

ЧОРНОМОРСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ПЕТРА МОГИЛИ  
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ  
ТА АДМІНІСТРУВАННЯ  
Кафедра публічного управління та адміністрування

«Допущено до захисту»  
Завідувач кафедри публічного  
управління та адміністрування  
\_\_\_\_\_ О.Н.Євтушенко  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ року

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**  
на здобуття ступеня вищої освіти  
магістр

на тему:  
**ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ТА ШЛЯХИ ЙОГО  
ВДОСКОНАЛЕННЯ**

Керівник: кандидат політичних наук, доцент  
Громадська Наталя Анатоліївна

Рецензент: доктор політичних наук, професор  
Євтушенко Олександр Никифорович

Виконала: студентка 637-з групи  
Кашпур Олена Геннадіївна

Спеціальності: 281 «Публічне управління та  
адміністрування»

ОПП: «Публічне управління та  
адміністрування»

м. Миколаїв – 2024 рік

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮЮЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ.....	8
1.1. Сутність, завдання, форми податкового контролю.....	8
1.2. Особливості використання податкового контролю в зарубіжних країнах.....	18
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮЮЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ.....	29
2.1. Характеристика заходів податкового контролю.....	29
2.2. Особливості контролюючої діяльності податкових органів.....	39
РОЗДІЛ 3. ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ.....	48
3.1. Основні проблеми податкового контролю.....	48
3.2. Рекомендації щодо вдосконалення податкового контролю.....	57
ВИСНОВКИ.....	70
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	75

## ВСТУП

**Актуальність дослідження.** У сучасному світі фінанси є обов'язковою частиною ринкових взаємовідносин й найважливішим інструментом регулювання економіки. «Здорова» фінансова система країни є обов'язковою умовою політичної та економічної стабільності суспільства та держави. Будь-які збої у фінансовій сфері: незбалансованість державного бюджету, порушення у платіжній системі тощо – відбиваються на добробуті країни та населення. Тому в умовах фінансово-економічних негараздів особливої актуальності набувають питання фінансової безпеки держави. Податкова сфера є найбільш значущою частиною фінансової системи, отже забезпечення податкової безпеки стає вагомим завданням збереження фінансової та національної безпеки в цілому. Саме тому на сьогодні важливим правилом існування кожної держави є ясно організована система оподаткування. Від продуктивності податкових органів залежить становище бюджету, отже, і добробут країни, регіону, територій та громад. Тому формування продуктивної системи контролю за податковими доходами до бюджетної системи країни, включено до ряду основних завдань державної політики. Розробка міцної фінансової системи є просто немислимою без будівництва ефективної системи податкового контролю, яка має забезпечити фінансові потреби країни за допомогою дотримання прав та обов'язків платників податків. З метою забезпечення таких функцій було сформовано податкові органи покликані здійснювати контролюючі функції.

Податковий контроль – є основним способом нагляду за виконанням обов'язків щодо сплати до бюджету податків. Мета податкового контролю – це попередження та виявлення податкових правопорушень, а ще притягнення до відповідальності осіб, які порушили законодавство щодо податків та зборів. Від якісної та правильної організації податкової служби, ефективного здійснення

податкового контролю, залежить успішний результат подальшого вдосконалення ринкової економіки та сталого розвитку держави.

Актуальність проблематики у сфері податкового контролю важко переоцінити. Вагома роль та значення податків під час процесів формування фінансових ресурсів держави визначає суттєву роль здійснення податкового контролю в системі загального фінансового контролю в державі. Крім того здійснення ефективного податкового контролю – це необхідна передумова ефективного функціонування всієї державної податкової системи. За відсутності здійснення саме такого ефективного податкового контролю досить важко буде розраховувати на те, що платники податків самостійно та своєчасно почнуть сплачувати податки та збори, що в свою чергу, може поставити під загрозу національну безпеку держави.

Зазначені вище проблеми свідчать про актуальність виявлення шляхів удосконалення організації податкового контролю, що будуть спрямовані на підвищення ефективності контролюючої діяльності податкових органів.

Дослідженню питань соціально-економічного змісту, основ побудови та механізмів функціонування податків та податкової системи загалом присвячено фундаментальні праці представників наукової думки: Н. Маринів, А. Овчаренко, В. Пухальський, В. Теремецький, З. Варналій, О. Жигаленко та ін. Значний внесок в обґрунтування теоретичних та методичних засад організації податкового контролю, внесли такі дослідники як: І. Безпалько, Д. Вінцова, Т. Голоядова, П. Латковський, В. Корецька-Гармаш, Н. Раєвська, Л. Янчева, Т. Наумова, І. Нестеренко, Н. Акімова, Т. Мисник та ін. В той же час, все ще є відсутніми роботи, що спрямовані на вивчення основних проблем організації податкового контролю з точки зору комплексного характеру щодо поглядів на обґрунтування теоретичних основ і методичних аспектів підвищення ефективності саме такого контролю в умовах сьогодення. Також недостатньо уваги все ще приділяється питанням розроблення основних критеріїв (показників) оцінювання ефективності діяльності податкових органів та проблем належної організації податкового контролю на всіх рівнях в державі.

Незавершеність теоретичного та методичного опрацювання проблем щодо покращення рівня ефективності податкового контролю та їх суттєва наукова значущість за нинішніх умов обумовлюють необхідність продовжувати наукові дослідження у цій сфері.

Нормативна база дослідження представлена нормами Конституції й законів України, міжнародно-правовими нормативно-правовими актами, указами Президента України, постановами Кабінету Міністрів України та відомчими нормативними актами, що регламентують питання діяльності податкових органів в цілому та здійснення податного контролю зокрема.

Емпіричну базу дослідження становлять статистичні й аналітичні матеріали регламентації процесів податкового контролю, котрі мають позитивний досвід.

**Об'єкт дослідження** – податковий контроль, зокрема система взаємовідносин податкових органів з платниками податків, у процесі яких утворюються фінансові фонди держави та муніципальних утворень.

**Предмет дослідження** – теоретичні та практичні проблеми підвищення ефективності податкового контролю в умовах сьогодення.

**Мета дослідження** – теоретичне обґрунтування напрямів та розробка практичних рекомендацій щодо підвищення рівня ефективності здійснення податкового контролю на сучасному етапі.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі **завдання**:

- вивчити сутність, завдання податкового контролю та проаналізувати його основні форми;
- охарактеризувати основні заходи податкового контролю;
- виокремити основні проблеми у контрольній діяльності податкових органів;
- розглянути інструмент покращення податкового контролю, запропонувати рекомендації щодо вирішення виділених проблем.

**Методи дослідження.** Під час здійснення дослідження було використано цілу низку загальнонаукових методів дослідження (спостереження, логічного

та структурно-функціонального аналізу, економічного аналізу, комплексності, аналогії), та спеціальних прийомів та процедур (порівняння й узагальнення, вибірки й угруповання). В роботі також було використано формально-логічний метод наукового пізнання, за допомогою якого було виявлено основні недоліки понятійного апарату податкового контролю. За допомогою методів класифікації, групування й системно-структурного аналізу, що використовувалися для характеристики основних принципів, форм і методів податкового контролю, а також під час аналізу організації податкового контролю в сфері оподаткування. За допомогою статистичного методу, методу узагальнення було визначено основні шляхи вдосконалення податкового контролю. Використання соціологічного методу дозволило ґрунтовно дослідити особливості сутності та особливостей прямих і непрямих податків, а також призначення й особливостей податкового контролю щодо сплати саме таких податків. Для формування пропозицій щодо вдосконалення шляхів здійснення податкового контролю в досліджуваній сфері використовувався метод документального аналізу.

**Наукова новизна** спрямована на розкриття сутності, головних завдань, основних форм податкового контролю, на аналіз основ здійснення податковими органами повноважень у сфері податкового контролю, на розгляд історичного аспекту, на характеристику важливих заходів податкового контролю та на дослідження нормативно-правової бази у межах діяльності податкових органів; розглянуто основні методи та підходи щодо оцінки ефективності податкового контролю, запропоновано шляхи вирішення виявлених проблем з метою вдосконалення податкового контролю.

**Практичне значення отриманих результатів** полягає у розробленні конкретних пропозицій та практичних рекомендацій щодо усунення наявних проблем податкового контролю та покращення контролюючої діяльності податкових органів, що можуть бути використані під час процесів подальшого вдосконалення податкового законодавства та практичній професійній діяльності податкових органів. Обґрунтовані автором рекомендації можуть

значно підвищити ефективність контролюючої діяльності податкових органів на регіональному та місцевому рівні.

Результати дослідження можуть бути використані у навчальному процесі при підготовці курсів та спецкурсів з проблем місцевого самоврядування та публічного управління в Україні, зокрема, при підготовці курсів «Управління фінансовими ресурсами», «Податкова політика» тощо.

**Структура дослідження.** Специфіка теми, сформульовані мета і завдання визначили послідовність викладення матеріалу і структуру роботи. Робота загальним обсягом 83 сторінки, складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮЮЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ

### 1.1. Сутність, завдання, форми податкового контролю

Сучасна держава працює за принципом управління та підпорядкування. Будь то монарх, президент, чи парламент, яким підпорядковуються органи державної влади чи будь то податкова інспекція, припис якої юридична особа має виконати вчасно. Державне управління є складним процесом діяльності органів державної влади. Основні функції державного управління, які найчастіше виділяють у літературі: «планування, прогнозування, організація, мотивація, регулювання, координація та контроль» [12, с. 254]. Контроль є «функцією управління, спрямованою на перевірку відповідності вимогам, на виявлення відхилень та пошук їх причин, оцінку ступеня досягнення цілі та раціональності обраного шляху отримання запланованих результатів» [12, с. 255-256].

На сьогодні контроль має багато визначень і величезну кількість типологій та видів [12, с. 257]. Під фінансовим контролем розуміється процедура чи сукупність процедур, спрямованих на оцінку відповідності діяльності організації у сфері управління грошовими коштами нормам, зазначеним у нормативно-правових актах; він є «діяльністю, яка здійснюється державними органами влади та місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання й громадянами України, щодо забезпечення законності, фінансової дисципліни й доцільності під час мобілізації, розподілу та використання грошових коштів і пов'язаних з цим матеріальних цінностей з метою оцінювання економічної ефективності господарської діяльності, виявлення й блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному і



раціональному використанню майна й коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб й управління економікою» [12, с. 270].

Залежно від об'єкта фінансового контролю прийнято виділяти: податковий, інвестиційний, митний, кредитний, валютний тощо. Щодо податкового контролю, то будучи різновидом фінансового контролю, він може бути охарактеризований в якості «різновиду фінансового контролю, що характеризується всіма принциповими рисами останнього й нарівні з іншими видами фінансового контролю покликаний забезпечувати рух публічних грошових коштів, брати участь у розподілі сукупного суспільного продукту» [34, с. 87]. Зокрема, відповідно до норм п. 61.1 ст. 61 Податкового кодексу України податковий контроль – є «системою заходів, використовуваними відповідними контролюючими органами з метою здійснення контролю за правильністю нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства щодо питань врегулювання обігу готівки, проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування та ін. законодавчих норм, контроль за дотриманням якого покладено саме на відповідні контролюючі органи» [48].

Варто вказати, що наявна специфічність податкового контролю в системі фінансового державного контролю та відмінності від інших його видів, створюють необхідні передумови для змістовних досліджень у вказаній сфері. Податковий контроль можемо розглядати в кількох різних аспектах, зокрема: «як функцію, як елемент публічного управління економікою чи як процес або особливу діяльність вповноважених суб'єктів» [34, с. 87]. Податковий контроль в якості «елементу управління покликаний вирішувати декілька завдань:

по-перше, податковий контроль – є контролем за фінансово-господарською діяльністю суб'єктів у зв'язку з їхнім оподаткуванням;

по-друге, здійснює регламентовану нормами права діяльність владно-зобов'язаних осіб, пов'язану з формуванням публічних грошових фондів за рахунок відповідних надходжень від податків та зборів (обов'язкові платежі);

по-третє, є засобом забезпечення законності у сфері оподаткування» [34, с. 87].

Крім того, податковим контролем вважається діяльність уповноважених органів влади з контролю за дотриманням законів та підзаконних актів про податки та зборах. Також, податковий контроль, в якості особливого організаційно-правового механізму, можемо трактувати як у широкому, так й у вузькому значенні (табл. 1.1).

В широкому значенні податковий контроль «здійснює охоплення всіх сфер діяльності уповноважених органів, включно зі здійсненням податкового обліку, податкових перевірок та ін., а також всіх сфер діяльності контрольованих суб'єктів, пов'язаних зі сплатою податків і зборів (обліку об'єктів оподаткування, дотриманням термінів і порядку сплати податків і зборів, порядку надання податкової звітності тощо)» [31, с. 20-21]. У вузькому значенні під податковим контролем прийнято розуміти лише «проведення відповідних податкових перевірок уповноваженими органами» [36]. На думку деяких дослідників «податковий контроль – є системою відповідних заходів, що вживаються контролюючими органами з метою перевірки правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів» [70, с. 215].

Варто вказати, що розглядаючи податковий контроль в якості різновиду спеціального державного контролю, як відповідної діяльності податкових органів та їхніх посадових осіб щодо забезпечення законності, фінансової дисципліни та доцільності під час мобілізації централізованих і децентралізованих грошових фондів і взаємопов'язаних із ними матеріальних засобів [12, с. 570], доречно вказати на наявність певних особливостей, що більш повно розкривають зміст здійснення саме такого контролю.

Таблиця 1.1

**Систематизація підходів щодо трактування поняття та змісту  
«податкового контролю»**

підхід	визначення
--------	------------

інституційний	є інститутом суспільного (державного) сектора, котрий здійснює забезпечення контролю за перебігом процесів формування й використання державних (включаючи муніципальні) фінансових коштів та матеріальні засоби [11]
	є сукупністю взаємовідносин, за яких що об'єкт, що суб'єкт контролю несуть відповідальність щодо дотримання норм чинного законодавства, за виконання власних зобов'язань [5, с. 2001]
діяльнісно-цільовий	є цілеспрямованою діяльністю державних контролюючих органів сфери оподаткування, котра реалізується за допомогою владних взаємовідносин обов'язкового характеру [5, с. 2001]
	є діяльністю відповідних податкових органів щодо спостереження за встановленими відповідностями процесів організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування й визначення впливу наслідків можливих порушень на податкові зобов'язання [24, с. 11]
системний	є частиною встановленої податкової системи (підсистеми), до складу якої входять взаємопов'язані елементи, що покликані забезпечувати її стійке функціонування і вирішення поставлених завдань, наявність відповідних інститутів та механізмів, нормативно-правової бази, економічних відносин, органів (суб'єктів), котрі здійснюють податковий контроль [5, с. 2002]
	є системою дій та заходів щодо управління фінансами країни, що є спрямованими на відповідне забезпечення додержання суб'єктами господарювання встановлених норм чинного законодавства щодо оподаткування з метою необхідного наповнення фінансовими ресурсами бюджетів на всіх рівнях і державних цільових фондів [76, с. 8]

По-перше, податковий контроль – є спеціальним державним контролем, що здійснюється спеціально вповноваженими суб'єктами, наділеними державою особливими компетенціями саме в сфері оподаткування, відносно спеціальних об'єктів, пов'язаних з надходженням до централізованих і децентралізованих грошових фондів.

По-друге, податковий контроль – це контроль за дисципліною у сфері оподаткування, що свідчить про необхідність чіткого дотримання встановлених приписів, порядку формування централізованих і децентралізованих грошових фондів. за такого підходу, податковий контроль охоплює не лише контроль за

грошовими коштами, але має й інші повноваження, що не є пов'язаними безпосередньо з рухом грошових коштів (наприклад, платники податків своєчасно й у повному об'ємі заплатили податки, але вчасно не надали податкову декларацію, тобто не реалізували одне зі своїх податкових обов'язків, й це неодмінно стане приводом для здійснення податкового контролю).

По-третє, податковий контроль наділений чіткою цілеспрямованістю, що проявляється, в першу чергу, в спрямованості об'єкта контролю й цільовому характері руху грошових фондів за умов здійснення публічного регулювання, коли грошові ресурси закріплюються за відповідними фондами, що здійснюють фінансування чітко визначених цілей, а нецільове витрачання коштів є забороненим.

По-четверте, податковий контроль пов'язаний не лише з відповідними грошовими коштами, але й з відповідними матеріальними засобами. Вказані засоби беруть активну участь в процесі як об'єкт визначення грошових обов'язків у двох аспектах: або за допомогою безпосереднього предмету оподаткування (певного майнового комплексу чи його частина), або як засіб забезпечення грошових зобов'язань (коли відбувається реалізація майна, й за рахунок виручених грошових коштів погашаються наявні грошові зобов'язання) [36].

Отже, можемо стверджувати, що державний податковий контроль – це складовий елемент державного регулювання економіки з відповідними функціями, принципами та методами здійснення. Функції податкового контролю представлені: правовою, інформаційно-пізнавальною, превентивною, мотивуючою, контрольно-аналітичною, фіскальною, мобілізуючою, карною, оперативно-розшуковою, науково-творчою [27].

Принципів податкового контролю представлені:

1) загальноправовими принципами: законністю, юридичною рівністю, дотриманням прав платника податків, гласністю, відповідальністю, захистом прав платників податків;

2) загальноуправлінськими принципами: незалежністю, планомірністю, систематичністю, об'єктивністю та достовірністю, координацією та взаємодією, ефективністю, економічністю та доцільністю, гнучкість;

3) спеціальними принципами: загальністю, єдністю, територіальністю, конфіденційністю, відшкодуванням шкоди [39, с. 22-23].

Методи податкового контролю можуть бути представлені:

- 1) документально-фактичними;
- 2) аналітичними, математико-статистичними;
- 3) примусовими;
- 4) організаційними [42, с. 43-44].

Під видами податкового контролю, залежно від час проведення, розуміють поточний, попередній і наступний контроль (рис. 1.1) [56].

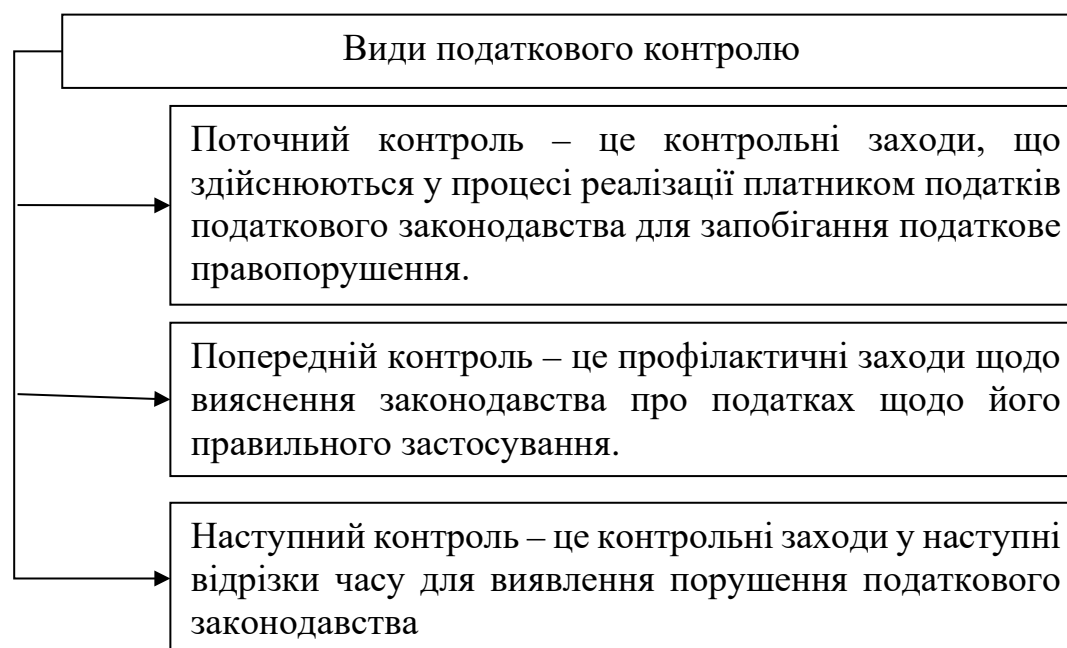


Рис. 1.1. Види податкового контролю за часом проведення

Варто вказати, що попередній, поточний (оперативний) та наступний контролю є тісно взаємопов'язаними й часто взаємодоповнюють один одного. Тобто, здійснення поточного контролю може оперативно доповнювати попередній, а здійснення наступного – доповнюватиме попередній та поточний, що значною мірою сприятиме покращенню всієї системи податкового

контролю [42, с. 55-56]. Зауважимо, що вказаний розподіл варто сприймати як досить умовний, тому що ті самі контрольні заходи можуть носити одночасно попередній, поточний та наступний характер щодо різних, взаємопов'язаних щодо виконання податкових зобов'язань дій.

