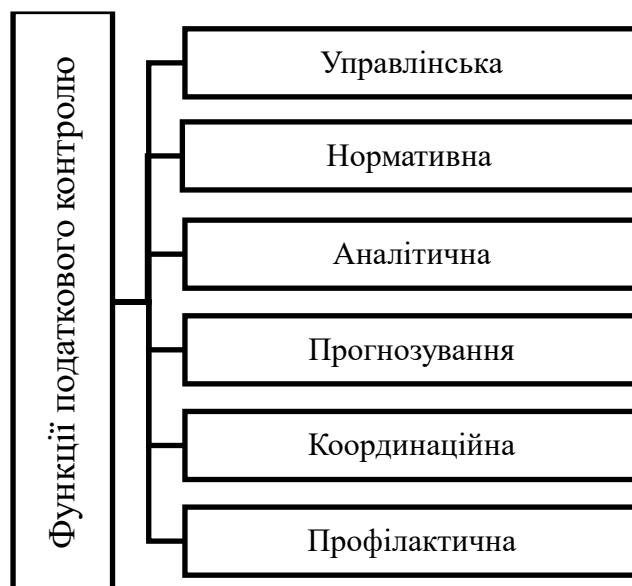


Рис. 1.2 Основні функції податкового контролю

Поряд з традиційно вживаними функціями податкового контролю О. Шевчук акцентує увагу і на таких його специфічних функціях, як політико- і безпекозабезпечуюча. Сутність першої полягає в реальному впливі податкового контролю на реалізацію фінансової, грошово-кредитної, бюджетної і податкової політик, а другої – на забезпечення фінансової безпеки держави та її регіонів, а також національної безпеки в цілому [19].

Вважаємо за потрібне приділити особливу увагу фіскальній та розподільній функціям податкового контролю.

Фіскальна функція є основною функцією оподаткування, за допомогою якої реалізується головне призначення податків: формування і мобілізація фінансових ресурсів держави, а також акумулювання в бюджеті коштів для виконання загальнодержавних чи цільових державних програм.

Якщо розглядати функції оподаткування як прояви його сутності і властивостей, то в першу чергу необхідно відзначити, що в податках безпосередньо реалізується їхнє соціальне призначення як інструменту вартісного розподілу і перерозподілу доходів держави. У той же час необхідно відзначити, що на практичному рівні оподаткування виконує кілька функцій, у кожній з яких реалізується те чи інше призначення податків. Взаємодіючи, дані функції утворюють систему.

Розглядаючи сучасну систему оподаткування, можна зробити висновок про те, що на даному етапі податки виконують такі основні функції: фіскальну, розподільну (соціальну), регулюючу, заохочувальну.

Розподільна (соціальна) функція податків складається в перерозподілі суспільних доходів між різними категоріями населення. Через оподаткування досягається підтримка соціальної рівноваги шляхом зміни співвідношення між доходами окремих соціальних груп з метою згладжування нерівності між ними. Іншими словами відбувається передача засобів на користь більш слабких і незахищених категорій громадян за рахунок покладання податкового тягаря на більш сильні категорії платників.

Яскравим прикладом реалізації фіскально-розподільної функції є акцизи, установлювані, як правило, на окремі види товарів і в першу чергу розкоші, а також механізми прогресивного оподаткування. У деяких соціально-орієнтованих країнах (Швеція, Норвегія, Швейцарія) майже на офіційному рівні визнається, що податки являють собою плату високоприбуткової частини населення менш дохідній за соціальну стабільність.

Як і будь-який інший вид правозастосовної діяльності, контроль у сфері оподаткування базується на певній сукупності принципів, які є свого роду правовою базою, яка визначає ефективне виконання органами податкового контролю своїх прямих функцій. Цими принципами повинні керуватися уповноважені органи в процесі реалізації ними контрольних заходів [20].

Термін принцип походить від лат. *principium* - початок, основа. Під принципом розуміється основне, вихідне положення якої-небудь наукової системи, теорії, ідеологічного напрямку, вчення, світогляду і т. ін. [1].

Принципи податкового контролю, як складової державного фінансового контролю, обумовлюються положеннями фінансового права з притаманною їм специфікою, зокрема, на основі узгодження мети оподаткування (фіскальне наповнення бюджету) та інтересів платників податків (прийнятні умови оподаткування та адміністрування) [14].

Таким чином, принципи податкового контролю можна визначити як базові правові положення, що визначають організацію та ефективне здійснення податкового контролю, якими повинні керуватися суб'єкти податкового контролю при здійсненні ними контрольних заходів у сфері оподаткування.

У науковій інтерпретації Товкуна Л. принципи податкового контролю становлять базові положення, які є імперативними та загальнообов'язковими і складають основний зміст податкового контролю. І хоч автор не розкриває суті принципів податкового контролю, однак, варто погодитися з тезою, що їм притаманні риси, характерні як для принципів права загалом, так і

специфічні. При цьому, закономірно – як принципи нижчого структурного рівня вони не мають вступати у протиріччя із принципами загально-правовими (конституційними) [21].

Подібно О. Найденко характеризує принципи податкового контролю як основні положення, що визначають сутність та підґрунтя процесу податкового контролю, а також правила, покладені в основу його здійснення податковими органами [16].

В юридичній літературі різні автори розглядають по кілька груп принципів. Проаналізувавши різні підходи до змісту податкового контролю та його принципів, нами загалом підтримується думка науковців, згідно з якою принципи податкового контролю мають поділятися на три групи: загальноправові, загальноуправлінські та спеціальні [22].

Таблиця 1.1

Класифікація принципів податкового контролю

Загальноправові принципи	Загальноуправлінські принципи	Спеціальні принципи
<ul style="list-style-type: none"> – законність – юридична рівність – дотримання прав платника податків – гласність – відповідальність – захист прав платників податків 	<ul style="list-style-type: none"> – планомірність – систематичність – економічна доцільність – регулярність – ефективність – превентивність 	<ul style="list-style-type: none"> – загальність, – єдність – територіальність – конфіденційність – відшкодування шкоди

До загальноправових принципів податкового контролю належать:

1. Законність. Суть цього принципу полягає в тому, що при здійсненні податкового контролю, і зокрема при проведенні податкових перевірок, органи державної податкової служби повинні керуватися нормою, закріпленою в ст. 19 Конституції України: «Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією

та законами України» [23]. Тобто контролюючі органи під час проведення процедур податкового контролю повинні діяти виключно в рамках своїх повноважень, зазначених у нормативно-правових актах, які регламентують їх діяльність.

2. Юридична рівність передбачає наступне: усі суб'єкти господарювання та фізичні особи незалежно від форми власності, галузевої приналежності, громадянства тощо мають рівні права і обов'язки, несуть рівну відповідальність перед законом.

3. Гласність передбачає можливість вільного доступу платників податків до інформації про діяльність контролюючих органів, що не містять державну таємницю. Принцип проявляється в інформуванні платників податків про проведення перевірок, наданні повідомлень про результати податкового контролю тощо.

4. Відповідальність. Платники податків, які порушили норми податкового законодавства повинні нести відповідальність: адміністративну або кримінальну, але з урахуванням принципу законності. Варто зауважити, що притягнення винної особи до відповідальності за здійснення податкового правопорушення не звільняє її від обов'язку по сплаті податку.

5. Захист прав платників податків полягає в тому, що стаття 56 ПКУ передбачає можливість для кожного платника оскаржити дії або рішення контролюючих органів в адміністративному або судовому порядку.

Загальноуправлінські принципи характеризують податковий контроль як управлінську діяльність компетентних органів у сфері оподаткування. До них належать наступні положення:

1. Планомірність – передбачає, зокрема, проведення попередньої підготовки і складання графіка проведення контрольних заходів, встановлення чіткого переліку об'єктів, що підлягають перевірці і визначення черговості проведення перевірок щодо господарюючих суб'єктів. Координації дій податкових органів, дозволяє робити висновки про фактичне виконання поставлених завдань і приймати відповідні управлінські рішення.

2. Принцип економічної доцільності податкового контролю. Неможливо перевірити всіх, необхідний відповідний відбір. Тому найважливішим принципом податкового контролю є дотримання критерію економічної доцільності, відповідність цілей контролю і витрачених коштів.

3. Регулярність податкового контролю полягає в проведенні контрольних заходів з чітко встановленим законодавством інтервалом часу і охопленням всіх питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю в частині дотримання ним податкового законодавства.

4. Ефективність (результативність) податкового контролю. Ефективність того чи іншого виду діяльності вимірюється адекватністю досягнутого в процесі її здійснення результату (сукупність об'єктивних наслідків контролю, які він надав на утримання діяльності об'єкта, що перевіряється або посадової особи) намічених цілей з урахуванням витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів (число перевіряючих, а також працівників, які готують ті чи інші матеріали, витрачений час, повнота відомості, тривалість перевірок і т.д.).

Даний принцип дуже тісно пов'язаний з принципом економічної доцільності податкового контролю. Підвищення ефективності податкового контролю (на відміну від ефективності виробництва) не обов'язково означає збільшення економічного ефекту при тих же витратах ресурсів. Діяльність об'єкта, що перевіряється можетбуть оцінена позитивно (кінцева мета податкового контролю -виняток або зведення до мінімуму порушень законодавства про податки і збори), хочаєто негативний результат з точки зору економічного ефекту від витрачених ресурсів.

5. Превентивність податкового контролю. Даному принципу, на жаль, приділяється недостатня увага з боку податкових органів, яких більше цікавить виконання фіскальної функції - виявити та вилучити приховане або недоплачене в бюджет, стягнути відповідні санкції. Вважаємо, що будь-який різновид державного фінансового контролю повинен базуватися на реалізації превентивної функції. Сама можливість здійснення податковими органами

перевірок щодо платників податків, притягнення порушників до відповідальності повинна стимулювати законослухняну поведінку з боку зобов'язаних осіб.

До спеціальних принципів Найденко О. відносить наступне:

- загальність (податковий контроль має охоплювати всіх платників податків без винятку);

- єдність (процедура податкового контролю має бути єдиною на всіх рівнях);

- територіальність (податковий контроль має проводитися за територіальним принципом, коли податкові органи мають права перевіряти тільки тих платників податків, які зареєстровані в даній податковій інспекції);

- обмеження (податкові органи мають діяти в рамках прав та повноважень, які на них покладено податковим законодавством);

- конфіденційність (згідно з нормами Податкового кодексу платники податків мають право на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами);

- відшкодування шкоди (згідно зі статтею 17 ПКУ платники податків мають право на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку) [16].

Чинне законодавство про податки і збори, на жаль, не містить нормативно встановлених принципів, яким повинен відповідати податковий контроль, тому нормативне встановлення принципів податкового контролю залишається об'єктивною потребою.

1.2 Державна податкова служба України як основний суб'єкт здійснення податкового контролю

Розглядаючи Державну податкову службу України (далі – ДПС України) як суб'єкт державного податкового контролю, потрібно зауважити, що вона була утворена Постановою КМУ від 6 березня 2019 р. за № 227 шляхом реорганізація Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України), а саме її поділу на дві служби: ДПС України та Державну митну службу України. Постановою передбачено: новостворені служби є центральними органами виконавчої влади з питань забезпечення реалізації державної політики у податковій та митній сферах (відповідно); спрямування та координація діяльності служб здійснюватиметься КМУ через Міністра фінансів України; служби є правонаступниками прав та обов'язків реорганізованої ДФС України у відповідних сферах діяльності [24].

ДПС України є централізованим органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується КМУ через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Контролюючий орган у своїй діяльності керується Конституцією і законами України, указами Президента України та постановами ВРУ, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами КМУ, іншими актами законодавства [24].

Виконання контрольних дій податковими органами неможливо без організаційного, методологічного і методичного забезпечення їх діяльності. Формами організаційного та методичного забезпечення діяльності є:

- визначення структури та функціональних обов'язків (ієрархія) різних рівнів податкових органів;
- розробка форм і змісту звітності платників податків по податкових платежах; процедури подання, обробки і перевірки податкової звітності

платників податків; порядок регулювання податкових платежів (надання податкового кредиту) та застосування податкових санкцій; планування і прогнозування податкових платежів [25].

На сьогодні система управління податками в Україні являє собою єдину централізовану систему, побудовану за принципом багаторівневої ієрархічної організації. Кожен рівень має свої функції та специфіку. Очолює податкову службу Голова ДПС України. Голова призначається на посаду і звільняється з неї Президентом України за поданням Прем'єр-Міністра України.

Як і будь-який інший центральний орган виконавчої влади, ДПС України спрямовує свою діяльність на досягнення чітко визначеної мети та на виконання своїх чітко поставлених завдань. Відразу варто зазначити, що під завданнями слід розуміти відповідні напрямки діяльності або впливу цього органу в рамках фіскальної сфери суспільного життя нашої держави.

Відповідно до Положення про Державну податкову службу України, основним завданнями ДПС є реалізація державної податкової політики, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону [24].

ДПС України відповідно до покладених на неї завдань:

1) вносить в установленому порядку на розгляд Міністра фінансів пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та КМУ, нормативно-правових актів центральних органів виконавчої влади, наказів Мінфіну, а також подає Міністрові фінансів на

погодження позицію щодо проектів нормативно-правових актів, розробниками яких є інші центральні органи виконавчої влади;

2) розробляє проекти законів України, проекти актів Президента України, КМУ, проекти наказів Мінфіну та пропозиції щодо інших нормативно-правових актів з питань, що належать до сфери діяльності ДПС, та в установленому порядку подає їх Міністру фінансів;

3) розробляє та подає пропозиції щодо форм податкових декларацій (розрахунків), звітності та інших документів;

4) здійснює контроль за дотриманням вимог податкового законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС;

5) здійснює контроль за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість;

6) здійснює податковий контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу “вितягнутої руки”;

7) здійснює реєстрацію та веде облік платників податків, платників єдиного внеску, об’єктів оподаткування та об’єктів, пов’язаних з оподаткуванням, проводить диференціацію платників податків;

8) забезпечує достовірність та повноту ведення обліку платників податків (платників єдиного внеску), об’єктів оподаткування та об’єктів, пов’язаних з оподаткуванням;

9) забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб - платників податків, інших реєстрів, банків і баз даних, ведення яких покладено законодавством на ДПС, а також реєстру страхувальників Державного реєстру загальнообов’язкового державного соціального страхування;

10) здійснює контроль за дотриманням виконавчими комітетами сільських, селищних рад та рад об’єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій

громад, порядку прийняття та обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету;

11) забезпечує ведення обліку податків, зборів, платежів;

12) здійснює адміністрування податків, зборів, платежів, єдиного внеску, у тому числі проводить відповідно до законодавства перевірки та звірки платників податків (платників єдиного внеску);

13) контролює своєчасність подання платниками податків (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, єдиного внеску;

14) застосовує до платників податків (платників єдиного внеску) передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення вимог податкового законодавства чи законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС;

15) складає стосовно платників податків - фізичних осіб та посадових осіб платників податків - юридичних осіб протоколи про адміністративні правопорушення та виносить постанови у справах про адміністративні правопорушення у порядку, встановленому законом;

16) організовує роботу та здійснює контроль в межах повноважень, передбачених законом, за погашенням заборгованості з інших платежів, контроль за справлянням яких віднесено до компетенції ДПС;

17) здійснює погашення податкового боргу, стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску та інших платежів;

18) організовує роботу та здійснює контроль за проведенням роботи з розстрочення, відстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань та/або податкового боргу, а також недоїмки із сплати єдиного внеску;

19) здійснює в межах повноважень, передбачених законом, списання безнадійного податкового боргу та недоїмки із сплати єдиного внеску;

20) організовує роботу та здійснює контроль за застосуванням арешту майна платників податків, що мають податковий борг, та/або зупинення видаткових операцій на їх рахунках у банках, фінансових санкцій до платників єдиного внеску;

21) організовує роботу з виявлення, обліку, зберігання, оцінки, розпорядження безхазяйним майном, а також іншим майном, що переходить у власність держави, та з обліку, попередньої оцінки, зберігання майна, вилученого та конфіскованого за порушення податкового законодавства;

22) забезпечує стягнення сум простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державою за кредитами (позиками), залученими державою або під державні (місцеві) гарантії, а також за кредитами з бюджету в порядку, визначеному ПКУ та іншими законами;

23) організовує роботу та здійснює контроль за застосуванням до платників податків (платників єдиного внеску) процедур банкрутства відповідно до законодавства з питань банкрутства;

24) здійснює ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, з оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями, тютюновими виробами та контроль за таким виробництвом; здійснює ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва пального, з оптової, роздрібною торгівлі та зберігання пального і контроль за таким виробництвом;

25) здійснює контроль за виробництвом, обігом та реалізацією підакцизних товарів, за їх цільовим використанням, забезпечує міжгалузеву координацію у цій сфері; тощо [24].

Наведений вище перелік функцій ДПС України як суб'єкта податкового контролю є невичерпним, проте він надає можливість сформулювати висновок про важливість зазначеного органу та його контрольних повноважень для діяльності держави, її соціального й економічного розвитку. Адже від ефективного контролю зазначеної сфери суспільних відносин

значною мірою залежить поповнення Державного бюджету України, що на пряму впливає на економіко-правовий стан України та подальшу можливість євроінтеграції.

Розпорядженням КМУ від 5 липня 2019 р. затверджено план заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову політику [26]. Серед основних напрямів, виділимо наступні:

- мінімізація впливу людського фактора та автоматизація процесів під час виконання стандартизованих оперативних завдань, концентрація ресурсів на інтелектуальних методах контролю і запобігання порушенням у сфері податкового законодавства;

- забезпечення доступу ДПС до баз даних інших органів виконавчої влади (МВС, Держстат, органи державної виконавчої служби, тощо) для більш оперативного та ефективного виконання своїх функцій;

- розділення сервісної та правоохоронної функції ДПС: передача правоохоронної функції ДПС органу з розслідування фінансових злочинів після утворення такого органу;

- розроблення та впровадження стратегії стимулювання добровільного дотримання податкової дисципліни (добровільної сплати податків);

- спрощення процедури адміністрування податків, зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- поступове запровадження електронної документальної перевірки(електронного аудиту) спочатку великих платників податків, а в подальшому всіх платників;

- підписання міжнародних угод МСАА CRS та МСАА Сbc, багатосторонніх угод про співпрацю компетентних органів з питань автоматичного обміну інформацією за стандартом CRS та Сbc [26].

1.3 Форми та методи здійснення державного податкового контролю

Податки являються основою існування будь-якої держави, тому вона зацікавлена в правильності, повноті їх нарахування і сплаті згідно чинного податкового законодавства. Саме тому держава потребує чітко організований податковий контроль, який можна охарактеризувати як різновид державного контролю з боку уповноважених на це державних органів.

Законодавчо визначено основне завдання податкових органів – обслуговування процесів оподаткування. У зв'язку з цим особливого значення набуває науково-обґрунтований підхід до здійснення цих процесів.

Одним із елементів податково контролю є форми та методи його здійснення.

У правовій науковій літературі має місце ототожнення термінів «форма податкового контролю» й «метод податкового контролю», В. Онищенко перевірку розглядає як форму контрольної діяльності органів ДПС України, як вияв реалізації державного податкового контролю, однак метод державного податкового контролю учений розглядає як сукупність засобів і прийомів практичного здійснення цього виду діяльності [27, с. 216].

Єдиної думки щодо критеріїв розмежування форм і методів державного податкового контролю серед вітчизняних дослідників на сьогодні немає. Очевидно, що форми і методи податкового контролю тісно переплетені між собою, і розділити їх досить складно.

Погоджуючись з О. Яковенко, формою податкового контролю ми вважаємо вираження практичної реалізації контрольної діяльності уповноважених органів у процесі її здійснення. Методи податкового контролю, в свою чергу, представляють собою сукупність прийомів та способів, за допомогою яких контролюючими органами визначаються шляхи дотримання податкового законодавства, розв'язання проблем ухиляння від

оподаткування та забезпечення реалізації податкової політики держави загалом [28].

Як слушно зауважує А. Миколаєць у залежності від мети та самостійного виокремлення, контрольні процедури можуть визначатися в одному разі як форма контролю, а в іншому як його метод. Якщо перелічені дії є засобом прояву певної форми контролю, то таку контрольну процедуру слід вважати як метод; якщо контрольна процедура застосовується як самостійний захід, то її слід трактувати як окрему форму контролю. Тому, якщо перелічені дії є засобом проведення певної форми контролю, їх доречно вважати методами [16].

Узагальнюючи думки науковців, вважаємо поняття «форма податкового контролю» значно ширшим за поняття «метод податкового контролю», тобто певна форма податкового контролю може реалізовуватись за допомогою низки методів як конкретних інструментів дослідження об'єкту.

Слід відзначити, що на даний час не існує загальновизнаної уніфікованої класифікації форм податкового контролю щодо його організації та здійснення як на законодавчому рівні, так і в працях дослідників.

Згідно зі статтею 62 Податкового Кодексу України податковий контроль здійснюється такими способами:

- 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 відповідно до статті 39 цього Кодексу [12].

Зупинимось на кожному способу більш детально та опишемо його особливості.

ПКУ встановлює обов'язковість взяття на облік або реєстрації у контролюючих органах всіх платників податків. Взяття на облік у контролюючих органах юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, 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) [12].

