

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів
Кафедра податків і фіскальної політики

Кух Оксана Юріївна

**ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМІ ПРОТИДІЇ
УХИЛЕННЮ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ**

Спеціальність 8.03050803 – оподаткування

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Студентка групи ФОзм-51
Кух О.Ю.

підпис

Науковий керівник
доцент, к.е.н.
Чорний М.П.

підпис

Дипломну роботу допущено до
захисту

«__» _____ 20__ р.
Зав. Кафедри

Прізвище, ініціали

Підпис

Тернопіль – 2014

Зміст

Вступ.....	5
Розділ 1. Теоретичні та організаційні основи податкового контролю	9
1.1. Сутність та еволюція податкового контролю в Україні.....	9
1.2. Організаційні основи здійснення податкового контролю в Україні.....	19
Розділ 2. Пріоритети податкового контролю в системі інструментів розширення бази оподаткування та запобігання податковим правопорушенням.....	31
2.1. Новелізація камеральних податкових перевірок.....	31
2.2. Ризикоорієнтовані технології виїзних документальних перевірок	41
2.3. Превентивний податковий контроль в системі протидії ухиленню від оподаткування.....	63
Розділ 3. Напрями модернізації податкового контролю в Україні.....	71
3.1. Здійснення податкового контролю зарубіжними країнами та можливість запровадження їх досвіду в Україні.....	71
3.2. Шляхи удосконалення податкового контролю як елемента в системі протидії ухилення від оподаткування.....	79
Висновки.....	92
Списки використаних джерел.....	95
Додатки.....	102

АНОТАЦІЯ

Кух О.Ю. Податковий контроль в системі протидії ухилення від оподаткування. – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» за спеціальністю 8.03050803 – оподаткування. – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2014.

Розглянуто теоретичні аспекти податкового контролю та його роль в системі протидії ухилення від оподаткування в Україні. Досліджено аналіз вітчизняної практики проведення податкового контролю. Окреслено ряд недоліків в системі податкового контролю та запропоновано напрями вдосконалення податкового контролю в Україні.

ANNOTATION

Kukh O.Yu. Tax control is in the system of counteraction of avoiding taxation. – Manuscript.

Research for obtaining Master's degree in specialty 8.03050803 – taxation. Ternopil National Economic University. – Ternopil, 2014.

The theoretical aspects of tax control and his role in the process of combating tax evasion in Ukraine are considered. The analysis of domestic practice of realization of tax control are investigated. A few of failings in the system of tax control are described and directions of perfection of tax control in Ukraine are offered.

Перелік умовних позначень

ФАТКА	– The Foreign Account Tax Compliance Act
ДПАУ	– Державна податкова адміністрація України
ДПІ	– Державна податкова інспекція
ЄДРПОУ	– Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України
ЄС	– Європейський союз
ІТ	– інформаційні технології
КМУ	– Кабінет міністрів України
Міндоходи	– Міністерство доходів і зборів України
Мінфін	– Міністерство фінансів України
НБУ	– Національний банк України
ОДПІ	– Об'єднана державна податкова інспекція
п.	– пункт
ПДВ	– податок на додану вартість
ПКУ	– Податковий кодекс України
пп.	– підпункт
р.	– рік
рр.	– роки
СВД	– Служба внутрішніх доходів
СПД	– суб'єкт підприємницької діяльності
СРСР	– Союз Радянських Соціалістичних Республік
ст.	– стаття
США	– Сполучені Штати Америки
УРСР	– Українська Радянська Соціалістична Республіка
ФРН	– Федеративна Республіка Німеччина

ВСТУП

Створення надійної економічної системи, як фундаменту успішного функціонування будь-якої країни та її громадян, зміни в області податків, вчасне та в повному обсязі поповнення фінансовими ресурсами усіх рівнів бюджетної системи країни неможливе без сформованого та ефективного механізму податкового контролю.

В сучасних умовах модернізація податкових органів направлена на реалізацію наступних взаємозв'язаних цілей:

по-перше, необхідно досягнути стабільності податкових надходжень за рахунок збільшення збору податків;

по-друге, покращити обслуговування платників податків, створити необхідні умови для виконання податкових обов'язків;

по-третє, збільшити рентабельність функціонування податкової служби, вона повинна бути дешевша та ефективніша.

Здійснення податкового контролю – складний процес, який регулюється не лише нормами Податкового кодексу, а й іншими нормативно-правовими актами як в сфері регулювання податкових правовідносин, так і в інших сферах. Від ефективності організації контрольної роботи податкових органів залежить стан бюджету, що прямим чином впливає на стан економіки і рівень життя суспільства. Тому створення ефективної системи контролю за сплатою податкових платежів до бюджету повинно входити до числа основних завдань соціально-економічної політики держави.

На сьогодні організація та діяльність податкової служби зорієнтована на стандарти європейських держав. Тому на податковий контроль, крім аналізу дотримання податкового законодавства, покладено виконання таких завдань, як оцінка рівномірності розподілу податкового навантаження в економіці, правомірності надання податкових пільг, розробка та стабілізація прозорого законодавства, що сприятиме детінізації економіки та легалізації доходів фізичних та юридичних осіб.

Проблематика податкового контролю розглядалася багатьма зарубіжними вченими. Зокрема, питання теорії податкового контролю досліджували такі вчені з ближнього зарубіжжя, як А.Н. Козирін, І.І. Кучеров, О.А. Ногіна, В.М. Родіонова, С.О. Шохін. На недостатність методологічного врегулювання питань контрольно-перевірочної діяльності вказувалось у роботах Т.А. Бетіної, В.В. Бурцева, А.З. Дадашева, Ю.Ф. Кваши, Е.В. Поролло. Проблеми законодавчого удосконалення норм податкового контролю висвітлювались у роботах А.В. Бризгаліна, С.Ю. Орлова, Е.А. Кочеріна, С.Г. Пепеляєва, а питання про необхідність покращання нормотворення податкового законодавства знайшли своє відображення у дослідженнях В.І. Гурєєва та В.І. Слома. На проблематику визначення ефективності податкового контролю звертали увагу А.Г. Аганбегян, С.П. Опенишев, Г.М. Карташова, А.Б. Паскачов.

Серед вітчизняних вчених проблематика податкового контролю, основні його форми і методи, аналіз практики здійснення знайшла своє відображення в роботах О.В. Жигаленко, Ю.Б.Іванова, А.Я. Кізими, А.І. Крисоватого, Я.В. Лебедевич, В.А. Онищенко, О.Ю. Соловійова, Д.В. Французова, А.П. Чередніченко та інш. Питання ухилення від сплати податків досліджували, зокрема, Т.О. Сидоренко, О.В.Турчинов, О.В. Шарікова та інші вчені та економісти-практики. Проте питання стану податкового контролю у сфері протидії ухиленню від сплати податків та шляхи його вдосконалення залишаються не повністю дослідженими.

Метою дипломної роботи є узагальнення вітчизняного досвіду організації податкового контролю та напрацювання шляхів його модернізації з врахування глобалізаційних процесів в умовах поглиблення кризових явищ у вітчизняній економіці.

Для досягнення мети дослідження поставлені такі **завдання**:

- визначити теоретичні та організаційні основи податкового контролю;
- проаналізувати сучасний стан камеральних податкових перевірок в системі інструментів запобігання податковим правопорушенням;

- розглянути ризикоорієнтовані технології виїзних документальних перевірок;
- розкрити роль превентивного податкового контролю в системі протидії податковим ризикам;
- дослідити зарубіжний досвід здійснення податкового контролю;
- розробити пропозиції щодо вдосконалення податкового контролю в контексті протидії ухиленню від сплати податків.

Об'єктом дослідження виступає система податкового контролю як складова фінансового контролю держави.

Предмет дослідження – відносини, що виникають у процесі здійсненні податкового контролю і направлені на протидію ухиленню від сплати податків.

Методи дослідження. Методологію дослідження становлять основні положення теорії пізнання та фундаментальні положення сучасної економічної теорії. У процесі наукового дослідження були застосовані різноманітні специфічні методи економічних досліджень, взаємопов'язаних загальною логікою аналізу: метод логічного аналізу використано при дослідженні розвитку податкового контролю та взаємозв'язків між формами і методами; метод структурного аналізу – при дослідженні складових системи податкового контролю та його організаційно-правових засад; метод економічного аналізу – для групування та порівняння статистичних даних про основні показники контрольної роботи. Також в процесі наукового дослідження для досягнення його мети були використані такі методи: абстракції, індукції та дедукції, історичний, системного аналізу, порівняльний, математико-статистичний методи.

Інформаційною базою дослідження є нормативні та методичні матеріали з питань організації та здійснення податкового контролю, монографії, навчальна література, публікації у фахових періодичних виданнях, матеріали податкової статистики та матеріали з практики податкового адміністрування контролюючих органів Волинської області, Інтернет-ресурси. В процесі проведення дослідження та підготовки тексту роботи автором використано

досвід практичної роботи зі здійснення податкового контролю, набутого під час роботи на посаді старшого державного ревізора-інспектора відділу оподаткування фізичних осіб Любешівського відділення Ратнівської об'єднаної державної податкової інспекції.

Практичне значення одержаних результатів. Теоретичні розробки та практичні рекомендації можуть бути використаними в діяльності податкових органів для підвищення ефективності податкового контролю, а також у навчальному процесі при підготовці та перепідготовці фахівців з оподаткування та державних фінансів.

Інформація про апробацію результатів роботи. За результатами дослідження опубліковано наукові тези «Податковий контроль як інструмент протидії ухилення від оподаткування» у збірнику тез доповідей науково-практичної студентської конференції «Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів» (м. Тернопіль, ТНЕУ, 2014).

Структура роботи. Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку використаних джерел та додатків.

У 1 розділі досліджено теоретичні основи податкового контролю. Визначено його суть, розглянуто проблематику інструментарію, основні методи і форми, організаційно-правові засади.

У 2 розділі розглянуто пріоритети податкового контролю в системі інструментів розширення бази оподаткування та запобігання податковим правопорушенням.

У 3 розділі досліджено шляхи реформування системи податкового контролю в контексті протидії ухиленню від сплати податків. Вивчено зарубіжний досвід здійснення податкового контролю та можливість його застосування в Україні.

Загальний обсяг роботи становить 115 сторінок комп'ютерного тексту, в тому числі 6 таблиць, 8 рисунків, перелік використаних джерел (60 найменувань) – на 7 сторінках та 4 додатки – 14 на сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Сутність та еволюція податкового контролю в Україні

Сформувавши власну податкову систему, яка в основному відповідає взірцям економічно та фінансово благополучних зарубіжних держав, Україна вирішує проблему підвищення ефективності податкового адміністрування. Система податкового адміністрування – це система державного регулювання процесів оподаткування, що реалізує комплекс завдань з визначення податкового потенціалу, організації справляння податків та контролю за дотримання встановлених державою правил оподаткування.

Одночасно податкове адміністрування – це важлива сфера науково-практичних досліджень і практичних дій, які є частиною загальної теорії та практики управління фіскальною системою. Воно базується на фундаментальних результатах політичних, економічних, юридичних та інших наук збагачених сучасною вітчизняною та світовою практикою. Податкове адміністрування вченими-економістами та практиками оцінюється, як найбільш соціально виражена сфера управління [17]. Недоліки податкового адміністрування можуть бути причиною необґрунтованого зниження надходжень податків в бюджет, що спричиняє фіскальні розриви у певні бюджетні періоди. При цьому збільшується вірогідність настання податкових правопорушень і порушення міжбюджетних відносин.

Найважливішою умовою ефективного податкового адміністрування є податковий контроль, що й є вираженням його сутності. Здійснення податкового контролю дозволяє державі контролювати своєчасність і повноту надходжень податків в бюджет, порівнювати їх величину з потребами у фінансових ресурсах, визначати необхідність реформування податкової системи.

В сучасних умовах розвитку економіки одним з головних завдань податкового контролю є виявлення фактів ухилення від сплати податків та попередження їх виникнення у майбутньому.

Модернізація контролюючих органів направлена, насамперед, на стабілізацію податкових надходжень до бюджетів різних рівнів та скорочення випадків несплати податків та зборів. Тому розвиток податкового контролю направлений на покращення роботи щодо обліку та обслуговування платників податків, забезпечення автоматизованого камерального контролю, підвищення ефективності виїзних перевірок, узгоджену взаємодію правоохоронних і контролюючих органів.

Відомо, що сутність завжди складає основу будь-якого об'єкта пізнання тому, що відображає внутрішні складові характеристики і відносини. Можна сказати, що це твердження відноситься до сутності фінансового контролю, в тому числі податкового контролю.

Щоб визначити сутність податкового контролю, необхідно виділити характерні ознаки складових його елементів, які б дозволили б встановити його індивідуальність і визначити його роль і місце серед інших близьких понять.

Аналіз літератури по адміністративному праву, соціальному управлінню і податковому контролю свідчить про те, що при визначенні сутності контролю науковці не притримуються однієї думки. Автори тлумачать його по-різному: як засіб, фактор, форму, елемент, функцію, діяльність, систему, явище, метод, регулятор. Тому слід розглянути дане поняття в різних аспектах.

Податковий контроль як елемент керування процесом оподаткування є необхідною умовою існування ефективної податкової системи та покликаний забезпечити зв'язок платників податків з органами державного управління, що наділені особливими правами і повноваженнями з усіх питань оподаткування. Податковий контроль – це завершальна стадія керування оподаткуванням, і одночасно – один з елементів планування податкових доходів бюджету. Його двоїста природа зумовлена тим, що, з одного боку, він є формою реалізації контролюючої функції податків, а з іншого – це примусові грошові відносини.

Таким чином, під податковим контролем слід розуміти міжгалузеву систему спостереження державних контролюючих органів за фінансово-господарською діяльністю платників податків з метою об'єктивного забезпечення заданого рівня формування бюджету і встановлення її відповідно вимогам чинного законодавства.

Податкові контрольні дії охоплюють усю систему оподаткування, а також здійснюються в розрізі окремих податків, платників, територій. Тобто податковий контроль пронизує економіку по вертикалі і по горизонталі, забезпечуючи фіскальні інтереси бюджету [40, с. 10-11].

Особливістю податкового контролю є інформаційне забезпечення органів державного управління, а також виконання таких особливих функцій, як нарахування сум податків і зборів, штрафних санкцій під час проведення контрольних дій органами податкової служби та їх стягнення. Варто погодитись із М. І. Шутовим [24, с. 67-68], що головна мета податкового контролю, полягає не в контролі дотримання вимог податкового законодавства і донарахуванні сум податків і зборів, а у наданні пропозицій щодо удосконалення податкового, господарського, адміністративного, кримінального права з метою усунення правових основ навмисного ухилення суб'єктів підприємницької діяльності від оподаткування.

Згідно з В. Єгарміною, головним завданням податкового контролю слід вважати не збільшення сум донарахувань за результатами проведених перевірок суб'єктів підприємницької діяльності, а виявлення причинно-наслідкових зв'язків виявлених порушень, розробка конкретних пропозицій і заходів по удосконаленню податкового законодавства і переходу від примусового стягнення податків і зборів до добровільного виконання податкових зобов'язань перед державою, як юридичними, так і фізичними особами [18].

З точки зору організації податкового контролю можна виділити його об'єкти і суб'єкти. Так, до об'єкта податкового контролю одні вчені відносять відповідні об'єкти оподаткування платників податків, визначені чинним

законодавством (доходи, прибуток, обсяги реалізації, митна вартість) за результатами фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта за період, що підлягає контролю [38]; інші – діяльність платників податків (юридичних та фізичних осіб) [47], явища та факти господарського життя, що контролюються в ході здійснення податкового контролю, господарська діяльність, структура господарства, ціни, капітальні вкладення, зовнішньоекономічна діяльність тощо [25].

Проте, на нашу думку, найбільш повним визначенням об'єкта податкового контролю є: податкові відносини, які виникають у держави із суб'єктами оподаткування – юридичними і фізичними особами, на яких покладений обов'язок сплати податків та інших зборів у строгій відповідності із законодавством [55, с. 57].

Право здійснювати податковий контроль закріплено Податковим кодексом України за уповноваженими органами, зазначеними у статті 41 Кодексу. Відповідно до статті 61 Кодексу «податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами 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» [41].

Визначення сутності податкового контролю, що міститься в законодавчих актах, є спрощеним. Податковий кодекс Російської Федерації податковий контроль визначає як діяльність уповноважених органів по контролю за дотриманням платниками податків, податковими агентами і платниками зборів законодавства про податки і збори в порядку, встановленому цим кодексом [17].

Відповідно до Податкового кодексу Республіки Білорусь податковий контроль є системою заходів з контролю за виконанням податкового законодавства, що здійснюється посадовими особами податкових органів у

межах їх повноважень засобами обліку платників, податкових перевірок, опитування платників та інших осіб, перевірки даних обліку та звітності, огляду рухомого і нерухомого майна, приміщень та територій, де можуть знаходитися об'єкти, що підлягають оподаткуванню або використовуються для отримання прибутку, та інших формах, передбачених податковим та іншим законодавством [33].

Одні автори відмічають, що податковий контроль є різновидом державного (фінансового) контролю і несе в собі його сутність; другі – роблять акцент на діяльності уповноважених органів, в той же час відмітивши, що податковий контроль має деякі специфічні риси, що відрізняють його від інших напрямів контрольної діяльності і полягає в особливостях його об'єкта і предмета, складу суб'єктів контролю і підконтрольних осіб, цілей і завдань, а також форм і методів. Також слід відмітити, що практично всі автори відмічають юридичний аспект даної контрольної діяльності, підкреслюючи, що вона регламентується відповідними правовими нормами.

Розглянемо трактування даного поняття в літературних джерелах з точки зору різних авторів, а саме «податковий контроль» – це:

- процес, що забезпечує досягнення намічених цілей, завдань та планових параметрів, в тому числі шляхом застосування фінансових санкцій, який передбачає виявлення відхилень між фактично досягнутими результатами за певний період від запланованих, а також вживання заходів, спрямованих на їх усунення [4, с. 38];
- контроль, що здійснюється посадовими особами податкових органів через облік платників податків і об'єктів, які підлягають оподаткуванню, податкові перевірки, опитування платників й інших осіб, перевірки даних обліку та звітності, огляд приміщень і територій, де можуть знаходитися об'єкти, які підлягають оподаткуванню або використовуються для отримання доходу (прибутку) [5, с. 183];
- заходи непрямого впливу держави на економіку, економічні і соціальні процеси шляхом зміни видів податків, податкових ставок,

встановлення податкових пільг, зниження або підвищення загального рівня оподаткування, відрахувань до бюджету [7, с. 428];

- діяльність податкових органів щодо спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення й сплати податків і податкових платежів за чинними нормативно-правовими актами сфери оподаткування, виявлення відхилень допущених у ході виконання норм податкового законодавства та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання [42, с. 56];

- елемент фінансового контролю і механізму, який є необхідною умовою ефективного податкового менеджменту [43, с. 241];

- функція або елемент державного управління економікою чи особлива діяльність із дотримання податкового законодавства [26]. Оскільки однією з основних функцій державного управління є створення й підтримання ефективної податкової системи та системи податкового контролю, тому податковий контроль є необхідною умовою успішного функціонування податкової системи в цілому. На рисунку 1.1.1 позначено місце податкового контролю у системі контролю у державному управлінні.