Важливим є питання щодо суб'єктів податкового контролю (рис. 1.2). Під суб'єктом податкового контролю здебільшого розуміються державні органи влади, що наділені повноваженнями виконувати податковий контроль [73]. Основним суб'єктом є державна податкова служба України та її територіальні податкові органи.



Рис. 1.2. Основні суб'єкти податкових взаємовідносин

Як об'єкт податкового контролю визнаються дії (бездіяльності) платників податків, податкових агентів, платників зборів та інших осіб щодо сплати (утримання) податків та зборів, а також щодо виконання ними інших обов'язків, встановлених законодавством щодо податків та зборів, що оцінюються в аспекті їхньої правильності, своєчасності та повноти [27]. Грошові документи, звіти, бухгалтерські книги, плани, декларації кошториси та інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів – це предмети податкового контролю [26]. Метою податкового контролю

називають забезпечення режиму законності у сферу оподаткування [49]. Важливу роль в ефективності податкового контролю відіграють його основні завдання (рис. 1.3).

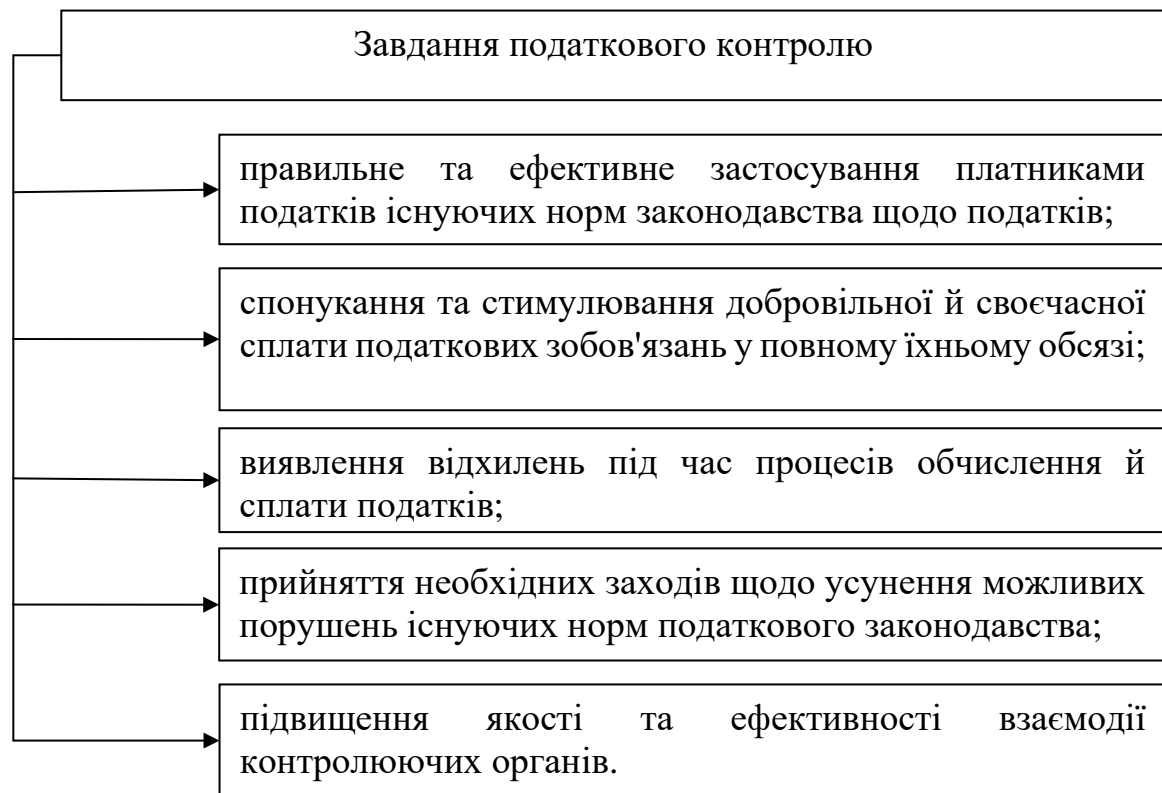


Рис. 1.3. Завдання податкового контролю

Податковий контроль здійснюється посадовими особами податкових органів у межах своєї компетенції шляхом податкових перевірок, отримання роз'яснень платників податків, платників збору та податкових агентів, платників страхових внесків, перевірки даних звітності та обліку, огляду територій та приміщень, що використовуються з метою отримання доходу (прибутки), а також в інших формах, встановлених Податковим кодексом України [48].

Серед різних форм податкового контролю головне місце займають податкові перевірки, які визнаються самою універсальною формою контролю, яка дозволяє вкрай ефективно фіксувати діяльність платника податків. Податкова перевірка – це базова форма податкового контролю, яка є сукупність процесуальних дій уповноважених органів у сфері контролю за дотриманням

податкового законодавства; реалізована за рахунок зіставлення звітної інформації платників податків з реальним становищем його фінансово-господарську діяльність [52]. Податкові органи здійснюють:

- фактичну (виїзну) податкову перевірку;
- камеральну податкову перевірку;
- документальну податкову перевірку [52].

Контроль за дотриманням податкового законодавства платниками податків, платниками зборів, податковими агентами чи платниками страхових внесків – мета таких перевірок [52].

Фактична перевірка – є перевіркою, щодо проведення якої податківці не повинні попереджати заздалегідь, а тому проводять вона на місці, де розташовано господарські чи інші об'єкти права власності платників (пп. 75.1.3, п 80.1 ПК [48]).

Камеральна податкова перевірка здійснюється за місцезнаходженням податкового органу на базі податкових декларацій та документів, наданих платником податків, а ще інших документів щодо діяльності платника податків, котрі перебувають у податкового органу, якщо інше не було встановлено нормами податкового кодексу [74].

Варто вказати, що більш об'ємною за своєю суттю й нюансами є саме здійснення документальної перевірки – аналізу на підставі наявної звітності й первинних документів для здійснення контролю достовірності й повноти наданої інформації, контролю за дотриманням валютного законодавства [52]. Крім того, документальна перевірка може бути плановою (згідно графіку) та не плановою (підстави є суворо обмеженими законодавчими нормами); виїзною чи не виїзною. Окремо варто вказати на наявність такого виду перевірки, як документальної невиїзної позапланової електронної перевірки. Варто також вказати, що зважаючи на суворе встановлення та необхідність дотримання термінів планових та позапланових перевірок, будь-яке порушення встановлених норм може слугувати свідченням та підставою порушення прав платників податків. За таких умов, варто не зволікати, а реагувати відразу й



платнику податків, й контролюючим органам. Наголосимо, що в державі, навіть під час дії воєнного стану контролюючі органи здійснюють проведення всіх камеральних, документальних та фактичних перевірок, з відповідним врахуванням певних умови щодо категорій платників податків, реалізуючи право за наявності безпеки під час проведення вказаних перевірок.

Таким чином, в науковій літературі не існує одностайного підходу щодо поняття та змісту податкового контролю. Здебільшого, податковий контроль прийнято розглядати у вузькому та широкому значенні, визначаючи його в якості спеціального способу забезпечення законності. Основними завданням податкового контролю прийнято визначати: належне забезпечення надходжень до бюджетів різних рівнів та всіх передбачених нормами існуючого законодавства податків та платежів; ефективне перешкоджання ухиляння від сплати податків (тобто податковий контроль відіграє роль перевірки виконання законодавчих норм, виправлення помилок та порушень тощо). Крім того під час розгляду податкового контролю як елементу системи публічного управління оподаткуванням стає вкрай очевидним, що він є лише однією із форм фінансового контролю. Особливості податкового контролю обумовлені ще й тим, що він виступає в якості певної форми реалізації контролюючих ролей податків – можливостей кількісного віддзеркалення податкових надходжень, їхнього зіставлення з наявними чи прогнозованими державними потребами, виявленням необхідності внесення змін до норм чинного податкового законодавства. Крім того, податки – є примусовими грошовими взаємовідносинами, податковим контролем з боку держави щодо об'єктивної необхідності задля існування податків, тобто контроль є внутрішньо властивим даній економічній категорії, необхідним для того, аби податки могли в повній мірі виконувати власну фіскальну функцію – утворювати грошові фонди держави. Отже, поняття, зміст та завдання податкового контролю являють собою особливий складовий елемент загальної структури контролюючих органів держави й разом з тим – важливою ланкою фінансового механізму в цілому.

## **1.2. Особливості використання податкового контролю в зарубіжних країнах**

На сьогодні однією з актуальних державних проблем виступає проблема організації ефективного податкового контролю, котрий повинен виконувати роль важливого засобу захисту майнових інтересів приватних осіб та держави в цілому. Обов'язковою передумовою правильного функціонування всієї системи податкового контролю визнають ефективність роботи податкових органів, що покликані забезпечувати формування доходної частини бюджету. Організація податкового контролю більшості зарубіжних країн здебільшого здійснюється наступним чином:

1) встановлення та дотримання централізації як основного напрямку ефективності [44]. Більшість зарубіжних держав прагнуть створити єдиний адміністративний центр. Зокрема, в Канаді було прийнято вказану систему ще у 1999 році, в Італії – 2002 року. Крім того встановлення та дотримання сильної централізації є необхідним щодо питань збору декларацій, управліннями платежів, контролю за великими підприємства та примусового стягнення. Вказані умови обумовлюють необхідність реалізувати процеси податкової децентралізації за допомогою здійснення відповідного вибору основних інструментів, що будуть спрямовані на встановлення збалансованості інтересів усіх учасників податкових взаємовідносин [71, с. 78].

2) програмування податкових перевірок. Зазвичай, на рівні Кабінету міністрів і головних управлінь здійснюється формування основ політики податкової перевірки на чітко встановлений термін, де також обов'язково зазначають необхідні загальні напрями, фіксують відповідні реально виконувані цілі. В таких країнах, як Іспанія, Італія та Японія, планування контролю є надзвичайно широко централізованим. Вказана діяльність є більше

розосередженою в тих країнах, котрі працюють з певними групами платників податків (США, Нідерланди, Швеція тощо) [44].

3) здійснення контролю. Здійснення контролю відбувається за допомогою різних територіальних структур, чия компетенцію визначають особливостями географічного положення й обсягами оборотів підприємств, котрі варто чи необхідно перевірити. В таких країнах, як Великобританії, Іспанії, Німеччині створені відповідні національні чи федеральні структури контролю, а в деяких інших країнах (Канаді, США) створено оперативні управління, діяльність котрих організовано за відповідними групами платників податків в національному масштабі, однак впроваджені на регіональному рівні [13; 43, с. 33-34].

Варто також вказати на наявність спільних рис в основних повноваженнях відповідних податкових органів, представлених:

1) правом на отриманні необхідної інформації. Податковим органам надано повне право вимагати від будь-якого платника податків надання відповідної довідки чи документу, що належить до вказаного переліку нормами чинного податкового законодавства. Відомості, що було зібрано за таких умов, можуть використовуватися для здійснення оподаткування й перевірки будь-яких послуг фізичних чи юридичних осіб. Наголосимо, що використання вказаного права отримання відповідної інформації не має дозволяти жодним чином вдаватися до критичного аналізу бухгалтерського обліку. Операції щодо збору інформації повинні «носити» вузький характер та обмежуватися виключно відповідною випискою щодо вказаних або певних бухгалтерських паперів чи копією саме з таких документів. Крім того, вказане визначення та поширення права досить часто є різним у різних країнах. Наприклад, такі країни, як Німеччина, Іспанія, Великобританія взагалі обмежили використання саме таких правових норм;

2) правом на перевірку. Право перевірки можемо вважати офіційною можливістю для відповідних органів здійснювати перевірку наявності та точності заявлених елементів, починаючи з відповідних бухгалтерських даних

та уточнюючих документів, що зберігаються у платника податків. Знову наголосимо, що особливості способів, поширення, строків, навіть мети контролю можуть суттєво відрізнятись в різних країнах, зокрема:

- процедури, специфічні для здійснення контролю щодо фізичних осіб, не є узагальненими, навіть коли методи контролю щодо доходів є широко поширеними (щодо балансу, вільних обігових коштів, балансу готівки);

- окремі країни взагалі вважають за потрібне на використовувати контроль на місці (Великобританія);

- однією з головних відмінностей між різними країнами є дещо несподіваний характер проведення податкових перевірок, наприклад, в Німеччині, Іспанії, Італії існує право здійснювати перевірки зненацька;

- в більшості зарубіжних країн передбачено обов'язкове співробітництво платника податків та податкових органів;

- практично відсутні обмеження щодо строків контролю на місці для окремих країн, таких як: Німеччина, Канада, США, Нідерланди, Японія, Швеція тощо [44];

3) право здійснювати візит та конфіскацію. Вказана процедура – це процедура з несподіваним контролем, проведена відповідними спеціалізованими агентами. Вказані обшуки здебільшого здійснюються за наявності відповідного прохання певних податкових органів внаслідок наявності дозволу від судової влади відповідним агентами адміністрацій, котрі мають проникнути до торговельних, приватних приміщень. Варто вказати, що під час здійснення таких обшуків агентами збирається необхідна інформація та документи, що можуть сприяти доведенню факту шахрайства, здійснення таємної діяльності, приховування доходів, фіктивної діяльності та передачі частини доходів, підробки щодо можливості отримання податкових пільг, шахрайства відповідно до встановлених європейських субсидій.

Отже, наявна зарубіжна практика дає можливість стверджувати, що існують загальноприйнятні варіанти взаємодії органів податкового контролю та держави, за якої органи податкового контролю:

- це окремі урядові інститути, що безпосереднім чином мають підпорядковуватися чинній політичній владі;
- повинні обов'язково входити до складу Міністерства фінансів або казначейства;
- це самостійні органи з власним ефективним адміністративним апаратом, що є підзвітним політичній владі;
- номінально очолює обрана політична особа [44].

З метою ознайомлення з організацією проведення податкового контролю в цілому, та податкових перевірок зокрема, варто звернутися до конкретного досвіду конкретних країн, зокрема США та Італії.

В США під податковим контролем зазвичай розуміють здійснення необхідного дослідження щодо індивідуальної фінансової інформації й рахунків організації з метою встановлення відповідності та правильності відображення інформації у податковій декларації платника податків та її відповідності нормам чинного податкового законодавства, перевірку точності заявленої платником податку суми податку [47].

Офіційним державним органом Федерального уряду США, котрий здійснює контроль за діяльністю у сфері податків та зборів, є Служба внутрішніх доходів (Internal Revenue Service), яку було створено у 1862 році (рис. 1.4) [4; 8, с. 137].

**Перший рівень** – Служба внутрішніх доходів (спеціально створена податкова інспекція задля здійснення контролю щодо дотримання норм податкового законодавства та збирання федеральних податків)

**Другий рівень** – податкові служби штатів, котрі повинні здійснювати контроль щодо сплати податків, зборів, введених саме в цих штатах

**Третій рівень** – місцеві податкові органи, котрі повинні здійснювати контроль щодо сплати податків, введених місцевими органами влади

#### Рис. 1.4. Ієрархія здійснення податкового контролю у США

Служба внутрішніх доходів входить до складу Міністерства Фінансів США. Під час здійснення процедури сплати податків здебільшого прийнято використовувати три основні методи, представлені:

- самооподаткуванням (сплатою податків за допомогою відповідного заповнення платниками податків відповідних документів (декларацій));
- вилученням податку в платника;
- оціночними податковими платежами [69, с. 101-102].

Щодо методу оцінювального податку (оцінного податкового платежу) то його використовують практично всі американські корпорації, окрім іноземних, бізнес-операції яких взаємопов'язані зі США. Під час визначення оцінного податку є вкрай необхідним встановлення мінімальної суми платежу.

В основі «фундаменту» системи оподаткування США покладено принцип самостійного заповнення й подачі податкових декларацій. Метод «відмінного параметра» – є одним із найпоширеніших методів вибору податкової декларації задля подальшої перевірки. Вказаний метод зводиться до використовуваного вказаною Службою внутрішніх доходів матеріального підходу. Крім того, метод «відмінного параметра» дозволяє класифікувати податкові декларації зважаючи на велику ймовірність наявності чи виникнення помилок та неточностей. Саме використання цього методу надає можливість відповідним податковим органам здійснювати ідентифікацію потенційно ризикованих ситуацій й спрямовувати власні зусилля на їхнє подальше розслідування [80].

Згідно норм податкового законодавства США в країні передбачається здійснення трьох основних видів податкових перевірок:

- а) заочної (відбувається за допомогою надсилання відповідних документів до Контрольного управління СВД поштою);
- б) камеральної (відбувається за місцем знаходження СВД);
- в) виїзної (відбувається за місцезнаходженням платників податків) [80].

Зважаючи на складність та комплексність поставлених завдань багато в чому залежить здійснення вибору виду податкової перевірки. Здебільшого камеральні податкові перевірки відбуваються виключно по відношенню до податкових декларацій. Більш того, саме камеральні перевірки не мають жодного відношення щодо поточних питань здійснення платником податків власної діяльності. Саме камеральні податкові перевірки здійснюються податковими аудиторами Служби внутрішніх доходів. Під час такої перевірки платник податків отримує листа, в якому міститься прохання про призначення зустрічі з відповідним податковим аудитором й обов'язково в офісі Служби внутрішніх доходів. Крім того, в листі вказують на конкретний перелік документів, який повинен бути наданий платником податків податковому аудитору під час проведення запланованої зустрічі.

Варто вказати й на важливість виїзних податкових перевірок, котрі використовуються саме для здійснення оцінювання найбільш складних податкових декларацій, поданих фізичними та юридичними особами. Здебільшого вказані перевірки проводяться з конкретним платником податків за місцем провадження його діяльності. Крім того, проведення виїзних податкових перевірок також спрямовані на здійснення комплексного аналізу правильності й повноти сплати всіх передбачених видів податків. Виїзні перевірки проводяться відповідними податковими інспекторами, котрі вже є більш досвідченими й кваліфікованими фахівцями в порівнянні з іншими податковими аудиторами. Під час здійснення виїзних податкових перевірок відповідні працівники Служби внутрішніх доходів повинні не лише здійснювати аналіз документів бухгалтерського обліку й звітності, але й викликати на зустріч будь-яку особу й приймати необхідні свідчення та пояснення за наявності такої потреби.

