

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ЮРІЯ ФЕДЬКОВИЧА
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ
КАФЕДРА ФІНАНСІВ І КРЕДИТУ

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ В УКРАЇНІ: АНАЛІЗ ДОСВІДУ
ТА НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
Рівень вищої освіти – другий (магістерський)

Виконав: студент II курсу, групи 672-1
денної форми навчання
спеціальність 072 «Фінанси, банківська
справа та страхування»
Закордонець Віктор Миколайович _____

Керівник:
доцент кафедри фінансів і кредиту
Абрамова Алла Сергіївна _____

До захисту допущено на засіданні кафедри
протокол № ____ від _____ 2023 р.

Завідувач кафедри фінансів і кредиту
_____ проф. Нікіфоров П.О.

АНОТАЦІЯ

Закордонець В.М. Податковий контроль в Україні: аналіз досвіду та напрямки вдосконалення. – Рукопис. Кваліфікаційна робота на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти зі спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування». Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, Чернівці, 2023.

У кваліфікаційній роботі здійснено дослідження теоретико-методичних та практичних засад податкового контролю, основні форми його здійснення. Проаналізовано стан, показники якості та ефективності податкового контролю в Україні з визначенням основних тенденцій. Встановлено проблемні питання здійснення податкового контролю в Україні та запропоновано напрямки покращення процедур його здійснення.

Ключові слова: платники податку, податковий контроль, перевірки, донарахування, податковий борг, штрафні санкцій.

ANNOTATION

Zakordonets V.M. Tax control in Ukraine: analysis of experience and directions of improvement. – Manuscript. Qualification work for obtaining the second (master's) level of higher education in specialty 072 «Finance, banking and insurance». Yuri Fedkovich Chernivtsi National University, Chernivtsi, 2023.

In the qualification work, the author researches the theoretical, methodological and practical foundations of tax control, the main forms of its implementation. The state, indicators of quality and efficiency of tax control in Ukraine are analysed with the identification of the main trends. The problematic issues of tax control in Ukraine are identified and directions for improving the procedures of its implementation are proposed.

Key words: taxpayers, tax control, audits, additional charges, tax debt, penalties.

Кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів наукових досліджень інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

_____ В.М. Закордонець

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	6
1.1. Економічна сутність податкового контролю.....	6
1.2. Методичні засади здійснення податкового контролю.....	13
Висновки до розділу 1.....	21
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	22
2.1. Аналіз стану здійснення податкового контролю в Україні.....	22
2.2. Оцінка показників якості здійснення податкового контролю в Україні.....	32
Висновки до розділу 2.....	40
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	42
3.1. Проблемні питання здійснення податкового контролю в Україні.....	42
3.2. Напрямки покращення процедур здійснення податкового контролю в Україні.....	48
Висновки до розділу 3.....	53
ВИСНОВКИ.....	55
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	57

ВСТУП

Реалізація завдань державного управління економікою як об'єктивної необхідності в умовах наростаючої економічної кризи та посиленого зростання загроз національної безпеки України, залежить від бюджетних можливостей фінансування соціально-економічних проектів, а також від активного використання державою інструментів впливу на інтереси господарюючих суб'єктів. Найважливішу роль при цьому відіграють податки.

Безпрецедентні обсяги інформаційних потоків, розвиток технологій аналітичної обробки великих даних розширюють можливості податкового адміністрування щодо забезпечення доходами бюджетів бюджетної системи, зокрема через виявлення податкових порушень і вплив на поведінку учасників податкових відносин. При цьому зміна умов господарської діяльності у внутрішньо-національному та міжнародному аспектах, цифрові технології породжують і додаткові податкові ризики держави та платників податків, а також зумовлюють необхідність вибудовування принципово нових відносин у податковій сфері.

Усе це визначає актуальність податкового контролю і зумовлює важливість розвитку теоретико-методичних підходів до здійснення вказаних процедур. Удосконалення потребують підходи до організації та методичного забезпечення податкового контролю в умовах взаємного впливу поведінки учасників податкових відносин. Аналітичне узагальнення функціонування існуючих інструментів та результатів податкового контролю створюють основу для прийняття обґрунтованих загальнодержавних управлінських рішень та реалізації заходів, спрямованих на підвищення результативності податкового контролю за активного впровадження інформаційних технологій у діяльність податкових органів і платників податків, а також на реалізацію заходів ефективної взаємодії суб'єктів податкових відносин.

Дослідження ґрунтується на вивченні теоретичної спадщини вітчизняних та зарубіжних економістів щодо сутності, методології, форм, інструментарію

проведення податкового контролю, а також проблемам організації податкового контролю з урахуванням виявлення податкових ризиків. Основними з них є праці: П. Буряка, Б. Карпінського, А. Крисоватого, А. Лісового, В. Мельника, Л. Тарангул та інших.

Однак, динамічний розвиток податкових відносин і трансформація інформаційно-комунікаційних електронних технологій визначають необхідність пошуку напрямів адаптації податкового контролю в нових умовах та розроблення пропозицій щодо удосконалення форм і методів проведення податкового контролю з метою забезпечення доходів країни.

Мета магістерської роботи полягає у розробці та обґрунтуванні напрямів розвитку та підвищення ефективності податкового контролю на основі комплексного аналізу ефективності контрольної роботи податкових органів України, аналізу, динаміки, структури податкових надходжень і донарахувань.

Для досягнення поставленої мети визначено наступні завдання:

- 1) охарактеризувати сутність і роль податкового контролю;
- 2) розкрити методичні засади здійснення податкового контролю;
- 3) провести аналіз стану здійснення податкового контролю в Україні за 2018-2022 роки;
- 4) оцінити показники якості здійснення податкового контролю в Україні;
- 5) визначити проблемні питання здійснення податкового контролю в Україні;
- 6) обґрунтувати напрямки напрями покращення процедур здійснення податкового контролю в Україні.

Об'єктом дослідження є контрольна діяльність органів ДПС України в рамках забезпечення достатності податкових надходжень бюджету та дотримання норм податкового законодавства.

Предметом дослідження є організаційно-економічні відносини, які виникають у процесі податкового контролю між платниками податків, органами контролю та іншими учасниками.

У роботі використовуються такі методи, як: метод узагальнення, логічні

методи, методи систематизації, метод економічного і фінансового аналізу.

Інформаційна база дослідження представлена нормативною базою, спеціальною науковою літературою, також використовували звітність ДПС України та ДКС України.

Наукова новизна магістерської роботи полягає у доповненні автором теоретичних та практичних положень реалізації податкового контролю:

- набуло подальшого розвитку поняття податкового контролю, виходячи з аналізу точок зору діячів науки;
- проаналізовано діяльність органів ДПС України та надано оцінку ефективності здійснення податкового контролю.

Практичне значення роботи полягає в формулюванні пропозицій щодо організації та проведення податкового контролю в рамках мінімізації його проблемних питань здійснення. Заявлені напрямки можуть бути застосовані в рамках податкового контролю не лише територіальних органів, а і на загальнодержавному рівні.

Структура кваліфікаційної роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел. Обсяг роботи складає 62 сторінки друкованого тексту, основний зміст роботи викладено на 52 сторінках. Робота містить 11 таблиць та 5 рисунків, список використаних джерел включає 60 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

1.1. Економічна сутність податкового контролю

Головною метою держави є створення умов для забезпечення безпечного та гідного проживання в країні, що передбачає проведення збалансованої бюджетної політики державою. Держава управляє бюджетною діяльністю та спрямовує її за допомогою державних органів, які наділені спеціальними повноваженнями, за допомогою яких можливе вирішення безлічі проблем. Фінансовий контроль – це контроль з боку уповноважених державою органів та організацій за законністю дій у процесі збирання, розподілу та використання грошових фондів держави і місцевих утворень з метою здійснення ефективної фінансової політики в суспільстві. Державний фінансовий контроль включає в себе: бюджетний контроль, податковий контроль, валютний контроль, банківський контроль, страховий контроль.

Необхідність контролю за дотриманням податкового законодавства зумовили появу податкового контролю. Проведення податкового контролю, відповідно до Податкового кодексу України, покладається на податкові органи та на посадових осіб, які працюють у цих органах [27]. Відповідно, контрольно-економічна діяльність податкових органів орієнтована на вирішення таких основних проблем:

- 1) забезпечення належного виконання податкового законодавства в цілей поліпшення функціонування економіки;
- 2) контроль виконання платниками приписів бухгалтерських стандартів і вимог податкового обліку;
- 3) контроль правильності обчислення, повноти і своєчасності внесення податків і зборів до бюджетів усіх рівнів;

4) створення комплексу попереджувальних заходів щодо усунення можливих податкових правопорушень.

Розглянемо декілька визначень податкового контролю (табл. 1.1).

Таблиця 1.1.

Підходи до визначення поняття «податковий контроль»

Автор	Трактування
Податковий кодекс України	«Податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [24].
Буряк П.	«Податковий контроль – це окрема складова системи управління податкової системи, що забезпечує дотримання діючого податкового законодавства з метою забезпечення грошовими ресурсами бюджету і державних цільових фондів» [1, с. 27; 25].
Рева Д.	«Податковий контроль – один з видів фінансового контролю, що здійснюється у сфері державного управління оподаткуванням, який становить собою діяльність уповноважених державою суб'єктів по встановленню стану виконання вимог чинного податкового законодавства особами, на яких покладено обов'язок щодо обчислення, сплати, утримання та перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів), виявленню відхилень у їх діяльності від встановлених вимог, їх припинення й усунення, а також по відновленню порушених прав держави та територіальних громад на своєчасне і повне одержання відповідних сум податкових платежів і недопущенню таких порушень у майбутньому» [38].
Гусак Н.	«Податковий контроль – багатоаспектна міжгалузєва система спостереження державних контролюючих органів за фінансово-господарською діяльністю платників податків з метою об'єктивного забезпечення заданого рівня формування бюджету і встановлення її відповідно вимогам чинного законодавства» [4].

Законодавче визначення податкового контролю значно полегшує процес реальної оцінки роботи податкових органів щодо мобілізації податкових платежів до бюджетної системи. Однак, на погляд авторів, сформульоване в ПКУ

трактування поняття «податковий контроль» недостатньо повно розкриває його економічний зміст і потребує уточнення. Аналіз наявних наукових точок зору дає змогу зробити висновок, що більшість авторів серед завдань податкового контролю виділяє попередження порушень законодавства про податки і збори.

В економічній і правовій літературі широко поширена концепція податкового контролю, яка зводить його сутність до перевірки дотримання податкового законодавства, правильності обчислення і сплати податків. Податкові органи не обмежуються лише цією роллю, вони можуть виступити ініціаторами ліквідації економічно неперспективних суб'єктів господарювання.

Податковий контроль на сучасному етапі передбачає насамперед контроль як за суб'єктами й об'єктами оподаткування, так і за інформаційними та грошовими потоками. Тому, аналіз основних підходів до трактування поняття «податковий контроль» дав можливість уточнити і дати власне визначення цього поняття: податковий контроль – це напрям фінансового контролю, за допомогою якого забезпечується дотримання податкового законодавства, попередження податкових правопорушень і досягнення ефективно діючої податкової системи.

Для результативності контрольних заходів та забезпечення виконання поставлених завдань у сфері податкового контролю необхідно дотримання основоположних принципів його організації [16, с. 25]:

- 1) правомірність – здійснення контрольних дій у межах своїх повноважень та відповідно до рівня компетенції, встановленого чинним законодавством;
- 2) повнота контролю – охоплення системою контролю усіх платників податків, незалежно від обсягу надходжень до відповідних бюджетів податків;
- 3) недопущення заподіяння шкоди платнику податків – здійснення податкового контролю з урахуванням можливостей забезпечення оптимальної взаємодії фіскальної та економічної спрямованості податкової системи;
- 4) превентивність – здійснення профілактичної роботи у попередженні можливості виникнення податкових правопорушень;
- 5) координованість – взаємоузгодженість роботи та контрольних дій податкових органів.

Основним нормативно-правовим актом, що регламентує порядок здійснення податкового контролю, є Податковий Кодекс України.

Із самого визначення податкового контролю випливає його основна мета у контексті забезпечення стійкості бюджетно-фінансової системи держави. Отже, метою податкового контролю є виявлення фактів порушення податкового законодавства, їх припинення, забезпечення достовірності даних про повноту і своєчасність сплати податків і зборів, а також перевірка законності операцій і дій і притягнення до відповідальності платників податків. Іншими словами, мета податкового контролю – це комплекс заходів щодо перевірки повного виконання вимог податкового законодавства і дотримання податкової дисципліни.

Зміст податкового контролю полягає у наступному:

- 1) контроль платників податків за дотриманням своєчасності та повноти сплати податків і зборів;
- 2) контроль за взяттям суб'єктів підприємницької діяльності (організацій та індивідуальних підприємців) на податковий облік;
- 3) контроль за веденням платниками податків податкового обліку доходів і витрат та об'єктів оподаткування суб'єктами підприємницької діяльності (організацій та індивідуальних підприємців);
- 4) контроль за своєчасністю подання суб'єктами підприємницької діяльності (організацій та індивідуальних підприємців) податкової та бухгалтерської звітності;
- 5) контроль правильності використання контрольно-касової техніки в процесі грошових розрахунків з населенням суб'єктами податкового контролю;
- 6) здійснення перевірки дотримання банками, покладеними на них, обов'язків щодо дотримання законодавства про податки і збори, зокрема здійснення перевірки своєчасності та правильності проведення ними платіжних доручень зі сплати податків та зборів платниками податків, а також інкасових доручень податкових органів щодо списання з рахунків платників податків податкових зобов'язань та пені;
- 7) попередження та припинення правопорушень у сфері податків

платниками податків і зборів;

8) виявлення осіб, які вчинили правопорушення у сфері податкового законодавства та притягнути їх до відповідальності;

9) невідворотне покарання порушників податкового законодавства;

До функцій податкового контролю належать:

1) забезпечення податкових надходжень до бюджетів різних рівнів шляхом перевірки виконання податкового законодавства;

2) запобігання ухиленню від сплати податків;

3) виявлення резервів збільшення податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів;

4) участь у розробці та здійсненні податкової політики держави;

5) підвищення ефективності контрольних заходів тощо.

