

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Економіко-гуманітарний інститут.  
Факультет економіки та управління  
(повне найменування інституту, назва факультету)

Фінанси, банківська справа та страхування  
(повна назва кафедри)

**Пояснювальна записка**  
до дипломної магістерської роботи  
магістра  
(ступінь вищої освіти (освітній ступінь))

на тему: **Податковий контроль та напрямки удосконалення його організації**

Виконала: студентка б курсу, групи ФЕУ- 122  
спеціальності (напряму підготовки)  
072 «Фінанси, банківська справа та страхування»  
(код і назва напряму підготовки, спеціальності)

\_\_\_\_\_ Шаповал С.С.  
(прізвище та ініціали)  
Керівник \_\_\_\_\_ Андрющенко І.Є.  
(прізвище та ініціали)  
Рецензент \_\_\_\_\_ Понедько Р.В.  
(прізвище та ініціали)

м.Запоріжжя  
2017 року

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Запорізький національний технічний університет**  
(ГОЛОВНИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД)

Інститут, факультет ЕІІ,ФЕУ

Кафедра Фінанси, банківська справа та страхування

Ступінь вищої освіти (освітній ступінь) магістр

Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

(код і назва)

Напрямок підготовки 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

(код і назва)

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

Завідувач кафедри ФБСС

Шарова С.В.

12 грудня 2017 року

**З А В Д А Н Н Я**  
**НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ**

Шаповал Світлани Сергіївни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи Податковий контроль та напрямки удосконалення його організації)

керівник проєкту роботи Андрищенко Ірина Євгенівна, к.е.н., доцент,

( прізвище, ім'я та батько, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом вищого навчального закладу від "02" жовтня 2017 року № 370

2. Строк подання студентом роботи грудня 2017

3. Вихідні дані до роботи: Нормативна та законодавча база України, літературні джерела, фінансова звітність підприємства











4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) 1. Теоретичні та методологічні основи організації податкового контролю в Україні 2. Аналіз податкового контролю на прикладі ТОВ «Високовольтна компанія» та в Україні. 3. Імплементція іноземного досвіду податкового контролю в вітчизняну практику 4. Охорона праці та безпека в надзвичайних ситуаціях.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

Рисунки: Схема співпраці підприємств з офшорами в Україні. Функції податкового контролю; таблиці: Трактуювання податкового контролю в літературних джерелах, Переваги та недоліки способів протидії ухиленню від сплати податків, Назви

проблеми в контрольно-перевірочній роботі податкових органів України та напрям їх вирішення.

#### 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ім'я та по батькові консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	працю виконав
1	Андрюшенко І.Є., к.е.н., доцент каф. ФБСС		
2	Андрюшенко І.Є., к.е.н., доцент каф. ФБСС		
3	Андрюшенко І.Є., к.е.н., доцент каф. ФБСС		
4	Журапель С.М., старш. викладач каф. ОПНС		
Нормо-контролер	Чередищенко Н.О., старш. викладач каф. ФБСС		

7. Дата видачі завдання 24 квітня 2017 року

#### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломної Роботи	Строк виконання етапів роботи	Проміжки
1	Збір матеріалу на проектування	28.04.2017	
2	Групування та аналіз зібраного матеріалу. Уточнення завдань проектування	15.05.2017	
3	Виконання теоретичної частини роботи	29.05.2017	
4	Виконання графічної частини роботи	06.09.2017	
5	Написання та оформлення дипломної магістерської роботи	30.10.2017	
6	Перевірка роботи керівником, консультантами	14.11.2017	
7	Попередній захист роботи	15.11.2017	
8	Переглядання оформлення дипломної магістерської роботи	04.12.2017	
9	Захист роботи у ЕК	15.12.2017	

Студент

Керівник проекту (роботи)


Шалова С.С.  
Оформила та видав

Андрюшенко І.  
Оформила та видав

## АНОТАЦІЯ

Шаповал С.С. **«Податковий контроль та напрямки удосконалення його організації»**. – Дипломна магістерська робота.

Дипломна магістерська робота зі спеціальності 072 магістр фінансів, банківської справи та страхування. – Кафедра фінанси, банківська справа та страхування, Запорізький національний технічний університет, 2017.

Магістерська дипломна робота присвячена дослідженню теоретичних положень та практичному використанні наукових рекомендацій щодо аналізу податкового контролю, вивченню механізму застосування діючих форм і методів податкового контролю, визначення основних характеристик оцінювання ефективності податкового контролю в системі адміністрування податків в Україні.

В другому розділі автором проведено аналіз податків, що сплачувало підприємство ТОВ «Високовольтна компанія» за останні три роки, підкреслено основні тенденції та динаміку справляння податків, проаналізовано причинно-наслідковий зв'язок ухилення від оподаткування в системі податкового адміністрування, висвітлено основні організаційно-управлінські та фінансові проблеми здійснення контролю у сфері оподаткування.

В третьому розділі автором проаналізовано зарубіжний досвід організації податкового контролю з позиції можливостей його застосування в Україні, обґрунтовано пріоритетні напрями підвищення ефективності організації податкового контролю.

Ключові слова: ПОДАТКИ, ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ, ЕФЕКТИВНІСТЬ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ, ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ.

## ANNOTATION

Shapoval S.S. **"Tax control and directions of improvement of its organization"**. – Master`s thesis.

Master`s thesis in specialty 072 master of Finance, Banking and Insurance. - Finance, Banking and Insurance department, Zaporizhzhia National Technical University, 2017.

The master`s thesis is focused on the research of the theoretical foundations and practical application of scientific advice on the analysis of tax control, the study of the mechanism of applying existing forms and methods of tax control, the definition of the main characteristics of the assessment of the effectiveness of tax control in the tax administration system in Ukraine.

In the second section the author analyzes on the analysis of tax control, the study of the mechanism of applying existing forms and methods of tax control, the definition of the main characteristics of the assessment of the effectiveness of tax control in the tax administration system in Ukraine.

In the third section the author analyzes the foreign experience of tax audit organization from the point of view of the possibilities of its application in Ukraine, grounded the priority directions of increasing the efficiency of organization of tax control.

Keywords: TAXES, TAX CONTROL, EFFICIENCY OF TAX CONTROL, TAX OFFENSE.

## СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ДО ДИПЛОМНОЇ МАГІСТЕРСЬКОЇ РОБОТИ

1. Андрющенко І.Є. Податковий контроль в системі протидії ухиленню від оподаткування [Електронний ресурс] / І.Є. Андрющенко, С.С. Шаповал // Ефективна Економіка. – 2017. – №7. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua>.

2. Андрющенко І.Є. Удосконалення податкового контролю в умовах модернізації економіки: матеріали круглого столу [«Стан економічних реформ в Україні та їх вплив на банківську систему України в умовах кризи»], (м.Запоріжжя, 27 квітня 2017 р.) / Андрющенко І.Є., Шаповал С.С. – З.: ЗНТУ, 2017.

3. Андрющенко І.Є. Часткова приватизація процесу адміністрування податків: матеріали Всеукраїнської науково – практичної інтернет – конференції [«Модифікація обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграційних процесів в Україні»], (м.Запоріжжя, 6 квітня 2017 р.) / Андрющенко І.Є., Шаповал С.С. – З.: ЗНТУ, 2017.

## ЗМІСТ

АНОТАЦІЯ	
ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ	
ВСТУП	10
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	14
1.1. Сутність та функції податкового контролю	14
1.2. Форми та методи податкового контролю	21
1.3. Методика оцінки ефективності податкового контролю	30
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ НА ПРИКЛАДІ ТОВ «ВИСОКОВОЛЬТНА КОМПАНІЯ» ТА В УКРАЇНІ	41
2.1. Аналіз оподаткування ТОВ «Високовольтна компанія»	41
2.2. Аналіз податкового контролю в системі протидії ухиленню від оподаткування	59
2.3. Аналіз організаційно-управлінських та фінансових проблем здійснення податкового контролю в Україні	73
2.4. Аналіз ефективності податкового контролю в Україні	83
РОЗДІЛ 3. ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ІНОЗЕМНОГО ДОСВІДУ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ У ВІТЧИЗНЯНУ ПРАКТИКУ	91
3.1. Досвід зарубіжних країн щодо організації контролю у сфері оподаткування	91
3.2. Напрямки вдосконалення податкового контролю в Україні	106
РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ	121
ВИСНОВКИ	135
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	138

Додаток А. Фінансовий стан підприємства ТОВ «Високовольтна компанія»	145
Додаток Б. Рейтинг субіндексу податкової системи в Україні та інших країнах	149
Додаток В. Модель гармонізації відносин учасників податкового контролю	150



**ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ,  
ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ**

ВВП	–	Валовий внутрішній продукт
ВРУ	–	Верховна Рада України
ГУ	–	головне управління
ДПІ	–	Державна податкова інспекція
ДФС	–	Державна фіскальна служба
КМУ	–	Кабінет Міністрів України
Мінфін	–	Міністерство фінансів України
ПДВ	–	податок на додану вартість
ПКУ	–	Податковий кодекс України
ФОП	–	фізична особа - суб'єкт підприємницької діяльності

## ВСТУП

Актуальність теми. У сучасних умовах обмеженості фінансових можливостей країни та необхідності інституціоналізації нових економічних взаємовідносин держави в особі податкових органів і господарюючих суб'єктів зростає роль податкового контролю як важливого елемента процесу реформування системи адміністрування податків в Україні.

Відсутність новітнього арсеналу прийомів і способів здійснення податкового контролю суттєво збіднює контрольну практику і значною мірою зумовлює низьку ефективність функціонування системи податкового контролю, що вимагає вивчення досягнень, податкового права, узагальнення організаційно-правового досвіду, аналізу та використання зарубіжного законодавства і відповідних міжнародно-правових актів на рівні дисертаційного дослідження.

Перед податковим контролем як складовою податкової системи поставлено завдання щодо подолання нерівномірного розподілу податкового навантаження в економіці, удосконалення системи податкових пільг, зменшення заборгованості зі сплати податків і зборів до бюджету, сприяння розробці та запровадженню стабільного прозорого законодавства з метою детінізації української економіки та легалізації доходів юридичних і фізичних осіб. Роль податкового контролю в умовах сучасних економічних реформ особливо зростає у зв'язку із суттєвою залежністю від податкової складової бюджетів усіх рівнів, а також усе ще низькою податковою культурою населення в цілому та платників податків зокрема.

Зазначені чинники визначають наукову актуальність і практичну значимість цієї проблеми, необхідність вирішення якої зумовлена завданнями державно-управлінської діяльності при здійсненні контролю у сфері оподаткування. Тому обрана тема дипломної роботи, яка стосується інструменту державного контролю за сплатою податків і зборів, виявлення підприємств, що працюють у тіншовій економіці, актуальна не лише сьогодні, а й у майбутньому.

Різні аспекти вивчення науково-практичних проблем контрольно-перевірочного процесу знайшли своє відображення в низці праць українських і зарубіжних дослідників. Зокрема, теоретико-методологічні засади розвитку, організації та здійснення податкового контролю розроблені у фундаментальних працях В. Петті, А. Сміта, Д. Рікардо, Ф. Ноймарка, М. Алексеєнка, М. Туган-Барановського, А. Крисоватого, А. Лісового. Концептуальні основи дослідження ефективності податкового контролю та загальні засади її підвищення представлені у роботах вітчизняних дослідників, зокрема І. Басанцова, О. Воронкової, Б. Карпінського, Т. Мединської, В. Мельника, Л. Тарангул, А. Чередніченко, і зарубіжних науковців – В. Бурцева, В. Жукова, Г. Соловйова, А. Суворова, М. Зюльманової.

Незважаючи на наявність численних наукових досліджень, Україна на сьогодні не має цілісної концепції, яка б відображала реальне становище контрольної діяльності у сфері оподаткування. Важливість зазначених проблем, необхідність їх вирішення та актуальність зумовили вибір теми роботи, що є актуальною і має науково-практичне значення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дипломна магістерська робота виконана згідно з темою кафедри фінансів, банківської справи та страхування ЗНТУ № 05315 «Економічні реформи в Україні та їх вплив на фінансово – кредитні відносини».

Мета та завдання роботи. Метою роботи є обґрунтування теоретико-методичних засад функціонування податкового контролю і розроблення пропозицій, спрямованих на підвищення його ефективності.

Відповідно до поставленої мети у роботі передбачено вирішити такі теоретичні та прикладні завдання:

- дослідити та проаналізувати теоретичну базу з питань податкового контролю;
- розкрити суть контролю у сфері оподаткування як функції управління;
- аналіз сплати податків на прикладі ТОВ «Високовольтна компанія»»;

- вивчити організацію і функціонування контролюючих органів України та інших зарубіжних країн у сфері оподаткування;
- розробити рекомендації щодо можливостей використання в Україні позитивного досвіду з питань контролю у сфері оподаткування у зарубіжних країнах;
- запропонувати шляхи вдосконалення механізмів реалізації податкового контролю в умовах реформування в Україні.

Об'єктом дослідження є податковий контроль.

Предметом дослідження – механізм контролю у сфері оподаткування та шляхи його удосконалення.

Методи дослідження. Реалізація мети та завдань дипломної роботи здійснена завдяки комплексному поєднанню загальнонаукових і спеціальних методів. Теоретичні засади дослідження податкового контролю проаналізовано шляхом використання методу системного аналізу. Метод класифікації та групування дав змогу охарактеризувати особливості податкового реформування в Україні. Графічний метод був використаний для систематизації та аналізу статистичних даних, а також для схематизації механізму податкового контролю; метод моделювання – для формулювання пропозицій щодо вдосконалення механізмів реалізації податкового контролю. Завдяки методу порівняльного аналізу виокремлено найбільш важливі аспекти реалізації податкової політики в зарубіжних країнах, розглянуто та обґрунтовано можливість застосування їх досвіду в умовах сучасних перетворень в Україні.

Елементи наукової новизни. Найбільш суттєвими теоретичними і практичними результатами, що характеризують наукову новизну, є такі:

Удосконалено:

- підходи до здійснення податкового контролю на основі врахування зарубіжного досвіду щодо проведення податкової гармонізації (заохочення податкової конкуренції, створення умов для ефективної співпраці з інститутами громадянського суспільства);

– механізм податкового контролю, що складається з двох підсистем, – організації та реалізації податкового контролю, кожна з яких характеризується сукупністю відповідних засобів і способів, спрямованих на забезпечення контрольної функції держави щодо наповнення грошовими ресурсами бюджету.

Набули подальшого розвитку:

– організаційно-прикладні аспекти вдосконалення системи адміністрування податків в Україні з урахуванням досвіду зарубіжних країн, зокрема, наголошено на необхідності розвитку партнерських взаємин між фіскальними органами та платниками податків, що дасть змогу поліпшити якість податкового обслуговування з боку державних органів і підвищити рівень добровільності сплати податків і зборів з боку платників.

Практична значущість результатів дослідження полягає у тому, що сформульована у дипломній роботі сукупність теоретико-методологічних положень і практичних рекомендацій створює наукове підґрунтя для вдосконалення організації податкового контролю.

Апробація результатів роботи. Окремі положення і результати досліджень обговорювались на всеукраїнській науково-практичній інтернет-конференції «Модифікація обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграційних процесів в Україні», а також під час проведення кафедраю фінанси, банківська справа та страхування Запорізького національного технічного університету круглого столу на тему «Стан економічних реформ в Україні та їх вплив на банківську систему України в умовах кризи».

Структура та обсяг магістерської роботи. Магістерська робота «Податковий контроль та напрямки удосконалення його організації» складається з анотації, вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Робота містить 150 сторінок комп'ютерного тексту, з них 133 сторінок основного тексту, 13 рисунків, 16 таблиць, 39 формул, 68 джерел, 3 додатки.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

#### 1.1. Сутність, функції та види податкового контролю в Україні

У всі часи платники податків прагнули вийти з-під контролю через різні об'єктивні і суб'єктивні причини. У сфері оподаткування цьому завжди протистояла система податкового управління і, насамперед, такий її елемент як податковий контроль, покликаний удосконалити та впорядкувати взаємовідносини між платниками податків і контролюючими органами.

Здійснення податкового контролю дозволяє державі контролювати своєчасність і повноту надходжень податків в бюджет, порівнювати їх величину з потребами у фінансових ресурсах, визначати необхідність реформування податкової системи.

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

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

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

Аналіз літератури по адміністративному праву, соціальному управлінню і податковому контролю свідчить про те, що при визначенні сутності контролю науковці не притримуються однієї думки. Автори тлумачать його по-різному: як засіб, фактор, форму, елемент, функцію, діяльність, систему, явище, метод, регулятор. Тому слід розглянути дане поняття в різних аспектах. [1].

Таблиця 1.1

## Трактування податкового контролю в літературних джерелах

Джерело	Поняття
Бечко П.К. Податковий менеджмент: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П.К. Бечко, Н.В. Лиса. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.	Податковий контроль – процес, що забезпечує досягнення намічених цілей, завдань та планових параметрів, в тому числі шляхом застосування фінансових санкцій, який передбачає виявлення відхилень між фактично досягнутими результатами за певний період від запланованих, а також вживання заходів, спрямованих на їх усунення (с. 38)
Большой бухгалтерский словарь / [под ред. А.Н. Азрилияна]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.	Контроль податковий – контроль, який здійснюється посадовими особами податкових органів через облік платників податків і об'єктів, які підлягають оподаткуванню, податкові перевірки, опитування платників й інших осіб, перевірки даних обліку та звітності, огляд приміщень і територій, де можуть знаходитися об'єкти, які підлягають оподаткуванню або використовуються для отримання доходу (прибутку) (с. 183)
Борисов А.Б. Большой экономический словарь. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.	Податковий контроль – заходи непрямого впливу держави на економіку, економічні і соціальні процеси шляхом зміни видів податків, податкових ставок, встановлення податкових пільг, зниження або підвищення загального рівня оподаткування, відрахувань до бюджету. Так, зниження податків може стимулювати виробництво, а підвищення податків – стримувати або навіть пригнічувати деякі види діяльності (с. 428)
Податковий контроль: [підручник] / П.Ю. Буряк, Б.А. Карпінський, Н.С. Залуцька, В.З Білінський. – К.: “Хай-Тек Прес”, 2007. – 608 с.	Податковий контроль – діяльність податкових органів щодо спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення й сплати податків і податкових платежів за чинними нормативно-правовими актами сфери оподаткування, виявлення відхилень, допущених у ході виконання норм податкового законодавства (с. 56)
Податковий менеджмент: [підручник] / Ю.Б. Иванов, А.І. Крисоватий, А.Я. Кізіма, В.В. Карпова. – К.: Знання, 2008. – 525 с.	Податковий контроль – елемент фінансового контролю і механізму, який є необхідною умовою ефективного податкового менеджменту (с. 241)
Онищенко В.А. Податкова система Франції / В.А. Онищенко // Вісник податкової служби України. – №5. – 2001. – С. 21-23.	Податковий контроль – одна з конституційних функцій держави. Він має підтримувати баланс між правами й обов'язками платників податків (с. 21)

Аналізуючи визначення, наведені в таблиці (1.1), можна зробити висновок, що єдиного тлумачення податкового контролю не існує. Проте, на нашу думку, найбільш повним визначенням об'єкта податкового контролю є: податкові відносини, які виникають у держави із суб'єктами оподаткування – юридичними і фізичними особами, на яких покладений обов'язок сплати податків та інших зборів у строгій відповідності із законодавством [2].

Право здійснювати податковий контроль закріплено Податковим кодексом України за уповноваженими органами, зазначеними у статті 41 Кодексу. Відповідно до статті 61 Кодексу «податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [3].

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

Податковий контроль характеризується певними особливостями:

- є спеціальним державним контролем;
- включає контроль за дисципліною у сфері оподаткування, що припускає широкий підхід до змісту податкового контролю;
- характеризується чіткою цілеспрямованістю;
- пов'язаний не тільки із грошовими, але й з матеріальними ресурсами;



- відображає відносини центральної та місцевої влади, що базуються на фіскальних функціях держави, особливістю реалізації яких є чітко виражений імперативний характер;

- реалізується через сукупність активних дій як зобов'язаних, так і владних суб'єктів.

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

Об'єктом податкового контролю є податкові правовідносини суб'єктів податкового контролю з приводу виконання ними обов'язків, передбачених чинним податковим законодавством, які оцінюються з точки зору їх законності, повноти, достовірності і своєчасності виконання.

Предметом податкового контролю виступає правильність нарахування, повнота та своєчасність сплати податків і зборів; правильність складання та своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків); дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства. Джерелами інформації при цьому виступають бухгалтерські книги, звіти, плани, рахунки, декларації, накладні та інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів до бюджетів усіх рівнів [4].

За поточним цільовим призначенням і завданням контрольна діяльність у податковій сфері покликана вирішати досить широке коло питань:

- установлювати фактичне дотримання вимог законодавства, чинного у сфері оподаткування, правильність обчислення, повноту і своєчасність сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків, зборів (обов'язкових платежів);

- давати об'єктивну юридичну оцінку функціонуванню об'єкта податкового контролю;

- у разі виявлення відхилень у діяльності суб'єктів, на яких покладено обов'язок з обчислення, сплати, утримання й перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів), приводити її до відповідності із законодавчо встановленою моделлю такої діяльності;

- домагатися оперативного, найбільш повного та якісного виконання рішення, прийнятого за результатами податкового контролю;

- уживати профілактичних заходів для попередження виявлених порушень.

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

До основних функцій податкового контролю І. Бабін зараховує облікову, профілактичну, інформаційну та мобілізуючу. Інші вчені називають такі функції податкового контролю: інформаційну, аналізуючу, прогнозування, планування, відкритості, виховну, організаційну, регулятивну, координаційну та контрольну.

Поряд з традиційно вживаними функціями податкового контролю О. Шевчук акцентує увагу і на таких його специфічних функціях, як політико- і безпекозабезпечуюча. Сутність першої полягає в реальному впливі податкового контролю на реалізацію фінансової, грошово-кредитної, бюджетної і податкової політик, а другої – на забезпечення фінансової безпеки держави та її регіонів, а також національної безпеки в цілому. Загалом у вітчизняній науковій думці існує досить широкий спектр функцій контролю у сфері оподаткування. [5]. Безумовно, кожен з підходів заслуговує на увагу, однак, на наш погляд, функції податкового контролю доцільно уніфікувати (рис. 1.1).

Завданням податкового контролю, як елемента управління, є забезпечення своєчасної та повної сплати податкових зобов'язань до бюджету платниками податків з метою забезпечення економічної безпеки держави під час формування та подальшого використання централізованих державних грошових фондів.

Для теоретичного аналізу податкового контролю важливого значення набуває класифікація його видів, яку можна здійснити на підставі виділення загальних ознак податкового контролю.

Поділ податкового контролю за часом здійснення на попередній, поточний (оперативний) і наступний є однією з найпоширеніших класифікацій.



Рис. 1.1. Функції податкового контролю [5]

Так, залежно від часу проведення податкового контролю виокремлюють такі його види: попередній контроль – проводиться до формування платником податків об'єктів оподаткування (реєстрація платника та інформація щодо його діяльності); поточний (оперативний) контроль – у процесі здійснення фінансово-господарських операцій і формування об'єктів оподаткування (перерахування

податків і зборів, здійснення виплат, утворення фондів грошових ресурсів тощо); подальший контроль – після формування об'єктів оподаткування і здійснення розрахунків податків за даними податкових декларацій (розрахунків) після закінчення певних періодів (місяця, кварталу, року) .

На думку Л.Зазвонової, Ф.Фоміна, до видів податкового контролю належать: оперативний і наступний – за періодичністю його проведення; за використанням джерел інформації – документальний і по суті; за змістом програм – комплексний і тематичний; за ступенем охоплення контрольованих об'єктів – суцільний і тематичний.

Тематичний (спеціальний чи вибіркового) податковий контроль здебільшого пов'язує з перевіркою діяльності підконтрольної особи щодо сплати певних податків (наприклад, тільки місцевий) чи за окремими питаннями дотримання податкового законодавства.

Цільовий же податковий контроль проводиться за окремими фінансовими операціями платників податків (наприклад, за експортно-імпортними операціями, з питань правомірності бюджетних відшкодувань сум ПДВ, правильності застосування податкових пільг).

Залежно від часу проведення він може бути попереднім, поточним і наступним. Попередній податковий контроль здійснюється до здійснення операцій за утворенням. Розподілом та використанням грошових фондів. Він має важливе значення для запобігання порушення фінансової дисципліни. Поточний податковий контроль – це контроль, що здійснюється в процесі здійснення грошових операцій. Наступний контроль – це контроль, що здійснюється після здійснення фінансових операцій. У цьому випадку визначається стан фінансової дисципліни, виявляються її порушення, шляхи запобігання та заходи щодо їх усунення. [6]

Названі функції, та класифікація видів податкового контролю свідчать про багатогранність і складність системи сучасного податкового контролю, який є невід'ємним елементом податкового менеджменту, має своє соціальне призначення, а тому потребує подальшого удосконалення задля досягнення його

фіскальної ефективності, встановлення взаємодії та гармонізації інтересів між платниками податків і податковими органами.