Зауважимо, що законодавчі норми США також передбачають проведення повторних виїзних податкових перевірок, однак саме щодо таких перевірок діють суттєві обмеження. Зокрема, платники податків (90% всіх податкових платежів здійснюються добровільно й з першого разу [8, с. 138]) можуть

перевіряти лише один раз протягом встановленого календарного року. За такого підходу практично відсутні можливості податкових аудиторам виявити несплату податків платниками. Іншими словами, аналізуючи фінансовий стан платника податків раз на рік, податківець не має змоги зробити висновок щодо того, наскільки платник податків чесно задекларував свої власні прибутки. Крім того, законодавчі норми США забороняють податковим інспекторам прописувати у своїх власних висновках твердження пр. те, що платник податків ймовірно ухилився від сплати податків. Як наслідок, для попередження та запобігання таким ситуаціям, законодавчі норми США передбачають кримінальну відповідальність за їхнє вчинення. Доцільно вказати, що застосовувати притягнення до відповідальності можна й щодо податкових аудиторів. Зокрема, вони можуть бути звільнені з посади; з них можуть бути стягненні штрафні санкції; їх можуть взагалі звільнити з займаної посади [25, с. 28].

Отже, можемо стверджувати, що сформована система податкового контролю в США має певні переваги та недоліки. Однак, окремі практики податкового контролю можуть бути використані й у вітчизняних умовах, зокрема впровадження та використання методу «відмітного параметра», оскільки його можна спрямувати на практично повне унеможливлення здійснення кримінального бізнесу з використанням нелегальних грошових потоків, змушуючи його представників співпрацювати з платниками податків [25, с. 30].

Варто погодитися з деякими дослідниками, що в США вдалося сформувавши ефективний загальнонаціональний інформаційний комплекс, в межах якого можливе здійснення безперервного моніторингу особливостей кредитно-фінансового стану й відповідних грошових операцій практично всього населення країни, на основі якого можливе створення великого центру щодо збирання, зберігання й оброблення відповідної та необхідної фінансової інформації [4].



Досить цікавим та доречним буде й розгляд досвіду Італії щодо впорядкування та здійснення податкового контролю. Розглядаючи систему органів Італії котрі вповноважені здійснювати та реалізувати податкову політику й контроль, варто вказати, що вона визначається наявними особливостями унітарного устрою цієї держави. Національний рівень здійснення податкового контролю представлений міністерством економіки та фінансів. Центр керівництва державним оподаткуванням й забезпечення одноманітності роботи фінансової адміністрації представлений Департаментом податкової політики. Департамент здійснює:

- координування норм податкового законодавства;
- тлумачить норми законодавчих актів;
- здійснює розроблення необхідних законопроектів, в тому числі законопроектів щодо поправок до норм чинного законодавства, котрі пропонуються для розгляду в рамках відповідних законодавчих ініціатив;
- здійснює наглядову діяльність щодо контролю та оцінювання отриманих результатів податкової діяльності;
- координує роботу всіх суб'єктів податкової діяльності [33].

Щодо перевірок, які здійснюються в Італії, їх прийнято поділяти на вибіркові, перевірки за жеребкуванням та інших причин. Здійснення податкового контролю також має окремі види (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

### Типи податкового контролю Італії

Тип податкового контролю	Характеристика
Аналітичний	За ініціативи Податкового управління вносяться відповідні коригування до наявних декларацій на основі даних відповідних бухгалтерський записів. Обов'язковою умовою вказаного контролю є встановлення та дотримання правильності та точності введення бухгалтерського обліку. Вказана форма контролю потребує проведення перевірки всіх

	бухгалтерських записів та всієї документації відповідної організації.
Індуктивний	Такий контроль здійснюється, якщо в деклараціях відсутні повні відомості щодо джерел прибутків, окремі бухгалтерські записи та дані, наявні серйозні порушення правил бухгалтерського обліку та аудиту
Частковий	Проведення такого контролю відбувається безпосередньо за результатами реєстрації платників податків
Скорочений	Такий податковий контроль використовується за умов виявлення у платників податків платоспроможності, котра переважає ту, яка була вказана в деклараціях щодо прибутків. За такого стану речей податкове бюро має повне право та повноваження вносити відповідні зміни до вказаного сукупного доходу

Крім того, законодавчі норми Італії встановлюють чіткі терміни для Податкового управління щодо важливості та спроможності сповіщення платника податків здійснювати подальший контроль за його декларацією. Варто вказати, що вручення відповідного інформаційного повідомлення – є обов’язком, який покладено на спеціального муніципального сповіщувача [33]. Зазвичай, саме у повідомленні вказується інформація щодо актуальності та необхідності використання тих чи інших податкових санкцій. Податкові комісії вдаються до розгляду наявних податкових спорів, процес розгляду яких є надзвичайно затягнутим, й, в середньому, навіть може тривати 5-6 років. Кожен ж платник податків має мати власного представника для комісії, а всі витрати щодо ведення судового розгляду припадають саме на частку потерпілої сторони. Платники податків зазвичай виграють практично 90% всіх податкових спорів.

Варто вказати на важливу роль в системі органів, контролюючих оподаткування як юридичних, так і фізичних осіб податкової поліції Італії. Остання входить до складу Міністерства фінансів та має власну академію. Міністерство фінансів Італії займається лише прибутками [33]. Й лише на основі співробітництва та обміну інформацією здійснюється взаємодія між різними контролюючими органами. Завершення перевірки здійснюється через

прийняття відповідного акта та його розсилкою Департаменту з прямих податків, Департаменту з обліку ПДВ, місцевому податковому управлінню.

Таким чином, можемо дійти висновку, що в більшості країн податковий контроль – це надважкий елемент процесу забезпечення виконання податкового законодавства. Податковий контроль проводиться посадовими особами податкових органів шляхом перевірок, отримання пояснень платників податків, перевірки даних обліку та звітності, огляду приміщень та територій. При ретельному вивченні та аналізі закордонного досвіду податкового контролю зарубіжних країн є доцільним та ефективним його застосування за умов вітчизняної дійсності. Міжнаціональний обмін досвідом дозволяє забезпечувати попередження податкових правопорушень, підтримувати високі рівні податкових надходжень у бюджет та зміцнювати усвідомлення громадянами та організаціями необхідності фінансового забезпечення діяльності держави платежами податків, зборами чи іншими обов'язковими платежами. Варто підкреслити, що незважаючи на наявність національних особливостей використання податкового контролю, на сьогодні можемо говорити про цілу низку універсальних, які довели свою дієвість на практиці зарубіжних країн та можуть бути корисними для налагодження ефективності здійснення податкового контролю у вітчизняних умовах, представлених:

- налагодженням довірчих взаємовідносин платників податків і відповідних податкових органів;
- роботою над правовою грамотністю та поінформованістю суспільства;
- налагодженням попереднього податкового регулювання;
- узгодженням платниками податків з відповідними податковими органами якісно нових схем організації бізнесу;
- посиленням заходів координації дій різних державних органів влади й розроблення цілого комплексу відповідних методів щодо протидії ухилення від сплати податків і зборів й виконання чинних норм та положень податкового законодавства;

– спрощенням умов щодо оподаткування фізичних осіб за допомогою позбавлення громадян потреби збирати й представляти інформації щодо самих себе у відповідні податкові органи, шляхом об'єднання баз даних різних відомств;

– автоматизацією основних форм здійснення податкового контролю, поліпшенням методики податкового контролю.

Таким чином, враховуючи досвід зарубіжних країн, однією з головних цілей податкових органів України є покращення дотримання закону та боротьба проти ухилення від сплати податків.

## РОЗДІЛ 2

# ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮЮЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ

### 2.1. Характеристика заходів податкового контролю

Встановлені податковим кодексом види діяльності податкових органів у сфері контролю над виконанням платниками податків, платниками зборів та податковими агентами, платниками страхових внесків податкового законодавства – це заходи податкового контролю [50]. Види діяльності податкових органів, встановлені нормами вітчизняного законодавства та відповідними міжнародними договорами, які включають інформацію про збори та оподаткування, також відносяться до заходів податкового контролю [30; 48; 59; 60; 61; 63].

Заходи в рамках податкового контролю реалізуються у процесі здійснення податкових перевірок та під час вивчення даних податкових перевірок у ролі допоміжних процедур податкового контролю. Окремі заходи податкового контролю у випадках, передбачених нормами Податкового кодексу можуть проводитися поза рамками податкових перевірок [48]. Саме з прийняттям Податкового кодексу України було чітко встановлено основні шляхи здійснення податкового контролю за допомогою здійснення:

- контролю та обліку платників податків;
- відповідного інформаційного та аналітичного забезпечення діяльності державних органів податкової служби;
- відповідних перевірок та звірок у відповідності до норм та вимог Податкового кодексу України, а також перевірок щодо дотримання встановлених норм законодавства, контролю щодо дотримання якого покладено на відповідні контролюючі органи, в порядку, встановленому

нормами відповідних законів України, що регулюють відповідну сферу правових взаємовідносин [48].

Варто вказати на наявності певних особливостей та відмінностей в заходах, які можуть проводити податкові органи у рамках податкових перевірок (табл. 2.1) [37, с. 97].

Таблиця 2.1

### Порівняльна характеристика податкових перевірок

Критерій	Камеральна перевірка	Документальна перевірка	Фактична перевірка
Орган перевірки	територіальний податковий орган	податковий орган будь-якого рівня	територіальний податковий орган
Що перевіряють	загальна кількість фінансових і господарських операцій лише за відповідний звітний період	загальна кількість фінансових і господарських операцій за весь період, що планується перевірятися, однак не більше ніж за три роки	перевірка дотримання встановлених правил розрахункових операцій, наявності відповідних ліцензій, патентів, свідоцтв тощо
Підстави для проведення	наявність спеціального рішення не потрібна	відповідне рішення керівника податкового органу	відповідне рішення керівника податкового органу
Періодичність	регулярна, наявністю відповідної звітності	з вибірково, по мірі необхідності	з вибірково, по мірі необхідності
Місце проведення	за місцем знаходження податкового органу	за місцем знаходження платників податків та податкового органу	за фактичної діяльності платника податків
Категорії платників податків, які підпадають під перевірку	всі платники податків	юридичні особи та приватні підприємці	юридичні особи та приватні підприємці

Отже, податкові перевірки представлені камеральними, фактичними та документальними перевірками. Варто вказати, що камеральні перевірки проводяться виключно в приміщеннях ДПС щодо цифр, що були вказані у відповідних податкових деклараціях або розрахунках, що були подані платниками податків. Головною метою камеральної перевірки – є виявлення в поданій звітності помилок, котрі призвели до завищення чи зниження податкового зобов'язання. Варто вказати, що проведення камеральної перевірки не потребує спеціальних наказів керівництва, або згоди чи присутності особисто платника податків.

Щодо фактичної перевірки, то вона здійснюється за місцем фактичного здійснення діяльності суб'єкта господарювання й передбачає здійснення контролюючих дій щодо:

- дотримання чинних норм законодавства щодо врегулювання обігу готівки;
- порядку проведення розрахунково-касових операцій;
- наявності у платника податків посвідчення й ліцензії, включно з обігом та виробництвом підакцизних товарів;
- дотримання роботодавцем чинних норм законодавства щодо укладання трудового договору, оформлення трудових взаємовідносин з працівниками [3].

Здійснення документальної перевірки відбувається з метою:

- виявити своєчасність, достовірність та повноту не лише всіх вказаних нарахувань, але й виплат, що передбачено чинними нормами ПКУ [48];
- контролю над дотриманням валютного законодавства;
- перевірки виконання працедавцем норм трудового законодавства в частині оформлення трудових відносин з найманими робітниками [3].

Крім того, документальна перевірка може відбуватися в різних формах, тобто вона може бути плановою та позаплановою; виїзною та невиїзною:

- планову податкову перевірку проводять відповідно до заздалегідь складеного плану-графіку;

- позапланову перевірку можуть проводити кілька разів на рік без обов'язкового попередження відповідного суб'єкта господарювання;
- виїзну перевірку проводять за місцем знаходження суб'єктів господарювання чи за місцем розташування об'єктів, що знаходиться в їхній власності та є предметами перевірки;
- невиїзну перевірку проводять в приміщенні контролюючого органу [3].

Крім того варто навести заходи, які можуть проводити податкові органи у рамках камеральних та фактичних податкових перевірок (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Порівняльна характеристика заходів податкового контролю, що застосовуються під час перевірок**

<b>Заходи</b>	<b>Камеральна перевірка</b>	<b>Документальна перевірка</b>	<b>Фактична перевірка</b>
вилучення документів	не проводиться	проводиться	проводиться
допит свідків	проводиться	проводиться	проводиться
інвентаризація	не проводиться	проводиться	проводиться
витребування документів (інформації)	проводиться	проводиться	проводиться
огляд	не проводиться	проводиться	проводиться
залучення перекладача	проводиться	проводиться	проводиться
залучення спеціалістів	проводиться	проводиться	проводиться
залучення експертів	проводиться	проводиться	проводиться

Варто вказати, що податкові органи, під час проведення податкових перевірок, мають право використовувати спеціальну техніку для створення відео та фотозйомки, копіювальну техніку та інші технічні інструменти. Факти застосування спеціальної техніки фіксуються в належних протоколах, що повинні бути складені в рамках проведення податкового контролю. До протоколів мають бути додані матеріали, отримані за підсумками використання спеціальної техніки.



Також звернемо особливу увагу на той факт, що вилучення предметів і документів здійснюється з метою виявити і довести незаперечні факти порушення норм податкового законодавства [65]. Вилучення предметів і документів реалізується в рамках правомірної постанови посадової особи відповідного податкового органу, що проводить податкову перевірку. Ця постанова має бути затверджена керівником (заступником керівника) податкового органу, який ухвалив рішення про реалізацію податкової перевірки. Не дозволяється виїмка предметів та документів у нічний проміжок часу. Вилучення предметів і документів здійснюється за наявності понятих та людей, у яких відбувається виїмка предметів та документів. У особливих випадках до участі у здійсненні виїмки викликають фахівця. До старту виїмки посадова особа відповідного податкового органу показує постанову про проведення виїмки та пояснює присутнім їх обов'язки та права. Посадова особа відповідного податкового органу рекомендує людині, у якої проходить виїмка предметів та документів, самій віддати їх, а за ситуації незгоди здійснює виїмку відповідно до прийнятого рішення податкового органу. За наявності незгоди людини, у якої проходить виїмка, відкрити приміщення або інші місця, де можливі предмети, що підлягають виїмці та матеріали, посадова особа відповідного податкового органу може зробити це незалежно, не завдаючи жодних пошкоджень [48].

Варто вказати, що не можна вилучати предмети та матеріали, які не належать до предмету саме цієї податкової перевірки. Про факт здійснення виїмки, вилучення предметів та документів створюється протокол. Вилучені документи та предмети перераховуються та описуються в протоколі виїмки або в описах, що додаються до нього, з точним зазначенням найменування, кількості та індивідуальних ознак предметів, а за можливості – вартості предметів. Копія протоколу про виїмку документів і предметів вручається під розписку або надсилається особі, в якої ці документи та предмети було вилучено.

Податкові органи у ролі свідка можуть запрошувати з метою дачі показань будь-яку фізичну особу, якщо їй можливо відома будь-яка інформація, що є необхідною для проведення податкового контролю [10]. Показання свідка заносяться до відповідного протоколу. В якості свідка не можуть бути допитаними:

1) неповнолітні особи; особи, з психічними чи фізичними недоліками й такі, що не можуть адекватно усвідомлювати факти, що мають сенс для проведення податкового контролю;

2) особи, які володіють інформацією, значимою для здійснення податкового контролю, внаслідок виконання професійних обов'язків, та необхідними відомостями, що мають відношення до професійної таємниці даних людей, наприклад, аудитор, адвокат [58].

Особа може відмовитися від дачі інформації виключно за підстав, встановлених нормами законодавства. Інформацію від свідка можливо отримати за місцем його знаходження, якщо свідок не може прийти до податкового органу, внаслідок його віку, хвороби, інвалідності тощо; за рішенням посадової особи відповідного податкового органу – в інших ситуаціях. Перед початком надання свідчень посадова особа відповідного податкового органу повідомляє свідку про наслідки за відмову або ухилення від надання показань або за дачу навмисно хибних відомостей, що фіксується у протоколі й підтверджується підписом свідка. За підсумками складання протоколу його копія надається особисто свідку під розписку. У ситуації відмови свідка від ухвалення копії протоколу ця обставина фіксується в протоколі.

Головними цілями інвентаризації визнають:

- виявлення реального існування майна та незафіксованих об'єктів, що підлягають оподаткуванню;
- порівняння існуючого майна з наявною інформацією бухгалтерського обліку;

– податковою перевіркою вірності наданих відомостей в обліку зобов'язань [23].

Розпорядження щодо здійснення інвентаризації майна платника податків у межах виїзної податкової перевірки, строки та порядку її реалізації, кількості інвентаризаційної комісії затверджує керівник податкової інспекції за місцем перебування платника податків, а ще за місцем перебування його транспортних засобів та нерухомого майна й взагалі всіх фінансових активів, якими володіє платник податків (рис. 2.1).

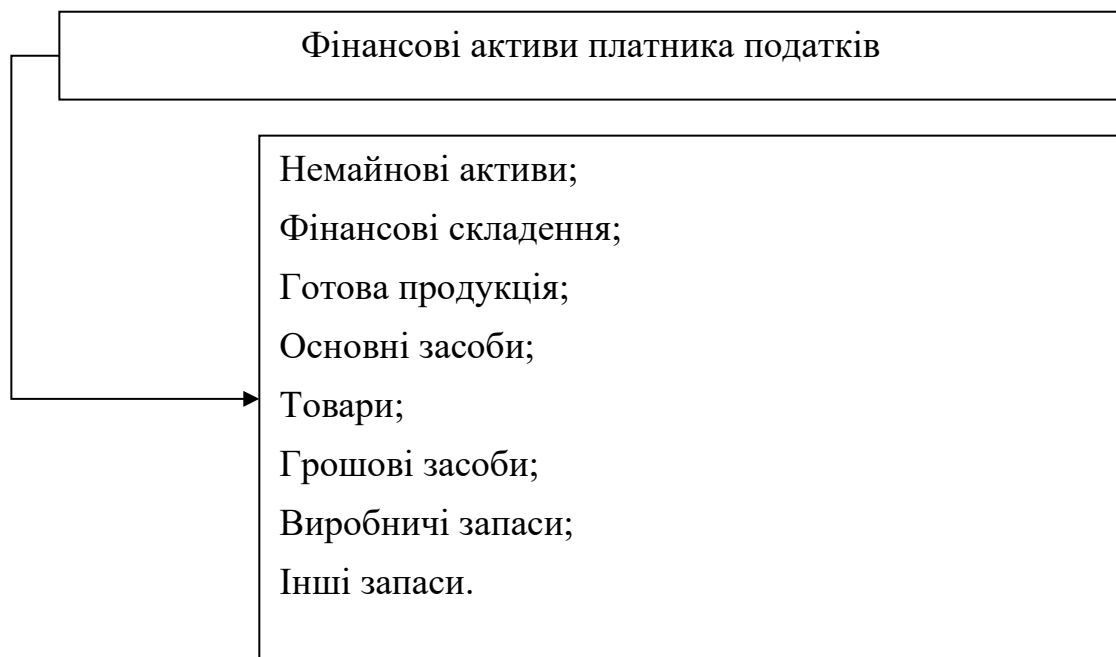


Рис. 2.1. Фінансові активи платника податків

Податкові органи мають право залучати до проведення інвентаризації майна платника податків експертів, перекладачів та інших спеціалістів. Список майна, що перевіряється в рамках податкової перевірки, затверджується керівником податкової інспекції [21]. Перевірка справжнього існування майна відбувається в присутності матеріально відповідальних осіб, посадових осіб, працівників бухгалтерії платника податку. До початку перевірки справжнього існування майна інвентаризаційній комісії потрібно прийняти крайні на час інвентаризації видаткові та прибуткові звіти або матеріали щодо переміщення грошових коштів матеріальних цінностей [21].