Контроль передбачає виявлення відхилень фактично досягнутих результатів за певний період часу від запланованих результатів за певний період часу від запланованих, а також вжиття заходів, спрямованих на усунення виявлених відхилень. Державне управління податковими відносинами включає в себе: податкове планування і прогнозування, податкове регулювання і контроль. При цьому податковий контроль має центральне місце в системі податкового адміністрування.

Податкове адміністрування включає в себе поточний та подальший моніторинг розвитку системи оподаткування з метою прогнозування та оцінки впливу здійснених або пропонованих змін у законодавстві для забезпечення ефективності заходів контролю. Відповідно, до змісту податкового адміністрування має бути включено підготовку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства стосовно форм і методів податкових відносин, але з акцентом на вдосконалення податкового контролю (адміністрування) для обчислення податкових платежів. Отже, зміст податкового адміністрування ширший, ніж податковий контроль, оскільки він є функцією податкового адміністрування поряд з іншими функціями управління

Необхідність функції контролю полягає в тому, що об'єкт управління

внаслідок непередбаченого впливу зовнішнього середовища може відхилитися від наміченої йому лінії поведінки. Відповідно, суб'єктами податкового контролю є податкові органи, які здійснюють контроль, але також в окремих випадках його можуть проводити митні органи (під час перетину митного кордону). Ці органи взаємодіють між собою, інформуючи один одного про порушення податкового законодавства.

Об'єктом податкового контролю є фінансово-господарська діяльність платників податків та рух їх грошових коштів у процесі акумулювання публічних грошових фондів, а також матеріальні, трудові та інші ресурси платників податків.

Предмет податкового контролю виступають обов'язкові платежі до всіх рівнів бюджету, документи, пов'язані зі сплатою податків, звіти, плани, кошториси, декларації, бухгалтерські звіти тощо. Відповідно, бухгалтерський облік платників податків здійснюється з метою створення для контролюючих органів умов контролю за правильністю нарахування, своєчасності та повноти податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за яким покладається на контролюючі органи.

Дослідження природи податкового контролю дало можливість виділити три основних аспекти податкового контролю, які відображають його комплексність і багатогранність як суб'єктивної діяльності органів виконавчої влади, їх взаємозв'язку та взаємообумовленості (рис. 1.1.).

Ефективна система податкового контролю є запорукою формування стійкої та стабільної економіки. Податковий контроль використовує різноманітні форми практичної організації для найефективнішого виконання поставлених перед ним завдань.

Таким чином, розвиток податкової системи відбувається в умовах відносної невизначеності майбутніх результатів. Цю систему можна охарактеризувати як відкриту, але водночас складну систему зв'язків між елементами податкового механізму. Для того, щоб оптимізувати податкові надходження, що надходять до бюджету, дають змогу розвиватися економіці держави, зокрема і її регіонів, а

також забезпечити її стабільність, потрібна така податкова політика, яка зможе мінімізувати ризики системи оподаткування. У цьому разі як дієвий інструмент розглядається податковий контроль.



Рис. 1.1. Пріоритетні аспекти податкового контролю

Ефективна система податкового контролю є запорукою формування стійкої та стабільної економіки. Податковий контроль використовує різноманітні форми практичної організації для найефективнішого виконання поставлених перед ним завдань.

Таким чином, розвиток податкової системи відбувається в умовах відносної невизначеності майбутніх результатів. Цю систему можна охарактеризувати як відкриту, але водночас складну систему зав'язків між елементами податкового механізму. Для того, щоб оптимізувати податкові надходження, що надходять до бюджету, дають змогу розвиватися економіці держави, зокрема і її регіонів, а також забезпечити її стабільність, потрібна така податкова політика, яка зможе мінімізувати ризики системи оподаткування. У цьому разі як дієвий інструмент розглядається податковий контроль.

Можна зробити висновок, що податковий контроль є найважливішим і основним інструментом податкової політики держави. Податковий контроль особливо важливий, оскільки доходи країни формуються, насамперед, за рахунок податкових надходжень. Податковий контроль являє собою систему спостереження за фінансово-господарською діяльністю платників податків з метою якісного виконання податкового законодавства.

1.2. Методичні засади здійснення податкового контролю

Вітчизняна податкова система сформована здебільшого з урахуванням кращої світової практики у галузі податкової політики. Однак, оскільки податкові системи кожної держави мають своєрідні та характерні відмінні риси, у зв'язку з чим не можна сказати, що в даний час в Україні сформувалася ідентична зарубіжній податкова система. У більшості випадків її недостатня результативність пов'язана з відповідним рівнем ефективності системи адміністрування податків і зборів.

В Україні відповідно до устрою держави, існує дворівнева бюджетна система, до якої входять, відповідно до шаблів, державний бюджет та місцеві бюджети. Останніми роками стратегія проведення податкового контролю характеризується як «комплексний підхід до контролювання діяльності господарюючого суб'єкта, а не перевірки за окремими видами податків і зборів».

Основні засади податкового контролю відображені у Главі 5 «Податковий контроль». Відповідно, пріоритетними способами реалізації податкового контролю визначено:

- 1) «ведення обліку платників податків;
- 2) інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- 3) перевірок та звірок, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу

правовідносин;

4) моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків;

5) обліку та моніторингу діяльності фінансових агентів» [27].

Здійснення обліку платників податків в Україні ведеться задля формування умов для реалізації уповноваженими органами процедур контролю за «правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [27]. Абсолютно всі суб'єкти господарювання підлягають постановці на облік, процедури якого передбачають єдність дій органів ДПС України та «виконавчих комітетів міських, районних у місті рад або в районних державних адміністрації за місцезнаходженням або місцем проживання суб'єкта господарювання» [3].

Інформаційно-аналітичне забезпечення функціонування контролюючих органів є комплексом заходів, що координується МФУ, що передбачає накопичення, опрацювання та використання інформаційних даних, потрібних для реалізації функцій контролюючих органів. В ході такого інформаційного забезпечення отримуються дані від платників податків у формі податкової звітності та інших фінансових документів, від органів виконавчої влади, фінансово-кредитних установ та з інших джерел.

Основною формою податкового контролю в Україні згідно чинного законодавства є податкові перевірки. Ця форма контролю є найефективнішою з погляду виявлення та погашення заборгованості, надання податкових надходжень до бюджетів.

Щодо податкової перевірки необхідно розуміти право податкових органів перевіряти дотримання податкового законодавства шляхом порівняння даних звітності платника податків з фактичним станом його фінансової діяльності, з метою встановлення правильності обчислення та своєчасної сплати податків і зборів, визначення податкового зобов'язання, виявлення фактів, що вказують на

вчинення правопорушень у сфері податкових відносин України. Таким чином, контрольна функція в діяльності податкових органів є основною. Основні класифікаційні підходи стосовно видів податкового контролю в Україні представлено на рис. 1.2.

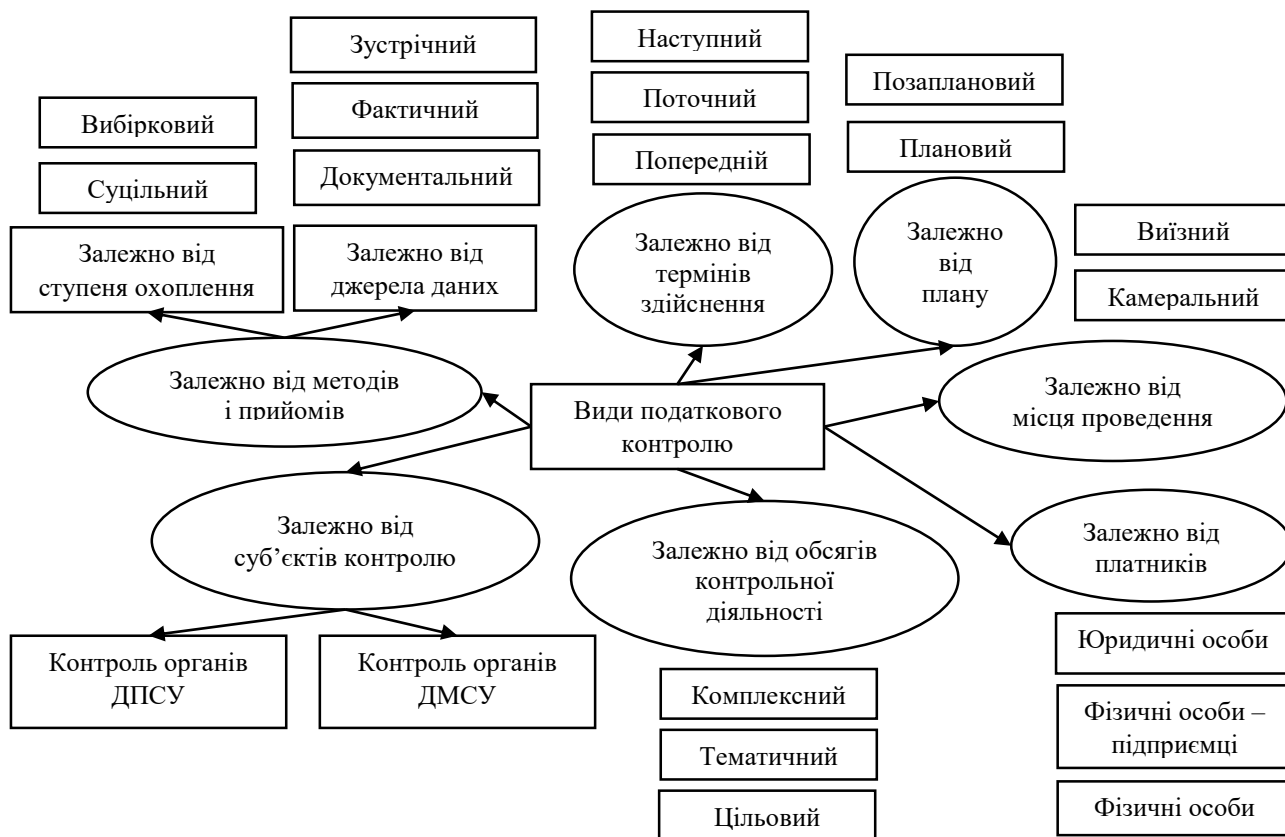


Рис. 1.2. Види податкового контролю

Податковий контроль проводиться посадовими особами податкових органів у межах своєї компетенції за допомогою податкових перевірок, отримання пояснень платників податків, податкових агентів і платників зборів, перевірки даних обліку та звітності, огляду приміщень і територій, що використовуються для отримання доходу (прибутку).

Основною формою податкового контролю є податкові перевірки. Згідно ПКУ податкові органи мають право проводити такі види перевірок платників податків та зборів та податкових агентів:

1. Камеральні податкові перевірки.
2. Документальні податкові перевірки.
3. Фактичні податкові перевірки [27].

Згідно ст. 75 Глави 8 «Перевірки» ПКУ «камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, даних СОД РРО» [27].

Документальною перевіркою є «перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених ПКУ податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків» [27].

Фактичною визначена перевірка, «що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань

регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами)» [27].

Коротко характерні особливості проведення вказаних видів перевірок систематизовано у табл. 1.2.

Таблиця 1.2.

Характерні особливості проведення податкових перевірок в Україні
(згідно ПКУ)

Характерна особливість	Камеральна перевірка	Документальна перевірка		Фактична перевірка
		Планова	Позапланова	
Плановість	Регулярно, згідно звітнього періоду	Згідно Національного плану-графіку податкових перевірок	Не передбачена планом роботи ДПС	На основі обставин, без попередження платника податків
Місце здійснення	В органі ДПС	Виїзні Невиїзні		За місцем здійснення діяльності
Підстава	Регулярність згідно ПКУ	Ризики невиконання податкових обов'язків	Визначені п. 78.1 ст. 78 ПКУ	Визначені п. 80.2 ст. 80 ПКУ
Предмет перевірки	Своєчасність подання звітності, реєстрації накладних, сплати.	Документи податкового, бухгалтерського обліку, ліцензії, дозвільні документи тощо		+ хронометраж господарських операцій
Терміни здійснення	протягом 30 календарних днів, після останнього дня їх подання	не більше 30 робочих днів для великих платників, малий бізнес - 10 робочих днів, інших платників - 20 днів		не більше 10 робочих днів
Особливості	-	Наказ контролюючого органу щодо здійснення перевірки, направлення на перевірку, службові посвідчення, осіб, які перевіряють		
Матеріали висновків перевірок	Податкова звітність	Облікові документи, «податкова інформація, експертні висновки, судові рішення, податкові консультації, мультимедійна інформація, отримана контролюючими органами» [27]		
Результат	Акт перевірки або довідка перевірки (якщо порушень не виявлено)			

Податковий контроль функціонує як комплексна система управління податками в Україні, а робота контролюючих органів щодо реалізації податкової

політики та забезпеченню виконання податкової законодавчої бази – це один з елементів даної системи. Відзначимо, що аналіз податкового контролю можливо продемонструвати у вигляді 5 послідовних етапів, підкріплених основними методичними рекомендаціями у формі посадових інструкцій та внутрішніх положень щодо здійснення відповідних податкових перевірок (рис. 1.3.).