## **1.2. Форми та методи податкового контролю**

Форма податкового контролю як зовнішнє вираження його змісту проявляється насамперед у застосуванні тих чи інших прийомів, способів для встановлення фактів об'єктивної дійсності та їх фіксації в документах податкового контролю. Це – регламентований нормами податкового законодавства спосіб організації і проведення заходів податкового контролю, що являє собою сукупність методів, використовуваних для досягнення конкретного завдання податкового контролю; організаційна єдність контрольних заходів та процедур, об'єднаних єдиною метою [7].

ПКУ визначає наступні способи здійснення податкового контролю:

- ведення обліку платників податку – створення умов для здійснення контролю за правильністю нарахування, повноти і своєчасності сплати податків, зборів, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства;

- інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної служби – комплекс заходів із збору, опрацювання та використання інформації, необхідної органам державної податкової служби для виконання функцій і завдань;

- перевірка – форма здійснення податкового контролю, яка може бути документальна, фактична, камеральна;

- експертиза – проводиться тоді, коли в ході проведення перевірки необхідні спеціальні знання у галузі науки, мистецтва, техніки, еконо- міки тощо [3].

Найдієвішим способом отримання інформації про виконання платником своїх обов'язків по обчисленню та сплаті податків, зборів (обов'язкових платежів) є податкова перевірка. Здійснення податкових перевірок передбачає послідовну

реалізацію дій, пов'язаних із здійсненням податкового контролю певними суб'єктами щодо діяльності конкретних осіб при реалізації ними обов'язків, пов'язаних із сплатою певних податків і зборів (обов'язкових платежів). Проведення податкової перевірки передбачає певну підготовку безпосередньо контролюючих дій, здійснення самої податкової перевірки і підведення її підсумків, тобто є регламентованою нормативно - правовими актами про податки і збори сукупністю всіх дій податкових органів (митних органів, органів позабюджетних фондів), що мають на меті перевірку дотримання норм законодавства про податки і збори (обов'язкові платежі).

Права податкових органів щодо проведення податкових перевірок передбачені у ст. 11 Закону України "Про державну податкову службу в Україні". Поряд з цим, закріплюючи обов'язки платників податків, законодавець встановив, що останні "зобов'язані допускати посадових осіб державних податкових органів до обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів, а також для перевірок з питань обчислення і сплати податків і зборів" (п. 4 частини першої статті 9).

Відповідно до частини другої ст. 9 цього ж Закону "керівники і відповідні посадові особи юридичних осіб та фізичні особи під час перевірки" що проводиться державним и податковим й: органами, зобов'язані давати пояснення з питань оподаткування у випадках, передбачених законами, виконувати вимоги державних податкових органів щодо усунення виявлених порушень законів про оподаткування і підписати акт про проведення перевірки" [4].

З урахуванням вказаних особливостей змісту контрольних податкових правовідносин що виникають, при проведенні податкових перевірок, вирішального значення набуває питання зміцнення законодавчих гарантій забезпечення прав платників податків, а також дотримання посадовими особами контролюючих органів встановленого законодавством порядку здійснення окремих форм податкового контролю. При вирішенні цієї проблеми слід виходити, насамперед, з вимог частини другої ст. 19 Конституції України: "Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на

підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України"[8].

Водночас, визначення форм податкового контролю як законодавчо регламентованих способів організації контрольних заходів не охоплює всю складність і повноту цього питання.

У світовій практиці використовується чимало форм практичної організації контрольних перевірок. Аналіз правових актів податкового законодавства різних країн свідчить про наявність різноманітних форм податкового контролю і податкових перевірок. При цьому можна помітити, що за однакового змісту існує різне номінальне позначення цих форм, і навпаки, за майже ідентичності формального визначення – різний зміст. Наприклад, у Російській Федерації виокремлюють два основних види податкових перевірок – камеральну і виїзну; у Таджикистані передбачено три різновиди податкових перевірок – документальну, рейдову та хронометражне обстеження; у Казахстані податкові перевірки відокремлюються від камерального контролю і поділяються на документальну перевірку та хронометражне обстеження (при цьому камеральний контроль визнається самостійною формою податкового контролю). Близькою до російської практики є класифікація податкових перевірок у Білорусі, де застосовуються камеральна і виїзна (комплексна, рейдова, тематична та зустрічна) перевірки. Податкове законодавство України встановлює камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Згідно із типовою програмою податкового аудиту Управління із бюджетних питань МВФ, податково-перевірочна робота містить такі блоки:

- перевірка показників, наведених у звітах (внутрішньо-документальний і перехресний контроль даних різних звітів платника податків);
- реєстраційні (позапланові) відвідування платників податків, в основному новостворених малих і середніх організацій);
- спеціальні та комплексні перевірки (документальний виїзний контроль);
- розслідування випадків податкового шахрайства. У найбільш серйозних випадках шахрайства може знадобитися проведення кримінального розслідування,

що передбачає обшуки (в офісах чи вдома), вилучення доказів, показання свідків тощо. Такі розслідування мають проводитися згідно із кримінальним правом.

Отже, загальноновизнаними формами контрольної діяльності податкових органів є камеральна (перевірка податкових декларацій) і виїзна (податковий аудит) перевірки [9].

Відповідно до підпункту 4.2. 2 п. 4.2 статті 4 вказаного Закону "камеральною вважається перевірка, яка проводиться контролюючим органом виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях, без проведення будь-яких інших видів перевірок платника податків" [3].

Проведення камеральної перевірки завжди пов'язано з поданням податкової декларації до контролюючого органу. Прийняття податкової декларації є обов'язком контролюючого органу. Податкову декларацію приймають без попередньої перевірки зазначених у ній показників через канцелярію. Відмова службової (посадової) особи контролюючого органу прийняти податкову декларацію з будь-яких причин або висування нею будь-яких передумов щодо такого прийняття (включаючи зміну показників такої декларації, зменшення або скасування від'ємного значення об'єктів оподаткування, сум бюджетних відшкодувань, незаконного збільшення податкових зобов'язань тощо) забороняється і розцінюється як перевищення службових повноважень такою особою, що тягне за собою її дисциплінарну та матеріальну відповідальність у порядку, визначеному законом.

Камеральна перевірка проводиться за місцем знаходження податкового органу. Метою проведення камеральної перевірки є виявлення арифметичних або методологічних помилок у поданій платником податків податковій декларації, які призвели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання.

Виїзна податкова перевірка є антиподом камеральної з точки зору місця її проведення. Така перевірка завжди проводиться за місцем знаходження платників податків або податкових агентів, На думку фахівців у галузі податкового контролю, виїзні перевірки є більш ефективними, оскільки дозволяють податковому органу



використати різноманітні методи контрольної діяльності та відповідно отримати більше інформації про фінансово-господарську діяльність платника податків.

Серед основних завдань виїзної податкової перевірки слід виділити такі:

- всебічне дослідження обставин фінансово-господарської діяльності особи, яку перевіряють, це має значення для формування висновків щодо правильності обчислення й повноти та своєчасності перерахування до бюджетів і державних цільових фондів установлених податків і зборів;

- виявлення перекручень і невідповідностей у змісті документів, що досліджуються, фактів порушення порядку ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та податкових декларацій;

- аналіз впливу викритих порушень на формування податкової бази за різними видами податків і зборів;

- формування доказової бази за фактами викритих податкових правопорушень і забезпечення документального відбиття цих порушень;

- донарахування сум податків і зборів, не сплачених повністю або сплачених частково в результаті заниження платником податків податкової бази або неправильного обчислення податків;

- формування пропозицій щодо усунення викритих порушень та притягнення платників податків до відповідальності за вчинення податкових правопорушень [10].

Відповідно до п. 1 Указу Президента України "Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності" від 23.07. 1998 р. № 8172 виїзні перевірки, що здійснюються органами виконавчої влади, уповноваженими від імені держави на проведення перевірок фінансово-господарської діяльності (контролюючими органами), поділяють на планові та позапланові.

Контролюючими органами, що мають право проводити планові і позапланові виїзні перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, є:

- органи державної податкової служби — стосовно сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і державних цільових фондів, неподаткових платежів;

- митні органи — стосовно сплати ввізного мита, акцизного збору та податку на додану вартість, які справляються у разі ввезення (пересилання) товарів на митну територію України в момент перетинання митного кордону.

Враховуючи, що суб'єкти підприємницької діяльності відповідно до законодавства виступають платниками податків, передбачені зазначеним Указом Президента України виїзні перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють органи державної податкової служби та митні органи, слід вважати податковими перевітками.

Особливість податкового контролю у вигляді податкових перевірок полягає в тому, що її суб'єктами є не лише безпосередньо платники податків і зборів, а й податкові агенти, які представляють зобов'язану сторону в податкових правовідносинах, а також свідки та експерти. Об'єктом податкової перевірки є дії (бездіяльність) особи, що перевіряється, з належного обліку і здійснення операцій з об'єктами оподаткування, дотримання порядку сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), правомірного використання податкових пільг, а предметом – грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, кошториси, декларації, інші носії інформації, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів).

Слід виділити наступні стадії процесу проведення податкової перевірки:

- підготовка до проведення податкової перевірки (яка включає визначення підстав для її проведення, видання наказу керівника податкового органу про проведення позапланової виїзної перевірки, оформлення посвідчень на право проведення виїзної перевірки, ознайомлення з матеріалами попередніх перевірок, виклик платника та інше);

- проведення безпосередньо перевірочних дій;

- підписання акту та розгляд заперечень платників податків до прийняття податкових повідомлень-рішень;

- оформлення акту (при виявленні фактів порушень вимог податкового та іншого законодавства суб'єктами господарювання) чи довідки (при невстановленні таких порушень) про проведення податкової перевірки);
- оформлення результатів податкової перевірки у вигляді прийняття податкових повідомлень-рішень (рішень) про визначення податкових зобов'язань та застосування штрафних (фінансових) санкцій;
- оскарження результатів податкової перевірки в позасудовому порядку (в порядку адміністративного оскарження);
- перегляд результатів податкової перевірки за обставинами, що знов відкрилися, в позасудовому порядку;
- оскарження результатів податкової перевірки в судовому порядку (з дотриманням строків апеляційного узгодження податкових зобов'язань) [11].

Для одержання повного уявлення про сутність методів податкового контролю варто вказати на їхні характерні риси: по-перше, вони використовуються в процесі здійснення державної діяльності з контролю за дотриманням вимог податкового законодавства; по-друге, здійснюються шляхом реалізації суб'єктом контролю контрольних повноважень; по-третє, становлять собою зовні виражений владний контрольний вплив суб'єкта податкового контролю на підконтрольний об'єкт із метою забезпечення його функціонування відповідно до запрограмованої законодавцем моделі діяльності; по-четверте, здійснюються в правовій формі; по-п'яте, забезпечують різний за своєю спрямованістю вплив на підконтрольні об'єкти.

Від методів податкового контролю необхідно відрізнити організаційні заходи, що знаходять своє зовнішнє вираження, як правило, у неправових формах податкового контролю і не викликають прямих юридичних наслідків зовнішнього характеру, – наради, інструкції, роз'яснення, економічний аналіз, прогнозування тощо. Організаційні методи стосовно методів податкового контролю виконують підпорядковану роль і / або передують використанню таких методів, або настають з їх застосуванням, не спричиняючи при цьому безпосереднього владного контрольного впливу на об'єкти податкового контролю [12].

Існує багато класифікацій методів податкового контролю, серед яких дослідники виокремлюють інформативні методи як окрему самостійну групу методів податкового контролю, у складі різних груп, а також як окремі методи. Наприклад, В. В. Бурцев розглядає інформативні методи у складі групи власно емпіричних методів. У нормативно-правовій теорії інформативні методи належать до додаткових заходів податкового контролю.

Інформативні методи податкового контролю – це сукупність прийомів і способів отримання інформації, необхідної уповноваженим органам у процесі проведення податкового контролю. При цьому отримана інформація має бути об'єктивною, повною, актуальною, адекватною, достовірною, захищеною від загального доступу інформації чи результатів її обробки, тобто такою, що може стати основою для наступного прийняття рішення суб'єктами системи податкового контролю [7]. Усі застосовувані інформативні методи можна поділити на дві групи за ознакою джерела отриманих даних та відомостей:

- Інформативні методи, що дозволяють отримати інформацію у процесі проведення контрольних заходів безпосередньо від платників податків і зборів (прямі інформативні методи).

- Інформативні методи, за допомогою яких податкові органи отримують дані про діяльність платників податків, що перевіряються, від інших уповноважених контролюючих органів, тобто така інформація вже пройшла певну технічну й аналітичну обробку (непрямі інформативні методи) [13].

Перехід від тотальних податкових перевірок до перевірок платників податків, котрі входять до зони ризику, дозволяє сконцентрувати зусилля і підвищити ефективність та якість виїзних перевірок. Аналізуючи надходження податків, варто акцентувати увагу на галузях, у яких динаміка податкових надходжень не відповідає тенденціям, що спостерігаються в економіці країни. Ситуація, коли перевірка одного великого підприємства, під час якої виявляються типові порушення і схеми, призводить до зростання надходжень податків загалом по галузі, ще у 2005 р. дістала назву хвильового ефекту. Наприклад, у Росії подібні ефекти спостерігалися в нафтовій галузі, будівництві та торгівлі. Подібна реакція

бізнес-спільноти на результати контрольної роботи свідчить про доцільність застосування обраного податковими органами підходу при плануванні контрольної роботи і в подальшому [7].

За критерієм цільової спрямованості можна виділити методи, що використовуються органами контролю:

- для попередження порушень вимог законодавства про оподаткування;
- для виявлення порушень вимог законодавства про оподаткування;
- для усунення порушення вимог законодавства про оподаткування.

Такий критерій для класифікації методів податкового контролю дозволяє в цілому одержати уявлення про те, як органом контролю здійснюється контрольний вплив і як за його допомогою досягається реалізація не тільки поточних завдань цього контролю, а й його кінцевої мети – забезпечення правопорядку у сфері оподаткування.

До методів податкового контролю, що застосовується для попередження порушень вимог законодавства про оподаткування, належать:

- облік платників податків;
- облік рахунків платників податків, що відкриваються й закриваються у фінансових установах;
- надання податкової консультації;
- збір податкової інформації.

До методів, які використовуються для виявлення порушень вимог законодавства про оподаткування, відносяться:

- проведення перевірки;
- проведення зустрічної звірки;
- збір податкової інформації.

До методів, які податкові органи застосовують для усунення порушень вимог законодавства про оподаткування, належать:

- стягнення податкового боргу;
- направлення платнику податків вимог про усунення порушень податкового законодавства; проведення інвентаризації основних засобів, товарно-

матеріальних цінностей, коштів; зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки;

- визначення податкових та грошових зобов'язань [14].

### **1.3. Методика оцінки ефективності податкового контролю**

Ефективність податкового контролю, визначається як досягнення його мети з мінімальними витратами державних ресурсів, що узгоджується з економічною ефективністю. Однак ми вважаємо, що у процесі здійснення контрольно-перевірочної роботи податковими органами витрати державних ресурсів слід оптимізувати, а не мінімізувати. Тому, враховуючи мету податкового контролю, вважаємо, що його ефективність характеризується рівнем управлінської діяльності податкових органів, здатної забезпечити надходження податкових платежів до бюджету своєчасно та в повному обсязі при оптимальному розмірі понесених витрат.

Критерієм ефективності податкового контролю є співвідношення результату, досягнутого податковим органом у процесі його здійснення, до поставленої мети, а саме – забезпечення повноти і своєчасності наповнення бюджету, повернення до бюджету податкових зобов'язань у сумі, на яку ухилилися від сплати суб'єкти господарювання, а також штрафних санкцій, передбачених за податкові правопорушення, до витрат, понесених на організацію і проведення цього контролю.

Податковий контроль створює умови для виконання податками функції формування грошових ресурсів держави. Тому від ефективності його здійснення залежить добробут держави, її фінансова безпека тощо.

Необхідність оцінювання ефективності податкового контролю обумовлена потребою зниження кількості та обсягів правопорушень у податковій сфері, забезпечення стабільності надходжень до бюджетів усіх рівнів, підвищення

фіскальної ефективності податкової системи зі збереженням стимулюючого потенціалу податкової політики щодо ділової активності, а отже і економічного розвитку держави загалом.

Оцінювання ефективності податкового контролю дає можливість дослідити якісної характеристики як окремих заходів контролю, так і роботи контролюючих органів загалом. Тому основними ефектами податкового контролю, на нашу думку, мають бути:

- дотримання платниками податків податкового законодавства;
- скорочення кількості податкових правопорушень;
- оптимізація рівня витрат на здійснення контрольно-перевірочної роботи, що базується на соціально та економічно обґрунтованому їх кошторисі з врахуванням особливостей розвитку податкової системи та економіки загалом, орієнтується на забезпечення максимального рівня добровільної сплати податків;
- зниження рівня тінізації економіки [15].

Науковець В. Бурцев у вигляді узагальнюючої кількісної характеристики пропонує визначати ефективність контролю через відношення результатів контролю до витрат на його проведення. Оцінювати ефективність контролю пропонується з двох позицій – комплексної ефективності контролю та проміжної ефективності діяльності контролюючих органів. Своєю чергою, комплексна ефективність – це ефективність трьох складових: соціальної, організаційної та економічної ефективності, а проміжна ефективність діяльності контролюючих органів – це співвідношення економічних результатів виконання подань і приписів; повернення коштів до бюджету, включаючи штрафні санкції, та витрат на утримання цих органів. Автор пропонує визначати ефективність контролю за формулою (1.1):

$$E_{\phi} = (E_c + E_o + E_e) / 3, \quad (1.1)$$

де  $E_{\phi}$  – комплексна ефективність;

- Ес – грошове вираження соціального ефекту;
- Ео – грошове вираження організаційного ефекту;
- Ее – грошове вираження економічного ефекту;
- З – витрати на утримання органу контролю [16].

Використання методичного підходу до оцінювання ефективності податкового контролю дозволяє комплексно дослідити контрольно-перевірочний процес в Україні, виявити недоліки в діяльності контролюючих органів, назвати їх причини та розробити заходи для усунення.

Розглянемо методичний підхід до оцінювання ефективності податкового контролю за критеріями навантаження, результативності, дієвості та економічності [7].

Важливим показником, що характеризує навантаження податковим контролем економіки є макроекономічне навантаження контрольно-перевірочних заходів ( $P_{\text{макроі}}$ ) (1.2):

$$P_{\text{макроі}} = \frac{ОП_i + ШС_{бi}}{ВВП_i} * 100\%, \quad (1.2)$$

де  $i$  – кількість періодів;

$ОП_i$  (основний платіж) – сума податкових платежів, своєчасно не сплачених платником податків до бюджету в  $i$ -му році, тис. грн;

$ШС_{бi}$  – обсяг штрафних санкцій, нарахованих до бюджету за результатами податкового контролю в  $i$ -му році, тис. грн;

$ВВП_i$  – обсяг валового внутрішнього продукту в  $i$ -му році, тис. грн.

Зростання цього показника у динаміці свідчує про підвищення питомої ваги донарахованих за результатами перевірок податкових платежів, включаючи штрафні санкції, у загальному обсязі ВВП в  $i$ -му році, і вказує на зниження податкової культури та податкової дисципліни у суспільстві. Відповідно, зниження значення показника в динаміці свідчатиме про підвищення ефективності податкового контролю.



Розрахувати показник рівня макроекономічного навантаження контрольно-перевірочних заходів ( $P_{макроі}$ ) можливо й іншим способом (1.3):

$$P_{макроі} = \frac{ОП_i + ШС_{бі}}{ПП_{бі}} * 100\%, \quad (1.3)$$

де  $i$  – кількість періодів;

$ОП_i$  (основний платіж) – сума податкових платежів, своєчасно не сплачених платником податків до бюджету в  $i$ -му році, тис. грн;

$ШС_{бі}$  – обсяг штрафних санкцій, нарахованих до бюджету за результатами податкового контролю в  $i$ -му році, тис. грн;

$ПП_{бі}$  – обсяг надходжень податкових платежів до Державного бюджету в  $i$ -му році, тис. грн.

Показник макроекономічного навантаження контрольно-перевірочних заходів відображає частку всіх донарахованих за результатами перевірок податкових платежів, включаючи штрафні санкції, у загальному обсязі надходжень податкових платежів до бюджету в  $i$ -му році. Позитивним є зниження значення даного показника у динаміці при умові зниження кількості проведених перевірок податковими інспекторами в  $i$ -му році.

Мезоефективність податкового контролю відображає вагомість досліджуваного регіонального податкового органу порівняно з аналогічними у загальній структурі податкових органів країни. Її можна розрахувати, використовуючи показник рівня мезоекономічного навантаження контрольно-перевірочних заходів ( $P_{мезо і}$ ), який розраховуємо за формулою (1.4):

$$P_{мезоі} = \frac{ОП_{лбі} + ШС_{лбі}}{ВРП_i} * 100\%, \quad (1.4)$$

де  $i$  – кількість періодів;

$ОП_{мбі}$  (основний платіж) – сума податкових платежів, своєчасно не сплачених платником податків до місцевого бюджету в  $i$ -му році, тис. грн;

$ШС_{мбі}$  – обсяг штрафних санкцій, нарахованих до відповідного місцевого бюджету за результатами перевірок територіального органу податкового контролю в  $i$ -му році, тис. грн;

$ВРП_i$  – обсяг валового регіонального продукту в  $i$ -му році, тис. грн.

Розрахунок показника дозволяє визначити питому вагу донарахованих за результатами перевірок податкових платежів, включаючи штрафні санкції, у загальному обсязі ВРП в  $i$ -му році.

Розрахуємо рівень мезоекономічного навантаження контрольно-перевірочних заходів ( $P_{мезо\ i}$ ) за формулою (1.5):

$$P_{мезо\ i} = \frac{ОП_{мбі} + ШС_{мбі} * 100\%}{ПП_{мбі}}, \quad (1.5)$$

де  $i$  – кількість періодів;

$ОП_{мбі}$  (основний платіж) – сума податкових платежів, своєчасно не сплачених платником податків до місцевого бюджету в  $i$ -му році, тис. грн;

$ШС_{мбі}$  – обсяг штрафних санкцій, нарахованих до відповідного місцевого бюджету за результатами перевірок територіального органу податкового контролю в  $i$ -му році, тис. грн;

$ПП_{мбі}$  – обсяг надходжень податкових платежів до відповідного місцевого бюджету в  $i$ -му році, тис. грн.

Загалом, розрахунок рівня мезоекономічного навантаження контрольно-перевірочних заходів ( $P_{мезо\ i}$ ) доречний для порівняння показників контрольно-перевірочної роботи та її ефективності кількох територіальних податкових органів.

Оцінювання мікроекономічного навантаження податкового контролю полягає у встановленні рівня досягнення поставленої мети нижньою ланкою контролюючого органу (наприклад податковою інспекцією певного району,

окремим відділом у структурі податкового органу тощо) через зіставлення його з отриманими результатами діяльності контролюючого органу. За такого підходу можна проаналізувати ефективність податкового контролю як функції державного управління, а також ефективність діяльності конкретних суб'єктів контролю, тобто працівників податкового органу.

Аналіз мікроекономічного навантаження податкового контролю доцільно здійснити, використовуючи низку показників, зокрема:

- інтенсивність роботи одного податкового інспектора ( $I_{\text{пн}i}$ );
- навантаження на одного податкового інспектора платниками податків для проведення контролю ( $P_{\text{пн}i}$ );
- коефіцієнт контрольного навантаження на платників податків податковими перевітками ( $P_{\text{наві}}$ );
- рівень навантаження на платників податків донарахованими за результатами податкових перевірок платежами ( $P_{\text{нав Д}i}$ ).

Інтенсивність роботи одного податкового інспектора ( $I_{\text{пн}i}$ ) пропонуємо обчислювати за формулою (1.7):

$$I_{\text{пн}i} = \frac{K_{\text{пн}i}}{Ч_{\text{пн}i}}, \quad (1.7)$$

де  $i$  – кількість періодів;

$K_{\text{пн}i}$  – кількість перевірок, проведених в  $i$ -му році, од.;

$Ч_{\text{пн}i}$  – чисельність працівників відділу податкового контролю органу податкової служби в  $i$ -му році, ос.