Наказом Міністерства фінансів України затверджено порядок обліку платників податків і зборів. Цей документ визначає, що ведення обліку платників податків є одним із способів податкового контролю. 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 [29].

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів регулюється Главою 7 ПКУ. Зокрема в даній главі закріплено правові норми щодо збору податкової інформації (ст. 72), її отримання контролюючими органами (ст. 73), обробки та використання податкової інформації (ст. 74).

Відповідно до ПКУ 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 [12].

Третьою складовою податкового контролю є перевірка правильності обчислення податків і податкових платежів. Зокрема, ст. 75 ПКУ регламентує такі види податкових перевірок (рис. 1.2):.

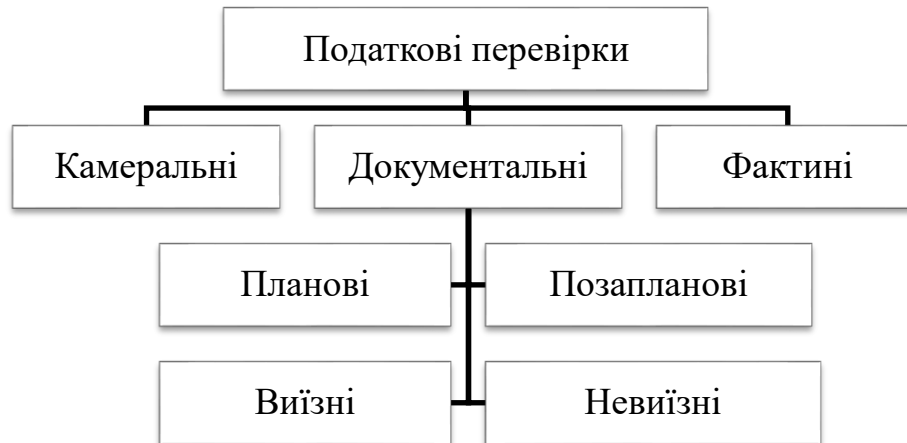


Рис. 1.3 Види податкових перевірок, що здійснюються відповідно до ПКУ [12]

Розглянемо особливості кожного виду перевірки детально.

Камеральна перевірка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових декларація (розрахунках) платника та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість, а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового. Проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника такого органу або направлення на її проведення. Перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком. Згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не є обов'язковою [12].

Варто зауважити, що алгоритм організації та особливості проведення камеральних (електронних) перевірок податкової звітності платників податків

описано у відповідних методичних рекомендаціях, затверджених наказом Міністерства доходів і зборів України від 14.06.2013 року за №165 [30].

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх податків та зборів, законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), а також валютного законодавства. Така перевірка 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, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків [12].

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) [12].

Наказом Міністерства фінансів України від 14 серпня 2015 року за № 706 затверджено Порядок проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядок опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення [31].

Цілями Моніторингу як складової частини податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до Порядку є:

- встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки»;
- виявлення потенційних ризиків трансфертного ціноутворення;
- проведення аналізу ризиків заниження платником податків податкових зобов'язань;
- забезпечення контролю за своєчасністю та повнотою подання звітів про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення [31].

Порядок опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення визначає послідовність дій контролюючих органів та платників податків при організації та проведенні опитування для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки» [32].

Методичний аспект податкового контролю полягає у використанні певних методів для його здійснення, технічний аспект полягає в способах і організації проведення контрольних заходів.

На думку О.А. Ногіної метод податкового контролю – це сукупність прийомів, які використовуються уповноваженими органами для встановлення об'єктивних даних про повноту та своєчасність сплати податків і зборів, а також про виконання покладених на осіб інших податкових зобов'язань [33, с. 125].

Д. Рева пропонує таку класифікацію методів, що використовуються органами контролю для:

- 1) попередження порушень вимог законодавства про оподаткування;
- 2) виявлення порушень вимог законодавства про оподаткування;
- 3) усунення порушень вимог законодавства про оподаткування [34].

До методів податкового контролю багато вчених відносять такі контрольні процедури як:

- формальна, логічна та арифметична перевірка документів;

- юридична оцінка господарських операцій, що відображені в документах;
- зустрічна перевірка;
- економічний аналіз;
- отримання пояснень;
- огляд приміщень, і територій, що використовуються для ведення господарської діяльності;
- інвентаризація.

Згідно з ПКУ платник податків зобов'язаний надати посадовим (службовим) особам контролюючих органів у повному обсязі всі документи, що належать або пов'язані з предметом перевірки. Такий обов'язок виникає у платника податків після початку перевірки. Перелік та види документів, які повинні бути надані органам державної податкової служби, обмежено за критерієм їх зв'язку з предметом перевірки. Відтак, платник податків не зобов'язаний надавати всі документи, які стосуються його діяльності, а лише ті, що мають безпосереднє відношення до предмету перевірки, який, в свою чергу, залежить від виду перевірки [12].

Крім цього, відповідно до ст. 73 ПКУ та постанови КМУ від 27 грудня 2010 р. №1245 контролюючі органи мають право звернутися до платників податків із письмовим запитом про надання інформації (пояснення та їх документальні підтвердження), необхідної для виконання своїх функцій та завдань. Письмовий запит про подання інформації надсилається платнику податків або іншим суб'єктам інформаційних відносин за наявності хоча б однієї підстав, описаних в п. 73.3 ст. 73 ПКУ. Платники податків зобов'язані надати відповідь протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту [12].

Отже, форми і методи податкового контролю тісно по'язані між собою, а їх взаємодія на практиці забезпечує контроль над дотриманням всіма учасниками податкових правовідносин норм законодавства .

Висновки до розділу 1

Підсумовуючи проведений у першому розділі аналіз теоретико-методологічних основ здійснення податкового контролю в Україні можемо зробити деякі висновки.

1. Проаналізовано різні підходи до визначення понять «контроль», «контроль у державному управлінні», «державний фінансовий контроль», «податковий контроль», підкреслено, що податковий контроль – це основний елемент державного фінансового контролю. На законодавчому рівні податковий контроль визначено 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 [12].

2. Виділено об'єкт та предмет податкового контролю. Об'єктом вважаються податкові правовідносини між контролюючими органами та платниками податків щодо правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, правильності складання та своєчасності подання податкових декларацій (розрахунків), а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки проведення розрахункових та касових операцій, ліцензування та іншого законодавства. Предмет податкового контролю утворюють, насамперед, правильність нарахування, повнота та своєчасність сплати податків і зборів, правильність складання та своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків), а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки проведення розрахункових та касових операцій, ліцензування та іншого законодавства.

3. Метою податкового контролю зазначено попередження та виявлення податкових правопорушень (в тому числі податкових злочинів), а також притягнення до відповідальності осіб, які порушили податкове законодавство.

4. З'ясовано основні функції податкового контролю, зокрема до таких віднесено: прогнозування, аналітичну, управлінську, нормативну, координаційну та профілактичну функції.

5. Підкреслено думка вітчизняних науковців, згідно з якою принципи податкового контролю поділяються на три групи: загальноправові, загальноуправлінські та спеціальні. Визначено, що галузеві (специфічні) принципи підкреслюють особливості системи податкового контролю та сприяють її індивідуалізації як самостійної в загальній системі державного фінансового контролю.

9. Відмічена важливість ролі Державної податкової служби як головного суб'єкта здійснення державного податкового контролю в Україні. Зауважено, що відповідно до Положення про Державну податкову службу України, основним завданнями ДПС є реалізація державної податкової політики, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону.

10. Здійснено розмежування термінів «форми» та «методи» податкового контролю. Констатовано, що податковий контроль здійснюється посадовими особами контролюючих органів у конкретних законодавчо

закріплених формах, якими, відповідно до статті 62 Податкового кодексу України є: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірки та звірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи; моніторинг контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно. Розглянуто види податкових перевірок, а саме камеральні, документальні (виїзні, невиїзні; планові, позапланові).

11. Під методами податкового контролю розуміється сукупність прийомів, що дають можливість комплексно досліджувати достовірність встановлення об'єкта оподаткування і розрахунків податків та інших податкових платежів. До методів податкового контролю віднесено такі контрольні процедури як: формальна, логічна та арифметична перевірка документів; юридична оцінка господарських операцій, що відображені в документах; зустрічна перевірка; економічний аналіз; отримання пояснень та їх документальних підтверджень; огляд приміщень, і територій, що використовуються для ведення господарської діяльності; інвентаризація.

12. Окремо підкреслено право органів податкової служби звертатися до платників податків із запитами та отримувати від платників податкову інформацію для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань. Підстави та порядок відповідного права регламентовано ПКУ та постановою КМУ.

РОЗДІЛ 2

АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВА ОРГАНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

2.1. Поняття та структура адміністративно-правового механізму здійснення податкового контролю в Україні

Податковий контроль є складовою частиною фінансового контролю і одним з видів державного контролю. Він служить формою реалізації контрольної функції податків і з позицій податкового права покликаний в першу чергу охороняти і забезпечувати майнові права держави.

Однією з основних форм, за допомогою яких держава здійснює вплив на суспільні відносини, є адміністративно-правова форма. Саме завдяки адміністративно-правовій складовій механізму правового регулювання здійснюється правовий вплив на відносини, що виникають у процесі реалізації виконавчої влади в державі у певній сфері. Усі функції держави мають свій механізм реалізації, основою якого слугує сукупність правових, організаційних, економічних, матеріальних елементів. Система таких елементів обов'язково має бути адекватною тим завданням, що стоять перед державою, та спрямованою на досягнення цілей реалізації відповідних функцій держави [39].

Перш ніж перейти безпосередньо до визначення поняття та структури адміністративно-правового механізму здійснення податкового контролю в Україні необхідно визначити поняття таких термінів, як «механізм», «механізм правового регулювання», «адміністративно-правове забезпечення», «адміністративно-правове регулювання»). З'ясування сутності вищезазначених понять є необхідною передумовою на шляху до вдосконалення адміністративно-правового механізму здійснення податкового контролю.

Відповідно до Великого тлумачного словника сучасної української мови під механізмом найчастіше розуміють внутрішню побудову, систему чогонебудь, сукупність станів і процесів, з яких формується певне фізичне, хімічне та інше явище; переважно поняття «механізм» використовують у техніці як пристрій, який передає або перетворює рух [1].

Існують також позиції науковців, зокрема В. Б. Авер'янова та Д. К. Лафти, згідно з якими під механізмом слід розуміти певний набір взаємоузгоджених відносин, методів і засобів, які забезпечують належне функціонування системи, або складне системне утворення, що органічно поєднує в собі різні складові елементи [35].

У юридичному аспекті під терміном «механізм» слід розуміти сукупність методів, форм, прийомів, способів, завдяки правильному використанню яких можливо буде досягти оптимальної організації всіх елементів системи, їх ефективного функціонування, що в результаті повинно привести до отримання бажаного результату. Слід зазначити, що в юриспруденції переважно використовується термін «механізм правового регулювання». У тому випадку, якщо сукупність методів, форм, прийомів та способів, за допомогою яких держава здійснює правовий вплив на суспільні відносини, визначена на рівні нормативно-правових актів, мова вже йде про правовий механізм (механізм правового регулювання) [36].

На думку О. Ф. Скакун, механізм правового регулювання – це узятя в єдності система правових засобів, способів і форм, за допомогою яких нормативність права переводиться в упорядкованість суспільних відносин, задовольняються інтереси суб'єктів права, встановлюється і забезпечується правопорядок. Він є складовою частиною механізму соціального регулювання, збирає воедино всі явища правової дійсності: засоби (норми права, суб'єктивні права і юридичні обов'язки, рішення судів тощо, об'єктивовані в правових актах); способи (дозволяння, зобов'язування, заборона); форми (використання, виконання, додержання, застосування) [36].

Проблематики визначення поняття адміністративно-правового забезпечення торкалися багато вчених. Так, науковець О. М. Гумін визначає, що адміністративно-правове забезпечення варто розглядати в широкому та вузькому розуміннях, зокрема: у широкому розумінні адміністративно-правове забезпечення – це упорядкування суспільних відносин уповноваженими на те державою органами, їх юридичне закріплення за допомогою правових норм, охорона, реалізація і розвиток. Вузьке визначення адміністративно-правового забезпечення буде змінюватися залежно від того, про які суспільні відносини йтиметься [37].

Адміністративно-правове забезпечення у сфері господарювання О. В. Клименко окреслює як здійснюване державою за допомогою спеціальної системи упорядкування суспільних відносин, їх юридичне закріплення, реалізацію, охорону, захист і відновлення, тобто діяльність органів державної влади, спрямовану на регламентацію, створення якнайбільш сприятливої атмосфери, фактичне втілення, усунення перешкод, боротьбу з невиконанням обов'язків і зловживанням правами й свободами в господарській діяльності, гарантування нормальної реалізації громадянами конституційних прав та свобод людини і громадянина, відновлення їх первинної якості щодо сфери господарювання [38].

Слід зазначити, що, практично, будь-які суспільні відносини, що виникають у сучасному суспільстві, підпадають під правовий вплив з боку держави. Метою здійснення такого впливу, безумовно, є не прагнення держави в особі відповідних органів влади чинити тиск на процес виникнення і розвитку суспільних відносин, а спроби направити їх у рамках закону, своєчасно запобігти, виявити і припинити можливі спроби порушити (як умисно, так і ненавмисно) вимоги законодавства. Держава здійснює правовий вплив на суспільні відносини, які виникають і розвиваються в різних сферах життєдіяльності, за допомогою сукупності правил, закріплених у нормах відповідних правових актів [39].

С. Ківалов зазначає, що обов'язковим елементом механізму адміністративно-правового регулювання виступають адміністративно-правові норми, тобто правила поведінки, які встановлюються чи санкціонуються державою і є обов'язковими для виконання. Також важливою складовою механізму адміністративно-правового регулювання є адміністративно-правові відносини [40].

На важливість надійного механізму оподаткування звертав увагу Генрі Джордж, який писав, що «спосіб оподаткування буває не менш важливим, ніж його розмір. Як невеликий вантаж, незручно покладений, може втомити коня, який міг би з легкістю нести набагато більший вантаж, але належним чином укладений, так і народ може бути розорений і виробничі сили зруйновані податками, які могли б зноситися з легкістю, якщо б вони збиралися іншим способом» [41].

Конкретизуючи визначення адміністративно-правового регулювання до податкових відносин, можна визначити, що під адміністративно-правовим регулюванням у сфері оподаткування слід розуміти цілеспрямований, нормативно-організуючий вплив адміністративних та фінансових норм, що прийняті державою і є відповідними адміністративними засобами забезпечення прав та законних інтересів фізичних, юридичних осіб та держави у суспільних відносинах, які виникають між суб'єктами взаємодії у сфері оподаткування, з метою підпорядкування їх юридично встановленому порядку, а також забезпечення своєчасності сплати коштів у формі податків та інших обов'язкових платежів до бюджетів та інших централізованих фондів [42].

Розгляд змісту й визначення сутності адміністративно-правового регулювання податкових відносин передбачає аналіз тих принципів, на яких воно базується і на практичну реалізацію яких повинен бути спрямований відповідний сектор адміністративного законодавства. Адміністративно-правове регулювання у сфері оподаткування означає створення оптимальної нормативно-правової моделі поведінки всіх учасників

податкового процесу, що ґрунтується насамперед на конституційних принципах. Адже саме Конституція як основний закон держави встановлює засади функціонування державної влади, створює правове й структурно-організаційне підґрунтя сфери державного управління, виступаючи базою розвитку права в цілому, різних її галузей та інститутів, а також принципів права, у тому числі й принципів оподаткування [43, с. 13].

Як вважає І. П. Голосніченко, механізм адміністративно-правового регулювання – це сукупність адміністративно-правових засобів, за допомогою яких здійснюється вплив на відносини, що виникають у процесі реалізації державної виконавчої влади. Відповідно, до складу цього механізму включаються принципи адміністративного права; норми адміністративного права; акти офіційного тлумачення норм адміністративного права; акти застосування норм адміністративного права; адміністративно-правові відносини [44].

Під час з'ясування сутності механізму здійснення державного податкового контролю (в адміністративно-правовому аспекті) необхідно визначитися зі змістом механізму державного управління.

В. Б. Авер'янов вважає, що механізм державного управління – це сукупність відповідних державних органів, організованих у систему для виконання цілей (завдань) державного управління відповідно до їх правового статусу, та масив правових норм, що регламентують організаційні засади та процес реалізації вказаними органами свого функціонального призначення. Звідси складовими елементами зазначеного механізму виступають: 1) система органів виконавчої влади; 2) сукупність правових норм, що регламентують як організаційну структуру системи органів виконавчої влади, так і процеси її функціонування та розвитку [45].

Існує інший підхід, відповідно до якого застосовується структурно-функціональне розуміння механізму управління. В рамках структурно-функціонального підходу до трактування механізму управління акцент

робиться не лише на організаційній основі його побудови, але й на динаміці, реальному функціонуванні [46].

На підставі вищевикладеного вважаємо, що адміністративно-правовий механізм здійснення державного податкового контролю – це система взаємопов'язаних та взаємозалежних адміністративно-правових засобів, за допомогою яких уповноважені на те суб'єкти здійснюють цілеспрямований вплив на відносини, що виникають у процесі реалізації фіскальної функції держави.

До числа характерних для адміністративно-правового механізму ознак слід віднести такі: а) системність; б) виконання кожним елементом механізму свої специфічної функції; в) особливий склад суб'єктів, на які покладено обов'язок реалізації правоохоронної функції держави; г) зв'язок суб'єктів здійснення державного податкового контролю між собою єдиними цілями та засадами діяльності; д) здійснення застосування даного механізму за допомогою адміністративно-правових норм; е) плановий характер; є) безперервність функціонування даного механізму; ж) підконтрольний характер; з) налагоджена взаємодія між суб'єктами здійснення державного податкового контролю на засадах субординації та координації; и) домінуюче становище одних елементів механізму здійснення державного податкового контролю над іншими [39].

Основними системоутворюючими елементами адміністративно-правового механізму є інституційна складова (наявність відповідної системи суб'єктів здійснення функції державного управління) та правова складова (наявність відповідної нормативно-правової бази, нормами якої визначається сам процес реалізації функції). Крім цього до числа інших елементів, які визначають зміст механізму функції державного управління належать такі: принципи реалізації функції державного управління; форми та методи реалізації функції державного управління; правовідносини, в яких відбувається переведення приписів, що містяться в нормативно-правових

актах, у практичну площину; - ресурсна складова (кадрове, інформаційне, матеріальне, технічне забезпечення тощо) [39].

Налагодження ефективної взаємодії усіх елементів адміністративно-правового механізму здійснення податкового контролю дозволяє забезпечити його дієвість, прозорість та відкритість.

Інституційною складовою адміністративно-правового механізму здійснення податкового контролю в Україні є ДПС України. Розглянемо її структуру на Рис. 2.1.



Рис. 2.1 Організаційна структура ДПС України

До складу центрального апарату ДПС України входить:

- ✓ Організаційно-розпорядчий департамент;
- ✓ Департамент відомчого контролю;
- ✓ Департамент внутрішнього аудиту;
- ✓ Департамент податкового адміністрування;
- ✓ Департамент правової роботи;

- ✓ Департамент адміністративного оскарження;
- ✓ Департамент податкового аудиту;
- ✓ Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом;
- ✓ Департамент контролю за підакцизними товарами;
- ✓ Департамент інфраструктури та бухгалтерського обліку;
- ✓ Департамент кадрового забезпечення та розвитку персоналу;
- ✓ Департамент електронних сервісів;
- ✓ Департамент по роботі з податковим боргом;
- ✓ Управління з питань запобігання та виявлення корупції;
- ✓ Управління охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації [47].

Порядок планування діяльності ДПС та його територіальних органів затверджується відповідним наказом ДПС і здійснюється шляхом розробки й затвердження у встановленому порядку плану роботи ДПС на відповідний рік. План на рік передбачає заходи щодо реалізації завдань, визначених законами України, щорічним посланням Президента України до ВРУ про внутрішнє і зовнішнє становище України, актами і дорученнями Президента України, ВРУ, КМУ, програмними документами КМУ, а також щодо реалізації пріоритетів роботи ДПС тощо.

Правовою складовою механізму здійснення державного податкового контролю в Україні є нормативно-правова база, нормами якої керується ДПС України під час виконання своїх завдань та функцій.

Прогалини у податковій системі України та велика кількість правопорушень у сфері оподаткування у після кризовий період становили істотну загрозу економічній і національній безпеці нашої держави, що стало однією із передумов прийняття у 2010 р. основного закону у сфері оподаткування – ПКУ.

Відтак з прийняттям ПКУ законодавчо регламентовано поняття податкового контролю (Глава 5) як системи заходів, що вживаються

контролюючими органами для контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [12].

Окрім цього, Кодексом:

- встановлено контролюючі органи, що мають право здійснювати перевірки суб'єктів господарської діяльності;
- регламентовано порядок організації та проведення податкового контролю органами державної податкової служби;
- закріплено права та обов'язки платників податків і службових осіб податкових органів;
- визначено форми проведення податкового контролю, загальні правила проведення податкових перевірок, встановлено їх тривалість;
- передбачено умова настання відповідальності за порушення податкового законодавства тощо.