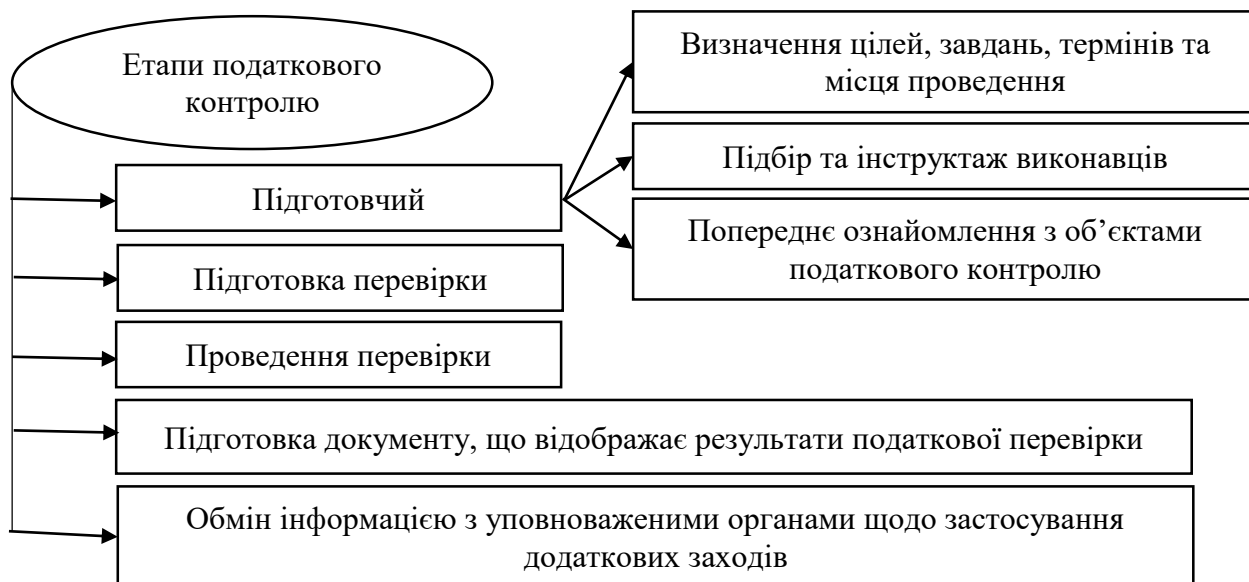


Рис. 1.3. Етапи податкового контролю

Відзначимо, що за підсумками здійснення податкових перевірок формується довідка (якщо порушень не виявлено) або акт перевірки.

Актом податкового контролю визначається порушення податкового законодавства, які тягнуть за собою відповідальність згідно ПКУ, зокрема:

- 1) фінансову (встановлюється Главою 11 «Відповідальність» ПКУ у формі штрафних (або фінансових) санкцій (або штрафів));
- 2) адміністративну;
- 3) кримінальну.

Податкові перевірки створені для оптимізації функціонування податкової системи, яка направлена на стимулювання ділової активності, ріст інвестицій та економіки, створення конкурентних умов функціонування суб'єктів господарювання.

Організаційна складова при проведенні податкового контролю повинна враховувати наступні особливості:

1. Основні напрямки податкової, бюджетної та митно-тарифної політики на поточний бюджетний рік (на 2023 рік заплановано посилення заходів скорочення тіньового сектору економіки, збільшення податкових надходжень, зниження рівня податкового навантаження, запровадження та імплементація новітніх інформаційних технологій тощо).

2. Застосування та реалізація засад Національної економічної стратегії на період до 2030 року [34].

3. Розробка попереднього графіку податкових перевірок на наступний бюджетний рік безпосередньо по території контролю податкового органу.

4. Застосування ризико-орієнтованих підходів в процесі здійснення податкового контролю тощо.

Досліджуючи специфіку податкової роботи органів ДПС України, визначено основні методи податкового контролю, які функціонально поділяються на такі групи:

1) методи документального контролю – сформовані та використовуються в процесі здійснення податкових перевірок, являються значними за обсягами та потребують поглибленого знання податкової законодавчої бази;

2) методи фактичного контролю – контролюють результати фінансово-господарської діяльності та виконання обов'язків платників податків;

3) інформативні методи – дозволяють отримати та покращити додаткові інформаційні дані про платників податків;

4) розрахунково-аналітичні методи.

Відповідно організаційна складова здійснення податкового контролю включає комплексне застосування методів, форм та напрямків податкового контролю, які дозволяють:

1) надати допомогу платникам податків для організації обліку та наступного складання та представлення податкової звітності;

2) попередити та виявити порушення податкової законодавчої бази;

3) організація консультування за питаннями оподаткування.

Підсумки податкового контролю можна оцінити за системою економічних

показників. Ключовими з них є:

- 1) темпи зростання надходжень бюджетів усіх рівнів;
- 2) виконання планових заходів щодо мобілізації доходів в бюджетну систему;
- 3) обсяги донарахувань податків та зборів та переоплат за результатами контрольних заходів;
- 4) витрати податкових органів на здійснення функцій податкового контролю;
- 5) рівень охоплення податковим контролем об'єктів оподаткування та платників податків.

Вказані показники можливо доповнити рядом відносних показників, зокрема:

- 1) питома вага податкових спорів, які вирішені в досудовому порядку;
- 2) рівень добровільності сплати податків;
- 3) кількість (зниження чи збільшення темпів) скарг платників податків;
- 4) рівень цифровізації операційних систем, які використовуються в процесах податкового контролю.

Отже, важливим є визначення наступних показників - результативності та ефективності. Результативністю контролю є показник роботи податкових органів у процесі здійснення контрольної діяльності, який виражений у відношенні кількості дій, що виявили порушення податкового законодавства, до кількості проведених заходів. Ефективністю податкового контролю є показник роботи податкових органів у процесі здійснення контрольної діяльності, який відображає кількість донарахувань за результатами контрольної роботи.

Таким чином, усі перелічені форми, види і методи податкового контролю сприяють досягненню його головних завдань: забезпечення повного і своєчасного надходження податків, зборів і страхових внесків до бюджету, виявлення податкових правопорушень та їх припинення, сприяння правильному веденню податкового та бухгалтерського обліку.

Висновки до розділу 1

Досліджуючи теоретико-методичні основи податкового контролю в Україні сформовано наступні висновки.

Визначено, що податковий контроль є важливою складовою при безперервному моніторингу та функціонуванні господарюючого суб'єкта. Він видається, з одного боку, мотиваційним елементом правильності ведення господарського обліку на підприємстві, з іншого – інструментом зниження рівня ризикованості та невизначеності для комерційної організації.

Здійснивши аналіз підходів до розуміння поняття «податковий контроль», запропоновано власне його трактування – «податковий контроль – це напрям фінансового контролю, за допомогою якого забезпечується дотримання податкового законодавства, попередження податкових правопорушень і досягнення ефективно діючої податкової системи».

Встановлено вихідні принципи податкового контролю, завдання, функції, об'єкт та предмет контролю, ключові його аспекти.

Акцентовано увагу на законодавчому закріпленні положень здійснення податкового контролю в Україні. Визначено основні способи його здійснення (облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення, перевірки та звірки, моніторинг контрольованих операцій, облік та моніторингу діяльності фінансових агентів тощо). Систематизовано за класифікаційними ознаками види податкового контролю та аргументовано порядок його здійснення згідно чинного законодавства. Досліджено основні методи податкового контролю (методи документального, фактичного контролю, інформативні та розрахунково-аналітичні). Представлено систему економічних показників, які дають змогу оцінити підсумки податкового контролю.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

2.1. Аналіз стану здійснення податкового контролю в Україні

Забезпечення стабільності та збереження економічної стійкості України загалом у значній мірі залежить від здійснення податкового контролю над податковими платежами, акумульованими до бюджетів відповідних рівнів у країні. При цьому, використання ефективного податкового контролю дозволить досягнути ряд поставлених загальнодержавних завдань та планових результатів.

Здійснення процедур податкового контролю дозволяє визначити специфіку основних факторів фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, визначити їх об'єкти оподаткування, ступінь відповідності систем оподаткування платників, які перевіряються, відповідно до чинної нормативно-правової бази, а також рівень податкового навантаження та помилки, які виникають при оподаткування платників податків.

Здійснюючи аналіз результатів податкового контролю в Україні, необхідно відмітити, що провести його системно, комплексно, за всіма відповідними складовими неможливо у зв'язку із відсутністю єдиної форми та стандарту представлення даних для дослідження. Причинами цьому є процеси, започатковані 18 грудня 2018 року, коли було прийнято рішення про перетворення Державної фіскальної служби у Державну податкову службу та у Державну митну служби України. Відповідно за підсумками 2019 року представлений лише публічний, недеталізований звіт про діяльність. Також, за підсумками 2022 року – року військової агресії, з метою збереження таємниці державних даних також було представлено короткий публічний звіт за діяльність у 2022 році. Незважаючи ні на що, органи ДПС України протягом 2018-2022 років регулярно здійснювали моніторинг показників, які стосувалися надходжень податків і зборів (у тому числі шляхом співставлення показників з

регулярними даними ДКС України) згідно державних планів.

З 2020 року в результаті зміни організаційної структури територіальних органів ДПС контрольно-перевірочними заходами стосовно фізичних та юридичних осіб уповноважено займатися підрозділам податкового аудиту. Так, основними напрямками роботи вказаних підрозділів у 2018-2022 роках були:

1) зниження тиску на відповідальних платників податків та пошук шляхів зростання ефективності контролю за платниками, віднесеними до категорії «найбільш ризикові»;

2) постійне удосконалення системи та процедур внутрішнього контролю якості;

3) цифровізація та електронізація процедур податкового аудиту.

У зв'язку із системою мораторіїв на здійснення податкового контролю відбулося зменшення рівня податкового контролю фізичних та юридичних осіб – платників податків в Україні з 54726 перевірок у 2018 році до 29663, що на 25063 перевірки чи на 45,8% менше за базовий звітній період (табл. 2.1.).

Таблиця 2.1.

Аналіз динаміки кількості проведених податкових перевірок України
за 2018-2022 роки, тис. перевірок [5; 7]

Показники	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Абсолютний приріст, +, -	Відносний приріст, %
						2022 рік/2018 рік	2022 рік/2018 рік
Всього, з них	54726	43578	44596	73612	29663	-25063	-45,8
Планові перевірки	5299	4646	1940	3092	785	-4514	-85,2
Позапланові перевірки	15689	11867	23885	41950	6524	-9165	-58,4
Зустрічні звірки	6375	5276	2206	2474	817	-5558	-87,2
Фактичні перевірки	27363	21789	16565	26096	21537	-5826	-21,3

Відзначимо, «з 18 березня 2020 року і до 2021 року тривав законодавчо встановлений мораторій на проведення документальних та фактичних перевірок, крім фактичних перевірок у частині обігу підакцизної групи товарів, документальних перевірок з питань декларування ПДВ, припинення (ліквідації)

суб'єктів господарювання та на звернення платників податків. Відповідно, такі обмеження значно вплинули на баланс як кількості контрольно-перевірочних заходів, так і донарахованих та узгоджених сум грошових зобов'язань» [7].

Таким чином, протягом досліджуваного періоду простежується системне зменшення чисельності податкових перевірок за всіма їх видами. Незначне зростання досліджуваних показників відбулося у 2021 році у зв'язку із частковим послабленням умов мораторію.

Щодо структури податкових перевірок, у 2018-2019 та 2022 роках переважали фактичні перевірки (від 50% до 42,6%), а у 2020 та 2021 роках – найбільшу питому вагу демонстрували позапланові податкові перевірки (рис. 2.1.).

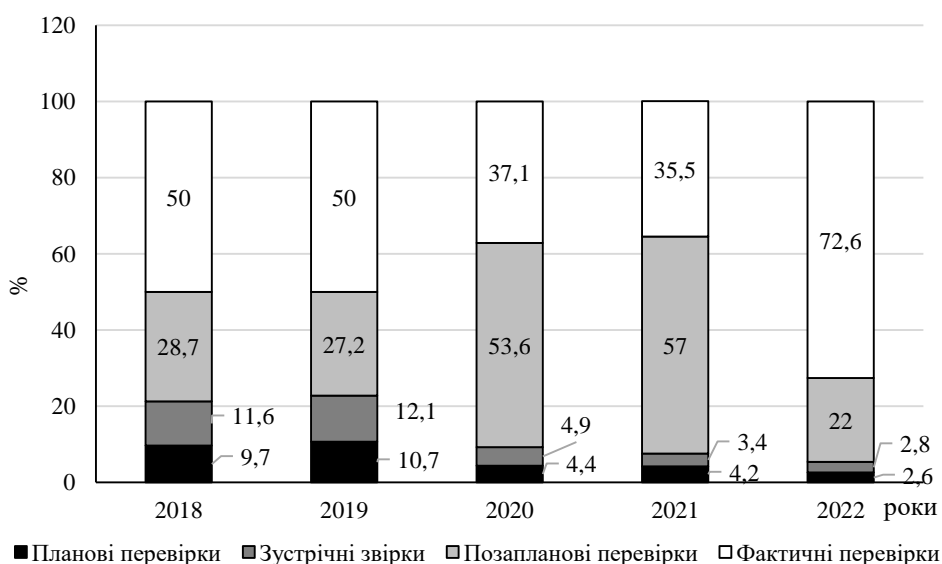


Рис. 2.1. Динаміка структури податкових перевірок в Україні у 2018-2022 роках, % [7]

Відзначимо, що 2018-2020 роки ознаменувалися переглядом системи податкових ризиків стосовно суб'єктів господарювання, які включені до Національного плану-графіку податкових перевірок [35]. Вказані критерії сприяють швидкому реагуванню на будь-які порушення податкового законодавства, зокрема недоплати податкових платежів чи приховування об'єктів оподаткування.

Аналізуючи зміст вказаного Національного плану-графіку податкових

перевірок, за плановими призначеннями на 2018-2022 роки основними його напрямками було здійснення контрольних заходів, націлених на законну діяльність суб'єктів господарювання. Основні результати планових податкових перевірок, здійснених органами ДПС України (табл. 2.2.).