Запропонований показник доцільно розраховувати за видами перевірок, а отримані результати аналізувати у динаміці. Зниження значення цього коефіцієнта, серед іншого, може бути свідченням підвищення податкової культури, активізації використання електронних сервісів подання та контролю звітності платниками податків тощо.

Для комплексного оцінювання ефективності податкового контролю разом з названим показником необхідно розрахувати і коефіцієнт навантаження на одного податкового інспектора платниками податків для проведення контролю ( $P_{ни}$ ) (1.8):

$$P_{ни} = \frac{Ч_{пi}}{Ч_{ни}}, \quad (1.8)$$

де  $i$  – кількість періодів;

$Ч_{пi}$  – чисельність платників податків, охоплених податковими перевітками в  $i$ -му році, од.;

$Ч_{ни}$  – середня чисельність працівників відділу податкового контролю органу ДПС в  $i$ -му році, ос.

Варто наголосити, що зростання значення цього показника у динаміці може свідчити як про зростання кількості платників податків, які перебувають на податковому обліку в органах ДПС, так і про зниження чисельності працівників відділу податкового контролю органу ДПС.

Коефіцієнт контрольного навантаження на платників податків податковими перевітками ( $P_{наві}$ ) пропонуємо розраховувати за формулою (1.9):

$$P_{наві} = \frac{K_{ні}}{Ч_{пi}}, \quad (1.9)$$

де  $i$  – кількість періодів;

$K_{ні}$  – загальна кількість податкових перевіток, проведених податковими органами в  $i$ -му році, од.;

$Ч_{пi}$  – чисельність платників податків, охоплених податковими перевітками в  $i$ -му році, од.

Запропонований показник має аналізуватись сукупно з динамікою кількості проведених податкових перевірок. Крім того, при аналізі контрольного навантаження на платників податків плановими податковими перевітками слід оцінити відповідність отриманих результатів вимогам критеріїв віднесення суб'єктів господарювання до ступеня ризику ведення господарської діяльності в частині періодичності здійснення податкових перевірок.

У процесі оцінювання навантаження на платників податків податковим контролем доцільно проаналізувати також рівень навантаження платників податків донарахованими за результатами податкових перевірок платежами ( $P_{\text{навДі}}$ ), який розраховується за формулою (1.10):

$$P_{\text{навДі}} = \frac{OP_i + ШС_i}{Ч_{\text{п}}}, \quad (1.10)$$

де  $i$  – кількість періодів;

$OP_i$  (основний платіж) – сума податкових платежів, своєчасно не сплачених платником податків до бюджету в  $i$ -му році, тис. грн;

$ШС_i$  – обсяг штрафних санкцій, нарахованих до сплати у бюджет за результатами податкових перевірок в  $i$ -му році, тис. грн;

$Ч_{\text{п}}$  – чисельність платників податків, охоплених перевітками в  $i$ -му році, од.

Проаналізувавши значення показника рівня навантаження платників податків донарахованими за результатами податкових перевірок платежами ( $P_{\text{навДі}}$ ) у динаміці та за видами санкцій, контролюючий орган зможе оперативно прийняти управлінські рішення щодо підвищення рівня податкової освіченості (культури) платників податків шляхом підвищення їх поінформованості стосовно змін у податковій системі, що забезпечить своєчасне та повне надходження до бюджету належних податків і зборів.

Аналіз податкового контролю за критерієм результативності дозволяє охарактеризувати конкретні результати діяльності податкового органу. При

цьому аналіз доцільно розпочати з розрахунку коефіцієнта результативних податкових перевірок у загальній кількості здійснених податковими органами перевірок в і-му році ( $V_{PPI}$ ), що обчислюємо за формулою (1.11):

$$V_{PPI} = \frac{K_{0ni}}{K_{ni}}, \quad (1.11)$$

де  $i$  – кількість періодів;

$K_{0ni}$  – кількість проведених податкових перевірок в і-му році, за результатами яких були виявлені порушення, од.;

$K_{ni}$  – загальна кількість податкових перевірок, проведених в і-му році, од.

Зростання питомої ваги податкових перевірок, за результатами яких були виявлені порушення, у загальній кількості проведених податкових перевірок свідчатиме, серед іншого, про підвищення якості доперевірочного аналізу контрольного органу, ефективності використання ризикоорієнтованої системи відбору платників податків для перевірок тощо. Зауважимо, що зниження значення наведеного показника у динаміці не може бути прямим підтвердженням зниження результативності податкового контролю загалом. Крім того, варто наголосити на недопустимості планових показників результативності податкових перевірок.

Коефіцієнт результативності податкових перевірок на одного податкового інспектора ( $P_{PI}$ ) пропонуємо визначати за формулою (1.12):

$$P_{PI} = \frac{OP_i + ШС_i}{Ч_{ni}}, \quad (1.12)$$

де  $i$  – кількість періодів;

$OP_i$  (основний платіж) – сума податкових платежів, своєчасно не сплачених платником податків до бюджету в і-му році, тис. грн;

$ШС_i$  – обсяг штрафних санкцій, нарахованих до сплати у бюджет за результатами податкових перевірок в  $i$ -му році, тис. грн;

$Ч_{пi}$  – чисельність працівників відділу податкового контролю органу ДПС в  $i$ -му році, ос.

При цьому, як зазначалось, про ефективність податкових перевірок можна говорити лише за відсутності планових вимог значення показника їх результативності.

Коефіцієнт стягнень (відшкодувань) за результатами однієї податкової перевірки ( $K_{Cti}$ ) обчислюємо за формулою (1.13):

$$K_{Cti} = \frac{C_i}{K_{0ni}}, \quad (1.13)$$

де  $i$  – кількість періодів;

$C_i$  – сума фактично сплачених податкових зобов'язань до бюджету з донарахованих за результатами податкових перевірок сум в  $i$ -му році, тис. грн;

$K_{0ni}$  – кількість проведених податкових перевірок в  $i$ -му році, за результатами яких були виявлені порушення, од.

Загалом аналіз ефективності податкового контролю за критерієм результативності дозволить зробити висновки щодо частоти та періодичності контрольних-перевірочних заходів, чисельності податкових інспекторів, залучених до проведення перевірок, якості і результативності їх роботи тощо.

Крім того, оцінивши ефективність податкового контролю на всіх рівнях вітчизняної податкової системи, можна охарактеризувати рівень: податкової культури та дисципліни у суспільстві, податкового тиску та легкості ведення бізнесу, корумпованості виконавчої влади тощо, а отже інституційне середовище та потенціал розвитку суспільно-економічних взаємовідносин України загалом.

Отже, при оцінюванні ефективності податкового контролю доцільно:

- показники та коефіцієнти аналізувати системно та в динаміці, за видами перевірок, штрафів тощо.

- розрахувати та порівняти значення показників між податковими інспекціями, використовуючи показники донарахувань на одного податкового інспектора та фактично сплачених податків і зборів до бюджету з донарахованих за результатами перевірок сум у розрахунку на одного податкового інспектора.

- здійснити розрахунок запропонованих показників у розрізі галузей економіки, для їх подальшого порівняння, попередження дисбалансів у процесі здійснення контрольно-перевірочних заходів для забезпечення повноти та своєчасності надходжень податкових платежів до бюджету.



## РОЗДІЛ 2

### АНАЛІЗ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ НА ПРИКЛАДІ ТОВ «ВИСОКОВОЛЬТНА КОМПАНІЯ» ТА В УКРАЇНІ

#### 2.1 Аналіз оподаткування ТОВ «Високовольтна компанія»

Проведемо аналіз прямого оподаткування та його вплив на діяльність підприємства на прикладі ТОВ «Високовольтна компанія».

Отже, ТОВ «Високовольтна компанія» - це виробниче підприємство, що знаходиться за адресою: 69006, м. Запоріжжя, Північне шосе, 3. ТОВ «Високовольтна компанія» є юридичною особою, являє собою товариство з обмеженою відповідальністю (ТОВ). Воно діє згідно з законодавством України, Статутом та Засновницьким договором. Товариством з обмеженою відповідальністю - засноване одним або кількома особами, статутний капітал якого поділений на частки, розмір яких встановлюється статутом. Учасники товариства з обмеженою відповідальністю не відповідають за його зобов'язаннями і несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю товариства, у межах вартості своїх вкладів.

Відносини підприємства з іншими юридичними та фізичними особами в усіх сферах господарської діяльності будуються на засаді договору (контракту).

Підприємство вільне в виборі предмету договору, визначені умов зобов'язань, будь-яких інших умов господарських взаємовідносин, що не суперечать діючому законодавству. Підприємство створено для здійснення підприємницької діяльності учасників з метою отримання прибутку від торгівельної діяльності, направленої на задоволення потреб споживачів в продовольчих товарах.

Згідно зі Статутом підприємства, метою товариства є задоволення потреб споживачів у поставках сучасного електротехнічного обладнання високої якості, а також реалізації соціальних та економічних інтересів учасників і членів в інтересах трудового колективу для отримання прибутку.

Товариство має самостійний баланс і діє на засадах госпрозрахунку. Товариство придбає ресурси, матеріали, продукцію, товари, інтелектуальну власність та інше нерухоме майно у будь-яких юридичних і фізичних осіб.

Майно товариства складається з основних фондів, оборотних фондів, грошових коштів, що утворюють статутний капітал.

Основним напрямком діяльності ТОВ «Високовольтна компанія» є виготовлення професійної електротехнічної продукції

ТОВ «Високовольтна компанія» має в своєму розпорядженні майно, що складається з основних фондів, а також інших засобів підприємства, вартість яких відбивається в самостійному балансі. Підприємство має власну виробничу базу з виробничими ділянками і адміністративними приміщеннями:

- цех по виробництву та заготівлі продукції підприємства;
- офіс (адміністративна будівля);
- складські приміщення;
- автомобілі.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві ТОВ «Високовольтна компанія» належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. Вони ж несуть відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років.

За час діяльності підприємства на ринку сформувалися постійні споживачі продукції підприємства.

Для забезпечення діяльності товариства створений статутний капітал у розмірі 254160 гривень.

Для більш детального ознайомлення з діяльністю підприємства ТОВ «Високовольтна компанія» за період 2014-2016 рр., проведемо аналіз показників ефективності господарської діяльності, використовуючи таблицю 2.1.

Таблиця 2.1

**Основні фінансово-економічні показники діяльності господарської діяльності ТОВ «Високовольтна компанія» за період 2014-2016 рр., тис. грн.**

Показники	Роки			Відхилення 2015/2014		Відхилення 2016/2015	
	2014	2015	2016	тис. грн.	у %	тис. грн.	у %
Незавершені капітальні інвестиції	729,6	887,2	1100,5	157,6	21,6	213,4	24,0
Основні засоби	483,6	374,3	356,8	-109,3	-22,6	-17,5	-4,7
Виробничі запаси	1073,6	1239,4	1470,1	165,7	15,4	230,8	18,6
Готова продукція	187,2	73,3	146,5	-113,9	-60,8	73,2	99,8
Дебіторська заборгованість за товари, тис. грн.	4818,0	1558,4	1515,8	-3259,6	-67,7	-42,6	-2,7
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	33,8	1,3	1,2	-32,5	-96,1	-0,1	-9,1
Інші поточна дебіторська заборгованість	92,9	82,0	16,3	-10,9	-11,8	-65,6	-80,1
Власний капітал	1419,8	2299,1	2410,1	879,2	61,9	111,0	4,8
Довгострокові зобов'язання	1182,7	325,0	1182,7	-857,8	-72,5	857,8	264,0
Кредиторська заборгованість за товари, тис. грн.	1237,8	1619,3	936,4	381,5	30,8	-682,9	-42,2
Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом	40,6	22,0	25,6	-18,6	-45,9	3,6	16,4
Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування	-	15,0	4,2	-	-	-10,8	-72,0
Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці	-	28,9	10,0	-	-	-19,0	-65,6
Дохід (виручка) від реалізації тис. грн.	6466,0	7265,4	6492,5	799,4	12,4	-772,9	-10,6
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн.	5286,1	6043,3	5366,2	757,2	14,3	-677,2	-11,2
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	3702,7	4377,1	3846,6	674,4	18,2	-530,5	-12,1
Непрямі податки та інші вирахування з доходу, тис. грн.	1179,1	1222,1	1126,3	43,0	3,6	-95,8	-7,8
Інші операційні витрати	1304,2	1148,2	940,1	-156,0	-12,0	-208,1	-18,1
Прибуток до оподаткування	280,7	518,3	268,9	237,6	84,7	-249,4	-48,1
Податок на прибуток, тис. грн.	39,1	25,8	61,9	-13,3	-34,0	36,1	140,0
Чистий прибуток, тис. грн.	241,6	492,5	207,0	250,9	103,9	-285,5	-58,0

Проаналізувавши таблицю 2.1, можна зробити такі висновки щодо діяльності ТОВ «Високовольтна компанія», а саме: обсяги незавершених капітальних інвестицій у 2015 році зросли на 157,6 тис. грн. або на 21,6%, у 2016 році зросли на 213,4 тис. грн. або на 24% за рахунок будівництва виробничих складів.

Вартість основних засобів ТОВ «Високовольтна компанія» у 2015 році зменшилась на 23%, у 2016 році зменшилась на 17,5 тис. грн. внаслідок списання зношеного обладнання.

Обсяги виробничих запасів щороку зростали, зокрема, у 2015 році на 165,7 тис. грн. або на 15,4%, у 2016 році було відмічено зростання на 230,8 тис. грн. або на 18,6% порівняно з 2015 роком.

Вартість готової продукції у 2015 році зменшилась 113,9 тис. грн., на у 2016 році становила 73,2 тис. грн.

Дебіторська заборгованість за товари, роботи та послуги у 2015 році зменшилась на 3259,6 тис. грн., 2016 році зменшилась на 42,6 тис. грн. Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом у 2015 році порівняно за 2014 роком знизилася на 96,1%, а у 2016 році знову знизилася на 9,1% і становила на кінець 2016 року 1,2 тис. грн. Інша поточна дебіторська у 2015 році становила 82,0, тис. грн., у 2016 році знизилась на 65,6 тис. грн.

Протягом 2014-2016 рр. розміри статутного капіталу ТОВ «Високовольтна компанія» залишалися незмінними і становили 254,16 тис. гривень. Власний же капітал зростав щорічно за рахунок нерозподіленого прибутку. Так, зростання обсягів власного капіталу у 2015 році становило 879,2 тис. грн., у 2016 році становило 111,0 тис. грн.

Слід зазначити, що ТОВ «Високовольтна компанія» має і довгострокові кредити банків, які станом на кінець 2014 року становили 1182,7 тис. грн., на кінець 2015 року зменшились до рівня 325,0 тис. грн., у 2016 році зросли на 857,8 тис. грн. і сягнули позначки 1182,7 тис. грн.

Обсяг кредиторської заборгованості за товари, роботи та послуги у 2014 році становив 1237,8 тис. грн., у 2015 році - 1619,3 тис. грн., у 2015 році порівняно

з 2014 роком збільшився на 381,5 тис. грн., у 2016 році її обсяг зменшився на 682,9 тис. грн. або на 42,2% за рахунок погашення.

Також, у 2015-2016 роках зростали обсяги поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом з 22,0 тис. грн. у 2015 році до 25,6 тис. грн. У 2015 році поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування становили 15,0 тис. грн., які у 2016 році зменшилися до 4,2 тис. грн. Станом на 2015 рік на балансі підприємства рахувалася поточна заборгованість з оплати праці у розмірі 28,9 тис. грн., яка зменшилася до рівня 10,0 тис. грн. у 2016 році.

Що стосується результатів діяльності ТОВ «Високовольтна компанія», то дохід від реалізації продукції у 2014 році становив 6466,0 тис. грн., у 2015 році дохід зріс і становив 7265,4 тис. грн., у 2016 році він знизився на 772,9 тис. грн. або на 10,6%. Відповідно зменшувався і чистий дохід від реалізації продукції.

Щодо собівартості, то її обсяг у 2015 році зріс на 674,4 тис. грн. або на 18,2%, у 2016 році зменшився на 530,5 тис. грн. або на 12,1%. Інші операційні витрати у 2015 році зменшилися на 156,0 тис. грн. у порівнянні з 2014 роком, у 2016 році зменшилися на 208,1 тис. гривень.

Прибуток до оподаткування ТОВ «Високовольтна компанія» у 2014 році становив 280,7 тис. грн., у 2015 році становив 518,3 тис. грн., у 2016 році він знизився на 249,4 тис. грн. або на 48,1%.

Слід зазначити, що ТОВ «Високовольтна компанія» у 2014 році сплатило податку на прибуток у сумі 39,1 тис. грн., у 2015 році сплатило податку на прибуток у сумі 25,8 тис. грн., у 2016 році - 61,9 тис. грн.

На рис. 2.1 розглянемо динаміку сплати податку на прибуток ТОВ «Високовольтна компанія» за 2014-2016 роки (Рис. 2.1).

Після сплати податку на прибуток у підприємства залишився у його розпорядженні чистий прибуток у розмірі 241,6 тис. грн. - у 2014 році, 492,5 тис. грн. - у 2015 році, 207,0 тис. грн. - у 2016 році.

Загалом, слід зазначити, що податок на прибуток впливає на діяльність підприємства, зокрема в частині зменшення чистого прибутку підприємства на суму сплаченого податку на прибуток, який би міг бути використаний для

формування статутного капіталу підприємства, оновлення основних фондів, поповнення грошових коштів чи погашення кредиторської заборгованості.

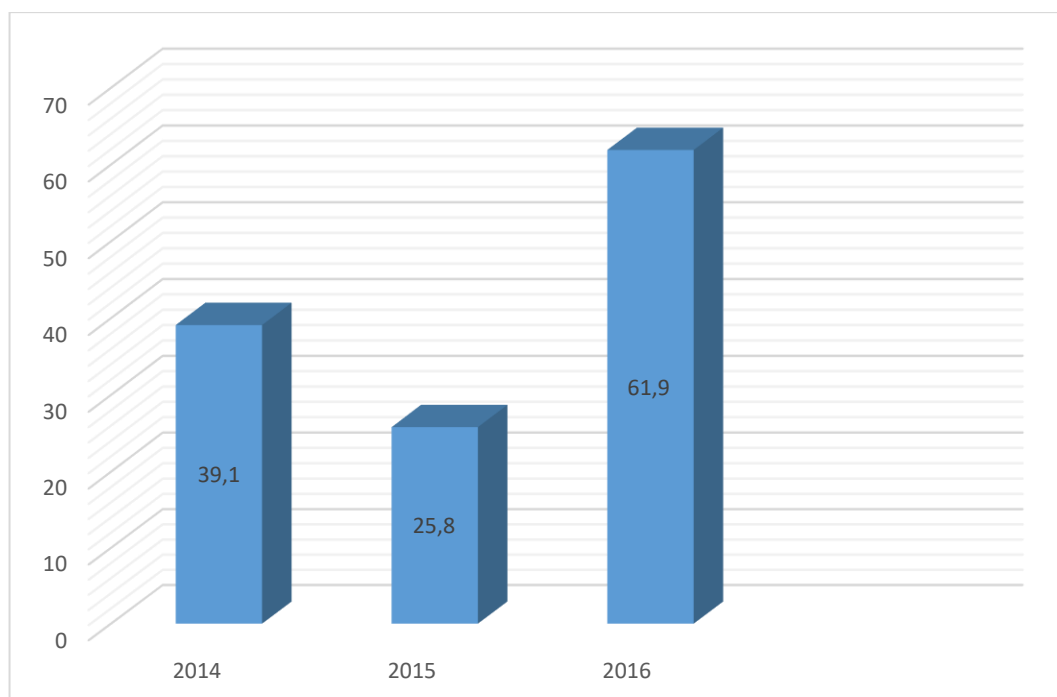


Рис. 2.1. Динаміка сплати податку на прибуток ТОВ «Високовольтна компанія» у 2014-2016 рр.

Далі проведемо розрахунок ефективності справляння податку на прибуток ТОВ «Високовольтна компанія» у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

**Ефективність справляння податку на прибуток у системі оподаткування ТОВ «Високовольтна компанія» за 2014-2016 рр., тис. грн.**

Показник	2014	2015	2016
Прибуток до оподаткування, тис. грн. (ОП)	300,6	518,3	268,9
Сплачено податку на прибуток, тис. грн.(ПП)	39,1	25,8	61,9
Ефективність справляння податку на прибуток ПП(Еф)	861,0	2410,7	521,2

Основною умовою зростання ефективності є темп зростання прибутку до оподаткування.

Темп приросту прибутку до оподаткування у 2015 р.

$$(T_{\text{пр.приб.}}) = 518,3/300,6 * 100 - 100 = 72,4 \%$$

Темп приросту прибутку до оподаткування у 2016 р.

$$(T_{\text{пр.приб.}}) = 268,9/518,3 * 100 - 100 = -48,1\%$$

Отже, у 2016 році підприємство нарахувало прибуток до оподаткування на 48,1% менший, ніж у 2015 році.

Розрахуємо індекси ефективності.

Індекс ефективності справляння податку на прибуток розраховується за наступною формулою:

$$I_E = I_{\text{ОП}} / I_{\text{ПП}} \quad (2,1)$$

де  $I_{\text{ОП}}$  – індекс обсягу нарахованого прибутку до оподаткування;

$I_{\text{ПП}}$  – індекс обсягу сплаченого податку на прибуток

Причому розрахунок індексу обсягу нарахованого прибутку до оподаткування дорівнює відношенню обсягу нарахованого прибутку до оподаткування звітного періоду до обсягу нарахованого прибутку до оподаткування базисного періоду, відповідно індекс обсягу сплаченого податку на прибуток дорівнює відношенню обсягу сплаченого податку на прибуток звітного періоду до обсягу сплаченого податку на прибуток базисного періоду.

$$I_{\text{ОП}} = \text{ОП}_1 / \text{ОП}_0 \quad (2,2)$$

де:  $\text{ОП}_1$  – прибуток до оподаткування у звітному періоді;

$\text{ОП}_0$  – прибуток до оподаткування у базовому періоді.

$$I_{\text{ОП.2015/2014}} = 518,3/300,6 = 1,85$$

$$I_{\text{ОП.2016/2015}} = 268,9/518,3 = 0,51$$

Отже, у 2015 році обсяг нарахованого прибутку до оподаткування у порівнянні з 2014 роком зріс майже у 2 рази, у 2016 р. прибуток зменшився.

$$I_{\text{ПП}} = \text{ПП}_1 / \text{ПП}_0 \quad (2,3)$$

$$I_{П.П.2015/2014} = 25,8/39,1 = 0,66$$

$$I_{П.П.2016/2015} = 61,9/25,8 = 2,4$$

Отже, у 2015 році обсяг нарахованого прибутку до оподаткування у порівнянні з 2014 роком зменшився на 30%, у 2016 році обсяг нарахованого прибутку до оподаткування у порівнянні з 2015 роком зріс у 2,4 рази.

$$I_{Еф} = \text{ПП}_1(Еф) / \text{ПП}_0(Еф) \quad (2.4)$$

Де:  $\text{ПП}_1(Еф)$  – ефективність справляння податку на прибуток у звітному періоді;

$\text{ПП}_0(Еф)$  - ефективність справляння податку на прибуток у базовому періоді.

$$I_{Еф.2015/2014} = 2410,7/861,0 = 2,8$$

$$I_{Еф.2016/2015} = 521,2/2410,7 = 0,22$$

Отже, у 2015 році у порівнянні із 2014 роком ефективність справляння податку на прибуток зросла у 2,8 разів, у 2016 році у порівнянні з 2015 роком ефективність справляння податку на прибуток знизилась на 78%.