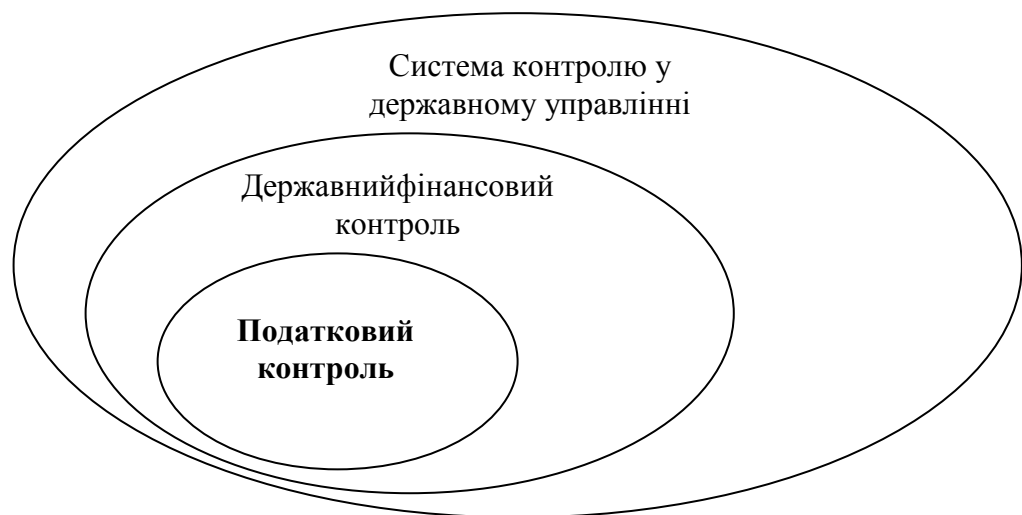


Рис. 1.1.1 Умовне зображення місця податкового контролю у системі контролю у державному управлінні [27, с. 327]

- діяльність, спрямована на виконання зобов'язань по збору необхідного обсягу податків, які підлягають сплаті у відповідності із

затвердженими законодавчими актами з оподаткування, а також на встановлення контролю за цільовим використанням доходів від зібраних податків [52, с. 79];

- особлива сфера діяльності, де відбувається взаємодія матеріальних та фінансових відносин у рамках єдиного товарно-грошового комплексу держави [53].

Аналізуючи вище наведені визначення, можна зробити висновок, що єдиного тлумачення податкового контролю не існує. Це зумовлено двома найголовнішими факторами: по-перше, платники податків зацікавлені в такому його механізмі, який би не ускладнював їх фінансово-господарської діяльності; по-друге, будь-яка держава зацікавлена в повному та своєчасному надходженні грошових коштів в бюджет.

Деякі автори звертають увагу на ту обставину, що завданням контролю є не тільки виявлення, але й запобігання податковим правопорушенням. З часом така позиція стає доволі поширеною. Поділяючи подібні підходи, поняття «податковий контроль» можна трактувати як систему заходів уповноважених органів за дотриманням платниками податків і зборів, податковими агентами правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів до бюджету, виявлення порушень податкового законодавства, попередження та запобігання їх виникненню у майбутньому.

Для більш чіткого розуміння суті податкового контролю необхідно розглянути історичний аспект його розвитку. Перш за все варто зазначити, що податковий контроль нерозривно пов'язаний з оподаткуванням, а саме його виникнення і розвиток залежали від становлення системи оподаткування.

Податковий контроль появився одночасно з таким явищем як податок. Так, у розвитку податкового контролю Ю.О. Соловійова виділяє три етапи [50]:

1. період Київської Русі (IX – середина XIII ст.) та часи, коли більшість земель України входила до Великого князівства Литовського (з другої половини XIV ст.), Речі Посполитої (після підписання Люблінської унії Литви з Польщею у 1669 році).

Характерним для цього етапу є:

- податковий контроль виникає з появою обліку майна громадян чи самих громадян;
- роздрібненість усіх елементів здійснення податкового контролю в результаті недостатнього розвитку державного устрою та механізму державного управління;
- податки є безсистемними платежами, контроль за стягненням яких належить владі;
- створюються посади по збиранню податків, проте це не було їх основною функцією.

2. Царювання Петра I, Катерини II (кінець XVII–XVIII ст.), реформи Столипіна (XIX ст.).

Для цього етапу було характерним:

- централізація та посилення здійснення податкового контролю;
- за часів Петра I з'явився фінансовий орган, а саме Камер-колегія, що дозволив об'єднати фінансові установи Росії;
- регіональні та місцеві органи влади наділяються функціями, які дозволяють їм самостійно контролювати збирання регіональних та місцевих податків.

3. перехід до НЕПу (1922 р.) – 80-ті рр. XX ст.

Характерні особливості періоду:

- посилення ролі органів, що мають право здійснювати податковий контроль на місцях (у 1925 р. Народним комісаріатом фінансів СРСР ухвалено Положення щодо зовнішнього податкового нагляду);
- виникнення нових форм та методів податкового контролю та вдосконалення наявних (у 1931 р. введення державної реєстрації – облік платників податків).

Отже, історія податкового контролю – історія підвищення централізації стягнення податків, становлення податкового суверенітету держави, яка до того

ж показує еволюцію принципу державних фінансів: від наживи до зваженого підходу з обґрунтованими державними витратами.

В роки незалежності України становлення податкового контролю відбувалось паралельно із розвитком української державності та формуванням відповідного законодавства. Тому умовно можна виділити чотири етапи становлення та розвитку податкового контролю в Україні.

Перший етап (1991-1993 рр.) – період функціонування переважно радянського законодавства. На цьому етапі питання податкового контролю в Україні регулювали як законодавчі акти колишніх СРСР та УРСР, прийняті в цей період, так і раніше, зокрема: Закони України «Про бюджетну систему України», «Про державну податкову службу в Україні», «Про підприємництво», «Про систему оподаткування». У цей період вперше з'являються законодавчі акти, які безпосередньо покликані врегулювати процедурні питання податкового контролю, а саме «Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів», «Про порядок застосування контрольних-касових апаратів і товарно-касових книг при розрахунках із споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг».

Другий етап (1994-1998 рр.) – характеризується оновленням податкової системи, формуванням податкових механізмів і контролюючих органів. У цей період набувають популярності міжнародні угоди та конвенції про уникнення подвійного оподаткування, вносяться зміни у податкове законодавство, розвивається нормативно-правова база, яка стосується безпосередньо предмета податкового контролю, вводяться спеціальні режими оподаткування.

Третій етап (1999-2010 рр.) – початок розробки проекту Податкового кодексу України. Зважаючи на гострі дискусії та різні концепції побудови Податкового кодексу, складнощі, що виникли у процесі роботи, було прийнято Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», який по суті був прообразом процесуальної частини проекту Податкового кодексу. Саме на цьому етапі були визначені основні аспекти податкового контролю, зокрема порядок подання

фінансової звітності, порядок направлення податковими органами податкових повідомлень платникам та рішень про застосування штрафних санкцій, порядок списання безнадійного податкового боргу, порядок відстрочення та розстрочення податкових зобов'язань, порядок застосування податкової застави податковими органами, порядок оформлення результатів перевірок. Цим же законом встановлено вичерпний перелік контролюючих органів у сфері оподаткування та запроваджено норму, згідно з якою інші державні органи позбавлені права здійснювати податкові перевірки.

Четвертий етап розпочато у 2011 році – введено в дію Податковий кодекс України, окремі положення якого в якісно новому напрямі почали трактувати і регулювати окремі положення податкового контролю. На цьому етапі активно впроваджуються вибіркові методи податкового контролю, запроваджуються ризикоорієнтовані технології документальних перевірок.

Для безпосередньої організації податкового контролю суб'єктами контролю використовуються сукупність прийомів і способів, форм і методів даного контролю.

Виходячи із сутності податкового контролю, виділяють форми податкового контролю. З теоретичної точки зору останнім часом питання щодо форм податкового контролю набуває все більшого значення і актуальності. Адже форми проведення податкового контролю являють собою внутрішній вияв практичної реалізації контрольної діяльності податкових органів.

Більшість досліджень під формами податкового контролю показують способи конкретного вираження і організації контрольних дій. Так, наприклад, на думку Г.Г. Нестерова, Н.А. Попонова, А.В. Терзиди, форма податкового контролю – це регламентований нормами податкового законодавства спосіб організації, здійснення і формального закріплення результатів дій податкового контролю. При цьому автори роблять акцент на правову природу форми контролю, її обумовленість специфікою податкових норм, оскільки вона здійснюється на основі законодавчих актів та має юридичні наслідки.

Всі наукові дослідження показують, що найбільш ефективною формою податкового контролю є податкові перевірки. Вони являються найважливішим інструментом податкового контролю, який дозволяє найбільш повно і докладно перевірити дотримання платником податків вимог податкового законодавства.

В рамках Податкового кодексу України податковий контроль здійснюється шляхом:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів;
- перевірок та звірок відповідно до вимог ПКУ, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин.

Проведене нами вивчення стану податкового контролю дозволяє стверджувати, що при його практичній реалізації в процесі адміністрування податків і зборів в Україні найбільша увага приділяється податковим перевіркам, адже вони являють собою одним з основних інструментів розширення бази оподаткування та запобігання ухиленню від оподаткування.

Становлення податкового контролю тісно пов'язане із функціонуванням та рівнем розвитку податкової системи країни. Законодавче регулювання податкового контролю в Україні відбувається разом з формуванням всієї законодавчої бази та становленням української державності під впливом різних процесів, що мають місце в національній економіці та на світовому ринку.

1.2. Організаційні основи здійснення податкового контролю в Україні

Розглядаючи організацію податкового контролю, розпочинаємо аналіз із системи контролюючих органів, адже вони виступають органами спеціальної компетенції.

Суб'єктами податкового контролю є контролюючі органи і платники податків. Так, згідно п. 2.1 ст. 2 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» № 2181 (наразі закон втратив чинність) [21] перелік контролюючих органів включав органи, які були наділені відповідною предметною компетенцією:

- податкові органи – стосовно податків і зборів (обов'язкових платежів), які справляються до бюджетів та державних цільових фондів;
- митні органи – стосовно ввізного та вивізного мита, акцизного збору, податку на додану вартість, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), які відповідно до законів справляються при ввезенні (пересиланні) товарів і предметів на митну територію України або вивезенні (пересиланні) товарів і предметів з митної території України;
- органи Пенсійного фонду України – стосовно збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- органи фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування – стосовно внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у межах компетенції цих органів, встановленої законом.

Після прийняття 2 грудня 2010 року Податкового кодексу України перелік контролюючих органів у сфері оподаткування дещо змінився. Так, відповідно до п. 41.1 ст. 41 ПКУ [41] контролюючими органами були:

- органи державної податкової служби – щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби;
- митні органи – щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового

законодавства справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію спеціальної митної зони або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території спеціальної митної зони.

Шляхом реорганізації Державної податкової служби України та Державної митної служби України з 24 грудня 2012 року було утворено Міністерство доходів і зборів України, відповідно були внесені зміни до Податкового кодексу України, а саме, що стосується контролюючих органів. Згідно нових доповнень контролюючими органами є органи доходів і зборів – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, його територіальні органи.

Таким чином, можна стверджувати, що система органів, які контролюють надходження коштів у бюджети у формі податків і зборів, представлена двома службами – податковою та митною. На рисунку 1.2.1 показано ієрархію контролюючих органів різних рівнів на прикладі Любешівського відділення Ратнівської ОДПІ. Для них фактично різним є тільки місце і значення повноважень, пов'язаних з контролем за рухом цих платежів від платників до бюджетів різних рівнів.

Слід відмітити, що інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, у тому числі на запит правоохоронних органів [41].

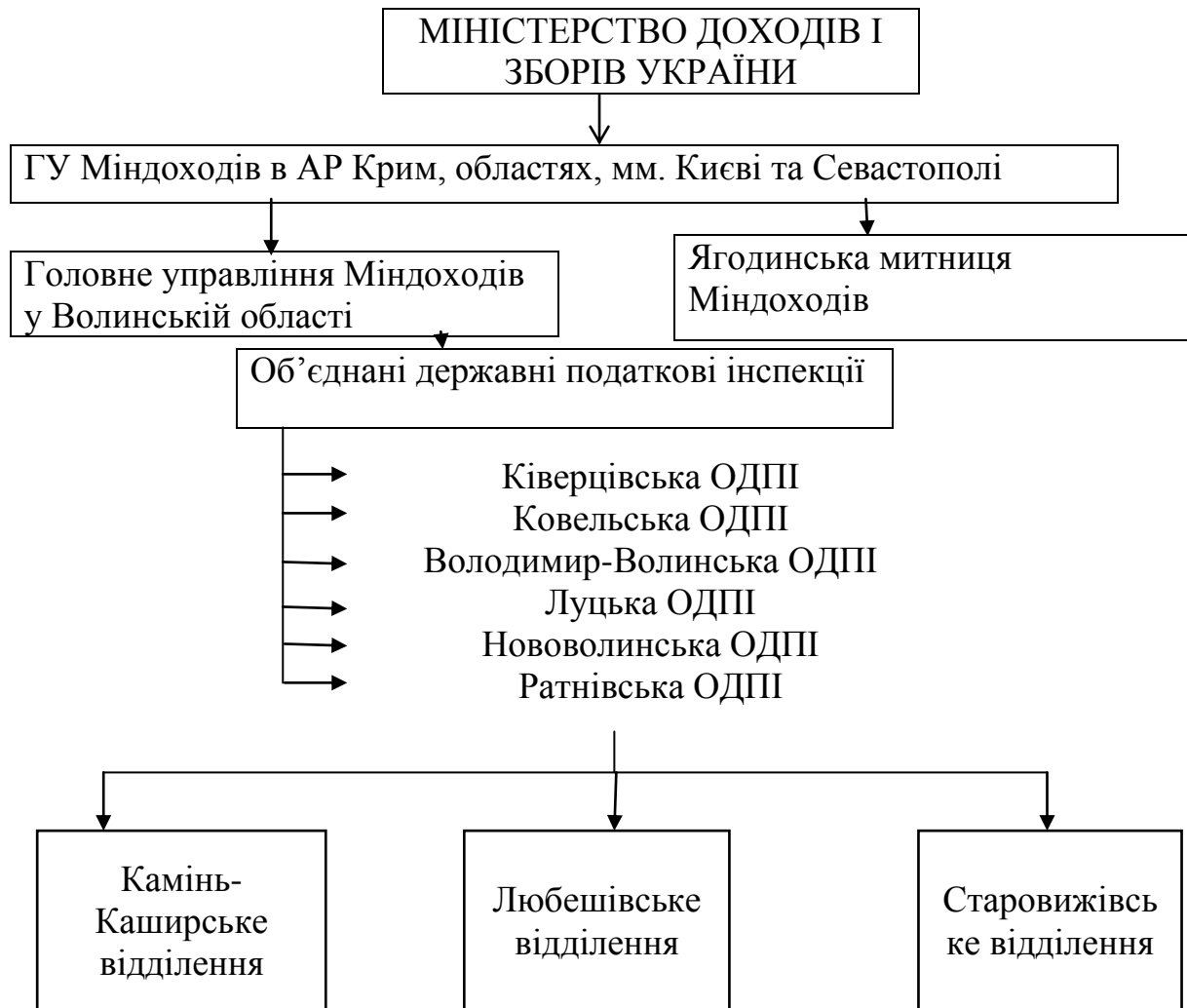


Рис. 1.2.1. Субординація контролюючих органів центральних та місцевих рівнів на прикладі Любешівського відділення Ратнівської ОДПІ¹

Принципи організації податкового контролю можна поділити на загальні і специфічні. До першої групи відносять загальні принципи контрольної діяльності: безплатність здійснення, правомірність, професіоналізм, визначеність предмета контролю, координація і взаємодія органів контролю, повнота, превентивність.

До специфічних принципів організації податкового контролю належать: дотримання процесуальної форми, презумпція невинності платника податків, презумпція правоти платника податків, дотримання податкової таємниці,

¹ Складено автором

забезпечення оптимального поєднання фіскальної і регулюючої спрямованості податкового контролю (принцип недопущення завдання шкоди платнику податків) [37].

О. Жигаленко виділяє наступні три групи принципів податкового контролю:

1. загальні принципи, які відповідають нормам правової діяльності країни;
2. спеціальні принципи здійснення податкового контролю;
3. спеціальні принципи організації податкового контролю [19].

На думку І. Литвинчук і Н. Бурківської, серед принципів податкового контролю слід виокремити [26]: чітке законодавче визначення повноважень, меж та способу здійснення податкового контролю; встановлення прозорого правового статусу учасників контрольної діяльності; достатній рівень врегульованості процедурно-процесуальної регламентації контрольної діяльності; встановлення різних адміністративних процедур податкового контролю відповідно до його напрямків; здійснення податкового контролю відповідно до чітко визначених цілей, завдань, форм та термінів контролю.

Сьогодні податкове законодавство визначає, що податковий контроль полягає не лише в перевірці щодо дотримання законодавства, а й у веденні обліку платників податків та інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів (рис. 1.2.2).

Облік платників податків виник одночасно з організацією державної влади та її фінансової діяльності. Забезпечення сплати податків суб'єктами оподаткування у повному обсязі та у визначений термін є одним із головних завдань, які стоять перед державою.

З метою усунення можливості ухилення від сплати податків їх платниками необхідно здійснювати облік платників податків (як юридичних, так і фізичних осіб). Облік платників податків є однією з основних функцій контролюючих органів, яка створює передумови для здійснення контролю за правильністю

обчислення, повнотою і своєчасністю перерахування податків і зборів до бюджетів [40, с. 34].

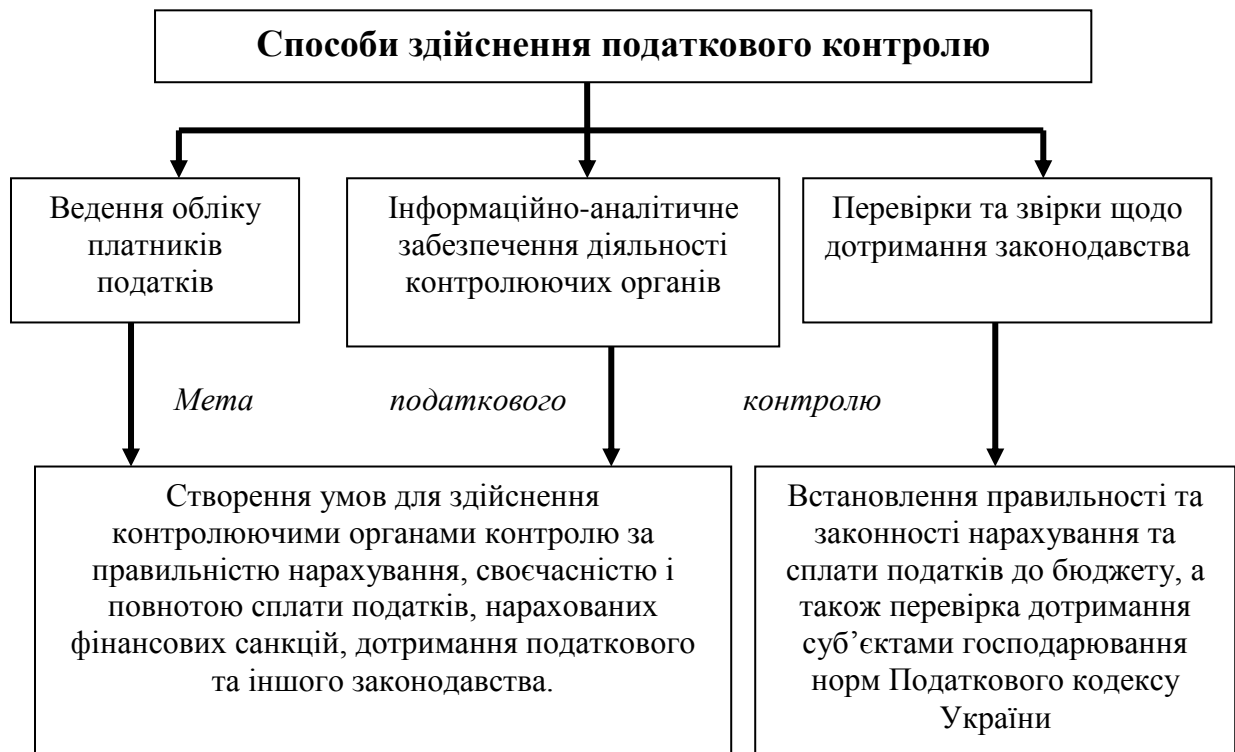


Рис. 1.2.2. Способи здійснення податкового контролю [23].

Так, облік – це встановлення наявності, кількості чогось шляхом підрахунків, а також реєстрація із занесенням до списків осіб, які десь перебувають [39, с. 735].

Особливості обліку в контролюючих органах визначаються стадіями його здійснення. До них можна віднести:

1. стадію взяття на облік платника податків. Фактично в цьому випадку здійснюється легалізація суб'єкта, наділеного податковими правами й обов'язками, який має їх реалізовувати;
2. стадію внесення змін до облікових даних платників податків;
3. стадію зняття з обліку в органах державної податкової служби.