Інформація про справжнє існування майна фіксується в актах інвентаризації або інвентаризаційному описі у двох та більше примірниках. Справжнє існування майна під час інвентаризації встановлюють за рахунок зважування, підрахунку, обміру. На описі ставиться підпис і кожен учасник інвентаризаційної комісії, кожна матеріально відповідальна особа. Наприкінці опису матеріально відповідальні особи дають розписку, яка підтверджує перевірку комісією майна у їх присутності та щодо відсутності до членів комісії будь-яких претензій.

За підсумками зробленої інвентаризації майна платника податку заповнюється відомість результатів, виявлених інвентаризацією, відомість підписує голова комісії. Підсумки інвентаризації майна платників записуються в акт документальної перевірки та розглядаються під час вивчення даних податкової перевірки [22].

Посадова особа відповідного податкового органу, що здійснює податкову перевірку, може запросити у особи, яка перевіряється потрібні документи з метою перевірки їхньої перевірки [54]. Затребувані матеріали можуть бути передані до податкового органу через представника або самостійно платником податків. Матеріали, які були затребувані в процесі податкової перевірки, передаються у період до 10 днів із дня отримання такої вимоги [46]. Незгода особи, що перевіряється надати необхідні під час реалізації податкової перевірки матеріали чи відмова передати їх у зазначені строки є податковим правопорушенням [55].

Податкові органи можуть оглядати всі задіяні платником податків для отримання доходу або таких, що мають відношення до змісту одиниць оподаткування без прив'язки до місця їх перебування складських, виробничих, торгових та інших приміщень та територій. Огляд приміщень, територій, предметів, документів здійснюється в рамках правомірної постанови посадової особи відповідного податкового органу, що реалізує огляд. Така постанова має бути затверджена керівником відповідного податкового органу. Огляд проводиться у присутності понять. Під час проведення огляду може брати

участь особа, території, приміщення, документи та предмети якої підлягають огляду посадовою особою податкового органу, або її представник, і навіть спеціалісти [62]. Щодо результатів огляду складається протокол.

Варто вказати, що в особливих випадках для участі у проведенні податкового контролю в рамках укладеного договору існує необхідність залучення професійного перекладача. Перекладач – це не зацікавлена в результатах контролю особа, яка професійно володіє тією мовою, знання якої потрібно для перекладу. Наголосимо, що перекладач повинен прийти за викликом посадової особи відповідного податкового органу, який його призначив, та належним чином виконати замовлений йому перекладач. Перекладач попереджається про відповідальність за відмову або ухилення від виконання власних обов'язків або свідомо неправдивий переклад, про що робиться відповідна позначка у протоколі, що засвідчується підписом перекладача.

В особливих ситуаціях для участі в реалізації певних дій щодо проведення податкового контролю, зокрема, під час здійснення виїзних податкових перевірок, у рамках укладеного договору існує необхідність та можливість залучення фахівця, який має необхідні навички та знання, та не зацікавленим у результатах контролю [66]. Найм особи в ролі фахівця відбувається на основі договору. Участь особи як фахівця не виключає можливості його опитування з тих самих обставин як свідка.

У необхідних випадках для участі у виконанні конкретних дій щодо здійснення податкового контролю, у тому числі під час «проведення виїзних податкових перевірок, на договірній основі може бути залучено експерта» [53]. Експертиза здійснюється в ситуації, коли з метою роз'яснення окремих питань є необхідними спеціальні знання в мистецтві, науці, ремеслі, техніці тощо. Найм особи в ролі експерта відбувається на основі договору. Рішення про проведення експертизи приймається постановою посадової особи відповідного податкового органу, який реалізує виїзну податкову перевірку. Експерт може

вивчати документи перевірки, які належать до предмета експертизи, писати клопотання про вручення йому допоміжних відомостей.

Посадова особа відповідного податкового органу, яка прийняла постанову про проведення експертизи, має ознайомити з таким документом особу, що перевіряється, і пояснити її права, на основі цього заповнюється протокол. Експерт надає висновок письмово від свого імені [72]. У висновку експерта описуються реалізовані ним дослідження, висновки щодо них та переконливі відповіді на поставлені питання. Якщо експерт під час виробництва експертизи встановить обставини, що мають важливе значення для справи, щодо яких йому не було поставлено питань, він має право також включити висновки про такі обставини у свій висновок. Висновок експерта або його повідомлення щодо неможливості надати висновок надаються особі, яка перевіряється, яка має право надати власні пояснення та заявити заперечення, а також просити про постановку додаткових питань експерту та про призначення додаткової або повторної експертизи.

Таким чином, податковий контроль є однією із форм державного контролю за діяльністю основних суб'єктів господарювання щодо дотримання ними встановлених вимог чинного податкового законодавства, який здійснюють відповідні податкові органи. Саме така форма контролю є найбільш ефективною щодо забезпечення податкових надходжень. Основними заходами здійснення податкового контролю є податкові перевірки: камеральна, документальна, фактична. Саме податкові перевірки здійснюють належне забезпечення безпосереднього контролю й повноти та правильності нарахування та обчислення податків та зборів, котрий може бути реалізованим лише шляхом порівняння податкових розрахунків (декларацій, документів), що подаються платниками податків, з фактичними даними щодо їхньої фінансової та господарської діяльності. Крім того, рівень ефективності податкового контролю також залежить від вибору того або іншого виду перевірки й методики системи управління податковими взаємовідносинами. Такі методики створюють відповідні передумови для досягнення ефективних результатів

податкової перевірки за мінімальних зусиль. Також, можемо стверджувати, що використання тих або інших засобів податкового контролю своєю метою крім виявлення фактів порушення податкового законодавства, а також несвоєчасної сплати або подання податкової декларації, можуть використовуватися для попередження порушень та наслідків недотримання чинних норм податкового законодавства.

## **2.2. Особливості контролюючої діяльності податкових органів**

Функціонування вітчизняної податкової системи неодноразово переживало перегляд основних критеріїв ефективності діяльності податкових органів. Й кожен з етапів податкового реформування призводив до встановлення нових пріоритетів та оціночних критеріїв. Така тенденція, на жаль, не перетворилася на ефективний інструмент податкового контролю, що дозволяв би досить якісно та кількісно здійснювати оцінювання результативності діяльності податкової системи в державі. На сьогодні особливу увагу приділяють саме питанням оцінки ефективності податкових органів на будь-якому рівні. Саме тому досить активно використовують для оцінювання стану конкретної податкової служби відомості, що були надані службою для здійснення аналізу й розраховують в якості:

– якісних показників (наприклад, відсотків стягнутих платежів щодо загальної суми донарахувань, частки донарахувань щодо суми податкових платежів та ін.);

– кількісних показників (наприклад, суми всього донарахованих податків та штрафних санкцій, суми донарахованих податків і штрафних санкцій на одного працівника податкових органів та ін.) [80].

Порівняння саме таких показників діяльності податкових органів дозволить ефективно оцінити рівень організації контрольної роботи,

акцентуючи увагу на наявних проблемних питаннях та націлюючи керівництво податкового органу на їхнє вирішення [75]. Перевагою такого підходу може стати й той факт, що використання саме такого підходу дозволить порівнювати результати діяльності як конкретних податкових служб, так й конкретних податкових періодів. Недоліком такого підходу може стати факт необхідності використання великої кількості якісних і кількісних показників, що призводять до певного зниження якості оцінювання рівня ефективності діяльності податкових органів.

Варто вказати, що податкова сфера переживала певні нововведення, пов'язані спочатку з пандемією [20], потім з початком повномасштабної війни [15]. Крім того у 2022 році взагалі було введено мораторій на проведення будь-яких податкових та деяких інших перевірок [64]. Однак вже починаю з кінця 2023 року в державі почали усвідомлювати необхідність повернення податкового контролю [2]. Варто також вказати, що у 2023 р. податківцями було заплановано проведення більш ніж чотирьох тисяч планових перевірок, з яких більше ніж дві з половиною тисячі – мало припасти саме на перевірку юридичних осіб. Зауважимо, що кількість перевірок 2023 р. була меншою більше ніж на 50%, ніж в 2022 р., на який було заплановано більше ніж п'ять тисяч податкових перевірок. Для порівняння, у 2021 р. план перевірок складав 4740 юридичних осіб. Крім того, у 2023 р. податківці зацікавилися діяльністю більш ніж 1461 ФОПів, що на 14% менше встановленого плану 2022 р. (1706). Для порівняння, у 2021 р. було заплановано 1758 перевірок ФОПів. Однак, вказану динаміку навряд чи можемо назвати проявом зниження регуляторного тиску, оскільки це приблизно той самий рівень, якщо враховувати окуповані в 2022 р. території нашої держави [45]. Щодо 2024 р. (рис. 2.2), то податкові органи запланували проведення більш ніж 2328 інспекцій компаній та 914 перевірок ФОПів, що є на 19% менше, ніж у 2023 р., коли податкові органи відвідали 2551 компаній та 1461 ФОПів. Варто також вказати, що кількість перевірок бізнесу, що пов'язаний з військовими зборами та ЄСВ, зменшено майже вдвічі порівняно з 2023 р. – до 156 організацій. Щодо перевірок



фінансових компаній-нерезидентів, то їхня кількість становитиме лише 5% від загальної запланованої кількості. Найбільша частка перевірок припадає на здійснення документальних перевірок організацій та ФОПів. Найбільшу кількість перевірок організацій буде здійснено в Києві – 590, потім – на Дніпропетровщині – 205 перевірок, на третьому місці замикає Львівщина – 156 [45]. Зауважимо, що найменшу кількість перевірок планується провести в Харківській (12), Миколаївській (28) та Чернігівській (32) областях.

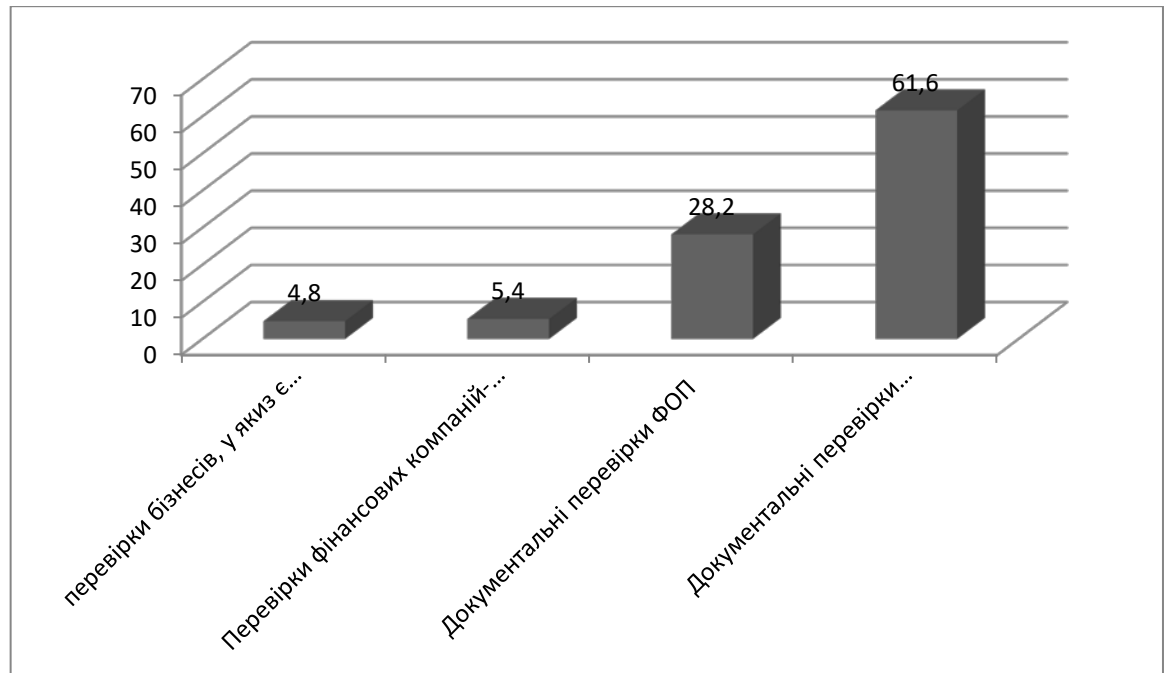


Рис. 2.2. типи податкових перевірок, запланованих на 2024 рік

Саме тому розглянемо результати податкового контролю за 2023 рік (в порівнянні з попередніми роками) на прикладі Головного управління державної податкової служби в Миколаївській області. Варто вказати, що саме служби здійснюють податкові перевірки щодо платників податків. Управління ж реалізує більше функції, пов'язані з організацією, координацією, методологічним забезпеченням, плануванням податкових перевірок. Але разом вони є єдиною системою податкових органів в державі.

Отже, в 2023 році в Управлінні було сформовано проект-графік проведення планових документальних перевірок платників податків на 2024 рік відповідно до норм Податкового кодексу України та Законом України «Про

внесення змін до Податкового кодексу України [48] та Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок» [59]. Проект плану-графіку було сформовано засобами інформаційно-телекомунікаційних систем та направлено до ДПС на затвердження у встановленому порядку. Також в проекті було вказано основні дані щодо перевірок. Зокрема, було встановлена кількість для перевірки: 27 юридичних осіб та 22 фізичні особи. Якщо порівнювати з офіційними даними 2023 року, то кількість скоротилася більше ніж на половину: у 2021 році 94 юридичні особи та 58 фізичних осіб (рис. 2.3) [16; 17].

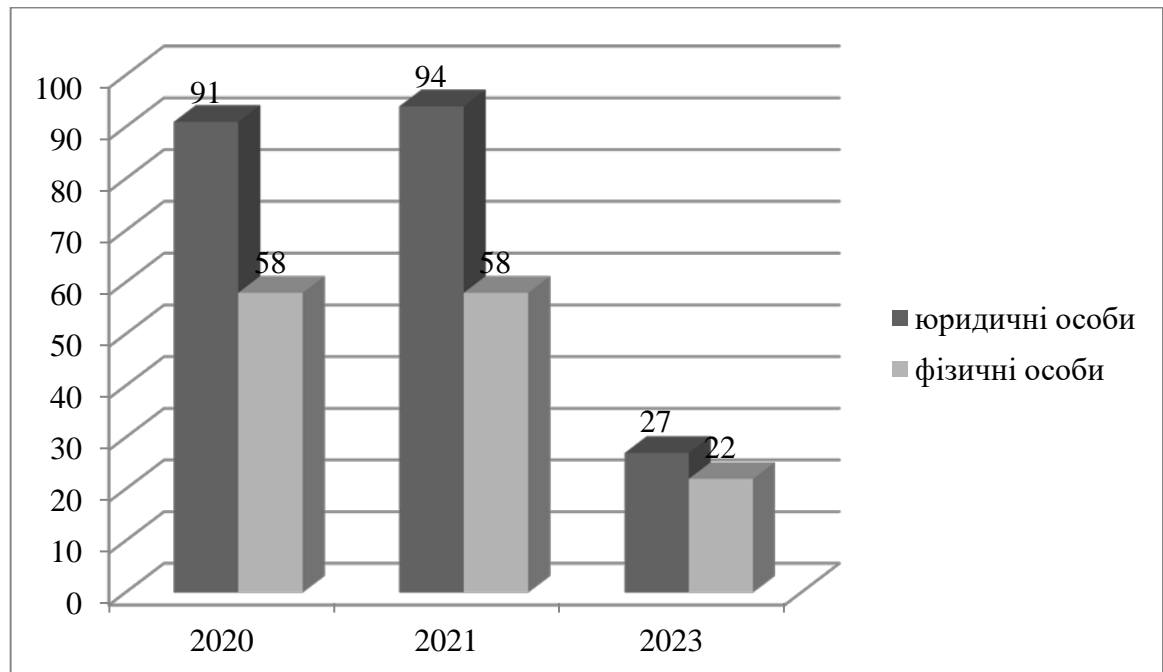


Рис. 2.3. Динаміка кількості юридичних та фізичних осіб 2020-2023 рр.  
(тут і далі крім 2022 року, коли було введено мораторій на перевірки)

Варто вказати, що зменшення кількості фізичних та юридичних осіб є наслідком продовження воєнного стану в країні та відсутністю бажання бізнесу повертатися на територію області.

Також у 2023 році було проведено 626 документальних (планових, позапланових) та фактичних перевірок щодо дотримання відповідними суб'єктами господарювання встановлених вимог чинного податкового

законодавства, контроль за дотриманням якого покладено саме на податкові органи (рис. 2.4).

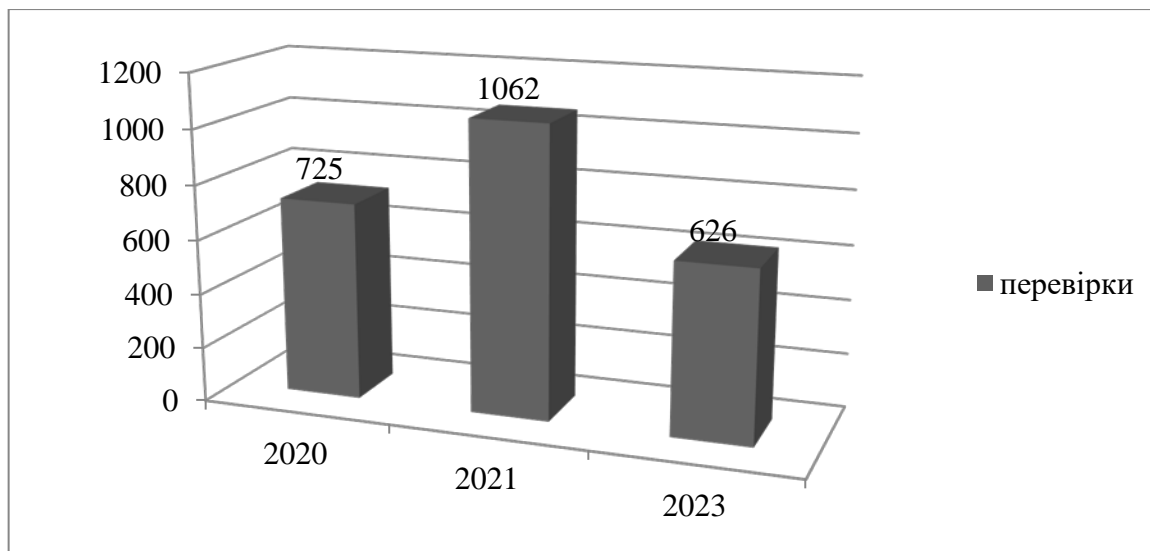


Рис. 2.4. Загальна кількість перевірок на дотримання податкового законодавства

Знову можемо спостерігати зниження кількості податкових перевірок в Миколаївській області. Однак варто вказати, що поступове відновлення та проведення саме таких податкових перевірок після введення мораторію свідчить про те, що податкова для ефективного адміністрування (зборів) податків потребує саме перевірочних заходів.

За результатами вказаних перевірок було здійснено: донарахування до бюджету грошових зобов'язань – 200,5 млн. грн.; узгоджено грошових зобов'язань за актами поточного та минулих років – 146,4 млн. грн.; сплачено (погашено) донарахованих сум – 19,9 млн. грн. (рис. 2.5).