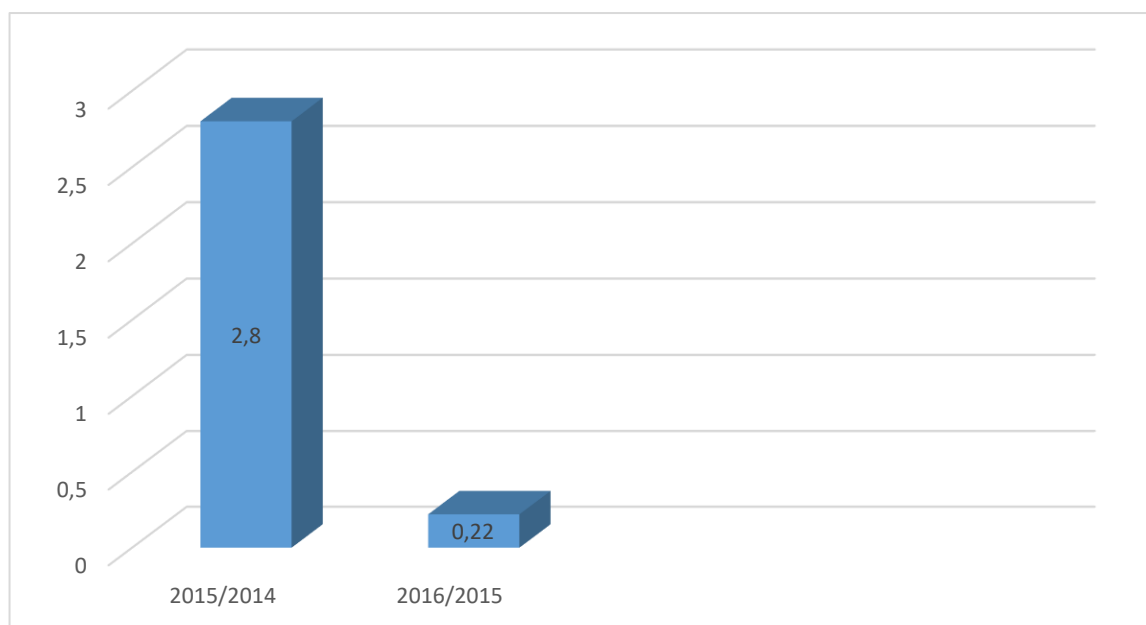


Рис. 2.2. Динаміка індексів ефективності справляння податку на прибуток

Проведемо факторний аналіз динаміки ефективності справляння податку на прибуток на основі абсолютних величин (Таблиця 2.3).



Таблиця 2.3

**Факторний аналіз динаміки ефективності справляння податку на прибуток у 2011-2014 році, тис. грн.**

Показник	2015	2016
$\Delta \Sigma \text{ПП}(\text{Еф})$	187448,3	-601127
$\Delta \Sigma \text{ПП}$	39982,3	-116999,1
$\Delta \Sigma \text{ОП}$	227430,6	-718087,2

В даній роботі для розрахунку використовуємо наступні формули:

$$\Delta \Sigma \text{ПП}(\text{Еф}) = (\text{ОП}_1 - \text{ОП}_0) * \Sigma \text{ПП}_0(\text{Еф}) \quad (2.5)$$

Де:  $\text{ОП}_1$  – прибуток до оподаткування в звітному періоді;

$\text{ОП}_0$  – прибуток до оподаткування у базовому періоді;

$\Sigma \text{ПП}_0(\text{Еф})$  – ефективність справляння податку на прибуток.

$$\Delta \Sigma \text{ПП} = (\text{ПП}_1(\text{Еф}) - \text{ПП}_0(\text{Еф})) * \text{ОП}_1 \quad (2.6)$$

Де:  $\text{ПП}_1(\text{Еф})$  – ефективність справляння податку на прибуток у звітному періоді;

$\text{ПП}_0(\text{Еф})$  – ефективність справляння податку на прибуток у базовому періоді;

$\text{ОП}_1$  – прибуток до оподаткування в звітному періоді.

$$\Delta \Sigma \text{ОП} = \Delta \Sigma \text{ПП}(\text{Еф}) + \Delta \Sigma \text{ПП} \quad (2.7)$$

$$1. \Delta \Sigma \text{ПП}(\text{Еф}) = (\text{ОП}_1 - \text{ОП}_0) * \Sigma \text{ПП}_0(\text{Еф})$$

У 2015 році

$$\Delta \Sigma \text{ПП}(\text{Еф}) = (\text{ОП}_1 - \text{ОП}_0) * \Sigma \text{ПП}_0(\text{Еф}) = (518,3 - 300,6) * 861,0 = 187448,3$$

У 2016 році

$$\Delta \Sigma \text{ПП}(\text{Еф}) = (\text{ОП}_1 - \text{ОП}_0) * \Sigma \text{ПП}_0(\text{Еф}) = (268,9 - 518,3) * 2410,7 = -601127$$

$$2. \Delta \Sigma \text{ПП} = (\text{ПП}_1(\text{Еф}) - \text{ПП}_0(\text{Еф})) * \text{ОП}_1$$

У 2015 році

$$\Delta \sum \text{ПП} = (\text{ПП}_1(\text{Еф}) - \text{ПП}_0(\text{Еф})) * \text{ПП}_1 = (2410,7 - 861,0) * 25,8 = 39982,3$$

У 2016 році

$$\Delta \sum \text{ПП} = (\text{ПП}_1(\text{Еф}) - \text{ПП}_0(\text{Еф})) * \text{ПП}_1 = (521,2 - 2410,7) * 61,9 = -116999,08$$

$$3. \Delta \sum \text{ОП} = \Delta \sum \text{ПП}(\text{Еф}) + \Delta \sum \text{ПП}$$

У 2015 році

$$\Delta P = 187448,3 + 39982,3 = 227430,6$$

У 2016 році

$$\Delta P = -601127 + (-116999,08) = -718087,2$$

Таким чином, можна зробити висновок, що на ефективність справляння податку на прибуток впливає розмір прибутку до оподаткування та обсягу сплаченого податку на прибуток.

Загальний приріст ефективності

$$\Delta \text{ЕФ} = \text{ЕФ}_1 - \text{ЕФ}_0 \quad (2.8)$$

Де:  $\text{ЕФ}_1$  – ефективність справляння податку на прибуток у звітному періоді;

$\text{ЕФ}_0$  – ефективність справляння податку на прибуток у базовому періоді.

У 2015 році

$$\Delta \text{ЕФ} = 2410,7 - 861,0 = 1549,7 \text{ т. грн}$$

У 2016 році

$$\Delta \text{ЕФ} = 521,2 - 2410,7 = -1889,5 \text{ т. грн}$$

Отже, найвища ефективність справляння податку на прибуток спостерігалася у 2015 році.

Зміна ефективності за рахунок зміни кількісного фактору

$$\Delta \text{ЕФ} = (\text{ОП}_0 / \text{ПП}_1) * \text{ПП}_1(\text{Еф}) \quad (2.9)$$

Де:  $\text{ОП}_0$  – прибуток до оподаткування у базовому періоді;

$\text{ПП}_1$  – сплачено податку на прибуток у звітному періоді;

$\text{ПП}_1(\text{Еф})$  – ефективність справляння податку на прибуток у базовому періоді.

У 2015 році

$$\Delta \text{ЕФ} = (300,6/25,8) * 861,0 = 10030,7 \text{ т. грн}$$

У 2016 році

$$\Delta \text{ЕФ} = (518,3/61,9) * 2410,7 = 20177,8 \text{ т. грн}$$

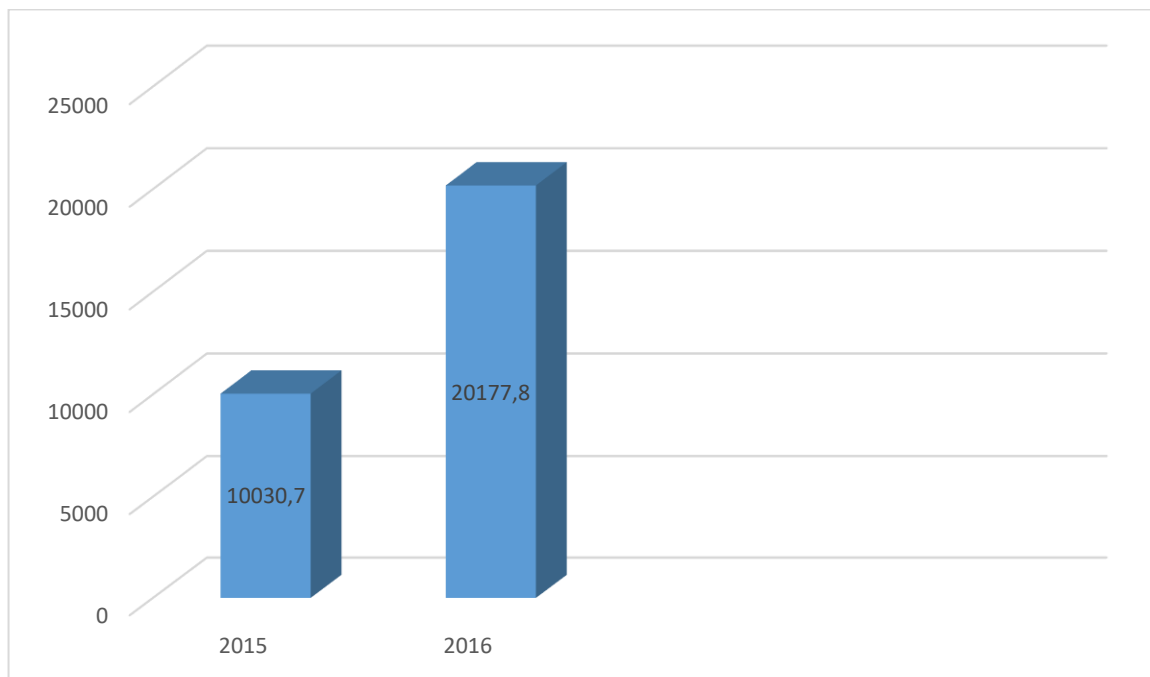


Рис. 2.3. Динаміка ефективності справляння податку на прибуток за рахунок зміни кількісного фактору

Так, обсяг справляння податку на прибуток зменшується за рахунок зменшення прибутку до оподаткування.

Зміна ефективності за рахунок зміни якісного фактору (надходжень від сплати податку на прибуток)

$$\Delta \text{ЕФ}_{\text{як.}} = (\text{ОП}_1 - \text{ОП}_0) / \text{ПП}_1 \quad (2.10)$$

Де:  $\text{ОП}_1$  – прибуток до оподаткування у звітному періоді;

$\text{ОП}_0$  – прибуток до оподаткування у базовому періоді;

$\text{ПП}_1$  – сплачено податку на прибуток у звітному періоді.

У 2015 році

$$\Delta E\Phi_{\text{як.}} = (518,3 - 300,6) / 25,8 = 8,4 \text{ т. грн}$$

У 2016 році

$$\Delta E\Phi_{\text{як.}} = (268,9 - 518,3) / 61,9 = -4,0 \text{ т. грн}$$

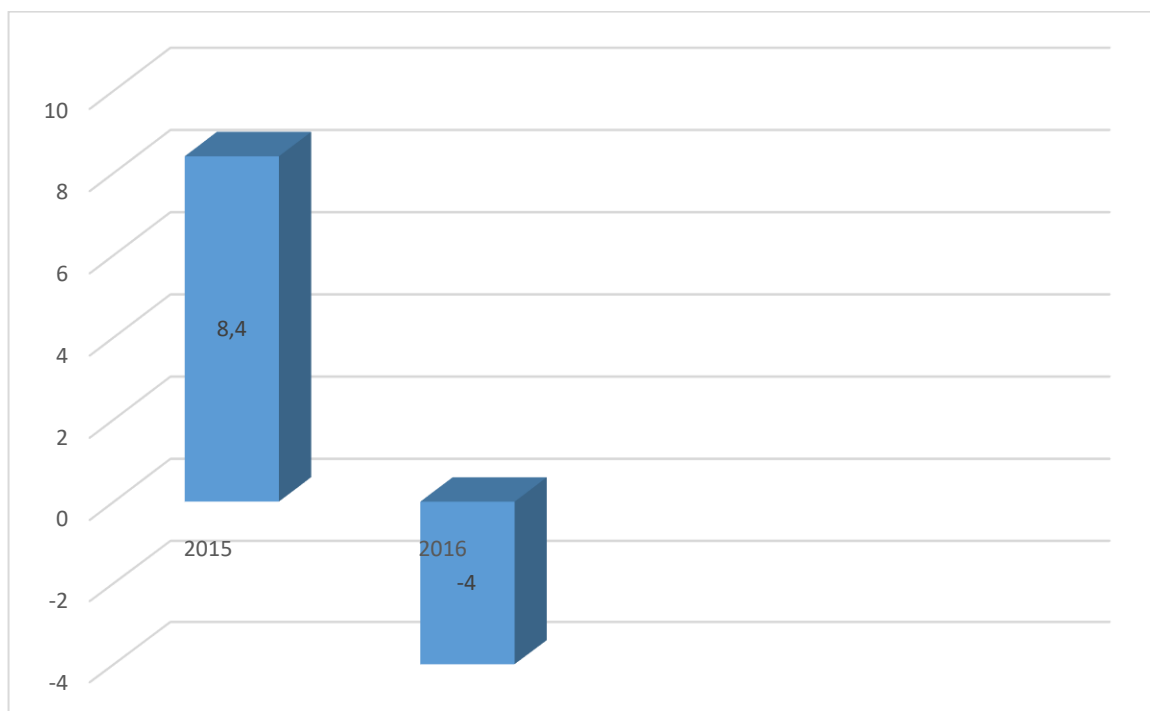


Рис. 2.4. Динаміка зміни ефективності за рахунок зміни якісного фактору

Порахуємо відносні величини нарахування та сплати прямих податків у ТОВ «Високовольтна компанія».

Слід зазначити, що взаємозв'язок між відносними величинами полягає в тому, що відносні величини є похідними від абсолютних величин, виражають співвідношення між ними, а тому змінюються в залежності від зміни абсолютних величин.

Кількісне вираження відносних величин залежить не тільки від числової відмінності між порівнюваними абсолютними величинами, але й від розміру бази порівняння, чим вона менша, тим більша відносна величина і навпаки. Тому одна і та ж абсолютна величина, в залежності від бази порівняння, може бути виражена різною відотною величиною. Або однаковому проценту можуть відповідати різні абсолютні значення ознак. Якщо брати у відриві абсолютні і відносні величини, то вони не дадуть ясного і чіткого уявлення про досліджувані явища і процеси.

Розглянемо відносну величину динаміки обсягів сплати податку на прибуток (Таблиця 2.4).

Отже, досліджуючи відносні зміни динаміки сплати податку на прибуток, можна відзначити, що у 2015 році у порівнянні з 2014 роком обсяг податку на прибуток знизився на 34%, у 2016 році навпаки зріс у 2,4 рази.

Таблиця 2.4

**Відносна динаміка сплати податку на прибуток за 2014-2016 рр.**

Показники	2014	2015	2016
Сплачено податку на прибуток, тис. грн.	39,1	51,8	61,9
Відносний приріст, тис. грн.		$\Delta(2015/2014)$	$\Delta(2016/2015)$
		-34%	+240%

Розрахуємо відносні величини порівнянні з планом (Таблиця 2.5).

Таблиця 2.5

**Відносна величина порівняння сплати податку на прибуток за 2014-2016 рр.**

Роки	Планова сплата податку тис. грн.	Фактична сплата податку тис. грн.	ВВП факт/план, у %
1	2	3	4
2014	37,7	39,1	124,6
2015	29,5	25,8	104,9
2016	57,0	61,9	130,3

Отже, у 2014 та 2016 рр. фактичні обсяги сплати податку є більшими ніж планові обсяги сплати податку на прибуток до бюджету, а у 2015р. ситуація виглядає інакше - фактичні обсяги є нижчими від запланованих.

Далі проведемо аналіз динаміки абсолютних величин. Так, зміна показників у часі характеризує їх динаміку. Найпростішою формою аналізу обсягу фінансових ресурсів (у абсолютному виразі) є модель динаміки абсолютних величин, яка характеризує зміну показників у часі. За даними обсягів надходжень за 2014-2016

рр. розрахуємо такі показники за формулами:

$$\text{Абсолютний розмір змін: } \Delta Y = Y1 - Y2; \quad (2.11)$$

$$\text{Темп зростання: } T_z = Y1/Y2 * 100; \quad (2.12)$$

$$\text{Темп приросту: } T_{пр} = T_z - 100; \quad (2.13)$$

$$\text{Абсолютне значення 1 \% приросту} = \Delta Y / T_{пр}; \quad (2.14)$$

Розрахунок проведено в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

### Зміна обсягів сплати податку на прибуток до бюджету у 2014-2016 році

Рік	Сплата податку, тис. грн. Y	Абсолютний розмір змін, тис. грн.		Темп зростання, %		Темп приросту, %	
		ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	Базисний
2014	39,1	-	-	-	-	-	-
2015	25,8	-13,3	-13,3	79,2	79,2	-40,8	-40,8
2016	61,9	36,1	22,8	288,0	190,0	168,0	70,0

Аналізуючи таблицю 2.6 можна відзначити, що у 2015 році обсяги сплати податку на прибуток до бюджету у порівнянні з 2014 роком зменшились на 40,8%, у 2016 році обсяг сплати зросли на 68%.

Що стосується непрямого оподаткування підприємства, слід зазначити, що ТОВ «Високовольтна компанія» є платником податку на додану вартість.

Податок на додану вартість - це непрямий податок на додану вартість, який додається до ціни товару та сплачується кінцевим споживачем, який сплачує цей податок до Державного бюджету, а продавцю товару. Іншими словами, кінцевий споживач, оплачуючи товар, сплачує усю суму податку на додану вартість, що сплачувалася продавцями до Державного бюджету протягом усього ланцюга просування товару.

Сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

При позитивному значенні суми, така сума підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету. При від'ємному значенні суми, така сума враховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні (податкові) періоди, а в разі відсутності податкового боргу - зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

Розглянемо розміри нарахування та сплати ПДВ ТОВ «Високовольтна компанія» за 2014-2016 рр. (Таблиця 2.7).

Таблиця 2.7

**Динаміка нарахування та сплати ПДВ підприємства ТОВ  
«Високовольтна компанія» за 2014-2016 рр., тис. грн.**

Рік	Нараховано	Сплачено
2014	32656,8	29497,2
2015	38416,8	36890,4
2016	43177,2	40737,6

На рис. 2.5 розглянемо динаміку сплати ТОВ «Високовольтна компанія» податку на додану вартість за 2014-2016 рр.

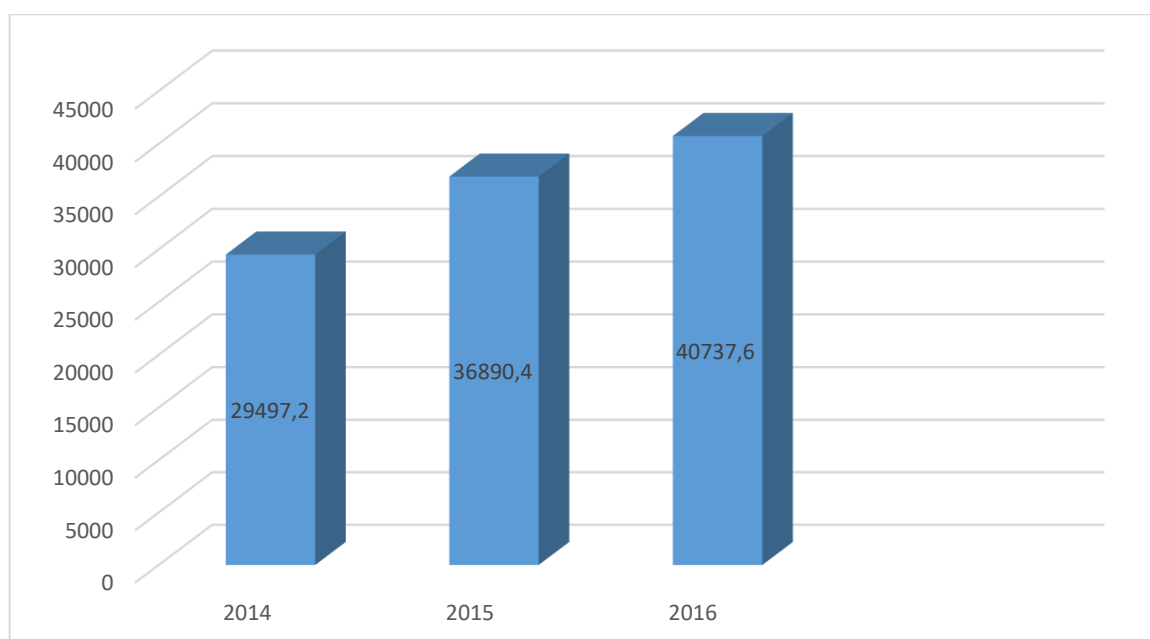


Рис. 2.5. Динаміка сплати ТОВ «Високовольтна компанія» податку на додану вартість за 2014-2016 рр.

Як видно з рис. 2.5, обсяги сплати ТОВ «Високовольтна компанія» з року в рік зростають. Дослідимо ефективність справляння ПДВ за допомогою статистичних методів.

Розрахунок ефективності справляння ПДВ на прикладі ТОВ «Високовольтна компанія» у таблиці 2.8.

Основною умовою зростання ефективності є темп зростання обсягів сплати податків.

Темп приросту податків у 2015 р.

$$(T_{\text{пр.пор.}}) = 38416,8/32656,8*100-100 = 17,6\%$$

Темп приросту податків у 2016 р.

$$(T_{\text{пр.пор.}}) = 43177,2/38416,8*100-100 = 12,4\%$$

Таблиця 2.8

### Ефективність справляння ПДВ

**ТОВ «Високовольтна компанія» за 2014-2016 рр., тис. грн.**

Показник	2014	2015	2016
Нараховано ПДВ і акцизного податку (НП)	32656,8	38416,8	43177,2
Сплачено ПДВ і акцизного податку (СП)	29497,2	36890,4	40737,6
Ефективність справляння податків (Еф)	132,84	124,92	127,2

Основною умовою зростання ефективності є темп зростання обсягів сплати податків.

Темп приросту податків у 2015 р.

$$(T_{\text{пр.пор.}}) = 38416,8/32656,8*100-100 = 17,6\%$$

Темп приросту податків у 2012 р.

$$(T_{\text{пр.пор.}}) = 43177,2/38416,8*100-100 = 12,4\%$$

Розрахуємо індекси ефективності.

Індекс ефективності справляння податків розраховується за наступною формулою:

$$I_{\text{НП}} = \text{НП}_1 / \text{НП}_0 \quad (2.14)$$



Де:  $НП_1$  – обсяг нарахованих податків у звітному періоді;

$НП_0$  – обсяг нарахованих податків у базовому періоді.

Причому розрахунок індексу обсягу нарахованих податків дорівнює відношенню обсягу нарахованих податків звітного періоду до обсягу нарахованого нарахованих податків базисного періоду, відповідно індекс обсягу сплачених податків дорівнює відношенню обсягу сплачених податків на звітного періоду до обсягу сплачених податків базисного періоду.

$$I_{НП.2015/2014} = 38416,8 / 32656,8 = 1,18$$

$$I_{НП.2016/2015} = 43177,2 / 38416,8 = 1,12$$

Отже, у 2015 році обсяг нарахованих податків у порівнянні з 2014 роком збільшився на 18%, , у 2016 році обсяг нарахованих ПДВ зріс на 12%.

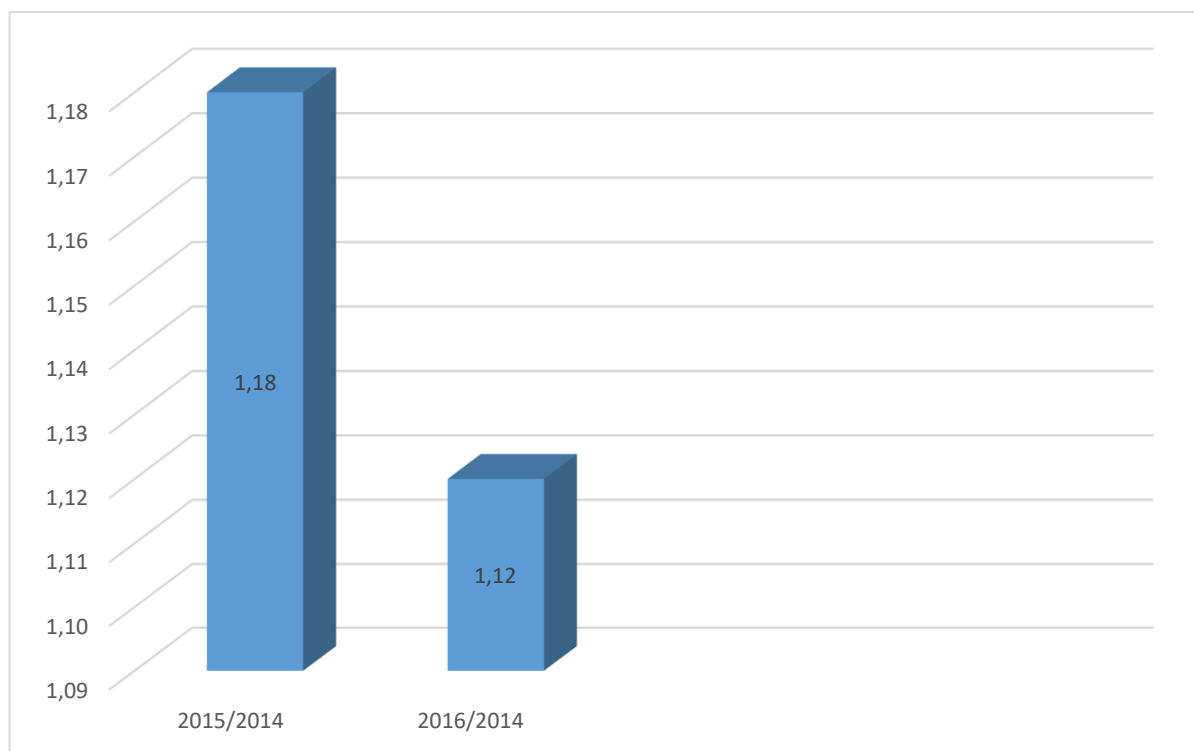


Рис. 2.6 Динаміка індексів обсягів нарахованих ПДВ

$$I_{СП} = СП_1 / СП_0 \quad (2.15)$$

Де:  $СП_1$  – обсяг сплачених податків у звітному періоді;

$СП_0$  – обсяг сплачених податків у базовому періоді.

$$I_{СП.2015/2014} = 36890,4 / 29497,2 = 1,25$$

$$I_{\text{СП.2016/2015}} = 33948/30742 = 1,10$$

Отже, у 2015 році обсяг сплачених ПДВ у порівнянні з 2014 роком збільшився на 25%, у 2016 році обсяг нарахованих ПДВ і акцизного податків зріс на 10%.