Порядок обліку платників податків і зборів регулюється однойменним наказом Міністерства фінансів України від 09.12.11 р. № 1588 [32]. Згідно

даного наказу, взяттю на облік або реєстрації в контролюючих органах підлягають усі платники податків.

Облік платників податків ведеться за податковими номерами, якими, зокрема, є:

- код за ЄДРПОУ для платників податків, які до нього включаються (юридичні особи та відокремлені підрозділи);
- реєстраційний номер облікової картки платника податків – для фізичних осіб, крім осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від такого номера і мають відповідну відмітку у паспорті.

Взяття на облік здійснюється за основним (за місцем державної реєстрації) та неосновним (у разі виникнення податкового обов'язку на території іншої адміністративно-територіальної одиниці) місцем обліку.

Порядок взяття на облік та перелік необхідних для цього документів залежить від організаційно-правової форми та статусу платника податків.

Так, для взяття на облік платник податків – юридична особа (резидент) подає до податкового органу відомості з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців», не пізніше наступного робочого дня з дня отримання зазначених відомостей контролюючими органами.

Взяття на облік у податковому органі фізичної особи – підприємця здійснюється за місцем їх державної реєстрації на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців».

Взяття на облік проводиться не пізніше наступного робочого дня з дня отримання відповідних відомостей. Підтвердженням взяття на облік в податковому органі є довідка про взяття на облік платника податків за

формою № 4-ОПП, яка надсилається такому платнику наступного робочого дня з дня взяття на облік.

Після отримання всіх необхідних документів, податковий орган на підставі пп. 78.1.7 ПКУ приймає рішення про проведення документальної позапланової перевірки платника податків.

Якщо за наслідками перевірки встановлено факт відсутності заборгованості платника податків перед бюджетом та минув строк сплати узгоджених грошових зобов'язань, податковий орган складає довідку про відсутність заборгованості із сплати податків і зборів за формою № 22-ОПП.

Згідно ПКУ, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів це комплекс заходів щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій.

Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу використовується інформація, що надійшла від:

- платників податків та податкових агентів;
- органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, Національного банку України ;
- банків та інших фінансових установ;
- органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів;
- за результатами податкового контролю;
- інша інформація, оприлюднена або яка підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законом порядку.

Таким чином, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів спрямоване на загальний аналіз результатів господарської діяльності платників податків з метою забезпечення покращення адміністрування податків і зборів, спрямування податкового контролю на тих платників податків, які ухиляються від виконання податкового обов'язку і

зменшення таким чином навантаження на сумлінних платників податків [35, с. 332-333].

Основним способом податкового контролю є перевірка, тобто повноваження органів, наділених правом на проведення контролюючих дій.

До прийняття ПКУ весь накопичений тоді нормативний матеріал потребував усунення у ньому протиріч та прогалин, які намагалися заповнити правознавці-теоретики, надаючи власні класифікації та визначення видів податкових перевірок.

Завданням ПКУ було, застосувавши досвід визначення видів податкових перевірок, систематизувати і впорядкувати всі їх види та удосконалити з метою оптимізації податкової системи.

Статтею 75.1 ПКУ встановлюється, що контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки [41].

Відповідно до підпункту 1.1 статті 75 ПКУ, камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків.

Відповідно до підпункту 75.1.2 ПКУ документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатною податків та зборів виконанням вимог іншого законодавства, контроль за

дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законом порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків; документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка, а документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу [41].

Отже, предметом камеральної перевірки є дані, зазначені у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків, а предметом документальної невиїзної перевірки – податкові декларації (розрахунки), фінансова, статистична та інша звітність, реєстри податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинні документи, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів виконанням вимог іншого законодавства, що підтверджують своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати усіх передбачених податків та зборів, дотримання валютного та іншого законодавства, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками, а також отримані в установленому законом порядку контролюючим органом документи та податкову інформацію.

Визначення документальної планової та позапланової перевірки у Податковому кодексі України не надається, лише у п. 1.2 ст. 75 цього кодексу вказується, що документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок, а якщо її проведення не передбачається, то вона проводиться за наявності передбачених у цьому кодексі обставин, а у частині 3 цього ж пункту зазначається, що документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності визначених обставин [41].

Окремим видом перевірок є фактичні перевірки, бо термін «фактичні перевірки» крім ПКУ раніше не використовувався. Відповідно до статті 75.1.3

вказаного нормативного акту фактичною вважається перевірка, яка здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів власності такого платника.

Отже, особливістю ефективної організації податкового контролю є взаємозв'язок елементів контрольної-перевірочної діяльності і вибір таких методів і умов їх використання, які відповідають меті податкового контролю. Загалом, перед податковим контролем як складовою податкової системи стоять завдання подолання нерівномірного розподілу податкового навантаження в економіці, вдосконалення неефективної контрольної роботи, зменшення заборгованості зі сплати податків і зборів до бюджету, сприяння розробці та запровадженню стабільного, прозорого законодавства, з метою детінізації української економіки та легалізації доходів.

Висновки до розділу 1

Функціонування будь-якої системи неможливе без належного контролю. Контроль, як система відносин стосовно систематичного спостереження та перевірки об'єкта з одного боку, та як функція управління – з другого, покликаний забезпечувати стабільне функціонування системи, встановлювати відхилення від визначених норм та попереджати виникнення таких відхилень у майбутньому.

Податковий контроль – є одним із важливих елементів регулювання податкової системи. Він покликаний забезпечити зв'язок між платниками податків та контролюючими органами в процесі податкових взаємовідносин. Оскільки категорія податкового контролю є багатогранною, то існує багато визначень даного поняття. Головним завданням податкового контролю є виявлення причинно-наслідкових зв'язків виявлених порушень, розробка конкретних пропозицій і заходів щодо удосконалення податкового законодавства і переходу від примусового стягнення податків до

добровільного виконання податкових зобов'язань перед державою, юридичними і фізичними особами.

Виконання покладених на податковий контроль завдань і функцій здійснюється такими, визначеними ПКУ, способами як ведення обліку платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів, перевірки та звірки щодо дотримання податкового законодавства.

Одним із завдань податкового контролю є попередження ухилення від оподаткування. Поняття «ухилення від сплати податків» передбачає певні дії платників податків, що мають незаконний характер, і спрямовані на зменшення податкового навантаження. Такими діями, зокрема, є ухилення від сплати ПДВ та при його відшкодуванні, штучне завищення витрат, невідображення результатів фінансово-господарської діяльності, використання документів «фіктивних» фірм.

РОЗДІЛ 2

ПРІОРИТЕТИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ ІНСТРУМЕНТІВ РОЗШИРЕННЯ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЗАПОБІГАННЯ ПОДАТКОВИМ ПРАВОПОРУШЕННЯМ

2.1. Новелізація камеральних податкових перевірок

В системі інструментів податкового контролю важливе місце займають камеральні перевірки. Такі перевірки мають істотні переваги перед іншими способами контролю: вони відносно малозатратні, процедуру їх проведення можна автоматизувати, за результатами камеральних перевірок можна прийняти оперативні рішення стосовно виправлення допущених помилок та попередити можливі податкові втрати.

Правові основи проведення камеральної податкової перевірки регламентуються нормами Податкового кодексу України. Згідно пп. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75 ПКУ, камеральною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків.

У Волинській області більше 19 тис. платників податків одержали електронні цифрові підписи та мають можливість подавати звітність в електронному вигляді, що зменшило витрати часу на адміністрування податків і зборів за рахунок електронізації процесу.

З метою встановлення єдиного порядку відображення результатів камеральних перевірок наказом Міністерства доходів і зборів України від 14.06.2013 р. № 165 внесені зміни до методичних рекомендацій щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім декларацій про майновий стан і доходи та декларацій платника єдиного податку – фізичної особи. А саме, даним документом скасовані:

- методичні рекомендації щодо взаємодії органів податкової служби при проведенні перевірок декларацій з ПДВ від 18.04.2008 р. № 266;

- регламент комплексного відпрацювання сум податкового кредиту з ПДВ від 25.01.2010 р. № 34;
- примірний порядок проведення камеральної перевірки та здійснення контролю за справлянням податку на прибуток від 05.12.2008 р. № 761.

Відповідно до вище згаданого наказу Міністерства доходів і зборів України, камеральна перевірка здійснюється у два способи:

- в електронному вигляді;
- уповноваженими особами шляхом зіставлення програмних продуктів, результатів автоматизованого контролю податкової звітності, інформації з інших джерел.

Вже з початку 2014 року запроваджено електронний сервіс для платників податків з метою надання інформаційного повідомлення щодо помилок в електронній звітності.

Розглянемо суть та принципи здійснення камеральних перевірок контролюючими органами детальніше, враховуючи вказаний наказ Міндоходів від 14.06.2013 р. № 165 .

Камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без спеціального рішення керівника такого органу або направлення на її проведення. Основним завданням камеральної перевірки є перевірка складання податкових декларацій і розрахунків, що включає в себе арифметичний підрахунок підсумкових сум податкових зобов'язань, що підлягають сплаті до відповідного бюджету або бюджетному відшкодуванню, та перевірка правильності застосування ставок податків і податкових пільг, правильність відображення показників, необхідних для обчислення бази оподаткування; виявлення арифметичних або методологічних помилок [41].

Камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком. Так, при перевірці правильності нарахування податку на прибуток з'ясовується питання порушення терміну подання звітності, правильності визначення об'єкта оподаткування та нарахованого грошового зобов'язання з

податку на прибуток, а також – несвоєчасної сплати грошового зобов'язання, визначеного платником самостійно.

При камеральних перевірках податкової звітності з ПДВ аналізуються розбіжності, виявлені за результатами електронної обробки (звірки) податкової звітності з ПДВ та обробки даних Єдиного реєстру податкових накладних, реєстрів виданих та отриманих податкових накладних, зокрема:

1. розбіжності при заповненні податкової декларації з податку на додану вартість:
 - арифметично-логічні помилки при заповненні податкової декларації з ПДВ та її додатків;
 - даних податкової декларації з ПДВ та додатками до неї;
2. розбіжності між даними податкової декларації з ПДВ та реєстром виданих та отриманих податкових накладних;
3. розбіжності між даними реєстрів виданих та отриманих податкових накладних та даними митних органів;
4. розбіжності між даними реєстру виданих та отриманих податкових накладних та Єдиного реєстру податкових накладних;
5. розбіжності між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом контрагентів за даними розшифровок;
6. розбіжності за результатами співставлення даних реєстрів виданих та отриманих податкових накладних контрагентів;
7. розбіжності за результатами обробки даних Єдиного реєстру податкових накладних.

Станом на 1 січня 2014 року в Любешівському відділенні Ратнівської ОДПІ на обліку знаходяться 1402 платників податків, серед них – 300 юридичних та 1102 – фізичних осіб – суб'єктів господарської діяльності. Динаміку контингенту платників податків за останні 5 років характеризують дані таблиці 2.1.1

Табл. 2.1.1

**Контингент платників податків Любешівського відділення
Ратнівської ОДПІ²**

	Організаційно-правовий статус платника	2010	2011	2012	2013	2014
1.	Юридичні особи	234	238	246	261	300
2.	Фізичні особи - СГД	717	810	911	1005	1102

Як видно із даних таблиці 2.1.1 динаміка контингенту платників податків Любешівського відділення має позитивний характер. Протягом останніх 5 років кількість платників зросла на 47, 4 %. Якщо розглядати в розрізі організаційно-правового статусу, то по фізичних особах спостерігається значно більший ріст (на 53,7 %), ніж по юридичних (на 28,2 %).

Станом на 1 січня 2014 року, платниками податків Любешівського району подано 1298 податкових декларацій, з них 1159, або 89 % – в електронному вигляді.

Податкові декларації (розрахунки) щодо окремих видів загальнодержавних та місцевих податків і зборів приймаються без попередньої перевірки зазначених у них показників. Камеральній перевірці вони підлягають тільки після реєстрації в контролюючих органах. Це стосується, насамперед, таких податків і зборів:

- екологічного податку;
- рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктоводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України;
- рентної плати за нафту, природний газ і газовий конденсат, які видобуваються в Україні;
- плати за користування надрами;

² Складено автором за даним Любешівського відділення Ратнівської ОДПІ

- місцеві податки і збори (щодо яких чинним законодавством встановлено подання податкових декларації чи розрахунків);
- плати за землю;
- фіксованого сільськогосподарського податку;
- збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ;
- збору за користування радіочастотним ресурсом України;
- збору за спеціальне використання води;
- збору за спеціальне використання лісових ресурсів.

Згідно п. 76.1 ст. 76 ПКУ згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова.

Періодичність проведення камеральних перевірок чинним законодавством не визначена, тобто контролюючий орган може проводити таку перевірку після кожного подання платником податків декларації (розрахунку). Отже, строки проведення камеральних перевірок залежать від строків подачі звітності.

Камеральні перевірки податкової звітності з ПДВ платників податку проводяться протягом 30 днів, наступних за днем граничного строку подання звітної податкової декларації або днем фактичного подання уточнюючого розрахунку.

Камеральна перевірка податкової звітності з податку на прибуток проводиться до настання строків подачі наступної звітності за відповідним податком.

Станом на 1 січня 2014 року платниками податку на прибуток подано 43 податкових декларацій. До складу податкової звітності з податку на прибуток входять [20]:

1. декларація з податку на прибуток
2. квартална або річна фінансова звітність:
 - форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (для консолідованої фінансової звітності - форма № 1-к);

- форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (для консолідованої фінансової звітності - форма № 2-к);
- форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів (по прямому методі) або форма № 3-н «Звіт про рух грошових коштів (по непрямому методі)» (для консолідованої фінансової звітності - форма № 3-к або № 3-кн);
- форма № 4 «Звіт про власний капітал» (для консолідованої фінансової звітності - форма № 4-к);
- форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»;
- форма № 6 «Додатки до Приміток до річної фінансової звітності «Інформація із сегментів».

Щодо окремих загальнодержавних та місцевих податків і зборів визначають наступні строки перевірки звітності:

1. протягом 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання податкових декларацій (розрахунків), звітний період для яких дорівнює календарному місяцю;
2. протягом 60 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання податкових декларацій (розрахунків), звітний період для яких дорівнює календарному кварталу;
3. камеральні перевірки податкових декларацій по земельному податку, орендній платі за земельні ділянки державної і комунальної власності та фіксованому сільськогосподарському податку проводяться контролюючим органом протягом 60 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання таких декларацій.

У разі отримання контролюючим органом декларацій, які подані з порушенням граничного строку подання, уточнюючих декларацій, нових звітних декларацій, камеральна перевірка проводиться протягом 30 календарних днів, наступних за днем отримання такої декларації.

У разі виявлення арифметичних або методологічних помилок у звітних деклараціях по земельному податку та орендній платі за земельні ділянки

державної і комунальної власності, по фіксованому сільськогосподарському податку та неотримання контролюючими органами протягом звітнього періоду нових звітних або уточнюючих декларацій до зазначених, камеральні перевірки проводяться після проведення камеральних перевірок звітних декларацій щомісяця протягом 30 календарних днів, які настають за останнім календарним днем звітнього місяця.

З 1 січня 2014 року камеральна перевірка податкової звітності платників з ПДВ, які мають позитивну податкову історію, проводиться протягом п'яти календарних днів з дня подання податкової декларації.

Станом на 1 січня 2014 року платниками податку на додану вартість подано 312 податкових декларацій. За результатами проведених перевірок таких декларацій до бюджету разом із штрафними санкціями донараховано 42,3 тис. грн., зменшено заявлені до відшкодування суми ПДВ на 14,8 тис. грн.

Найбільш характерними порушеннями були:

- завищення податкового кредиту на суму ПДВ;
- не включена сума ПДВ в зобов'язання по продукції виданій в рахунок оплати праці;
- податкове зобов'язання занижене на суму ПДВ по продукції одержаній по бартеру.

Враховуючи, що бюджет Любешівського району формується переважно за рахунок надходжень податку на доходи фізичних осіб, районним відділенням Ратнівської об'єднаної ДПІ приділяється особлива увага камеральним перевірками декларацій платників – фізичних осіб.

Аналізуючи долю платників, які сплачують податки у загальній чисельності зареєстрованих платників, спостерігаємо найбільшу питому вагу в категорії фізичних осіб – підприємців (див. рис. 2.1.2), яка коливається в межах 90-99 %.

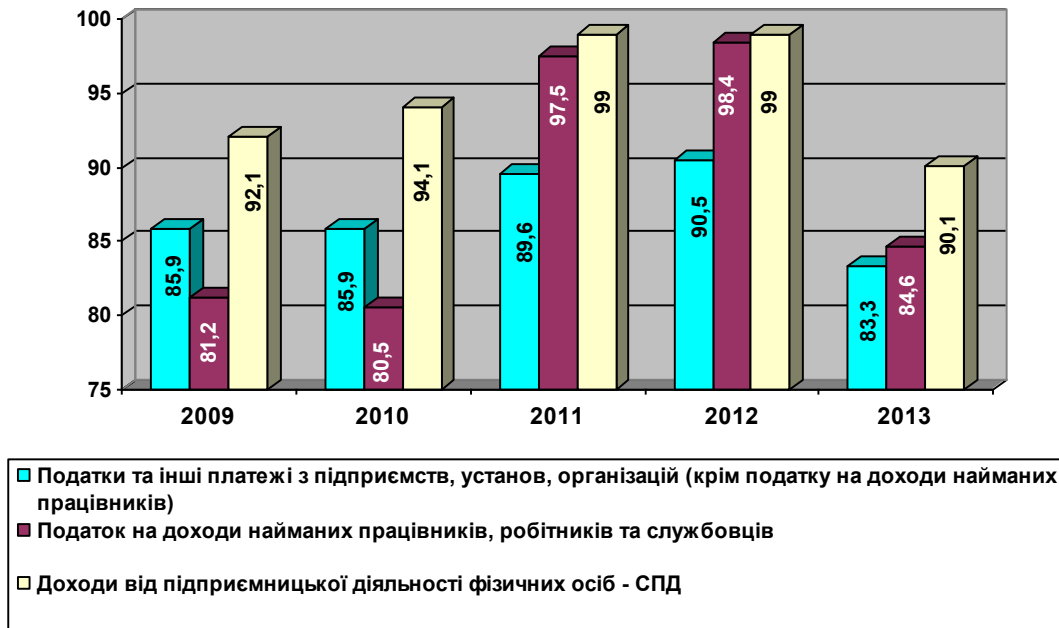


Рис. 2.1.2 Динаміка питомої ваги платників Любешівського відділення, які сплачують податки, до зареєстрованих, %³

В результаті проведених перевірок декларацій фізичних осіб – суб’єктів господарської діяльності, встановлюються численні порушення, що призводить до донарахування податку та застосування штрафних санкцій. За останні роки спостерігається стрімке зростання показників донарахованих платежів (рис. 2.1.3): з 116,79 % у 2011 році до 377,98 % у 2013 році, тобто збільшення на 261,19 %. Дане явище свідчить про зростання результативності проведеного податкового контролю по даному податку.

По завершенні камеральних перевірок посадовими особами контролюючого органу проводяться наступні дії [41]:

- складають акти, готують та направляють податкові повідомлення-рішення з метою застосування штрафних санкцій до платників податків, які не подали у встановлені терміни податкову звітність;
- складають акти у разі, якщо результати камеральної перевірки податкової звітності платника свідчать про наявність у такій звітності помилок (порушень);

³ Складено автором за даними Любешівського відділення Ратнівської ОДП.



Рис. 2.1.3 Динаміка сум додатково нарахованих платежів податку на доходи найманих працівників у розрахунку на одного зареєстрованого платника впродовж 2006 – 2013 рр.⁴

- готують і направляють податкові повідомлення-рішення, якщо камеральна перевірка свідчить про заниження чи завищення сум податкових зобов'язань платника податків, завищення суми бюджетного відшкодування, завищення від'ємного значення суми податку на додану вартість;
- оформляють довідки про неможливість вручення платнику податку документа (листа, акта камеральної перевірки, податкового повідомлення-рішення) та передають до підрозділу податкової міліції з метою встановлення місцезнаходження платника податків;
- формують висновки за наслідками камеральних перевірок податкової звітності та опрацювання іншої наявної в базах даних та звітній частині облікової справи платника податкової інформації.