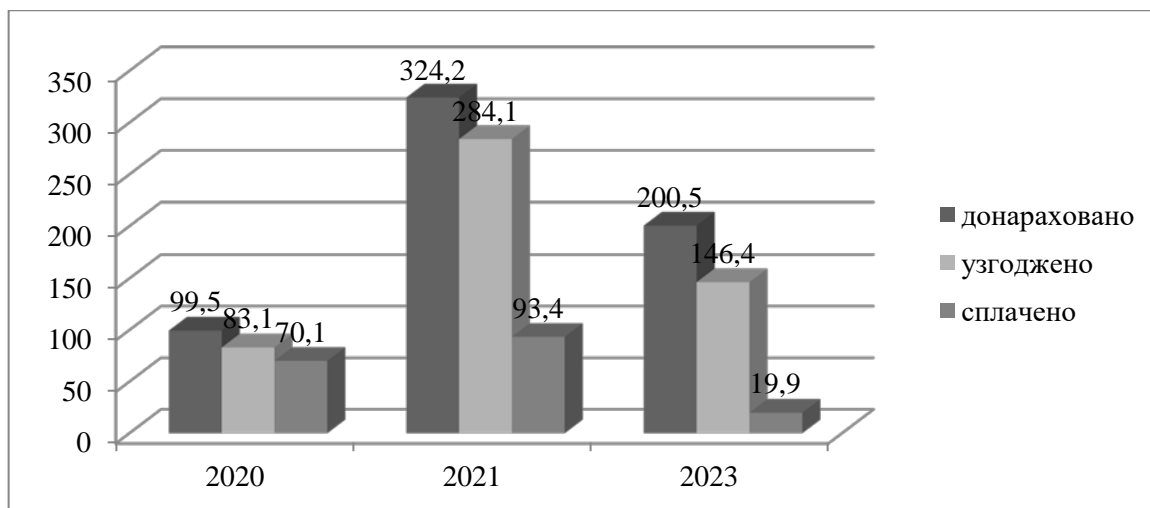


Рис. 2.5. Динаміка результатів податкових перевірок

Крім того, з метою відповідного забезпечення додаткових надходжень до бюджету за результатами вказаних перевірок було:

- зменшено від’ємне значення об’єкта оподаткування податком на прибуток – 28,9 млн. грн.;
- зменшено суму ПДВ, що була заявлена до відшкодування за рахунок коштів бюджету – 35,2 млн. грн.;
- зменшено суму від’ємного значення, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного періоду – 90,4 млн. грн. (рис. 2.6).

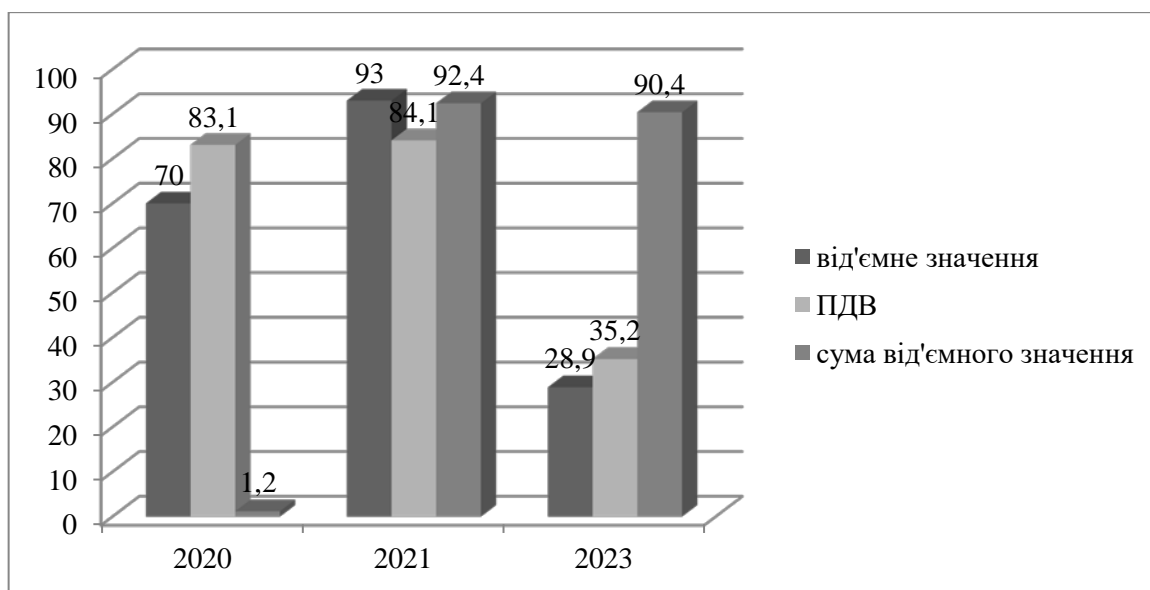


Рис. 2.6. Динаміка відповідного забезпечення додаткових надходжень до бюджету

Варто вказати, що зняття мораторію на проведення відповідних податкових перевірок надало можливість у 2023 році провести:

- 97 документальних позапланових перевірок щодо ПДВ;
- 4 документальні позапланові перевірки щодо декларування;
- 64 документальні позапланові перевірки суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності;
- 122 документальні позапланові перевірки суб'єктів господарювання, які прийняли рішення щодо припинення (закриття) [18].

Крім того, у зв'язку з отриманням відповідної податкової інформації щодо порушення встановлених вимог податкового законодавства у 2023 році було направлено відповідних 243 запити щодо надання відповідних пояснень та їхнього документального підтвердження відповідними суб'єктами господарювання, що здатні мінімізувати податкові зобов'язання з ПДВ з метою подальшого їхнього відпрацювання.

Щодо фактичних перевірок то у 2023 році їх було проведено 162 щодо питань дотримання суб'єктами господарювання встановлених норм чинного законодавства щодо питань врегулювання обігу готівки тощо. Варто вказати, що із 162 фактичних перевірок 128 стосувалися суб'єктів господарювання, які були зареєстровані у Миколаївській області та 34 перевірки суб'єктів господарювання з інших регіонів нашої країни. Також 137 фактичних перевірок були спрямовані на контроль за дотриманням суб'єктами господарювання вимог чинного законодавства щодо сфери виробництва, обігу а реалізації підакцизних товарі (рис. 2.7).

Варто зауважити, що у 2021-2022 роках вказані перевірки не відбувалися у зв'язку із дією мораторію на проведення деяких документальних та фактичних перевірок відповідно до внесених змін до Податкового кодексу України. Однак у 2020 році такі перевірки відбувалися.

Крім того 2023 року відбувалися камеральні перевірки, зокрема, було перевірено 24379 Декларацій акцизного податку, поданих відповідними платниками акцизного податку. За результатами вказаних камеральних

перевірок було складено 1865 актів та застосовано штрафних (фінансових) санкцій на загальну суму 3481,6 тис. грн., зокрема: у зв'язку з неподанням чи несвоєчасним поданням декларацій акцизного податку – 1755 актів на суму 3351,1 тис. грн.; у зв'язку з порушенням граничних термінів реєстрації – 2 акти на суму 48,6 тис. грн.; у зв'язку із встановленням порушень правил сплати – 107 актів на суму 74,2 тис. грн. (рис. 2.8).

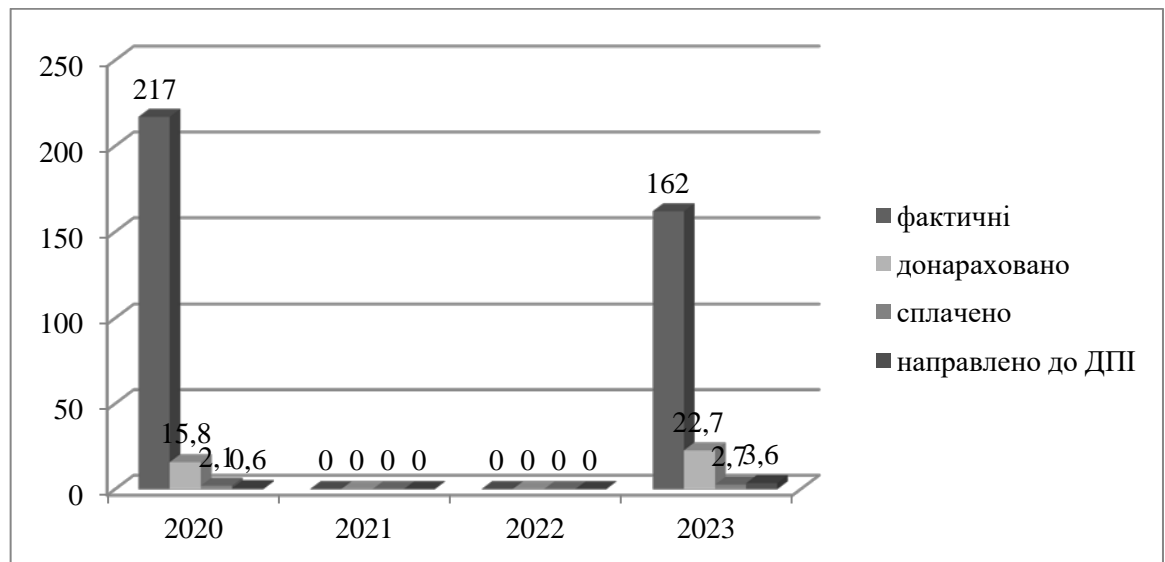


Рис. 2.7. Результати фактичних перевірок

Таким чином, незважаючи на певні труднощі в здійсненні податкових перевірок (пандемія, війна) податкові інспекції відновлюють свою контролюючу діяльність.

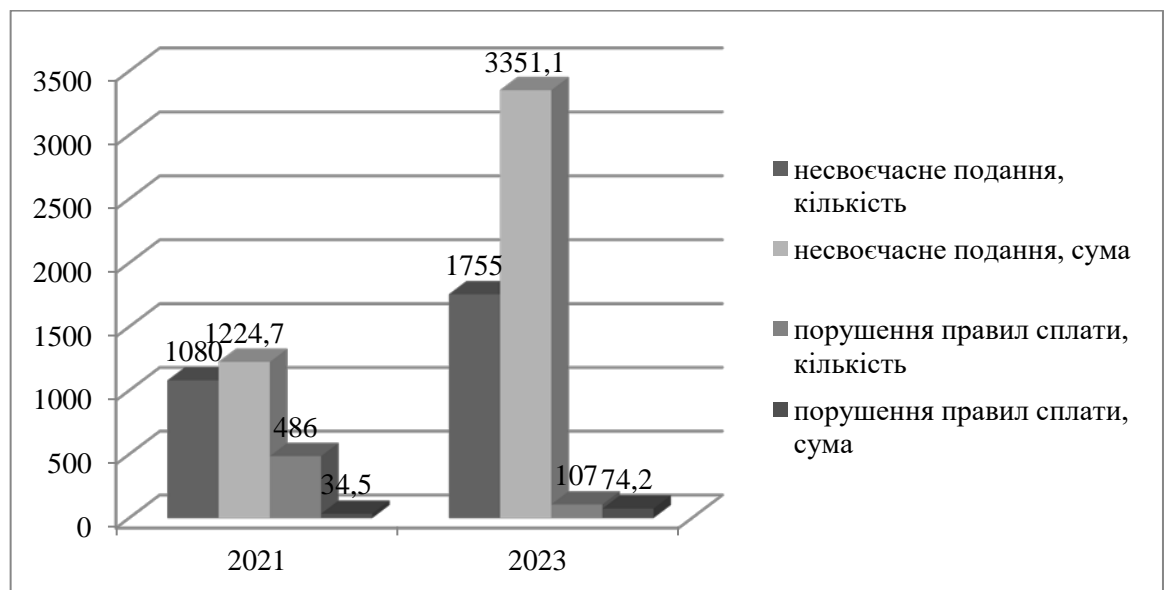


Рис. 2.8. Результати камеральних перевірок

Зокрема, за допомогою проведення вказаних перевірок здійснюється контроль за встановленням та сплатою податків, виявляються порушення та застосовуються відповідні фінансові (штрафні) санкції, що є вкрай необхідною передумовою ефективного функціонування податкового адміністрування в нашій країні, особливо за умов ведення вже тривалої війни. Саме від ефективності здійснення контролюючої діяльності податкових органів залежить не лише мінімізація схем платників податків щодо уникнення сплати податків, а й відповідний рівень фіскальних надходжень до бюджетів всіх рівнів та їхнього систематичного планового виконання, що дозволить державі ефективно виконувати власні бюджетні завдання й підвищувати міжнародні рейтинги з оподаткування.

## РОЗДІЛ 3

### ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

#### 3.1. Основні проблеми податкового контролю

На сьогодні для нашої країни особливо актуальними є проблеми своєчасного наповнення бюджету держави, встановлення та дотримання балансу доходів та витрат, скорочення надзвичайно великого дефіциту та зовнішньої заборгованості, належного фінансування нагальних національних та регіональних потреб. Податки сьогодні – це головне джерело доходів будь-якої держави [13]. Стабільні обсяги податкових надходжень – є основою фіскальної політики будь-якої держави, за інших умов сплата податків може бути зведена нанівець. Як наслідок, питання здійснення ефективного податкового контролю, відповідного правового контролю взаємовідносин між податковими органами та платниками податків, котрі виникають під час здійснення податкового контролю, все ще є основним питанням побудови сильної держави та її можливостей подальшого розвитку та здійснення ефективних реформ. Здійснення ефективного податкового контролю покликано створювати відповідні умови щодо врегульованого та дієвого здійснення вказаною системою контролю притаманних їй функцій за конкретних соціальних, економічних, політичних умов. Однак, на сьогодні все ще існують, а окремі моменти здійснення податкового контролю лише загострилися, окремі проблемні питання здійснення податкового контролю в Україні. Здійснення аналізу наявних проблемних питань податкового контролю носить як теоретичну, так і практичну необхідність, особливо в реальних умовах нашої країни. Відсутність сталих норм податкового законодавства, необхідність внаслідок зовнішніх та внутрішніх причин постійно вносити до чинних норм



законодавства зміни; недостатність наукового, теоретично виваженого аналізу необхідності вчинення певних податкових дій та змін; «самодіяльність» державних органів в сфері податкової політики тощо – все вказане є передумовою формування в податковій системі України кризових або неефективних ситуацій, котрі потребують ґрунтовного аналізу.

Важливим елементом ефективної роботи податкової системи є продуктивна контрольна робота податкових органів. Побудова надійної фінансової системи держави є неможливою без створення системи продуктивного податкового контролю, який зобов'язаний задовольняти фінансові інтереси країни за одночасного дотримання та виконання прав платників податків. Отже, завдання щодо підвищення ефективності проведення та організації податкового контролю, аналізу продуктивності діяльності податкових органів, а також визначення способів покращення продуктивності контрольної роботи податкових органів все ще досить актуальними. Зокрема, неминуче притягнення до відповідальності тих, хто порушив законодавство щодо податків та зборів, має бути основним завданням податкового контролю, тому що переконання платника податків у тому, що ухиляння від оподаткування розкриється, сприятиме чесному здійсненню обов'язків платників податків.

Отже, податковий контроль – є «системою певних дій та заходів в сфері управління фінансами країни, котрі спрямовані на належне забезпечення дотримання суб'єктами господарювання власної господарської діяльності чинних норм законодавства з метою відповідного наповнення фінансовими ресурсами бюджетів всіх рівнів та державних цільових фондів» [26]. Як наслідок, податковий контроль є поняттям надзвичайно складним та важливим, котре охоплює всі без виключення аспекти державної податкової політики; встановлення та дотримання його цілісності та системності знаходить своє вираження в плідній співпраці з підконтрольним суб'єктом оподаткування, для досягнення головної мети такої діяльності – отримання необхідних коштів для наповнення бюджету [76, с. 7].

Крім того, податковий контроль, дотримуючись основних атрибутів фінансового контролю, також наділений власними характеристиками за допомогою об'єкта, суб'єкта, предмету контролю та відповідного нормативно-правового врегулювання. Саме внаслідок наявності вказаних особливостей функціонування податкового контролю сприймається в якості відповідного компоненту державного фінансового контролю, котрий спрямований за допомогою повноважень відповідних органів публічного управління та делегування окремих функцій податковим агентам, забезпечувати належне виконання фізичними та юридичними особами встановлених норм чинного законодавства та контролю, за допомогою спеціально встановлених методів та форм управління й прийняття відповідних рішень щодо його наслідків. Основна форма податкового контролю – «податкова перевірка, котра здійснюється на основі використання циклічності основних стадій податкового процесу, володіє характерними спеціальними формами, методами проведення, документування результатів та прийняття рішень на основі результатів такої перевірки» [42, с. 82].

Варто вказати на необхідність ефективності документальних перевірок, що обумовлено якістю проведеної перевірки та планування податкових перевірок. Результати аналізу повинні бути представлені виявленими можливими податковими ризиками, що вказуватимуть на можливе порушення норм чинного податкового законодавства. З метою скорочення затрат на робочу силу та зниження впливу суб'єктивного фактору окремими дослідниками наголошується на «необхідності автоматизації окремих ризиків та відбору платників податків для проведення саме документальних перевірок» [14, с. 13].

Збільшення масштабів ухиляння від оподаткування, що знаходить підтвердження у відповідних статистичних даних, наряду з щорічними зменшеннями обсягів надходжень до бюджету за результатами документальних перевірок, свідчать про нагальну необхідність перегляду методології документальних форм податкового контролю та реформування основних податків. Ґрунтовна робота над вказаною методикою слугувала б передумовою

практично повної відсутності використання фактичних методів перевірки, аналітичного обґрунтування основних показників податкового контролю, що наводяться в акті щодо проведеної перевірки.

Ще одним із факторів, що суттєво впливає на рівень ухилення від сплати податків в державі, є сформована система штрафів за виявленні податкові правопорушення. Особливу увагу варто приділяти їхньому суттєвому впливу на ухилення від податків під час прийняття остаточного рішення платника податків щодо ухилення від сплати податків. Ключовими факторами в такій ситуації будуть:

- високий корупційний рівень органів законодавчої та виконавчої влади в державі;
- низький рівень податкової культури в суспільстві та державі, що суттєво впливає на рівень ефективності превентивного податкового контролю [79].

Для запобігання або зниження рівня корупційних діянь вказаних органів варто запровадити комплексну систему матеріального стимулювання працівників податкової служби [14, с. 15].

На нашу думку, основні проблеми, що присутні сьогодні в діяльності податкових органів щодо здійснення ефективного податного контролю можуть бути представлені кількома основними напрямками (табл. 3.1).

Отже, перш ніж проаналізувати основні проблемні питання податкового контролю, варто вказати, що Національна стратегія доходів України до 2023 року наголошує на тому, що в країні повинно спостерігатися певне відновлення рівня довіри платників податків до податкових органів, як необхідна та обов'язкова передумова успішності оподаткування та проведення подальших реформ в країні [40].

Варто вказати, що в нашій країні податкові перевірки будь-якого рівня та спрямування сприймаються виключно в якості фіскально-карального інструменту, підтвердженням чого є надзвичайно низький рівень довіри до податкових органів.

На підтвердження цього говорять й дані Ради бізнес-омбудсмена, згідно яких довіряють центральному апарат державної податкової служби лише 19%, а регіональним податковим органам довіряють ще менше – лише 13% [51].

Таблиця 3.1

### Проблеми у контрольній діяльності податкових органів

Напрямок	Проблема
Інформаційна	Обмеженість можливостей розкриття необхідної інформації щодо виявлених у платників податків несформованих джерел прибутків для відрахування ПДВ
Договірна	Наявність фіктивних договорів з організаціями й індивідуальними підприємцями, котрі користуються спеціальним податковим режимом
Закупівельна	Відсутність необхідних документів, задля здійснення перевірки сумлінності організації на відповідність віднесення організації до розряду благонадійних або не благонадійних з точки зору ймовірності податкових ризиків
Програмна	Цифровізація податкової сфери супроводжується цілим рядом технічних недоробок, функціонування відбувається з помилками, спостерігаються перебої робочих процесів
Санкційна	Встановлений розмір штрафу не є мотивацією для явки фізичних осіб до податкової; відсутність підстав для накладання адмінштрафу в результаті неявки до податкової
Податкова	Зменшення нарахованої суми податків за результатами податкових перевірок за допомогою апеляційних скарг та подання спотворених документів
Законодавча	Відсутність закріплених на законодавчому рівні підстав для скасування рішення щодо надання ліцензії податковими органами у разі отримання відповіді від податкових органів зарубіжних країн, що свідчать про відсутність активів в перевіреної особи (його засновника)
Ліцензійна	Несплата чи часткова сплата державного мита щодо вчинення дій, взаємопов'язаних з ліцензуванням, не є підґрунтям для відмови у ліцензії
Оціночна	Відсутність офіційних показників ефективності контрольної діяльності податкових органів

Підтвердженням цього факту є й дані іншого опитування, результатами якого виявилася більша довіра платників податків до судової системи щодо стягнення податків ніж до податкової системи в нашій країні (рис. 3.1).