Таблиця 2.2.

Аналіз динаміки показників планових перевірок органів ДПС України
за 2018-2022 роки [5; 7]

Показники	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Абсолютний приріст, +, -	Відносний приріст, %
						2022 рік/ 2018 рік	2022 рік/ 2018 рік
Планові перевірки, тис., з них:	5299	4646	1940	3092	785	-4514	-85,2
Юридичні особи, з них:	4516	3647	1069	2305	434	-90,4	-90,4
-на загальній системі оподаткування	4241	3322	983	2094	434	-89,8	-89,8
-на спрощеній системі оподаткування	275	325	86	211	-	-	-
Фізичні особи	783	999	871	787	351	-55,2	-55,2

Дані табл. 2.2 засвідчують той факт, що протягом досліджуваного періоду простежуються вище вказані тенденції зменшення кількості перевірок. Щодо їх структури, то найбільше плановими перевірками було охоплено саме юридичні особи (від 85,2% у 2018 році до 55,3% у звітному) порівняно з часткою перевірок фізичних осіб (відбулося збільшення з 14,8% у базовому році до 44,7% у 2022 році). Стосовно юридичних осіб, то найбільше контрольна увага була націлена на господарську діяльність платників, які функціонували на загальній системі оподаткування (їх частка зросла з 93,9% у 2018 році до 100,0% у звітному).

Загалом, за підсумками планових перевірок досліджуваного періоду виявлено порушення за матеріалами більш як 75% перевірок, що з негативної сторони характеризує рівень податкової культури юридичних осіб. Податкові перевірки стосуються всіх галузей економіки. У зв'язку з відсутністю офіційних даних за 2019-2022 роки представило лише стан перевірочних дій податкових

органів за 2018 рік задля загального розуміння тенденцій та основних причин порушення ними податкового законодавства (рис. 2.2.).

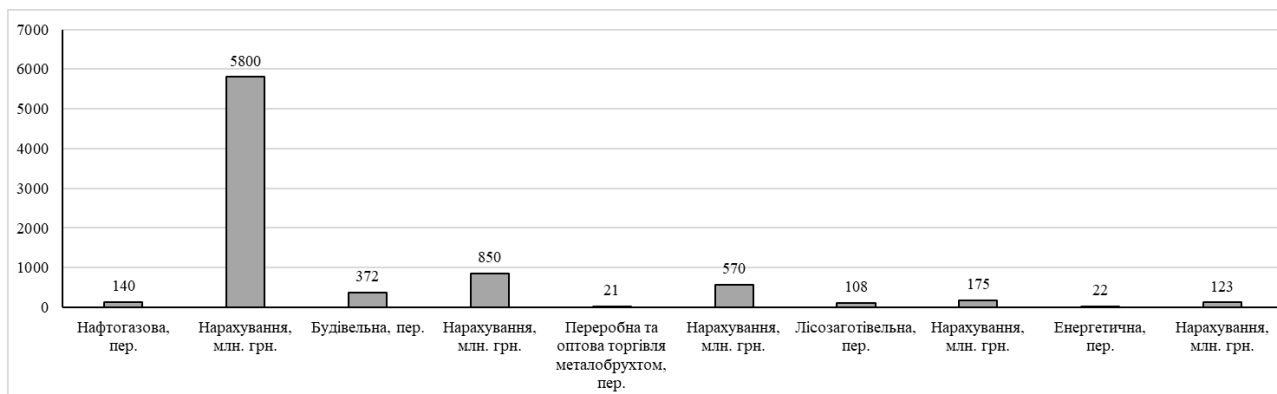


Рис. 2.2. Результати податкових перевірок платників податків за галузю господарювання в Україні за 2018 рік, млн. грн. [7]

Відзначимо, що загальні суми недоплат в ході здійснення податкового контролю зазначених платників сформовано за ПДВ, податком на прибуток підприємств, акцизним та земельним податком. Основними видами податкових правопорушень встановлено:

- 1) заниження обсягів доходів за результатами неоприбутковуваних активів нафтової галузі та об'єктів незавершеного будівництва;
- 2) завищення обсягів витрат (із залученням фіктивних контрагентів, виплата премій не за рахунок чистого прибутку після оподаткування, відсутність документів первинного обліку тощо);
- 3) маневрування коефіцієнтом функціонального призначення та використання земельних ділянок при розрахунку податкового зобов'язання із земельного податку).

В рамках виконання Національного плану-графіку податкових перевірок особливий акцент у 2018-2020 роках було зроблено на експортерів лісоматеріалів, державних підприємств, які належать до складу Державного лісового агентства.

Проаналізуємо результати позапланових перевірок (табл. 2.3.).

Дані табл. 2.3. засвідчують неоднозначні тенденції позапланового контролю – на фоні загального скорочення чисельності даних перевірок зростає частка

перевірок саме фізичних осіб (з 11,8% у 2018 році до 86,9% у звітному році) на відміну від юридичних (з 88,2% до 13,1% у 2022 році).

Таблиця 2.3.

Аналіз динаміки результатів здійснення позапланових податкових перевірок в Україні у 2018-2022 роках [7]

Показники	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Абсолютний приріст, +, -	Відносний приріст, %
						2022 рік/2018 рік	2022 рік/2018 рік
Всього, тис. перевірок, з них:	15689	11867	23885	41950	6524	-9165	-58,4
Юридичні особи, з них:	13841	10230	6380	9010	854	-4831	-93,8
-на загальній системі оподаткування	12652	9513	5729	8372	854	-4280	-93,3
-на спрощеній системі оподаткування	1189	717	651	638	-	-	-
Фізичні особи	1848	1637	17505	32940	5670	31092	206,8
За ініціативи платників податків	3685	2476	1587	1577	-	-	-
Припинення господарської діяльності	3496	2315	1555	1546	3059	-1950	-12,5
Скарга про ненадання податкової накладної покупцю або про порушення правил її заповнення	0	0	0	0	-	-	-
На прохання платника податків	189	161	32	31	0	-158	-100,0
За ініціативою інших органів	714	291	44	137	-	-	-
Звернення комерційних банків щодо порушення термінів розрахунків за операціями ЗЕД	684	289	44	137	-	-	-
За рішенням суду	30	2	Підставу виключено			-	-

Стосовно позапланових податкових юридичних осіб, більша їх питома вага стосувалася суб'єктів, які функціонували на загальній системі оподаткування (з 91,4% до 100,0% у звітному році). Варто відзначити, що за підсумками 2022 року лише 20% перевірок було ініційовано органами ДПС України, а 80% – за інших причин – в основному за ініціативи самих платників податків. Найбільша частка

здійснюваних позапланових податкових перевірок стосувалося комплексного відстеження податкових ризиків з ПДВ. Зазначимо, що в рамках результатів контролю ПДВ протягом досліджуваного періоду близько 30% запланованих перевірок не вдалося здійснити за причинами відсутності платників за місцем їх фактичної реєстрації чи недопущення перевіряючих.

Підсумовуючи результати позапланових перевірок, основним порушеннями, виявленими в ході їх здійснення, встановлено:

1) незаконне формування податкового кредиту з ПДВ та витрат за результатами фінансово-господарської діяльності з фіктивними контрагентами, без підтвердження постачання ними товарів;

2) невідповідність купівлі та продажу імпортованих товарів з наступною їх підміною задля забезпечення вигод третіх осіб;

3) відсутність первинних документів обліку, реєстрів, податкової, фінансової та іншої звітності, яка впливає на процеси оподаткування та визначення податкового зобов'язання платників та інші.

Ведучи мову про ключові напрямки здійснення фактичних перевірок, то основними з них протягом 2018-2022 років були:

1) контроль за реалізацією підакцизних товарів (продаж пального через АЗС, тютюнових та алкогольних виробів);

2) контроль за наявністю дозвільних документів на право здійснення господарської діяльності;

3) незаконність існування акцизних складів (особливо пересувних);

4) контроль за операціями з РРО та ПРРО (занижені виручки від реалізації (до 5 тис. грн.), вагома частка безготівкових операцій (90-100%), реалізації підакцизних товарів через РРО тощо);

5) торгівля через інтернет (особливо підакцизних товарів);

6) законність трудових відносин.

В процесі здійснення аналізу необхідно акцентувати увагу на таких пріоритетних напрямках податкового контролю як: перевірки, які стосуються ризикових операцій ПДВ (в тому числі його відшкодування), акцизного податку,

трансферного ціноутворенням, операцій з РРО та ПРО, валютних та міжнародних операцій тощо (табл. 2.4.).

Таблиця 2.4.

Результати контрольно-перевірочної роботи за окремими операціями в Україні за 2018-2022 роки [7]

Показники	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік
1. Контроль «ризикового» ПДВ, перевірок	2900	2100	1620	1467	-
2. Контроль відшкодування ПДВ	-	-	1200	3000	2750
3. Контроль за припиненням діяльності, з них					
-фізичні особи	-	-	12900	4837	-
-юридичні особи	6800	-	3827	30705	-
4. Контроль акцизного податку	37561	-	268	220	332
5. Контроль валютних операцій	6300	5200	2700	3433	1964
6. Контроль міжнародних операцій	-	-	-	582	7170
7. Контроль трансферного ціноутворенням	368	-	-	2326	1000
8. Контроль за використанням РРО, тис.	308,0	300,2	351,3	-	-

З метою недопущення ухилення від оподаткування та порушення податкового законодавства органи ДПС України постійно проводять комплексний аналіз господарської діяльності платників податків, зокрема податників ПДВ та формування їх податкового кредиту за критеріями ризику щодо зменшення податкового зобов'язання. При виявленні ознак ризику реєстрація відповідних податкових накладних чи розрахунків коригувань зупиняється в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмовляється у реєстрації таких накладних до виявлення основних обставин.

На сьогоднішній день органи ДПС України в автоматизованому порядку здійснюють постійний моніторинг відповідності податкових накладних та розрахунків з ПДВ критеріям ризиковості платників податку, постійно удосконалюючи такі контрольні дії.

Відзначимо, що згідно Плану заходів з реалізації Стратегії реформування

системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки та Стратегічних ініціатив розвитку ДФС до 2020 року у 2019 році запроваджено проведення електронних податкових перевірок – Е-аудит [33]. Такі заходи націлені на нарощування рівня ефективності та узгодженості податкових перевірок, зменшення рівня навантаження як на платників податкових зобов'язань, так і на працівників органів ДПС, підвищення якості обслуговування, а також стимулювання розвивати та застосовувати цифрові технології обліку та звітності.

Ще одним важливим напрямом податкового контролю органів ДПС України визначено контроль за проведенням розрахунково-касового обслуговування. Так, за підсумками досліджуваного періоду більше 300 тис. платників податків зареєстрували у податкових органах більше 300 тис. РРО та 292 тис. ПРО. Також, під регулярним контролем перебувають більше 1,5 млн. фізичних осіб-підприємців, які належать до категорії платників єдиного податку. Відзначимо, що найпоширенішими податковими порушеннями, встановленими при проведенні перевірок законності застосування РРО, визначено:

- 1) «порушення порядку, ведення обліку товарних запасів за місцем їх реалізації;
- 2) проведення розрахункових операцій без застосування РРО та без видачі відповідного розрахункового документа;
- 3) проведення розрахункових операцій через РРО без використання режиму попереднього програмування найменування товарів (послуг) (із зазначенням коду товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД для підакцизних товарів), цін товарів (послуг) та обліку їх кількості;
- 4) порушення, пов'язані з роздрібним продажем та обігом алкогольних напоїв, тютюнових виробів і пального на території України» [7].

Згідно офіційних даних в результаті проведення фактичних перевірок здійснення операцій з РРО було збільшено показники середньодобового виторгу від 30 до 200%.

Контроль за дотриманням валютного законодавства в Україні націлений на

дотримання суб'єктами бізнесу правил обігу валютними цінностями та упередження їх незаконного відтоку з країни. В основному, дані щодо таких порушень надходили до податкових органів у формі повідомлень від комерційних банків. Відповідно, протягом 2018-2022 років відмічено спадні тенденції кількості проведених перевірок – з 6300 у 2018 році до 1964 перевірок у 2022, що на 4336 перевірок або на 69% менше за базовий період.

Щодо контролю за законністю міжнародних операцій платників податків, то протягом досліджуваного періоду простежується тенденція збільшення чисельності податкових перевірок. Статистика представлена, починаючи з 2021 року. Збільшення 2022 року порівняно з 2021 становило більше 6588 перевірок.

В рамках недопущення зловживань у сфері виробництва та обігу підакцизних товарів органи ДПС України проводять постійний моніторинг законності операцій. Відповідно, динаміка таких перевірок тільки зростає, оскільки акцизний податок є одним з найбільш корумпованим та схильним до ухилення від сплати. Так, основними видами порушення засад оподаткування акцизним податком визнано:

- 1) виготовлення, зберігання, переміщення та продаж фальсифікованих напоїв та тютюнових виробів;
- 2) продаж немаркованої даної продукції або з фальсифікованими марками;
- 3) зберігання спирту, напоїв, тютюнових виробів у несанкціонованих місцях;
- 4) здійснення операцій з підакцизним товаром без належного ліцензування.

Крім зазначених, відносно новими сферами контролю визначено операції грального бізнесу, операції з міжнародними пасивними доходами, діяльність контрольованих іноземних компаній тощо.

Таким чином, здійснивши короткий аналіз податкового контролю органів ДПС України за 2018-2022 роки, встановлено неоднозначні тенденції. Мораторії, пов'язані з світовими пандемічними умовами господарювання, які посилювалися наслідками військової агресії Росії проти України значно вплинули на чисельність податкових перевірок, відповідно і на їх результативність. За всіма

видами податкових перевірок відмічені спадні тенденції. Встановлено ключові галузі промисловості, які потребують особливої уваги (нафтогазова, будівельна, переробна галузь та оптова торгівля металобрухтом, лісозаготівельна та енергетична галузі). Фактично функціонування підрозділів податкового аудиту забезпечили реальний вклад стосовно надходженням коштів до бюджету.