Результати камеральної перевірки оформлюють актом в тому випадку, коли дані, задекларовані у податковій звітності, свідчать про порушення. Якщо

⁴ Складено автором за даними Любешівського відділення Ратнівської ОДПІ.

за результатами камеральної перевірки не встановлено порушень, то відповідна відмітка про факт перевірки здійснюється безпосередньо у поданій платником податкової декларації.

Залежно від підстави перевірки податкової звітності або виявлення помилок в податковій звітності в акті зазначається:

- суть помилки (порушення) – відміткою та, у разі необхідності, вказівкою на пункти ПКУ і нормативно-правові акти;
- таблиця з показниками, у яких допущено помилки (для перевірки з питань виявлення помилок (порушень) в податковій звітності) або таблиця з показниками термінів подання податкової звітності;
- інформація про застосовані штрафи;
- відповідний висновок.

Акт про результати камеральної перевірки даних, задекларованих у податковій звітності, складається у двох примірниках і підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, реєструються у журналі обліку актів камеральних перевірок та заноситься до АС «Податковий аудит», а після реєстрації вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків.

Акт вважається врученим, якщо його надіслано за адресою платника податків рекомендованим листом з повідомленням про вручення або ж вручено особисто платнику або ж його законному чи повноважному представникові.

Акт про результати камеральної перевірки може стати підставою для донарахування податкових зобов'язань, про що платнику повідомляють податковим повідомленням-рішенням. Повідомлення-рішення приймається керівником контролюючого органу протягом 10 робочих днів, наступних за днем вручення акта перевірки, а за наявності заперечень посадових осіб платника податків до акта перевірки приймається з урахуванням висновку про результати розгляду заперечень до акта перевірки – протягом трьох робочих днів, наступних за днем розгляду заперечень і надання (надсилання) письмової відповіді платнику податків.

Слід відмітити, що штрафні санкції за помилки, що призвели до заниження податкових зобов'язань та були виявлені під час камеральної перевірки, накладаються в повному обсязі, передбаченому п. 123.1 ст. 123 ПКУ. Ніяких пільг чи звільнень не передбачено. На суму заниження, навіть якщо воно стало результатом арифметичної чи методологічної помилки, нараховується пеня.

Варто звернути увагу, що акт про результати камеральної перевірки податкових декларацій (розрахунків) не складається у таких випадках:

- за відсутності арифметичної або методологічної помилки в поданій платником податків податковій декларації (розрахунку);
- якщо до початку проведення камеральної перевірки податкової декларації (розрахунку) платником податку подано нову звітну або уточнюючу декларацію (розрахунок) з виправленими показниками.

За результатами проведеної камеральної перевірки даних, задекларованих у податковій звітності, складають відповідні висновки, які в подальшому служать підставою для проведення документальних перевірок.

Зокрема, висновки за наслідками камеральних перевірок податкової звітності з ПДВ формуються на підставі проведеного поглибленого аналізу звітних даних платника, даних інформаційних ресурсів контролюючого органу, у разі якщо посадовими особами виявлені податкові ризики платників ПДВ.

2.2 Ризикоорієнтовані технології виїзних документальних перевірок

Як свідчать матеріали податкової статистики, документальні перевірки платників податків є найбільш результативним способом податкового контролю. Визначення документальної податкової перевірки приводиться у статті 75 Податкового кодексу України: «Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням

якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків» [41].

Успадкувавши з практики контрольно-економічної роботи фінансових органів порядок проведення рахункових перевірок звітів та балансів підприємств, податкові органи у перші роки свого існування забезпечували проведення документальних перевірок платників податків з періодичністю не рідше одного разу у два роки. З часом, по мірі зростання контингенту платників податків, забезпечувати таку періодичність стає проблематичним. Відповідно, податкові органи поступово переходять на вибіркового порядку виїзних перевірок. Відбір таких платників здійснюється з врахуванням ризиків несплати податків.

Проведене нами вивчення практики планування документальних перевірок свідчить, що таке планування здійснюється шляхом формування квартальних планів-графіків. До таких планів у першочерговому порядку включаються платники, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи.

Поняття «ризик» характеризує ступінь можливості понести певні фінансові чи інші втрати внаслідок негативних результатів, що регулюються нормами права і враховуються суб'єктом господарювання. Під податковим ризиком слід розглядати ймовірність того, що внаслідок певних дій платника

податків платежі, які належать до сплати, можуть ненадійти або несвоєчасно надійти до бюджету.

Податковим кодексом України (ст.14.1.221) визначено, що ризик – ймовірність недекларування або неповного декларування платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи [41].

Основними характеристиками податкового ризику є [11]:

- невизначеність правової та економічної інформації;
- є складовою фінансового ризику;
- розповсюджується на учасників податкових правовідносин;
- має негативний характер для учасників податкових правовідносин;
- для кожного учасника виявляється по-різному.

Частота таких перевірок залежить від ступеня податкових ризиків, які класифікуються на високі, середні та незначні. 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.

Перелік ризиків та їх поділ за ступенями встановлюються центральним органом, що визначає та реалізує податкову політику в державі. На сьогодні перелік податкових ризиків визначає наказ Державної податкової служби України від 27.06.2012 р. № 553 [31]. Даним нормативним документом передбачено перелік ризиків у розрізі їх категорій та груп платників податків – юридичні особи, фінансово-банківські установи, фізичні особи.

Розглянемо критерії відбору для включення до планів-графіків у таблицях 2.2.1-2.2.3.

Табл. 2.2.1

Критерії відбору для включення до планів-графіків документальних перевірок юридичних осіб⁵

	Високий ступінь ризику	Середній ступінь ризику	Незначний ступінь ризику
1	рівень зростання податку на прибуток не відповідає рівню зростання доходів або рівень сплати податку на прибуток не відповідає рівню сплати податку по відповідній галузі.	сума інших витрат перевищує 30 % суми витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування	сума сумнівної (безнадійної) заборгованості перевищує 10 % суми витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування;
2	рівень зростання ПДВ не відповідає рівню зростання доходів або рівень сплати ПДВ не відповідає рівню сплати податку по відповідній галузі.	обсяг податкових пільг з податку на прибуток перевищує 1 млн. грн.	несвоєчасне нарахування та сплата ПДВ
3	декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток протягом 2 податкових періодів	сума заявленого до відшкодування на рахунок платника у банку ПДВ у 10 разів перевищує суму нарахованого податку на прибуток	збільшення суми податкового кредиту (рядок 17 декларації з ПДВ) звітного податкового періоду порівняно з сумою податкового кредиту попереднього звітного податкового періоду на 10 млн. грн. або більше ніж у 2 рази, та задекларована сума усього податкового кредиту становить 1 млн. грн. і більше
4	обсяги операцій із пов'язаними особами або неплатниками податку на прибуток перевищують 20 % суми витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування	здійснення відшкодування ПДВ на рахунок платника у банку за результатами камеральних перевірок впродовж проміжку часу, наступного за періодом, охопленим останньою документальною плановою	збільшення суми податкового кредиту (рядок 17 декларації з ПДВ) першого звітного податкового періоду більше або на рівні 50 % суми статутного фонду

⁵ Складено автором за даними джерела [31]

		перевіркою	для новоутвореного платника ПДВ
5	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.)	коригування платником податків податкової звітності з ПДВ в обсягах 10 % або більше податкових зобов'язань та/або податкового кредиту	повторна реєстрація суб'єкта господарювання платником ПДВ у разі анулювання свідоцтва платника ПДВ за ініціативою податкового органу
6	декларування залишку від'ємного значення, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду, у сумі понад 100 тис. грн.	зарахування від'ємного значення різниці поточного звітного (податкового) періоду у зменшення суми податкового боргу з ПДВ попереднього періоду в сумі понад 100 тис. грн.	
7	наявність розбіжностей у платника податків згідно із Системою автоматизованого співставлення податкового зобов'язання та податкового кредиту у розрізі контрагентів на рівні ДПСУ (заниження податкового зобов'язання / завищення податкового кредиту) у сумі понад 100 тис. грн.	здійснення експортних операцій товарів, нетипових основному виду діяльності підприємства (нетиповий експорт), в обсягах більше 100 тис. грн.	

Вище вказані критерії стосуються включених до планів-графіків підприємств реального сектору економіки, які використовують схеми мінімізації податкових зобов'язань та ухилення від оподаткування, ведуть фінансово-господарську діяльність та зобов'язані сплачувати податки.

Табл. 2.2.2

Критерії відбору для включення до планів-графіків документальних перевірок фінансових установ⁶

	Високий ступінь ризику	Середній ступінь ризику	Незначний ступінь ризику
Банківські установи			
1	декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток протягом чотирьох податкових (звітних) періодів	рівень сплати податку на прибуток банківської установи менший за середній показник сплати податку на прибуток по Україні	наявність взаємовідносин із суб'єктами господарювання, які знаходяться на спрощеній системі оподаткування та є керівниками, засновниками або співробітниками банківської установи
2	сума збільшення страхового резерву за рахунок витрат становить більше 50 % суми витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування	рівень зростання податків не відповідає рівню зростання доходів	участь у схемах мінімізації або ухилення від сплати податків та схемах відтоку валютних коштів за межі України
3	перевищення прибутку до оподаткування у фінансовому обліку над прибутком, що підлягає оподаткуванню в податковому обліку	наявність інформації підрозділів боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, про надходження узагальнених матеріалів від Державної служби фінансового моніторингу України	сума інших витрат перевищує 30 % суми витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування
4	наявність інформації від структурних підрозділів органів державної податкової служби, правоохоронних органів, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку України щодо взаємовідносин із суб'єктами господарювання, які мають ознаки фіктивності, є	декларування значних оборотів за операціями з купівлі-продажу цінних паперів понад 100 млн. грн. (додаток ЦП до декларації з податку на прибуток банку) або від'ємного фінансового результату попереднього податкового (звітного) періоду	виплата доходів (відсотки, роялті, лізинг) нерезидентам, зареєстрованим в офшорних зонах чи зонах зі спрощеним режимом оподаткування

⁶ Складено автором за даними джерела [31]

	учасниками конвертаційних центрів, реєстрацію яких скасовано у судовому порядку, щодо яких порушено кримінальну справу, заведено оперативно-розшукову справу, знаходяться у розшуку, не звітують, визнані банкрутами		
5	наявність розбіжностей у платника податків згідно із Системою автоматизованого співставлення податкового зобов'язання та податкового кредиту у розрізі контрагентів на рівні ДПСУ (заниження податкового зобов'язання / завищення податкового кредиту)	коригування платником податків податкової звітності з податку на прибуток у бік зменшення податкових зобов'язань	здійснення зовнішньоекономічних операцій із нерезидентом, зареєстрованим в офшорних зонах чи зонах зі спрощеним режимом оподаткування.
6		наявність сумнівних фінансово-господарських операцій.	
Небанківські установи			
1	декларування небанківськими установами значних оборотів (понад 100 млн. грн. - сума значень показників будь-яких з рядків 1.1, 1.2; 2.1, 2.2; 3.1, 3.2; 4.1, 4.2; 5.1, 5.2; 6.1, 6.2; 7.1, 7.2 додатка ЦП до рядка 03.20 додатка ІД або додатка ЦП до рядка 05 податкової декларації з податку на доходи (прибуток) страховика); декларування від'ємного фінансового результату попереднього звітного (податкового) періоду та/або збитку від операцій з цінними паперами та/або без фактичного отримання позитивного фінансового результату з метою оподаткування на загальних	декларування страховиками від'ємного значення об'єкта оподаткування від діяльності іншої, ніж страхова (рядок 8 або 10 декларації з податку на доходи (прибуток) страховика)	рівень зростання податку на прибуток небанківських установ (крім неприбуткових установ і організацій) не відповідає рівню зростання доходів або рівень сплати податку на прибуток не відповідає рівню сплати податку по відповідній галузі

	підставах (або отримання позитивного фінансового результату в розмірах, відповідних рівню доходів за операціями з цінними паперами)		
2	декларування небанківськими установами від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток протягом 2 податкових періодів	декларування небанківськими установами обсягів операцій з цінними паперами понад 20 млн. грн. (сума значень показників будь-яких з рядків 1.1, 1.2; 2.1, 2.2; 3.1, 3.2; 4.1, 4.2; 5.1, 5.2; 6.1, 6.2; 7.1, 7.2 додатка ЦП до рядка 03.20 додатка ІД або додатка ЦП до рядка 05 податкової декларації з податку на доходи (прибуток) страховика); декларування від'ємного фінансового результату попереднього звітного (податкового) періоду	страховики, які отримують доходи від діяльності іншої, ніж страхова, та не здійснюють розрахунок частки інших витрат, які зменшують об'єкт оподаткування (додаток ІВ до рядка 07 податкової декларації з податку на доходи (прибуток) страховика)
3	обсяги операцій із пов'язаними особами або неплатниками податку на прибуток перевищують 20 % суми витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування	наявність інформації підрозділів боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, про надходження узагальнених матеріалів від Державної служби фінансового моніторингу України	декларування небанківськими установами обсягів операцій з цінними паперами понад 10 млн. грн. (сума значень показників будь-яких з рядків 1.1, 1.2; 2.1, 2.2; 3.1, 3.2; 4.1, 4.2; 5.1, 5.2; 6.1, 6.2; 7.1, 7.2 додатка ЦП до рядка 03.20 додатка ІД або додатка ЦП до рядка 05 податкової декларації з податку на доходи (прибуток) страховика); декларування від'ємного фінансового результату попереднього звітного (податкового) періоду
4	подання платником податків	виплата доходів нерезидентам	відсутність у

	<p>уточнюючих розрахунків податкової звітності з податку на прибуток у бік значного зменшення податкових зобов'язань (більше ніж 100 тис. грн.)</p>	<p>без утримання та внесення до бюджету податку на доходи нерезидентів або із застосуванням нульових ставок оподаткування</p>	<p>неприбуткових установ і організацій інших доходів, які підлягають оподаткуванню</p>
5	<p>наявність розбіжностей у платника податків згідно із Системою автоматизованого співставлення податкового зобов'язання та податкового кредиту у розрізі контрагентів на рівні ДПСУ (заниження податкового зобов'язання / завищення податкового кредиту) у сумі понад 100 тис. грн.</p>	<p>декларування неприбутковими установами й організаціями доходів з інших джерел, що підлягають оподаткуванню, які дорівнюють або наближені до витрат, що прямо пов'язані з отриманням доходів з інших джерел, але не вище сум таких доходів</p>	
6	<p>наявність відносин з контрагентами, які згідно з реєстраційними даними знаходяться у розшуку, не звітують, збанкрутували тощо, у яких обсяги взаємооперацій більше 500 тис. грн.</p>	<p>наявність інформації спеціально уповноваженого органу виконавчої влади у сфері регулювання ринків фінансових послуг щодо встановлених порушень</p>	
7	<p>наявність інформації правоохоронних органів, підрозділів податкової міліції, юридичних підрозділів органів державної податкової служби про взаємовідносини із суб'єктами господарювання, які мають ознаки фіктивності, є учасниками конвертаційних центрів, реєстрацію яких скасовано у судовому порядку, щодо яких порушено кримінальну справу, заведено оперативно-розшукову справу, встановлено факт неподання податкової звітності, знаходяться у розшуку, визнані банкрутами</p>	<p>наявність сумнівних фінансово-господарських операцій</p>	

8	проведення діяльності з надання фінансових послуг без внесення відомостей до Державного реєстру фінансових установ та наявності відповідних ліцензій		
----------	--	--	--

Фінансові установи включаються до плану-графіка, якщо ведуть фінансово-господарську діяльність та повинні сплачувати податки, а також за реєстраційними даними мають ознаки «0» – «платник податків за основним місцем обліку», «4» – «порушено провадження у справі про банкрутство», «30» – «у етапі переходу до іншої ДП», «36» – «основний платник до кінця року», а також хоча б один із критеріїв ризиків.

Табл. 2.2.3

Критерії відбору для включення до планів-графіків документальних перевірок фізичних осіб⁷

	Високий ступінь ризику	Середній ступінь ризику	Незначний ступінь ризику
1	мають працівників, кількість яких не відповідає виду діяльності, заявленому суб'єктом господарювання, та/або кількості зареєстрованих РРО та/або придбаних торгових патентів	мають взаємовідносини з підприємствами, у яких виступають керівниками або засновниками	несвоєчасне нарахування та сплата ПДВ
2	здійснюють сумнівні або значні фінансово-господарські операції	декларують податкові зобов'язання з ПДВ менше або на рівні податкового кредиту	займаються зовнішньоекономічною діяльністю
3	мають рівень податкової віддачі менше 0,48 %	постійно декларують від'ємне значення суми податкових зобов'язань з ПДВ	
4	отримали загальний оподатковуваний (валовий) дохід за попередній рік та/або у звітному році більше 10 млн.	декларують залишок від'ємного значення, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту	

⁷ Складено автором за даними джерела [31]

	грн.	наступного податкового періоду (рядок 24 декларації з ПДВ), у сумі понад 50 тис. грн.	
5	здіяні у схемах ухилення від оподаткування та/або мінімізують податкові зобов'язання	мають взаємовідносини суб'єктів господарювання - юридичних осіб із суб'єктами господарювання - фізичними особами, які знаходяться на спрощеній системі оподаткування та є керівниками, засновниками або працівниками цього підприємства	
6	мають розбіжності (зниження податкового зобов'язання/завищення податкового кредиту) згідно із Системою автоматизованого співставлення податкового зобов'язання та податкового кредиту в розрізі контрагентів на рівні ДПСУ у сумі понад 100 тис. грн.	коригування платником податків податкової звітності з ПДВ в обсягах 10 % або більше податкових зобов'язань та/або податкового кредиту	
7	мають відносини з контрагентами, що мають ознаки фіктивності, знаходяться у розшуку, не звітують, збанкрутували	зарахування від'ємного значення різниці поточного звітного (податкового) періоду у зменшення суми податкового боргу з ПДВ попереднього періоду у сумі понад 10 тис. грн.	
8	наявність інформації від підрозділів боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, надходження узагальнених матеріалів від Державної служби фінансового моніторингу України, а також інформації від підрозділів податкової міліції щодо ухилення суб'єкта господарювання - фізичної особи від оподаткування	збільшення суми податкового кредиту (рядок 17 декларації з ПДВ) звітного податкового періоду порівняно з сумою податкового кредиту попереднього звітного податкового періоду на 100 тис. грн. або в два і більше разів (задекларована у звітному (податковому) періоді сума усього податкового кредиту становить 50 тис. грн. і більше)	
9	мають розбіжності між	подають податкові декларації з	

	задекларованим загальним оподатковуваним (валовим) доходом та/або сумою отриманого доходу згідно зі звітом РРО та розрахунковими книжками та/або обсягами імпортно-експортних операцій та іншою наявною податковою інформацією	ПДВ за звітний податковий період, складені з урахуванням податкових накладних, виписаних в іншому, ніж звітний, податковому періоді	
10	наявність порушень, виявлених під час проведення фактичних перевірок		
11	є землевласниками/землекористувачами або орендарями земельних площ (відповідно до цільового використання), наданих фізичним особам у власність і користування		
12	наявність взаємовідносин з постачальником, у якого встановлено невідповідність придбаних та реалізованих імпортованих товарів, тобто відбувся "обрив" ланцюга постачання певної групи імпортованих товарів.		

При відборі до плану-графіка суб'єктів господарювання — фізичних осіб слід враховувати податкову інформацію, яка використовується для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби, а також іншу надану в установленому законом порядку інформацію.

До плану-графіка відбираються суб'єкти господарювання — фізичні особи, що ведуть фінансово-господарську діяльність, сплачують податки та за реєстраційними даними мають ознаку стану платника «0» — «платник податків за основним місцем обліку».

Протягом останніх років згідно з чинним податковим законодавством контролюючими органами проводиться моніторинг податкових ризиків, робота з накопичення бази ризиків, класифікація податків за критеріями ризику, формуються плани виїзних перевірок. Стаття 77 ПКУ визначає відбір платників податків для включення до плану-графіка документальних перевірок, які мають ризик щодо несплати податків, недотримання податкового законодавства.