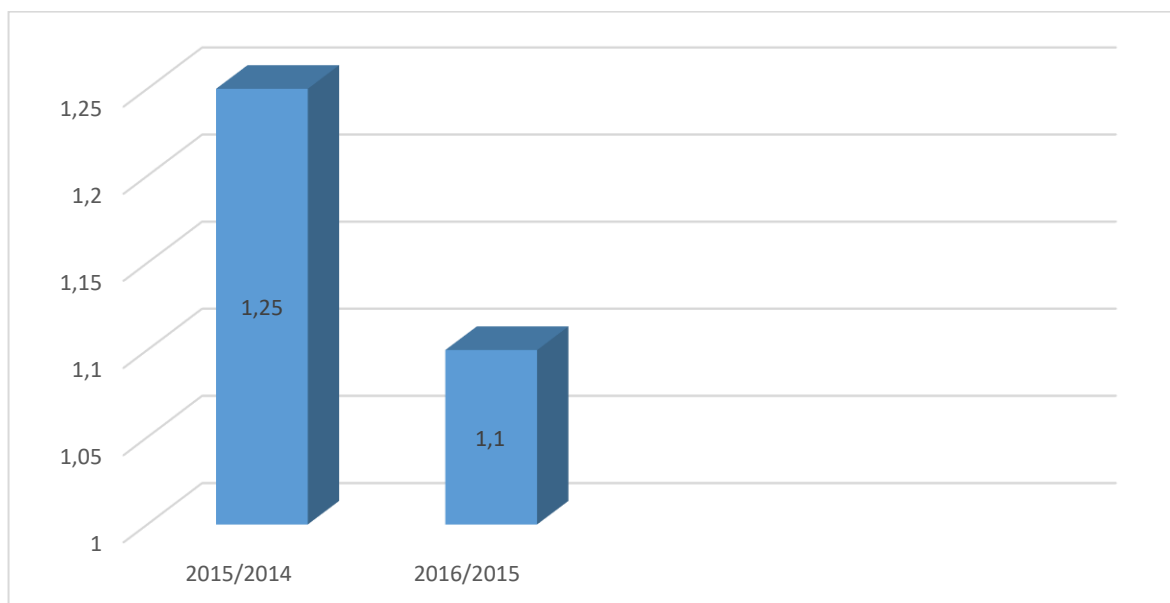


Рис. 2.7. Динаміка індексів обсягів сплачених ПДВ

Отже, у 2015 році обсяг сплачених ПДВ у порівнянні з 2014 роком збільшився на 25%, у 2016 році обсяг нарахованих ПДВ і акцизного податків зріс на 10%.

$$I_{\text{ЕФ}} = I_{\text{НП}} / I_{\text{СП}} \quad (2.16)$$

Де:  $I_{\text{НП}}$  – індекс обсягу нарахованих податків;

$I_{\text{СП}}$  – індекс обсягу сплачених податків.

$$I_{\text{ЕФ.2015/2014}} = 124,9/132,8 = 0,94$$

$$I_{\text{ЕФ.2016/2015}} = 127,2/124,9 = 1,02$$

Отже, у 2015 році у порівнянні із 2014 роком ефективність справляння ПДВ зменшилась на 6%, у 2016 році у порівнянні з 2015 роком ефективність збільшилась на 8%.

## 2.2. Аналіз податкового контролю в системі протидії ухиленню від оподаткування

Ухилення від оподаткування історично виникло і розвивалося паралельно з появою податків та становленням податкових систем країн світу. Одним із перших, хто дослідив причини ухилення від оподаткування та запропонував напрями вирішення цієї проблеми був англійський вчений, економіст і політик – В. Петті (XVII ст.). Для вдосконалення механізму стягнення податків і зборів та перешкоджання ухиленню від оподаткування В. Петті вказував на необхідність:

- пропорційного, рівномірного і прозорого встановлення податків для платників;
- можливості договірних стосунків між державою і платниками податків;
- протидії корупції серед державних службовців;
- стабільності податкового законодавства і підготовленості платників податків до змін в податковій сфері;
- врахування регіональних особливостей у встановленні елементів податків;
- підготовленості та участі народу у прийнятті податкових законів, що сприятиме здійсненню податкового контролю з найменшими витратами;
- впровадження продуманої системи покарань, орієнтованої на запобігання податкових правопорушень;
- економічного обґрунтування встановлених податків і прозорість державних витрат [17].

Загалом, ухилення від оподаткування можна розглядати з двох позицій:

а) ненавмисне – неусвідомлене ухилення або ухилення, пов'язане із незнанням, нерозумінням (невірним розумінням) певних норм податкового законодавства, які мають суперечливий зміст; відсутністю об'єктивної можливості ознайомитися з окремими положеннями податкового законодавства; наявністю технічних помилок.

б) умисне – передбачає наявність наміру отримати економічну та іншу

вигоду від несплати податків, тобто це свідомі та навмисні дії (бездіяльність), що призводить до порушення норм податкового законодавства [15].

В Україні основні передумови виникнення різноманітних схем ухилення від оподаткування пов'язані з введенням податку на додану вартість, а також їх використанню платниками податків протягом багатьох років «сприяла» недосконалість вітчизняної законодавчої бази.

Статистика, яку наводить Державна податкова служба України, свідчить, що 90% підприємств України порушують податкове законодавство. Велика частка цих порушень припадає на ухилення від оподаткування і пов'язана з недосконалістю податкового законодавства, низькою кваліфікацією учасників податкових відносин, складністю податкових законів та постійними змінами в них.

Уникнення державного контролю за результатами фінансово-господарської діяльності підприємницьких структур, що переростає в тіньову економіку або нелегальний бізнес, також є ухиленням від сплати податків [18].

На сучасному етапі фіскальним органам необхідно досягти попередження фактів неплатоспроможності та ухилення відсплати податків суб'єктами підприємницької діяльності, а також забезпечити добровільну сплату ними податкових зобов'язань. Податкові ризики представляють собою один із інструментів для здійснення цих завдань. Автоматизація процесу моніторингу податкових ризиків дозволить мінімізувати вплив суб'єктивного фактору на вибір підприємств для податкового аудиту, дозволить, при цьому, здійснювати контроль за можливими порушеннями клієнтами податкового та валютного законодавства без втручання в їх підприємницьку діяльність.

Поряд з цим, щоб зменшити масштаби ухилення від податків та уникнення їх сплати, необхідно ретельно налаштувати податкове законодавство на потреби забезпечення його прозорості і відвернення податкової дискримінації, підвищити ймовірність виявлення фактів ухилення і насамперед шляхом аналізу діяльності посередників, чії операції сьогодні знижують у багато разів граничні витрати ухилення для платників податку. Ще одним зі шляхів мінімізації цієї проблеми є виховання у платників патріотичних почуттів щодо обов'язку утримувати державу

завдяки сплати ними податків.

Разом з тим, за результатами проведення організаційно-розшукових, практичних та тактичних заходів органами фінансових розслідувань головного управління Державної фіскальної служби, у 2015 р. до Єдиного реєстру досудових розслідувань внесено 546 кримінальних проваджень у сфері оподаткування, з яких 120 (22%) – за ознаками ч.3 ст.212 Кримінального кодексу України (у 2016 р. – 638 кримінальних проваджень, з них за ч.3 ст.212 Кримінального кодексу України – 47,9%).

Вагомими факторами, що впливають на рішення суб'єкта господарювання щодо ухилення від сплати податків є рівень податкового навантаження, відповідальність за порушення податкового законодавства, ймовірність виявлення факту ухилення від сплати податків та податкової культури платників податків. Однак, необхідно зазначити, що посилення міри покарання за ухилення від сплати податків не завжди є ефективним заходом [19]. У деяких випадках може виникнути ситуація, коли заборгованість суб'єктів господарювання по податках і зборах зростає такими темпами, що повністю її сплатити неможливо, щоб вони не робили. Тоді виникає повна відмова підприємств від сплати податкових платежів.

Важливим напрямом протидії ухиленню від сплати податків є встановлення оптимального рівня податкового навантаження. Оптимальний рівень оподаткування досягається тільки у випадку збалансування інтересів платників податків та держави. У такій ситуації обсяги податкових втрат будуть мінімальними. З метою максимального забезпечення населення суспільними благами акцентується увага на фіскальній функції податків, що, відповідно зумовлює високий рівень податкового навантаження.

У макроекономічному масштабі податкове навантаження відображає ефективність податкової політики, тобто кількісно вимірює сукупний вплив податкових платежів на джерела їхньої сплати. У міжнародній практиці цей показник визначається як відношення фактичних податкових надходжень у зведений бюджет держави до обсягу валового внутрішнього продукту. За цим методом визначено рівень податкового навантаження в Україні (табл. 2.9).

Чіткої тенденції щодо рівня податкового навантаження в Україні за аналізований період немає. До 2012 р. рівень податкового навантаження зростає незначними темпами, після – спадає в загальному на 1-2%, а у 2016 році спадає майже на 7% у порівнянні з попереднім звітним періодом.

Таблиця 2.9

### Аналіз податкового навантаження в Україні за 2011-2016 рр.

Показники	Роки					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Рівень бюджетного податкового навантаження, %	25,42%	25,59%	24,33%	23,46%	25,64%	26,11%
Податок на додану вартість, млрд. грн.	172,873	184,79	181,72	189,24	246,8	232,7
Податок на доходи фізичних осіб, млрд. грн.	60,225	68,092	72,151	75,203	99,9	128,9
Податок на прибуток підприємств, млрд. грн.	55,097	55,793	54,994	40,201	39,1	53,3
Податкове навантаження з ПДВ, %	13,13	13,11	12,49	12,07	12,47	9,58
Податкове навантаження з ПДФО, %	4,57	4,83	4,96	4,8	5,05	5,3
Податкове навантаження з ППП, %	4,18	3,96	3,78	2,57	1,98	2,19
Власні надходження пенсійного фонду, млрд. грн.	139,056	157,98	166,86	165,92	174,2	110,1
Податкове навантаження на працю, %	10,56	11,21	11,47	10,59	8,8	4,53
Рівень загального податкового навантаження, %	32,4	33,1	32,7	30,1	28,3	21,6

[20]

Отже, протягом останніх шести років податкове навантаження знизилося на 10,8%, за рахунок бюджетного податкового навантаження збільшилося на 0,7%, за рахунок податкового навантаження на працю – зменшилося на 6%. Динаміку рівня податкового навантаження подано на рисунку 2.8.

Як видно з рисунку 2.8, податкове навантаження на вітчизняну економіку не зменшилося з прийняттям Податкового кодексу, а навпаки – зросло на 0,82%, проте, в загальному за аналізований період – зменшилося понад 10%. Соціально-економічні умови розвитку та елементи державного управління є саме тими ключовими чинниками, що визначають оптимальний рівень податкового навантаження, а також, безумовно, ефективність використання податкових надходжень у процесі розподілу та перерозподілу ВВП і рівень задоволеності потреб населення.

Вирішуючи питання оптимального податкового навантаження, необхідно зазначити, що у країнах ЄС важлива фіскальна роль належить оподаткуванню праці та капіталу. Тоді, як в Україні, значний податковий тиск чиниться саме на оподаткування процесів праці та споживання. У цьому контексті важливим є

зниження тиску на фонд оплати праці, який в Україні є досить високим та зумовлює поширення виплати заробітної плати «в конвертах» [21].

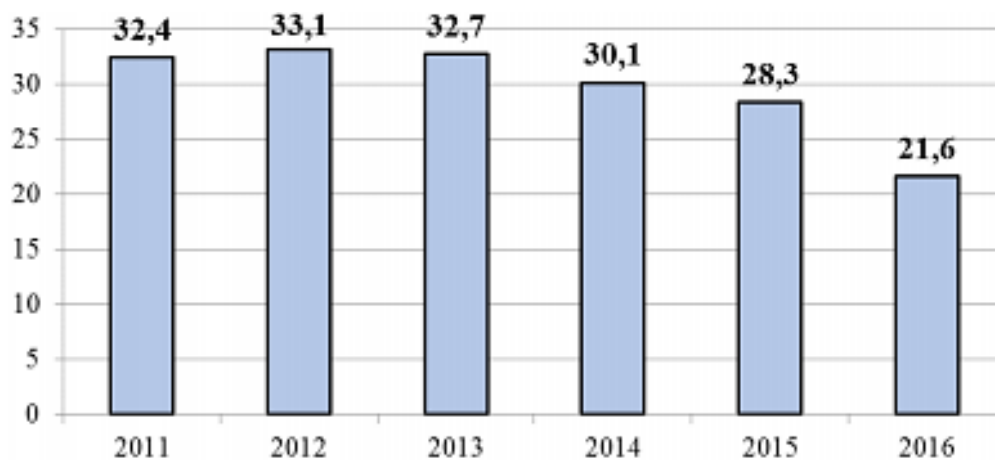


Рис. 2.8. Динаміка змін індикаторів податкового навантаження в Україні за 2011-2016 рр., % [21]

Сьогодні при взаємодії фіскальних органів з платниками податків, процедури виконання обов'язків розглядаються, як сервіс, що потребує комфортності та зручності. Це зумовлює налагодження системи фіскального партнерства між фіскальними органами та платниками податків. Узагальнено способи протидії ухиленню від сплати податків наведені у таблиці 2.10. Як бачимо з таблиці, кожен із заходів протидії ухиленню від сплати податків та детінізації економіки України має свої переваги та недоліки. За допомогою поєднання зазначених заходів можливо буде зменшити рівень податкових зловживань та мінімізувати втрати бюджету в результаті ухилення від сплати податків. Однак, які б заходи не вживалися органами державної влади, викоринити проблему неповної сплати податків повністю майже неможливо.

Слід відзначити, що за останні роки рівень тіньової економіки, за цими оцінками, значно скоротився, і це збіглося зі скороченням перерозподілу через державні фінанси. Це природно з огляду на те, що тінізація є закономірною відповіддю економіки на надмірний (особливо у порівнянні з наявною якістю «державних послуг») податковий тиск. Але наявність великого «тіньового сектору», з одного боку, не дозволяє зменшити номінальне податкове

навантаження, а з іншого – спотворює умови конкуренції. І перше, і друге явище, своєю чергою, сприяють тінізації. Тому боротьба з ними є важливою, хоча і не головною, компонентою податкової реформи.

Таблиця 2.10

### Переваги та недоліки способів протидії ухиленню від сплати податків

Заходи протидії	Переваги	Недоліки
Застосування економічно обґрунтованих санкцій за порушення податкового законодавства.	У разі посилення жорсткості покарання можливий приріст надходжень до бюджету (за рахунок штрафних санкцій за порушення податкового законодавства та підвищення рівня добровільності сплати податків).	Можлива повна відмова від сплати податків, коли фірми виявляють, що заборгованість по податкам і зборах зростає настільки швидкими темпами, що погасити її не вдається, щоб вони не робили.
Досягнення оптимального рівня податкового навантаження.	Вирівнювання умов оподаткування для всіх платників податків, зростання податкових надходжень, високий рівень соціального захисту населення.	Важко реалізувати в період трансформації економіки.
Створення ефективної системи податкового контролю.	Підвищення ймовірності виявлення неплательника податків через впровадження в практику податкового контролю комплексного, системного, економічно-правового аналізу суб'єктів господарювання.	Існує ймовірність виникнення ситуації, коли кожен платник податків може бути притягнутий до відповідальності.
Підвищення податкової культури та досягнення партнерських відносин.	Усвідомлення суб'єктами господарювання необхідності добровільної сплати податків та зборів через підвищення їх інформованості.	Неможливо повністю вирішити проблему власницького інстинкту кожної особи.
Формування передумов для легалізації тінювих структур.	Підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів, підвищення дієвості законодавчої бази, пошук інвестиційних ресурсів.	Низька ймовірність повного викорінення існуючого бюрократизованого державного апарату.

[20]

Водночас структура тінювої економіки в Україні є нетиповою, відповідно до структури самої економіки. На відміну від більшості інших країн (окрім деяких країн СНД), в Україні переважна частина податкових надходжень втрачається: а) не у малому бізнесі, і б) не через діяльність повністю неофіційних (незареєстрованих) економічних суб'єктів. Натомість наймасштабніші інструменти ухилення від сплати податків та агресивного податкового планування масово застосовуються великими та надвеликими підприємствами, які (знову-таки, на відміну від більшості країн світу) домінують у вітчизняній економіці і при цьому



завдяки своїм неформальним зв'язкам мають великі можливості для уникання податків, цілком порівнянні з тими, що зазвичай приписують малому бізнесу. Відповідно, механічне перенесення на український ґрунт досвіду інших країн у цьому питанні веде до неадекватних висновків та рекомендацій, які не сприяють ефективній боротьбі з тіньовою економікою [22].

У ході дослідження аналізуються найбільш актуальні для України інструменти ухилення від сплати податків, оцінюється їхній розмір, наслідки. Це дозволить дійти висновків щодо черговості та пріоритетності заходів протидії ухиленню від оподаткування.

В Україні можна виділити три головні особливості, які зумовлюють національну специфіку використання інструментів уникнення податків.

– Структура економіки

В Україні малий бізнес складає менше 16% від ВВП, натомість 200 найбільших підприємств у 2015 р. реалізували продукції на 2 трлн. грн., що становило 36% від обсягу реалізації усіх підприємств. Але ця статистика не враховує належність практично всіх великих та значної частини середніх підприємств до велетенських (порівняно з масштабами економіки країни) бізнес-адміністративних груп, які, своєю чергою, здебільшого належать невеликому колу надбагатих «олігархів», тісно пов'язаних із владою (цьому присвячено наступний пункт). Отже концентрація власності та виробництва в Україні є ще більшою, ніж відображено у статистиці. За даними Wealth-X, у 2014 р. 18 мільярдерів володіли багатством у 52 млрд. дол., що становило майже 40% від ВВП країни.

Відповідно до такої структури економіки, навіть якщо малий бізнес є більш схильним до уникнення податків і має більші можливості для цього, слід очікувати, що найбільші за обсягом порушення спостерігатимуться все ж у середньому та особливо - у великому бізнесі, - просто завдяки його домінуючій ролі в економіці країни.

Другим фактором є доволі висока зовнішня відкритість, природна для невеликих за розміром економік. При цьому левову частку експорту забезпечують ті самі великі та надвеликі компанії і бізнес-групи. Вони ж залучають кредитні

ресурси, в тому числі у великих обсягах, - від афілійованих закордонних партнерів по групі. Це створює великі можливості для приховування прибутків корпорацій через переміщення їх до «податкових гаваней».

– Специфіка великого «олігархічного» бізнесу

Часто вважається, що великі компанії менш схильні до уникнення податків, ніж малі, або мають для цього менше можливостей. Це пов'язують із тим, що середні та великі фірми не тільки зобов'язані вести бухгалтерський облік за законом, але й не можуть без нього обійтися через суто об'єктивні причини: в іншому разі (або якщо облік – неправдивий) власник ризикує втратити контроль над менеджментом, і бізнес буде розкрадено. На додаток, більшість великих компаній у розвинених країнах – це, як правило, публічні акціонерні товариства, де контроль за фінансовими потоками здійснюється відповідно до стандартів корпоративного управління, а акціонери зацікавлені у прозорості компанії. Також у таких фірмах менеджмент має сильний стимул демонструвати (і навіть завищувати) прибутки, аби підняти ціну акцій, від якої залежать бонуси.

Жоден із цих факторів не працює в Україні. Бухгалтерський облік у багатьох компаніях дублюється: поруч із офіційним ведеться справжній, для власника. Публічні акціонерні товариства непопулярні, а навіть у разі їх створення – мажоритарний власник має повний контроль. Враховуючи проблеми з судовою системою, справжні міноритарні акціонери на практиці є безправними (134 місце в рейтингу Світового Економічного Форуму за цим показником за 2016 р. – зі 138 країн) і не можуть контролювати прозорість компанії. Відповідно, жодних стимулів оприлюднювати прибутки, окрім доступу до кредитування, фірми не мають. Але кредити може брати материнська офшорна компанія, на яку, власне, і виводяться прибутки.

Натомість великі «олігархічні» компанії здебільшого – в залежності від розкладу політичних сил – мають фактичний імунітет від справжнього контролю з боку правоохоронних та податкових органів. Відтак вони можуть уникати податків набагато нахабніше, ніж це дозволяють собі середні фірми, які не належать до бізнес-адміністративних груп, не кажучи вже про малі підприємства та

індивідуальних підприємців. Подібними прикладами рясніє преса.

– Наявність привабливої для малого бізнесу системи спрощеного оподаткування (ССО).

Серед інших ролей, ССО є способом компромісної детінізації: завдяки наявності такої системи офіційна реєстрація стає відносно більш привабливою, порівняно з роботою у цілковитій «тіні», оскільки забезпечує легальність та мінімальний правовий захист, не вимагаючи при цьому обтяжливої паперової роботи (ведення обліку) та дозволяючи сплачувати помірні податки. В результаті в Україні відносно меншою (порівняно з країнами з аналогічним доходом на душу населення) проблемою є суто неформальний сектор, який складається з незареєстрованих офіційно економічних одиниць [23].

Таким чином, із цього попереднього аналізу випливає, що в умовах України варто очікувати, що тіньовій економіці притаманні наступні риси:

- вона велика за розміром,
- більшою мірою є частиною легального сектору економіки,
- переважний внесок роблять великі і надвеликі підприємства.

Інститут соціально-економічної трансформації виявив найбільші схеми з ухиляння від сплати податків в Україні, через які, за розрахунками дослідників, держава щороку недоотримує 100 млрд грн. Йдеться про офшорні схеми, зловживання на митниці, діяльність конвертаційних центрів.

Звичайно, це не скасовує та не виправдовує податкових злочинів, вчинених представниками малого та середнього бізнесу, але змушує задуматися про правильність пріоритетів влади.

Відповідно до дослідження, загальні втрати бюджету від застосування схем з використанням ССО становлять до 10 млрд грн на рік.

Зокрема, йдеться про виведення прибутку з підприємств за допомогою фіктивних ФОП, оформлення працівників підприємства ФОП, ухилення від сплати ЄСВ та ПДФО, заниження малими підприємствами обсягу отриманої виручки [24].

У структурі вітчизняного експорту в основному переважає стандартизована сировинна продукція, що створює потенційні умови для виведення прибутків з-під

оподаткування через офшорні юрисдикції. Відповідний спосіб мінімізації оподаткування визнавався одним із наймасштабніших, що зумовило запровадження з вересня 2013 р. системи контролю трансфертного ціноутворення (ТЦ). На етапі розробки чергового законопроекту оцінювалося, що в Україні виводиться з-під оподаткування близько 100 млрд. грн. щороку. В результаті Державний бюджет України недоотримував майже 20-25 млрд грн. Відтак ТЦ потребує належного контролю з боку держави.

Значна частка зовнішньоторговельних операцій в Україні продовжує здійснюватися через зарубіжні посередницькі структури. Із поступовим налагодженням анти-офшорного податкового законодавства у випадку співпраці з офшорами автоматично виникають додаткові податкові зобов'язання, що зробило дворівневу схему «українська компанія – офшор» не вигідною. Як наслідок, знизилася обсяги прямих зовнішньоторговельних операцій через класичні офшорні юрисдикції, а схема співпраці вітчизняних підприємств з ними видозмінилася до тривірневої, що представлена на рис. 2.9.