Окрім ПКУ до податкового законодавства віднесено закони України, постанови та розпорядження Кабміну, накази і листи ДПС України, накази Міністерства фінансів України, узагальнюючі податкові консультації з деяких питань оподаткування, нормативно-правові акти з питань контрольно-перевірочної роботи, судова практика.

На підставі вищевикладеного вважаємо, що адміністративно-правовий механізм здійснення податкового контролю – це система взаємопов'язаних та взаємозалежних адміністративно-правових засобів, за допомогою яких уповноважені на те суб'єкти здійснюють цілеспрямований вплив на відносини, що виникають у процесі реалізації податкової політики.

2.2 Податковий контроль як протидія ухиленню від оподаткування в Україні

В умовах сьогодення ухилення від оподаткування, на жаль, стало нормою поведінки для багатьох суб'єктів господарювання. У результаті відбувається недостатнє фінансування суспільного сектору господарювання через скорочення надходження коштів у державний бюджет. Спостерігається гостре порушення правил здорової конкуренції, розвивається корупція, і країна втрачає значну частку капіталу суспільного виробництва. Важливою умовою для ефективного розвитку економіки держави являється реалізація такої податкової політики, яка здатна позитивно впливати на розвиток підприємництва, а також на зростання ділової активності, що в свою чергу буде сприяти збільшенню податкових надходжень у бюджет.

Як свідчить практика, адміністрування встановлених законодавством України податків і зборів, конституційний обов'язок платників податків щодо повної і своєчасної сплати податкових платежів виконується не добросовісно, не завжди і не усіма суб'єктами оподаткування. Пошуки способів мінімізації сплати податкових платежів залишаються актуальними для суб'єктів господарювання [48].

Для того, щоб протидія ухиленню від оподаткування була максимально ефективною, важливо визначити причини що мотивують платників йти в обхід сплати податків.

Важливо відмітити, що ефективна податкова система здатна вплинути на оптимізацію діяльності підприємства, а також на залучення інвестицій. У зв'язку з тим, що наявна система оподаткування не повністю відповідає потребам розвитку бізнесу, такий стан справ являється стимулом ухилення від оподаткування, а також формування відповідних злочинних схем.

Пропонуємо наступну класифікації основних причин, які спонукають платників до ухилення від оподаткування (таблиця 2.1). Ліквідація цих

причин є основою упередження податкових правопорушень, зокрема ухилення від сплати податків.

Таблиця 2.1

Причини	Зміст
Економічні	Значне та нерівномірне податкове навантаження, зростаюча частка збиткових підприємств, несправедливі податкові пільги, інфляція, загальносвітові кризові явища у фінансовій сфері, низький рівень платіжної дисципліни
Соціальні	Низький рівень податкової культури в суспільстві, постійне зниження платоспроможності населення та його негативне ставлення до оподаткування взагалі, недовіра до влади
Організаційні	Неефективна система податкового адміністрування, неналежний фаховий рівень працівників податкових органів, неналежний рівень якості податкового контролю, слабкий зворотній зв'язок між суб'єктами податкових відносин
Правові	Недосконалість та нестабільність податкового законодавства, загальний правовий нігілізм, необізнаність із податковим законодавством, правова незахищеність платників податків

Джерело: [49]

Мінімізація сплати податків і зборів може реалізовуватися двома шляхами: внаслідок використання незаконних методів і шляхом легалізованих дій. У контексті зазначеного, вчинення дій щодо несплати податкових платежів в українській практиці прийнято розмежовувати на два методи: легалізоване зменшення оподаткування, яке називають уникненням від сплати податків, а також нелегальне – ухилення від сплати податків [50].

Для того щоб більш детально дослідити суть ухилення від оподаткування, необхідно проаналізувати його способи.

Погоджуємося з думкою науковців, які виділяють два напрями ухилення від сплати податків: перший пов'язаний з кримінальною діяльністю або використанням незаконних методів, другий полягає в ухиленні через маневрування недосконалим податковим законодавством. У якості легальних методів скорочення податкового навантаження платники застосовують податкове планування та податкове маневрування [51].

Важливий той факт, що поняття «ухилення від оподаткування» має тісний зв'язок з таким поняттям як «схема ухилення від оподаткування». Зокрема, схема включає в себе опис моделі взаємодії елементів якого-небудь способу ухилення від оподаткування, також вона може містити перелік конкретних методів та інструментів для реалізації того чи іншого сценарію.

Враховуючи вищевикладене, схеми ухилення від оподаткування умовно можна поділити на дві категорії:

1) схеми, засновані на прогалинах законодавства або з використанням різних систем оподаткування, які існують у національному законодавстві, з різним фіскальним навантаженням;

2) схеми мінімізації податкових зобов'язань, пов'язані з прямим порушенням норм законодавства – ухилення від оподаткування за рахунок підробки документів, невідображення у податкових деклараціях податкових зобов'язань, використання підставних фіктивних) юридичних або фізичних осіб [52].

Ліквідація схем ухилення від оподаткування, віднесених до першої групи, можлива на основі внесення відповідних змін до законодавства. Схеми ухилення від оподаткування другої категорії знаходяться у площині адміністрування податків, що обумовлює необхідність удосконалення механізмів саме податкового контролю. Базовим елементом такого виду схем є залучення суб'єктів господарювання, що виконують функцію перенесення об'єкта оподаткування на інших суб'єктів бізнесу з відмінними від загальних (більш сприятливими) умовами оподаткування [52].

Слід зауважити, що, з точки зору ДПС України, схеми зменшення податкових зобов'язань та схеми оптимізації податкових зобов'язань «формально є законними, проте їх реалізація не є можливою без залучення інших суб'єктів господарювання і, як правило, спрямована на перенесення об'єкта оподаткування на інших осіб з меншими (пільговими) ставками оподаткування, нерезидентів, фіктивних суб'єктів господарювання. При цьому слід розрізняти законність здійснених операцій, пов'язаних з такими

категоріями, і в ході здійснення документальних перевірок визнавати «зловживання» суб'єктом господарювання своїм правом, розмежовуючи діяльність на господарську й таку, що здійснюється без очевидного економічного змісту» [53].

Основними механізмами застосування оптимізації податкового навантаження можуть виступати:

- зниження ціни реалізації;
- використання «транзитних» підприємств з метою збільшення ціни покупки;
- придбання сумнівних з точки зору фактичного надання і використання у господарській діяльності послуг (маркетинг, мерчандайзинг, інформаційні, консультативні, юридичні, права використання товарних знаків тощо);
- запозичення ресурсів під завищений процент;
- проведення попередньої оплати;
- здійснення нетипового експорту;
- приріст запасів;
- продаж товарів через платників єдиного податку;
- операції з нематеріальними активами;
- перерахування коштів на фіктивне підприємство з подальшим [54].

За методикою ДПС, формально незаконними вважаються схеми мінімізації податкових зобов'язань, пов'язані з ухиленням від оподаткування та з шахрайством, підробкою документів. Перші реалізуються через невідображення в податкових деклараціях податкових зобов'язань, використання у розрахунках підставних («фіктивних») осіб або суб'єктів, визнаних банкрутами, другі – через укладання удаваних правочинів, зокрема використання підроблених документів, у т. ч. для отримання незаконного відшкодування з бюджету сум ПДВ [53].

Ухилення від оподаткування, як вже зазначалося раніше, ідентифікується через використання незаконних методів зменшення розміру податкового зобов'язання [55].

Доцільно зазначити, що можливості ухилення від податків є різними є різними, залежно від механізму визначення платників, ставок і об'єктів оподаткування по тих чи інших податках. Якщо ж об'єкт визначається у вартісному вимірі, то чим складнішим є механізм підрахунку, тим легше ухилитись від цього податку. Так, якщо розглядати діючу систему в Україні, найважче ухилитись від сплати прямих реальних податків, об'єктом оподаткування яких виступає земля, рухоме або нерухоме майно, які приховати неможливо (наприклад, в Україні це – податок на землю, фіксований сільськогосподарський податок, податок з власників транспортних засобів). Наступну групу становлять непрямі податки. І хоча серед західних економістів ці податки вважаються малоприматними для ухилення, винахідливі українські підприємці, розглядаючи суми непрямих податків як власні доходи, а не як надбавку держави до ціни відповідних товарів, винайшли досить багато методів зменшення відрахувань до бюджету по цих податках [56].

Повністю згодні з думкою Воронкової О. М., що викрити формально незаконні схеми мінімізації податкових зобов'язань можна або в ході оперативно-розшукової діяльності або за допомогою непрямих методів податкового контролю, які являють собою комплекс заходів, спрямованих на отримання детальної та достовірної інформації щодо діяльності платника з інших, ніж його офіційна звітність, джерел (відомості третіх осіб, зокрема постачальників та споживачів, результати перевірок підприємств-контрагентів, рух коштів по банківських рахунках, порівняння результатів діяльності підприємства із середньостатистичними показниками аналогічних підприємств, результати галузевого аналізу тощо) [54].

Економічна суть непрямого методу полягає в тому, що для визначення реального об'єкту оподаткування співставляються витрати платника податків, пов'язані із фінансово-господарською діяльністю, та задекларовані доходи або прибутки. Високу результативність у визначенні реальних обсягів виробництва, а відповідно й реальної бази оподаткування, показує

порівняння питомих витрат діяльності підприємства із середньостатистичними показниками аналогічних підприємств або в динаміці. Зрозуміло, насамперед це стосується витрат електроенергії та матеріальних витрат, реальне споживання яких важко приховати [54].

Необхідність застосування непрямих методів для визначення об'єкту оподаткування об'єктивно зумовлена існуванням тіньового сектору в будь-якій економічній системі. В умовах трансформації суспільства, що насамперед стосується й нашої держави, використання непрямих методів визначення податкових зобов'язань в системі детінізації економіки є одним з найактуальніших питань [57].

Загалом головними негативними наслідками ухилення від сплати податків на економіку країни є:

- зменшення дохідної частини бюджетів держави;
- зростання корумпованості;
- деформація свідомості громадян через отримання доходів поза межами правового поля;
- скорочення податкової бази, яке призводить до зростання податкового тиску на легально працюючі підприємства і підштовхує їх до переведення своєї діяльності в «тінь»;
- зростання дисбалансу в розвитку різних секторів економіки [58].

Ухилення від сплати податків та наявність великого тіньового сектора вказує на те, що значна частка суб'єктів національної економіки постійно порушує державні закони та нормативи і, що органи управління не цілком спроможні змусити їх функціонувати в межах правового поля [59, с. 79]. Це підриває довіру як до інститутів державної влади, так і до ДПС України зокрема.

Як зауважує В. Попович, «значна тінізація економічного обороту, недостатність державних зусиль щодо її подолання призводять до викривлення принципів громадянського суспільства, формують негативний міжнародний імідж держави, стримують надходження до країни іноземних

інвестицій, не сприяють налагодженню торговельно-економічних стосунків українських підприємств із зарубіжними партнерами та стримують євроінтеграційні зусилля України» [55, с.34].

Одним із негативних наслідків ухилення від сплати податків є розвиток корупції з різноманітними її виявами і формами. Останнім часом загрози фінансово-економічній безпеці нашої держави значно зростають через участь у злочинних угрупованнях корумпованих представників різних рівнів державного та муніципального управління, контролюючих та правоохоронних органів, а також ініціаторів мінімізації сплати або несплати податкових платежів. Головна небезпека цього явища в тому, що воно дискримінує функції державного апарату, призводить до незворотних змін, які можна подолати лише завдяки кардинальним засобам. Тому боротьба з корупцією, організованою злочинністю та ухиленням від оподаткування виступають найбільш пріоритетними проблемами, що постали перед українським суспільством, та потребують нагального вирішення [56, с. 45].

У контексті цього важливо зазначити, що з метою подолання корупції, ліквідації перешкод, що заважають створенню сприятливого бізнес-клімату, усунення непорозумінь у спілкуванні громадян – платників податків із посадовими особами органів ДПС усіх рівнів працює антикорупційний сервіс «Пульс», який індикатором якості взаємодії бізнесу та фіскальних органів. Створено всі умови для відкритого повідомлення платниками про неправомірні дії чи бездіяльність працівників відомства. Крім того, клієнти, які бояться наслідків звернення на сервіс «Пульс», мають змогу анонімно залишити інформацію, яка також обов'язково розглядається [60].

Згідно даних Інформаційно-довідкового департаменту ДПС загальна кількість звернень щодо дій та бездіяльності працівників ДПС на сервіс «Пульс» у вересні 2020 року склала 444 шт., а з початку року – 3781 шт. [60] На Рис. 2.2 зображено графічно кількість звернень у розрізі регіонів.

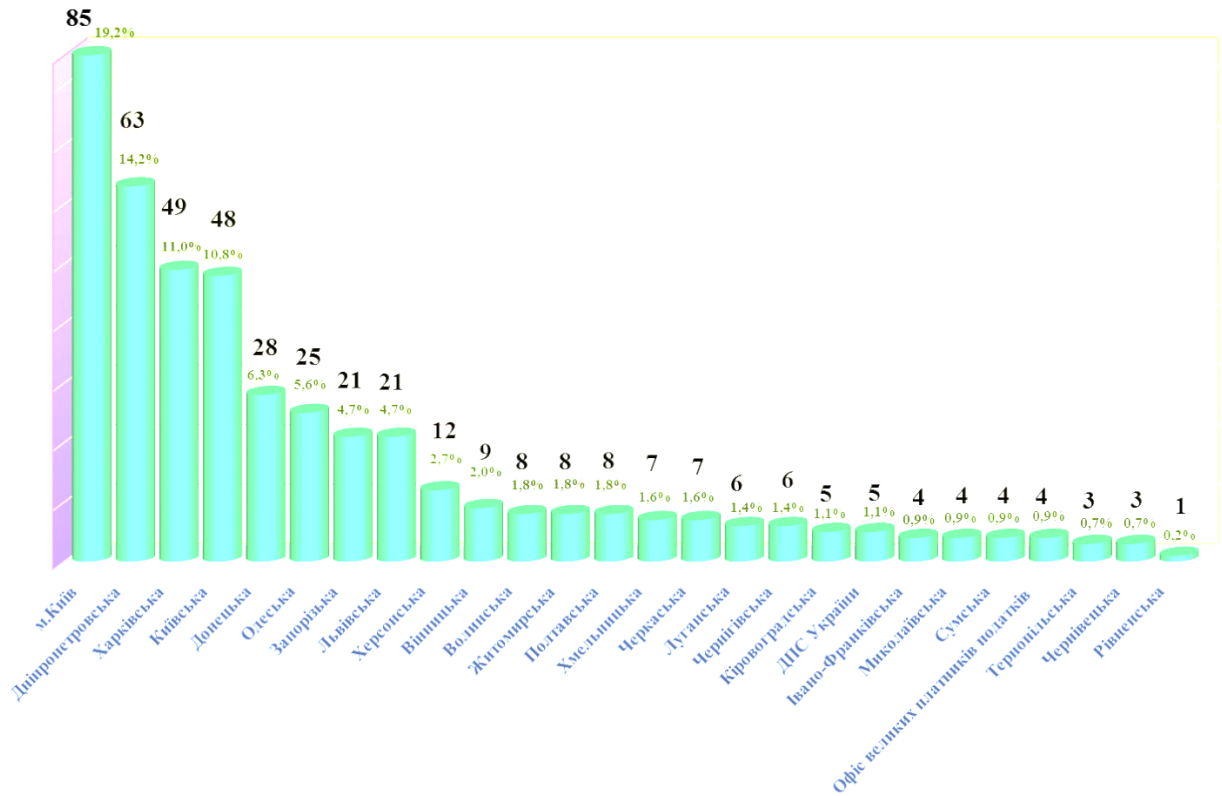


Рис. 2.2 Надходження звернень на сервіс «Пульс» у розрізі регіонів

Також варто зазначити, що інформаційно-аналітична робота, яка здійснюється у фіскальних органах, носить неповний характер. Потрібно проводити лише такий аналіз даних, у результаті якого є ефект. Необхідно проводити чіткий аналіз впливу факторів та чинників, які впливають на роботу підконтрольних об'єктів, а також необхідно здійснювати аналіз ризиків, які є в тій чи іншій галузі економіки та враховувати фактори впливу на податкоспроможність платників податків [61].

Треба зауважити, що українська тіньова економіка вже давно перетнула критичну межу – коли розмір «тіньового» сектора становить 30% ВВП (за попередніми розрахунками Мінекономіки рівень тіньової економіки у січні-березні 2020 року склав 31% від обсягу офіційного ВВП) [62]. Насамперед це визначається вітчизняним соціально-економічним середовищем, що породжує причини, які роблять можливими ухилення від оподаткування. У свою чергу, значну частину тіньової економіки становить ухилення від

сплати податків, яке для України є однією з найгостріших проблем, що негайно потребують свого вирішення. Зменшити масштаби цього явища можна шляхом формування такої податкової системи, яка б не спонукала платників уникати своїх податкових зобов'язань. Визначальним чинником тут має стати продовження податкової реформи, спрямоване на підвищення ефективності податкового контролю.

Важливо зазначити, що систематизація напрямів удосконалення податкового контролю в контексті протидії ухиленню від оподаткування повинна мати комплексний характер. До таких напрямів ми відносимо:

- ✓ покращення виконання аналітичної роботи, яка здійснюється контролюючими органами
- ✓ модернізація технічного та програмно-інформаційного забезпечення, що використовуються контролюючими органами
- ✓ здійснення аналізу ризиків, які є в тій чи іншій галузі економіки та враховувати фактори впливу на податкоспроможність платників податків
- ✓ розробка (вдосконалення) та внесення до Податкового кодексу чітких, прозорих та зрозумілих критеріїв відбору суб'єктів господарювання для проведення перевірок.
- ✓ розробка та запровадження загальнонаціональної програми формування податкової культури у населення
- ✓ створення інформаційної бази організацій і громадян України, які являються засновниками та керівниками підприємств, що задіяні у злочинних схемах ухилення від оподаткування, для використання такої інформації реєструючими органами, які приймають рішення про створення такими юридичними й фізичними особами нових суб'єктів господарювання;
- ✓ легітимізації використання податковими органами непрямих методів податкового контролю поряд з прямими із законодавчим затвердженням методів та інструментів.

2.3 Особливості податкового контролю у сфері виявлення ризиків з податку на додану вартість

Система оподаткування, включаючи сукупність складових елементів, виступає одним з найбільш важливих інструментів впливу держави на економічні процеси і поведінку учасників податкових правовідносин, що дозволяє говорити про існуванні державного податкового управління.

Відзначимо, що дії платників податків, часто спрямовані на мінімізацію їх податкового навантаження, що в окремих випадках досягається за рахунок використання незаконних схем уникнення сплати податків. У свою чергу держава активно вносить зміни до податкових процесів, що протікають в податковій системі, удосконалюючи і впроваджуючи нові елементи податкового адміністрування, методи виявлення і усунення нелегальних економічних зв'язків між платниками податків і схем ухилення від сплати податків.

Згідно Закону України від 05.04.2007, № 877-V "Про основні засади державного нагляду контролю) у сфері господарської діяльності" ризик — кількісна міра небезпеки, що враховує імовірність виникнення негативних наслідків від здійснення господарської діяльності та можливий розмір втрат від них [63]. Наказом Державної податкової адміністрації від 16.07.2007 №432 "Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації проведення перевірок підприємств, які входять до складу фінансово-промислових груп, інших об'єднань та великих платників податків" визначено, що податковий ризик — це можливість втрати бюджетних надходжень внаслідок вірогідного або встановленого порушення податкового та валютного законодавства; ризико-орієнтовний контроль — це система заходів, направлена на попередження можливості втрати бюджетних надходжень [64].

Податковим кодексом України (ПКУ) в пп. 14.1.221 статті 14 термін «ризик» визначено як імовірність недекларування (неповного декларування)

платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи [12].

На думку Ю. М. Васюк, суть ризиків складається в можливості фінансових втрат. При цьому зазначені втрати зв'язуються, як правило, із втратами платників податків і зборів. Ці ризики, за даними більшості словників і довідників, виникають у зв'язку з діями, з одного боку, держави, а з іншого боку — самих платників податків. У першому випадку мова, зокрема, іде про можливі дії держави щодо збільшення податкового навантаження на економіку. Податкові ризики виникають і у випадку недостатнього пророблення податкового законодавства, нечіткості його окремих положень. У другому випадку податкові ризики платника податків виникають у зв'язку із застосуванням ними ризикованих схем мінімізації оподаткування, спробами використовувати у своїх інтересах подвійність положень податкових законів, а також через проведення господарюючим суб'єктом неефективної податкової політики. [65].

Стосовно, податкових ризиків, то це поняття, яке можна й потрібно застосовувати відносно всіх суб'єктів податкових правовідносин. Дійсно, уводячи нові податки та підсилюючи податкове навантаження, а найчастіше й вносячи здавалося б незначні зміни в податкове або інше законодавство або вчасно не поправивши чинні закони, держава завжди ризикує недорахуватися податкових надходжень. Необхідно також зазначити, при прийнятті ПКУ залишилася можливість для не зовсім сумлінних платників податків шляхом створення всіляких схем вести з-під оподаткування величезні суми, порівнянні з обсягами бюджетів окремих суб'єктів держави. [65].