Процес удосконалення податкового аудиту здійснюється шляхом застосування ризикоорієнтованих технологій документальних перевірок. Це явище передбачає, що контролюючий орган за рахунок поінформованості на ранніх стадіях зреагує на можливі випадки порушення податкового законодавства своїми належними діями, а саме попередять та упередять можливі порушення [29].

Таким чином контролюючі органи зосереджують свою увагу на злісних неплатниках податків та визначають основні критерії відбору платників, які у свою чергу поділяють на дві групи: перші виявляються на стадії обліку суб'єкта господарювання в контролюючому органі, другі – у процесі діяльності платника податків. Виявлення хоча б одного з цих критеріїв буде означати віднесення суб'єкта господарювання до певної категорії уваги і здійснення контролюючими органами відповідних дій, приділення такому платнику особливої уваги та проведення відповідної роботи, а також внесення його до плану-графіка проведення планових документальних перевірок.

Загалом податкова перевірка, як основна форма податкового контролю, сприяє виконанню основної цілі податкового контролю і співставлення даних податкової звітності підприємства і даних, які зібрав інспектор під час перевірки [56].

Контролюючі органи проводять контроль за достовірністю звітності і дотриманням законодавства шляхом проведення камеральних або виїзних податкових перевірок.

Виїзна податкова перевірка являється найбільш ефективним методом контролю. Їх ефективність пов'язана з тим, що за її результатами додатково

нараховують податків та штрафних санкцій близько 70 % сум, донарахованих в результаті всієї контрольної роботи податкових органів. Проте ще варто відмітити один аспект ефективності виїзної податкової перевірки – правильне нарахування та сплата податкових платежів в подальшому на основі усунення помилок при веденні бухгалтерського обліку.

Розглянемо детальніше зміст та порядок здійснення документальних податкових перевірок. Документальною перевіркою вважають перевірку щодо своєчасності, достовірності та повноти нарахування податків та зборів, дотримання чинного законодавства та яка проводиться на основі податкових декларацій, фінансової та іншої звітності, а також отримання контролюючими органами документів та інформації, зокрема за результатами інших платників [41].

Документальні перевірки класифікують за двома ознаками, по-перше вони є планові (перевірки, які проводяться згідно плану-графіка перевірок) та позапланові (не зазначаються в плані-графіку перевірок та проводяться за наявності певних обставин, визначених Податковим кодексом); по-друге за місцем проведення – виїзні (перевірка проводиться за місцем знаходження платника чи об'єктів права власності, стосовно яких проводиться перевірка) та невиїзні (перевірка, яка проводиться в контролюючому органі).

Проведення виїзної документальної перевірки проводиться в декілька етапів [56]:

1. планування перевірки;
2. доперевірочний аналіз;
3. проведення документальної перевірки;
4. оформлення результатів документальної перевірки.

Документальні виїзні перевірки проводять за умови пред'явлення чи надіслання таких документів, не пізніше ніж за 10 календарних днів до проведення такої перевірки:

- направлення на проведення перевірки (додаток А);
- копії наказу про проведення перевірки (додаток Б);

- службові посвідчення осіб, які зазначені в направленні на перевірку.

Якщо платнику не пред'явлено чи не надіслано вище згадані документи, то дане явище виступає підставою для недопущення посадових осіб до виконання документальної виїзної перевірки. При цьому не допускається відмова платника податків чи посадової особи від проведення перевірки з інших обставин, ніж тих які визначені ПКУ.

При врученні направлення на документальну перевірку платнику чи посадовій особі воно підписується і зазначаються основні реквізити: прізвище, ім'я, по батькові, посада, дата і час ознайомлення. У разі відмови підписання такого направлення службовими особами складається акт, який засвідчує факт відмови.

Ефективність проведення документальної перевірки залежить від заходів контролю, які необхідно виконати до початку проведення перевірки.

До одного із основних таких заходів можна віднести доперевірочний аналіз діяльності юридичної особи, який має проводитися з метою забезпечення виявлення ризикових операцій у діяльності цієї особи, що можуть свідчити про порушення податкового законодавства, законодавства про збір та облік єдиного соціального внеску, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та які необхідно всебічно дослідити при проведенні такої перевірки.

З метою забезпечення економії часу, відведеного для проведення документальної перевірки, доперевірочний аналіз необхідно проводити до початку проведення перевірки. При проведенні доперевірочного аналізу слід використовувати всю наявну інформацію щодо юридичної особи та її діяльності, отриману як із внутрішніх, так і з зовнішніх джерел (рис. 2.2.1.).

До інформації з внутрішніх джерел належить інформація, що накопичується в контролюючих органах, зокрема, реєстраційні дані юридичної особи, дані звітності (декларації, звіти, розрахунки), тобто інформація про суми виплаченого (нарахованого, наданого) громадянам доходу, утриманого

податку, чисельність працюючих, суми зобов'язань платника, що підлягають сплаті; дані, отримані за результатами інших перевірок, зустрічних звірок; дані інформаційних ресурсів контролюючих органів.

До інформації із зовнішніх джерел належить інформація, що накопичується в контролюючих органах, яка надходить від уповноважених органів стосовно діяльності юридичних осіб та містить відомості про ризики мінімізації сплати податкових та інших зобов'язань, від суб'єктів господарювання та громадян щодо мінімізації сплати податків, зборів, єдиного соціального внеску; інформація, що підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законом порядку, а також інформація з відкритих джерел (ЗМІ, Інтернет).

Відпрацювання ризиків, виявлених за результатами аналізу, може здійснюватися шляхом направлення юридичній особі запитів з метою отримання пояснень та їх документального підтвердження, а також проведення, за необхідності, зустрічних звірок з іншими особами.

Детальне дослідження здійснених операцій з контрагентами може бути наступним кроком виявлення ризиків у діяльності платника податків, оскільки головним інструментом діяльності такої особи є саме укладений договір (угода). Отримання доходу від здійснених операцій в значній мірі залежить від того, яким чином укладено договір, які зазначено в ньому умови, в тому числі права та обов'язки сторін, порядок і терміни взаєморозрахунків, термін його дії, додатки, в яких визначається перелік товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг), умови їх поставки одиниці виміру, ціна, вартість, а також інша суттєва інформація.

Особливу увагу при аналізі слід приділяти ризиковим договорам, до яких можна віднести договори надання поворотної фінансової допомоги, комісії, щодо отримання нематеріальних послуг, фінансових і товарних кредитів.

За результатами проведення документальної виїзної перевірки складається довідка (додаток В), яка містить докази, отримані у ході перевірки,

з яких можливо встановити безпосередній зв'язок між показниками звітності, даними обліку, первинними документами, які використовувалися при проведенні перевірки.

Як видно з додатка В, довідка містить посилання на первинні документи, документи обліку, звітності, а також достовірні факти діяльності юридичної особи, які свідчать про переконаність осіб, відповідальних за проведення перевірки, у виявлених під час перевірки.



Рис. 2.2.1. Джерела використання інформації при доперевірочному аналізі⁸

У вступній частині довідки зазначається місцезнаходження юридичної особи чи місце розташування об'єкта права власності, де проводилася перевірка, або місце розташування приміщення контролюючого органу, в якому проводилася перевірка. Зазначаються правові підстави для проведення

⁸ Складено автором за даними джерела [28]

перевірки (відповідний підпункт, пункт, стаття ПКУ, пункти та статті інших законодавчих актів), назва контролюючого органу, який видав наказ про проведення документальної перевірки.

Вказуються посади, звання, прізвища, імена, по-батькові посадових осіб, відповідальних за проведення перевірки, назва структурного підрозділу контролюючого органу, тип документальної перевірки, повне і скорочене найменування юридичної особи, а також питання, що перевірялися згідно з планом перевірки (додаток Г) юридичної особи, затвердженим керівником чи заступником керівника контролюючого органу та підписаним керівником структурного підрозділу працівника, який очолює перевірку. Такий план перевірки додається до матеріалів перевірки, про що в довідці здійснюється відповідний запис.

Зазначений план перевірки формується окремо для кожної перевірки з урахуванням виду перевірки, специфіки діяльності юридичної особи, особливостей оподаткування окремих видів доходів, виплачених на користь платників податку на доходи фізичних осіб.

У другому розділі довідки зазначаються термін проведення документальної перевірки, тобто проміжок часу між датою початку і датою закінчення такої перевірки. Дата початку проведення перевірки зазначається у письмовому повідомленні (крім документальної позапланової виїзної перевірки) та у наказі про проведення перевірки. Датою закінчення перевірки є дата останнього дня строку проведення перевірки, з урахуванням її продовження (у разі продовження строків її проведення). Якщо строк проведення перевірки продовжено, то вказується період такого продовження. Також увага приділяється посадовим особам, які були відповідальними за фінансово-господарську діяльність юридичної особи в періоді, за який проводилась перевірка.

Третій розділ відображає результати перевірки питань дотримання законодавства щодо обчислення та сплати окремих податків і зборів, передбачених переліком питань, що підлягають перевірці.

«Висновок» – останній розділ довідки, в якому відображається перелік пунктів плану перевірки, за якими порушення не встановлено. Окремо зазначається узагальнений перелік виявлених перевіркою порушень в частині перевірених податків, єдиного внеску (обов'язкових платежів).

Також наводяться правопорушення із зазначенням підпунктів, пунктів та статей ПКУ, інших нормативно-правових актів, за порушення яких передбачена відповідальність, а також у результаті порушень яких встановлено зниження сум податкових зобов'язань.

Виявлені порушення податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи Міндоходів, відображаються у гривнях у розрізі податків, зборів, внеску (інших обов'язкових платежів) з розбивкою по звітних (податкових) періодах (роках), що перевірялися.

Зазначаються посади керівника та головного бухгалтера чи законні представники юридичної особи, їх прізвища та ініціали, підпис таких осіб.

Вказується кількість примірників складеної довідки. При цьому на кожному листі довідки внизу вказується примірник довідки та ставиться віза працівника підрозділу, відповідального за проведення перевірки.

Вивчення технологій виїзних перевірок дає змогу алгоритм процесу планування і підготовки документальних перевірок:

- формування інформаційної бази щодо платників податків з отриманих як формальних, так і неформальних джерел даних;
- камеральна перевірка звітності;
- збір даних і вибір підприємств-аналогів в контролюючих сферах діяльності;
- порівняння динаміки основних показників фінансово-господарської діяльності підприємства в розрізі регіону;
- виявлення невідповідностей, які вказують на можливість порушення податкової дисципліни.

Якщо вище вказані пропозиції примініти на практиці, то це значно підвищить якість проведення виїзних податкових перевірок, що важливо не

настільки для контролюючих органів, як для платників податків.

З метою виявлення тенденцій та результативності реалізації податкового контролю на місцевому рівні, через документальні перевірки, проаналізуємо абсолютні та відносні показники діяльності підрозділів податкового контролю Любешівського відділення Ратнівської ОДП.

Таблиця 2.2.4

Динаміка кількості зареєстрованих платників податків у Любешівському районі та кількості проведених перевірок працівниками Любешівського відділення Ратнівської ОДП протягом 2011-2013 рр.⁹

	2011	2012	2013
<u>Кількість зареєстрованих платників податків</u>	2206	2243	2242
<i>у % до попереднього року</i>	-	101,7	99,9
<i>з них:</i>			
кількість зареєстрованих платників податків – юридичних осіб	569	563	592
<i>у % до попереднього року</i>	-	98,9	105,2
кількість зареєстрованих платників податків - СПД	1637	1680	1650
<i>у % до попереднього року</i>	-	102,6	98,2
<u>Кількість проведених перевірок, всього</u>	109	122	150
<i>у % до попереднього року</i>	-	111,9	123,0

У таблиці 2.2.4 показано динаміку загальної кількості зареєстрованих платників податків та загальної кількості проведених перевірок за період з 2011 по 2013 роки. Кількість зареєстрованих платників податків у 2012 році зросла на 1,7 % порівняно з 2011 роком. Таке зростання відбулося за рахунок збільшення кількості платників податків – СПД – на 2,6 %, оскільки кількість платників податків – юридичних осіб зменшилась на 1,1 %. Паралельно із незначним збільшенням зареєстрованих платників податків у 2012 році

⁹ Примітка. Складено за даними Любешівського відділення Ратнівської ОДП з 2011 по 2013 рр.

відбулось зростання кількості проведених перевірок з 109 у 2011 р. до 122 у 2012 р. (на 11,7 %).

У 2013 році ж кількість зареєстрованих платників податків залишилась практично незмінною (лише зменшилась на 1 платника, або 0,1 %). У складі зареєстрованих платників повністю змінились позиції. У 2013 році збільшилась кількість зареєстрованих юридичних осіб як платників податків – на 5,2 %, а кількість таких СПД зменшилась на 1,8 %. Кількість проведених перевірок у 2013 році збільшилась на 23 %. Таке збільшення можна розцінювати як не зовсім позитивне явище, адже збільшилась частка податкових перевірок у розрахунку на одного зареєстрованого платника податків. Однак, з другої сторони, зростання кількості податкових перевірок у 2013 році можна обґрунтувати створенням Міністерства доходів і зборів України, адже адаптація платників податків до нових умов розрахунку і сплати податків потребує часу. Динаміку показників документальних перевірок проілюструємо в наступній таблиці.

Таблиця 2.2.5

Динаміка результатів документальних виїзних перевірок платників податків у Любешівському відділенні Ратнівської ОДПІ протягом 2011-2013 рр.¹⁰

Показники	2011	2012	2013
Проведено перевірок, всього	109	122	150
<i>у % до попереднього року</i>		111,7	123,0
у т. ч.			
планових	12	9	13
<i>у % до загальної кількості перевірок</i>	11,0	7,3	8,7
позапланових	132	113	137
<i>у % до загальної кількості перевірок</i>	89,0	92,6	91,3
у т. ч.			
зустрічних	82	98	113
<i>у % до загальної кількості перевірок</i>	75,2	80,3	75,3
Додатково донараховано за результатами перевірок, тис. грн.	755	800	1020
<i>у % до попереднього року</i>		106,0	127,5

¹⁰ Примітка. Складено за даними Любешівського відділення Ратнівської ОДПІ з 2011 по 2013 рр.

Як свідчать показники таблиці 2.2.5, в структурі податкових перевірок левову частку займають позапланові перевірки. На нашу думку, такий стан є великим недоліком податкового контролю, оскільки вказує на те, що на мезорівні неефективним є процес складання планів-графіків перевірки платників податків, або ці плани-графіки не враховують усіх ризиків щодо несплати чи недоплати податків і зборів. Підтверджує дане твердження і велика питома вага зустрічних перевірок (з 2011 р. – звірок).

Оскільки потреба проведення зустрічної перевірки виникає лише при перевірці контрагента, з яким співпрацював платник податків, то далеко не завжди така перевірка дає очікувані результати.

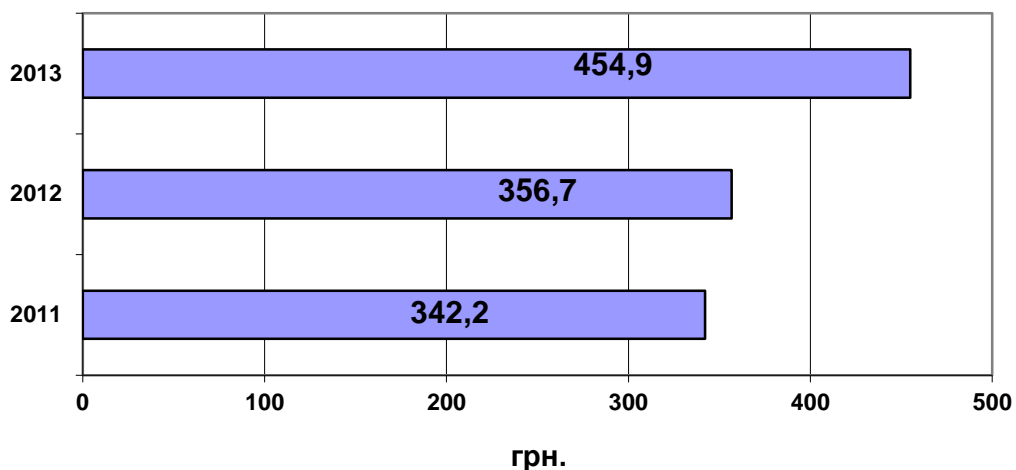


Рис. 2.2.2 Динаміка сум додатково нарахованих коштів у розрахунку на одного зареєстрованого платника податків у Любешівському відділенні Ратнівської ОДПІ протягом 2011-2013 рр.¹¹

Протягом останніх років спостерігаємо позитивну динаміку донарахувань за результатами проведених перевірок. Як видно з рисунка 2.2.2, протягом 2011-2013 рр. спостерігалось зростання цієї суми. Однак, зважаючи на паралельне зростання кількості податкових перевірок, варто визначити такий

¹¹ Складено за даними Любешівського відділення Ратнівської ОДПІ з 2011 по 2013 рр.

вартісний показник, як сума додатково нарахованих коштів у розрахунку на одного зареєстрованого платника податків (рис. 2.2.2).

Як видно з рис. 2.2.2, суми додатково нарахованих коштів за результатами податкових перевірок мають позитивну динаміку. Таке їх зростання свідчить про зростання дієвості податкового контролю в Любешівському відділенні Ратнівської ОДПІ.

2.3. Превентивний податковий контроль в системі протидії ухиленню від оподаткування.

Сутність превентивного контролю одні теоретики розуміють тільки як проведення інформаційної та роз'яснювальної роботи з платниками податків [15]; інші – як планування проведення податкових перевірок, роз'яснювальної роботи податкових органів, а також профілактику і попередження порушень податкового законодавства [38].

Проаналізувавши роботи вчених щодо попереднього податкового контролю, можна дати йому таке визначення – сукупність самостійних форм податкового контролю, які здійснюються суб'єктами контролю до проведення платниками податків фінансово-господарських операцій і направлені на попередження (профілактику) податкових правопорушень і злочинів, а також на планування контрольних дій стосовно платників податків.

Сутність превентивного податкового контролю проявляється в здійсненні регламентованих дій і заходів, які направлені на попередження податкових правопорушень. При взаємодії податкових органів та платників податків виникають свого роду організаційно-економічні взаємовідносини.

Для превентивного податкового контролю характерні такі ж структурні елементи, як і для інших видів податкового контролю – об'єкт, суб'єкт і предмет контролю, методи його здійснення.

Суб'єктами податкового контролю є державні органи, зокрема податкові, як основні учасники відносин, які регулюються податковим законодавством.

Інші державні органи володіють рядом специфічних повноважень в даній сфері: фінансові та митні органи, органи внутрішніх справ зобов'язані надавати податковим органам відомості, пов'язані з обліком та реєстрацією платників податків.

Традиційно податкові та інші державні органи ведуть роботу щодо підвищення економічної грамотності, інформатизованості платників податків, покращення їх обслуговування. З кожним роком розширяється набір послуг, які надаються платникам податків. Одночасно спрощується виконання податкових зобов'язань: спрощуються форми податкових декларацій, забезпечується прийом податкової звітності в електронному вигляді. Така робота, безпосередньо відноситься до превентивного податкового контролю, яка постійно вдосконалюється: змінюються типові структурні інспекції, податкові органи на всіх рівнях побудовані за функціональним принципом.