Рівень I	Українське підприємство <b>III</b>
Рівень II	<p><b>Офшорна компанія, яка виступає посередником вимивання доходів у низько податковій юрисдикції (найчастіше 4 типи):</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- холдингова компанія, що володіє корпоративними правами в Україні та отримує дивіденди;</li> <li>- торгівельна (операційна) здійснює торгівельну діяльність та контролює валютні ризики;</li> <li>- фінансова компанія для надання внутрішньо-групового фінансування, що отримує відсотки (у випадку коли єдина мета надання позик, це не вимагає ліцензії для проведення подібної діяльності);</li> <li>- компанія – власник, що володіє активами українського підприємства, найчастіше інтелектуальною власністю, торговою маркою, а отже отримує орендні платежі та/або роялті.</li> </ul>
Рівень III	<p><b>Компанія у низько податковій офшорній юрисдикції, Якою володіють бенефіціари через номінальних акціонерів</b></p>

Рис. 2. 9 Схема співпраці підприємств з офшорами в Україні [25].

У 2013 р. за даними Державної фіскальної служби України на підставі аналізу вантажно-митних декларацій, за прямими контрактами було експортовано менше половини товарів, решта експорту (54 %) здійснювалася через третіх, часто пов'язаних осіб. Через офшорні юрисдикції проводилося 9,5 % таких операцій. Загальний обсяг експорту за непрямими контрактами у 2013 р. склав близько 260 млрд грн.

За даними Національного банку України, за 2016 р. по ТОП-50 компаній-експортерів через зарубіжні посередницькі структури проводилося понад 80 % зовнішньоторговельних операцій, зокрема у сільському господарстві (на 4,2 млрд дол. США), металургії (6,6) гірничому секторі (2,6). У машинобудуванні (1,0 млрд) відповідний показник становить трохи більше половини, оскільки продукція галузі є менш стандартизованою. Загалом сума операцій склала 14,4 млрд дол. США або 40,7 % від загального обсягу експорту за 2015 р., що становив 35,4 млрд дол.

Зовнішньоторговельні операції резидентів України із контрагентами країн із низьким рівнем оподаткування в 2015 р. становили: 3 % за країною фактичного призначення товару та 10% за країною реєстрації підприємства-контрагента. Три ключові юрисдикції (Гонконг, Кіпр, Панама) акумулюють 54 % коштів, що надходять від офшорних країн за операціями з експорту та виступають реципієнтами 85 % коштів, що сплачують резиденти України за імпортними операціями.

Необхідно зазначити, що постійно збільшується кількість регуляторних вимог у напрямі збільшення прозорості офшорного бізнесу. Поважні компанії все частіше відмовляються співпрацювати за посередництва офшорів для збереження репутації. Крім того, для офшорних компаній стає складніше відкрити та зберегти банківський рахунок, а тарифи на їх обслуговування істотно зростають. Так якщо раніше офшорами послуговувався великий та середній бізнес, то тепер - тільки великий.

З метою імплементації міжнародного досвіду боротьби з ухиленням від оподаткування та розмиванням податкової бази Україною вже здійснено ряд вагомих кроків:

- Запроваджено на постійній основі контроль трансфертного ціноутворення (ТЦ). Відповідні норми були впровадженні в Україні ст. 39 до Податкового кодексу Законом України від 04.07.2013 р. № 408-VII. В подальшому вони щороку розширювалися та уточнювалися на відповідність міжнародним стандартам. Як результат, відбулося зниження обсягів прямого експорту через офшорні юрисдикції. В очікуванні жорсткого контролю ТЦ він видозмінився вже з 2013 р. Правила контролю набувають постійного розвитку та вдосконалення для посилення його дієвості. У перспективі запровадження практики укладання договорів про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях (п. 39.6. ПКУ). Контроль ТЦ вимагає підвищення матеріального та програмно-технічного забезпечення.

- У вітчизняне податкове законодавство вбудовані анти-офшорні «запобіжники», наприклад, правило тонкої капіталізації (п. 140.1. ПКУ.) встановлює ліміт, вище якого виплата відсотків здійснюється не витратами, а з доходів підприємства. У випадку здійснення позики у пов'язаної особи - нерезидента, яка більше ніж у 3,5 рази перевищує власний капітал, при виплаті відсотків до складу витрат може бути включене не більше 50% доходів підприємства до сплати відсотків, податків та амортизації (тобто показника ЕВІТА, Earnings before interest, taxes and amortization).

- Зобов'язання України, взяті із приєднанням до Плану BEPS, щодо імплементації мінімального стандарту, який включає :

1) боротьба з податковими зловживаннями, пов'язаними з використанням спеціальних режимів оподаткування – Україна вже пройшла першу експертизу ОЕСР, при цьому були висловлені зауваження з приводу специфіки оподаткування страхових компаній із рекомендацією до гармонізації з європейською практикою;

2) запобігання зловживань при застосуванні податкових конвенцій за допомогою Багатостороннього інструменту – експертами рекомендовано перегляд конвенцій із застосуванням принципу обмеження вигод «limitations of benefits» із допоміжним більш суб'єктивним «principal purpose test»;

3) запровадження тривісного підходу щодо звітності з трансферного

ціноутворення, в основі якого лежатиме автоматичний за графіком обмін звітами транснаціональних компаній між компетентними органами;

4) збільшення ефективності механізмів вирішення спорів щодо застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування між країнами через поліпшення процедури досягнення взаємної домовленості.

З 2017 р. Україна офіційно почала брати участь у регулярних заходах ОЕСР, на яких здійснюється обговорення процедур, терміни впровадження мінімальних стандартів та піднімаються проблеми впровадження BEPS, із якими стикаються країни-учасниці.

Із запровадженням трирівневої структури звітності з ТЦ складатиметься з: локального файлу, майстер-файлу та міждержавного звіту country-by-country report) для компаній, що мають консолідований оборот понад 750 млн євро. Згідно Директиви Ради ЄС 2016/881 від 25 травня 2016 р. обов'язкового автоматичного обміну інформацією в сфері оподаткування, обмін звітами буде запроваджений з 2018 р. В Україні під даній критерій підпадає близько 10 фінансово-промислових груп Обговорюється можливість зниження порогу до 50 млн євро, що розширить коло звітуючих холдингових компаній до 100, але у перспективі може ускладнити автоматичний міжнародний обмін звітами.

- Детінізація зайнятості із виплатою заробітних плат «у конвертах» є нагальною проблемою в Україні. Відомо, що в Україні 26 млн громадян працездатного віку і 12 млн пенсіонерів, що можна вважати нормальним співвідношенням. Із цих 26 млн працездатних зайнятих (найманих співробітників і підприємців) 16 млн та 2 млн безробітних. Інші 8 млн ймовірно перебувають у тіньовому секторі або на заробітках за кордоном. Водночас з 16 млн працюючих лише 10,5 млн платять ЄСВ. Позитивний ефект вже справили зниження ставки ЄСВ до 22 % з 2016 р. та зростання мінімальної заробітної плати вдвічі з 2017 р.

- Зменшення податкового розриву в частині ПДВ (т.зв. VAT Gap – від англ. value-added tax – податок на додану вартість та tax gap – податковий розрив) як різниці між очікуваними та фактичними надходженнями Україна здійснює вдосконалення адміністрування ПДВ у європейському руслі. Збільшенню

бюджетних надходжень через зменшення обсягів незаконного бюджетного відшкодування сприяло запровадження системи електронного адміністрування ПДВ з 1 січня 2015 р. – у тестовому, а з 1 липня 2015 р. у повноцінному режимі. Як результат, за 2 роки функціонування цієї системи збір ПДВ збільшилися на 77,2 % – з 239,5 млрд грн у 2014 р. до 424,3 млрд грн у 2016 р. Бюджетне відшкодування для експортерів останнім часом стало більш своєчасним, ритмічним та прогнозованим. Триває постійний процес удосконалення СЕА ПДВ в частині механізму повернення суми бюджетного відшкодування у хронологічному порядку через єдиний автоматичний Реєстр заяв, зупинення реєстрації фіктивних податкових накладних в Єдиному реєстрі за критеріями оцінки ступеня ризиків, забезпечення солідарної відповідальності контрагентів та ін.

- Модернізація митного контролю. Запроваджена концепція уповноваженого економічного оператора дозволила спростити митні процедури. У подальшому перспективним є проведення аудиту, регламентування та автоматизації митних процедур, модернізація ІТ-системи та системи управління ризиками для зменшення впливу людського фактора. Оновлення операційної діяльності митниць дозволить покращити їх інституціональну спроможність. Скорочення часу на проходження митних процедур визначено одним з ключових показників оцінки ефективності ДФС. Не менш важливою є стандартизація вимог до облаштування інфраструктури портів, митних складів, митних терміналів, пунктів пропуску та місць митного оформлення.

- Висвітлення морально-етичного аспекту ухилення від сплати податків. Ухилення від сплати податків має набувати публічного резонансу для негативного осуду. Благодійна діяльність бізнесу формує лояльність споживачів формує, але так само і навпаки – ухилення від сплати податків має завдавати репутаційних втрат для бренду. Звання сумлінного платника податків має стати невід’ємним елементом корпоративної соціальної відповідальності. Зростає роль громадянського суспільства у розбудові та моніторингу позитивних змін податкової культури держави та бізнесу [25].

Отже, для вдосконалення системи податкового контролю в Україні



доцільно:

- доопрацювання, опублікування для експертного обговорення та ухвалення законопроектів із впровадження рекомендацій ОЕСР з протидії розмиванню податкової бази та переміщенню прибутку BEPS;

- ухвалення законопроекту про Службу фінансових розслідувань, що дозволить якісно підвищити рівень виявлення, припинення, розкриття та досудового розслідування злочинів, які спрямовані проти публічного інтересу держави у сфері фінансів та суміжних сферах;

- ухвалення Постанови Кабінету Міністрів України щодо приєднання до єдиного стандарту автоматичного міжнародного обміну фінансовою інформацією, передбачити розширення фінансування для Державної фіскальної служби України на впровадження програмно-технічного комплексу з для автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки в податкових питаннях та оновленого тривіневого формату звітності з трансферного ціноутворення.

### **2.3. Аналіз організаційно-управлінських та фінансових проблем здійснення податкового контролю в Україні**

Податковий контроль є невід'ємною частиною фінансового контролю, однією з найважливіших функцій управління, що складається з трьох взаємозалежних елементів: прогнозування (планування), регулювання та контроль. Дієвість податкового контролю залежить від ефективного планування податкових перевірок суб'єктів фінансово-господарської діяльності. У сфері податкового контролю об'єктом впливу є відносини, які виникають між державою та платниками податків з приводу сплати ними податків та платежів до бюджету. Результатом такого впливу має бути: формування загальнодержавного грошового фонду, створення сприятливих умов для розвитку підприємницької діяльності та регулювання соціально- економічного життя суспільства.

Вдосконалення податкового законодавства є важливою, але недостатньою умовою встановлення ефективного податкового контролю в державі. Це залежить від того, чи відповідають форми та елементи оподаткування досягнутому рівню розвитку податкової служби технічним та організаційним можливостям сучасного адміністрування податків, тому назріла необхідність удосконалити саму державну податкову службу України. Разом з тим з'явиться можливість покращення результативності податкового контролю – основної фіскальної функції органів державної податкової служби України.

Для вироблення науково обґрунтованих механізмів підвищення ефективності податкового контролю в Україні варто проаналізувати проблеми його здійснення не лише інституційного, але і організаційно-управлінського характеру. За даними Федерації роботодавців України станом на 01.01.2016 р. в країні діяло 70 контролюючих органів, з яких 44 мали право призупиняти роботу підприємств під час проведення контрольних заходів [26]. Однак, результати численних досліджень, проведених, зокрема, Європейською бізнес-асоціацією, Світовим банком, Міжнародною фінансовою корпорацією, Групою Світового банку тощо свідчать, що впродовж щонайменше п'яти останніх років «найактивнішими» контролюючими органами в Україні залишаються податкові органи.

Зокрема, у 2009 р. ними було перевірено 54% підприємств України, а у 2013 р. і 2015 р. зазначений показник становив 45,5% та 45% відповідно. Тобто масштаби проведення податкових перевірок в Україні скорочуються, але вкрай повільно. У 2014 р. податкові органи кожне підприємство перевірили в середньому 1,9 рази. Для порівняння, у 2009 р. кожен суб'єкт бізнесу був перевірений двічі, причому тривалість однієї перевірки становила 11,2 робочих днів. При цьому, саме податкові перевірки відволікали найбільше ресурсів підприємств.

Відповідно до Закону України «Про державну податкову службу в Україні», податковим органам максимально дозволеною є одна перевірка підприємства у році. Таким чином, кількість, тривалість і наслідки податкових

перевірок свідчать про те, що вони залишаються однією з найсуттєвіших перешкод для розвитку бізнесу в Україні

Очікувалось, що остаточне розв'язання проблем у сфері податкового контролю мало б відбутись з прийняттям Податкового кодексу України. Проте у прийнятому в грудні 2010 р. Кодексі спостерігається неузгодженість із прийнятими раніше та чинними нормативно-правовими актами у сфері оподаткування. Зокрема, ст. 73.5 Податкового кодексу України передбачається здійснення податковими органами зустрічних звірок, що проводяться з метою отримання податкової інформації. Порядок проведення органами державної податкової служби зустрічних звірок регламентується і постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. «Про проведення органами державної податкової служби зустрічних звірок». Відповідно до неї, зустрічні звірки проводяться через письмові запити до платника податків, на який слід дати відповідь протягом місяця. Однак у Податковому кодексі України зазначається, що звірки проводяться через зіставлення даних первинних та інших документів суб'єкта господарювання з метою документального підтвердження господарських відносин з платником податків і зборів, а також підтвердження відносин, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку платника податків. Крім того, відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Про порядок проведення органами державної податкової служби зустрічних звірок», така звірка може бути проведена органом державної податкової служби самостійно у разі, коли суб'єкт господарювання перебуває на обліку в тому ж органі державної податкової служби, у якому перебуває платник податків, або в межах одного населеного пункту [7].

Враховуючи сказане, можна констатувати, що в законодавстві дублюються зустрічні звірки з документальними позаплановими невіїзними перевітками, що також здійснюються на підставі направленою платнику податків листа про здійснення такої перевірки, а присутність суб'єкта контролю під час її проведення необов'язкова. Вважаємо, для зниження тягаря податкового

контролю та уникнення колізій у процесі його здійснення, цю суперечність необхідно усунути.

Варто наголосити, що наведене дублювання видів перевірок не єдине у вітчизняному податковому законодавстві. Іншим прикладом тут слугує фактична перевірка, норми здійснення якої частково дублюють документальні позапланові перевірки. Зокрема:

- обидва види перевірок здійснюються за місцезнаходженням платника податків без його попередження про проведення перевірки;

- як документальна позапланова, так і фактична перевірки не передбачаються у плані роботи органу державної податкової служби;

- проводяться, зокрема, за наслідками перевірок інших платників податків або отримання інформації, що свідчить про можливі порушення податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи.

Вважаємо необхідним удосконалення законодавчого регламентування процедур проведення податкових перевірок для зменшення державного втручання в підприємницьку діяльність та звуження «тіньового» сектору економіки на основі виконання податковими органами своїх контрольних функцій відповідно до вимог Конституції України, налагодження партнерських взаємовідносин між податковими органами та платниками податків.

Іншою прогалиною Податкового кодексу України є відсутність законодавчої регламентації застосування непрямих методів податкового контролю. Зокрема, Кодекс визначає податковою тільки ту інформацію, що було отримано з офіційних джерел, і не передбачає використання податковими органами інформації, отриманої у процесі здійснення непрямого податкового контролю в Україні.

Недоліком чинної системи податкового контролю в Україні є її недостатньо дієвий доперевірочний аналіз, що не дозволяє сповна виявляти податкові правопорушення на більш ранній стадії контролю і, таким чином, оперативно та з найменшими витратами відреагувати на них. Ми вважаємо, що

ефективність податкового контролю істотно зросте, якщо більша частина потенційних порушень буде визначена вже в ході доперевірочного аналізу.

У Податковому кодексі збереглися законодавчо регламентовані до його прийняття підстави для проведення позапланових документальних перевірок, зокрема: неподання звітності, ненадання відповідей і документальних підтверджень на запити податкових органів, декларування від'ємного значення податку на додану вартість більше 100 тис. грн, припинення (ліквідації, реорганізації) підприємства, на виконання приписів суду, постанови слідчого, прокурора, винесену ними відповідно до закону у кримінальних справах, що перебувають у їх провадженні.

Поряд з цим запроваджено планування документальних перевірок на основі ризикоорієнтованої системи. Так, до плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків і зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи державної податкової служби [27].

Зокрема, в таблиці 2.11 наведено основні проблемні питання, які є в сучасній контрольно-перевірочній роботі органів державної податкової служби та принципові напрями щодо їх вирішення.

Таблиця 2.11

### **Наявні проблеми в контрольно-перевірочній роботі податкових органів України та напрями їх вирішення**

Основні недоліки	Напрямки вирішення
1	2
<p>1. Багато уваги з боку податкових органів припиняється контрольно-перевірочній роботі діяльності суб'єкта господарювання.</p> <p>2. Проблематичним є проведення перевірок господарської діяльності великих платників податків, позапланові перевірки не можуть проводитися за зверненням СБУ, МВС чи інших правоохоронних</p>	<p>1. Розширення діяльності податкових органів у сфері масово-роз'яснювальної роботи.</p> <p>2. збільшення кількості днів для проведення перевірок господарської діяльності великих платників податків, щоквартальне внесення змін до планів-графіків проведення перевірок, що дає змогу оперативно проводити перевірки.</p> <p>3. Одночасна перевірка діяльності платника податків, який має філії та підприємства, зареєстровані на одного і того ж платника податків.</p>

Продовж. табл. 2.11

1	2
<p>органів якщо не порушено кримінальної справи, проти платника податку.</p> <p>3. Не врегульовані питання продовження перевірок у випадках тривалого захворювання ревізора.</p> <p>4. Неузгодження у податковому законодавстві термінів подання проектів актів перевірок.</p> <p>5. Складність умов щодо проведення перевірок суб'єктів господарювання органами податкової служби.</p>	<p>4. Створення відповідної бази даних із філіями підприємств та підприємствами одного власника з постійним їх оновленням та можливістю доступу усіх заінтересованих контролюючих органів.</p> <p>5. Запровадження відбору платників податків із точки зору ризик-менеджменту.</p> <p>6. Прийняття законодавчих документів, які б регламентували організацію спільних перевірок органів державної податкової служби з органами контролю у сфері цільових державних фондів – Пенсійного фонду і Фонду соціального страхування.</p>

[27]

Розробка та впровадження ризик-орієнтованої системи відбору платників податків для перевірок не значно вплинула на покращення ситуації в системі податкового контролю. Головною причиною такої незмінності є те, що на практиці планові податкові перевірки становлять лише невелику частину усіх перевірок податкових органів, а решта потрапляють до різних категорій позапланового контролю. Зазначимо, при належному впровадженні ризик-орієнтованої системи відбору платників податків для контролю перевірки податкових органів зазвичай охоплюють не більше 5-10% підприємств у країнах Європейського Союзу. Отже, ситуація, що склалась у вітчизняній податковій системі (охоплення підприємств податковим контролем у 2014 р. становило 45%), свідчить про проблеми у плануванні податкового контролю та практичній реалізації ризик-орієнтованого підходу до складання планів-графіків проведення перевірок, недосконалу систему звітування та інформування.

Актуальною проблемою сьогодні є підвищення ефективності проведення податкових перевірок, зниження кількості помилок при їх проведенні та прийняття вмотивованих рішень за їх результатами. Функціонування податкової служби неможливе без ефективної системи податкового контролю, який є одним з

основних чинників у діяльності податкових органів.

Крім того, податкові перевірки є найбільш витратними серед усіх перевірок, проведених вітчизняними контролюючими органами. Зокрема, у 2014 р. кожне перевірене підприємство в Україні витратило в середньому 7195 грн на сплату штрафів і неофіційних платежів під час податкових перевірок.

Варто наголосити, що значна частина перевірених суб'єктів господарювання під час здійснення податкових перевірок зазнала додаткових витрат, як офіційно передбачених – штрафи, пеня, нараховані за результатами перевірок, так і неофіційних – витрати на безоплатне надання товарів і послуг контролюючому органу, передплата друкованих видань, сплата авансових внесків [28].

Реформування фіскальної системи України не достатньо сприяло зниженню податкового тиску і на великий бізнес, усуненню складнощів з подачею ними податкової звітності, сплатою податкових зобов'язань до бюджету та проходженням контрольних-перевірочних процедур. За даними, у 2016 р. до Реєстру великих платників податків було внесено 4131 підприємство, що більше, ніж у 2014 р. на 82%.

Зростання кількості великих платників податків свідчить про те, що вітчизняний бізнес розширюється, нарощує обсяги виробництва, забезпечуючи тим самим зростання надходжень податкових платежів до бюджету. Зокрема, вітчизняні великі платники податків 2016 р. сплатили до Державного бюджету 97 млрд грн податкових платежів, що становить 60% від загальної суми податкових надходжень, та 24 млрд грн митних платежів – 43% від загальної суми митних надходжень до бюджету.

На сьогодні, якісного сервісу, що відповідав би європейським стандартам обслуговування вітчизняні великі підприємства досі не отримують. Зокрема, не достатньо вивчені та розроблені непрямі методи податкового контролю великих платників податків. Насамперед це стосується методу «горизонтального моніторингу», застосування якого мало успіх у Нідерландах, Німеччині, Австрії, Великобританії, Ірландії, Словенії, Південній Кореї, і допомогло б мінімізувати

втручання у поточну діяльність суб'єктів великого бізнесу, забезпечивши тим самим повноцінне наповнення бюджетів усіх рівнів з одночасним дотриманням балансу прав податкових органів і платників податків.

Горизонтальний моніторинг – це здійснення процедури відстеження та аналізу контролюючим органом податкових ризиків, проведених і запланованих великим платником податків фінансово-господарських операцій. Цей метод базується на співпраці між податковими органами та великими платниками податків шляхом збільшення взаємної відповідальності, створення культури консультивання, підвищення рівня співробітництва та довіри задля:

- Створення партнерських взаємовідносин між податковими органами та великими платниками податків шляхом своєчасного реагування та попередження здійснення ними ризикових операцій, що можуть призвести до порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за яким здійснюється податковими органами.

- Попередження здійснення платником податків ризикових операцій і визначення факторів, причин, що їх зумовлюють. Інакше кажучи, відповідна Спеціалізована державна податкова інспекція з обслуговування великих платників, за згоди платника податків, безкоштовно опрацьовує інформацію про його фінансові операції та наперед вказує на можливі ризикові розрахунки й операції, а також на сумнівних контрагентів, що їх здійснюють.

При впровадженні горизонтального моніторингу як елемента нового сервісу вводиться електронний аудит. Він передбачає комплекс контрольних заходів податкового органу, який базується на обробці даних спеціалізованим програмним забезпеченням, з поглибленими основами статистики та статистичного аналізу, бухгалтерського обліку платника податку. Крім того, вводиться податкове посередництво – можливість визнання податковими органами висновків аудиторських компаній, які відповідають певним критеріям і стандартам, а також надання відповіді на запитання платника податку у максимально стислі терміни.

Впровадження горизонтального моніторингу надасть змогу розпочати формування ефективної для бюджету та необтяжливої для сумлінних платників



податків системи адміністрування податків у рамках проведення податкової реформи та досягти мінімізації втручання у поточну діяльність платників податків, оперативного реагування податкового органу на проблеми суб'єктів оподаткування, заміни наявного постаудиту платника податків поточним моніторингом діяльності, удосконалення ризикоорієнтованої системи адміністрування податків, запровадження принципу довіри між податковими органами та великим бізнесом.

Однак з огляду на відсутність відповідного законодавства та високий рівень корупції в Україні оцінки щодо успішного впровадження цього проекту у вітчизняну практику здійснення податкового контролю наразі залишаються доволі скептичними. Основні переваги та недоліки застосування горизонтального моніторингу у процесі здійснення податкового контролю в Україні наведені у табл. 2.12.