На думку Романенка В.В. поняття «податковий ризик» у ПКУ має бути визначене як комплексне соціально-економічне явище, яке полягає в можливості невиконання податковою системою фіскальної, розподільчої, контрольної, стимулюючої та регулюючої функцій унаслідок впливу на процеси оподаткування суб'єктивних, об'єктивних, зовнішніх та внутрішніх

факторів і характеризується ймовірністю реалізації, величиною можливих негативних наслідків. [66].

Сфери виникнення податкових ризиків визначаються специфікою податкових відносин і суб'єктного складу їх учасників, а також особливостями впливу на рівень податкових зобов'язань. Основними факторами, що провокують виникнення і розвиток ризикових ситуацій, є: низька якість прийняття і реалізації податкового законодавства, незбалансованість заходів податкового регулювання і стимулювання, внутрішні суперечності нормативно-правових актів, нестабільне застосування податкових норм і правил органами адміністраторами; суперечливість правозастосовчої практики; невиконання платниками податків чинного законодавства.

Україна в рамках виконання Порядку денного Асоціації (ПДА) «Україна – ЄС» взяла на себе зобов'язання щодо впровадження ризикоорієнтованого підходу до податкового контролю, як ефективного інструменту поліпшення і удосконалення оподаткування платників податків. Так, один з пріоритетів ПДА передбачає спрямування фіскальних органів на систему податкового контролю та податкових перевірок, засновану на оцінці ризику, з метою покращення ефективності податкового контролю [76].

Згідно пп. 55 п. 4 Положення про Державну податкову службу України, затвердженого Постановою КМУ від 06.03.2019 року №227, проводить аналіз та здійснює управління ризиками з метою визначення форм і обсягів податкового контролю [24].

У цілому, аналіз фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання з метою виявлення ризиків, що мають вплив на надходження до бюджетів усіх рівнів, проводиться шляхом оцінки показників поданих декларацій, вивчення інформації, що знаходиться в базах даних органів державної податкової служби (в т.ч. і баз даних, що надійшли від інших компетентних органів), яка надійшла із зовнішніх джерел, перевірки первинних документів і документів бухгалтерського обліку,

фінансової звітності суб'єкта господарювання, вивчення укладених договорів із постачальниками і споживачами та оцінки стану виконання таких договорів [65].

З метою забезпечення економії часу, який відводиться для проведення перевірок суб'єктів господарювання, враховуючи передбачене чинним законодавством обмеження термінів проведення органами ДПС України перевірок платників податків, працівникам податкового органу необхідно ще до початку перевірки провести доперевірочний аналіз наявної інформації. Такий аналіз фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання проводиться з метою забезпечення виявлення ризикових операцій у його діяльності, що можуть свідчити про потенційні порушення податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДПС України, та які необхідно дослідити при проведенні перевірки [65].

Ризикоорієнтована система податкового контролю в Україні почала впроваджуватись з моменту поділу платників на групи ризику та врахування податкової ризиковості платника при плануванні документальних перевірок контролюючими органами.

Одним із способів попередження порушень податкового законодавства є система моніторингу податкових ризиків. Вона спроможна забезпечити поінформованість контролюючих органів на більш ранній стадії випадку порушення податкового законодавства і тим самим дає змогу відповідно реагувати на них належними діями, у тому числі податковий ризик – вірогідна можливість порушення податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на органи фіскальної служби. [с. 50, 67]. Тому одним із важливих напрямів ефективної роботи системи оподаткування є активна реалізація системи моніторингу податкових ризиків у контексті формування неупереджених відносин з платниками податків, за яких фіскальна служба буде партнером легального

бізнесу, забезпечуючи зниження податкового тиску та створюючи сприятливі умови для зростання економіки.

Десятнюк О. М. вважає головною метою моніторингу податкових ризиків – підвищення ефективності роботи підрозділів податкового аудиту в умовах обмежених фінансових і трудових ресурсів, за рахунок їх більш раціонального використання, а також дієвий контроль за дотриманням платниками податкового законодавства [с. 357, 68].

Враховуючи значну бюджетоформуючу роль ПДВ, моніторинг ризиків по ньому є пріоритетним напрямом діяльності ДПС України.

За своїм правовим характером та за економічною природою податок на додану вартість (ПДВ) є універсальним непрямим податком на споживання, однією із форм універсального акцизу. ПДВ використовується як особливо стійка база формування бюджетних доходів загальнодержавного значення. У цій іпостасі податок необхідний для держави в підвищеному розмірі, оскільки виступає як основне і найбільш стійке джерело формування бюджетних доходів [69].

Моніторинг податкових ризиків дозволяє контролюючим органам аналізувати фінансову сутність бізнесу кожного платника податків, здійснювати якісний відбір клієнтів для проведення податкового аудиту, мінімізувати безрезультатні перевірки та скоротити витрати робочого часу на їх проведення. Тож, моніторинг податкових ризиків за сучасних умов є об'єктивною необхідністю у модернізації та вдосконаленні контрольно-перевірочної роботи фіскальної служби.

ПДВ у законодавстві визначається як податок з обороту, доповнений корупційними складовими: податковий кредит і відшкодування з бюджету. Завдяки цим специфічним елементам ПДВ в Україні перетворився в основний вид кримінального бізнесу.

Моніторинг ризикових операцій у сфері ПДВ включає процес зупинення податкових накладних (ПН) та розрахунків коригування (РК) в єдиному реєстрі. Така процедура регламентована на законодавчому рівні Порядком

зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, постанова Кабміну від 11.12.2019 р. № 1165 (далі – Порядок № 1165) [70].

Порядок №1165 визначає механізм зупинення реєстрації ПН/РК в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі - Реєстр), організаційні та процедурні засади діяльності комісій з питань зупинення реєстрації ПН/РК в Реєстрі права та обов'язки їх членів.

Крім цього система блокування податкових накладних відбувається на основі наступних нормативно-правових актів:

- Порядок прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, наказ Мінфіну від 12.12.2019 № 520 (далі – Порядок № 520) [71];

- Перелік показників, за якими визначається позитивна податкова історія платника ПДВ (додаток 2 до Порядку № 1165);

- Критерії ризиковості здійснення операцій (додаток 2 до Порядку № 1165).

Система моніторингу покликана виявляти податкові накладні, по яким є: ризик щодо порушення податкового законодавства; можлива наявність фіктивних операцій для отримання податкового кредиту з ПДВ.

Автоматизований моніторинг відповідності ПН/РК критеріям оцінки ступеня ризиків являє собою сукупність заходів та методів, що застосовуються контролюючим органом для виявлення ознак наявності ризиків порушення норм податкового законодавства за результатами проведення автоматизованого аналізу наявної в інформаційних системах контролюючих органів податкової інформації. На Рис. 2.3 відображено етапи відповідного моніторингу.

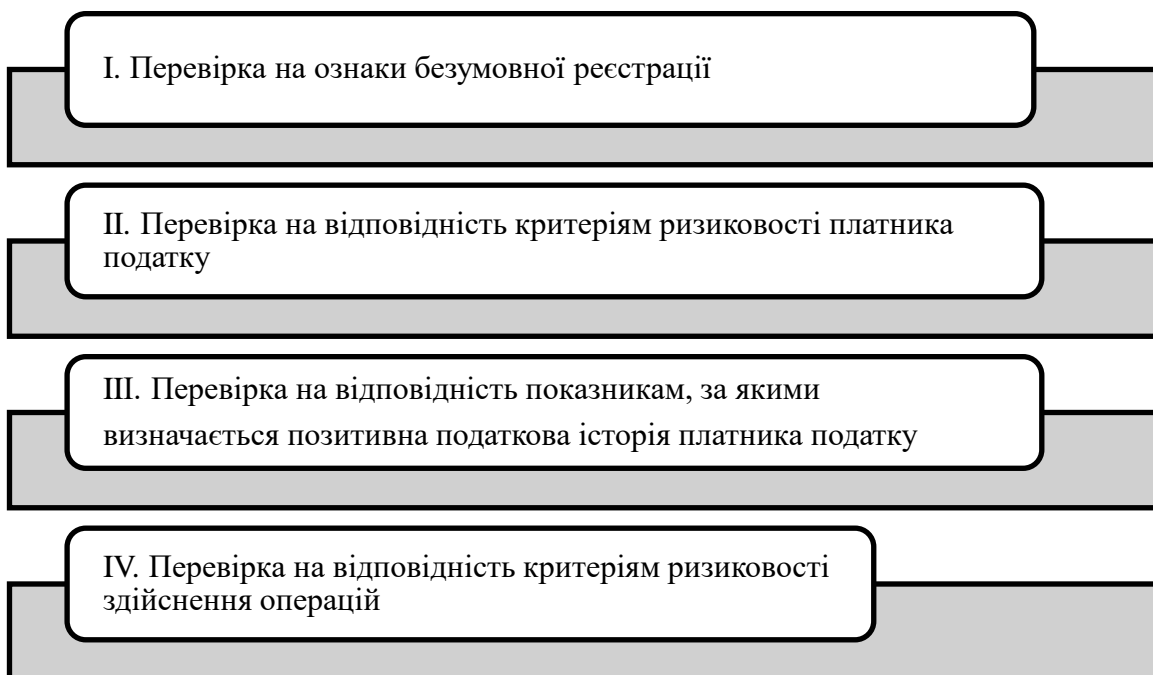


Рис. 2.3 Етапи автоматизованого моніторингу відповідності ПН/РК критеріям оцінки ступеня ризиків

Критерії ризиковості здійснення операцій визначені у Додатку 1 до Порядку №1165:

I. Невідповідність обсягу постачання товару/послуг до залишку такого товару/послуги на складі та перевищення відсоткового рівня товару, визначеного ДПС відповідно зазначеного переліку кодів УКТ ЗЕД та ДКПП

II. Відсутність ліцензій по підакцизним товарам, що зазначені у податковій накладній, яка реєструється

III. Відсутність актуального запису в Реєстрі платників акцизного податку по суб'єкту господарювання, який реалізує пальне

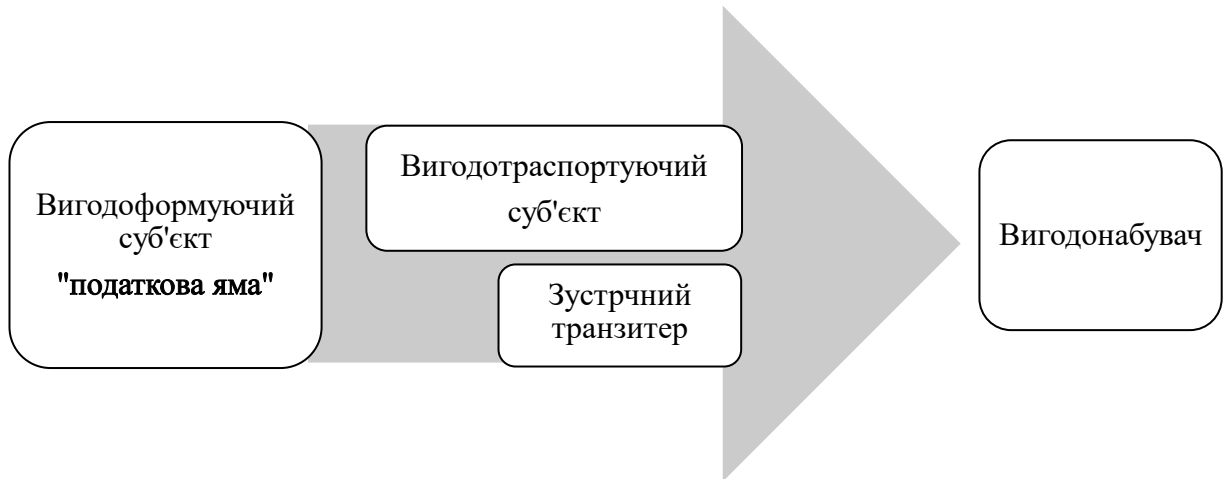
IV. Реєстрація розрахунків коригування, якщо передбачається зміна номенклатури товару (послуги)

V. Реєстрація розрахунків коригування на повернення такого обсягу товару, що перевищує реальний обсяг в наявності.

VI. Реєстрація розрахунків коригування на повернення товару на неплатника ПДВ, складений та поданий на реєстрацію у термін, що перевищує 14 календарних днів з дня складання ПН [70].

Прийняття рішення про відповідність/невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку приймається комісією регіонального рівня [71].

Тактичні прийоми здійснення управління ризиками у сфері оподаткування ПДВ регламентовані наказом ДПС України № 543 від 28.07.2015 р. «Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ» [72]. З метою підвищення ефективності контрольно-перевірочних заходів офіційно затверджена методика, яка дозволяє визначити ризикових суб'єктів господарської діяльності (СГД), котрі використовують схеми ухилення від оподаткування та перелік внутрішніх документів, що регламентують проведення кампанії з відпрацювання підприємств "групи ризику" (рис. 2. 1).



На рис. 2.4 Класифікація суб'єктів господарювання за категоріями ризику

За показниками податкової поведінки та рівня ризику розрізняють такі категорії суб'єктів господарювання:

вигодоформує суб'єкт («податкова яма») – платник ПДВ, який не відображає або відображає і не сплачує податкові зобов'язання з ПДВ при відповідному декларуванні його контрагентом сум податкового кредиту без реальної господарської чи іншої економічної діяльності за такими операціями та, як наслідок, формує податковий кредит з ознаками ризику;

вигодотранспортує суб'єкт («транзитер») – платник ПДВ, що здійснює посередницьку функцію між вигодоформуєчим суб'єктом та вигодонабувачем, у якого, відповідно до даних податкової звітності, сума задекларованих податкових зобов'язань дорівнює сумі податкового кредиту за всіма чи за окремими операціями, або різниця між сумами податкових зобов'язань та податкового кредиту не перевищує 0,5%, за умови відсутності реальної господарської чи іншої економічної діяльності;

зустрічний транзит - різновид вигодотранспортуєчого суб'єкта господарювання (транзитера), який надає послуги з підміни позицій товарних груп (робіт, послуг), що реалізуються на адресу інших суб'єктів господарювання;

вигодонабувач – платник ПДВ, який за рахунок відображення у податковій звітності недостовірних даних за господарськими операціями з використанням вигодоформуєчих та вигодотранспортуєчих суб'єктів (у т.ч. за ланцюгом постачання товарів) отримує необґрунтовану податкову вигоду.

У більшості випадків система податкового контролю передбачає три основні етапи відпрацювання податкових ризиків з ПДВ [72].

I етап – рання податкова діагностика (до граничного терміну подання звітності з ПДВ) має на меті виявлення фактів реєстрації ПН в ЄРПН, які формують податковий кредит з ознаками ризику іншим платникам податків, а також маніпулювання показниками звітності в поданих деклараціях та уточнюючих розрахунках з ПДВ за минулі періоди. У результаті автоматичного відбору ризикових суб'єктів господарювання платників ПДВ та аналізу реєстрів первинних документів отримані дані узагальнюються і передаються з Моніторингового центру для відпрацювання територіальним

органам ДПС, на обліку яких перебувають платники податків, щодо яких виявлені податкові ризики.

II етап – електронний контроль ризиків (після граничного терміну подання звітності з ПДВ). Із ризиковими підприємствами, відібраними за деклараціями з ПДВ, проводиться робота щодо виявлення й упередження схем ухилення від оподаткування та притягнення організаторів та виконавців до відповідальності.

Територіальний орган ДПС, на обліку якого перебуває вигодоформує суб'єкт господарювання, формує попередню схему ухилення від оподаткування за всім ланцюгом постачання до вигодонабувачів включно та повідомляє засобами режиму «Відпрацювання схемного кредиту» ІС «Податковий блок» органи ДПС, на обліку яких перебувають усі суб'єкти господарювання, зазначені у схемі, для додаткового аналізу та визначення заходів з її руйнування [Лист ДПС України від 28.01.2015 р. № 2463/7/99-99-22-02-04-17 [73].

III етап – податковий контроль ризиків (після граничного терміну сплати грошових податкових зобов'язань).

На цьому етапі координаційно-моніторингові підрозділи формують остаточні схеми ухилення (мінімізації) від вигодоформуєчого суб'єкта до вигодонабувачів з урахуванням попередньо сформованих схем.

Важливо акцентувати увагу на тому, що напрацьована доказова база щодо ознак фіктивності суб'єкта, підтвердження неможливості здійснення таким суб'єктом господарських операцій надсилається до відповідних підрозділів податкового аудиту для оформлення матеріалів перевірок чи узагальненої податкової інформації при неможливості проведення перевірок, оподаткування юридичних осіб (щодо платників ПДВ, які декларують суми ПДВ до відшкодування) [72].

Матеріали, що свідчать про вчинене кримінальне правопорушення, передаються до слідчих підрозділів для прийняття рішення згідно зі ст. 214 КПК України [72].

За наявності підстав попередня схема ухилення від оподаткування передається. Результати щодо зміни стану щоденно узагальнюються та переносяться до інформаційних баз даних фіскальної служби, зокрема, режиму «відпрацювання схемного кредиту» АІС «Податковий блок». Територіальними органами ДПС мають бути відпрацьовані виявлені податкові ризики, надана оцінка правомірності створення та діяльності вигодоформуєчих суб'єктів, проведена робота зі встановлення місцезнаходження платників податку, проведення конкретної ризикової операції.

Стосовно визначених вигодотранспортуєчих суб'єктів/вигодонабувачів у схемах ухилення від оподаткування територіальні органи ДПС вживають заходи для:

- визначення процедур самостійного збору доказової бази, та лише у разі необхідності – організації проведення зустрічних звірок або позапланових перевірок контрагентів за ланцюгом постачання;

- отримання пояснень і документальних підтверджень щодо здійснення операцій з вигодоформуєчим суб'єктом;

- визначення наявності кваліфікованого персоналу, власних або орендованих основних фондів для виробництва, перевезення, зберігання товарів, надання послуг. Аналізується наявність дозвільних документів для здійснення певного виду діяльності, сертифікатів відповідності;

- проведення аналізу ціноутворення (рівня собівартості) придбаної (поставленої) продукції, надання послуг;

- з'ясування фактичного руху товарів, опитування перевізників, матеріально відповідальних осіб;

- доведення дефектності первинних документів, оформлених за операціями з придбання товарів (послуг), та організації перевірок вигодонабувачів, які добровільно не зменшили обсяги сумнівного кредиту щодо;

– доведення платнику за зібраними доказами доцільності самостійної відмови від декларування обсягів сумнівного кредиту з відповідним коригуванням розрахунків з бюджетом.

Серед проблемних питань у системі моніторингу податкових ризиків слід відзначити необхідність подальшого вдосконалення автоматизованої системи їх виявлення, оскільки, як свідчить практика, дуже часто до категорії ризикових підприємств потрапляють добросовісні платники податків. А у законослухняного платника податкові ризики податкового контролю досить невеликі і зводяться до можливості появи та виявлення фіскальними органами випадкових помилок податкового обліку [74, с.138].

Таким чином, податкова політика держави має бути спрямована на формування партнерських стосунків з платниками податків, особливо із сумлінними платниками. А використання ризикоорієнтованої системи до плану-графіка проведення документальних перевірок має передбачати відбір тільки тих платників податків, які мають ризик щодо несплати податків і зборів. Реалізація складових політики управління ризиками дає можливість визначити пріоритети в роботі з ними, здійснювати заходи вдосконалення ризикоорієнтованої системи адміністрування ПДВ та оптимізації оподаткування [75, с. 48].

Разом з тим не можна не відмітити і позитивні аспекти у частині законодавчих новацій з ПДВ, які пов'язані з впровадженням системи електронного адміністрування, створенням електронного кабінету платника податків, зміною норм нарахування та сплати ПДВ, формуванням первинної документації, складанням податкової звітності. Але одночасно такі нововведення сприяли і виникненню деяких проблем у сфері оподаткування. Так, можна спостерігати «вимивання» обігових коштів підприємств, ускладнення обліку та звітності з ПДВ, відсутність методичних рекомендацій щодо складання податкової звітності та наявність проблем з програмним забезпеченням щодо реєстрації податкових накладних та коригувань до них.

2.4.Оцінка ефективності податкового контролю у сфері адміністрування податку на додану вартість

Процес справляння податків здійснюється шляхом реалізації податкових зобов'язань фізичних і юридичних осіб, які, як правило, не зацікавлені брати участь у формуванні грошових фондів держави за рахунок власних коштів, в зв'язку з чим спостерігається тенденція ухилення від сплати податків. В умовах пошуку додаткових джерел податкових надходжень для забезпечення виконання бюджетних зобов'язань проблема підвищення ефективності податкового контролю набуває особливого значення.

Оцінки ефективності податкового контролю, засновані на аналізі контрольно-перевірочної діяльності в розрізі видів податкових платежів, дозволить виявляти негативні фактори, що впливають на результативність контролю конкретного податку, і на стадії планування формувати заходи щодо усунення таких факторів.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіку планових перевірок суб'єктів господарювання, затверджених наказом ДПСУ від 27.06.2012 № 553 платників поділено на три групи: високого, середнього та незначного ступеня ризику. Такий поділ використовують для юридичних і фізичних осіб [78].

Результатом проведених заходів стало формування в автоматизованому режимі переліку платників податків з метою встановлення першочерговості включення платників податків до плану-графіка проведення планових виїзних перевірок, складання якого передбачено статтею 77 ПКУ. До плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки,

середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік [12].