2.2. Оцінка показників якості здійснення податкового контролю в Україні

Здійснивши аналіз податкового контролю за видами перевірок за 2018-2022 роки в Україні, відмітимо високий рівень виконання податковими органами як річного плану проведення перевірок, так і позапланових і фактичних перевірок. Як наслідок, проведемо оцінку якості таких заходів контролю, демонстративним показником якого виступають фактичні обсяги донарахованих сум податкових платежів (за даними по юридичним особам) за наслідками податкових перевірок до бюджету країни (табл. 2.5.).

Результати податкових перевірок, відповідно до табл. 2.5, демонструють негативну тенденцію щорічний зменшення обсягів донарахувань податкових платежів. Так у 2022 році порівняно з 2018 роком фактичний приріст склав -12,97 млрд. грн., що на 98,0% менше базового періоду. Причини такого становища аргументовані у п. 2.1.

Зменшення донарахувань торкнулося всіх видів перевірок, проте найбільше позапланових, коли фактичні донарахування у 2022 році зменшилися на 9,82 млрд. грн. або на 98,0% порівняно з 2018 роком. Найбільші обсяги донарахувань податків та зборів стосувалися перевірок, здійснених щодо юридичних осіб, які функціонували на умовах загальної системи оподаткування – 65,8% у звітному році проти 98,4% у базовому періоді. Донарахування досліджуваних платежів за податковими перевітками юридичних осіб за спрощеною системою оподаткування протягом досліджуваного періоду були майже стабільними – на рівні 1,5%-2,2%.

Таблиця 2.5.

Аналіз динаміки донарахованих сум податкових платежів (юридичних осіб) за наслідками податкових перевірок в Україні за 2018-2022 роки [7]

Показники	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Абсолютний приріст, +, -	Відносний приріст, %
						2022 рік/2018 рік	2022 рік/2018 рік
Донараховано, млрд. грн., у тому числі:	13,23	6,86	13,15	9,7	0,26	-12,97	-98,0
-за плановими перевітками	3,21	2,87	7,52	5,81	0,06	-3,15	-98,1
-за позаплановими перевітками	10,02	3,4	5,63	3,89	0,2	-9,82	-98,0
-юридичним особам на загальній системі оподаткування	13,02	6,74	12,93	9,48	0,17	-12,85	-98,7
-юридичним особам на спрощеній системі оподаткування	0,21	0,12	0,21	0,22	-	-	-
Узгоджено, млрд. грн.	13,4	0	8,04	11,73	-	-	-
Надійшло до бюджету, млрд. грн.	3,0	3,74	2,20	4,91	-	-	-
Рівень узгодження, %	39,0		33,0				
Рівень сплати, %	22,0		45,2				

Деталізуємо аналіз податкового контролю податків і зборів як фізичних, так і юридичних осіб наступними результатами (табл. 2.6). Здійснити аналіз за 2018-2019 роки неможливо у зв'язку із відсутністю офіційних статистичних даних.

Дані табл. 2.6 засвідчують також спадні тенденції донарахувань зобов'язань за результатами податкових перевірок за виключенням інших податкових платежів (приріст звітного року 1544,5 млн. грн. або 220,0%) та пені за порушення у сфері ЗЕД (приріст 2022 року 253,3 млн. грн. або 184,2%). Поряд з цим, основні обсяги донарахувань стосувалися податку на прибуток (питома вага яких у 2022 році становила 22,8% проти 49,7% у 2020 році), рентної плати (38,9% у звітному періоді) та ПДВ. У зв'язку із зменшенням протягом аналізованого періоду масштабів контрольно-перевірочних заходів зменшення зазнали і донарахування пені за порушення податкового законодавства (з 3,0% у 2020 році до 0,3% у 2022 році), що є закономірною тенденцією існуючого стану та

результатів податкового контролю в Україні у пандемічних умовах господарювання та умовах військової агресії проти нашої країни.

Таблиця 2.6

Аналіз динаміки донарахованих за основними податковими платежами в Україні за 2020-2022 роки [7]

Показники	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Абсолютний приріст, +, -	Відносний приріст, %
				2022 рік/2020 рік	2022 рік/2020 рік
Податок на прибуток	8783,1	41053,9	4504,0	-4279,1	-48,7
ПДВ	5808,3	14808,5	4128,7	-1679,6	-28,9
Акцизний податок	65,6	77,7	2,3	-63,3	-96,5
Податок на доходи фізичних осіб і військовий збір	878,9	994,4	13,5	-865,4	-98,5
Рентна плата	-	-	7688,6	-	-
Інші платежі	1287,6	5553,8	2832,1	1544,5	120,0
Пеня за порушення у сфері ЗЕД	300,9	515,3	554,2	253,3	84,2
Пеня за порушення податкового законодавства	531,3	299,0	54,0	-477,3	-89,8

Донарахування з ПДВ стосувалися заходів виявлення фіктивного податкового кредиту та від'ємного податкового зобов'язання з податку та порушень щодо сум бюджетного відшкодування ПДВ. За офіційними даними 2021 року такі обсяги становили 8,6 млрд. грн. та 3,5 млрд. грн. відповідно.

Щодо акцизного податку, донараховані суми податку не включають підсумки діяльності тих платників, декларації яких підлягають уточненню та відпрацьовуються відповідні запити. Відзначимо, що особлива увага націлена на ліквідацію ризиків та імовірних порушень податкового законодавства при здійсненні операцій з нафтопродуктами, зокрема: проводиться аналіз цільового використання продукції, застосування нехарактерних домішок для палив, розчинників, розріджувачів, а також аналіз стану фактичного руху і цільового використання підакцизної продукції тощо.

Відзначимо, що значними складовими елементами сум донараховань є донарахування за результатами податкових перевірок в результаті припинення підприємницької діяльності платників податків (близько 527,2 млн. грн. та 310,8

млн. грн. за фізичними та юридичними особами відповідно – за даними 2021 року), законності операцій з РРО та ПРО, трансферного ціноутворення (за 2020-2022 роки проведено коригування на суми 15,9 млрд. грн.), електронного аудиту.

Щодо податкового контролю у сфері валютних операцій, то донарахування отримано завдяки виявленням порушення граничних строків розрахунків чи то грошових коштів, чи то продукції за експортно-імпортними операціями, в ході чого зменшено обсяги дебіторської заборгованості (за даними 2021 року – на 16 млн. дол. США). Про всі відпрацьовані порушення повідомлено НБУ. Також, за підсумками податкового контролю 2022 року за порушення операцій з обміну валют донараховано 44,4 млн. грн.

В ході здійснення податкового контролю щодо виплати доходів нерезидентам в рамках оподаткування міжнародних операцій, встановлено середню ставку їх оподаткування на рівні 3,4% (2021 рік) при урахуванні законних переваг (пільг) їх оподаткування. Основними юрисдикціями виплати таких доходів за підсумками 2021 були Нідерланди (35%), Кіпр (23%), Велика Британія (7,4%) і Німеччина (6,6%). Відповідно рівень узгодження таких зобов'язань після здійснення контрольних заходів у 2021 році становив 42% [7]. За підсумками податкового контролю 2022 року забезпечено надходження донарахованих платежів на суму 2,2 млрд. грн. та зібрано додаткову базу в обсязі 5 млрд. грн. тощо.

Важливим показником ефективності та результативності податкового контролю також визначено результативність процедур оскарження та скасування рішень актів податкового контролю. Основні аналітичні дані вказаного питання представлено у табл. 2.7.

Аналіз заявлених даних свідчить про позитивну динаміку 2022 року оскарження судових справ, заведених на платників в ході порушення ними податкового законодавства – на 27,8 тис. справ чи 247,9% порівняно з 2018 роком. Відповідно відбулося і зростання сум оскаржень – на 202,6 млрд. грн. або на 430,5%.

Дещо інші тенденції характерні процесам розгляду справ – зменшення у

2022 році склало 1 тис. справ або на 10,6%, однак відбулося зростання сум таких розглянутих рішень – на 53,5 млрд. грн. або на 243,4% відповідно. Щодо скарг, отриманих органами ДПС України, то їх чисельність у 2022 році зменшилася у порівнянні з 2018 роком на 10858 скарг (на 67,7%).

Таблиця 2.7

Аналіз динаміки показників стану оскарження судових справ порушення податкового законодавства та скасування податкових повідомлень/рішень в Україні за 2018-2022 роки [7]

Показники	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Абсолютний приріст, +, -	Відносний приріст, %
						2022 рік/2018 рік	2022 рік/2018 рік
Оскаржено справ, тис.	18,8	18,4	93,9	77,4	46,6	27,8	147,9
На суму, млрд. грн.	61,3	81,5	335,45	356,8	263,9	202,6	330,5
Розглянуто справ, тис.	9,4	9,5	26,9	25,4	8,4	-1	-10,6
На суму, млрд. грн.	37,3	46,3	89,15	105,9	90,8	53,5	143,4
Надійшло скарг	16042	24679	16774	10925	5184	-10858	-67,7
На податкові повідомлення/ рішення	23366	32634	22586	16042	8075	-15291	-65,4
Скасовано податкових повідомлень/ рішень	3743	6403	5492	5016	1561	-2182	-58,3
На суму, млрд. грн.	10063,8	14761,3	9421,2	6014,1	945,6	-9118,2	-90,6
Рівень скасування, %	16,0	19,6	24,3	31,3	19,3	3,3	20,7

В ході розгляду скарг на податкові повідомлення/рішення здійснено їх задоволення, в ході чого фактично такі повідомлення/рішення скасовано. За період 2018-2022 роки кількість таких скасованих рішень зменшилася на 2182 одиниць (на 58,3%), відповідно відбулося і зменшення сум донарахувань та штрафних санкцій за такими повідомленнями/рішеннями на 9118,2 млрд. грн. або на 90,6%. Щодо загального рівня оскарження, то за аналізований період на фоні зменшення кількості скарг, рівень їх скасування навпаки зріс.

Дослідження даного проблемного питання дало можливість виділити пріоритетні причини погоджених скасувань податкових повідомлень/рішень за податковою практикою 2018-2022 років. Основними з них визнано:

- 1) низька якість проведення перевірки та фактичне недоведення виявлених податкових порушень;
- 2) неоднозначне трактування положень податкового законодавства;
- 3) підтвердження законності операцій шляхом представлення платником податків відповідних додаткових документів під час проходження процедури адміністративного оскарження тощо.

Демонстративним показником ефективності податкового контролю визнано показник рівня охоплення податковим контролем платників податків, цифрова характеристика якого представлена на рис. 2.3.

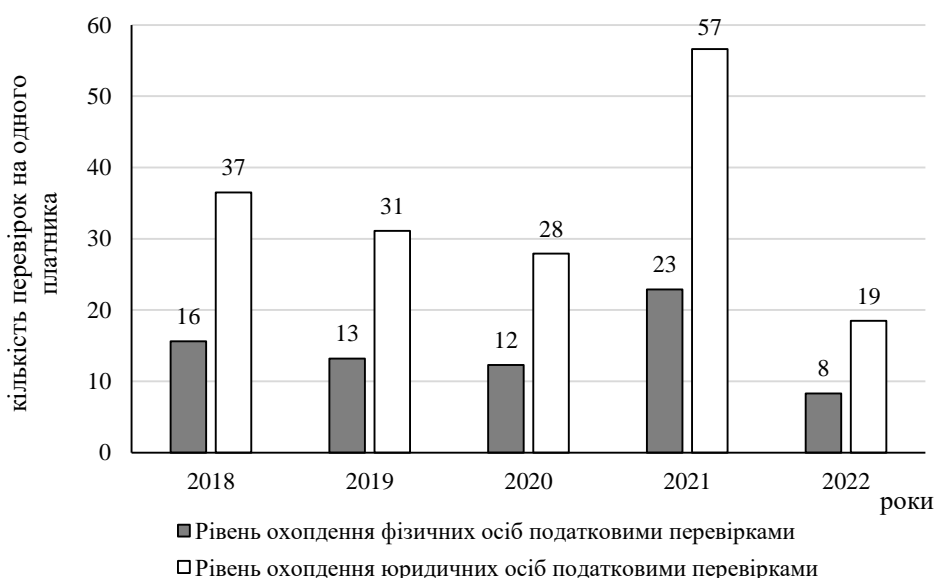


Рис. 2.3. Динаміка показника рівня охоплення податковим контролем платників податків в Україні за 2018-2022 роки [7]

Рис. 2.3. демонструє послаблення рівня контролю як фізичних, так і юридичних осіб протягом 2018-2020 років. Проте, вже у 2021 році значно зросла кількість перевірок на одного платника як фізичну (з 12 у 2020 році до 23 у 2021), так і юридичну особу (з 28 перевірок у 2020 році до 57 у 2021). Заходи мораторію зменшили досліджуваний показник до 8 перевірок на одного платника – фізичну особу та до 19 перевірок – на одну юридичну особу.