Таблиця 2.12

**Основні переваги та недоліки застосування горизонтального моніторингу у процесі здійснення податкового контролю в Україні**

Переваги застосування горизонтального моніторингу	Недоліки застосування горизонтального моніторингу
1	2
1. Мінімізація втручання податкових органів у поточну діяльність платника податків та оперативне реагування на його проблеми, зокрема шляхом надання ефективних консультацій у разі його звернення.	1. Відсутність в Україні відповідного законодавства. Зокрема, не передбачено: - права податкових органів на укладення з платниками податків меморандумів щодо здійснення горизонтального моніторингу; - обов'язку податкового органу дотримуватися зобов'язань, встановлених названим меморандумом, зокрема зобов'язань щодо звуження обсягу перевірок і надання податкових консультацій у прискореному режимі.
2. Запровадження принципу взаємодовіри у відносинах між податковими органами та платниками податків і, як наслідок, суттєве зменшення кількості, а надалі, можливо, і повна відсутність	2. Відсутність формальних умов (вимог) для застосування горизонтального моніторингу. Єдина вимога полягає у тому, що підприємство має контролювати власне адміністрування податків. Усунути цю невизначеність можна шляхом запровадження так званих заяв про контроль за

Продовж. табл. 2.12

1	2
планових і позапланових перевірок.	податками (як, наприклад, у Великобританії)
3. Заміна наявного постаудиту платника поточним моніторингом діяльності, тобто можливість проведення незалежного аудиту.	3. Компанії, що порушують угоду про дотримання вимог здійснення горизонтального моніторингу, не можуть бути оштрафовані. Єдине покарання – це скасування угоди і повернення компанії у систему вертикального контролю.
4. Вдосконалення ризикоорієнтованої системи адміністрування податків.	4. Можливість упередженого ставлення податкових органів до рівних за статусом підприємств.

[29]

Недоліки здійснення горизонтального моніторингу можуть бути ліквідовані шляхом впровадження контролю за податками як законодавчої вимоги при одночасному скасуванні угод про дотримання вимог і забезпечення рівного ставлення до різних за статусом компаній. За таких умов, на наш погляд, стає можливим застосування нової, європейської податкової практики в українських ринкових умовах. Потрібно також зауважити, що при впровадженні горизонтального моніторингу як елемента нового сервісу вводиться електронний аудит. Він передбачає комплекс контрольних заходів фіскального органу, який базується на обробці даних спеціалізованим програмним забезпеченням, з поглибленими основами статистики та статистичного аналізу, бухгалтерського обліку платника податків. Крім того, вводиться податкове посередництво – можливість визнання фіскальними органами висновків аудиторських компаній, які відповідають певним критеріям і стандартам, а також надання відповіді на запитання платника податків у максимально стислі терміни.

Отже, горизонтальний моніторинг дозволить привести процедуру аудиту у відповідність з загальноприйнятими світовими стандартами, за яких відмова від політики ревізії спонукає платника податків добровільно виконувати свої обов'язки. Це ще один крок на шляху до найменшого втручання фіскальної служби у діяльність суб'єктів господарювання.

## 2.4. Аналіз ефективності податкового контролю в Україні

Вирішення проблем підвищення ефективності здійснення податкових перевірок залишається одним з пріоритетних завдань вітчизняної податкової служби. У рейтингу сприятливості середовища для ведення бізнесу в 2015 р. Україна посіла 112 місце серед 189 країн світу, покращивши свої позиції на 25 пунктів, порівняно з аналогічним показником 2014 р. За субіндексом «сплата податків» у 2016 р. наша держава зайняла 165 місце, у минулому – 166 (див. табл. 2.13).

Не зважаючи на певне поступове покращення умов ведення бізнесу, у тому числі і сплати податків, однак, порівнюючи наведені показники з відповідними даними країн близького зарубіжжя (Додаток Б), спостерігаємо значне відставання у розвитку податкової системи України, що вказує на розбалансованість її функціонування. Дані табл. 2.13 показують, що чим вищий рівень податкової свідомості, культури та дисципліни в країні, тим вищий показник ВВП на душу населення. Так, Україна, при одній з найнижчих позицій за субіндексом «Сплата податків» (165 місце), характеризується також одним з найнижчих після Молдови та Грузії рівнем валового внутрішнього продукту на душу населення (3862 дол. США) [7].

Таблиця 2.13

### Рейтинг субіндексу податкової системи в Україні та інших країнах світу у 2016 р.

	Платежі (кількість)	Час (кількість годин на рік)	Середньозважена ставка оподаткування, %)	Місце у рейтингу
1	2	3	4	5
Україна	28	491	55,4	165
Росія	7	177	54,1	64
Польща	18	286	43,8	114
Грузія	5	280	16,5	33
Латвія	7	264	36,6	52

Продовж. табл 2.13

1	2	3	4	5
Німеччина	9	207	46,8	72
Білорусь	10	338	60,7	129
США	11	175	46,7	69

[7]

Таким чином, розуміння необхідності формування в Україні сприятливого податкового середовища вимагає дослідження проблем і перешкод планування, організації і здійснення податкового контролю, а також оцінювання його ефективності, яку буде здійснено в межах запропонованих критеріїв ефективності податкового контролю – навантаження, результативності, дієвості та економічності.

В Україні протягом тривалого часу спостерігається інша тенденція. Значна частина бізнесу не дотримується нормативних документів у веденні бізнесу, ухиляється від сплати податків, що приводить до штрафних санкцій, які виставляють органи державного контролю в процесі перевірок діяльності бізнесу. Дуже часто ці непорозуміння виникають по причинах подвійного трактування значної кількості нормативних документів щодо здійснення підприємницької діяльності, включаючи і податкове законодавство. Бізнес в своє виправдання цих порушень часто стверджує про великий тиск з боку держави. І це в значній мірі дійсно так.

Нині в переліку органів державного нагляду (контролю) налічується 59 міністерств, служб, інспекцій, комітетів і т.д. Федерація роботодавців України створила Національний реєстр контролюючих органів, які здійснюють публічний контроль, у їх переліку 70 таких органів. У більшості випадків кожен з цих органів може зупинити бізнес чи накласти на нього штраф. Виходячи з цього, протягом всього часу існування українського бізнесу проводиться постійна робота щодо зменшення кількості органів, що контролюють бізнес та ведеться пошук ефективних форм контролю. Не є виключенням в цьому переліку і податкові органи.

Найбільш ефективною формою податкового контролю є податкові перевірки. Основними видами податкових перевірок є: камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки. В таблиці 2.14 наведено дані про проведення податкових (планових і позапланових) перевірок департаментом аудиту Державної фіскальної служби України за три останні роки. Дані таблиці показують, що продовжується тенденція на зменшення кількості проведення податкових перевірок департаментом аудиту Державної фіскальної служби України та її територіальними органами. Так, у 2016 р. було проведено на 45% менше податкових перевірок в порівнянні з 2014 роком. Кількість проведених планових і позапланових податкових перевірок за цей же період зменшилась також, відповідно на 29,1% і 47,2 %. Аналогічна тенденція спостерігається і у всіх областях України [31].

Таблиця 2. 14

**Кількість проведених податкових перевірок органами Державної  
фіскальної служби України, 2014-2016 рр.**

Область	Всього			У тому числі					
				Планових			Позапланових		
	2014р.	2015р.	2016р.	2014р	2015р.	2016р.	2014 р.	2015 р.	2016р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Вінницька	849	706	620	166	115	143	683	591	477
Волинська	747	556	495	70	56	76	677	500	419
Дніпропетровська	2934	2153	1644	539	585	327	2395	1568	1317
Донецька	743	242	198	285	85	103	458	157	95
Житомирська	595	355	329	117	53	62	4877	302	267
Закарпатська	506	366	307	82	72	63	424	294	244
Запорізька	912	609	430	201	148	127	711	461	303
Івано-Франківська	795	604	437	93	58	70	702	546	367
Київська	1166	823	830	167	185	194	999	638	636
Кіровоградська	572	444	447	88	80	122	484	364	325
Луганська	589	145	130	36	0	5	553	145	125
Львівська	2295	1382	1189	323	157	167	1972	1225	1022
Миколаївська	822	450	360	88	68	69	734	382	292
Одеська	2155	1446	1427	222	159	207	1933	1287	1220
Полтавська	1522	900	710	185	122	125	1337	778	585
Рівненська	739	521	474	113	60	72	626	461	402

Продовж. табл. 2.14

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Сумська	700	570	468	146	100	107	554	470	361
Тернопільська	675	546	574	84	124	127	591	422	447
Харківська	2687	1934	1420	464	319	292	2223	1615	1128
Херсонська	855	486	363	142	53	49	713	433	314
Хмельницька	944	642	560	160	82	87	784	560	473
Черкаська	909	661	505	99	91	103	810	570	402
Чернівецька	515	377	310	72	62	56	443	315	254
Чернігівська	1011	690	594	117	70	82	894	620	512
м. Київ	6192	3494	2927	758	631	708	5434	2863	2219
Всього	33613	21663	18485	5104	3609	3620	28509	18054	14865

[31]

Зменшення кількості проведених податкових перевірок є результатом запровадження мораторію на проведення планових перевірок органами державного контролю, включаючи органи Державної фіскальної служби, а також зменшенням (скороченням) штатних працівників цієї служби. Слід також відмітити, що Державна фіскальна служба проводить не лише податкові перевірки. Значна робота проводиться в процесі перевірки адміністрування податків та податкових платежів шляхом проведення зустрічних звірок. В 2015 році було проведено 50,4 тис. зустрічних звірок, що є майже в 2,6 разів менше в порівнянні з 2012 роком. Також в 2015 році було проведено 9,5 тис. фактичних перевірок, за результатами яких до суб'єктів господарювання застосовано штрафних (фінансових) санкцій на загальну суму 377,7 млн грн, з яких узгоджено 233,7 млн грн.

У процесі перевірки працівники контролюючих органів перевіряють правильність визначення бази та об'єкта оподаткування, законності використання пільг, достовірність встановлених ставок податків, достовірності визначення розміру податків, своєчасність та повноту сплати податків та податкових платежів до відповідних бюджетів та інші. В таблиці 2.15 наведено дані щодо донарахування суми грошових зобов'язань за результатами податкових перевірок, проведених департаментом аудиту Державної фіскальної служби України та її територіальними органами.

Таблиця 2.15

**Сума донарахованих грошових зобов'язань за результатами податкових перевірок Державної фіскальної служби України, яка підлягає погашенню,  
тис. грн**

Область	Всього			У тому числі					
				Планових			Позапланових		
	2014р.	2015р.	2016р.	2014р.	2015р.	2016р.	2014 р.	2015 р.	2016р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Вінницька	66730	61896	73390	22635	19755	43681	44095	42141	29709
Волинська	308617	93510	88644	93452	26763	63157	21516	66747	25487
Дніпропетровська	328542	265456	200857	163307	135812	78453	16523	129643	122404
Донецька	204232	75674	57695	107781	29207	36985	96451	46467	20710
Житомирська	54612	40075	44507	27085	21983	26098	27527	18092	18409
Закарпатська	30235	31879	22297	18054	18994	11078	12181	12886	11219
Запорізька	80477	81052	73991	49020	42507	37118	31457	38545	36873
Івано-Франківська	68373	52513	51451	35630	33707	21165	32743	18806	30286
Київська	328348	152605	308810	145383	76498	94859	18297	76107	213951
Кіровоградська	94813	67839	38012	22106	29411	21476	72707	38427	16536
Луганська	41983	2430	8142	7994	0	872	33989	2430	7270
Львівська	150562	250103	123646	78574	79193	49533	71988	170910	74113
Миколаївська	76230	43739	43584	26414	21743	11859	49816	21996	31725
Одеська	253637	270231	5646	104468	88340	124853	14916	181891	21079
Полтавська	3885173	174057	255639	231797	38648	40362	15337	135409	215277
Рівненська	62138	58788	26237	15020	17669	14430	47118	4119	11807
Сумська	61111	43488	136721	36002	19353	16963	25109	24135	119758
Тернопільська	62282	40051	42526	2075	21683	28051	41307	18368	14475
Харківська	1467254	51538	174982	38003	33281	8429	10357	18257	166554
Херсонська	141582	51538	400541	838301	92061	85563	62895	130646	314978
Хмельницька	104154	105690	76230	57630	76092	6013	46524	29598	13217
Черкаська	143146	60699	34310	22426	31654	10297	12072	29045	24013
Чернівецька	106071	80008	25089	25803	22052	15497	80268	57956	9682
Чернігівська	56079	43872	63480	21986	18088	27771	34093	25784	35709
м. Київ	2631981	161741	22164	112377	590667	82882	15081	102674	138776
Всього	7963812	4611007	610343	352197	177899	230090	44418	283320	354397

[31]

Дані таблиці 2.15 показують, що в 2016 році за результатами проведених податкових перевірок було донараховано грошових зобов'язань суб'єктам підприємництва на суму 6,1 млрд грн, що на 1,86 млрд грн менше в порівнянні з 2014 роком. Слід відмітити, що за результатами проведених планових податкових

перевірок у 2016 році було донараховано 37,7% грошових зобов'язань, а позапланових – 62,3%, у порівнянні з 2014 роком, відповідно, 44,2 і 55,8%.

Зменшення суми донарахованих грошових зобов'язань платників податків може обумовлюватися двома причинами: зменшенням кількості суб'єктів підприємництва, що перевірялися та можливо покращенням з ними роботи контролюючих органів щодо адміністрування податків, а також покращенням податкової дисципліни самими платниками податків. Важливим показником контрольної-перевірочної роботи податкових органів можна вважати розмір донарахованих грошових зобов'язань у розрахунку на одну податкову перевірку.

Характеризуючи дані окремих областей, слід відмітити, що територіальні органи Державної фіскальної служби промислово розвинутих областей за результатами податкових перевірок визначили набагато більші розміри донарахованих сум грошових зобов'язань. Особливо слід відмітити роботу офісу великих платників податків, яким в 2016 р. в розрахунку на податкову перевірку було донараховано 1,6 млн грн, проти 0,7 млн грн в 2014 р.

Виходячи з цього, можна стверджувати, що суб'єктами податкових перевірок повинні бути підприємства середнього та великого бізнесу. Податкові перевірки малого бізнесу слід здійснювати шляхом проведення камеральних перевірок, посиливши при цьому застосування адміністративних штрафних (фінансових) санкцій для власників цих підприємств. Наприклад, в десятикратному розмірі ставки єдиного податку за несвоєчасну подачу податкової звітності.

Для підвищення ефективності та результативності податкових перевірок слід відмітити норму щодо обов'язковості попередження за 10 днів суб'єкта перевірки про дату початку проведення перевірки. Запровадження цієї норми в контрольній-перевірочній роботі органів державного контролю, включаючи органи Державної фіскальної служби України було і є помилковим, або вірніше корупційним. Оскільки елемент раптовості чи не попередження про початок перевірки в контрольній-перевірочній роботі має велике значення як для контролюючих органів так і суб'єктів перевірки. Залишається дискусійним питання щодо планових і позапланових перевірок. Звичайно планування в



контрольно-перевірочній роботі має важливе значення. Разом з тим, проведений аналіз роботи органів аудиту Державної фіскальної служби України та її територіальних органів показав, що співвідношення між плановими і позаплановими податковими перевітками за останні три роки складає 5:1. Виходячи з цього, основним видом податкових перевіток в даний час повинні залишатися позапланові перевітки, а вимоги для їх проведення передбачені ст. 78 Податкового кодексу України.

Про обтяжливість перевіток для бізнесу свідчать і його грошові витрати. За повідомленнями підприємців, у 2016 році кожна третя перевітка закінчувалася сплатою штрафів. Також були випадки неофіційних платежів (хабарів) і конфіскації продукції — відповідно 6% і 1% малих та середніх підприємств.

У 2016 році середній розмір штрафів становив 21 550 грн, а загальні річні витрати в ході перевіток — 33 140 грн. Враховуючи ціну робочого часу, яку автори дослідження розраховали на основі усереднених показників зарплати у регіонах, сумарна вартість проходження підприємством перевіток становила 40 940 грн.

Відповідно до дослідження, кожне мале та середнє підприємство податківці перевіряли у 2015 році в середньому два рази і витрачали на це щоразу близько восьми днів. При цьому майже половина (43%) малих та середніх підприємств після перевітки ДФС була вимушена сплатити штраф.

Для порівняння: під час перевіток Міністерством екології та природних ресурсів штрафні санкції застосовувалися до 32% фірм, Державною архітектурно-будівельною інспекцією — до 27%, іншими установами — до 20%. Ці органи провели значно менше перевіток, ніж ДФС, відповідно, меншими були і витрати.

Проблема часто полягає не у частоті податкових перевіток, а у розмірах штрафів за помилки, що накладаються на підприємців. Суми, які бізнес змушений платити за формальні помилки, котрі не впливають на виконання податкових зобов'язань, становлять серйозну перешкоду для малих та середніх підприємств.

Підприємці, які взяли участь у фокус-групових обговореннях в рамках цього дослідження, пояснюють, що навіть незначні погрішності у звітності зумовлюють величезні штрафи: "Коли здаєш звіт, тобі не кажуть про помилки. Це з'ясовується

вже під час перевірки, коли всі терміни минули, і вам нарахували штраф".

Це підтверджують цифри. Лише 8% опитаних підприємців кажуть про труднощі внаслідок частих податкових перевірок, тоді як розмір штрафів за помилки є проблемою для 45% бізнесменів. Штрафи за помилки є однією з основних перешкод, з якими стикаються підприємці в ході податкового адміністрування [33].

Оцінювання здійснення вітчизняного податкового контролю дозволяє зробити висновок про те, що за кількісними ознаками він характеризується тенденцією до покращення та наближення до європейського рівня. Якщо у 2015 р. податковими органами України було проведено 8,1 тис. планових перевірок суб'єктів господарювання, то у 2016 р. – 5,1 тис. (-3 тис. перевірок). Крім того, у 2016 р. було проведено 33 тис. позапланових перевірок, що на 3,3 тис. менше, ніж за відповідний період минулого року, а також 71,4 тис. зустрічних звірок, що на 58,7 тис. менше, ніж за відповідний період 2015 р. Однак за якісними показниками вітчизняний податковий контроль значно відстає від європейських норм. Основними дивергентними факторами тут є відсутність партнерства між контролюючими органами і суб'єктами бізнесу, недостатня податкова культура та свідомість платників податків, недооцінка превентивних методів контролю, високе податкове навантаження, що зумовлює інституційні деформації і перекоси щодо податкової культури, дисципліни і свідомості платників податків. Усунення чи хоча б мінімізація цих факторів є гострою необхідністю для підвищення ефективності податкового контролю в Україні та забезпечення належних умов для розвитку вітчизняного бізнесу

### РОЗДІЛ 3

## ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ІНОЗЕМНОГО ДОСВІДУ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ У ВІТЧИЗНЯНУ ПРАКТИКУ

### 3.1. Досвід зарубіжних країн щодо організації контролю у сфері оподаткування

Прагнення до побудови в нашій країні ефективної податкової системи спонукає до вивчення іноземного досвіду організації податкового контролю для пошуку найраціональніших ідей, підходів, методів його здійснення та виявлення перспектив їх застосування у вітчизняній податковій практиці. Це дає можливість не тільки прийняти до використання вже перевірений часом цінний досвід побудови механізму податкового контролю, але й дозволить уникнути помилок у цій сфері та запобігти таким негативним наслідкам, як порушення прав і свобод платників податків, недоїмки до бюджету, корупція тощо.

Необхідними ознаками будь-якої високорозвиненої системи контролю за дотриманням податкового законодавства є:

- створення структури податкового відомства з орієнтацією на визначення категорій платників податків, а також чітка і прозора відповідальність по вертикалі усередині відомства;

- ефективна робота з населенням, пов'язана з ознайомленням з податковим законодавством, допомога із заповнення декларацій тощо;

- наявність ефективної системи відбору платників податків для проведення контрольних перевірок, що дає можливість вибрати найоптимальніший напрям використання обмежених кадрових і матеріальних ресурсів податкових органів;

- ефективність податкових перевірок при мінімальних витратах зусиль і коштів на їхнє проведення;

- застосування ефективних форм, прийомів і методів податкових перевірок, що ґрунтуються на розробленій податковим відомством єдиній комплексній

стандартній процедурі організації контрольних перевірок та міцній законодавчій базі, що надає податковим органам широкі повноваження у сфері податкового контролю для впливу на недобросовісних платників податків;

– використання системи оцінювання роботи податкових інспекторів, що дозволяє об'єктивно врахувати результати діяльності кожного з них, ефективно розподіляти навантаження при плануванні їхньої роботи [34].

Податкові системи різних країн світу формувалися під впливом різних економічних, політичних і соціальних умов. Однією з найдавніших є податкова система Франції, Податковий кодекс якої регламентує організацію податкового контролю, передбачає необхідні методи та механізми для боротьби з ухиленням від оподаткування.

Процедури податкового контролю щодо фізичних і юридичних осіб чітко розділені та регламентовані в «Книзі податкових процедур», що становить собою процесуальний Податковий кодекс Франції. Контроль оподаткування фізичних осіб, які отримують високі доходи, зокрема журналістів, артистів, спортсменів, керівників великих підприємств тощо здійснює Управління перевірок податкового стану.

Згідно з французьким законодавством, для великих підприємств застосовуються загальна перевірка та перевірка правильності систем обліку, а малим підприємствам надається допомога при складанні балансу [35].

Податковим законодавством Франції передбачається стягування податку на прибуток за територіальним принципом, який припускає оподаткування прибутку, одержаного виключно від діяльності у відповідній країні. Інакше кажучи, у Франції компанія – податковий резидент – сплачує податок на прибуток з суми доходів, одержаних виключно від діяльності даної компанії у Франції.

Відбір матеріалів для проведення податкових перевірок у Франції здійснюється на основі вивчення податкових декларацій платників податків чи отриманої зовнішньої інформації. Показником ефективності податкового контролю у Франції є кількість перевірок, здійснених одним податковим інспектором в рік.

До якісних показників податкових перевірок належать:

- сума донарахованих податків з обов'язковим зазначенням причини донарахувань (наприклад умисне/неумисне ухилення від сплати податків тощо) та заходів, вжитих для того, аби податки були сплачені в повному обсязі;
- співвідношення між затраченими ресурсами і загальним обсягом донарахованих податкових зобов'язань. Це насамперед дозволяє порівняти діяльність різних податкових управлінь.

Загалом охоплення підприємств перевірками Головною податковою дирекцією у Франції в середньому становило у 2015 р. близько 1,8%. Для порівняння, в Україні аналогічний показник у 2015 р. становив близько 37,5%, що менше, ніж у 2014 р., приблизно на 16,0% [36].

За несвоєчасне подання декларації з платника стягується податок у повній сумі з одночасним накладанням штрафу. Якщо дохід прихований навмисне з метою ухилення, то штраф складає від 40 до 80% від суми нарахованого податку. У разі регулярного зменшення доходів податки стягують у безспірному порядку з рахунків платника. При серйозних порушеннях податкового законодавства (фальсифікація документів тощо) передбачається кримінальна відповідальність, аж до тюремного ув'язнення.

Система органів податкового контролю Японії сформувалась у середині ХХ ст., зазнавши на сьогодні лише незначних організаційних і законодавчих змін. Зокрема, всі контрольні функції покладені на Національне податкове управління, що структурно входить до Міністерства фінансів Японії.

У складі Управління діють районні податкові управління, окружні податкові служби і податкова служба острова Окінава. Одним із головних принципів діяльності зазначених органів є довіра до платника податків, що має переважати над прагненням до застосування покарання за податкові правопорушення. Таким чином, домінантами японської системи податкового контролю є простота, демократичність і досконалість.

Відповідальність за податкові злочини в Японії регламентується численними актами кримінально-адміністративного законодавства, зокрема

Законом «Про стягування державних податків» 1959 р., Законом «Про прибутковий податок» 1947 р., Законом «Про податок з юридичних осіб» 1947 р. Однак завдяки створенню досконалої та «м'якої» податкової системи ухилення від сплати податків практично неможливе.

Податкове і митне управління Великобританії в межах своєї компетенції здійснює контроль за правильністю сплати податків до бюджету, облік податкових донарахувань, розслідування податкових злочинів і правопорушень, а також контроль взаємовідносин між податківцями та платниками податків.

Контроль за правильністю адміністрування податків і зборів здійснюють податкові інспектори, посадові обов'язки яких полягають у розсиланні платникам нагадувань і бланків податкових декларацій, перевірці декларацій та іншої податкової звітності, нарахуванні податкових зобов'язань у випадках неподання належної декларації або неточності даних. У підпорядкуванні податкового інспектора перебувають помічники і клерки [37].

У Великій Британії для поліпшення відносин між великими платниками податків і податковими органами створено Центр з обслуговування великого бізнесу. У країні широко використовується метод горизонтального моніторингу, умовою для впровадження якого на підприємстві є підписання заяви про контроль за податками. Варто зазначити, що завдяки підписанню цієї заяви керівники компаній мають можливість контролювати власні податкові ризики.