Наказом Мінфіну від 26.03.2018 №386 «Про внесення змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків», внесено зміни до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків [79]. Зазнали змін процедурні питання формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок, оновились критерії, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності суб'єкта господарювання, поділ їх за ступенями.

Критерії відбору суб'єктів господарювання - юридичних осіб з високим ступенем ризику наступні: рівень зростання податку на прибуток не відповідає рівню зростання доходів або рівень сплати податку на прибуток не відповідає рівню сплати податку по відповідній галузі; подання платником податків уточнюючих розрахунків податкової звітності з податку на прибуток та ПДВ у бік значного зменшення податкових зобов'язань (більше ніж 100 тис. грн.) та інші [78].

Триває процес затвердження нових критеріїв ризику у різних сферах підприємництва та приєднання до єдиного порталу перевірок, що дасть змогу ефективніше планувати заходи контролю. Застосування ризикоорієнтованої системи дозволяє виявити в автоматичному режимі ті суб'єкти господарювання, які підлягають проведенню податкового аудиту.

У січні- червні 2020 р. підрозділами податкового аудиту було проведено 1,4 тис. планових перевірок платників податків, 3,5 тис. позапланових перевірок, 5,2 тис. фактичних перевірок та 1.0 тис. зустрічних звірок. За результатами контрольної-перевірочної роботи донараховано до бюджету 14,7 млрд грн., з яких узгоджено 4,2 млрд грн [80].

ПДВ є основною податковою системою багатьох країн, забезпечуючи надходження в бюджет значних сум.

Протягом першого півріччя 2020 р. підрозділами податкового аудиту ДПС у межах наказу ДФС від 28.07.2015 р. №543 «Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ» відпрацьовано 1,1 тис. вигодонабувачів, донараховано грошових зобов'язань з ПДВ, зменшено від'ємне значення та бюджетне відшкодування з ПДВ на загальну суму 1,3 млрд грн [80].

ПДВ виділяється серед числа інших податків по ряду наступних показників:

- 1) є найважливішим для бюджету;
- 2) має найскладнішу систему адміністрування (довгі ланцюжки нарахування ускладнюють процедуру контролю);
- 3) тягне найбільшу кількість правопорушень (близько половини податкових злочинів пов'язані з ПДВ);
- 4) є найбільш обтяжливим для платників податків (через високу ставки, складної звітності та процедури отримання відрахувань і повернень).

Проблема підвищення ефективності податкового адміністрування ПДВ є надзвичайно актуальною в сучасних умовах господарювання в Україні, оскільки обсяги податкових надходжень у бюджет значною мірою залежать від ефективності роботи податкових органів у цьому напрямку. На сьогодні в Україні існує низка чинників, які негативно впливають на якість податкового адміністрування. Основними з них є:

- 1) по-перше, недосконалість та нестабільність податкового законодавства, коли платники податків не встигають адекватно реагувати на постійні зміни в порядку нарахування і сплати податків та надання податкової звітності, а окремі норми податкового законодавства допускають подвійне трактування;
- 2) по-друге, низькі показники фінансового стану значної кількості платників податків, що робить об'єктивно неможливим для них сплачувати податки повною мірою;

3) по-третє, негативне ставлення і недовіра платників податків до податкових органів, схильність до уникнення сплати податків та ухилення від оподаткування [81].

Від ступеня ефективності контрольної діяльності органів, що здійснюють податковий контроль, безпосередньо залежить рівень доходів до бюджетів. Ефективний податковий контроль може повністю усунути наявні недоліки в податковій системі та забезпечити належне виконання кожним суб'єктом податкової системи своїх обов'язків [82].

Так, за даними ГУ ДПС у Сумській області у 2019 році до зведеного бюджету України надійшло 8,1 млрд. грн. Порівняно з 2015 роком доходи зведеного бюджету збільшилися на 196 млрд. грн. в тому числі податкові надходження зросли на 4,3 млрд. грн. Також значно зросли обсяги ПДВ – на 1,4 млрд. грн [83].

Таблиця 2.2

Аналіз збору по ПДВ до Загального фонду Державного бюджету
протягом 2015 – 2019 рр. у Сумській області

Категорія	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.
Збір ПДВ	709 365,3	959 052,4	1 552 439,8	1 716 916,2	2 112 084,9
Бюджетне відшкодування ПДВ	-979 506,7	-339 468,4	-410 022,0	-917 521,4	-941 749,1
Всього (збір)	3 774 837,2	5 136 231,8	5 999 148,4	8 001 177,8	8 057 116,2
Частка ПДВ від загального збору	18,79	18,67	25,88	21,46	26,21

Реалізація складових політики управління ризиками дає можливість визначити пріоритети в роботі з ними, здійснювати заходи вдосконалення ризикоорієнтованої системи адміністрування ПДВ та оптимізації оподаткування [с. 48,84].

Одним із результатів запровадження системи моніторингу податкових ризиків є також зменшення малоефективних планових перевірок суб'єктів

господарювання та підвищення рівня добровільної сплати податкових платежів, в тому числі ПДВ.

Протягом часу використання ПДВ в Україні законодавцем вживаються заходи щодо вдосконалення його адміністрування, зокрема і з метою перешкоджання незаконному відшкодуванню ПДВ з бюджету. Як показує практика, недобросовісні платники податків фактично на кожне законодавче нововведення реагують створенням нової схеми шахрайства в сфері ПДВ, що доводить системний характер проблеми адміністрування цього податку. Тільки в разі використання системного підходу до вирішення проблем адміністрування ПДВ складна проблема незаконного відшкодування ПДВ з бюджету може бути вирішена.

Система адміністрування податків вкрай громіздка й неефективна: витрати часу й коштів суб'єктів підприємницької діяльності на ведення податкового обліку й сплату податків занадто великі; система неспроможна забезпечити баланс прав податкових органів і платників податків та зниження частки тіньової економіки; значний податковий тиск на платників податків; нестабільна і непередбачувана податкова система призводить до високих податкових ризиків для бізнесу й обмежує можливість середньо- і довгострокового планування; високий рівень ухиляння від податків і нерівномірне податкове навантаження на підприємства різного розміру й окремі галузі економіки; не виконує перерозподільну функцію і не забезпечує згладжування соціальної нерівності; не виконує регулюючу і стимулюючу функції. ПКУ передбачають податкові відносини між платниками ПДВ, що не відповідає поняттю «податкові правовідносини».

Поки зберігаються такі відносини, зберігаються і проблеми з адмініструванням ПДВ, причому незалежно від того, який метод нарахування ПДВ буде реально використаний. Для радикального покращення адміністрування ПДВ належить виключити посередника з системи адміністрування податку, тобто податок має бути перераховано до бюджету безпосередньо платником податку в момент оплати за товар / послугу

незалежно від того чи є покупець носієм (кінцевим споживачем) чи платником ПДВ [85].

В останні роки спостерігається тенденція прискореного зростання відрахувань по ПДВ над нарахуваннями податку, а також величини відшкодування ПДВ - над сумами податку, обчисленого до сплати в бюджет. Однією з найбільш поширених схем є залучення в господарський оборот послуг та товарів від організацій, які не обчислюються і не сплачують податки, на такі підприємства переноситься оподатковувана база з ПДВ.

Незважаючи на великий інтерес економістів і фахівців - практиків до даної проблеми, суми відрахувань по ПДВ і величина відшкодування не тільки не зменшуються, а зростають.

Сформована система обліку і контролю не забезпечує належним чином повноту надходження ПДВ до бюджету, оскільки допускає можливість застосування платниками податків схем ухилення від оподаткування та необґрунтованого відшкодування з бюджету. Тому проблеми наукового обґрунтування і практичного застосування методик обліку і контролю, що сприяють повноцінному поповненню державного бюджету за рахунок надходжень ПДВ, набувають найбільшу значимість.

Недосконалість податкового адміністрування ПДВ, знижених ставок операцій з реалізації, звільнених від сплати ПДВ, створює для платників податків сприятливі умови для необґрунтованих вимог про відшкодування ПДВ та вимагає посилення податкового адміністрування.

Одна з проблем полягає в тому, що процедура обчислення і сплати ПДВ, здійснення податкового контролю та розв'язання податкових спорів з ПДВ є найбільш трудомістким для бухгалтерів, для регіональних управлінь ДПС і для судів. Висока складність механізму обчислення і сплати ПДВ вимагає високої кваліфікації співробітників бухгалтерії підприємства і працівників податкових органів. Процедура обчислення податку розрізняється залежно від галузевої специфіки господарювання, змісту фінансово-господарських операцій, мети комерційних угод. Збільшилися витрати з боку підприємств,

так як тепер декларацію з ПДВ необхідно подавати в електронному вигляді по телекомунікаційних каналах зв'язку. З огляду на те, що обсяг оброблюваної інформації значно більше, так як недосконале обладнання та програмне забезпечення часто дає збої. Все це збільшує вартість адміністрування податку і для приватного, і для державного сектора економіки.

Для того щоб переконатися в реальному веденні контрагентом бізнесу, рекомендується наступне:

- проаналізувати його бухгалтерську звітність на предмет наявності активів, особливо таких, як основні засоби та нематеріальні активи;
- перевірити присутність контрагента в Інтернеті: чи є у нього сайт, чи є в мережі відгуки про роботу компанії або навіть відгуки співробітників фірми як про роботодавця, чи є рекламні оголошення;
- перевірити наявність офісу, складу - не на папері, а фізично переконатися в їх реальності;
- перевірити судову історію контрагента.

У сукупності це дає розуміння того, що існує реальний бізнес у контрагента, а також допоможе уникнути проблем з податковими органами.

На практиці не кожен платник податків користується такими рекомендаціями, адже юридично не закріплено, що платник податків зобов'язаний перевіряти своїх контрагентів. Порядок перевірки сумлінності контрагента законодавчо не врегульовано і не закріплений перелік документів (дій), необхідних для їх перевірки. Рішення платником податків приймається самостійно, виходячи з оцінки ризиків. Часто підприємства використовують цей факт для отримання власної вигоди.

Варто зауважити, що, в останні роки спостерігається зниження фіскальної ефективності ПДВ. Однією з основних причин цього є експортоорієнтована економіка (зростаючі обсяги заборгованості держави по бюджетному відшкодуванню).

Висновки до Розділу 2

1. З'ясовано сутність понять «механізм», «механізм правового регулювання», «адміністративно-правове забезпечення», «адміністративно-правове регулювання». На підставі аналізу термінологічної бази, сформовано визначення адміністративно-правового механізму здійснення державного податкового контролю: система взаємопов'язаних та взаємозалежних адміністративно-правових засобів, за допомогою яких уповноважені на те суб'єкти здійснюють цілеспрямований вплив на відносини, що виникають у процесі реалізації фіскальної функції держави.

2. До числа характерних для адміністративно-правового механізму ознак віднесено такі: системність; виконання кожним елементом механізму свої специфічної функції; зв'язок суб'єктів здійснення державного податкового контролю між собою єдиними цілями та засадами діяльності; здійснення застосування даного механізму за допомогою адміністративно-правових норм; плановий характер; безперервність функціонування даного механізму; підконтрольний характер; взаємодія між суб'єктами здійснення державного податкового контролю на засадах субординації та координації.

3. Основними системоутворюючими елементами адміністративно-правового механізму зазначено інституційна складова (ДПС України) та правова складова (система податкового законодавства)

4. Розглянуто податковий контроль у контексті протидії ухиленню від оподаткування. Серед основних причин, які спонукають платників до ухилення від оподаткування виділено наступне: значне та нерівномірне податкове навантаження, зростаюча частка збиткових підприємств, інфляція, корупційні явища в країні, неефективна система податкового адміністрування, неналежний рівень якості податкового контролю, недосконалість та нестабільність податкового законодавства, низький рівень податкової культури в суспільстві, постійне зниження платоспроможності населення.

5. Окреслено напрями удосконалення податкового контролю в контексті протидії ухиленню від оподаткування: покращення виконання аналітичної роботи, яка здійснюється контролюючими органами, модернізація технічного та програмно-інформаційного забезпечення, що використовуються контролюючими органами, здійснення аналізу ризиків, які є в тій чи іншій галузі економіки, розробка та запровадження загальнонаціональної програми формування податкової культури у населення, створення інформаційної бази організацій і громадян України, які являються засновниками та керівниками підприємств, що задіяні у злочинних схемах ухилення від оподаткування, легітимізації використання податковими органами непрямих методів податкового контролю поряд з прямими із законодавчим затвердженням методів та інструментів.

6. Підкреслено значення моніторингу податкових ризиків як один із способів попередження порушень податкового законодавства, що дозволяє контролюючим органам аналізувати фінансову сутність бізнесу кожного платника податків, здійснювати якісний відбір клієнтів для проведення податкового аудиту, мінімізувати безрезультатні перевірки та скоротити витрати робочого часу на їх проведення.

7. Моніторинг податкових ризиків з ПДВ включає механізм зупинення податкових накладних та розрахунків коригування в Єдиному реєстрі та комплексне відпрацювання суб'єктів господарювання, яким попередньо надано статус «ризикових».

8. Надано оцінку ефективності податкового контролю у сфері адміністрування ПДВ. Наголошено норми законодавства в сфері справляння непрямого податку занадто заплутані та неоднозначні, це в свою чергу надає можливість недобросовісним платникам ухилятися від сплати податкового обов'язку шляхом формування безпідставного податкового кредиту або необґрунтованого відшкодування ПДВ. Таким чином, податковий контроль у сфері адміністрування ПДВ потребує комплексного вдосконалення.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОЇ РЕГЛАМЕНТАЦІЇ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

3.1 Податкове законодавство України в умовах інтеграційних процесів

Євроінтеграція є головним і незмінним зовнішньополітичним пріоритетом України, подальша розбудова та поглиблення взаємовідносин між Україною та ЄС здійснюється на принципах політичної асоціації та економічної інтеграції. Проголошення повноправного членства в ЄС залишається стратегічною метою для нашої держави.

Невід'ємною складовою євроінтеграції є адаптація вітчизняного законодавства до відповідного європейського зразка. Зокрема, важливим кроком успішної інтеграції України до ЄС є досягнення певного рівня узгодженості податкового законодавства нашої країни з правовими нормами у сфері оподаткування, що діють у країнах-учасниках Євросоюзу. Зближення українського податкового законодавства із європейським забезпечить поживлення політичної, підприємницької, соціальної, культурної активності громадян України [86].

Відносини між Україною та Європейським Союзом були започатковані в грудні 1991 року, коли Міністр закордонних справ Нідерландів, як головуючої в ЄС, у своєму листі від імені Євросоюзу офіційно визнав незалежність України.

Правовою основою відносин між Україною та ЄС від 1 березня 1998 р. по 1 вересня 2017 р. була Угода про партнерство та співробітництво, яка започаткувала співробітництво з широкого кола політичних, торговельно-економічних та гуманітарних питань [87].

Угода про партнерство з ЄС втратила чинність з моменту набрання законної сили Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, процес відбувався у два етапи [89].

Політичну частину Угоди було підписано 21 березня 2014 р. під час Позачергового Саміту Україна – ЄС. Від України Угоду підписав Прем'єр-міністр Арсеній Яценюк. Того дня, зокрема, були підписані Преамбула, Стаття 1, Розділи I "Загальні принципи", II "Політичний діалог та реформи, політична асоціація, співробітництво та конвергенція у сфері зовнішньої та безпекової політики" і VII "Інституційні, загальні та прикінцеві положення" Угоди.

27 червня 2014 р. під час засідання Ради ЄС Президент України П. Порошенко та керівництво Європейського Союзу і глави держав та урядів 28 держав-членів ЄС підписали економічну частину Угоди – Розділи III "Юстиція, свобода та безпека", IV "Торгівля і питання, пов'язані з торгівлею", V "Економічне та галузеве співробітництво" та VI "Фінансове співробітництво та положення щодо боротьби із шахрайством", які разом із рештою тексту Угоди становлять єдиний документ.

16 вересня 2014 р. Верховна Рада України та Європейський Парламент синхронно ратифікували Угоду про асоціацію між Україною та ЄС. 1 вересня 2017 року після тривалого процесу ратифікації Угода про асоціацію між Україною та ЄС набула чинності у повному обсязі.

Угода за своїм обсягом і тематичним охопленням стала найбільшим міжнародно-правовим документом за всю історію України та найбільшим міжнародним договором з третьою країною, коли-небудь укладеним Європейським Союзом. Вона стала яскравою демонстрацією якісно нового формату відносин між Україною та ЄС на принципах "політичної асоціації та економічної інтеграції".

З часів обрання Україною зовнішньополітичним пріоритетом інтеграцію до ЄС особливої актуальності набуло питання приведення нормативно-правових актів нашої держави у відповідність до законодавства

ЄС. Податкове право є однією з галузей національного законодавства, яке Україна зобов'язалася узгодити із європейським інтеграційним правом.

Необхідність проведення адаптаційних заходів полягає в тому, що відповідно до Конституції України (ст.1) Україна є соціальною правовою державою. Отже, її податкова система має відповідати вимогам соціальної держави щодо рівня фінансування суспільних благ, із визначенням відповідно до цього рівня перерозподілу ВВП, який забезпечуватиме формування фінансових ресурсів, достатніх для виконання конституційно закріплених функцій держави та гарантій громадян на достатній життєвий рівень [23].

Внаслідок розширення ЄС Україна отримала прямий доступ до єдиного, розширеного, гармонізованого ринку ЄС з 450 мільйонами споживачів. Стає очевидним, що Україна у більшій мірі, ніж інші країни, зможе отримати переваги від доступу до єдиного ринку ЄС з високим рівнем відкритості, єдиним переліком торгових правил і адміністративних процедур, єдиним митним тарифом та з вільним рухом товарів, послуг, громадян і капіталу без внутрішніх бар'єрів (прикордонного контролю, сертифікатів) [90].

Основним шляхом узгодження правових норм України та ЄС є адаптація – процес розробки і прийняття нормативно-правових актів та створення умов для їх належного впровадження і застосування з метою поступового досягнення повної відповідності права України до європейського права.

Серед форм, зокрема правової адаптації, можна виділити наступні:

– наближення процесу прийняття, внесення змін чи скасування правових норм із метою наближення положень національного законодавства до положень актів законодавства ЄС для створення належних умов імплементації правового порядку ЄС;

– координація процесу узгодження тієї частини національного законодавства та практики його застосування, з якої наближення або транспозиція є неможливими або непотрібними;

– імплементація процесу транспонування актів законодавства ЄС, включаючи створення порядку та процедур їх впровадження; цей процес також включає тлумачення, практику застосування, забезпечення дотримання та виконання норм права, які відповідають європейському праву, органами державної влади (імплементація у широкому сенсі);

– гармонізація процесу коригування законодавства держав – членів ЄС на підставі правових актів ЄС, зокрема директив, які мають обов'язкову силу для держав – членів ЄС та вимагають від цих держав приведення їх внутрішнього законодавства у відповідність до положень директив.

Практичне значення, запропонованої стратегії розвитку податкової системи України, дасть можливість максимально адаптувати вітчизняну податкову систему до європейських норм оподаткування.

Сьогодні податкове законодавство України, згідно зі ст.3 ПКУ представлене комплексом нормативно-правових актів (рис.3.1).

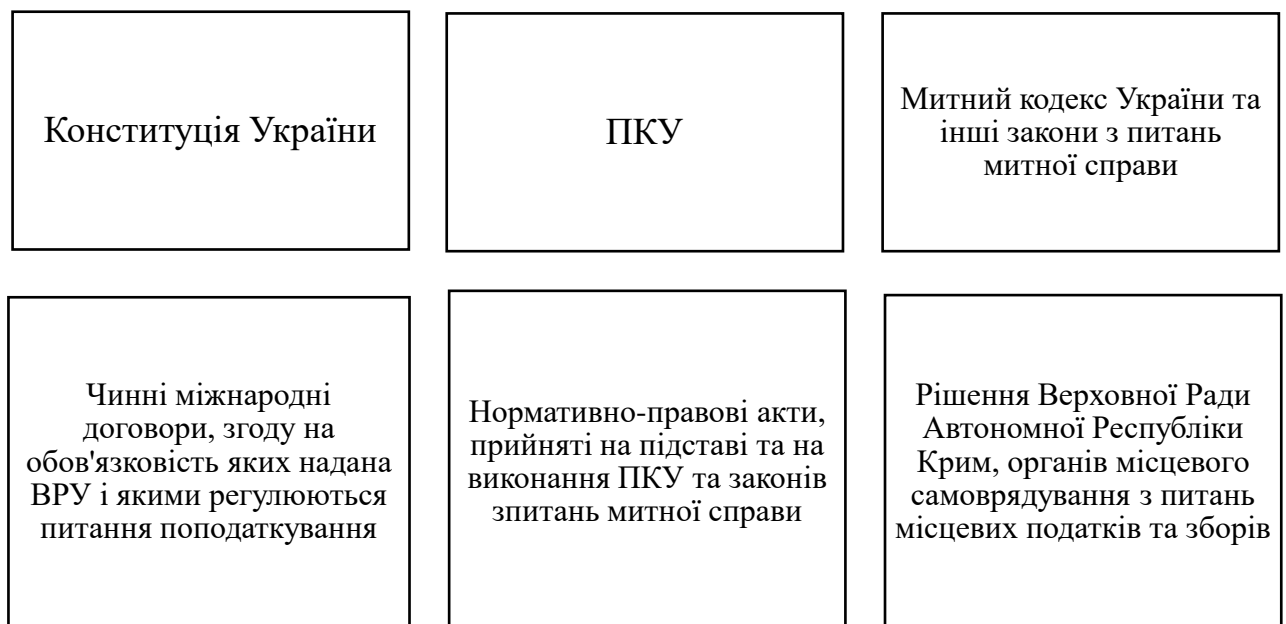


Рис. 3.1 Податкове законодавство України

До прийняття ПКУ всі питання у сфері оподаткування регулювали близько 5 000 нормативно-правових актів, через що податкове законодавство було одним із найскладніших у вітчизняній правовій системі. Крім того, таке законодавство було нерозривно пов'язане з поняттям «нестабільність»: до законів часто вносилися зміни, які не лише не вирішували певні проблеми, а часто спричиняли нові.