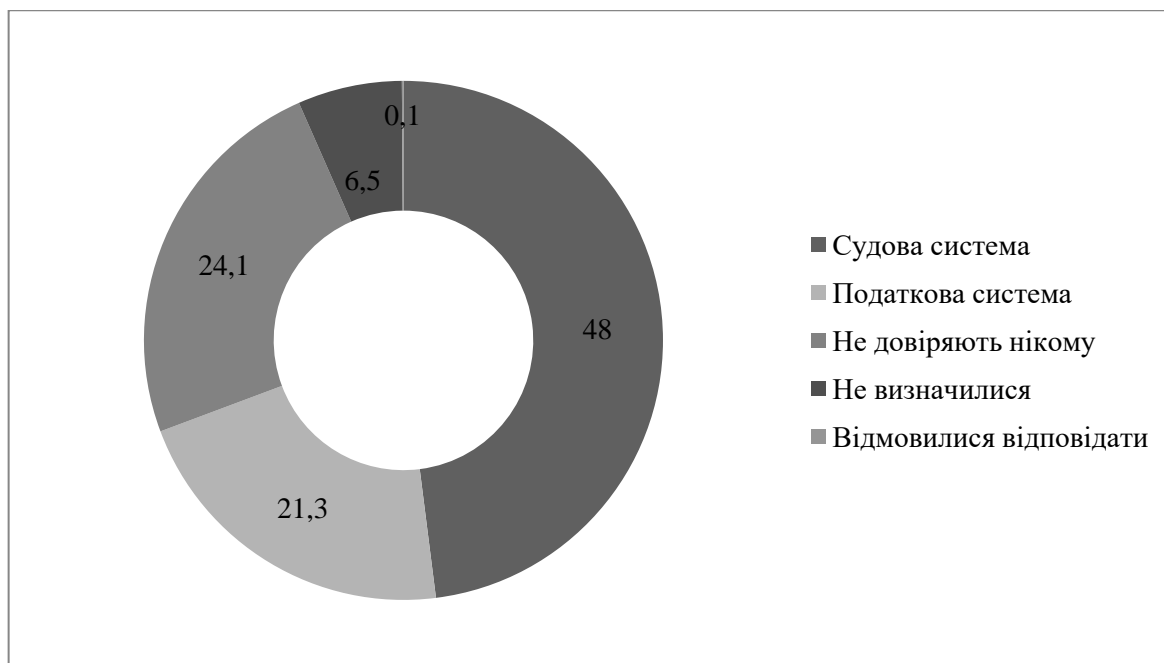


Рис. 3.1. Результати відповідей на питання: «Кому Ви більше довіряєте в питаннях законності стягнення податкового боргу: податковим органам чи судовій системі?» [77]

Далі варто вказати, що кожного року 99% платників податків добровільно сплачують їх, забезпечуючи відповідні надходження до бюджету. Однак, частка надходжень від донарахованих грошових зобов'язань починаючи з 2017 року ніколи не складала більше 1% від загальної суми податкових надходжень (табл. 3.2).

Крім того, відповідно до офіційних даних в середньому протягом останніх років практично лєвова частка податкових перевірок закінчується складанням відповідного акту (2017-2021 рр. – 74%). В той же час за 2022-2023 роки вказаний відсоток ще зріс, практично до 90%.

Варто вказати, що така ситуація спостерігається щодо фактичних і планових перевірок – практично всі вони закінчуються складанням відповідного акту.

Таблиця 3.2

**Сума та частка надходжень до державного бюджету**

Рік	Сума надходжень (зведений бюджет)	Сума надходжень (державний бюджет)	Сума грошових зобов'язань	Частка надходжень від донарахованих грошей (зведений бюджет)	Частка надходжень від донарахованих грошей (державний бюджет)
2017	519185262	335335161	5362694	1,03	1,6
2018	623298175	399134778	3416123	0,55	0,85
2019	732905162	466929008	3865946	0,53	0,82
2020	848021566	567390659	2266352	0,27	0,4
2021	993241051	652076370	4995591	0,5	0,76
2022	1091417757	698719512	1815469	0,17	0,26
2023	1213571871	783599339	3072328	0,25	0,4

Щодо позапланових перевірок то тут протягом тривалого часу зберігалася стала тенденція – лише 50% таких перевірок закінчувалися складанням відповідного акту. Однак, ситуація почала змінюватися протягом останніх років – у 2023 році 75% позапланових перевірок також почали закінчуватися складанням відповідного акту (рис. 3.2. [51]).

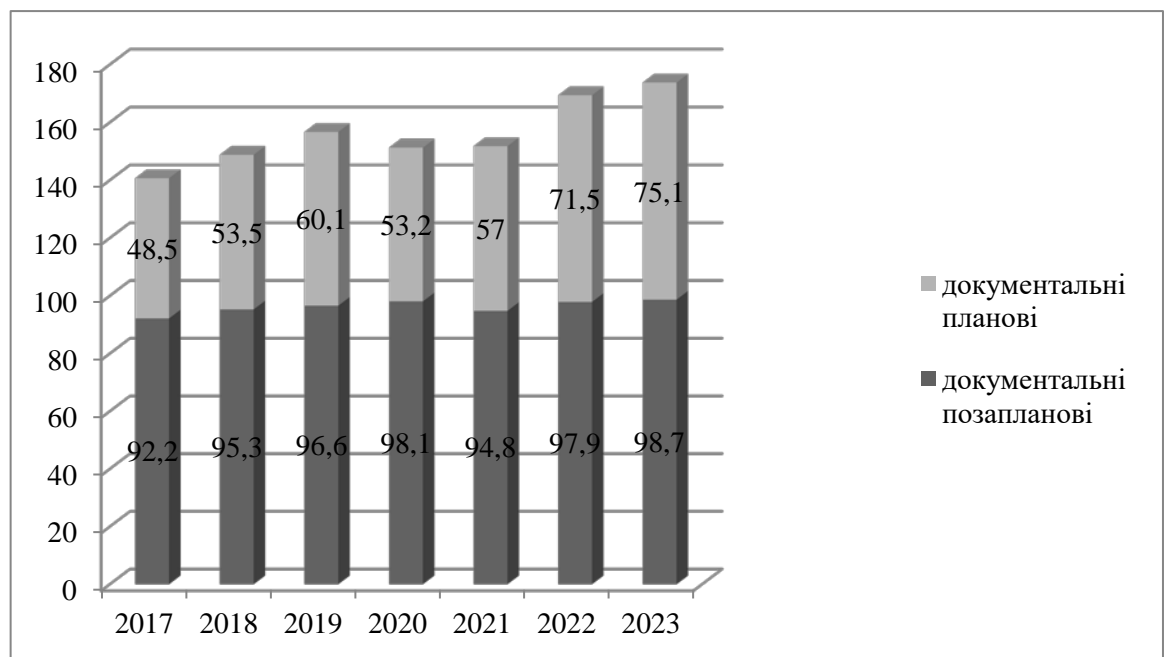


Рис. 3.2. Кількість актів про порушення, які складає податкова після перевірки, %

Зважаючи на вказану ситуацію, варто наголосити, що незважаючи на таку кількість складених актів та довідок, протягом останніх років спостерігається

суттєвий «розрив» між тими сумами, що були нараховані, узгодженні та кінцевими фактичними надходженнями до бюджету (рис. 3.3 [52]).

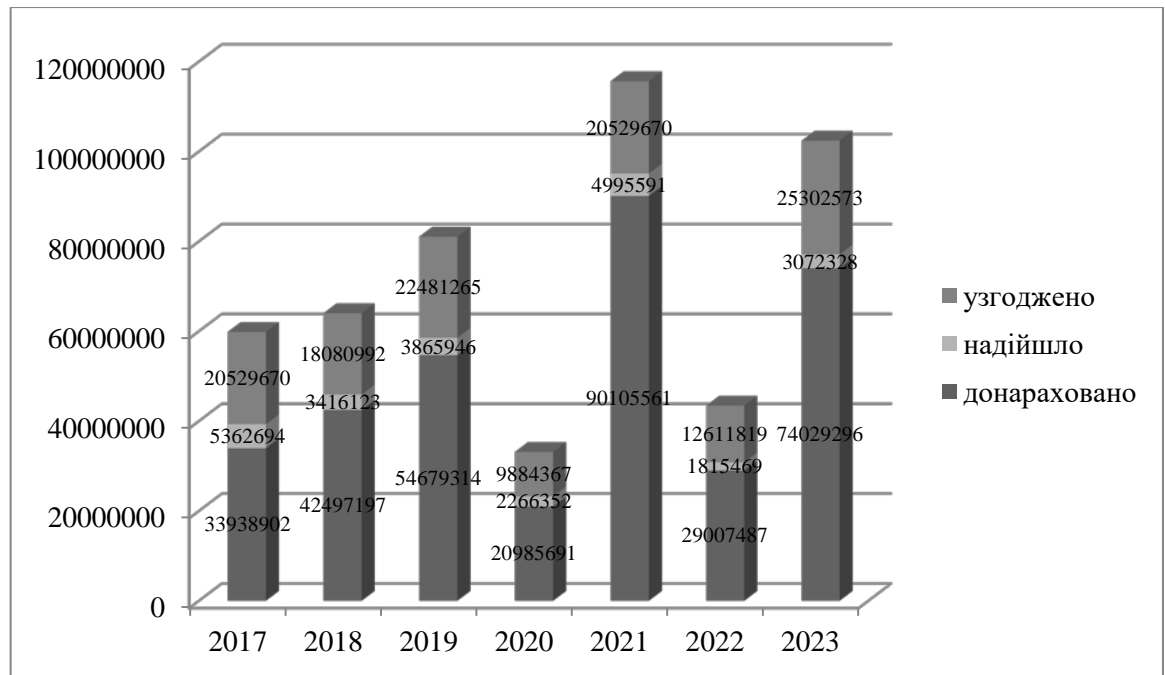


Рис. 3.3. Співвідношення сум грошових зобов'язань, що було донараховано, узгоджено й фактично отримано в бюджеті

Зважаючи на наведені дані, можемо говорити про те, що під час дії мораторію (2020 та 2022 роки) на проведення відповідних перевірок, річна сума донарахувань переживала суттєве зростання: 34 млрд. грн. у 2017 році; 90 млрд. грн. у 2021 році; 75 млрд. грн. у 2023 році [51]. Варто знову вказати, що незважаючи на суттєве зростання донарахувань, узгодження та фактичні надходження до бюджету практично не змінювалися, а в деяких ситуаціях навіть зменшувалися. Наприклад, у 2017-2023 роках показник узгодження коливався від 23% до 64%, а бюджетні надходження – від 4% до 16% у відповідні роки.

Вказане є свідченням чіткої закономірності перетворення проведених донарахувань за результатами податкових перевірок у реальні надходження до бюджету. В той же час, більшість наголошує на необхідності пошуку більш ефективних методів управління податковим боргом, в першу чергу, для представників бізнесу. Такі методи повинні бути спрямованими на подолання

наявного «розриву» між узгодженнями та сплатою зобов'язань. Саме узгодження для бізнесу є відображенням кількості обґрунтувань здійснених донарахувань, тобто тих, що в подальшому підтверджуватимуть результати оскаржень.

Варто також наголосити, що узгодження донарахувань також суттєво впливає на зміну вартості грошей в часі. В першу чергу це стосується сум бюджетного відшкодування ПДВ, котрі можуть бути відшкодованими лише на папері, внаслідок того, що вони просто «зависли» в бюджеті на певний або невизначений період. За такої ситуації, якщо держава не вдаватиметься до дієвих заходів, це свідчитиме про наявність дисбалансу сил, сприятиме погіршенню взаємовідносин з платниками податків та провокуватиме корупційні ризики [7; 13; 75; 80].

Таким чином, проблеми податкового контролю в Україні – є головною проблемою нашої держави, особливо в умовах сьогодення. Наявність турбулентності в країні, високої динамічності податкового законодавства, нерівних умов ведення бізнесу внаслідок наявності корупційних схем, які з одного боку створюють передумови для «обходу» норм законодавства й мінімізувати, або взагалі уникнути сплати податків, а з другого – навантажують податками той бізнес, який все ще намагається працювати та сплачувати податки чесно, однак вже змушений йти в «тінь», оскільки саме там і так ще можна працювати. Як наслідок, наша країна є найбільш економічно невільною в Європі з ВВП на душу населення та найбільш економічно невільною. Саме тому, нагальною є потреба проведення відповідних дієвих та ефективних змін в податковій сфері. Зробити це в умовах війни та залежності від міжнародних партнерів досить складно, але можливо.

### **3.2. Рекомендації щодо вдосконалення податкового контролю**



Ефективне функціонування будь-якої держави також залежить від податків. Саме за допомогою податків держава формує взаємовідносини зі своїми громадянами у вигляді виплати пенсій, різноманітної допомоги, благоустрою вулиць, доріг тощо. Регулювання податкового контролю має особливе значення у розвинених країнах щодо встановлення та дотримання збалансованості оподаткування та надходження коштів у бюджети всіх рівнів. Така збалансованість можлива лише за безпосередньої участі у цьому контролі державних органів та органів місцевого самоврядування, що займаються безпосередньо податковим контролем та збором податків.

Відомості та наявні статистичні дані щодо результатів роботи податкових органів свідчать про те, що в результаті вживаних заходів, у тому числі пов'язаних із підвищенням ефективності здійснення контрольно-наглядових функцій у встановленій формі діяльності, здійснюваних податковою службою та її територіальними органами, загальний стан податкової дисципліни, дотримання вимог законодавства щодо податків та зборів має низку позитивних тенденцій, що у свою чергу позитивно характеризує контрольно-наглядову діяльність Державної податкової служби (рис. 3.4 [68]).

Незважаючи на підвищення ефективності здійснення державного контролю податковими органами, можна зазначити кілька ключових проблем, пов'язаних з організацією та проведенням контрольної роботи та які потребують подальшого вирішення й вдосконалення. Головною метою податкового контролю є створення досконалої системи оподаткування та досягнення такого рівня відповідальності (податкової дисципліни) серед платників податків, податкових агентів та інших осіб, за якої унеможливитимуться порушення податкового законодавства або їх кількість буде дуже незначною.

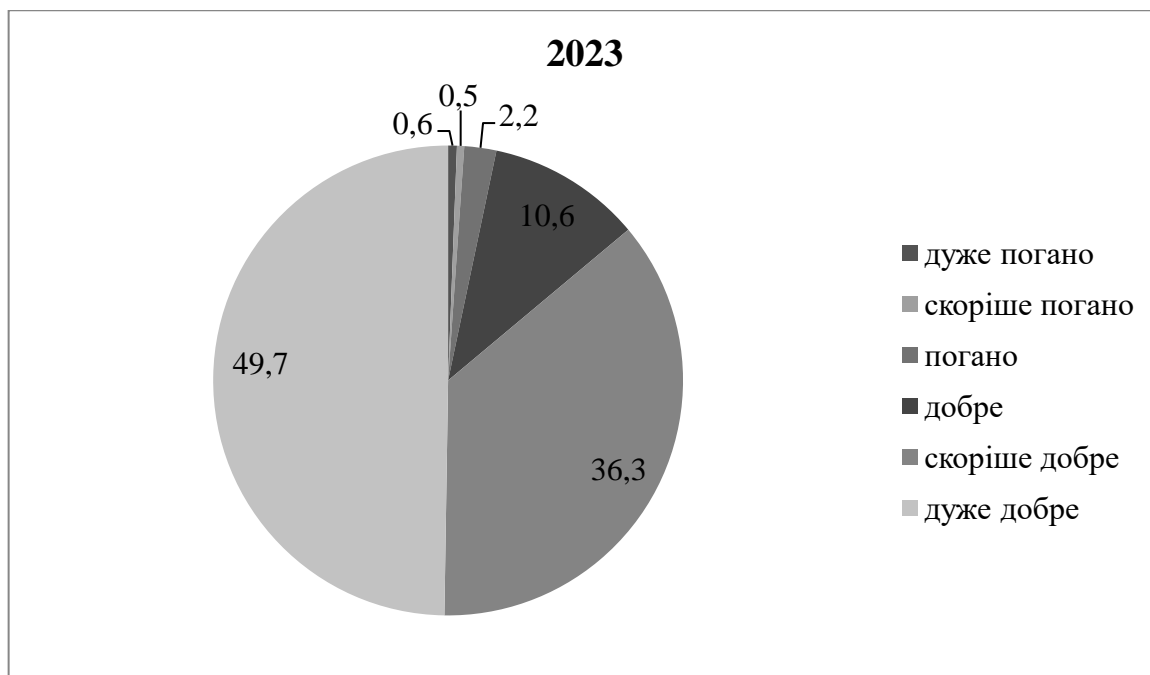


Рис. 3.4. Загальна оцінка роботи органів Державної податкової служби

У зв'язку з цим перед податковими органами постає серйозна проблема – як правильно організувати податковий контроль. Справа також й в тому, що на практиці під час здійснення податкового контролю, податкові органи не завжди правильно та головне своєчасно стягують податки та збори. Проблема полягає у відсутності систематизованої роботи органів податкового контролю, який використовував наявний зарубіжний досвід та тарував би свій власний шлях до високої ефективності в Україні [39, с. 22-23]. Зокрема, закордонний досвід свідчить, що для здійснення податкового контролю у багатьох країнах створюються спеціалізовані податкові управління (відділи, дирекції та ін.). В одних випадках ці відомства відокремлені від міністерства фінансів (Японія, Швеція), в інших є його структурними підрозділами (Італія, США, Великобританія) [39, с. 25]. Податкові управління створюються саме для взаємодії та координації діяльності контрольних органів, забезпечення економічної безпеки держави при формуванні публічних централізованих та децентралізованих грошових фондів, забезпечення належного контролю за формуванням державних доходів та раціональним їх використанням, а також припинення та профілактики правопорушення у податковій сфері. Виходячи з

цього можливе створення організаційної структури органів податкового контролю в Україні як у більшості зарубіжних країнах, ґрунтуючись на принципі поділу відповідно до сегментів платників податків. Варто сказати, що в цілому вітчизняна практика податкового контролю відповідає кращим зарубіжним практикам, однак держави не стоять на місці в цьому питанні, тому актуальність їхнього використання не зникає, а навпаки, посилюється [57]. Очевидно, що поділ функцій податкового адміністрування щодо окремих сегментів платників податків дозволить враховувати їхню специфіку, формувати диференційовані процедури обліку, реєстрації платників податків, проведення податкових перевірок. Відповідно до такого підходу рекомендовано сформувати нову структуру, яка поділятиметься на відповідні відділи, за окремими сферами власної діяльності, зокрема:

- заробітної плати й доходів від інвестицій. Цільовою групою за вказаним напрямом можуть слугувати фізичні особи та роботодавці. Формування з таких платників податків особливої, окремої групи викликано їхніми наявними особливостями щодо існуючої податкової системи – значну частину податків з доходів фізичних осіб утримують саме з джерел їхнього отримання; більшість вдаються до самосійного заповнення податкових декларацій; також кожного року більшість заявляє про отримання певних відрахувань;

- малого бізнесу та само зайнятих осіб. Об'єднання вказаних податків в одну категорію виправдано наявністю певної схожості їхніх характеристик, отже, існує певна можливість використовувати єдино прийнятні методи щодо податкового контролю та адміністрування;

- великого та середнього бізнесу. Робота саме з такими платниками податків потребує високої кваліфікації співробітників та наявності окремих підрозділів з чітко встановленими напрямками їхньої діяльності: зв'язку, технологій та ЗМІ; фінансових послуг; важкої промисловості та транспорту; природних ресурсів та будівництва; роздрібної торгівлі, продуктів харчування, фармацевтики та охорони здоров'я; фізичних осіб з високими доходами [80];

– некомерційними організаціями й державними підприємствами. За такого напрямку робота вестиметься саме з тими некомерційними організаціями, що отримують звільнення від сплати досить великої кількості податків. Такі організації та установи можуть бути представлені релігійними організаціями, університетами, пенсійними фондами та ін. До складу такого відділу мають також входити певні підрозділи, а саме: відділ роботи з податками та працівниками (податки із заробітної плати чи дивідендів), відділ роботи з організаціями, що повністю звільнені від оподаткування, а також відділ по роботі з державними підприємствами.