Також, індикатором ефективності та якості податкового контролю є рівень виконання планових показників надходжень податків і зборів до Зведеного бюджету України (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Аналіз динаміки виконання планових показників надходжень податків і зборів до Зведеного бюджету України за 2018-2022 роки [7]

Показник	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Абсолютний приріст, +, -	Відносний приріст, %
						2022 рік/ 2018 рік	2022 рік/ 2018 рік
Зведений бюджет, план, млрд. грн.	226,77	269,75	294,4	343,48	408,87	182,1	180,3
Зведений бюджет, факт, млрд. грн.	229,9	275,45	295,1	349,78	420,67	190,77	183,0
Виконання, %	101,4	102,1	100,2	101,8	102,9	1,5	-
Державний бюджет, план, млрд. грн.	760,02	846,73	826,26	1069,79	1204,08	444,06	158,4
Державний бюджет, факт, млрд. грн.	753,81	799,76	851,11	1107,09	949,76	195,95	126,0
Виконання, %	99,2	94,5	103,0	103,5	78,9	-20,3	-
Місцевий бюджет, план, млрд. грн.	229,81	265,34	289,22	332,1	389,97	160,16	169,7
Місцевий бюджет, факт, млрд. грн.	232,53	270,54	285,57	346,71	393,46	160,93	169,2
Виконання, %	101,2	102,0	98,7	104,4	100,9	-0,3	-

Дані табл. 2.8 засвідчують той факт, що за аналізований період часу простежується позитивна динаміка як виконання плану податкових надходжень Зведеного бюджету України, так і його фактичного приросту його сум – порівняно з 2018 роком надходження зросли на 190,77 млрд. грн. або на 183%, а рівень виконання плану коливався в межах 100,2% та 102,9% (2022 рік).

Дещо гірші тенденції помічено за показниками виконання плану податкових надходжень Державного бюджету України – у 2018-2019 та 2022 роках його виконання становила 99,2%, 94,5% та 78,9% відповідно. Хоча відмічено фактичний приріст податкових надходжень. Місцеві бюджети не виконувалися лише у 2020 році.

Структура податкових надходжень Зведеного бюджету України у 2018-2022 роках продемонстрована у табл. 2.9.

Дані табл. 2.9 засвідчують, що найбільші обсяги податкових надходжень у

2022 році забезпечено за рахунок: ПДВ (34,8%), податку на доходи фізичних осіб (31,3%), податку на прибуток підприємства (9,7%) та акцизного податку (7,9%).

Таблиця 2.9

Аналіз динаміки структури податкових надходжень Зведеного бюджету

України у 2018-2022 роках, % [7]

Показник	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Абсолютний приріст, +, -
						2022 рік/2018 рік
Податкові надходження, з них:	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	
Податок на доходи фізичних осіб	23,3	25,7	26,0	24,1	31,3	8,0
Податок на прибуток підприємств	10,8	11,0	10,4	11,3	9,7	-1,0
ПДВ	38,0	35,4	35,2	36,9	34,8	-3,2
Акцизний податок	13,4	12,8	13,5	12,4	7,9	-5,5
Мито	2,7	2,8	2,7	2,6	1,9	-0,8
Рентна плата	5,1	4,9	5,0	6,1	7,0	1,9
Екологічний податок	0,5	0,6	0,5	0,4	0,4	-0,1
Місцеві податки і збори	6,2	6,9	6,7	6,2	7,0	0,8

Найменші надходження зафіксовано за екологічним податком – всього 0,4%. Протягом досліджуваного періоду фактично тенденції були такими ж. Зміни відбулися за рахунок зростання податку на доходи фізичних осіб (у зв'язку із зростанням чисельності та обсягів заробітних плат військовослужбовців), зменшення надходжень непрямих податків (у зв'язку із зменшенням обсягів споживання та експортно-імпортних операцій, що пов'язано із карантинним режимом та військовим станом України).

Особливістю функціонування органів ДПС України у сфері податкового контролю є те, що введеться постійна робота над нарощуванням показників якості такого контролю, правомірність рішень та висновків працівників, які здійснюють контрольні дії. З цією метою протягом 2018-2022 років посилено здійснювалися заходи направлені на:

- 1) мінімізацію випадків відхилень від норм податкового законодавства;
- 2) швидкість реагування на виявлені податкові відхилення;

3) нарощувати показники якості податкової контрольно-перевірочної діяльності;

4) мінімізувати чисельність поданих скарг на висновки податкового контролю та відміна підсумків податкових перевірок;

5) запровадження цифрових та електронних систем, в тому числі, дистанційного податкового контролю.

Таким чином, дослідження результативності та ефективності податкового контролю в Україні встановило різні тенденції основних показників. Зменшилися обсяги донарахувань податкових платежів на фоні зменшення перевірочних заходів, зменшилися обсяги оскаржень податкових рішень, проте зросли обсяги їх скасування. Чисельність податкових перевірок на одного платника зростає. За досліджуваний період відмічена позитивна динаміка виконання плану податкових надходжень Зведеного бюджету України та його фактичного приросту сум податкових платежів.

Висновки до розділу 2

Здійснивши аналіз та оцінку кількісних та якісних показників податкового контролю в Україні за 2018-2022 роки встановлено наступні тенденції:

1. Незважаючи на особливі умови господарювання протягом досліджуваного періоду підрозділи податкового аудиту функціонували на повну силу, забезпечуючи виконання основних поставлених завдань, а також зниження тиску на платників податків, пошук шляхів зростання ефективності контролю та реалізація процедур цифровізації та електронізації податкового аудиту.

2. Заходи мораторіїв зменшення рівня податкового контролю фізичних та юридичних осіб (у порівнянні з 2018 роком на 45,8%), що вплинуло на обсяги донарахування, наступної сплати податкових платежів та санкцій. У 2018-2019 та 2022 роках переважали фактичні перевірки (50%-42,6%), а у 2020-2021 роках – позапланові. Найбільше плановими перевірками було охоплено юридичних

осіб (85,2% у 2018 році та 55,3% у звітному) порівняно з часткою перевірок фізичних осіб (збільшення з 14,8% у базовому році до 44,7% у 2022 році). Особливими галузями податкового контролю визначено нафтогазову, будівельну, переробну галузь та оптову торгівлю металобрухтом, лісозаготівельну та енергетичну галузі.

3. На фоні зменшення кількості позапланових податкових перевірок відбулося зростання частки перевірок фізичних осіб (з 11,8% до 86,9% у звітному році) на відміну від юридичних (88,2% до 13,1% у 2022 році). Основними порушеннями податкового законодавства визначено: фіктивні операції з ПДВ та завищення бюджетного відшкодування ПДВ, операції з фіктивними контрагентами, порушення умов експортно-імпортних операцій, наявність «третіх» вигодонабувачів, незаконність операцій з акцизного податку, трудових відносин, порушення у сфері застосування РРО та ПРО, відсутність первинних документів обліку та інших документів податкової, фінансової та іншої звітності тощо.

4. За результатами донарахованих сум податкових платежів за підсумками податкового контролю відзначено тенденції їх зменшення (на 98%) за всіма видами податкових перевірок. Найбільші донарахування забезпечено за рахунок перевірок юридичних осіб загальної системи оподаткування (65,8% у звітному році проти 98,4% у базовому). Встановлено позитивну динаміку оскарження судових справ, заведених на платників в ході порушення ними податкового законодавства. Кількість скасованих рішень зменшилася (на 58,3%), відбулося зменшення сум донарахувань та штрафних санкцій (на 90,6%). На фоні зменшення кількості скарг, рівень їх скасування зріс. Відмічено послаблення рівня контролю фізичних і юридичних осіб за 2018-2020 років. У 2021 році зросла кількість перевірок на одного платника як фізичну (з 12 до 23 у 2021), так і юридичну особу (з 28 до 57 у 2021). За аналізований період часу простежується позитивна динаміка виконання плану податкових надходжень Зведеного бюджету України та його фактичного приросту сум податкових платежів.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

3.1. Проблемні питання здійснення податкового контролю в Україні

Значимість податкового контролю полягає у досягненні впорядкованості податкових відносин між платниками податків та державою. За допомогою механізмів податкового контролю податковими органами перевіряється дотримання платниками положень податкового законодавства, виявляється допущені порушення та визначаються суми донарахувань стосовно сплати податків, пені та штрафних санкцій. При цьому, зрозумілою є пильна увага держави до податкового контролю, оскільки податкові платежі є основним джерелом доходів бюджету.

Важливо зазначити, що податкові відносини характеризуються конфліктністю, оскільки завданню держави зі збору податкових платежів протистоїть прагненням платників максимально знизити обсяг своїх зобов'язань, визначаючи розбіжності інтересів держави і платників податків. Саме з цієї причини держава надає податковому контролю найважливішого значення.

Механізм податкового контролю в Україні має низку недоліків, а саме:

1. Через упровадження інноваційних заходів податкового контролю (податковий моніторинг), набуває актуальності проблема підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації податкових кадрів, які б мали можливість надавати платнику податків кваліфіковану мотивовану думку у зв'язку зі складністю перевірених угод і операцій.

2. Фіскальна спрямованість податкового контролю. У період проведення податкових перевірок найбільший акцент спрямовується на виявлення порушень і притягнення до відповідальності винних осіб. З цього випливає, що основною метою податкового контролю є виявлення порушень, нарахування штрафів і відшкодування збитків державі. Усе вище перераховане може сприяти

зловживанню повноваженнями і до цілеспрямованого покладання сплати штрафу на невинну особу. Насправді, основною метою податкових перевірок має виступати стимулювання та регулювання податкової діяльності, для розвитку і збільшення економічного зростання підприємства, а також вирішення низки соціальних проблем. У перспективі такий розвиток податкового контролю може стати одним з основних стимулів державного регулювання [10, с. 166].

3. Відсутність чітко вибудованої комплексної стандартної процедури організації податково-контрольних перевірок, а також єдиної системи критеріїв для визначення правопорушень. У даний період часу існує проблема збільшення податкових спорів, що розглядаються арбітражним судом, з приводу недобросовісної і неякісної перевірки, яку проводить податковий інспектор. В даний час перевірка має суб'єктивний характер, оскільки немає чіткого визначення норм, за якими можна було б зрозуміти, наскільки якісно її було створено. Через це у підприємців одразу виникає недовіра до податкових працівників.

4. Низький рівень податкової культури суб'єктів. Оподаткування в усьому світі взаємопов'язане з обізнаністю людей про податкову діяльність, а також з також їхнім усвідомленням про те, як влаштована податкова система. В сучасній Україні був і існує низький рівень податкової культури. Громадяни не розуміють навіть їм зобов'язують платити податки і куди держава витрачає ці кошти. Тому на даний момент високою актуальністю володіє питання про різні способи підвищення податкової культури громадян, оскільки вона є важливим елементом податкової системи України і відіграє не останню роль у впливі на розвиток економіки країни.

Ключові порушення податкового законодавства у сфері проведення планових, позапланових та камеральних перевірок вказані у п. 2.1 роботи. Нагадаємо, що ключовими з них є:

1) заниження обсягів доходів та завищення рівня витрат суб'єктів господарювання (фіктивні контрагенти, «податкові ями», порушення умов виплати премій тощо);

2) незаконне формування податкового кредиту та завищення сум відшкодування ПДВ;

3) невідповідність купівлі та продажу імпортованих товарів з наступною їх підміною задля забезпечення вигод третіх осіб;

4) відсутність первинних документів обліку, реєстрів, податкової, фінансової та іншої звітності, що впливає на визначення податкового зобов'язання платників;

5) проведення розрахункових операцій без застосування РРО та без видачі відповідного розрахункового документа;

б) порушення, пов'язані з роздрібним продажем та обігом алкогольних напоїв, тютюнових виробів і пального на території України, виготовлення, зберігання, переміщення та продаж фальсифікованих напоїв та тютюнових виробів, продаж немаркованої даної продукції, зберігання спирту, напоїв, тютюнових виробів у несанкціонованих місцях та здійснення операцій з підакцизним товаром без належного ліцензування тощо [12].

Серед найгостріших і складних проблем виділяють:

1. Ухилення від оподаткування. На рішення платників податків ухилятися від сплати податків чи ні, впливає величезна кількість чинників. Найважливішим із них є бажання платників максимізувати свій кінцевий дохід/прибуток. У зв'язку з цим відбувається збільшення обсягів приховування доходів. Разом з цим, з отриманими у такий спосіб вигодами пов'язані і податкові витрати (штрафи), які платник податків повинен сплатити у разі виявлення таких порушень. Якщо б контроль податкових органів за діяльністю платників податків був постійним і повним, то сенсу в ухиленні від сплати податків не було. Таким чином, головна проблема полягає у тому, що податкові порушення можуть бути виявлені не завжди, а отже і покарання носить імовірнісний характер. Враховуючи такі аргументи, платники податків, приймаючи рішення про доцільність ухилення від сплати податків, зіставляють свої очікувані вигоди та можливі витрати (штрафи).

Основні шляхи ухилення від оподаткування та обсяги недонадходження

податків і зборів до бюджету в Україні за 2021 рік представлено на рис. 3.1.

Проблемою, пов'язаною з ухиленням від оподаткування є наявність фірм – «одноденок», через які переводять у готівку грошові кошти. Дуже часто платники податків, вони ж особи, що перевіряються, вступають у взаємовідносини з недобросовісними контрагентами для виведення своїх капіталів у тіньовий сектор економіки [7].



Рис. 3.1. Основні шляхи ухилення від оподаткування та обсяги недонадходження податків і зборів до бюджету в Україні за 2021 рік, млрд. грн. [42]

Ще однією проблемою, пов'язаною з ухиленням від сплати податків, є використання низькоподаткових юрисдикцій шляхом: виведення доходів від надання консалтингових послуг, операцій із цінними паперами, трансфертного ціноутворення, виплат роялті та відсотків через «транзитні» країни. Використання офшорних зон загрожує значними збитками для бюджету і для реальних підприємств, а також скороченням інвестицій безпосередньо в економіку України, підвищенням волатильності на валютному ринку і скорочення горизонту планування при реалізації інвестиційних проектів [45, с. 221].

Відзначимо, що одним з найпроблемніших податкових платежів з точки зору здійснення податкового контролю визнано ПДВ (за чисельністю оскарження – близька 30% та складної форми адміністрування). В Україні широко поширені випадки шахрайства з ПДВ, яке часто взаємодіє з ухиленням

від сплати податку на прибуток підприємств та так званим «відмиванням» коштів. Такі схеми зазвичай організуються спеціалізованими злочинними угрупованнями, які спеціалізуються на цьому виді шахрайства і відомі як «конвертаційні (конвертаційно-транзитні) центри». Деякі з них можуть співпрацювати або мати зв'язки з колишніми або поточними працівниками податкових або правоохоронних органів.