ПКУ передбачає ряд позитивних положень, що стосуються адміністрування податків, зокрема:

- по-перше, зменшено кількість органів контролю з чотирьох до двох (податкові і митні органи), що забезпечує скорочення витрат у сфері податкового адміністрування;

- порядок ведення податкового обліку наближено до бухгалтерського;

- запроваджено механізм автоматичного відшкодування ПДВ підприємствам;

- передбачено ризико-орієнтовану систему податкового контролю;

- спрощено процедуру оскарження рішень органів контролю (запроваджено дворівневу систему оскарження таких рішень);

Зазначимо, що у країнах-членах ЄС податкове адміністрування базується саме на відносинах співпраці між фіскальними органами та платниками податків, тобто обидві сторони є їх рівноправними учасниками. Як засвідчує зарубіжна практика, такі процеси оподаткування є високоефективними.

Позитивні зрушення в цьому напрямі спостерігаються і в Україні. Так, проведена широкомасштабна робота зі створення консультаційних центрів, спеціалізованих телефонно-довідкових підрозділів, запровадження он-лайнних каналів консультацій тощо.

Глава 3 розділу II «Адміністрування податків» ПКУ передбачає право платників податків на одержання безоплатних консультацій з питань практичного застосування норм податкового законодавства. Це право платника трансформується у відповідний обов'язок посадової особи органу

ДПС. Платник може звернутися за консультацією в усній, письмовій чи електронній формі (за його вибором).

Згідно з вимогами Ради ЄС, нормативно-правовий акт повинен бути чітким, стислим, не містити норм і положень, які уможливають двозначне трактування, незрозумілих посилань на інші нормативно-правові акти, значної кількості скорочень та жаргонних висловів, тобто законодавчий акт повинен бути доступним і зрозумілим для пересічного громадянина. ПКУ не відповідає зазначеним вимогам, оскільки є досить об'ємним за обсягом, містить нечітко сформульовані норми та положення, а також значну кількість посилань на інші нормативно-правові акти, і, врешті-решт, пересічному платнику податків важко самостійно, без юридичної допомоги чи допомоги посадових осіб фіскальних органів, з'ясувати зміст його положень.

З моменту прийняття ПКУ на постійній основі до нього вносяться зміни, що підтверджує недосконалість нормативно-правового акту та невідповідність європейським стандартам правової регламентації.

Положення ст. 351 Угоди про асоціацію передбачають, що Україна має вдосконалити процедури забезпечення ефективного збору податків і посилення боротьби з податковим шахрайством, а також ухилянням від сплати податків [88].

Розглянемо кроки законодавчої влади на шляху адаптації законодавства України та співпраці з ЄС.

Закон України 2628-VIII Про внесення змін до ПКУ та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів набрав чинності 01 січня 2019 року. Серед основних змін відзначимо наступне:

- збільшено ставки акцизного податку на тютюнові вироби на 9%, екологічного податку за викиди двоокису вуглецю стаціонарними джерелами з 0,41 грн/тонну до 10 грн/тонну та поетапне підвищення ставки до рівня 30 грн/тонну у 2023 році, рентної плати за користування надрами для видобування нафти і конденсату на 2 відсоткових пункти та для залізної руди

- на 0,8 відсоткових пункти, рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів на 50%;

- встановлено нульову ставку акцизного податку на спирт етиловий, який використовується для виробництва харчового оцту, парфумернокосметичної продукції та продукції технічного призначення;

- запроваджено ліцензування діяльності усіх суб'єктів господарювання, які здійснюють виробництво, зберігання, оптову та роздрібну торгівлю паливом;

- з метою підвищення контролю за обігом пального удосконалено Систему електронного адміністрування реалізації пального;

- подовжено пільгове оподаткування ПДВ (операцій з постачання, відходів та брухту чорних і кольорових металів, а також паперу та картону для утилізації, операцій із ввезення на митну територію України та з постачання на митній території України транспортних засобів, оснащених виключно електричними двигунами, постачання, передачу, розподіл електричної та/або теплової енергії, постачання вугілля та/або продуктів його збагачення, послуги з централізованого водопостачання та водовідведення;

- передбачено збільшення терміну, протягом якого платник податку може подати скаргу на рішення контролюючого органу (з 10 календарних днів до 10 робочих днів); терміну подання заперечень та/або додаткових документів до акта (довідки) податкової перевірки (з 5 до 10 робочих днів); строку прийняття контролюючим органом податкового повідомлення-рішення за результатами перевірки (з 10 до 15 робочих днів).

- запроваджено нову норму щодо передачі до архіву документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів у разі ліквідації платника податків, за період його діяльності не менш як 1095 днів (2555 днів – для документів та інформації, необхідної для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до статті 39 ПКУ), що передували даті такої ліквідації.

- уточнено вимоги, яким мають відповідати підприємства, установи та організації для визнання їх неприбутковими підприємствами, установами та організаціями для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств;

- встановлено вартісний критерій у розмірі 6 000 грн. і вище для нарахування податкової амортизації на основні засоби 4 групи з мінімально допустимим строком корисного використання – 2 роки;

- внесено зміни до трансфертного ціноутворення [90].

У контексті боротьба з ухиленням від сплати податків ведеться робота з приєднання до міжнародної ініціативи з протидії ухиленню від сплати податків. Зокрема, прийнято Закон України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» від 28.02.2019 № 2692-VIII [91].

23.05.2020 р. набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (реєстр. № 466-IX від 16.01.2020) [92].

Закон передбачає низку змін, спрямованих на вдосконалення та спрощення системи адміністрування податків, її узгодження зі світовими стандартами. Також він має на меті запровадження міжнародних стандартів податкового контролю для всіх учасників міжнародної торгівлі та імплементацію положень Плану протидії практикам розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування (План дій BEPS).

Крім того, передбачені документом зміни забезпечують необхідні умови для реформування ДПС України та відкривають можливість для перетворення її структури відповідно до концепції єдиної юридичної особи.

Документ також вдосконалює систему адміністрування податків та розширює можливості онлайн-сервісів для платників. Відтепер платник, який подає звітність в електронному вигляді або пройшов електронну

ідентифікацію онлайн в електронному кабінеті, зможе подати заяву про бажання отримувати документи від податкових органів у електронному вигляді.

Закон вносить зміни в адміністрування податків, зокрема вводиться принцип винної відповідальності платника податків за податкові правопорушення, визначені вимоги щодо вмотивованості рішень контролюючих органів про накладення штрафів, закріплюються перелік податкових порушень контролюючих органів, в тому числі недотримання процедури реєстрації платника податків та порушення в сфері відшкодування ПДВ. Очікується, що реалізація положень закону розширить інвестиційні стимули шляхом запровадження прискореної амортизації основних засобів.

Від 15 вересня 2020 року ВРУ отримала на розгляд проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень. запропоновані зміни стосуються перегляду податкових ставок, скасування мораторію на податкові перевірки.

Згідно з планом-графіком проведення документальних планових перевірок на 2020 рік, заплановано проведення 3 761 перевірки суб'єктів господарювання. З них завершено лише 401, за результатами яких донараховано 1,4 млрд грн. Міністерство фінансів розраховує отримати додаткові бюджетні надходження після скасування мораторію.

3.2 Закордонний досвід правової регламентації здійснення податкового контролю в розвинених країнах

Із поглибленням інтеграційних процесів дедалі яскравіше проявляються переваги сучасних європейських систем оподаткування. Податкові системи країн ЄС характеризуються значним рівнем уніфікації, що стало наслідком тривалого процесу гармонізації податкових систем.

Так, у всіх країнах-членах ЄС передбачено стягнення таких видів податків, як податок на доходи громадян, податок на прибуток корпорацій, податок на додану вартість. Крім того, порядок нарахування та сплати податків, податкові пільги, система контролю за платниками податків з боку контролюючих органів також подібні. Водночас податкові системи країн-членів ЄС мають певні особливості, пов'язані з бюджетними взаємовідносинами між різними рівнями влади, економічними, політичними та іншими факторами [93].

Треба зазначити, що країни-члени ЄС різняться за рівнем соціально-економічного розвитку, інституційними механізмами ринкового саморегулювання та державного впливу на макроекономічні процеси, а також традиціями фіскального регулювання, що унеможливорює цілковиту уніфікацію європейського оподаткування.

Організація податкового контролю у країнах Європи здійснюється в рамках загального механізму:

1) адміністративна централізація як напрямок ефективності контролю. Існують тенденції жорсткої централізації (Німеччина, Швеція) та, навпаки, делокалізації (Італія). Сильна централізація існує саме у питанні збору декларацій і керування засобами платежу, примусового стягнення й контролю великих підприємств;

2) політика програмування податкової перевірки. Зазвичай визначається політика податкової перевірки, яка на дворічний або трирічний період вказує загальні напрями, фіксує першорядні, кількісні і якісні цілі.

Через федеральну організацію Німеччини політика контролю в цій країні визначена на рівні федеральних земель. Водночас Бундестаг має право втручатися в роботу місцевих структур для перевірки великих підприємств та погоджувати частоту перевірок з категоріями платників податків і географічний розподіл коштів. Планування контролю залишається централізованим у країнах півдня (Італія, Іспанія). Більш розосередженою вона є в країнах, які працюють із групами платників податків (Великобританія, Швеція, Нідерланди);

3) здійснення контролю. Узагальнено контроль здійснюється структурами, що мають різні організаційні територіальні рівні (місцеві, департаментські або регіональні), наприклад, як у Франції. Їхня компетенція найчастіше визначається географічними критеріями й оборотом підприємств, які необхідно перевірити. У деяких країнах, як наприклад: у Німеччині, Іспанії, Італії, Великобританії існують національні або федеральні структури контролю. Інші країни, такі як Нідерланди, Ірландія мають оперативні управління, організовані по групах платників податків у національному масштабі, але впроваджені на регіональному рівні [94].

Повноваження органів контролю європейських країн включають наступне: право на одержання інформації, право перевірки, право візиту й конфіскації.

Податкові органи можуть вимагати від будь-якої особи надання будь-якої довідки або підготовки будь-якого документа, що належить до податкового законодавства. Відомості, зібрані у цьому випадку, можуть бути використані для оподаткування й перевірки будь-яких послуг фізичної або юридичної особи.

Використання права на одержання інформації не повинне дозволяти жодним чином здійснювати критичний аналіз бухгалтерського обліку. Операції збору інформації повинні мати вузький характер і обмежуватися випискою бухгалтерських паперів або копією з документів. Таке визначення

права часто не еквівалентно в різних країнах. В Німеччині, Іспанії, Великобританії використання цього права обмежене.

Практику права на одержання інформації в різних країнах можна коротко викласти в таблиці.

Таблиця 3.1

Права на отримання інформації у різних країнах

Країна	Право повідомлення (зв'язку)
Німеччина	Практика права не передбачена спеціальними документами
Іспанія	Право не є предметом регламентації, разом з тим адміністрація може здійснювати це право
Франція	Право використовується дуже широко і стосується як самого платника податків, так і третьої сторони
Ірландія	Не існує чіткої відмінності між правом на одержання інформації й правом перевірки. Право розглядати бухгалтерські документи й згода платника податків є загальними для обох процедур. Можна це розглядати як звичайний контроль, який здійснюється без дозволу вищих податкових органів
Італія	Право дозволяє адміністрації зібрати у третіх осіб інформацію про платника податків. Це право реалізується шляхом складання та направлення запиту
Нідерланди	Право досить широко використовується та дозволяє отримати інформацію як від платника податків, так і від третіх сторін
Швеція	Можливість запитувати в платника податків, який вважається боржником, будь-які необхідні відомості. Право на одержання інформації може здійснюватися в третьої сторони тільки у письмовій формі у вигляді вимоги.

Право перевірки можна визначити як можливість для адміністрації перевіряти існування й точність заявлених елементів, починаючи з бухгалтерських даних і уточнюючих документів, що зберігаються платником податків. Разом з тим способи, поширення, строк, навіть ціль контролю мають різну практику:

- процедура, специфічна для контролю фізичних осіб, не узагальнена, навіть якщо методи контролю над доходами широко поширені (баланс, вільні обігові кошти, баланс готівки);

- деякі країни не застосовують контролю на місці (Великобританія);

- одна з головних відмінностей між країнами стосується несподіваного характеру проведення перевірки (в Німеччині, Іспанії, Італії право перевірки здійснюється зненацька);

- більшість країн передбачають обов'язкове співробітництво із платником податків, що перевіряється;

- відсутні обмеження строку контролю на місці для Німеччини, Нідерландів, Швеції;

Право візиту й конфіскації - це процедура несподіваного контролю, проведеною спеціалізованими агентами. Ці обшуки здійснюються на прохання податкових органів при наявності дозволу судової влади агентами адміністрацій, які повинні проникнути в торговельні, приватні приміщення. Під час обшуку агенти збирають інформацію й документи, які можуть довести факт шахрайства, таємної діяльності, приховування доходів, фіктивної діяльності і передачу доходів, подробиці щодо податкової пільги, шахрайства з європейськими субсидіями.

Зарубіжна практика містить наступні варіанти взаємодії органів податкового контролю і держави: органи податкового контролю:

- є окремим урядовим інститутом, що безпосередньо підпорядковується політичній владі; • входять до складу Міністерства фінансів чи казначейства;

- є самостійними органами зі своїм адміністративним апаратом і підзвітними політичній владі;

- номінально очолюються обраною політичною особою. При цьому зазвичай на організаційну структуру органів податкового контролю впливає характер здійснюваних ними функцій. Так, до сфери діяльності органів податкового контролю можуть входити або всі прямі і непрямі податки і збори, або лише прямі податки. У деяких країнах митні і податкові органи існують незалежно один від іншого [96].

Слід зазначити, що серед реформ розвинених країн Європи, вагоме місце займають реформи, які мають на меті оптимізацію і підвищення ефективності процесу управління оподаткуванням. Таким чином

проявляються тенденції до раціоналізації, спрощення податкових процедур і універсалізації всього комплексу взаємовідносин між державою і платниками податків. Раціоналізація податкових відносин проявляється в більш розумному і зручному для платників податків підході до збору та обробки податкової звітності. Так, у багатьох країнах успішно реалізується концепція «Єдине вікно - єдина декларація – єдиний платіж» [97].

Наприклад, в Італії на початку 2000-х рр. введена форма єдиної податкової декларації, яка об'єднує розрахунки прибуткового податку, ПДВ, а також внесків по соціальному страхуванню. Одночасно держава перейшла на систему єдиного податкового платежу, в рамках якої платник податків може здійснювати всі свої податкові платежі на єдиний рахунок. При цьому податкові суми переплат оперативно враховуються і повертаються на рахунки платника податків.

Обидві програми були впроваджені на базі створення єдиної інтегрованої системи розрахунків. В податкову службу Італії створено спеціальний підрозділ, який займається розподілом надходять податків між різними рівнями бюджету.

Схожа система діє і в Швеції. Кожен платник податків тут має свій особистий податковий рахунок, по дебету якого відображаються нараховані податки, а по кредиту - відповідно, суми переплат. Сплата податку здійснюється на єдиний рахунок і єдиним податковим дорученням. Спеціальний відділ податкової служби розподіляє суми сплачених податків відповідно з нарахуваннями по окремих податках, які відображені на особистому рахунку платника податків.

Для спрощення задачі звітності фізичними особами податкові органи Швеції направляють платникам податків вже заповнені податкові декларації на підставі наявних у них даних про доходи платника податку та суми сплачених ним податків. Платник податків підписує декларацію за згодою з зазначеними в ній даними або представляє в податкову службу свої заперечення і поправки.

У податкових адміністрацій ряду країн - учасниць Організації економічного співробітництва та розвитку є значні повноваження, що дозволяють їм проводити камеральні податкові перевірки ефективно [98].

Так, наприклад, у Франції, Швеції, Німеччині, проводячи податкові перевірки, податкові органи мають право отримати доступ до електронних баз даних бухгалтерського та податкового обліку платників податків. У ряді країн податкові органи при проведенні податкових перевірок мають доступ до баз даних національних банків, а також інших відомств і організацій (органів статистики, монопольних перевізників), що володіють необхідною для податкового контролю інформацією.

В Швеції, Норвегії при проведенні камеральних перевірок будь-яких декларацій у платника податків можна витребувати первинні документи. У Норвегії дозволено проведення огляду територій, приміщень, документів і предметів платника податків, а також проведення інвентаризації поза рамками виїзних податкових перевірок.

Принциповим питанням за кордоном є створення таких умов, при яких зростає рівень податкової культури та грамотності, тобто при призводить до добровільного дотримання платниками податків податкового законодавства.

Добровільна сплата податків Франції, досягається за рахунок високої ступеня довіри до професіоналізму фахівців податкової служби, впровадження простих в розумінні правил оподаткування, а також за рахунок налагодженого механізму контролю, який характеризується високою точністю.

Таким чином, у багатьох країнах посилення податкового контролю відбувається за рахунок вдосконалення взаємовідносин між платниками податків і податковими органами. Все більша кількість держав з розвиненим податковим адмініструванням приходять до висновку про тому, що побудова податкових взаємовідносин, які базуються на описаних вище принципах позитивно впливає на підвищення законслухняності платників податків,

добровільну сплату ними податків і, в кінцевому рахунку, на величину податкових надходжень [99, с. 111-113].

Розглянемо методи відбору платників податків для подальших контрольних заходів, що застосовуються в зарубіжних практиках. Найбільш ефективною можна вважати систему раціонального відбору, використовувану в Німеччині. У ній застосовується два основних способи відбору платників податків для проведення податкових перевірок:

1) випадковий відбір - вибір об'єктів для проведення контрольних заходів ґрунтується на застосуванні методів статистичної вибірки;

2) спеціальний відбір - забезпечує вибірку платників податків, у яких ймовірність виявлення податкових порушень є найбільш високою за результатами аналізу усієї наявної в податковому органі інформації про платника податків.

У результаті відбору платників податків для перевірки вибираються такі підприємства, податкова перевірка яких представляється найбільш пріоритетною. Пріоритетними для проведення перевірок є наступні категорії підприємств:

- великі підприємства. Податкова перевірка таких організацій повинна здійснюватися не рідше 1 разу на рік, але не частіше 1 разу на 6 місяців.

- підприємства, на яких сталися організаційні структури;

- підприємства, що не піддавалися перевірці протягом тривалого часу.

Відбір таких організацій частково проводиться на основі використання способу випадкової вибірки. Використовуючи відомості податкових декларацій, даних звітності, а також інших наявних у розпорядженні податкового органу матеріалів підприємства піддаються поглибленому доперевірочному аналізу.

Використовуючи дані доперевірочного аналізу фахівцем податкової служби складається програма майбутньої перевірки. Вона містить в собі основні завдання перевірки, а також питання, які не були порушені в попередні перевірки [100, с. 121-123].

У Франції безпосередній організації податкового контролю приділяється особлива увага. Так в кожному окремо взятому податковому департаменті створено окремий податковий центр, який несе відповідальність за належною організацією податкових перевірок. Вони розглядають даних податкових декларацій, які були подані в добровільному порядку, а також направляють податкові повідомлення платникам. Податкові працівники в таких центрах здійснюють два види контролю. На своїх робочих місцях вони проводять роботу з деклараціями, тобто здійснюють камеральний контроль. Контроль з виїздом на місце зазвичай проводиться при наявності серйозних підстав для підозр у приховуванні великих сум доходів. Перевірки як правило здійснюються за три попередні роки. Вибір організації, яка підлягає перевірці, проводиться за багатьма критеріями, в основі його лежить оцінка ризику. По-перше, вибираються підприємства, що є потенційними порушниками; по-друге, використовується інформація від інформаторів [101].

Вивчення досвіду, накопиченого зарубіжними країнами, дозволяє відзначити ряд загальних ознак, притаманних розвиненим податковим системам:

- наявність податкового законодавства, що забезпечує баланс інтересів держави і суб'єктів підприємництва;
- стандартна, законодавчо закріплена, процедура податкового контролю;
- інформування підприємців з питань податкового законодавства, консультування або надання іншої допомоги, так зване «сервісне обслуговування» платників податків;
- ефективна система відбору платників податків для поглибленого податкового контролю з виходом на підприємство, що дозволяє доцільно використовувати обмежені кадрові і матеріальні ресурси податкових органів і отримувати максимально можливі результати;

- використання ефективних форм, прийомів і методів податкових перевірок, заснованих, як на розробленій податковим відомством єдиної комплексної стандартною процедурою організації контрольних перевірок, так і на міцній законодавчій базі;

- використання системи оцінки роботи податкових інспекторів, що дозволяє об'єктивно врахувати результати діяльності кожного з них, ефективно розподіляти навантаження при плануванні їх роботи.