Варто вказати, що навіть за наявності таких структур, контроль за діяльністю всіх спеціалізованих податкових органів має повністю здійснюватися лише Державною податковою службою [29, с. 26]. Крім того саме використання такого підходу сприятиме вирішенню проблем організації податкового контролю в Україні й дозволить нашій державі швидше стабілізувати та ефективно розвиватися як у внутрішній, так й зовнішній політиці.

Далі варто вказати, що в системі податкового контролю саме камеральні перевірки займають лідируючі позиції, що зумовлено певними факторами, зокрема:

- меншою трудомісткістю порівняно з проведенням виїзних перевірок, можливістю автоматизації;
- повним охопленням платників податків, які надають податкову звітність до податкових органів;
- можливістю аналізувати рівень та динаміку основних показників фінансово-господарської діяльності організації, перевірки звітних показників щодо зіставлення з даними із зовнішніх джерел [39, с. 55].

Як наслідок, можемо говорити про те, що саме камеральні перевірки стають тією ланкою, посиливши яку вдасться значно збільшити ефективність діяльності податкових органів. Податкове законодавство у сфері організації та проведення камеральних податкових перевірок остаточно не сформувалося,

багато які аспекти їхнього проведення по сьогодні ще повністю не врегульовані відповідними нормами законодавства. Саме тому на практиці виникає велика кількість суперечок між платниками податків та податковою службою, а також наявними є протиріччя між різними судовими інстанціями [45]. Врегулювання вказаного питання дозволило б також підвищити ефективність здійснення податкових перевірок та податкового контролю в цілому.

Варто вказати на необхідності посилення та розширення можливостей використання податкового моніторингу як форми податкового контролю, що створює відповідні умови для перевірки правильності нарахування, повноту та своєчасність сплати податків платників податків [67]. Крім того, податковий моніторинг – є інструментом здійснення розширеної інформаційної взаємодії, за допомогою якої організація надаватиме податковому органу необхідний доступ у режимі реального часу до даних бухгалтерського та податкового обліку, а натомість отримуватиме право за умов виявлення чи наявності сумнівів звернутися до податкового органу з мотивованою думкою щодо податкових наслідків вчинених дій [38]. Використання режиму податкового моніторингу призводить до суттєвого прискорення вирішення спірних питань та ситуацій щодо використання на практиці чинних норм податкового законодавства й дозволить платникам податків, в майбутньому, до нараховувати суми податків, пені та штрафів, знижуючи тягар податкового контролю. Крім того, звернутися до податкового органу щодо проведення податкового моніторингу може будь-яка організація, але за наявності дотримання певних умов щодо:

- сукупної суми податку на додану вартість, акцизів, податку на прибуток організацій та податку на видобуток корисних копалин, що підлягають сплаті до бюджетної системи;

- сумарному обсягу отриманих доходів за даними річної бухгалтерської (фінансової) звітності організації за календарний рік, попередній рік, у якому подається заява щодо необхідності чи бажання провести податковий моніторинг;

– сукупної вартості активів за даними бухгалтерської (фінансової) звітності організації на 31 грудня календарного року, попереднього року, у якому подається заява щодо необхідності проведення податкового моніторингу [9].

Періодом, за який може проводитися податковий моніторинг, може виступати календарний рік, наступний за роком, у якому організація подавала до податкового органу заяви щодо проведення податкового моніторингу [38].

Як і будь-яка інновація, податковий моніторинг наділений певними перевагами та недоліками. До переваг вказаного методу податкового контролю можемо віднести:

– скасування податкових перевірок під час проведення моніторингу, особливості виїзних, крім окремих випадків передбачених відповідними нормами та актами;

– оперативне вирішення та узгодження всіх спірних моментів;

– звільнення від відповідальності організації за будь-які помилки під час сплати податків, якщо за їхнім здійсненням платник податків слідував відповідно до рекомендацій податкового органу;

– зниження витрат на проведення податкових перевірок та судових розглядів внаслідок підвищення відповідальності громадян та шанобливого ставлення до норм права [41].

Водночас податковий моніторинг має низку недоліків, зокрема:

– коло осіб, які можуть скористатися податковим моніторингом, обмежується великими компаніями;

– значні витрати на розроблення та введення необхідних електронних програм й навчання податкових інспекторів основам нової системи;

– не повною мірою виключається можливість чи ймовірність проведення податкових перевірок;

– у зв'язку з нововведенням цієї форми контролю поки що відсутня практика її ефективного застосування, внаслідок цього є ймовірність того, що організації не будуть поспішати брати участь у податковому моніторингу доти,

доки повністю не налагодиться механізм його проведення та не сформується судова практика за результатами моніторингу [41].

Тим не менш, на сьогодні податковий моніторинг не є досконалим, однак може виявитися досить ефективним для проведення податкових перевірок. Розглянуті вище плюси та мінуси податкового моніторингу належать більшою мірою до організацій, які можуть скористатися даним видом контролю. Щодо держави, то головною перевагою є те, що збільшуватимуться обсяги грошових надходжень до бюджету.

Далі варто вказати на поширення електронних засобів забезпечення податкового контролю. Зокрема все більше податкових служб вдаються до використання електронної системи обробки документів, що дозволяє автоматизувати податкові перевірки, оскільки саме електронна система здійснює арифметичний та логічний контроль за податковою звітністю [79]. Як свідчить зарубіжна практика діяльності податкових органів, використання сучасних інформаційних технологій обробки даних податкового контролю включає цілий спектр відповідних методів дослідження (перевірок, обґрунтувань, оцінювань) та спираються на вивчення кількісних закономірностей та якісних тверджень на основі наявних статистичних даних, взаємозв'язків та залежностей основних показників оподаткування. Особливо актуальним є використання непрямих методів обрахування податків, використання яких створює передумови для запобігання можливостей масового ухиляння від сплати податків чи приховування їхніх справжніх розмірів. Підтвердженням вказаного може слугувати наявний зарубіжний досвід, зокрема Німеччини, оскільки норми чинного німецького законодавства прямо санкціонують використання вказаних методів, а існуюча в країні судова практика є свідченням беззастережного визнання судом доказів розміру бази оподаткування, що спираються на використання непрямих методів обчислення [1; 19]. Варто вказати, що найбільш поширеними серед таких методів методи загального зіставлення майна. Крім того, методику обчислення

оподатковуваного доходу саме вказаними методами прийнято поділяти на дві частини:

- а) обліку зміни майнового стану за звітний період;
- б) обліку виробленого та особистого споживання за звітний період [79].

Використовуючи вказані методи, отримуємо можливість дати оцінку достовірності відображених у податковій звітності даних.

Проведення виїзних податкових перевірок – є однією з основних способів контролю за сумлінним виконанням платниками податків своїх власних зобов'язань. Для того, аби виїзні податкові перевірки були більшими дієвими, повинна існувати ефективна система відбору платників податків для проведення таких виїзних перевірок, що надасть можливість обрати найбільш оптимальний напрямок використання обмежених кадрових та матеріальних ресурсів відповідного податкового органу. Вказана система повинна бути розроблена таким чином, щоб з її допомогою можна було досягти максимальної результативності виїзних перевірок за мінімальних витрат кадрового потенціалу та матеріальних ресурсів, за рахунок відбору для таких перевірок таких платників податків, в яких існує більша ймовірність виявлення податкових правопорушень.

У зв'язку з цим, можна згадати наявний досвід виділення найбільших платників податків у США щодо податкових перевірок, який дозволяє раціонально відбирати платників податків для проведення контрольних заходів в умовах масових порушень податкового законодавства, характерних для сьогодення нашої країни [6]. Для присвоєння категорії найбільших платників податків у США застосовується спеціальна система балів, які присвоюються відповідно до наступних категорій:

- загальна вартість активів;
- валовий дохід;
- кількість юридичних осіб, які беруть участь в основній діяльності;
- наявність багатогалузевої структури компанії;



- кількість працівників податкової адміністрації, необхідних для перевірки компанії;
- кількість залучених фахівців, необхідних для перевірки компанії;
- загальний обсяг допоміжної роботи та кількість людино-днів, витрачених на перевірку [35, с. 45-46].

Наприклад, промислові компанії, що набирають не менше 12 балів, включаються до Програми всебічних перевірок. Фінансові, страхові, брокерські компанії, фірми, що надають комунальні послуги, що набирають не менше 15 балів, також включаються до Програми всебічних перевірок. Нарахування балів в оцінці загальної вартості активів розраховується шляхом підсумовування всіх активів платника податків [78].

В Україні для віднесення платника податків до категорії найбільших, можуть застосовуватися такі критерії:

- на державному рівні: сумарний обсяг нарахувань державних податків за даними податкової звітності; сумарний обсяг отриманих доходів; активи організації;
- на регіональному рівні критерії для віднесення до найбільших платників податків можуть бути: сумарний обсяг отриманих доходів; середньооблікова чисельність працівників; активи організації [35, с. 77].

Для того щоб забезпечити виїзним податковим перевіркам ефективність необхідно застосовувати ефективні форми, прийоми та методи податкових перевірок, заснованих як на розробленій єдиній комплексній процедурі, так і на міцній законодавчій базі, що надаватиме податковим органам широкий спектр повноважень у сфері податкового контролю щодо недобросовісних платників податків, що також можуть передбачати:

- збільшити кількість відповідних податкових фахівців з метою більш глибокої та детальної перевірки підприємств та їхніх декларацій;
- підвищити ефективність податкових перевірок за допомогою аналізу, широкого впровадження передового досвіду та жорсткого контролю за проведенням податкових перевірок;

- посилити позицію у судових процесах, з метою недопущення зменшення податкових донарахувань судом;
- запровадити індивідуальні оцінки податкового інспектора;
- підвищити якість контрольної-аналітичної роботи податкових органів, пов'язаної з підвищенням ролі аналітичної складової під час вибору об'єктів для проведення перевірок та вдосконалення ризик-орієнтованого підходу;
- розробити додаткові критерії для концепції податкових перевірок, виходячи із переліку податкових правопорушень, допущених платниками податків [28, с. 40-41].

Варто вказати на наявність податкових правопорушень, допущених платниками податків, які потребують розробки додаткових критеріїв планування податкових перевірок, з метою:

- підвищення податкової дисципліни та грамотності платників податків;
- прийняття ефективних управлінських рішень [7];
- забезпечення зростання доходів держави за рахунок збільшення числа платників податків, які добровільно та в повному обсязі виконують податкові зобов'язання [13];
- скорочення кількості платників податків, що функціонують у «тіньовому» секторі економіки [79].

Такими додатковими критеріями для проведення податкової перевірки можуть бути:

- неодноразове неподання платником податків податкової декларації до податкового органу за місцем обліку у встановлений строк та електронному вигляді;
- грубе порушення правил обліку доходів та (або) витрат та (або) об'єктів оподаткування;
- неподання у строк платником податків до податкових органів документів чи інших відомостей [80].

Дані критерії дозволять фахівцям податкового органу більше ретельно відбирати платників податків для проведення податкових перевірок, а платники

податків зможуть скоротити ризик податкової перевірки, уникаючи потрапляння під ці критерії, тим самим підвищуючи податкову дисципліну та формуючи правильне розуміння законодавства про податки та збори й необхідність суворого дотримання законодавства.

Варто наголосити на необхідності встановлення та дотримання важливого принципу, який дозволить підвищити ефективність податкових перевірок – це індивідуальна система оцінювання роботи податкових інспекторів. Використання системи індивідуальних оцінок податкового інспектора сприятливо вплине на ефективність податкового контролю, оскільки заохочення інспектора безпосередньо залежатиме від його індивідуальної оцінки. Критерії оцінки податкового інспектора можуть бути такими:

- обсяг виконуваних робіт. Наприклад, у співробітників відділу виїзних перевірок враховується кількість виїзних податкових перевірок, відповідно у співробітників відділу камеральних перевірок враховується кількість камеральних перевірок;

- якість виконуваних робіт. Наприклад, у співробітників відділу виїзних перевірок враховується середня сума донарахувань у результаті податкової перевірки;

- професійні знання, тобто, чим вища освіта інспектора, тим більше у нього премія, так податкові органи залучатимуть більше висококваліфікованих спеціалістів;

- дисципліна – наявність або відсутність дисциплінарних стягнень, зауважень чи запізнень враховується для формування індивідуальної оцінки;

- особисті якості інспектора – у цьому випадку можна оцінювати такі якості, як: комунікабельність, уміння вирішувати конфліктні ситуації, емоційну стійкість, особистісну зрілість тощо [79].

Якщо перед співробітниками податкових органів ставити цілі та завдання на звітний період, та преміювати їх відповідно до виконання плану, то фахівці прагнутимуть якісніше виконувати свою роботу. Якість виконуваних робіт помітно покращиться, кількість донарахувань збільшиться не тільки за рахунок

якості, а й за рахунок більшого охоплення платників податків виїзними та камеральними перевітками. Завдяки цим критеріям інспектор буде прагнути підвищувати обсяг виконуваних робіт та їх якість, здобувати освіту, прагнучиме пройти додаткові курси. Інспектор буде дотримуватись дисципліни, що значно підвищить обсяг та якість виконуваних робіт. Внаслідок використання індивідуальної системи оцінок податкових інспекторів значно підвищиться ефективність контрольної роботи податкового органу, за рахунок більш відповідального підходу з боку інспекторів до своєї праці. Однак, слід зазначити, що без систематичного вдосконалення своїх знань у галузі оподаткування ніякі нові форми не дадуть очікуваного результату.

Таким чином, можемо зробити висновок про те, що податкове адміністрування має бути засноване на принципі двосторонньої відповідальності, за якої перша сторона – платник податків – намагається своєчасно виконувати покладені на нього зобов'язання, а друга сторона – податковий орган – прагне обґрунтованого контролю за діяльністю господарюючих суб'єктів на основі:

- зрозумілого та чіткого законодавчого формулювання основних повноважень, меж і способів здійснення податкового контролю;
- встановлення та дотримання прозорого правового статусу членів контрольної діяльності;
- достатнього рівня безперечності процедурної та процесуальної регламентації контрольної діяльності;
- встановлення різних адміністративних процедур податкового контролю у відповідності до його основних напрямків;
- здійснення податкового контролю у відповідності до конкретно визначених цілей, завдань, форм і термінів податкового контролю.

Для вдосконалення податкового контролю однією з найважливіших передумов є поступове підвищення податкової культури серед громадян країни. Застосування розглянутих вище заходів дозволить підвищити результативність

контрольної роботи податкових органів; відповідно, підвищить збирання податків в країні в цілому.

## ВИСНОВКИ

На сьогодні за умов тривалої та хронічної недостатності необхідних фінансових ресурсів на всіх рівнях в нашій державі, критичного стану більшості суб'єктів господарювання, незадовільного стану наповнення державного та місцевого бюджетів, низької податкової культури особливої уваги потребують питання вдосконалення, підвищення дієвості та ефективності податкового контролю. Податковий контроль – це особлива складова системи податкового управління та адміністрування. Він є вкрай необхідним, оскільки спрямований на підтримку нормального функціонування фінансової системи держави за допомогою здійснення відповідних дій щодо виявлення можливих або реальних відхилень податкового законодавства, можливості виправлення таких відхилень, запобігання негативним явищам в майбутньому. Наявність високої ефективності податкового контролю – це одна із ключових передумов підтримки на високому рівні всієї державної системи податкового регулювання.

В ході написання магістерської роботи нами було зроблено відповідні висновки.

1. Податковий контроль є обов'язковим елементом управління оподаткуванням та необхідною передумовою формування та реалізації ефективної податкової системи; покликаний забезпечувати зворотній взаємозв'язок платників податків з державними органами управління, що наділено особливими правами й повноваженнями щодо всіх питань оподаткування. Податковий контроль – є завершальною стадією управління оподаткуванням, одним із елементів сформованої методики планування податкових доходів бюджетів всіх рівнів. Податковий контроль – це складова частина публічного управління сферою економіки, що має власну специфіку в практиці застосування й цільову спрямованість, котра суттєво відрізняє його від всіх інших видів контролю. Податковий контроль проводиться за допомогою застосування науково обґрунтованих методів встановлення ступеня

відповідності практики оподаткування положенням розробленої податкової політики в державі.

2. Заходи податкового контролю – основний інструмент, що використовується податковими органами для формування доказової бази у питаннях податкового адміністрування. Заходи податкового контролю можна умовно розділити на «основні» та «супутні». «Основні» – це камеральна, документальна та фактична податкові перевірки, тобто ті дії податкових органів, які можуть спричинити зміну податкових зобов'язань платника податків. «Супутні» пов'язані з проведенням перевірок та формують доказову базу в рамках можливого чи наявного спору з податковим органом. Це може бути допит свідка, отримання пояснень платника податків, вилучення, огляд території/документів, відповідь на вимогу податкової щодо надання відповідних документів. Якщо «основним» заходам податкового контролю приділяється чимало уваги, то з «супутніми» платники податків стикаються значно рідше. Водночас від того, наскільки якісно, законно проведено та оформлено податківцями «супутні» заходи, залежатиме результат спору з податковим органом. Крім того, проведення контролюючими органами відповідних заходів дозволяє здійснювати не лише арифметичну перевірку правильності складеної податкової звітності, але й контролювати логічний взаємозв'язок різних показників з податкових декларацій, форм бухгалтерської звітності, зовнішніх джерел, проводити аналіз основних фінансово-економічних показників діяльності платника податків. Саме це дає змогу державі виконувати свої функції та змушує платників якісно проводити свою господарську діяльність.

3. Свідченням проблемних питань в функціонуванні податкового контролю є прояви:

- систематичного недоотримання податкових платежів до бюджетів різних рівнів;

- нестабільність самого податкового законодавства;

- небажанням окремих платників податків своєчасно сплачувати у повному обсязі податкові платежі;

- нестабільністю соціально-економічного розвитку держави тощо.

Не заперечуючи роль і значення податкових перевірок як превентивного заходу боротьби з податковими правопорушеннями, можна вважати, що механізм податкового контролю в частині організації проведення перевірок потребує пере форматування внаслідок:

- недосконалості податкового законодавства;

- відсутності раціонального відбору платників податків щодо перевірок, що дає можливість вибрати найбільш оптимальний напрямок використання обмежених кадрових та матеріальних ресурсів податкової інспекції, домогтися максимальної результативності податкових перевірок при мінімальних витратах зусиль та коштів за рахунок відбору для таких перевірок платників податків, ймовірність виявлення податкових порушень у яких представляється найбільшою;

- низького рівня рівень податкової культури, грамотності та дисципліни платників податків. На жаль, не всі платники податків обізнані з нормативними документами, у зв'язку з чим не поінформовані про зобов'язання перед державою щодо сплати податків і зборів;

- не зовсім ефективного впровадження інноваційних заходів податкового контролю, таких, наприклад, як податковий моніторинг, що підвищує актуальність проблеми підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації податкових кадрів, здатних представляти платнику податків кваліфіковану мотивовану думку в зв'язку зі складністю податкових перевірок.