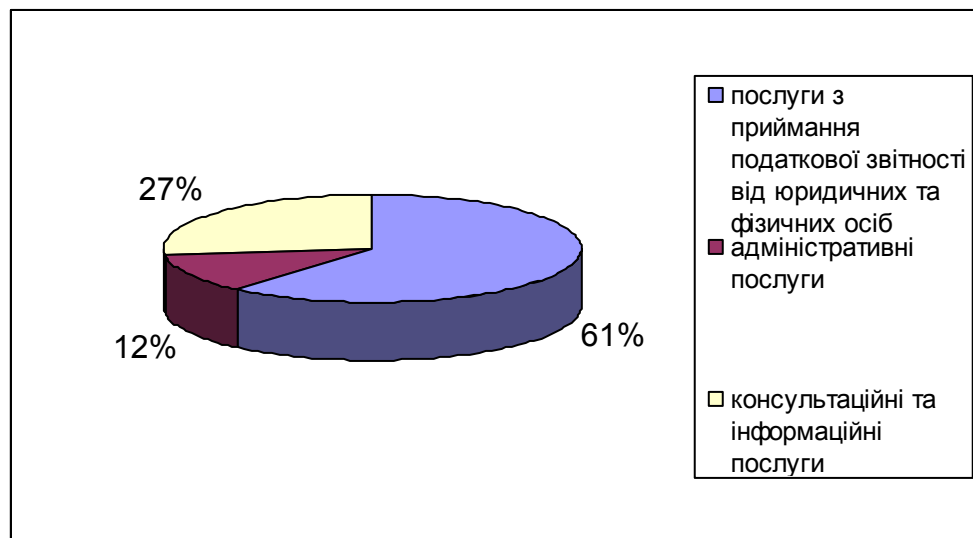


Рис. 2.3.1 Співвідношення наданих послуг працівниками Любешівського відділення Ратнівської ОДПІ¹²

Як видно з рисунка 2.3.1 в Любешівському відділенні 61 % від наданих послуг займають послуги з приймання податкової звітності, 12 % – адміністративні послуги, 27 % – консультативні та інформаційні послуги. Слід

¹² Складено автором за даними Любешівського відділення Ратнівської ОДПІ

зауважити, що незважаючи на обмежений штат працівників даного відділення, в максимально короткий строк платники можуть одержати довідки, консультації з питань податкового та митного законодавства, адміністрування єдиного соціального внеску, подати податкову звітність. Звичайно таке явище є негативним для самих працівників, адже попри свою роботу, вони надають вище вказані послуги, що займає доволі значний проміжок часу.

Важливою функцією превентивного податкового контролю є державна реєстрація платників податків. Зростання ефективності механізму державної реєстрації платників податків – важлива мета, для вирішення якої потрібно створити, в першу чергу у великих містах, центри реєстрації, які б працювали по принципу «єдиного вікна» (об'єднання всіх дозвільних служб в одному приміщенні, чим набагато спрощується життя підприємців при проходженні дозвільно-погоджувальних процедур). Поширення їх позитивного досвіду по всіх центрах суб'єктів дозволить покращити підприємницький клімат в країні, скоротити адміністративні бар'єри для бізнесу.

Ведення обліку платників податків є невід'ємною функцією податкових органів у всіх країнах світу, який необхідний для підвищення ефективності податкового контролю. Законодавець передбачає, що тільки податковий орган, ніхто інший, має право використовувати облікові дані платника податків і має можливість внесення додаткової інформації, яка має значення для здійснення податкового контролю. Очевидно, що використання інформації з баз даних повинно бути обмежене компетенцією відповідних органів і забезпечено збереження таємниці платника.

На податковому обліку в Любешівському відділенні Ратнівської ОДПІ станом на 01.05.2014 перебуває 300 юридичних осіб та 1107 підприємців.

Ще однією функцією податкових органів, яку виділяють при здійсненні превентивного податкового контролю, є облік податкових надходжень по кожному податку, що дозволяє контролювати правильність нарахування, повноту і своєчасність надходжень у відповідні бюджети.

За чотири місяці 2014 р. місцевий бюджет Любешівського району забезпечено на 105,3 %. При завданні 4133,7 тис. грн. фактично надійшло 4353,5 тис. грн. До місцевого бюджету додатково отримано 219,8 тис. грн. Слід відмітити таких бюджетоформуючих платників Любешівського району, як Державне підприємство «Любешівське лісомисливське господарство», «Любешівагроліс», Товариство з обмеженою відповідальністю «Євротехіннов ЕТІ», «Євродобробут» та підприємців-фізичних осіб (Савчук О.І., Свищ І.В., Андрухненко Г.М., Неймарк Л.І.)

Розглядаючи дане питання, можна виділити міри попередження і профілактики, які застосовуються контролюючими органами і направлені на недопущення порушень юридичними і фізичними особами обов'язкових умов, встановлених законодавством. В них реалізується попереджувальна (превентивна) функція податкового контролю.

Існують критерії класифікації податкових ризиків платників податків. Залежно від ступеня ризику контролюючий орган відбирає платників для проведення певних контрольних дій. Такий відбір здійснюється на основі аналізу фінансово-економічних показників діяльності платника податків з використанням даних контролюючого органу, отриманих в результаті податкового контролю (наприклад, камеральних перевірок) або з інформації внутрішніх джерел.

Податкові органи реалізують й інші функції превентивного контролю, а саме: реєстрація контрольно-касової техніки; горизонтальний моніторинг; видача спеціальних марок для підакцизної продукції, виробленої на території України та ліцензій; заслуховування платників податків на комісіях, складання протоколів про здійснені порушення для притягнення платників до адміністративної відповідальності.

Метод горизонтального моніторингу — це передусім новий рівень спілкування з платниками податків, основною метою якого є не контроль за діяльністю суб'єкта господарювання та комплексний аудит усіх його операцій, а попередження здійснення платником податків ризикових операцій

і визначення факторів (причин), що їх зумовлюють. Тобто, за згоди платника податківці готові безкоштовно опрацьовувати інформацію щодо його фінансових операцій та наперед зазначати можливі ризики та сумнівних контрагентів.

Серед переваг взаємовигідного як для підприємництва, так і для податківців нового сервісу — мінімізація втручання у поточну діяльність платників податків; оперативне реагування органу державної податкової служби на проблеми платника податків; заміна існуючого аудиту платника поточним моніторингом діяльності, тобто можливість проведення незалежного аудиту; вдосконалення ризикоорієнтованої системи адміністрування податків; запровадження принципу довіри у відносинах контролюючого органу та платника податків і, як наслідок, — суттєве зменшення кількості, а надалі, можливо, і повна відсутність планових та позапланових перевірок [14].

Впровадження даного методу не можливе, адже на даному етапі реорганізації забезпечення кадрами є болючим питанням. Горизонтальний моніторинг вимагає додаткової кількості штатних одиниць, а відповідно і затрат державних коштів.

Щодо отриманих ліцензій, то Любешівським відділенням Ратнівської ОДПІ у 2013 році проведено 19 перевірок щодо невідповідності торговельної площі при торгівлі алкогольними напоями, в результаті чого по 5 суб'єктах господарювання анульовано ліцензії на здійснення такої торгівлі. Станом на 01.01.2014 року кількість ліцензій на право роздрібною торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами зменшилася на 152 одиниці (2013 рік – 598, 2014 рік – 446).

Особливої уваги заслуговує питання щодо легалізації по найманій праці. Так, з метою виявлення фізичних осіб, праця яких використовується без укладання трудових угод Ратнівською ОДПІ створено спільні робочі групи із залученням працівників Любешівського відділення Ратнівської ОДПІ, інспектора по праці та працівника Пенсійного фонду. За результатами вжитих заходів (планових перевірок, спільних рейдів, самостійних обстежень

контролюючим органом) протягом 2013 року легалізовано 4 найманих працівники. Сума легалізованої заробітної плати становить 37,6 тис. грн., сума перерахованого податку з доходів таких найманих працівників – 3,7 тис. грн.

Ряд функцій податкових органів пов'язані з інформаційно-роз'яснювальною роботою і обслуговуванням платників податків. Перш за все податкові органи повинні інформувати про діючі податки і збори, порядок їх обчислення і сплати, про права і обов'язки платників і контролюючих органів. Податкові органи зобов'язані видавати платникам довідки по його запиту про стан розрахунків з бюджетом і здійснювати звірку сум сплачених податків, зборів, пені та штрафів. Також вони зобов'язані безплатно надавати форми податкових декларацій (розрахунків) і роз'яснювати порядок їх заповнення.

На практиці досить важко виконати вище вказані функції. Деякі категорії платників податків не мають елементарних знань по податковій та бухгалтерській звітності, тому дана категорія повинна пройти певне навчання (семінари) з обміном досвіду роботи, детально роз'яснивши вимоги податкового і бухгалтерського законодавства, заповнення податкової звітності.

На сьогоднішній день українські податкові органи не володіють такими повноваженнями, які б дали змогу не допустити негативних податкових наслідків у платників податків шляхом отримання висновків контролюючих органів про можливі результати фінансово-господарських операцій, як наприклад передбачено у таких зарубіжних країнах, як Нідерланди, Франція, Швеція. У зв'язку з цим необхідно створити підрозділи, які б надавали певні рекомендації та розглядали б наслідки фінансово-господарських угод, звичайно за окрему плату, тому що це передбачає певні зусилля та уміння здійснювати аналіз в тій чи іншій сфері діяльності. Наприклад, в багатьох країнах платників податків попередньо інформують про проведення щодо нього податкової перевірки.

Доцільно запровадити деякі положення щодо інформування платників податків про здійснення виїзної перевірки хоча б за місяць. Така дія дасть

можливість платнику грамотно підготуватися до перевірки, проаналізувати проведення фінансово-господарських операцій. Цей самостійний доперевірочний аналіз дозволить виявити податкові ризики, сплатити можливу недоїмку і, відповідно пені за прострочення сплати, уникнувши застосування штрафних санкцій зі сторони перевіряючих органів.

Підсумовуючи вище сказане, слід відмітити, що всі функції податкових органів щодо здійснення превентивного податкового контролю потребують подальшого розвитку і розширення, що б сприяло підвищенню якості роботи і певним змінам в сфері оподаткування. Зокрема, контроль-аналітична робота із зверненнями громадян потребує зміни термінів її виконання і впровадження нових технічних можливостей для надання потрібної, оперативної та вичерпної інформації (Інтернет, електронна пошта); інформування платників податків вимагає комплексного підходу і розроблення положення про види податкової інформації, форми і частоту її розміщення; навчання основ податкового законодавства, видання нормативно-правових актів і методичних рекомендацій.

Висновки до розділу 2

В системі інструментів податкового контролю важливе місце займають перевірки. Серед них особливе місце займають камеральні перевірки, які мають істотні переваги перед іншими способами контролю: вони відносно малозатратні, процедуру їх проведення можна автоматизувати, за результатами камеральних перевірок можна прийняти оперативні рішення стосовно виправлення допущених помилок та попередити можливі податкові втрати. Сучасні технології податкового сервісу дозволяють автоматизувати процедури камеральних перевірок, сприяючи подальшому запровадженню принципів де персоналізації адміністрування податків в Україні.

Аналіз стану документальних перевірок свідчить про дві протилежні тенденції: зменшення абсолютної кількості виїзних планових перевірок та зростання обсягів донарахованих платежів за результатами їх проведення. Така

тенденція спричинена підвищенням ефективності контрольної роботи в результаті поступового запровадження ризикоорієнтованих технологій податкових перевірок та автоматизації процесів відбору і поступового переходу до дистанційного податкового контролю.

За останні роки велика увага в діяльності податкових органів України приділяється превентивному податковому контролю, зокрема через здійснення таких процедур, як облік платників податків та податкових платежів, запровадження реєстраторів розрахункових операцій, ліцензування, маркування підакцизних товарів тощо. Вивчення практики організації податкового контролю на рівні лінійної податкової інспекції та її відділення свідчить про високу результативність такого способу контролю, як заслуховування платників податків на спеціально створених при місцевих органах влади комісіях, де розглядаються питання ерозії бази оподаткування, тривалої збитковості у роботі суб'єктів господарської діяльності, низьких показників податкового навантаження.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ МОДЕРНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

3.1. Зарубіжний досвід податкового контролю та можливості його запровадження в Україні

Кожна держава прагне максимізувати свої доходи. На їх рівень впливає безліч чинників, не остання роль належить податковому контролю. Практику організації податкового контролю в Україні навряд чи можна назвати досконалою. Існує низка проблем, які потребують негайного вирішення. Таке вдосконалення цілком можливе із застосуванням зарубіжного досвіду. Вивчення світових напрацювань з цього напрямку та дослідження проблем його правового регулювання є надзвичайно важливим для вдосконалення податкового контролю в Україні.

Не можна заперечувати той факт, що будь-якій країні світу ніколи не вдавалося повністю зібрати податки. Про це свідчить створення спеціальних органів, основною функцією яких є контроль у галузі податкового законодавства.

У більшості західних країн податкова адміністрація (управління, відомство) є складовою частиною Міністерства фінансів чи іншого аналогічного міністерства. Так, функції центрального податкового апарату виконують Служба внутрішніх доходів у США, Управление внутрішніх доходів у Великобританії, Федеральне фінансове відомство у ФРН, Податкове агентство в Іспанії, що функціонують у складі Мінфіну відповідних держав.

У федеративних державах відповідні структури створені на рівні федерацій (центра), суб'єктів (штатів, земель, провінцій) і місцевих органів. В Німеччині на рівні суб'єктів (земель) діють земельні фінансові відомства, кожне з яких підпорядковується конкретному Міністерству фінансів. При цьому розмежування компетенції в сфері стягнення податків здійснюється згідно з Конституцією Німеччини. Так, управління митними зборами, фіскальними монополіями, податком з обороту імпорту і виплатами в бюджет ЄС здійснюють федеральні органи, іншими податками – земельні органи. Функції

податкового контролю здійснюють земельні органи, на них покладається основний об'єм податкових перевірок на підприємствах [45].

В США відповідно до трьохрівневої побудови податкової системи систему податкового контролю утворюють:

- на верхньому рівні – Служба внутрішніх доходів (*далі – СВД*) – спеціально створена податкова інспекція, яка здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства і збиранням федеральних податків;
- на середньому рівні – податкові служби штатів, які здійснюють контроль за сплатою податків і зборів, що введені в цих штатах;
- на нижньому рівні – місцеві податкові органи, які здійснюють контроль за сплатою податків, що вводяться місцевими органами влади [50].

В унітарних державах податкова служба функціонує на національному (центральному) рівні, рівні регіонів і місцевих органів (департаментів). Так, у Франції на загальнодержавному рівні найбільшими управліннями є Управління національних і міжнародних перевірок (здійснює контроль за діяльністю великих підприємств) і Управління перевірок податкового стану (контролює фізичних осіб, які мають високі доходи або доходи складної структури: особи вільних професій, спортсмени, керівники великих підприємств).

Контрольні і правоохоронні функції в сфері оподаткування можуть здійснювати інші державні органи (митні органи, органи фінансової або податкової міліції).

В Італії всі функції фінансового контролю здійснює єдиний воєнізований орган – фінансова гвардія. Податкова міліція в цій країні являє собою спеціалізований підрозділ фінансової гвардії, а податкової служби як окремого органу не існує.

Податкова (фінансова) міліція може функціонувати в якості незалежного органу, завданням якого, зокрема, є оперативно-розшукова діяльність і розслідування податкових правопорушень (наприклад, в Швеції). В багатьох

розвинутих країнах (США, Японія, Швейцарія, Німеччина) спеціальні підрозділи для боротьби з податковими правопорушеннями, наділені певною самостійністю, діють в складі податкових органів. Одним з найважливіших напрямків взаємодії податкових (фіскальних) і правоохоронних органів є боротьба з відмиванням «брудних грошей», яке на Заході тісно пов'язується з ухиленням від сплати податків. В інших державах податкова (фінансова) міліція як така відсутня, а відповідні функції виконують правоохоронні органи загальної компетенції (міліція, прокуратура) [45].

Так, у Німеччині спеціальним органом Міністерства фінансів є податкова поліція – «штойфа», функцією якої є практична реалізація податкової політики країни. Працівники «штойфа» мають право на проведення обшуків, затримання підозрюваних, особистий огляд, доступ до необхідної документації та в разі виникнення необхідності її вилучення. При цьому доступ до документації та її вилучення працівники податкової поліції мають майже у всіх державних чи приватних установах, за винятком спеціальних служб. Тобто фактично працівники «штойфа» наділені правами правоохоронних органів, що істотно підвищує ефективність податкового контролю у країні [36, с. 253].

Варто наголосити, що таке наділення самостійністю податкової міліції України не дасть аналогічних результатів, однак розширення її функцій (зокрема, розслідування справ щодо порушення податкового законодавства) дасть змогу мобілізувати податкові органи і покращити якість протидії ухиленню від сплати податків.

Однією з найважливіших особливостей податкового контролю в більшості країн з розвинутою ринковою економікою є самостійна оцінка суми податку платниками податків. Фізичні та юридичні особи розраховують свої податкові зобов'язання, подають податкові декларації і сплачують податки. Це дозволяє податковій службі здійснювати управління оподаткуванням при відносно низьких затратах. Податкові органи нараховують податок, необхідний до сплати, на основі поданих декларацій без застосування спеціальних процедур.

В багатьох розвинутих країнах був здійснений перехід від галузевого принципу побудов структури податкових органів – «за видами податків» до функціонального – «за виконуваними функціями» – наприклад, роз'яснювальна, пропагандистська робота, обробка податкових декларацій, ведення комп'ютерної бази даних, математичні розрахунки, проведення перевірок, робота зі скаргами.

Функціональний принцип має ряд переваг. Так, його застосування сприяє підвищенню продуктивності праці за рахунок більш вузької спеціалізації працівників, більш спрямованого підбору персоналу. При цьому умовою зростання продуктивності праці виступає перепідготовка персоналу по кожному напрямку, у тому числі юристів, аналітиків, спеціалістів у сфері використання інформаційних технологій.

Даний принцип створює систему контролю і противаги, оскільки функція податкових перевірок відділена від функції оцінки. Крім того, він забезпечує в цілому більшу ефективність контролю за рахунок комплексного підходу. Наприклад, проблема недоїмки по декількох податках у одного платника може бути ефективніше вирішена одним працівником у підрозділі збору податків, ніж декількома працівниками у різних відділах.

Нарешті, даний принцип забезпечує єдність при здійсненні процедур контролю, в тому числі єдину систему досудового і судового розгляду податкових спорів між сторонами [45].

Наприклад, безпосередньо структура податкового управління США побудована не за видами податків, а за функціональними ознаками. Її утворюють:

- Служба оброблення податкових декларацій, яка виконує комп'ютерне оброблення інформації, що міститься в деклараціях;
- Служба перевірки податкових декларацій, яка виконує перевірку податкових декларацій, що надійшли зі Служби оброблення податкових декларацій;

- Служба стягнення податків, яка забезпечує стягнення несплачених чи недосплачених податків;
- Служба кримінального розслідування, яка забезпечує виконання податкового законодавства, розслідує виявлені порушення та з'ясовує, чи є це тільки помилкою під час заповнення декларації, чи це є злочин;
- Відділ обслуговування платників, який допомагає платникам податків орієнтуватися в податковому законодавстві, видає довідникові матеріали, організовує спеціальні освітні програми для фермерів і власників малих підприємств;
- Служба пенсійних програм і некомерційних організацій, що здійснює контроль за організаціями, звільненими від податків, а також відповідними програмами, наприклад, щодо соціального страхування;
- Міжнародний відділ, що здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства з боку багатонаціональних корпорацій, іноземних компаній США, компаній з місцезнаходженням резидентів США за кордоном і питаннями подвійного оподаткування;
- Відділ кадрів, який фактично організовує прийом на роботу, підготовку та перепідготовку службовців СВД [44, с. 38-39].

На нашу думку, така структура податкових органів варта уваги і цілком може бути ефективною в Україні, адже дозволить більш комплексно і точно бачити ситуацію з кожним конкретним платником податків.

Оцінка роботи підрозділів і працівників податкової служби зарубіжних країн здійснюється на базі чітких критеріїв, що також сприяє підвищенню ефективності податкового контролю. Найбільша увага при цьому приділяється профілактиці податкових правопорушень, а не застосуванню санкцій. Так, в законодавстві США особливо підкреслюється неприпустимість оцінки роботи

податкових органів в залежності від чисельності виявлених ними неплатників податків.

Слід відмітити яскравий приклад США, які використовують ефективні інструменти щодо ухилення від сплати податків. Так, прийнятий в рамках законодавчого акту Закон про податкову відповідність іноземних рахунків – The Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), який спрямований на стимулювання прийому на роботу в цілях відновлення зайнятості населення, що стало важливим інструментом боротьби влади США з ухиленням від сплати податків громадянами США, які мають офшорні інвестиції [1].