- широке використання комп'ютерних програм для своєчасного виявлення порушників податкового законодавства і доперевірочного аналізу податкових декларацій і бухгалтерської звітності платника податків.

3.3 Шляхи удосконалення адміністративно-правового механізму здійснення податкового контролю в Україні

На сучасному етапі розвитку української державності запуск ринкового механізму саморегуляції відбувається завдяки роздержавленню і демонополізації економіки, але це не звільняє державу від здійснення основних і загальних функцій управління, а зобов'язує виконувати їх у більш прогресивних формах і методах, ніж раніше. У ринкових умовах владно-примусовий характер державного управління якісно змінюється. Звичайно, здійснення загальних функцій не виключає потребу застосовувати владні і примусові заходи державного управління. Але вони повинні стати допоміжними, а основними – заходи заохочення, стимулювання, переконання, формування почуття свідомості та відповідальності, створення сприятливих умов для розвитку бізнесу [25].

У кризові періоди система управління суспільством з боку держави не може забезпечити ефективність управлінського впливу, оскільки не встигає адекватно реагувати на трансформацію соціально-економічних відносин. У зв'язку з розвитком науково-технічного прогресу спостерігається новий

виток розвитку на історичному рівні і значно посилюється увага до демократизації контрольних функцій та зростає вплив міжнародних факторів. На цьому етапі виникають проблеми співіснування національного та міжнародного типів контролю [102].

Системний аналіз контролю органів державної податкової служби дозволяє глибше проникнути в сутність численних зв'язків з державними і громадськими організаціями і по вертикалі, і по горизонталі, а також відкриває значні можливості для подальшого удосконалення системи і структури самих фіскальних органів на основі досягнень сучасної науки. Великого значення в цьому процесі набуває можливість використання знань, які можна взяти з праць зарубіжних і вітчизняних науковців у галузі державного податкового контролю.

Головним принципом сучасної податкової політики повинна стати орієнтація на добровільну сплату податків суб'єктами господарювання та забезпечення рівних умов ведення бізнесу. Відносини між податківцями та платниками податків повинні бути коректними та мати двосторонній характер, як це поширено в усьому світі. Така діяльність буде ґрунтуватися на усвідомленні добровільності сплати податків і докорінної зміни філософії спілкування. Діяльність з надання адміністративних послуг органами ДПС України регулюється адміністративним правом, яке виступає обов'язковим інструментом здійснення виконавчої влади. Метою адміністративно-правового регулювання повинно стати встановлення і регламентація таких взаємовідносин, якими кожній людині повинно бути гарантовано реальне додержання і охорона у сфері виконавчої влади належних їй прав і свобод, а також ефективний захист цих прав у разі їх порушення [103]. Такий процес буде сприяти стабільності у забезпеченні надходжень до державного бюджету, підвищенню добровільності сплати податків та зменшенню ухилень від податкових зобов'язань.

Стаття 19 «Функції контролюючих органів» містить положення про те, що контролюючі органи з-поміж інших функцій надають адміністративні послуги платникам податків, зборів, платежів [12, ст. 19].

Ю. Васюк серед напрямів вдосконалення податкового контролю виділяє модернізація податкової служби відповідно до Європейських стандартів; проведення податкової реформи; удосконалення ІТ-державного управління із запровадженням сучасних технологій, у тому числі комунікаційних; розвиток професійного рівня кадрів шляхом навчання, формування відповідальності й ефективного управління; удосконалення системи зборів і перевірки державних прибутків з метою зниження рівня ухиляння від сплати податків; забезпечення високого рівня обслуговування для громадян; створення громадських адміністрацій, які можуть зробити суттєвий внесок в економічну стабільність і якість рівня життя; встановлення клієнт-орієнтовного підходу в діяльності податкових органів з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства [104].

Ф. Ткачик для ефективного адміністрування податків та здійснення податкового контролю визначає необхідність здійснення низки заходів, а саме:

- зменшити податковий тиск на платників і при цьому знайти шляхи розширення бази оподаткування;
- знизити ставки податкових платежів (у тому числі тимчасово чи в структурі механізмів «податкової амністії» або «інвестиційного податкового кредиту»), що може привести до детінізації підприємницької діяльності в Україні;
- удосконалити систему кабінетного аудиту як методу визначення напрямів та перспектив проведення контрольно-перевірочної роботи, які б дозволяли оперативно реагувати на порушення податкового законодавства та ефективно їх відпрацьовувати;
- оптимізувати використання часу на оформлення матеріалів у результаті здійснених перевірок, спростити процедури їх оформлення;

- покращити якість обслуговування та проведення консультаційної і масово-роз'яснювальної роботи з платниками податків;

- здійснювати регулярний моніторинг рівня кваліфікації працівників контролюючих органів у сфері оподаткування, забезпечити кваліфікованим інспекторам гідну оплату праці [105].

I. Солошкіна визначила такі напрями вдосконалення та наукової організації податкового контролю :

- привести органи податкового контролю України до європейських стандартів;

- дотримання Базельських принципів та запровадження існування єдиного інформаційного центру;

- реформування податкової системи [106].

Водночас трансформація економічних процесів, використання нових підходів в оподаткуванні, стрімкий розвиток новітніх технологій та комунікацій вимагає відповідного відображення їх у процедурах податкового контролю. Крім того, без удосконалення адміністрування податків не можна повною мірою реалізувати запропоновані Податковим кодексом новації, спрямовані на модернізацію податкової системи.

В. Коротун модернізацію податкової системи вбачає через реалізацію таких напрямів:

- покращання умов ведення підприємницької діяльності в Україні та, відповідно, підвищення конкурентоспроможності вітчизняної економіки;

- скорочення рівня адміністративного навантаження на платників податків;

- подальшому впровадженню та удосконаленню податкових технологій та процедур;

- підвищення рівня інформаційного забезпечення технологій податкового адміністрування при одночасному посиленні застосовуваних заходів захисту податкової інформації;

- забезпечення функціонування єдиної інформаційної системи;

- зростання ролі моніторингу податкової звітності внаслідок порівняння даних такої звітності з даними, які отримано із зовнішніх джерел у порядку, передбаченому ПКУ;

- підвищення рівня взаємодії органів державної податкової та митної служб з відповідними закордонними фіскальними органами щодо отримання інформації для виокремлення загальних схем і конкретних фактів ухилення від сплати податків [107].

З-поміж основних проблем податкового адміністрування в Україні слід виділити: 1) недосконалість податкового законодавства при здійсненні основних форм податкового контролю; 2) дисбаланс інтересів податкових органів і платників податків. Податкова культура в Україні завжди була і залишається на низькому рівні, вона складається з поєднання таких чинників як: менталітет платників податків; економічна неграмотність платників податків; слабка готовність платників податків до взаємодії з податковими органами, недовіра платників податків до податкових органів [25].

Модернізація ДПС без належної трансформації системи оподаткування не вирішить проблем добровільної сплати податків, не зробить її працівників і платників податків партнерами, а адміністрування податків – простим, прозорим і дешевим. Саме за рахунок реформування всієї податкової системи можна не тільки закласти продуктивні основи модернізації ДПС України, але і реалізувати задекларовані в ПКУ принципи простоти, системності, прозорості, здешевлення витрат на адміністрування податків.

Забезпечення ефективного податкового контролю неможливо без використання найпотужнішого в сучасних умовах економічного ресурсу - інформаційних технологій. В даний час держава приділяє увагу питанням інформатизації, проте рівень оснащеності інформаційними технологіями ДПС України потребує підвищення. Тому подальше вдосконалення інформаційного і технічного забезпечення її діяльності, впровадження нових інформаційно-телекомунікаційних технологій, розвиток електронних послуг є найважливішим завданням податкових органів.

Автоматизація більшості рутинних процедур повинна забезпечити перерозподіл пріоритетів у бік виконання аналітичних і контрольних функцій податковими органами, що дозволить посилити контроль за дотриманням податкового законодавства, своєчасно виявляти ризики здійснення податкових правопорушень, спростити взаємодію з платниками податків і в результаті, піднявши ефективність податкового адміністрування на якісно новий рівень, значно зміцнити податкову безпеку країни Т. Крушельницька визначає, що межі системи адміністрування податків мають бути розширені із суто фіскальної і контролюючої діяльності до конструктивно-діалогової. Для цього пропонується застосовувати наступні заходи: спрямування системи адміністрування на відкритість та прозорість, розробка механізмів і методик боротьби зі зловживаннями і суб'єктивізмом з боку службових осіб фіскальних органів, автоматизація процесів адміністрування податків; управління персоналом, підвищення його кваліфікаційного рівня; матеріально-технічне та фінансове забезпечення; зовнішня консультативна діяльність тощо [108].

О. Гречишкіна виділяє шляхи запобігання конфліктів, а саме: вдосконалення податкового законодавства; введення етичних кодексів, що містять певні моральні норми і правила до службовців податкових органів, створення умов для контролю діяльності фіскальної служби; податкові консультації, які відіграють важливу роль у запобіганні податкового конфлікту і спору [109].

Адміністративно-правове забезпечення адміністрування в ДПС України на сучасному етапі передбачає регулювання взаємовідносин податкових органів з фізичними та юридичними особами, а також резидентами та нерезидентами шляхом формування інституту адміністративних послуг. Аналіз досліджень показав, що на сучасному етапі відбувається переосмислення ролі держави у відносинах між владою та громадянами – держава повинна надавати громадянам послуги. В результаті можемо зробити висновок, що здебільшого ці дослідження стосувалися

загальнотеоретичних питань надання адміністративних послуг, визначення понять і впровадження цих понять у діяльність органів публічної адміністрації [110].

Водночас сучасна система податкового адміністрування пов'язана з розробкою податкової політики, її ефективною реалізацією. На сьогоднішній день податкові органи мають чіткий курс на підвищення ефективності податкового контролю. У цьому важлива роль відводиться оцінці ризиків і інтеграції інформації, інформаційної взаємодії з іншими органами.

Найважливішим фактором підвищення ефективності контрольної роботи податкових органів є поліпшення діючих процедур контрольних перевірок. Тому необхідно приділяти особливу увагу вдосконаленню податкового контролю, визначенню перспективних форм і методів його проведення, розробці механізму його здійснення. У зв'язку з цим пропонуємо виділити пріоритетні напрямки розвитку податкового контролю:

- розробка довгострокової кадрової політики;
- поліпшення роботи з обліку і обслуговування платників податків; - забезпечення автоматизованого камерального контролю;
- підвищення ефективності виїзних перевірок;
- узгоджена взаємодія з правоохоронними та контролюючими органами.

Важливу роль відіграє створення атмосфери взаємної підтримки співробітників. Навчання колективу має стати одним з пріоритетних напрямків в роботі з кадрами податкових органів, другим важливим кроком є поліпшення роботи щодо інформування платників податків про процедуру правильного виконання податкових обов'язків. Податкова служба на сучасному етапі розвитку повинна бути націлена в першу чергу на допомогу в обчисленні і сплаті податків, а потім вже на недисциплінованих платників податків.

Крім того, одним з основних напрямків вдосконалення податкового контролю повинно стати активне використання інформаційно-

комунікаційних технологій, комп'ютерних програм обробки даних по платниках податків, що, безсумнівно, позначиться на ефективності податкового контролю. Перехід до інформаційних технологій, що дозволяє повністю автоматизувати процес відбору платників податків з найбільш характерними відхиленнями рівнів, динаміки, співвідношень різних звітних показників від допустимих для організацій відповідних галузей економіки значень, оцінити реальний розмір податкових зобов'язань платника податків.

За підсумками проведеного аналізу слід зробити висновок, що тільки комплексний підхід в вирішенні тих чи інших проблем у сфері податкового контролю здатний дати позитивний результат у підвищенні ефективності податкового контролю. У найближчій перспективі необхідно вирішити великий комплекс заходів, зазначених вище. Саме це сприятиме зростанню результативності податкового контролю та підвищення ефективності діяльності податкових органів.

Висновки до Розділу 3

1. Зазначено, що Україною обраний зовнішньополітичний пріоритет - інтеграція до ЄС. Підтвердженням цього являється підписання міжнародно-правових договорів з ЄС з кінця 20-го століття (Угода про партнерство та співробітництво, Угоди про асоціацію між Україною та ЄС).

2. Визначено невід'ємною складовою євроінтеграції - адаптацію вітчизняного законодавства до відповідного європейського зразка. Зокрема, важливим кроком успішної інтеграції України до ЄС є досягнення певного рівня узгодженості податкового законодавства нашої країни з правовими нормами у сфері оподаткування, що діють у країнах-учасниках Євросоюзу.

3. Підкреслено, позитивний вплив прийняття ПКУ на механізм адміністрування податків, зокрема через зменшення кількості податків і зборів, наближення порядку ведення податкового обліку наближено до

бухгалтерського; введення ризико-орієнтованої системи податкового контролю; спрощення процедури оскарження рішень органів контролю.

4. Розглянуто останні зміни внесені до ПКУ на основі наступних законодавчих актів: Закон України №2628-VIII «Про внесення змін до ПКУ та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» від 23.11.2018 р.; Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX від 16.01.2020 р.

5. Описано закордонний досвід організації та правового регулювання податкового контролю розвинених європейських країн, зокрема Німеччини, Франції, Швеції, Норвегії, Італії. Важливими елементами зарубіжної практики податкового адміністрування виявлено: стандартна, законодавчо закріплена, процедура податкового контролю; - інформування підприємців з питань податкового законодавства, консультування або надання іншої допомоги, так зване «сервісне обслуговування» платників податків; ефективна система відбору платників податків для поглибленого податкового контролю з виходом на підприємство, що дозволяє доцільно використовувати обмежені кадрові і матеріальні ресурси податкових органів; широке використання новітніх технологій, зокрема комп'ютерних програм для своєчасного виявлення порушників податкового законодавства і доперевірочного аналізу податкових декларацій і бухгалтерської звітності платника податків.

6. Підкреслено важливість створення умов, за яких буде підвищуватись рівень добровільного дотримання податкового законодавства, тобто перехід до встановлення клієнт-орієнтованого підходу в діяльності податкових органів.

7. Серед інших напрямів удосконалення механізму здійсненні податкового контролю зазначено наступне: впровадження нових

інформаційно-телекомунікаційних технологій, розвиток електронних послуг, вироблення заходів контролю за корупційними діями, які пов'язані зі стимулюванням заробітної плати, удосконалення кадрової політики податкової служби, скорочення рівня адміністративного навантаження на платників податків; покращання умов ведення підприємницької діяльності в Україні та, відповідно, підвищення конкурентоспроможності вітчизняної економіки.

ВИСНОВКИ

Результати, отримані в процесі дослідження, дають підстави формулювати такі висновки та пропозиції:

1. Проаналізовано різні підходи до визначення понять «контроль», «контроль у державному управлінні», «державний фінансовий контроль», «податковий контроль», підкреслено, що податковий контроль – це основний елемент державного фінансового контролю.

На законодавчому рівні податковий контроль визначено 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 [12].

2. Виділено об'єкт та предмет податкового контролю. Об'єктом вважаються податкові правовідносини між контролюючими органами та платниками податків щодо правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, правильності складання та своєчасності подання податкових декларацій (розрахунків), а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки проведення розрахункових та касових операцій, ліцензування та іншого законодавства. Предмет податкового контролю утворюють, насамперед, правильність нарахування, повнота та своєчасність сплати податків і зборів, правильність складання та своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків), а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки

проведення розрахункових та касових операцій, ліцензування та іншого законодавства.

3. Метою податкового контролю зазначено попередження та виявлення податкових правопорушень (в тому числі податкових злочинів), а також притягнення до відповідальності осіб, які порушили податкове законодавство.

4. З'ясовано основні функції податкового контролю, зокрема до таких віднесено: прогнозування, аналітичну, управлінську, нормативну, координаційну та профілактичну функції.

5. Підкреслено думка вітчизняних науковців, згідно з якою принципи податкового контролю поділяються на три групи: загальноправові, загальноуправлінські та спеціальні. Визначено, що галузеві (специфічні) принципи підкреслюють особливості системи податкового контролю та сприяють її індивідуалізації як самостійної в загальній системі державного фінансового контролю.

9. Відмічена важливість ролі Державної податкової служби як головного суб'єкта здійснення державного податкового контролю в Україні. Зауважено, що відповідно до Положення про Державну податкову службу України, основним завданнями ДПС є реалізація державної податкової політики, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону.

10. Здійснено розмежування термінів «форми» та «методи» податкового контролю. Констатовано, що податковий контроль здійснюється посадовими особами контролюючих органів у конкретних законодавчо закріплених формах, якими, відповідно до статті 62 Податкового кодексу України є: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірки та звірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи; моніторинг контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно. Розглянуто види податкових перевірок, а саме камеральні, документальні (виїзні, невиїзні; планові, позапланові).

11. Під методами податкового контролю розуміється сукупність прийомів, що дають можливість комплексно досліджувати достовірність встановлення об'єкта оподаткування і розрахунків податків та інших податкових платежів. До методів податкового контролю віднесено такі контрольні процедури як: формальна, логічна та арифметична перевірка документів; юридична оцінка господарських операцій, що відображені в документах; зустрічна перевірка; економічний аналіз; отримання пояснень та їх документальних підтверджень; огляд приміщень, і територій, що використовуються для ведення господарської діяльності; інвентаризація.

12. Окремо підкреслено право органів податкової служби звертатися до платників податків із запитами та отримувати від платників податкову інформацію для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань. Підстави та порядок відповідного права регламентовано ПКУ та постановою КМУ.

13. З'ясовано сутність понять «механізм», «механізм правового регулювання», «адміністративно-правове забезпечення», «адміністративно-правове регулювання». На підставі аналізу термінологічної бази, сформовано визначення адміністративно-правового механізму здійснення державного податкового контролю: система взаємопов'язаних та взаємозалежних

адміністративно-правових засобів, за допомогою яких уповноважені на те суб'єкти здійснюють цілеспрямований вплив на відносини, що виникають у процесі реалізації фіскальної функції держави.

14. До числа характерних для адміністративно-правового механізму ознак віднесено такі: системність; виконання кожним елементом механізму свої специфічної функції; зв'язок суб'єктів здійснення державного податкового контролю між собою єдиними цілями та засадами діяльності; здійснення застосування даного механізму за допомогою адміністративно-правових норм; плановий характер; безперервність функціонування даного механізму; підконтрольний характер; взаємодія між суб'єктами здійснення державного податкового контролю на засадах субординації та координації.

15. Основними системоутворюючими елементами адміністративно-правового механізму зазначено інституційна складова (ДПС України) та правова складова (система податкового законодавства)

16. Розглянуто податковий контроль у контексті протидії ухиленню від оподаткування. Серед основних причин, які спонукають платників до ухилення від оподаткування виділено наступне: значне та нерівномірне податкове навантаження, зростаюча частка збиткових підприємств, інфляція, корупційні явища в країні, неефективна система податкового адміністрування, неналежний рівень якості податкового контролю, недосконалість та нестабільність податкового законодавства, низький рівень податкової культури в суспільстві, постійне зниження платоспроможності населення.

17. Окреслено напрями удосконалення податкового контролю в контексті протидії ухиленню від оподаткування: покращення виконання аналітичної роботи, яка здійснюється контролюючими органами, модернізація технічного та програмно-інформаційного забезпечення, що використовуються контролюючими органами, здійснення аналізу ризиків, які є в тій чи іншій галузі економіки, розробка та запровадження загальнонаціональної програми формування податкової культури у

населення, створення інформаційної бази організацій і громадян України, які являються засновниками та керівниками підприємств, що задіяні у злочинних схемах ухилення від оподаткування, легітимізації використання податковими органами непрямих методів податкового контролю поряд з прямими із законодавчим затвердженням методів та інструментів.

18. Підкреслено значення моніторингу податкових ризиків як один із способів попередження порушень податкового законодавства, що дозволяє контролюючим органам аналізувати фінансову сутність бізнесу кожного платника податків, здійснювати якісний відбір клієнтів для проведення податкового аудиту, мінімізувати безрезультатні перевірки та скоротити витрати робочого часу на їх проведення.

19. Моніторинг податкових ризиків з ПДВ включає механізм зупинення податкових накладних та розрахунків коригування в Єдиному реєстрі та комплексне відпрацювання суб'єктів господарювання, яким попередньо надано статус «ризикових».

20. Надано оцінку ефективності податкового контролю у сфері адміністрування ПДВ. Наголошено норми законодавства в сфері справляння непрямого податку занадто заплутані та неоднозначні, це в свою чергу надає можливість недобросовісним платникам ухилятися від сплати податкового обов'язку шляхом формування безпідставного податкового кредиту або необґрунтованого відшкодування ПДВ. Таким чином, податковий контроль у сфері адміністрування ПДВ потребує комплексного вдосконалення.

21. Зазначено, що Україною обраний зовнішньополітичний пріоритет - інтеграція до ЄС. Підтвердженням цього являється підписання міжнародно-правових договорів з ЄС з кінця 20-го століття (Угода про партнерство та співробітництво, Угоди про асоціацію між Україною та ЄС).