Держава намагається постійно протистояти шахрайству з ПДВ. Однак, під впливом дій держави, схеми шахрайства змінюються та продовжують існувати. Це вимагає нових підходів до їхнього запобігання. Незважаючи на усі новітні вдосконалення, традиційні методи, які використовувала держава для боротьби з обігом «схемного» ПДВ, залишаються частково актуальними. Ці методи включають податкові перевірки та відмови (затримки) у відшкодуванні ПДВ.

Заходи боротьби з ухиленням від сплати ПДВ сьогодні представлені функціонуванням Єдиного державного реєстру податкових накладних з ПДВ (ЄДРПН), системою електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ) та системою моніторингу комплексної оцінки ризиків (СМКОР).

Основними проблемами їх функціонування, які впливають на стан ухилення від оподаткування та ініціацію здійснення податкового контролю, є: протермінування реєстрації податкових накладних через технічні проблеми з боку ДПС України, складний внутрішній механізм СЕА ПДВ та реєстраційний ліміт у СЕА ПДВ при здійсненні операцій з придбання чи реалізації [39, с. 186].

Податкові перевірки мають на меті виявлення справжніх порушників податкового законодавства та обґрунтованих нарахувань, які потім повинні бути оплачені як реальні податки. Проте під час таких перевірок часто виникають ситуації, які призводять до податкових спорів. Тому питання, пов'язані з їх проведенням, є одними з найбільш актуальних для платників податків:

1. Призначення планових перевірок платників, з фокусом на коригуванні їх планів-графіків. Для аналізу податкових ризиків та виявлення можливих способів їх зменшення податкові органи використовують широкий спектр інформаційних та аналітичних ресурсів (реєстр платників ПДВ, ЄРПН, дані з

ЄДРПОУ, інформацію з митних декларацій, дані з Інформаційно-обчислювальної системи «Податковий блок» та АІС «Галузь», а також дані про стан розрахунків з бюджетом та щоденні дані про виторги через РРО. На підставі цієї інформації визначаються платники, які будуть включені до плану-графіка документальних планових перевірок, а також визначається необхідність проведення позапланових чи фактичних перевірок щодо певних платників.

Сутність проблеми полягає в тому, що ДПС часто вважає інформацію з системи «Податковий блок» надійною і достовірною. На підставі цієї інформації приймаються рішення, які можуть втручатися у права та законні інтереси платників податків. При цьому платники не мають навіть можливості отримати доступ до цієї інформації або брати участь у прийнятті рішень, включаючи можливість спростування цієї інформації (рішення про відповідність платника критеріям ризиковості або припинення реєстрації податкових накладних платника). Проте дана проблематика є актуальною і для ситуацій призначення та проведення податкових перевірок;

2) основні проблеми взаємодії між платниками та податковими органами під час проведення податкових перевірок – виникають під час здійснення податкових перевірок, при представленні документів перевіряючи, і в момент допуску до проведення перевірки та інвентаризації;

3) взаємодія між платниками та представниками податкового органу під час перевірок з точки зору надання документів ревізорам та застосування податківцями заходів, таких як адміністративний арешт майна;

4) оцінка результатів контрольної-перевірочної діяльності органів ДПС України.

Таким чином, на сучасному етапі розвитку податкового контролю залишається ще безліч недоліків і проблем, розв'язання яких є значущим і суттєвим етапом для досягнення мети об'єктивної та ефективної податкової системи, що сприяє надходженню грошових коштів до державного бюджету з дотриманням усіх прав та інтересів платників податків. Ліквідацію всіх цих проблем необхідно здійснювати в комплексі, і враховувати специфіку

вітчизняних умов. У сукупності, вдосконалення кожного з елементів податкового контролю в Україні поліпшить організацію проведення податкових перевірок загалом.

3.2. Напрямки покращення процедур здійснення податкового контролю в Україні

Проблеми порушення податкового законодавства та ухилення від оподаткування в Україні потребують комплексного підходу на довгостроковій основі. Підвищення рівня контролю над доходами може бути однією з складових широкомасштабної податкової реформи, яка охоплює зменшення податкових ставок, розширення кола об'єктів та бази оподаткування, підвищення ефективності та якості податкового адміністрування, забезпечення рівності та справедливості в системі оподаткування, цифровізаційні зміни, а також адаптацію до стандартів Європейського Союзу. Такі зміни повинні охоплювати і інші заходи, спрямовані на покращення ефективності та стабільності загальних фінансів держави.

Загалом, мінімізацію ухилення від оподаткування можна реалізувати двома способами: або шляхом збільшення розміри штрафів за податкові правопорушення (чим вищий розмір штрафу, тим вищі очікувані граничні витрати і менші обсяги приховування доходів), або шляхом підвищення імовірності виявлення податкового правопорушення (чим частіше і повніше перевіряють фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, тим вище очікувані ухилення від податків).

Вирішенням проблеми фіктивних фірм може стати вдосконалення процедури реєстрації юридичних та фізичних осіб – підприємців, для боротьби з фіктивними керівниками, зробивши цей процес більш прозорим. Необхідно внести такі зміни до законодавства:

- 1) заборонити реєструвати фірми представникам посадових осіб суб'єкта

господарювання за нотаріально завіреною довіреністю – наразі попитом користуються юридичні та фізичні особи, які від імені керівника можуть повністю і самостійно зареєструвати її в податкових органах;

2) заборонити реєструвати фізичним особами на себе більше 3 організацій, оскільки це дасть змогу ретельніше відстежувати їхню діяльність у сфері підприємницької діяльності та скоротить бажання оформляти на себе більше підприємств.

При цьому, можна використовувати зарубіжний досвід – якщо фірма перестала відповідати на запити, то влада перекладає всі фінансові та майнові претензії на її засновників, притягають до відповідальності керівників, бухгалтерів або будь-яких інших осіб, які виступають від імені фірми або мають доступ до її банківських рахунків [26, с. 312].

Серед основних способів вирішення проблеми «низькоподаткових юрисдикцій» можна відзначити такі:

1) запровадження обов'язку юридичних осіб щодо отримання та зберігання інформації про своїх бенефіціарних власників;

2) удосконалення механізмів інформаційного обміну між компетентними органами на національному і на міжнародному рівні;

3) ведення бізнесу в Україні прозоріше, щоб уникнути його відтоку.

4) створення дійсно сприятливого інвестиційного клімату.

З метою зменшення кількості платників, які ухиляються від оплати податків, шляхом вдосконалення системи податкового контролю, також пропонується приділити більше уваги напрямку міжнародного співробітництва в цій сфері – не тільки впровадження автоматичного регулярного обміну інформацією про фінансові рахунки організацій, а обмін інформацією з іншими країнами у сфері податкового контролю.

Необхідно продовжувати удосконалювати чинні процедури податкових перевірок, оскільки це є найважливішим чинником підвищення ефективності податкового контролю. Зокрема:

1. Ключовими пропозиціями щодо вдосконалення податкового контролю в

Україні може стати перехід на повний електронний обмін даними між податковими органами та платниками податків з метою економії часу обох сторін і підвищення ефективності роботи податкових органів. Цифровий податковий контроль інноваційно забезпечувати фінансове та бюджетне регулювання, що дає змогу на мікрорівні своєчасно виявляти податкові правопорушення і знижувати податкові витрати комерційного підприємства, а на макрорівні – підвищувати рівень прибутковості бюджету, забезпечуючи тим самим економічну безпеку в національному масштабі.

2. На сьогоднішній день вже недостатньо в рамках протидії ухиленню від оподаткування просто здійснювати аналіз податкової звітності платників та їх податкових агентів, а стоїть потреба глибокого дослідження фінансової звітності, фактичних транзакцій як фізичних, так і юридичних осіб для повноти оцінки їх реальних податкових зобов'язань. Дієвим методом на такому шляху вважаємо застосування непрямих методів виявлення доходів платників та їх податкових зобов'язань, які запропоновані Міжнародним валютним фондом.

Вказані методи варто застосовувати у разі, якщо потенційний платник податків веде рівень життя, який фактично не відповідає заявленому рівню доходу або видається сумнівно заможною, якщо заявлений дохід не відповідає характеру діяльності підприємства, якщо підприємство оголошує про збитки, або фізична особа протягом тривалого часу декларує низький дохід, коли документи юридичної особи є неповними, містять неточності, інформація про керівників (пов'язаних власників) не відповідають дійсності, більшість операцій проводиться за готівку, а також за умов, коли юридична особа не подає декларації та не веде відповідних фінансових записів.

До зазначених непрямих методів податкового контролю варто віднести:

2.1. Метод аналізу банківських депозитів і касових витрат – передбачає доступ перевіряючих осіб органів ДПС до всіх можливих банківських рахунків платників податків з метою вивчення джерел походження коштів та їх підтвердження, факту їх оподаткування та співставлення даних із даними, заявленими у податковій звітності. Мова йде про постійні несанкціоновані, про

неоприбутковану торгівлю через мережу Internet та операції з віртуальними активами.

2.2.Метод підтвердження джерела походження для застосування коштів, відповідно до якого здійснюється дослідження, аналіз та аргументація витрат платника, які в разі перевищують дохід, заявлений у деклараціях чи отриманий з необґрунтованих джерел.

2.3.Метод чистої вартості – передбачає детальний аналіз активів та їх приросту. На противагу поширеного його використання у світовій практиці в Україні його застосування ускладнене по причині нестачі інформаційних даних щодо активів та їх типів.

2.4.Метод відсоткової націнки – застосовується з метою аналізу та оцінки достовірності інформації по доходам чи витратам суб'єктів господарювання та при контролі податку на прибуток підприємств, що ґрунтується на дослідженні даних щодо реалізації чи придбання.

2.5.Метод одиниць виміру та обсягів – ґрунтується на аналізі та перевірці доходів суб'єкта господарювання, застосовуючи розміри ціни та фактичного прибутку конкретного виду та обсягу діяльності платника. За методом чітко визначається походження прибутків платника та вартість/ціна продукції з метою встановлення остаточних величин доходів та витрат, які базуються на розрахунку вартості одиниці товарної продукції.

«Реалізація таких непрямих методів податкового контролю за всіма доходами в Україні, за умов їх правильного застосування, може зменшити імовірність та кількість випадків ухилення від оподаткування. Фіскальний ефект від впровадження ініціативи може досягти до 156 млрд. грн. на рік (до 150 млрд. грн. – за рахунок «детінізації» зарплат, до 6 млрд. грн. за рахунок детінізації оборотів ФОП, згідно з оцінками Case Ukraine)» [24, с. 247]. Здійснювати тотальне запровадження таких методів недоцільно, адже це призведе до значного зростання витрат органів ДПС України. Мова йде про їх застосування за ризик-орієнтованим підходом для найбільш ризикових суб'єктів господарювання за доходами і витратами.

З огляду існуючого економіко-правового середовища та факторного впливу застосування представлених непрямих методів здійснення податкового контролю можливе за вирішення наступних питань:

1) адаптація нормативно-правової податкової бази щодо використання непрямих методів аналізу та контролю доходів платників податків, регламентної бази з деталізацією механізму, процедур, документів, необхідних для оскарження суб'єктами господарювання виявленого неоподаткованого доходу, нормативних актів, які регулюють та визначають механізм реалізації та використання моніторингової аналітичної платформи, яка б застосовувалася органами ДПС задля контролю доходів/прибутків суб'єктів господарювання;

2) розробка тестового варіанту аналітичної платформи органами ДПС;

3) закріплення відповідальності за певним структурним підрозділом органу ДПС та забезпечення кваліфікації та фаховості його персоналу;

4) запуск пілотної версії аналітичної платформи та роботи з виявлення правопорушень і проведення досудових розслідувань. Наступне тестування платформи зі встановленням недоліків її функціонування тощо;

5) органам ДПС України необхідно забезпечити умови доступу до численних інформаційних баз даних стосовно платників податків (офіційних доходів/прибутків платників податків, витрат суб'єктів господарювання, які визначають приховані доходи/прибутки, даних, отриманих з державних майнових реєстрів, від органів, що здійснюють фінансовий моніторинг тощо).

Загалом, застосування запропонованих методології непрямого податкового контролю буде імплементуватися з урахуванням національних особливостей, податкової культури та урядових вимог.

Таким чином, для вирішення проблем податкового контролю слід здійснити наступні заходи:

1) подальший розвиток законодавчої та нормативної основи податкового адміністрування;

2) застосування ефективних форм, прийомів і методів податкових перевірок, що спирається на розроблену податковим відомством єдину комплексній

стандартній процедурі організації контрольних перевірок, а також на міцній законодавчій базі, здатній надавати широкі повноваження податковим органам у сфері податкового контролю для впливу на недобросовісних платників податків;

3) уточнення показників оцінки діяльності податкових органів, використання їх для об'єктивного обліку результатів діяльності податкових органів та ефективного розподілу навантаження в процесі планування контрольної роботи;

4) виявити можливі випадки витребування додаткових документи, а також встановити закритий перелік таких документів;

5) сприяти впровадженню комплексу заходів щодо зниження заборгованості, що передбачають зусилля не тільки податкових, а й державних, та регіональних органів влади;

6) сприяти подальшій взаємодії податкових органів з іншими організаційними структурами, спираючись на розроблення спільних методичних вказівок щодо здійснення контрольних заходів

7) запровадити відповідну систему заохочень для збереження якісного складу інспекцій і підвищення мотивації співробітників.

Таким чином, застосування розглянутих вище пропозицій щодо удосконалення податкового контролю дасть змогу підвищити ефективність податкового контролю і результативність заходів, що проводяться податковими органами в рамках податкового контролю, що в подальшому посприятиме поліпшенню роботи податкових органів та збільшенню податкових надходжень до бюджетів України, що є одним із найважливіших завдань держави.