Даний закон зобов'язує платників податків США (включаючи іноземців, які є резидентами США, в деяких випадках і нерезидентів), які мають фінансові активи за кордоном, сукупна вартість яких перевищує 50 тис. доларів США, надати інформацію про ці активи податковим органам США. Некоректне надання інформації спричинить штраф у розмірі від 10 тис. до 50 тис. доларів США (в разі тривалого неподання коректної інформації).

FATCA також зобов'язує іноземні фінансові установи (FFIs) безпосередньо доповідати податковим органам США про фінансові рахунки громадян США. У законі багато пасток, і необачність може привести до непередбачених наслідків. Тісна співпраця власників іноземних рахунків, яких може торкнутися FATCA (включаючи компанії , що не є резидентами США, але мають американських інвесторів), забезпечить впевненість відповідно встановленим вимогам.

Серед факторів, які сприяють високій ефективності податкового контролю на Заході, слід виділити також наявність концепції податкового контролю. Однією з найважливіших її складових є підтримання балансу між правами і обов'язками платників податків і податкових органів. Широким правам податкових органів стосовно контролю дотримання платниками податків податкового законодавства протистоять норми захисту приватного життя громадян. При цьому межі прав і повноважень податкових інспекторів, на відміну від прав громадян, не завжди чітко регламентовані законом. В багатьох

країнах ці права і повноваження визначаються методом «від супротивного», виходячи із встановлених законом обов'язків платників податків.

Всі процедури податкового контролю чітко регламентовані і прописані в законодавстві, яке характеризується детальністю, несуперечністю. Оскільки податкове законодавство виключає різну інтерпретацію тих чи інших положень, суперечки між платниками податків і податковими органами з приводу застосування норм закону зводяться до мінімуму. Як правило, більшість суперечок вирішуються в досудовому порядку. Будь-які сумніви, різночитання в податкових законах завжди повинні тлумачитись на користь платника податків.

Другим важливим положенням концепції податкового контролю є відповідність засобів поставленим цілям (принцип економічної цілеспрямованості). Оскільки перевіряється лише невеликий відсоток платників податків, дуже важко вибрати тих, в яких ймовірність виявлення порушень найбільш висока і, відповідно, об'єм донарахувань буде максимальним.

Критерії відбору підприємств для податкової перевірки формуються на основі глибокого аналізу фінансово-господарської діяльності платників податків на підготовчому етапі податкової перевірки, виявлення стереотипних комбінацій даних, які дозволяють здійснити цільовий відбір, наявності автоматизованої системи відбору, застосування складних математичних методів. Достовірність даних про платника податків забезпечується за рахунок розробки доступних для розуміння форм декларацій і чітких вимог до їх заповнення, які однозначно розуміються сторонами; застосування автоматизованих способів первинної перевірки представлених платником податків вихідних даних, а також можливістю перевірки цих даних на основі великого об'єму інформації від третіх осіб.

Слід відмітити також чітке визначення цілей податкових перевірок, концентрацію зусиль спеціалістів на ключових напрямках контролю.

Основна увага при здійсненні перевірок зосереджується великим платникам податків. В якості критеріїв зарахування до категорії великих,

використовується, зокрема, загальна сума активів компанії, сума податкових платежів за попередні періоди, виручка від реалізації, складність системи звітності про фінансово-господарську діяльність, галузь господарства, в якій зайнятий платник податків.

По аналогії з бізнесом, який повинен орієнтуватись на конкретного клієнта, податкові органи переходять на обслуговування конкретних категорій платників податків, певних секторів промисловості та бізнесу.

В той же час слід взяти до уваги, що основну частку бюджетних надходжень на Заході складають податки з фізичних осіб, зокрема – податок на доходи, тому і податковий контроль орієнтований в значній мірі на цю категорію платників податків.

У зв'язку з цим слід відмітити досить широке застосування в багатьох країнах – США, Німеччини, Франції – непрямих методів визначення податкової бази, у тому числі методу аналізу власного капіталу (приросту майна). За допомогою даного методу і його модифікацій здійснюється, зокрема, контроль відповідності витрат і доходів юридичних (відповідно фізичних) осіб. Можливості застосування методів аналізу власного капіталу обумовлюються діями концепції прибутку (доходу), а також розробкою відповідного механізму контролю, широкими можливостями доступу працівників податкових органів до різних джерел інформації про платників податків. Основна ідея методу аналізу власного капіталу (приросту майна) полягає в тому, що доходи платника податків визначається на основі його витрат. Витрати, в свою чергу, поділяються на декілька основних груп: придбання активів (майна), накопичення, погашення заборгованостей, поточні (особисті, невиробничі) витрати. Так, значне перевищення приросту майна і особистого споживання фізичної особи за певний період над сумою доходів, за якими сплачені податки, свідчить про наявність приховуваних від оподаткування доходів [45].

На окрему увагу заслуговує німецька система бальної оцінки працівників, що здійснюють податкові перевірки. Сутність бальної оцінки полягає в тому, що залежно від категорії кожного перевіреного підприємства (великого,

середнього, малого і дрібного, а також галузевої належності) податковому інспекторові зараховується певна кількість балів (від 1 до 8). При цьому за звітний рік кожен інспектор повинен набрати щонайменше 34 бали, що дає підставу начальникові дійти висновку про його службову відповідність. Після закінчення фінансового року керівник відділу податкових перевірок вирішує, чи існують підстави при значному відхиленні результатів роботи конкретного податкового інспектора від нормативного показника критично розглянути його діяльність і вжити відповідних організаційних заходів. Крім того, бальний норматив є основою для складання планів перевірок на майбутній звітний період у частині найбільш оптимального розподілу навантаження між окремими службовцями [60, с. 65-66].

Таким чином, податковий контроль в зарубіжних країнах спрямований на дотримання податкового законодавства, зменшення фактів його порушення, максимізацію податкових надходжень до бюджету за рахунок ефективного протистоянню мінімізації податків.

3.2. Шляхи удосконалення податкового контролю в системі протидії ухилення від оподаткування

Заходи податкового контролю контролюючих органів, які використовуються в Україні, не завжди дають очікуваний результат. Така практика протидії ухиленню не є ефективною, так як:

- кількість фактів ухилення від сплати податків залишається на високому рівні;
- податкова дисципліна платників не покращується;
- за податковими органами залишається статус контрольно-репресивного органу, а тому не покращуються відносини між контролюючими органами і платниками податків;
- попередження фактів ухилення від сплати податків знаходиться на дуже низькому рівні, так як основна увага приділяється перевіркам.

Як наслідок – не виконується основна функція податкового контролю – недопущення порушень у майбутньому.

Такі основні недоліки потребують усунення. Заходи щодо вдосконалення податкового контролю повинні в першу чергу бути спрямованими на покращення процедури попередження фактів порушення податкового законодавства (ухилення від сплати податків зокрема), а не збільшення кількості податкових перевірок та ускладнення їх процедури.

Сучасний стан податкового контролю в Україні характеризується складністю та нестабільністю податкового законодавства (Податковий кодекс регулює не всі аспекти податкового контролю; численні постанови КМУ і накази фіскальних органів доповнюють Податковий кодекс і таким чином ускладнюють процес законодавчого регулювання податкового контролю). Мають місце дублювання функцій, нечіткість визначення повноважень, недосконалість організаційної структури, системи фінансування та оплати праці працівників органів податкового контролю. Недосконалою і система профілактики податкових правопорушень та консультативно-інформаційного обслуговування платників податків.

Сьогодні існує багато проблем реалізації податкового контролю. Це і відсутність офіційної концепції податкового контролю, і нечіткість нормативно-правової бази, і відсутність правової матеріально-технічної і соціальної бази для діяльності державних контролерів. Цей ряд можна продовжити багатьма іншими проблемами. Але головною причиною недостатньої реалізації податкового контролю в Україні є відсутність обґрунтованої чіткої наукової теорії. Науково-дослідна база нерозвинута, практично відсутній навчальний матеріал і сучасні науково-практичні розробки. Таким чином, відсутність наукової теорії контролю є однією з головних причин, що гальмує формування і розвиток системи податкового контролю. Вирішення цієї проблеми автоматично призведе до формування офіційної наукової концепції податкового контролю і вирішення більшості питань.

Розв'язання проблеми підвищення ефективності податкового контролю необхідно здійснювати на засадах системного підходу, який дозволить реалізувати і розвинути наявний потенціал контрольних дій, а саме:

- податковий контроль повинен розглядатись як важливий елемент загальнодержавного контролю, який, у свою чергу, є складовою системи суспільного контролю;
- при побудові органів податкового контролю в структурі загальнодержавних контролюючих інституцій має дотримуватись субординація.

Таким чином, податковий контроль повинен удосконалюватися як цілісна система, що означає необхідність:

- визначення цільових орієнтирів і норм контролю;
- встановлення ефективної взаємодії між суб'єктами податкового контролю з метою попередження дублювання контрольних функцій;
- окреслення підконтрольних об'єктів та забезпечення цілісності суспільного чи вибіркового їх охоплення контрольними діями;
- чіткого спрямування контрольних дій у фінансово-економічне середовище.

Однією з проблем, пов'язаних із здійсненням податкового контролю є те, що існуючі умови податкового контролю не забезпечують можливості здійснювати постійний моніторинг фінансово-господарської діяльності об'єкта управління, а тому неможливо вчасно врахувати і скоригувати зовнішні і внутрішні умови його діяльності. Водночас з обов'язковістю виконання бюджету держави важливим є врахування фактичних умов, які завжди відрізняються від заданих, для того, щоб мати змогу у разі потреби коригувати командну інформацію таким чином, щоб відбулося саморегулювання в усіх підсистемах управління з досягненням в кінцевому підсумку необхідних запланованих результатів. При цьому в податковій системі саме зворотний зв'язок контролюючих органів і платників є основною умовою повного й

успішного виконання завдань управління, а основним інструментом цього зв'язку є контроль [48].

Вирішити проблему зворотного зв'язку, тобто постійного нагляду за результатами діяльності платника та виконання ним податкового законодавства і залежно від цього приймання рішення в оподаткуванні, можливо тільки за умов автоматизації функції контролю. Шляхом автоматизації процесу податкового контролю можна розв'язати чимало проблем, пов'язаних з ухиленням та уникненням від оподаткування. Для цього необхідно вирішити завдання зі створення електронних імітаційних моделей і моделюючих систем для прогнозування надходжень до держбюджету податків і визначення впливу окремих факторів (час, зміни податкового законодавства, інфляція) і формування таких повноцінних автоматизованих систем:

- електронного моніторингу макроекономічних показників держави для встановлення математичної залежності між ними й визначення їх впливу на податкові надходження до держбюджету;
- електронної звітності платників податків;
- фінансового контролю та електронного аудиту (облік платників податків, збір інформації, аналіз фінансово-господарської діяльності підприємств – платників податків, нарахування податків, контроль і аналіз своєчасного та повного надходження податків і платежів з метою забезпечення виконання надходжень до бюджетів усіх рівнів) [16, с. 154-156].

В Україні більш швидкому і всеохоплюючому впровадженню електронної звітності заважають соціально-психологічні фактори: звички бухгалтерів до традиційного способу подання звітності, їх страх перед невідомістю (нове програмне забезпечення, шифрування підписів і печатки підприємства), а також небажання витратити зайві гроші та час або просто їх відсутність. Вплив зазначених факторів можна значно знизити та ліквідувати, якщо керівництво і бухгалтери підприємств отримають вичерпну інформацію про переваги подання електронної звітності, повний перелік дій для переходу на електронну звітність та вартість такого переходу [59].

З боку органів податкової служби подання платниками податків звітності в електронному вигляді забезпечить всебічний контроль за діяльністю підприємств, а також дасть змогу підвищити ефективність формування звітності, мінімізувати кількість документальних перевірок платників.

Тому, для поглибленого здійснення камерального аналізу і відбору платників податків потрібне вдосконалення програмного забезпечення податкових органів. У програмному забезпеченні використовується не зовсім досконале введення критеріїв відбору платників податків, не враховується галузева специфіка платників податків, з співставленням показників звітності з граничними показниками для даної галузі; відсутня єдина державна інформаційна база даних про платників податків, яка включає в себе, крім інформаційного масиву даних про платників в податкових органах, зовнішню інформацію.

Таким чином, важливою основою раціонального відбору платників податків для проведення ефективних виїзних податкових перевірок є створення, в першу чергу, постійно оновлюючої єдиної державної інформаційної бази даних про платників податків.

Така база даних повинна включати в себе як внутрішню, так і зовнішню інформацію про платників податків.

До внутрішньої інформації можна було б віднести інформацію, отриману про платника податків податковим органом в процесі здійснення податкового контролю, а саме: при взятті на облік (установчі документи, розмір статутного капіталу, наявність філій, відокремлених підрозділів, майна, рахунків в кредитних установах); при здійсненні камеральних перевірок (податкові декларації, бухгалтерська звітність, податкові пільги, порушення термінів подачі документів і сплати податків); про наявність недоїмки, про повноту і своєчасність надходження податків, наданих відстрочення та розстрочення платежів до бюджету, про повернення з бюджету заявлених сум податкових платежів; про результати проведених раніше виїзних податкових перевірок платників податків.

Зовнішня інформація могла б включати інформацію, отриману податковими органами про платників податків від інших контролюючих, а також правоохоронних органів, банків, нотаріальних контор, органів державного управління і місцевого самоврядування, засобів масової інформації, фізичних і юридичних осіб. Як показує практика, така інформація може також прямо або частково свідчити про порушення законодавства про податки і збори.

Крім того, створення, формування і функціонування єдиної державної інформаційної бази даних про платників податків повинно обов'язково відповідати наступним умовам:

- збір, обробку та оновлення всієї інформації, що надходить до податкових органів, необхідно здійснювати безперервно;
- інформація повинна бути систематизованою в такому порядку, який би оптимально забезпечував вибірку окремих категорій платників податків по заданих параметрах, з метою проведення порівняльного доперевірочного аналізу по аналогічних платниках податків;
- інформація повинна бути достовірною і максимально повною для відбору платників податків в цілях проведення ефективної виїзної податкової перевірки.

Створення єдиної державної інформаційної бази даних про платників податків, а також забезпечення високого рівня інформатизації податкових органів дозволило б значно спростити форму проведення камеральної перевірки з однієї сторони, і на основі глибокого автоматизованого камерального аналізу, з другої сторони – забезпечити ефективний відбір платників податків для проведення виїзної податкової перевірки [3].

Одним з важливих питань удосконалення податкового контролю є послідовність використання прийомів та способів перевірки господарських операцій в процесі контролю. В наукових джерелах це питання практично не висвітлено. В результаті на практиці він вирішується по-різному [48]. Більшість підприємців вважають, що процедури перевірок є дуже складними. Сьогоднішня система перевірок побудована таким чином, що перевірки

проводяться часто і тривають занадто довго. Для проведення перевірок залучаються великі трудові та фінансові ресурси. Багато підприємців вважають вимоги, що висуваються під час перевірок незрозумілими, а тому не згодні з фінансовими санкціями, штрафами, які накладаються на них. Дуже часто для того, щоб уникнути непорозумінь та негативних наслідків перевірки підприємці змушені платити неофіційні платежі [42, с. 60].

Найбільш поширений такий порядок податкового контролю, коли спочатку перевіряються документи та облікові дані, а потім здійснюється аналіз показників господарської діяльності підприємства. Це не дозволяє з самого початку перевірки всебічно перевірити господарську діяльність. В результаті перевірка документів на підприємстві здійснюється з відривом від реальної дійсності. Для посилення контролю за правильністю та достовірністю господарських операцій доцільно ще на початку перевірки проаналізувати основні показники господарської діяльності підприємства, а потім здійснювати перевірку господарських операцій за документами первинної звітності. Це дозволяє глибше вивчити усі питання господарської діяльності та розкрити ріст показників [48].

Потрібно також запровадити постійний обмін інформацією між контролюючими органами та платниками податків, а саме за допомогою введення громадського контролю за діяльністю контролюючих органів, законодавчого закріплення обов'язковості публікацій в Інтернеті інформації про порядок здійснення перевірок, права і обов'язки сторін і результати перевірок, надання платникам податків безкоштовних консультацій саме з питань проведення перевірок, створення єдиної інформаційної бази про перевірки. Це сприятиме дотриманню законодавства всіма сторонами процесу проведення перевірок.

Позитивним кроком у роботі податкових органів є те, що на сьогодні не плануються суми нарахувань і штрафів, а також кількість відкритих кримінальних справ, справ щодо передання до суду, також не розголошується інформація щодо арештів підприємців. Істотною проблемою є інколи

формальне ставлення податківців до своєї роботи, де самі контролери не зважають на цілі, заради яких вони проводять перевірки, а підприємці не беруть до уваги того, чому ті чи інші вимоги існують.

У більшості країн світу поштовхом до реформування системи перевірок стала надмірна їх вартість, що у свою чергу є тягарем для економіки. Наголос робиться на спрощенні й впорядкуванні процедур контролю. Дуже важливим питанням є проведення навчань персоналу контролюючих органів, вчасне інформування підприємців щодо змін у податковому законодавстві, запровадження стратегічного планування в інспекціях. Одним з основних принципів в області реформи діяльності контролюючих органів став би перехід від системи накладення покарань за допущені правопорушення до системи забезпечення дотримання встановлених законодавством вимог [42, с. 61].

Впровадження непрямих методів у практику роботи контролюючих органів України є дуже актуальною проблемою сьогодення через безперервне зростання тіньового сектору, обсяги якого за різними оцінками становлять від 35 до 50 % ВВП. Але, як не дивно, перешкодою в цьому напрямі стає вітчизняне податкове законодавство. Хоча податкове законодавство багатьох країн взагалі не передбачає методів визначення об'єкта оподаткування, проте дозволяє збирати будь-яку інформацію щодо такого визначення. Однак судами вважаються чинними визначення об'єкта і непрямими методами [6, с. 47-56]. Наприклад, у Німеччині законодавство санкціонує використання зазначених методів та наявна в даній державі судова практика про беззастережність визнання судами доказів встановлення розміру бази оподаткування, обґрунтованих на застосуванні непрямих методів при проведенні документальних перевірок платників податків.

На відміну від більшості країн, до прийняття Податкового кодексу у податковому законодавстві України було зафіксовано використання непрямих методів. Зокрема у ст. 4 Закону України № 2181-III від 21.12.2000р. «Про погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» були вказані обставини, які були підставою для

визначення податкових зобов'язань за непрямими методами, а також загальні правові засади і процедурні моменти застосування таких методів [21]. Методика визначення сум податкових зобов'язань за непрямими методами була визначена Постановою КМУ № 697 від 27.05.02 р. [46]. Ще детальніше вказані питання регламентувалися Наказом ДПАУ від 5.07.02 р. № 312 «Про затвердження методичних рекомендацій визначення сум податкових зобов'язань за непрямими методами» [30]. Але неврегульованим залишалось питання щодо законодавчого затвердження методики визначення суми податкових зобов'язань за непрямими методами, тому вона так і не набула практичної дії.

Податковий кодекс України взагалі не передбачає застосування непрямих методів податкового контролю і визначає податковою тільки інформацію, отриману з офіційних джерел.

Права контролюючих органів щодо можливості використання додаткової інформації для визначення об'єкта оподаткування Податковий кодекс суттєво обмежив порівняно із вже недіючою статтею 11 Закону України «Про державну податкову службу», де було вказано, що податкові органи мають право одержувати безкоштовно від підприємств, установ, організацій, в тому числі НБУ та його установ, комерційних банків та інших фінансово-кредитних установ і від громадян – суб'єктів підприємницької діяльності довідки, копії документів про фінансово-господарську діяльність, про отримані доходи і видатки підприємств, установ та організацій, незалежно від форм власності, та громадян про розрахункові, валютні та інші рахунки, інформацію про наявність та обіг коштів на цих рахунках, у тому числі про ненадходження у встановлені терміни валютної виручки від суб'єктів підприємницької діяльності, іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, інших платежів у порядку, визначеному законодавством, входити у будь-які інформаційні системи, зокрема комп'ютерні, для визначення об'єкта оподаткування. Зараз контролюючі органи мають право «одержувати безоплатно від платників податків, а також від установ Національного банку України, комерційних

банків та інших фінансових установ довідки, у порядку встановленому Законом України «Про банки і банківську діяльність» та ПКУ, довідки та/або копії документів про наявність банківських рахунків, а на підставі рішення суду – інформацію про обсяг та обіг коштів на рахунках, у тому числі про ненадходження у встановлені терміни валютної виручки від суб'єктів підприємницької діяльності» [41]. Різниця дуже суттєва.