22. Визначено невід'ємною складовою євроінтеграції - адаптацію вітчизняного законодавства до відповідного європейського зразка. Зокрема, важливим кроком успішної інтеграції України до ЄС є досягнення певного

рівня узгодженості податкового законодавства нашої країни з правовими нормами у сфері оподаткування, що діють у країнах-учасниках Євросоюзу.

23. Підкреслено, позитивний вплив прийняття ПКУ на механізм адміністрування податків, зокрема через зменшення кількості податків і зборів, наближення порядку ведення податкового обліку наближено до бухгалтерського; введення ризико-орієнтованої системи податкового контролю; спрощення процедури оскарження рішень органів контролю.

24. Розглянуто останні зміни внесені до ПКУ на основі наступних законодавчих актів: Закон України №2628-VIII «Про внесення змін до ПКУ та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» від 23.11.2018 р.; Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX від 16.01.2020 р.

25. Описано закордонний досвід організації та правового регулювання податкового контролю розвинених європейських країн, зокрема Німеччини, Франції, Швеції, Норвегії, Італії. Важливими елементами зарубіжної практики податкового адміністрування виявлено: стандартна, законодавчо закріплена, процедура податкового контролю; - інформування підприємців з питань податкового законодавства, консультування або надання іншої допомоги, так зване «сервісне обслуговування» платників податків; ефективна система відбору платників податків для поглибленого податкового контролю з виходом на підприємство, що дозволяє доцільно використовувати обмежені кадрові і матеріальні ресурси податкових органів; широке використання новітніх технологій, зокрема комп'ютерних програм для своєчасного виявлення порушників податкового законодавства і доперевірочного аналізу податкових декларацій і бухгалтерської звітності платника податків.

26. Підкреслено важливість створення умов, за яких буде підвищуватись рівень добровільного дотримання податкового законодавства, тобто перехід до встановлення клієнт-орієнтовного підходу в діяльності податкових органів.

27. Серед інших напрямів удосконалення механізму здійсненні податкового контролю зазначено наступне: впровадження нових інформаційно-телекомунікаційних технологій, розвиток електронних послуг, вироблення заходів контролю за корупційними діями, які пов'язані зі стимулюванням заробітної плати, удосконалення кадрової політики податкової служби, скорочення рівня адміністративного навантаження на платників податків; покращання умов ведення підприємницької діяльності в Україні та, відповідно, підвищення конкурентоспроможності вітчизняної економіки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. — К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. - 1728 с.
2. Дікань Л. В. Фінансовий контроль: теорія та методологія монографія / Харків. Нац. Екон. ун-т. Харків: ХНЕУ, 2009 424 с.
3. Юридична енциклопедія: В 6 т. / Редкол.: Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. – К.: «Укр. Енцикл.», 2001. Т. 3: К-М. 2001, - 792 с.
4. Бондаренко Н. О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: навч. посіб. К. : ЦНЛ, 2004. 300 с.
5. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія Є.В. Калюга - К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. . – 360 с.
6. Фоміцька Н.В. Контроль у державних інституціях : навч. посіб. / Н.В.Фоміцька, Н.С. Миронова, Л.В.Набока; за заг .ред. д.е.н., проф. О.Ю. Амосова. – Х.: Вид-во ХарРі НАДУ „Магістр”, 2012. – 144 с.
7. Організація податкового контролю: навчальний посібник / Укл.: Кизилова Л.О., Кизилів Г.І. — Харків: ХНАМГ, 2006. — 163 с.
8. Рева Д. В. Правове регулювання податкового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук.ступеня канд. юрид. наук / Д. В. Рева. – Х.: НЮАУ, 2005. – 20 с.
9. Мельник А.Ф. Державне управління : підручник / А.Ф. Мельник, О.Ю. Оболенський, А.Ю. Васіна / за ред. А.Ф. Мельник. – К. : Вид-во "Знання", 2009. – 582 с.
10. Буглаєва О. Ю., Податковий контроль: Теоретичний аспект, Наукові праці НДФІ 4 (49)•2009.
11. Буряк П. Ю. Податковий контроль / П. Ю. Буряк, Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька. – К. : Хай-Тек Прес, 2007. – С. 34.

12. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : від 02.12.2010 р. № 2755-VI із змінами та доп. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

13. Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Львів. нац. унт ім. Івана Франка. – Львів, 2014. – 20 с.

14. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія / М.І. Мельник, І.В. Лещух. – Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. – 330 с.

15. Крохина Ю. А. Налоговое право: учебник для СПО. 8-е изд., перераб. И доп. Москва, 2017 428 с.

16. Найденко О. Є. Податковий контроль : навч. посіб. / О.Є. Найденко. – Х. : ХНЕУ, 2012. – 224 с.

17. Миколаєць А.П. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування в умовах реформування економіки України Державне управління: удосконалення та розвиток. №12, 2016 С.76

18. Чередніченко А. П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України: монографія / А.П. Чередніченко. – К. : ТОВ «Аспект-Поліграф», 2005. – 204 с.

19. Шевчук О. А. Податковий контроль: сутнісно-змістовні характеристики / О. А. Шевчук // Экономика и управление. – 2011. – № 4. – С. 90-96.

20. Протас В. В. Понятие и принципы налогового контроля, его место в системе финансового контроля // Научно-практические исследования.— 2020. -№ 3–4 (26).— С. 28–30.

21. Товкун Л. В. До питання про принципи податкового контролю [Електронний ресурс] / Л. В. Товкун // Форум права : електор. наук. фах. вид. – 2012. – №3. – С. 749. – Режим доступу: http://library.nulau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/1658/1/Tovkun_2012_3.pdf.

22. Іванов Ю. Налоговий менеджмент : учебн. пособ. / Ю. Іванов, В. Карпова, Л. Карпов. – Х. : ІД "ІНЖЭК", 2006. – 436 с.; Найдено О. Є. Податковий контроль : навч. посіб. / О.Є. Найдено. – Х. : ХНЕУ, 2012. – 224 с.
23. Конституція України [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1996. - № 30. – с. 141. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>.
24. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227 Київ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п#Text>.
25. Ясько І. В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. – Київ, 2019 – 196 с.
26. Деякі питання реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику: Розпорядження Кабінету міністрів України від 5 липня 2019 р. № 542-р Київ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/542-2019-%D1%80#Text>.
27. Онищенко В. Податковий контроль у системі державного регулювання економіки. Регіональна економіка. 2002. № 1. С. 213-218.
28. Яковенко О. О. Адміністративно-правові засади реалізації контролю у сфері оподаткування як функції управління : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук; інформаційне право. – К. : Київський університет внутрішніх справ, 2008. – 24 с.
29. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: наказ Міністерство фінансів України № 1588 від 09.12.2011 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/z156211>
30. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків,

крім перевірок податкової декларації про майновий стан і доходи та податкової декларації платника єдиного податку - фізичної особи – підприємця: Наказ Міністерства доходів і зборів України № 165 від 14 червня 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/3982-165.html>

31. Порядок проведення моніторингу контрольованих операцій: Наказ Міністерства фінансів України від 14.08.2015 № 706 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15#Text>.

32. Порядок опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення: Наказ Міністерства фінансів України 14.08.2015 № 706 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1056-15#Text>.

33. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории СПб. Питер, 2002. 160 с.

34. Рева Д. М. Метод податкового контролю як спосіб контрольного впливу / Д. М. Рева // Право та інновації. - 2013. - № 4. - С. 137-149. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apir_2013_4_14.

35. Державне управління в Україні: навч. посіб. / [за заг. ред. В. Б. Авер'янова]. – К.: СОМИ, 1999. – С. 36; Лафта Д. К. Менеджмент / Д. К. Лафта. – М.: ПБОЮЛ Григорян А. Ф., 2002. – 264 с.

36. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : підручник / О. Ф. Скакун. – Х. : Консум, 2001. – С. 488.

37. Гумін О. М. Адміністративно-правове забезпечення: поняття та структура / О. М. Гумін, Є. В. Пряхін // Наше право. - 2014. - № 4. - С. 46-50. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nashp_2014_4_9.

38. Клименко О. В. Адміністративно-правове забезпечення державної регуляторної політики у сфері господарювання : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2015. 21 с., с. 12

39. Безпалова О.І. Адміністративно-правовий механізм реалізації правоохоронної функції держави: монографія. — Х. : Харківський національний університет внутрішніх справ, 2014. — 544 с.
40. Адміністративне право України : підручник / [за заг. ред. С.В. Ківалова]. - О. : Юрид. л-ра, 2003. - 896 с.
41. Генри, Д. Прогресс и бедность / Джордж Генри; пер. с англ. - М.: Генри Джордж Фондейшен, 1992. - 384 с.
42. Особливості й мета адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування в Україні [Електронний ресурс]: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (Суми, 19-20 травня 2016 року) / Сумський державний університет, юридичний факультет, Ліга студентів асоціації правників України. - Режим доступу: https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/46299/1/pronskyi_opodatkuvannia.pdf.
43. Шаповал В. Конституція України як форма адміністративного права / В. Шаповал // Право України. – 2000. – № 1. – С. 13–15.
44. Голосніченко І. П. Адміністративне право України (основні категорії і поняття) : навч. посіб. / І. П. Голосніченко. – Ірпінь : Укр. фін.-екон. ін-т ДПА України, 1998. – С. 14; Административное право : учебник / Е. А. Котельникова, И. А. Семенцова, М. Б. Смоленский. – Ростов н/Д : Феникс, 2002. – С. 36.
45. Державне управління в Україні : навч. посіб. / [за заг. ред. В. Б. Авер'янова]. – К. : СОМИ, 1999. – С. 40.
46. Приходченко Л. Сутність понять механізмів держави, державного управління та державного регулювання / Л. Приходченко // Актуальні проблеми державного управління. – 2008. – Вип. 3 (35). – С. 269–274.
47. Державна податкова служба України [Електронний ресурс]/ Офіційний портал. - Режим доступу: <https://tax.gov.ua> <https://tax.gov.ua>.
48. Ткачик Ф.П. Удосконалення податкового контролю в Україні у контексті протидії ухиленню від оподаткування Гроші, фінанси і кредит //

Ф.П. Ткачик / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://market-infr.od.ua/journals/2017/4_2017_ukr/28.pdf.

49. Попович В.М. Теорія детінізації економіки: Монографія В.М. Попович. – Ірпінь: Акад. держ. податк. служби України, 2001.– 524 с.

50. Тищенко О.М. Ухилення від сплати податків та причини його виникнення / О.М. Тищенко, А.О. Єніна-Березовська // Вісник Університету банківської справи НБУ. – 2009. – №1 (4). – С. 52-56.

51. Андрущенко І. Є. Податковий контроль в системі протидії ухиленню від оподаткування [Електронний ресурс]/ І. Є. Андрущенко, , С.С. Шаповал // Ефективна економіка. – 2017. - № 7. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5691>.

52. Лист Міністерства фінансів України від 25.04.2008 р. № 31-20010-3-8/3337 «Щодо схем мінімізації сплати податків» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3337201-08#Text>.

53. Лист ДПА України від 02.04.2007 р. № 6448/7/23-5017 «Щодо руйнування механізмів мінімізації, що використовуються суб'єктами, які декларують від'ємне значення об'єкта оподаткування (збитковими підприємствами)» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

54. Воронкова О.М. Посилення протидії ухиленню від оподаткування в системі податкового адміністрування / О.М. Воронкова // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – №2. – С.41-51.

55. Матвійчук К.А. Тіньова економіка в Україні як наслідок уникнення від сплати податків / К.А. Матвійчук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.confcontact.com/2012_09_21/7_matvijchuk.htm

56. Мельник О. О. Основні способи ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів / О. О. Мельник // Боротьба з

організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика). – 2014. - № 2 (33)'2014. – С. 122-125.

57. Воронкова О.М. Визначення податкових зобов'язань непрямими методами: проблеми та перспективи / О.М. Воронкова // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України: Електронне фахове видання. – 2009. – №1.

58. Дулік Т.О. Ухилення від сплати податків та їх наслідки для економіки країни / Т.О. Дулік, Р. С. Шаранов // VII Міжнародна науково-практична конференція: «Актуальні проблеми сучасної науки» (Sankt-Peterburh – Astana – Kyev – Vena, 28 aprelia 2016). – 78 s. (S. 58-62) // Mezhdunarodnyi nauchnyi tsentr: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.inter-nauka.com/issues/conf-2016/april/1066/>.

59. Главацька Н.І. Визначення передумов та наслідків ухилення від сплати податків / Н.І. Главацька // Управління розвитком. – 2013. – № 21. – С. 79-81.

60. Сервіс "Пульс" Державної податкової служби України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/others/puls->.

61. Корецький О.М. Податковий контроль як складова державного фінансового контролю / О.М.Корецький // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.m.nayka.com.ua/?op=1&j=derzhavneupravlinnya-udoskonalennya-ta-rozvytok&s=ua&z=403>.

62. Міністерство фінансів України /Державний сайт України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.mof.gov.ua/uk>.

63. Закон України "Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності" від 05.04.2007, № 877-V [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2007. - № 29. - ст.389. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16>.

64. Наказ Державної податкової адміністрації "Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації проведення перевірок підприємств, які входять до складу фінансово-промислових груп, інших

об'єднань та великих платників податків" від 16.07.2007 №432 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0432225-07#Text>.

65. Васюк Ю. М. Врахування ризиків при здійсненні податкового контролю в Україні / Ю. М. Васюк // Інвестиції: практика та досвід. - 2011. - № 6. - С. 93-97.

66. Романенко В. В. Європейський досвід управління ризиками в оподаткуванні/ В. В. Романенко // Науковий вісник НУДПСУ. – 2014. - № 1(64).- С.253–257.

67. Романовська Ю.А. Податковий контроль як дієвий інструмент моніторингу податкових ризиків / Ю.А. Романовська, Л.С. Варламова // Часопис економічних реформ. – 2013. – № 3. – С. 49–54.

68. Десятнюк О.М. Управління податковими ризиками – нова парадигма розбудови податкової системи України / О.М. Десятнюк // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – Сер. “Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку”. – 2007. – № 606. – С. 355–361

69. Пирого І. С. Податкова політика як інструмент забезпечення соціально-економічного розвитку України: теоретико-правові питання : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. – Ужгород, 2019 – 428 с.

70. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Постанова Кабінету міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165 Київ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>.

71. Про затвердження Порядку прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/ розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Наказ Міністерства фінансів України від 12.12.2019 № 520 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1245-19#Text>.

72. Наказ ДПС України “Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ” від 28.07.2015 № 543 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://golovbukh.ua/regulations/2341/8293/8212/475171/>

73. Лист ДФС України «Про окремі питання проведення перевірок» від 28.01.2015 р. № 2463/7/99-99-22-02-04-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/5382-2463.html>.

74. Вітлінський В.В. Джерела і види податкових ризиків, їх взаємозв’язок / В.В. Вітлінський, О.М. Тимченко // Фінанси України. – 2007. – № 3 – С. 132–139, 138

75. Мещеряков А.А. Особливості державного податкового ризик-менеджменту в умовах економічної кризи / А.А. Мещеряков, С.М. Панасейко // Вісник Академії митної служби України. – Сер. “Економіка”. – 2014. – № 2. – С. 43–48.

76. Порядок денний Асоціації (ПДА) «Україна – ЄС» 17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://dsa.court.gov.ua/userfiles/por%2520den1\(2\).doc](https://dsa.court.gov.ua/userfiles/por%2520den1(2).doc).

77. Мисник Т. Г., Безкровний О. В., Романченко Ю. О. Податкові ризики: характеристика та шляхи мінімізації . Актуальні проблеми економіки. 2016. № 6. С. 158-166.

78. Методичні рекомендації щодо складання плану-графіку планових перевірок суб’єктів господарювання: Наказ ДПС України від 27.06.2012 № 553 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0553837-12>.

79. Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків/ Державна фіскальна служба України, Офіційний портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zt.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-243591.html>.

80. Звіт про виконання Плану діяльності ДПС на перше півріччя 2020 р./ Державна податкова служба України Офіційний портал [Електронний

ресурс]. – Режим доступу : <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html>.

81. Мельник П.В. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: Монографія /П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул // - К.: Знання України, 2008.- с.83-136.

82. Сидоренко Т. О. Удосконалення механізму здійснення податкового контролю в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua>.

83. Довідки про суми збору та надходжень до Державного бюджету станом на 1 січня 2016, 2017,2018,2019,2020 рр. ГУ ДПС у Сумській області.

84. Мещеряков А.А. Особливості державного податкового ризик-менеджменту в умовах економічної кризи / А.А. Мещеряков, С.М. Панасейко // Вісник Академії митної служби України. – Сер. “Економіка”. – 2014. – № 2. – С. 43–48.

85. Пирога І. С., Пирога С. С. Автоматизована система нарахування, сплати і відшкодування ПДВ. Науковий вісник Ужгородського національного університету: Серія: Право: у 2-х ч. Ужгород: Поліграф центр «Ліра», 2011. Ч. I. С. 37–45.

86. Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні: дис... на здобуття наук канд. економ. наук : 08.00.08 – Львів, 2014 – 196 с.

87. Закон України «Про ратифікацію Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами» [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1994. - № 46. - ст.415. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/237/94-%D0%B2%D1%80#Text>.

88. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text.

89. Сайт КМУ <https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/yevropejska-integraciya/ugoda-pro-asociacyu>

90. Закон України «Про внесення змін до ПКУ та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради (ВВР).- 2018. - № 49. - ст.399. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-19#Text>.

91. Закон України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» від 28.02.2019 № 2692-VIII [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2019. - № 12. - ст.64. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19#Text>.

92. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (реєстр. № 466-IX від 16.01.2020) [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України (ВВР).- 2020. - № 3. - ст.227 - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.

93. Паславська Р. Особливості реформування податкової системи України в контексті євроінтеграції / Р.Ю. Паславська, В.М. Кміть // Формування ринкової економіки в Україні : науковий збірник – Львів: ЛНУ ім. І.Франка, 2010. – Вип. 21 (Фінансово-економічні перспективи розвитку України в умовах глобалізації). – С.360-366., с. 361

94. Організація податкового контролю: міжнародний досвід [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/print-54988.html>

95. Французов Д. В. Организация налогового контроля в системе государственного регулирования : автореф. дисс. ... на соискание учен.

степени канд. экон. наук: спец. 08.00.05 “Экономика и управление народным хозяйством” / Д. В. Французов. – М., 2008. – 23 с.

96. Міжнародний досвід реформування податкових систем: види податків та електронна звітність [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/arkhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/mrdosvid>.

97. Тотикова Т. Е. Модернизация систем налогового администрирования в зарубежных странах: анализ основных тенденций /Т. Е. Тотикова // Изв. Сарат. ун-та. Нов. сер. Сер. Экономика. Управление. Право. 2016. Т. 16, вып. 4.

98. Савин Д. А. Зарубежный опыт организации служб налогового контроля [Електронний ресурс]/ Д. А. Савин // ФГБОУ ВПО «Российский государственный университет туризма и сервиса, г. Москва. – Режим доступу: <https://cyberleninka.ru/article/n/zarubezhnyy-opyt-organizatsii-sluzhb-nalogovogo-kontrolya/viewer>.

99. Левчук К. В. Проблемы организации налогового контроля в российской федерации // Экономика и современный менеджмент: теория и практика: сб. ст. по матер. междунар. науч.-практ. конф. № 10- 11(53). Часть II. – Новосибирск: СибАК. – 2015. – 413с.

100. Малис Н.И. Налоговая политика государства: учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. Н. И. Малис. – М.:Издательство Юрайт, 2015. – 388 с.

101. Ломшина В.М. Возможности применения зарубежного опыта организации и проведения налогового контроля в отечественной практике [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://vectoreconomy.ru/images/publications/2018/1/taxes/Lomshina_Pankratova.pdf.

102. Єщук О.М. Адміністративноправова охорона: теорія, практика та перспективи розвитку: монографія. Херсон.: Грінь Д.С. 2017. 396 с.

103. Томіна В. Ю. Щодо визначення поняття адміністративно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні. Південноукраїнський правничий часопис. 2013. №. 1. С. 60–63
104. Васюк Ю. М. Податковий контроль в Україні в умовах дії податкового кодексу: реалії, практичні проблеми та шляхи модернізації. Актуальні проблеми державного управління. 2012. №4. С. 51–56.
105. Ткачик Ф. П. Удосконалення податкового контролю в Україні у контексті протидії ухиленню від оподаткування. Економічний часопис XXI. 2017. №. С. 133.
106. Солошкіна І. В. Шляхи удосконалення податкового контролю в Україні. Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. 2014. №18. С. 77–80.
107. Коротун В. І. Вдосконалення технологій адміністрування податків в Україні. Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки, 2012. № 2 (14). С. 185–190.
108. Крушельницька Т. Межі і результати вдосконалення адміністрування податків в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2011/2011_03%2810%29/11ktaapu.pdf
109. Гречишкіна О. Удосконалення системи адміністрування податків як напрям стимулювання митної діяльності підприємств. Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів: зб. матер. науково-комунікативних заходів / Держ. фіск. служб. України, Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр з проблем оподатк. Ірпінь, 2014. 342 с.
110. Шевчук О. Теоретичні засади розвитку податкового контролю / О. Шевчук // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. - 2012. - № 2. - С. 74-83. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2012_2_8.