Варто сказати, що переформатування вказаних має бути сконцентровано на посиленні результативних форм податкового контролю, зокрема, на виїзних податкових перевірках. У сукупності, вдосконалення кожного з елементів покращить організацію податкових перевірок та податкового контролю загалом.



4. Для вирішення проблем податкового контролю можна запропонувати такі рекомендації:

- подальше вдосконалення законодавчої та нормативної основи податкового контролю;

- застосування ефективних форм, прийомів та методів податкових перевірок, заснованих на розробленій податковою службою єдиної комплексної стандартної процедури організації контрольних перевірок, а також на стабільність та дієвій законодавчій базі, яка надаватиме податковим органам широкі повноваження у сфері податкового контролю для впливу на недобросовісних платників податків;

- конкретизувати основні показники оцінювання діяльності відповідних податкових органів, використовувати їх для здійснення об'єктивного обліку щодо результатів діяльності податкових органів й ефективного розподілу навантаження під час процесу планування контролюючої діяльності;

- чіткого визначення, в яких випадках можуть бути потрібні додаткові документи та встановити закритий перелік таких документів для проведення відповідних податкових перевірок;

- впровадження комплексу заходів щодо зниження заборгованості, що передбачають зусилля не тільки податкових, а й державних, та регіональних органів державної влади;

- посилити рівень та обсяги взаємодії податкових органів з іншими організаційними структурами на основі розроблення низки спільних методичних вказівок щодо здійснення контрольних заходів. Важливого значення повинна набути організація ефективного механізму взаємодії податкових органів з відповідними правоохоронними органами й іншими органами влади та управління під час здійснення податкового контролю. Найбільш перспективними виглядають заходи щодо продовження збільшення кількості перевірок щодо дотримання норм чинного податкового законодавства, що проводяться спільно з органами поліції;

– разом з поточними та наступними видами податкового контролю (камеральні та виїзні перевірки) доцільно розвивати попередній контроль – видачу вповноваженим державним органом висновків щодо податкової кваліфікації певних угод чи операцій. Це так звані акти перевірки лише навпаки, які видаються саме до здійснення операцій, а не по їхньому проведенню. В результаті податкове адміністрування стане більш ефективним та комфортним для бізнесу, а кількість спорів між податковими органами та платниками податків може значно знизитися;

– покращити наявне матеріально-технічне й кадрове забезпечення податкових органів, посилити інформаційно-роз'яснювальну роботу з платниками податків і підвищити рівень податкової культури громадян. Крім того, доречно запровадити відповідну систему заохочень для збереження якісного складу податкової служби та підвищення мотивації її співробітників.

Вирішення цих проблем є необхідним та важливим етапом для досягнення мети прозорості та ефективної податкової системи, що забезпечує надходження податкових доходів до бюджетів з максимальним дотримання прав та інтересів платників податків. Зазначимо, що формування заходів щодо подолання викладених вище проблем має мати комплексний характер, що враховує специфіку сучасних умов та тривалі проміжки часу до їх реалізації.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безпалько І. Р. Податкове консультування в Німеччині: досвід для України / І. Безпалько // Ефективна економіка. – 2018. – № 4. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6237>
2. Верховна Рада скасувала мораторій на податкові перевірки — до кого прийде ДПС із 1 грудня 2023 року. – URL: [https://buh.ligazakon.net/news/223432\\_verkhovna-rada-skasovala-moratory-na-podatkov-perevrki--do-kogo-priyde-dps-z-1-grudnya-2023-roku](https://buh.ligazakon.net/news/223432_verkhovna-rada-skasovala-moratory-na-podatkov-perevrki--do-kogo-priyde-dps-z-1-grudnya-2023-roku)
3. Види податкових перевірок та їх відмінності – URL: <https://pravoedelo.ua/vydy-podatkovyih-perevirok-ta-yih-vidminnosti/>
4. Вінцова Д. С. Принцип економічності оподаткування та його вплив на діяльність податкових органів США / Д. Вінцова // Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. – 2015. – № 11. – URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nivif\\_20](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nivif_20)
5. Власенко Т. А. Науково-теоретична сутність податкового контролю / Т. А. Власенко, І. В. Ярошенко // Розвиток європейського простору очима молоді: економічні, соціальні і правові аспекти : матеріали Всеукр-ї науково-практ. конф.докторантів, молодих вчених та студентів, 28 квіт. 2017 р. – Х. : ФОП Панов А. М., 2017 – С. 2000-2004.
6. Голоядова Т.О. Податкове право: навчальний посібник (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання) / Т.О. Голоядова, П.П. Латковський. – Одеса, 2019. – URL: <http://dspace.onua.edu.ua/handle/11300/>
7. Громадська Н. Ефективність прийняття державно-управлінських рішень: особливості використання політичного аналізу / Громадська Н., Андріяш В. // Публічне управління та регіональний розвиток. – 2020. – № 8. – С. 445-470.
8. Гуцул І. А. Світові тенденції організації та здійснення податкового контролю / ІІ. А. Гуцул // Економічний і соціальний розвиток України в XXI

столітті : національна візія та виклики глобалізації : зб. тез доп. П'ятнадцятої Ювілейної Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених [м. Тернопіль, 29-30 берез. 2018 р.] / редкол. : Л. П. Амбрик, О. В. Борисяк, М. М. Брик [та ін.] ; відп. за вип. В. О. Онищук. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – С. 136-138.

9. Державна податкова служба України. Стратегічні цілі діяльності ДПС України до 2022. – URL : <https://tax.gov.ua>.

10. Допускати чи не допускати перевіряючих до податкової перевірки? – URL: [https://biz.ligazakon.net/analytics/207677\\_protседurn-porushennya-pd-chas-podatkovu-perevrki-aktualna-sudova-praktika](https://biz.ligazakon.net/analytics/207677_protседurn-porushennya-pd-chas-podatkovu-perevrki-aktualna-sudova-praktika)

11. Економічна безпека : навч. посіб. / З. С. Варналій, П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул та ін.; за ред. З.С. Варналія. – К. : Знання, 2009. – 647 с.

12. Євтушенко О.Н. Державне управління (Основи теорії державного управління) : [навчальний посібник] / О. Н. Євтушенко, В.І. Андріяш. – Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2013. – 262 с.

13. Ємельянов В. Державні фінансові системи зарубіжних країн : інституційні особливості = Public fi nancial of foreign countries: institutional features / В. Ємельянов, В. Андріяш // Публічне управління та регіональний розвиток = Public Administration and Regional Development : наук. журн. – 2024. – № 24. URL: <https://dspace.chmnu.edu.ua/jspui/handle/123456789/2426>

14. Жигаленко О.В. Ефективність податкового контролю в Україні : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.08 / О. В. Жигаленко; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2009. – 20 с.

15. Закон № 2260-IX: зміни до податкового законодавства на період воєнного стану – URL: <https://od.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/627739.html>

16. Звіт про виконання Плану роботи Головного управління ДПС у Миколаївській області на 2021 рік. – URL: <https://mk.tax.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/563031.html>

17. Звіт про виконання Плану роботи Головного управління ДПС у Миколаївській області на 2020 рік. – URL: <https://mk.tax.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/452535.html>

18. Звіт про виконання Плану роботи Головного управління ДПС у Миколаївській області на 2023 рік. – URL: <https://mk.tax.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/750298.html>

19. Зінкевич А.В. Світові тенденції здійснення податкового контролю: досвід для України / А. Зінкевич // Інфраструктура ринку. – 2020. – Випуск 47. – URL: [http://www.market-infr.od.ua/journals/2020/47\\_2020\\_ukr/35.pdf](http://www.market-infr.od.ua/journals/2020/47_2020_ukr/35.pdf).

20. Зміни у податковому законодавстві України через поширення COVID-19. – URL: <https://kpmg.com/ua/uk/home/insights/2020/03/tax-and-legal-considerations.html>

21. Інвентаризація на вимогу податкової. – URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2021/october/issue-82/article-117415.html>

22. Інвентаризація під час податкової перевірки. – URL: <https://medoc.ua/blog/inventarizacija-pid-chas-podatkovovo-perevirki>

23. Інвентаризація під час податкової перевірки: умови проведення та наслідки – URL: <https://news.dtki.ua/law/inspections/88207-inventarizaciia-pid-cas-podatkovoyi-perevirki-umovi-provedennia-ta-naslidki>

24. Кім Ю. Г. Управління системою фінансової безпеки підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 21.04.02 «Економічна безпека суб'єктів господарської діяльності» / Ю. Г. Кім. – К., 2009. – 23 с.

25. Колодюк Д.Ю. Податковий контроль в зарубіжних країнах та можливості його адаптації в Україні / Колодюк Д.Ю., Славкова А.А. // Інклюзивна економіка. – 2024. – № 1(03). – С. 26-31

26. Комарова І.В. Податковий контроль в Україні – URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/04/185.pdf&>

27. Комарова І.В. Податковий контроль в Україні Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування: Тези виступів Міжнар. наук.-практ. конф. – URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/6310>

28. Корецька-Гармаш В.О. Податковий контроль: проблемні аспекти та напрямки вдосконалення / В.О.Корецька-Гармаш, Н.М.Раєвська // Часопис економічних реформ. – 2011. – № 1. – С. 39-44.

29. Корсун, К. О. Шляхи удосконалення роботи податкової служби України / К. О. Корсун, наук. керівник О. Г. Малій // Актуальні проблеми та перспективи розвитку України в галузі управління та адміністрування: ініціативи молоді : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. Інтернет конф. здобувачів вищ. освіти і молодих учених, м. Харків, 28 жовт. 2022 р. – Харків: ДБТУ, 2022. – С. 25-27.

30. Кримінальний кодекс України від 05 квіт. 2001 р. № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2341-14>

31. Литвинчук І. Податковий контроль: напрями удосконалення / І. Литвинчук // Вісник ЖДТУ. – 2016. – № 2. – С. 19-24.

32. Малікіна О. Оцінювання державно-управлінських рішень: моделі та критерії [Електронний ресурс] / О. Малікіна, В. Андріяш, Н. Громадська // Державне управління: удосконалення та розвиток. – 2021. – № 9. – Режим доступу : <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=2201> DOI: 10.32702/2307-2156-2021.9.3

33. Мальченко М. Податкова система Італії – URL: <http://feb.tsatu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/06/Malchenko.pdf>

34. Маринів Н. А. Податковий контроль як складник фінансового контролю: публічно-правовий аспект / Н. А. Маринів // Visegrad Journal on Human Rights. – 2016. – № 5/2. – С. 86-91.

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

36. Миколаєць А. П. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування в умовах реформування економіки України / А. П. Миколаєць. //

Державне управління: удосконалення та розвиток. – 2016. – № 12. – URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Duur\\_2016\\_12\\_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Duur_2016_12_16)

37. Мисник Т. Г. Податкові перевірки як основна форма податкового контролю / Т. Г. Мисник // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії : Спецвипуск : економічні науки. – Полтава, 2012. – С. 96-101.

38. Мінаєва О. М. Податковий моніторинг як специфічна форма податкового контролю: закордонний досвід / О. М. Мінаєва // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. – 2015. – № 4. – URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvdduvs\\_2015\\_4\\_30](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvdduvs_2015_4_30)

39. Найденко О. Є. Податковий контроль : навчальний посібник / Найденко О. Є. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2012. – 224 с.

40. Національна стратегія доходів до 2030 року (розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р) – URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-skhvalennia-natsionalnoi-stratehii-dokhodiv-do-2030-s1218-271223>

41. Овчаренко А. Горизонтальний податковий моніторинг як прогресивний спосіб здійснення податкового контролю: перспективи запровадження в Україні / А. Овчаренко // Юридичний науковий елек. журнал. – 2021. – № 8. – URL: [http://www.lsej.org.ua/8\\_2021/57.pdf](http://www.lsej.org.ua/8_2021/57.pdf)

42. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації) / В. Онищенко. – К. : Ред. журн. «Вісник податкової служби України», 2002. – 432 с.

43. Опарін В. М. Фінансова система України теоретикометодологічні аспекти) : монографія / В. М. Опарін. – К. : КНЕУ, 2005. – 240 с.

44. Організація податкового контролю: міжнародний досвід – URL: <http://zak.sta.gov.ua/news/organizaciya-podatkovogo-kontrolyu-mizhnarodniy-dosvid>

45. Перевірки повертаються: як податкова контролюватиме платників податків – URL: <https://mind.ua/publications/20238887-perevirki-povertayutsya-yak-podatkova-kontrolyuvatime-platnikiv-podatkiv>

46. Податківці роз'яснили порядок надання платниками податків документів (копій) під час перевірок – URL: [https://jurliga.ligazakon.net/news/219815\\_podatkivts-rozyasnili-poryadok-nadannya-platnikami-podatkv-dokumentv-kopy-pd-chas-perevrok](https://jurliga.ligazakon.net/news/219815_podatkivts-rozyasnili-poryadok-nadannya-platnikami-podatkv-dokumentv-kopy-pd-chas-perevrok)

47. Податкова система США – URL: <https://fbs-tax.com/uk/tax-planning/usa/us-tax-system/>

48. Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

49. Податковий контроль та способи його здійснення: що потрібно знати – URL: [https://jurliga.ligazakon.net/news/230491\\_podatkoviy-kontrol-ta-sposobi-yogo-zdysnennya-shcho-potrбно-znati](https://jurliga.ligazakon.net/news/230491_podatkoviy-kontrol-ta-sposobi-yogo-zdysnennya-shcho-potrбно-znati)

50. Податковий контроль: поняття та зміст, класифікація та поняття податкової перевірки – URL: <https://ru.osvita.ua/vnz/reports/accountant/16199/>

51. Податкові перевірки – перевіряй, але довіряй: звіт за результатами розслідування за власною ініціативою – URL: <https://boi.org.ua/reports-post/podatkov-i-perevirky-pereviryaj-ale-doviryaj-zvit-za-rezultatamy-rozsliduvannya-za-vlasnoyu-inicziatyvoyu/>

52. Податкові перевірки: види та ключові характеристики – URL: <https://legalaid.ua/ua/podatkov-i-perevirky-vydy-ta-klyuchovi-harakterystyky/>

53. Податкові перевірки: ефективна підготовка – URL: <https://www.mogol-alfa.com.ua/ua/buhgalterski-novini/pidgotovka-do-podatkovoyi-perevirki/>

54. Податкові перевірки: який порядок надання документів посадовим особам ДПС – URL: [https://biz.ligazakon.net/news/216617\\_podatkov-perevirki-yakiy-poryadok-nadannya-dokumentv-posadovim-osobam-dps](https://biz.ligazakon.net/news/216617_podatkov-perevirki-yakiy-poryadok-nadannya-dokumentv-posadovim-osobam-dps)

55. Податкові правопорушення: які умови визначають вину – URL: [https://biz.ligazakon.net/news/201197\\_podatkov-pravoporushennya-yak-umovi-viznachayut-vinu](https://biz.ligazakon.net/news/201197_podatkov-pravoporushennya-yak-umovi-viznachayut-vinu)

56. Поняття і зміст податкового контролю – URL: [http://megalib.com.ua/content/2926\\_\\_1\\_Ponyattya\\_i\\_zmist\\_podatkovogo\\_kontroly.html](http://megalib.com.ua/content/2926__1_Ponyattya_i_zmist_podatkovogo_kontroly.html)



57. Попова В. В. Оцінка ефективності діяльності державної податкової служби України // Економіка. Фінанси. Право. – 2011. – №1. – С. 21-26.

58. Правовий статус свідка у справах про адміністративні правопорушення – URL: <https://wiki.legalaid.gov.ua/index.php/%D0%9F%D0%BE%D1%8F>

59. Про внесення змін до Податкового кодексу України для уточнення окремих умов мораторію на проведення податкових перевірок: проект закону України № 4045 від 03 верес. 2020 р. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc2\\_5\\_1](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc2_5_1)

60. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок : Закон України від 09.11.2023 № 3453-IX – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3453-20#Text>

61. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16 січ. 2020 р. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>

62. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків : Наказ МФУ від 26 жовтня 2015 р. за № 1300/27745 URL: <https://ips.ligazakon.net/document/RE277>

63. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2939-12>

64. Про припинення заходів державного нагляду (контролю) і державного ринкового нагляду в умовах воєнного стану URL: <https://ips.ligazakon.net/document/kp220303?an=2>

65. Про розгляд листа щодо порядку проведення перевірок та обстежень виробничих, складських, торговельних та інших приміщень та щодо порядку

вилучення документів... URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2082563-03#Text>

66. Проведення економічної експертизи під час здійснення податкової перевірки URL: <https://kiev-chamber.org.ua/uk/134/966.html>

67. Пухальський В.В. Горизонтальний податковий моніторинг як напрям удосконалення податкового контролю / В. Пухальський // Молодий вчений. – 2021. – № 5 (93). – URL: <https://irlykhuml.univer.km.ua/handle/12345/>

68. Результати щорічного дослідження з оцінки задоволеності бізнесу рівнем обслуговування податковими органами – 2023 – URL: <https://vl.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/746065.html>

69. Ресурсний потенціал регіону : навч. посіб. / авт.-упоряд. :М. К. Орлатий, С. А. Романюк, І. О. Дегтярьова та ін. ; за заг. ред.М. К. Орлатого. – К. : НАДУ, 2014. – 724 с.

70. Розвиток методології і методики податкового аудиту: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. – 422 с.

71. Сарнецька Я. А. Податкова децентралізація в Україні: проблеми імплементації та шляхи їх вирішення / Сарнецька Яна Анатоліївна // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. пр. / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана» ; [редкол.: В. М. Федосов (голов. ред.) та ін.]. – Київ : КНЕУ, 2018. – Вип. 2. – С. 75-88.

72. Супроводження перевірок контролюючих органів, податкових спорів, аналіз ризиків – URL: <https://id-legalgroup.com/posluhy/syprovodjennya-perevirok/>

73. Теремецький В. І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин / В. Теремецький // Форум права. – 2011. – № 4. – URL: <http://www.nbuuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-4/11tvicpp.pdf>

74. Фоміна Т. В. Організаційно-правові аспекти проведення камеральних перевірок платників податків / Т. В. Фоміна // Наукові праці Кіровоградського

національного технічного університету. Економічні науки. – 2012. – Вип. 22(2).  
– URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu\\_e\\_2012\\_22\(2\)](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2012_22(2))

75. Челяк О.В. Фактори впливу на обсяги та структуру державних видатків // Челяк О.В., Андріяш В.І. / Наукові праці : науково-методичний журнал. – Вип. 278. – Т. 290. Державне управління. – Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2017. – URL: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis)

76. Чередніченко А. П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.04.01 / А. П. Чередніченко; Одес. держ. екон. ун-т. – О., 2005. – 18 с.

77. Чому довіра до податкових органів в Україні гірша, ніж до судів? – URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2024/04/12/712365/>

78. Як працює в США система податкового декларування – URL: <https://www.holosameryky.com/a/tax-declaration-/4357672.html>

79. Янчева Л.М. Навчальний посібник з дисципліни «Податковий контроль» для здобувачів другого (магістерського) рівня за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» / Янчева Л.М., Наумова Т.А., Нестеренко І.В., Акімова Н.С. // Електр. видання – 243 с.

80. Overview of the Federal Tax System in 2022. URL: <https://sgp.fas.org/crs/misc/R45145.pdf>