Тут вважаємо за доцільне зауважити, що за допомогою прямих методів податкові органи перевіряють не фактично здійснені операції, а тільки офіційну звітність, а точніше – помилки бухгалтерів, але ж зрозуміло, що приховування об'єктів оподаткування здійснюється поза бухгалтерським і податковим обліком. Через те, що податкове законодавство визначає тільки відповідно оформлену офіційну документацію як підставу для складання актів документальних перевірок, майже половина з них проводиться марно. Тому в Податковому кодексі та Законі України «Про державну податкову службу» необхідно зазначити підстави для використання податковими органами непрямих методів податкового контролю. Наступним кроком для ефективного застосування непрямих методів вважаємо вирішення проблеми використання інформації, отриманої в процесі застосування непрямих методів, в якості підстави для складання акту перевірки і, відповідно, застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства. Взагалі, при проведенні податкових перевірок за наявності певних підстав можна поєднувати застосування прямих і непрямих методів, що повинно підвищити якість та ефективність податкового контролю через охоплення більшої сфери джерел інформації, пов'язаної з нарахуванням та сплатою податків [12].

Досвід розвинених країн світу переконливо свідчить, що затрати на забезпечення оптимального рівня свідомості, яка спрямована на добровільну сплату податкових платежів, значно нижчі від затрат на забезпечення примусового адміністрування податків. Так, наприклад, у Сполучених Штатах Америки 90 % усіх податкових платежів сплачуються добровільно.

Стосовно податкової культури вітчизняних платників податків, то її низький рівень зумовлений насамперед постійними та численними змінами в податковому законодавстві, з одного боку, і відсутністю завчасної поінформованості платників про очікувані податкові зміни, – з іншого. Статистика розгляду податкових правопорушень свідчить, що велика кількість зареєстрованих правопорушень у сфері оподаткування були вчинені не з корисливих мотивів та з метою ухилення від сплати податків, а через непоінформованість платників податків заздалегідь про майбутні зміни у податковому законодавстві. До інших причин вчинення платниками податків податкових правопорушень належать: відсутність розуміння відповідних положень законодавства, існування протиріч та колізій між окремими нормами податкових законів.

Треба додати, що однією з причин, яка сприяє виникненню конфліктів між платниками податків та контролюючими органами у сфері оподаткування, є також мотивація роботи останніх, яку можна сформулювати у вигляді тези «взяти максимальні гроші сьогодні за будь-яку ціну», а ефективність їх роботи визначається кількістю та обсягами штрафів.

Така мотивація роботи контролюючих органів у сфері оподаткування і відповідне оцінювання рівня ефективності їх роботи (кількість штрафних санкцій за результатами здійснених перевірок), а також процедури та правила їх діяльності не відповідають сучасному стану, а тим більше перспективам економічного розвитку, оскільки не тільки не сприяють налагодженню партнерських взаємин з платниками податків, а, навпаки, породжують і стимулюють численні конфлікти [2].

Організація роботи податкових органів повинна базуватися на таких принципах:

- неупереджене ставлення до платників податків та забезпечення максимального рівня сервісу під час їх обслуговування;
- максимальна автоматизація процесів адміністрування податків;

- застосування адекватних заходів до суб'єктів господарської діяльності, що ухиляються від сплати податків;
- забезпечення своєчасності реагування на податкову поведінку платників податків;
- класифікація платників податків за податковою поведінкою [42, с. 65].

Аналіз джерел надходження коштів до бюджету показує, що понад 60 % загальної суми сплачують лише 10 % від загальної кількості зареєстрованих платників податків – юридичних осіб. Водночас втрати бюджету у формі недоїмки з податків і зборів (обов'язкових платежів) по цих платниках податків також становлять від 60 до 70 % [13; с. 104]. Необхідність врахування особливої ролі великих платників податків в економічному й соціальному житті країни є одним із головних чинників, які стимулювали пошуки нових форм роботи контролюючих органів із цією категорією платників податків.

До важливих заходів підвищення ефективності податкового контролю необхідно також віднести подальше вдосконалення ризикоорієнтованої системи адміністрування податків. Насамперед, це створення єдиної бази податкових порушень як узагальнення результатів контролю, що дозволить здійснити систематизацію недоліків податкового законодавства та порушень суб'єктами господарювання його норм у процесі господарської діяльності, схем ухилення від оподаткування, загальних критеріїв, що можуть вказувати на наявність таких порушень. Такий підхід дасть можливість працівникам податкових органів зосередити увагу на злісних неплатниках податків та на визначенні основних індикаторів відбору платників для перевірки [57].

Вивчення досвіду організації податкового контролю в зарубіжних країнах показало, що найбільшу ефективність у сучасних умовах забезпечує створення спеціалізованих інспекцій, на які покладається супровід цієї категорії платників податків. При цьому ефект досягається не за рахунок посилення тиску на платників, а за рахунок формування нової системи взаємовідносин, за якої забезпечується індивідуальний підхід до кожного великого платника податків.

У цілому концепція роботи з цією категорією платників базується на новій філософії партнерських відносин між податківцями і платниками, яка здатна значною мірою змінити ставлення суспільства до сплати податків, поліпшити стан дотримання податкової дисципліни [8].

Таким чином, заходи щодо вдосконалення податкового контролю, повинні бути спрямовані на покращення поведінки платників податків і, таким чином, збільшення суми сплачених податків і зборів внаслідок зменшення фактів ухилення від оподаткування.

Висновки до розділу 3

Будь-якій країні світу ніколи не вдавалося повністю зібрати податки зі свого населення. Про це свідчить створення спеціальних органів, основною функцією яких є контроль у галузі податкового законодавства. Проте наповнення бюджету в більшій мірі залежить від менталітету населення та чітко визначених норм.

Оцінка роботи підрозділів і працівників податкової служби зарубіжних країн здійснюється на базі чітких критеріїв, що сприяє підвищенню ефективності податкового контролю. Найбільша увага при цьому приділяється профілактиці податкових правопорушень, а не застосуванню санкцій. Податковий контроль в зарубіжних країнах спрямований на дотримання податкового законодавства, зменшення фактів його порушення, максимізацію податкових надходжень до бюджету за рахунок зменшення кількості незаконопослушних платників податків.

Вивчення досвіду організації податкового контролю в зарубіжних країнах показало, що найбільшу ефективність у сучасних умовах забезпечує створення спеціалізованих інспекцій, на які покладається супровід платників податків. При цьому ефект досягається не за рахунок посилення тиску на платників, а за рахунок формування нової системи взаємовідносин, за якої забезпечується індивідуальний підхід до кожного платника податків.

ВИСНОВКИ

Для належного функціонування податкової служби необхідне ефективне здійснення податкового контролю, як одного з основних завдань у її діяльності.

Податковий контроль – це система заходів уповноважених органів за дотриманням платниками податків і зборів, податковими агентами правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів до бюджету, виявлення порушень податкового законодавства, попередження та запобігання їх виникненню у майбутньому.

Існує досить багато визначень податкового контролю. Їхнє розмаїття зумовлене двома факторами: по-перше, платники податків зацікавлені в створенні такого механізму податкового контролю, який би не ускладнював їх фінансово-господарської діяльності; по-друге, держава зацікавлена в забезпеченні повного та своєчасного надходження грошових коштів до публічних грошових фондів.

Загалом, податковий контроль повинен бути спрямований не на збільшення сум донарахувань за результатами проведених перевірок суб'єктів підприємницької діяльності і констатації порушень податкового законодавства, а на вивчення причинно-наслідкових зв'язків виявлених порушень, розробку конкретних пропозицій і заходів по удосконаленню податкового законодавства і переходу від примусового стягнення податків і зборів до добровільного виконання податкових зобов'язань перед державою як юридичними так і фізичними особами.

Проведений аналіз практики здійснення податкового контролю дозволяє зробити такий висновок, що у вітчизняній практиці документальних перевірок платників податків існує пряма залежність між кількістю випадків виявлених порушень податкового законодавства та кількістю проведених перевірок.

У 2013 році практично по усіх аналізованих нами показниках, за наслідками документальних перевірок платників податків – юридичних осіб щодо сплати податку з доходів найманих працівників, документальних

перевірок громадян, документальних перевірок платників податків – фізичних осіб – СПД, а також документальних перевірок платників податків – суб'єктів господарювання у сфері зовнішньоекономічної діяльності відбувся значний приріст по відношенню до 2011 року. Враховуючи той факт, що суттєвий приріст сум додатково нарахованих платежів при одночасно стабільній кількості платників податків відбувся завдяки підвищенню інтенсивності праці контролюючих органів в ході проведення податкового аудиту. І стимулом для цього, стала надзвичайно гостра потреба у забезпеченні дохідної частини бюджету.

Вітчизняні заходи податкового контролю не завжди дають очікуваний результат. Така практика протидії не є ефективною, оскільки:

- кількість фактів ухилення від сплати податків залишається на високому рівні;
- податкова дисципліна платників не покращується;
- за податковими органами залишається статус контрольно-репресивного органу, а тому не покращуються відносини між контролюючими органами і платниками податків;
- попередження фактів ухилення від сплати податків знаходиться на дуже низькому рівні, так як основна увага приділяється перевіркам. А тому – не виконується основна функція податкового контролю – попередження податкових правопорушень і недопущення їх виникнення в майбутньому.

Такі основні недоліки потребують усунення. Заходи щодо вдосконалення податкового контролю повинні в першу чергу бути спрямованими на покращення процедури попередження фактів порушення податкового законодавства (ухилення від сплати податків зокрема), а не збільшення кількості податкових перевірок та ускладнення її процедури.

В сучасних умовах повинна бути створена така податкова служба, яка б стимулювала економічний розвиток в Україні, що означає зниження податкового тиску з метою дотримання податкового законодавства платниками

податків та підвищення надходжень на основі добровільності; забезпечення стабільних надходжень до бюджетів усіх рівнів, встановлення прозорих, підзвітних та неупереджених зв'язків між контролюючими органами та суспільством, запровадження партнерських відносин із платниками податків. Основним принципом роботи має стати налагодження партнерства між державою й підприємцем, щоб міцніли довіра й взаєморозуміння між податковим працівником і платником податків. З урахуванням міжнародного досвіду організаційної побудови податкових органів автором пропонується така структура, при якій податкова служба входить до Міністерства фінансів та мала б у своєму складі митні підрозділи та податкову міліцію (поліцію). З цією метою пропонується змінити систему управління Державної податкової служби України та Державної митної служби України та підпорядкувати їх Міністерству фінансів України.

Враховуючи вище вказане, слід відмітити основні напрямки вдосконалення податкового контролю в системі протидії ухиленню від оподаткування:

- вдосконалення правової бази діяльності контролюючих органів та забезпечення балансу прав, обов'язків і відповідальності всіх учасників податкових відносин;
- налагодження системи інформаційної взаємодії контролюючих органів з іншими органами, банками, біржами (надходження даних в онлайн-режимі, що матиме обмежений доступ);
- запровадження сучасних технологій податкового сервісу в контрольній-перевірочній роботі;
- підвищення кваліфікаційного рівня працівників податкових органів;
- змінити пріоритети контролю із суто фіскального напрямку на безпосереднє обслуговування платників податків;
- з метою підвищення відповідальності за достатньо поширене за останній час «фіктивне підприємництво», ввести в чинне законодавство визначення термінів «фіктивна фірма (підприємство)» та трактування змісту таких протиправних дій.

Список використаних джерел

1. FATCA – Закон о налоговом соответствии иностранных счетов [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mscis.moorestephens.com/FATCA.aspx>
2. Безпалько І. Р. Удосконалення взаємин платників податків із податковими органами / І. Р. Безпалько [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/19_2/140_Bezpalko_19_2.pdf
3. Берсенева Л. П. К вопросу о совершенствовании камерального анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков / Л. П. Берсенева [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vsau.ru/files/41/e5852879dd2df9a25cf37dd73f5c45.pdf>
4. Бечко П.К. Податковий менеджмент: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П.К. Бечко, Н.В. Лиса. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.
5. Большой бухгалтерский словарь / [под ред. А.Н. Азрилияна]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
6. Борейко С.К. Опыт налогообложения в зарубежных странах / С.К. Борейко, Н.Ю. Яськова, Е.П. Жукова // Экономика строительства. – 1998. – №9. – С. 85-98.
7. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
8. Бухарев В. Ми за партнерські відносини бізнесу та влади / В. Бухарев // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 40. – С. 6–7.
9. Вісник Міністерства доходів і зборів України. – № 27-28. – 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/5726>
10. Вісник Міністерства доходів і зборів України. – № 41. – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ru/news/id/925>
11. Вісник Хмельницького національного університету. – № 4. – 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2012_4_3/239-245.pdf

12. Воронкова О. М. Особливості податкового контролю в умовах дії Податкового кодексу України: форми та методи реалізації / О. М. Воронкова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2012_2/239.pdf
13. Германова О. Пліч-о-пліч із платниками / О. Германова // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 35. – С. 9.
14. Горизонтальний моніторинг – новий сервіс сумлінних платників податків // Вісник Міністерства доходів і зборів. – № 13. – 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/1309>
15. Гостева М. Налоговое администрирование и налоговый контроль // Финансовая газета. – 2007. – № 23.
16. Данилишин Б. М. Державна підтримка та податкове регулювання підприємницької діяльності в Україні: монографія / Б. М. Данилишин, О. М. Кондрашов. – Донецьк: ТОВ «Юго-Восток, ЛТД», 2010. – 296 с.
17. Денищенко М. Н. Содержание налогового администрирования, его формы и методы / М. Н. Денищенко // Сборник научных трудов СевКавГТУ «Экономика». – 2005. – №1. – С. 5.
18. Єгарміна В. Д. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування / В. Д. Єгарміна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/e-journals/znpnudps/2011_1/pdf/11yvdpoa.pdf
19. Жигаленко О. В. Ефективність податкового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит / О. В. Жигаленко. – К., 2009. – 24 с.
20. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
21. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2181-14>

22. Класифікація податкових ризиків і завдання податкового ризик-менеджменту в умовах невизначеності Головач Т.В., Швирид В.В., Грінвак О.В.
23. Кучер С. В. Особливості здійснення податкового контролю за нарахуванням та сплатою податку на прибуток / С. В. Кучер // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 2 (56) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_2_1/24.pdf
24. Кучеров И. И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин. – М.: АО «Центр ЮрИнфоР». – 2001. – 256 с.
25. Лебедзевич Я. В. Теоретико-організаційні засади податкового контролю / Я. В. Лебедзевич [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_2/73.pdf
26. Литвинчук І. В. Податковий контроль: напрями удосконалення / І. В. Литвинчук, Н. М. Бурківська // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_2/43.pdf
27. 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.
28. Методичні рекомендації щодо проведення документальних перевірок юридичних осіб, документування виявлених порушень та оформлення їх результатів
29. Міністерство доходів і зборів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minrd.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_/2011-povidomlenia-modernizatsia/59344.html
30. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження методичних рекомендацій визначення сум податкових зобов'язань за непрямыми методами» від 05.07.02 р. № 312 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI5296.html

31. Наказ Державної податкової служби від 27.06.12 № 553 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/3964-553.html>
32. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів» від 09.12.11 р. № 1588 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11>
33. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 № 166-3 (станом на 17.11.2011) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tamby.info/kodeks/nk.htm>
34. Налоговый кодекс РФ от 31.07.1998 № 146-ФЗ (станом на 17.11.2011) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nalkodeks.ru>
35. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3-ох томах / кол. авторів [заг. редакція М. Я. Азарова]. – К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – Т.1. – 662с.
36. Нестеров Г. Г. Налоговый контроль: учеб. пособ. / Г. Г. Нестеров, Н. А. Попонова, А. В. Терзиди. – М.: Эксмо. – 2009. – 384 с.
37. Нестеров Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит / Г. Г. Нестеров. – М., 2009. – 26 с.
38. Овчинников Г.В. Система государственного контроля за соблюдением налоговой дисциплины: дис. Канд. Экон. Наук. – М. – 2004.
39. Ожегов С. И. Словарь русского языка / С. И. Ожегов [под ред. Н. Ю. Шведовой]. – М.: Рус. яз. – 1985. – 1018 с.
40. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації): посіб./ В. А. Онищенко. – К.: Ред. журн. «Вісник податкової служби України». – 2002. – 432 с.

41. Податковий кодекс України від 2.12.2010 № 2755-VI (станом на 18.12.2011) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
42. Податковий контроль: [підручник]/ П.Ю. Буряк, Б.А. Карпінський, Н.С. Залуцька, В.З. Білінський. – К.: «Хай-Тек Прес». – 2007. – 608 с.
43. Податковий менеджмент: [підручник]/ Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, А.Я. Кізима, В.В. Карпова. – К.: Знання. – 2008. – 525 с.
44. Попова Л. В. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие / Л. В. Попова, И. А. Дрожжина, Б. Г. Маслов. – М.: Дело и Сервис. – 2008. – 368 с.
45. Попонова Н. А. Об особенностях налогового контроля в развитых странах / Н. А. Попонова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://elibrary.finec.ru/materials_files/370618719.pdf
46. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Методики визначення Сум податкових зобов'язань за непрямими методами» від 27.05.02 № 697 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/697-2002-%D0%BF>.
47. Пухальська Г. В. Податковий контроль в Україні в контексті проекту Податкового кодексу / Г. В. Пухальська, Т. В. Литвинчук // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchnu_ekon/2010_5_3/44puh.pdf
48. Сидоренко Т. О. Вдосконалення механізму здійснення податкового контролю в Україні / Т. О. Сидоренко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/e-journals/znpnudps/2010_2/pdf/10stoitu.pdf
49. Соловійова Ю. О. Деякі питання організації податкового контролю у країнах світу / Ю. О. Соловійова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Uproz/2012_2/u1202but.pdf

50. Соловйова Ю. О. Еволюція податкового контролю / Ю. О. Соловйова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_gum/dip/2010_48/4-11.pdf
51. Спирина Л.В. Государственный предварительный налоговый контроль: сущность и функции: Вестник ПАГС. – 2010.
52. Толковый словарь аудиторских, налоговых и бюджетных терминов / [под ред. Н.Г. Сычева, В.В. Ильина]. – М.: Финансы и статистика. – 2001. – 272 с.
53. Французов Д. В. Организация налогового контроля в системе государственного регулирования: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.05 – экономика и управление народным хозяйством / Д. В. Французов. – М. – 2008. – 73 с.
54. Чайковская Н.В. Теоретические основы развития налогового контроля в системе налогового администрирования/ Н.В. Чайковская// Известия Юго-Западного государственного университета. – 2012. – №1. – С. 158-165
55. Черномордов Л. И. Организационно-правовые методы и формы осуществления налогового контроля / Л. И. Черномордов // Культура народов Причерноморья. Серия экономическая. – 2008. – № 144. – С. 57-61.
56. Чухнина Г.Я. Выездная налоговая проверка как форма налогового контроля Вестник Вол ГУ. – №8. –2004.
57. Шавло І.: Податковий контроль у системі податкового адміністрування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: 4_04_17_18_kampodilsk/sekcija_6_2014_04_17_18/podatkovij_kontrol_u_sistemi_podatkovogo_administruvannja/56-1-0-921
58. Шевчук О. А. Податковий контроль: сутнісно-змістовні характеристики / О. А. Шевчук // Экономика Крыма. – 2011. – № 1 (134) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://science.crimea.edu/zapiski/djvu_econom/2011/econ_1_2011/1_2011.pdf
59. Шуляренко С. М. Запровадження електронної звітності на підприємствах України / С. М. Шуляренко, Є. Л. Шкурко [Електронний ресурс]. – Режим

доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/natural/Vodt/2009_10/15_Zaprovadzhenna_elektronnoi_zvitnosti_.pdf

60. Яковенко О. О. Адміністративно-правові засади реалізації контролю у сфері оподаткування як функції управління: дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / О. О. Яковенко. – К. – 2007. – 208 с.