Висновки до розділу 3

Оскільки доведена функціональна значимість податкового контролю, здійснено визначення основних проблемних сторін його здійснення: проблема підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації податкових кадрів,

фіскальна спрямованість податкового контролю, відсутність стандартної процедури організації перевірок, низький рівень податкової культури суб'єктів.

Галузевими проблемами здійснення податкового контролю є: маніпулювання розмірами доходів та витрат, незаконне формування податкового кредиту та завищення сум відшкодування ПДВ, відсутність первинних документів обліку, реєстрів, податкової, фінансової та іншої звітності, що впливає на визначення податкового зобов'язання платників, проведення розрахункових операцій без застосування РРО та без видачі відповідного розрахункового документа, порушення, пов'язані з роздрібним продажем та обігом алкогольних напоїв, тютюнових виробів і пального на території України та багато інших.

Встановлено основні напрямки ухилення від оподаткування: зарплата в «конвертах», контрабанда, офшорні схеми, тіньовий ринок оренди земель, контрафакт, «Скрутки», конвертаційні центри, ФОП замість найму, заниження оборотів ФОП тощо.

Запропоновані заходи вирішення проблемних сторін податкового контролю та його удосконалення, зокрема: протидія ухиленню від оподаткування, удосконалення традиційних методів податкового контролю та запровадження адаптованих під вітчизняну практику непрямих методів податкового контролю, перегляд норм податкового законодавства відносно існуючих неточностей, застосування ефективних форм, прийомів і методів податкових перевірок тощо.

ВИСНОВКИ

Встановлено, що побудова стійкої фінансової системи неможлива без побудови ефективної системи податкового контролю, яка має забезпечити фінансові потреби національної економічної системи, одночасно дотримуючись прав платників податків. Податковий контроль є основним способом нагляду за виконанням обов'язку щодо сплати до бюджету податків та зборів. Метою податкового контролю є запобігання та виявлення податкових правопорушень, а ще притягнення до відповідальності осіб, які порушили податкового законодавство. Увага приділена систематизації вихідних принципів податкового контролю, його завданням, функціям, об'єктам та предмету контролю, ключовим його аспекти.

Деталізовано основні способи здійснення податкового контролю, які є системою обліку платників податків, інформаційно-аналітичного забезпечення, перевірок та звірок, моніторингу контрольованих операцій, обліку та моніторингу діяльності фінансових агентів. Обґрунтовані види податкового контролю та аргументовано порядок його здійснення. Досліджено основні методи податкового контролю (методи документального, фактичного контролю, інформативні та розрахунково-аналітичні). Систематизовано комплекс фінансово-економічних показників для оцінити результативності та ефективності податкового контролю.

Встановлено, що підрозділи податкового аудиту у 2018-2022 роках функціонували задовільно, виконуючи поставлені завдання, знижуючи півень податкового навантаження на платників, ініціюючи шляхи зростання ефективності контролю на основі процедур цифровізації та електронізації податкового аудиту.

В результаті введення мораторіїв зменшився рівень податкового контролю, що вплинуло на обсяги донарахування, надходжень податкових платежів та санкцій. Переважали фактичні перевірки (50%-42,6%), а у 2020-2021 роках – позапланові. Особливими галузями податкового контролю визначено

нафтогазову, будівельну, переробну галузь та оптову торгівлю металобрухтом, лісозаготівельну та енергетичну галузі.

Донараховані суми податкових платежів за підсумками контролю продемонстрували тенденції їх зменшення (на 98%) за всіма видами податкових перевірок. Найбільші донарахування забезпечено за рахунок перевірок юридичних осіб загальної системи оподаткування (65,8% у звітному році проти 98,4% у базовому). Встановлено позитивну динаміку оскарження судових справ, заведених на платників в ході порушення ними податкового законодавства. Відмічено щорічне виконання плану податкових надходжень Зведеного бюджету України та його фактичного приросту сум податкових платежів.

Під час аналізу діяльності податкових органів України, статистичних даних, звітних документів було виявлено основні проблеми, що відображають загальний фундамент проблемних питань здійснення податкового контролю. Також, систематизовано основні порушення податкового законодавства: фіктивні операції з ПДВ та завищення бюджетного відшкодування ПДВ, операції з фіктивними контрагентами, порушення умов експортно-імпортних операцій, наявність «третіх» вигодонабувачів, незаконність операцій з акцизного податку, трудових відносин, порушення у сфері застосування РРО та ПРО, відсутність первинних документів обліку та інших документів податкової, фінансової та іншої звітності тощо. Проілюстровано напрямки ухилення від оподаткування: зарплата в «конвертах», контрабанда, офшорні схеми, тіньовий ринок оренди земель, контрафакт, «Скрутки», конвертаційні центри, ФОП замість найму, заниження оборотів ФОП тощо.

Пріоритетними заходами вирішення проблем податкового запропоновано: протидія ухиленню від оподаткування, удосконалення традиційних методів податкового контролю та запровадження адаптованих під вітчизняну практику непрямих методів податкового контролю, перегляд норм податкового законодавства відносно існуючих неточностей, застосування ефективних форм, прийомів і методів податкових перевірок тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Залуцька Н.С., Білінський В.З. Податковий контроль. Підручник. К. : Хай-Тек Прес, 2007. 608 с.
2. Впровадження цифрових рішень спростить ведення податкового обліку та звітності для бізнесу. Європейська Бізнес Асоціація. URL: <https://eba.com.ua/vprovadzheniya-tsyfrovyyh-rishen-sprosyty-vedennyapodatkovogo-obliku-ta-zvitnosti-dlya-biznesu/> (дата звернення: 11.11.2023).
3. Господарський кодекс України : Закон України від 16 січ. 2003 р. № 436-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 12.06.2023).
4. Гусак Н.Б. Контроль податкових органів за діяльністю підприємств. Навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2007. 320 с.
5. Державна казначейська служба України : офіційний сайт. URL : www.treasury.gov.ua (дата звернення: 12.08.2023).
6. Державна служба статистики України : офіційний сайт. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 24.07.2023).
7. Державна податкова служба України : офіційний сайт. URL : <https://tax.gov.ua> (дата звернення: 12.08.2023).
8. Демченко О.П., Сидоренко М.О. Механізм податкового контролю. Інфраструктура ринку. 2019. № 35. С. 375-380.
9. Дозорець П.М. Форми податкового контролю органів державної фіскальної служби за обігом підакцизних товарів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія Право. 2015. Випуск 35. Частина I. Том 2. С. 112-115.
10. Єгарміна В.Д. Податковий контроль: теоретичні засади і практика. Збірник наукових праць *Національного університету державної податкової служби України*. 2019. № 1. С. 166–176.
11. Касперович Ю.В. Розвиток цифрових інструментів податкового адміністрування та контролю. Національний інститут стратегічних досліджень.

URL : https://niss.gov.ua/sites/default/files/2021-11/tsyfrovii-instrumenty_24112021.pdf (дата звернення: 12.11.2023).

12. Квач Я.П., Князькова В.Я., Федоренко С.О. Податковий контроль в Україні: фіскальна ефективність та шляхи вдосконалення. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2018. № 1. С. 165-170.

13. Кміть В.М. Податковий контроль та перспективи його покращення в Україні. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2018. Випуск 6 (17). С. 548-552.

14. Ковальчук К.Ф., Петрова Л.В. Актуальні питання вдосконалення податкового контролю в Україні. *Економічний вісник «Фінансовий ринок»*. 2017. №4. С. 100-106.

15. Колісник А.С. Правове регулювання податкового контролю в Україні: сучасний стан та вектори розвитку. URL : https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2020/12/Tezy_18_09_2020_14.pdf (дата звернення: 22.06.2023).

16. Лагодієнко Н.В., Іванченкова Л.В., Євтушевська О.О., Скляр Л.Б. Податковий контроль як умова ефективного функціонування податкової системи. *Інвестиції: практика та досвід*. 2022. № 9-10. С. 24-29.

17. Литвинчук І. Податковий контроль: напрями удосконалення. *Вісник ЖДТУ*. 2016. № 2. С. 19-24.

18. Логвин А.В. Податковий контроль: проблеми сьогодення та шляхи вирішення. *Правова позиція*. 2021. № 3 (32). С. 27 -32.

19. Любченко О. Податкові проблеми. Дивись у корінь. *Дзеркало тижня*. URL: <https://zn.ua/ukr/macrolevel/podatkovi-problemi-zri-v-korin.html> (дата звернення: 08.10.2023).

20. Маринців Н.А. Проблемні аспекти визначення поняття податкового контролю в Україні. *Право України*. 2011. № 4. С. 43-47.

21. Мінфін презентує Концепцію е-аудиту для платників податків. URL: https://www.mof.gov.ua/uk/news/minfin_prezentuie_kontseptsiuu_e-audituu_dlia_platnikiv_podatkiv-2570 (дата звернення: 12.10.2023).

22. Мельник М.І. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети

підвищення ефективності : монографія. Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. 330 с.

23. Миколаєць А.П. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування в умовах реформування економіки України. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2016. № 12. URL : <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=1073> (дата звернення: 19.06.2023).

24. Овчаренко А.С. Горизонтальний податковий моніторинг як прогресивний спосіб здійснення податкового контролю: перспективи запровадження в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 8. С. 246-249.

25. Панура Ю.В., Іванишина О.С. Податковий контроль в Україні як складова ефективного адміністрування. *Ефективна економіка*. 2021. № 5. URL : http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/5_2021/104.pdf (дата звернення: 24.07.2023).

26. Пирога І., Пирога С. Правові засоби забезпечення ефективності податкового контролю. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Право. 2022. № 69. С. 311-316.

27. Податковий кодекс України : закон України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 24.06.2023).

28. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо приватизації державного і комунального майна, яке перебуває у податковій заставі, та забезпечення адміністрування погашення податкового боргу : Закон України від 03 лист. 2022 р. № 2719-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2719-20#Text> (дата звернення: 21.07.2023).

29. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України від 15 бер. 2022 р. № 2120-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення: 21.09.2023).

30. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших

законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану : Закон України від 03 бер. 2022 р. № 2118-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text> (дата звернення: 21.09.2023).

31. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 12 травн. 2022 р. № 2260-IX. URL : <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/zakoni-ukraini/77361.html> (дата звернення: 21.07.2023).

32. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо впровадження електронних перевірок (е-аудит) : Проект Закону України». URL: https://mof.gov.ua/uk/regulatory_acts_draft_for_discussion_2021-483 (дата звернення: 08.10.2023).

33. Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки : Розпорядження КМУ від 24 травн. 2017 р. № 415-р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-p#Text> (дата звернення: 21.09.2023).

34. Про затвердження Національної економічної стратегії на період до 2030 року : Постанова КМУ від 03 бер. 2021 р. № 179. URL : <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-zatverdzhennya-nacionalnoyi-eko-a179> (дата звернення: 24.08.2023).

35. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : Наказ МФУ від 02 червн. 2015 р. № 524. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15#Text> (дата звернення: 21.07.2023).

36. Процедурні порушення під час податкової перевірки: актуальна судова практика. URL : https://jurliga.ligazakon.net/news/208254_protseurn-porushennya-pd-chas-podatkovo-perevrki-aktualna-sudova-praktika (дата звернення: 12.11.2023).

37. Пухальський В.В. Теоретичні аспекти податкового контролю. Молодий вчений. 2022. № 1 (101). С. 32-36.

38. Рева Д.В. Правове регулювання податкового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. Х. : НЮАУ, 2005. 20 с.
39. Рудик Н.В. Необхідність податкового контролю малого та середнього бізнесу. *Проблеми економіки*. 2019. № 4 (42). С. 186-192.
40. Рудик Н.В. Фіскальна діджиталізація – інструмент партнерства держави та малого і середнього бізнесу. *Бізнес Інформ*. 2019. № 11. С. 316-322.
41. Рябікін П. У «тіні» працює 91% всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. *Дзеркало тижня*. URL: <https://zn.ua/ukr/internal/kontrabanda-stop.html> (дата звернення: 08.10.2023).
42. Федчишин В. Застосування непрямих методів податкового контролю в Україні. URL : <https://ces.org.ua/policy-brief-indirect-methods-of-tax-control/> (дата звернення: 11.10.2023).
43. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Організація і методика податкових перевірок : навч. посіб. Дніпро : Середняк Т. К., 2020. 292 с.
44. Чинчик А.А., Федунь Ю.Б., Іванишина Г.С. Особливості податкового контролю у системі розвитку національної економіки. Публічне управління та біржова діяльність. URL : <https://www.proquest.com/openview/5370fdf18e0351c7f4c267f9b64a3bf0/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2035679> (дата звернення: 08.10.2023).
45. Шавло І. Податковий контроль у системі податкового адміністрування. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2014. № 2. С. 220-223.
46. Шевчук О.А. Теоретичні засади розвитку податкового контролю. *Вісник КНТЕУ*. 2012. № 2. С. 74-83.
47. Шевчук О.А. Форми та методи податкового контролю: світовий досвід та українська практика. *Економічний часопис-XXI*. 2013. № 1. С. 73-76.
48. Antoniuk L., Britchenko Ig., Polishchuk Y., Rudyk N. Code of ethics for SMEs: substantiating the necessity and willingness to implement in Ukraine. *Problems and Perspectives in Management*. 2018. Vol. 16 (3). P. 150-162.

49. Arslan F., Bagchi K.K., Factors P.K. Implicated with Firm-Level ICT Use in Developing Economies. *Journal of Global Information Technology Management*. 2019. Vol. 22:3. P. 179-207.

50. Karanja E.K. Factors Affecting Voluntary Tax Compliance On Rental Income: A case Study Of Nairobi Landlords. *The Strategic Journal of Business & Change Management*. 2016. Vol. 3 (2). P. 201-222.