Що стосується ФРН, то спеціального податкового відомства тут не існує. Податкові інспекції входять до фінансової системи, структура побудови якої досить своєрідна. Вона відображає федеративну побудову держави, відносну самостійність земель: існує Федеральне міністерство фінансів і земельні міністерства фінансів. У федеральному Міністерстві фінансів поряд з іншими існують управління: мита і акцизів; майна і податків з угод; фінансових відносин між Федерацією і землями. Вони займаються і земельними податками, але вказівок землям надавати не можуть. У земельному Міністерстві фінансів існує податковий відділ із підрозділами по окремим податках. У Верховній фінансовій дирекції, що є власне кажучи, посередницьким органом, також є відділ мита і податків на

предмети споживання, що входить до федеральної частини дирекції, і відділ податків на майно, що входить до земельної частини. Поряд із федеральними і земельними державними чиновниками у ФРН є консультанти з податків. У податкових інспекціях працюють від 100 до 300 осіб, а всього в 20 податкових інспекціях землі Шлезвіг-Гольштейн нараховується 3455 співробітників (приблизна чисельність визначається з розрахунку один співробітник на 600 жителів району). Інспекцію очолює начальник, як правило, юрист. Юристи очолюють відділи, що у свою чергу, розділені на підвідділи: правовий; з податку із зарплати; з автотранспорту; з податку із обороту підприємств; із податку із придбання земельних ділянок. Існує оцінювальний відділ із оцінки майна, земельних ділянок, сільськогосподарських підприємств і угідь, що необхідно при розрахунку податку із спадщини. У податковій інспекції створено фінансову касу зі штатом конфіскаторів. У великих інспекціях існують відділи податку з юридичних осіб, слідчі і пошукові відділи.

Основною формою контрольної діяльності податкових інспекторів Німеччини є податкова перевірка, що здійснюється з метою встановлення та оцінювання якості адміністрування податкових платежів. При цілеспрямованому відборі платників податків для перевірки вибираються такі суб'єкти бізнесу, податкова перевірка яких визначається пріоритетною. Зокрема, це:

- великі підприємства;
- підприємства, що не перевірялись протягом тривалого періоду;
- підприємства з численними змінами у структурі податкового балансу порівняно з балансом на момент останньої перевірки;
- підприємства щодо яких надійшла інформація від інших контролюючих організацій про порушення податкового законодавства;
- суб'єкти бізнесу, які отримують фінансові дотації від держави, що обумовлює необхідність здійснення контролю за дотриманням умов державного субсидування;
- підприємства, що реорганізуються тощо.

У розпорядженні про призначення перевірки вказуються правові основи її проведення, види податків та звітні періоди, що охоплюються перевіркою. До документа про призначення перевірки додаються роз'яснення щодо основних прав і обов'язків платника податків при її проведенні. Якщо в процесі перевірки працівники податкового органу приходять до висновку про необхідність контролю певних додаткових питань, то їм видають відповідний документ про розширення кола питань, що перевіряються, з яким має бути ознайомлений платник податків [35].

Серед інших країн ФРН виділяється особливою суворістю покарань за порушення податкового законодавства: штрафи, повторні штрафи, позбавлення волі на строк до 10 років. Кримінальне переслідування осіб, що скоїли податкові злочини, здійснюють фінансові органи, які мають статус правоохоронних і мають ті ж повноваження, що й прокуратура. У будь-який момент фінансові органи можуть передати кримінальну справу до прокуратури. Існують відомчі розпорядження, згідно з якими справи порушені за фактом заниження податку на певну суму, розслідуються податковим відділом прокуратури відповідної землі. В окремих землях ФРН для кримінального і адміністративного переслідування порушників податкового законодавства у складі фінансових органів створені спеціальні підрозділи – відділи з кримінальних справ ф штрафних санкцій.

Однак провідну роль у боротьбі з податковою злочинністю відіграє спеціалізована правоохоронна структур – податкова поліція або служба податкового розшуку, яка належить до системи міністерства фінансів. Підрозділи податкового розшуку «Штойфа» були утворені в Німеччині ще в 1934 р. Його працівники, перебуваючи на службі у фінансових органах, одночасно є позаштатними співробітниками прокуратури. На підрозділи «Штойфа» покладається виконання трьох основних завдань:

- розслідування податкових злочинів і порушень порядку стягнення податків;
- визначення бази оподаткування і зв'язку з податковими злочинами і порушенням порядку стягнення та сплати податків;



- викриття та розслідування невідомих податкових злочинів. Тобто злочинів, в яких нез'ясованим є винуватець або обставини справи. Органи фінансового розшуку ФРН працюють у взаємодії з кримінальною поліцією і прокуратурою. Вони можуть здійснювати розслідування як за запитами останніх, так і за власною ініціативою. Співробітники фінансового розшуку беруть участь у слідчих заходах щодо кримінальних справ, якщо вони мають, поряд з іншими обставинами, правопорушення у сфері оподаткування [38].

Одним із чинників, що останнім часом визначає напрями реформування податків на доходи в постсоціалістичних країнах є податкова конкуренція, спрямована на створення найсприятливіших умов для залучення прямих іноземних інвестицій. Наслідком цієї конкуренції стало зниження ставок податку на прибуток в Польщі з 34 до 19%, в Чехії з 35 до 26%, в Латвії – з 25 до 15%, в Литві з 29 до 15%, а також запровадження в Литві, Латвії та Естонії пропорційного податку з доходів громадян відповідно за ставками 33,25 і 24% [39].

Згідно з результатами досліджень західних вчених, на економічну динаміку в довгостроковій перспективі впливає не стільки податкова політика скільки такі чинники, як накопичення та розповсюдження знань, нагромадження людського капіталу, рівень розвитку інститутів, якість економічної політики держави і бюрократичного апарату. Практичним підтвердженням зазначених теоретичних висновків є висока конкурентоспроможність таких країн як Фінляндія, Швеція і Данія. Незважаючи на найвищий рівень оподаткування (Фінляндія – 45,9% від ВВП, Швеція – 50,6%, Данія – 48), ці країни завдяки ефективному макроекономічному регулюванню, якості державних інститутів, значним державним інвестиціям у розвиток людського капіталу, впровадженню новітніх технологій посідають за даними Давоського Всесвітнього економічного форуму у міжнародному рейтингу конкурентоспроможності чільні місця [40].

Крім того, в Бельгії, Фінляндії, Німеччині, Греції, Італії, Нідерландах, Іспанії були проведені реформи соціальних податків. Основним елементом даних реформ стало зниження граничних мінімальних і максимальних податкових ставок. Цей напрям реформ, з одного боку, повинен сприяти

створенню сприятливіших умов для використання праці як чинника виробництва. З іншого боку, зниження податкових ставок не повинне перешкоджати належному фінансуванню системи соціального забезпечення – проблеми особливо актуальної у зв'язку з триваючим процесом старіння населення Європи.

Однією з найефективніших систем податкового контролю вважається шведська. Високий рівень податкової свободи тут супроводжується і найвищим у світі рівнем свободи від корупції, що, за даними Міжнародного валютного фонду, у 2015 р. становили 39,6 та 93 бали (зі 100 можливих) відповідно. Питома вага бюджетних витрат на утримання апарату податкової служби Швеції становить близько 0,04% податкових надходжень. Повноваженнями зі збору податків, контролю правильності їх нарахування та стягнення податкових недоїмок в країні покладені на Агентство зі сплати податків.

В країні існує тенденція жорсткої централізації податкового контролю, зокрема, у питаннях збору декларацій і управління засобами платежу, примусового стягнення й контролю великих підприємств. На противагу цьому, планування податкового контролю залишається децентралізованим, адже шведські податкові органи здійснюють контроль за групами платників податків. Поряд з іншим, це дозволило Швеції увійти в п'ятірку лідерів за рівнем свободи від корупції у 2015 р. [41].

Шведське законодавство регламентує застосування камерального та документального податкового контролю. Характерним є те, що обмежень щодо терміну здійснення виїзних податкових перевірок немає. Якщо у процесі контролю виявляються порушення, то податкові органи мають право вимагати у платника податків, який виявився боржником, будь-які необхідні відомості. Податкова служба постійно і на високому рівні проводить широку роз'яснювальну роботу з платниками податків, у тому числі і через комп'ютерну мережу. Зокрема, уповноваженими на це особами надають консультативні послуги з питань: які податки сплачувати, як розрахувати суму податку, коли її сплачувати тощо. Запитання можуть надходити через мережу Інтернет, поштою

або телефоном. Крім того, можна призначити безпосередню зустріч із податковим інспектором.

Загалом шведські податкові органи керуються постулатом, що добровільна сплата податків досягається за рахунок [41] :

- налагодженого апарату контролю, що характеризується точністю та передбачуваністю, а також широким використанням профілактичних (превентивних) заходів;

- довіри платників податків, впевнених у правомірній роботі податкової системи та виконанні податковими органами своїх завдань;

- введення доступних для розуміння правил оподаткування.

Як наслідок, у Швеції до категорії добросовісних платників належать 80% платників податків.

Організація податкового контролю в Сполучених Штатах Америки дуже складна, що зумовлено насамперед федеративним устроєм держави. Контроль за дотриманням податкового законодавства та збором федеральних податків (прибуткового податку, податку на нерухомість, податку на дарування, деяких акцизів) у США здійснює Служба внутрішніх доходів (СВД). На рівні штатів існують податкові служби, що здійснюють контроль за сплатою податків і зборів, які введені в цих штатах, на місцях – місцеві податкові органи, що контролюють сплату податків, які вводяться місцевими органами влади. Працівники цих рівнів тісно контактують між собою.

У структурі СВД створено спеціальний підрозділ, що безпосередньо здійснює податковий контроль великого та середнього бізнесу. Існування такого підрозділу зумовлено особливостями здійснення податкового контролю цієї категорії платників податків, громіздкістю і запутаністю податкового законодавства, фінансово-бухгалтерської звітності у США, а також активною міжнародною діяльністю великих корпорацій. Крім того, у структурі СВД діє спеціалізований підрозділ, головним завдання якого є відбір (здебільшого шляхом використання автоматизованих систем) платників податків для проведення податкового контролю.

Органи податкового контролю США здійснюють такі види перевірок:

– Заочна – здійснюється шляхом направлення документів у Контрольне управління СВД поштою.

– Камеральна – проводиться податковими аудиторами за місцем знаходження СВД. Варто зазначити, що камеральній перевірці підлягають всі податкові декларації.

– Виїзна – здійснюється податковими інспекторами за місцезнаходженням платника податків для оцінки найскладніших податкових декларацій суб'єктів господарювання. Така перевірка передбачає комплексний аналіз повноти і своєчасності сплати податкових зобов'язань.

Підставами для податкових перевірок у США є порушення термінів сплати податків, заниження податкового зобов'язання тощо. Окрім цього, інспектором-контролером може ініціюватися податковий контроль у випадку отримання ним інформації від платного інформатора. У вітчизняному податковому менеджменті такі перевірки реалізуються лише в межах оперативно-розшукової роботи. Інформатору при цьому жодної винагороди не виплачується.

При здійсненні податкових перевірок суб'єкти контролю мають право аналізувати документи бухгалтерського обліку і звітності, а при необхідності викликати для дачі показань будь-кого із працівників об'єкта контролю. Позитивним моментом у роботі інспекторів-контролерів СВД США є те, що для кожного виду перевірки, що проводить податковий інспектор, розроблено спеціальну докладну інструкцію для регламентації перевірок [42].

Такі інструкції розроблені для всіх галузей економіки і практично для кожної професії. В Україні на сьогодні відсутній такий системний підхід до проведення податкових перевірок. Податковою службою США раз у рік організовується податковий практикум, що транслюється по громадських телеканалах і кабельних мережах по всій країні. В Україні такий досвід був би особливо актуальним під час прийняття змін до законодавства, що регламентує здійснення податкового контролю, а також щороку у січні.

Специфіка податкового законодавства і складність судового розгляду справ про податкові правопорушення у США зумовили створення в країні інституту податкових судів, що займаються виключно розглядом позовів з податкових питань. У цих судових органах можуть бути оскаржені рішення податкових інспекторів про застосування фінансових санкцій (про накладення штрафу, арешту на майно тощо).

Система податкового контролю Канади характеризується високою ефективністю, що зумовлено раціональною та гнучкою податковою політикою, яка враховує інтереси держави, територій і платників податків. Відтак, у 2013 р. за Індексом заможності, укладеним аналітичним центром Legatum Institute, Канада посіла 3 місце серед 142 країн світу. У рейтингу сприятливості середовища для ведення бізнесу в 2014 р. країна зайняла 19 місце з-поміж 189 країн світу, за субіндексом «Сплата податків» – 8 місце [43].

Канадське законодавство регламентує здійснення таких видів податкових перевірок, як заочна, камеральна та виїзна. Великі корпорації підписали з податковою службою спеціальні угоди, у яких обумовлені деякі питання проведення планових перевірок. Термін такої перевірки зазвичай становить від 3 до 8 місяців, при цьому предметом контролю може бути діяльність лише за останні 4 роки. Слід наголосити, що податкові перевірки великих компаній і корпорацій, їх філій тощо здійснюються одночасно на всій території Канади і координуються центральним податковим органом.

Канадські платники податків мають право вести весь облік господарських операцій і здійснювати формування податкової звітності в електронній формі. Це дозволяє мінімізувати витрати платника на оформлення документів, а органам податкового контролю – знизити витрати та трудомісткість контрольної роботи, разом з тим підвищити можливості інформаційно-аналітичного забезпечення процесів контролю оподаткування.

Податкові органи Канади щорічно виїзними перевірками охоплюють приблизно 2% платників податків, які за категоріями ризику вчинення правопорушення поділено на чотири групи (ідентифікація платника

здійснюється за 150 показниками для фізичних осіб і 30 – для юридичних). Найчастіше перевіряють діяльність платників із найвищим рівнем ризику.

Покарання за податкові злочини в Канаді характеризуються жорсткістю санкцій. Зокрема, у разі притягнення платника податків до відповідальності, до нього може бути застосоване покарання у вигляді тривалого терміну позбавлення волі чи значної суми штрафу, у тому числі з конфіскацією майна платника. Варто наголосити, що існування Податкового суду відіграє важливе значення для здійснення податкового контролю на належному рівні та значно відрізняє податкову систему Канади від аналогічних світових.

На противагу складній і жорсткій канадській податковій системі, контроль у сфері оподаткування в Іспанії характеризується досить ліберальною політикою в сфері податкових правопорушень, а застосування профілактичних заходів є мінімізованим. Однак, як і у більшості федеративних держав, розміри штрафних санкцій за порушення податкового законодавства в країні є доволі значними. Такий підхід поєднується із високим професіоналізмом працівників податкових органів [42].

Проведений аналіз досвіду здійснення податкового контролю в зарубіжних країнах дозволяє виділити основні повноваження іноземних податкових органів:

- право на отримання інформації. Податкова адміністрація може вимагати від будь-якої особи надання (підготовки) будь-яких довідок (документів), що відносяться до податкового законодавства;

- право перевірки – можливість податкових органів контролювати наявність і достовірність даних бухгалтерського та податкового обліку й звітності та робити на основі їх аналізу відповідні висновки, приймати управлінські рішення;

- право візиту і конфіскації – здійснюється спеціальними агентами та передбачає збір інформації та документів, необхідних для встановлення податкового правопорушення суб'єктом господарювання.

Аналізуючи особливості застосування відповідальності за податкові правопорушення у зарубіжних країнах, можна виділити два основні підходи:

– Західний (американський) – характеризується жорсткістю санкцій за податкові правопорушення, що передбачають кримінальну відповідальність, тюремне ув'язнення, застосування комбінованих штрафних санкцій. Так, наприклад, у Китаї при заниженні податку штраф дорівнює його п'ятикратній сумі. У США порушення термінів сплати податків тягне за собою накладення штрафу у розмірі 5% від несплаченої суми і 50% від суми, яку платник податків отримав би у випадку розміщення цих грошей у банку. Доволі значними порушеннями вважаються і ненадання податкової звітності (штраф може сягнути до 100 тис. дол. США з позбавленням волі до одного року); надання неправильної податкової інформації (штраф для фізичних осіб – до 100 тис. дол. США, для юридичних – 500 тис. дол. США).

– Європейський підхід – більш демократичний, превентивний, спрямований на гармонізацію взаємовідносин між платниками податків і контролюючими податковими органами. За такого підходу кримінальні покарання можуть замінюватись у вигляді різних доплат до податків, розмір яких встановлюється адміністративними органами. При цьому, Швейцарія, Німеччина та Великобританія встановлюють фіксовані суми штрафів залежно від величини порушення і наявності наміру. У Франції та Італії штрафні санкції встановлені у відсотковому співвідношенні від суми заниженого, або такого, який не надійшов, податку. При цьому, розмір санкцій також залежить від наявності наміру при здійсненні податкових правопорушень. Максимальний розмір штрафу у Франції становить 80%, в Італії – 240%. В Італії також діє санкція за ігнорування податкових запитів – 500-600 євро за кожен запит [44].

Проаналізувавши податкові системи зарубіжних країн, можна зробити висновок – процеси інтеграції та глобалізації, синхронні податкові реформи, як вимога часу, роблять їх все більше схожими одна на одну. Аналіз організації податкового контролю дозволяє окреслити основні його напрями та

використати досвід провідних держав світу для вдосконалення контрольно-перевірочної роботи вітчизняних податкових органів. Зокрема, це:

- гармонізація податкового законодавства, скасування підстав для різних тлумачень та інтерпретацій. Важливим кроком України на цьому шляху стало прийняття Податкового кодексу України, однак його норми, зокрема щодо превентивного контролю та застосування його непрямих методів контролю потребують подальшого вдосконалення;

- поступове обмеження податкового тиску шляхом спрощення процедур адміністрування податків і зборів, активізації просвітницької роботи тощо;

- вдосконалення контрольно-перевірочних заходів шляхом приведення вітчизняного податкового законодавства у відповідність з міжнародними стандартами, затвердження інструкцій, що детально регламентують порядок проведення кожного виду податкової перевірки;

- формування електронної бази даних для накопичення, обробки та зберігання інформації щодо обліку кожного платника податків, його податкових зобов'язань (в т.ч. за окремими податками), постійного моніторингу показників діяльності;

- створення постійно діючого інформаційно-довідкового центру для надання платникам податків консультативних послуг і роз'яснень з питань податкового законодавства. На цьому шляху вітчизняним податковим органам доцільно було б, зокрема, розширити функції сервісу «Електронний кабінет платника податків» шляхом включення до них можливості платника податків самостійно за допомогою спеціально створених програм здійснювати доперевірочний аналіз власної господарської діяльності та податкової звітності; користуватися персональним «календарем платника», що нагадає про граничні терміни подання документів та сплати податків;

- використання різного роду непрямих методів у контрольній роботі податкових органів, зокрема: фіскального рескрипту – у США, Франції, Швеції, Великобританії, інституту попередніх податкових рішень – в Ізраїлі, горизонтального моніторингу – у Нідерландах, Німеччині тощо. Стосовно



останнього, то його активне впровадження в Україні є актуальним, особливо для здійснення податкового контролю великих платників податків. Впровадження у вітчизняний контрольно-перевірочний процес популярної у Європі процедури фіскального рескрипту допоможе, зокрема, знизити ймовірність податкових правопорушень, особливо у сфері трансферного ціноутворення, уникнути подвійного оподаткування платників податків, частково мінімізувати перешкоди та ризики для надходження прямих іноземних інвестицій і розвитку зовнішньої торгівлі, що в довгостроковій перспективі допоможе мінімізувати тягар податкового контролю на бізнес;

- налагодження уніфікованої та прозорої системи відшкодування заподіяної державі фінансової шкоди внаслідок ухилення від сплати податків і зборів;

- використання системи бальної оцінки якості виконання службових обов'язків суб'єктами податкового контролю (зокрема, у Німеччині), за результатами якої здійснюється атестація рішень податкових органів;

- впровадження у процесі контрольно-перевірочної роботи програм антикорупційних заходів для усунення можливості проявів корупції та зловживань службовим становищем суб'єктами контролю, особливо під час виїзних перевірок;

- підвищення авторитету податкових органів серед громадян і суб'єктів господарювання, забезпечення ефективної співпраці між ними. В Україні бажаний ефект на цьому шляху можна отримати, активізувавши масово-роз'яснювальну та просвітницьку роботу.

Податкові системи розглянутих нами зарубіжних країн, представляє собою тільки деякі з можливих моделей податкового контролю, відображаючи звісно, характерну саме для кожної країни економічну та соціальну специфіку.

Крім деяких технічних аспектів цих моделей значний інтерес для нас може представляти і сама концепція, на якій вони засновані.

Суть цієї концепції полягає в тому, що платити податки повинно бути вигідно. Платники податків повинні знати, на що витрачаються їхні гроші. Закони та механізми сплати податків повинні бути зрозумілими як для платників податку,

так і для податкових службовців, їх потрібно постійно вдосконалювати для спрощення і здешевлення податкового процесу. При цьому, необхідно зробити досить дієвими: санкції за порушення закону та прострочення сплати податків.

Як було зазначено вище, в багатьох розглянутих нами країнах застосовуються особливі форми покарання до порушників податкового законодавства. І, нарешті, як свідчить розглянутий нами досвід країн з розвиненою економікою «дух співробітництва» повинен визначати роботи податкових органів: платники податків повинні бачити в податкових службовцях не противників, а партнерів в податковому процесі.

Таким чином, як показує проведений нами аналіз, в більшості країн світу поруч з достатньо суворими заходами, прийнятими до юридичних та фізичних осіб, які ухиляються від сплати податків, створено і успішно діє цілий комплекс превентивних контрзаходів для захисту законних інтересів та прав платників податків – як неодмінна умова для забезпечення партнерського співробітництва між ними та податковою адміністрацією, засіб підвищення довіри до неї і до всієї системи податкового адміністрування, а, в кінцевому результаті - і гармонізації податкових відносин взагалі.

### **3.2. Напрямки вдосконалення податкового контролю в Україні**

Програмою діяльності Кабінету Міністрів України, схваленою постановою Верховної Ради України від 11.12.2014 № 26-VIII, визначено основні цілі його діяльності, серед яких і нова економічна політика, що серед іншого передбачає зниження податкового навантаження на малий та середній бізнес, зокрема: двократне зменшення ставки єдиного податку; встановлення заборони на проведення протягом 2015–2016 рр. перевірок суб'єктів господарювання контролюючими органами; запровадження інституту податкового компромісу з метою повного декларування наявних активів та

введення обов'язкового декларування доходів; впровадження нової системи адміністрування податку на додану вартість.

Зрозумілим є те, що виконання визначених пріоритетів і завдань потребує нових підходів до здійснення податкового контролю в умовах реформування, зокрема в контексті європейської інтеграції. Сьогодні з урахуванням євроінтеграційного спрямування розвитку України проводяться дослідження щодо пошуку механізмів управління оподаткуванням, здійснення обґрунтованої податкової політики, формування ефективної податкової системи, яка б відповідала вимогам єдиного європейського ринку.

У 2014 р. Світовий банк визначив зростання України в рейтингу легкості ведення бізнесу на 28 пунктів до 112 позиції, проте частка оподаткування складає лише 4 пункти, а рейтинг за цим критерієм знаходиться на 164 позиції [45].

У сучасній вітчизняній і зарубіжній науці та практиці активно обговорюються проблеми, пов'язані з реформуванням податкової системи. Для України це питання є актуальним, зважаючи принаймні на дві позиції: по-перше, державі потрібна сильна економічна система, яка сприятиме вирішенню низки соціальних проблем; по-друге, прагнення України приєднатися до європейської спільноти потребує виконання не лише низки запланованих заходів, а й пошуку ефективних механізмів реалізації відповідної податкової політики.

З урахуванням зазначеного необхідним є вирішення питань податкового планування відповідно до основних статей податкового законодавства, кодексів; прийняття управлінських рішень, зважаючи на впливи податкових факторів на розвиток соціально-економічного становища держави; формування відповідної податкової системи, а також розроблення низки нормативно-правових актів тощо.

Здійснення податкового контролю – складний, комплексний процес, що визначається нормами не лише Податкового кодексу, а й інших нормативно-правових актів як у сфері регулювання податкових правовідносин, так і в інших сферах. Від ефективності організації контрольної роботи податкових органів залежить стан бюджету, що безпосередньо (через відповідні видатки бюджету)

впливає на добробут громадян. У зв'язку з цим створення ефективної системи контролю за збором податкових надходжень до бюджетної системи має стати одним із ключових завдань загальної соціально-економічної політики держави.

Для досягнення ефективних показників здійснення податкового контролю необхідно так вибудувувати організацію і проведення контрольно-податкових заходів, щоб контроль здійснювався протягом всього процесу оподаткування, а не лише тоді, коли вже здійснено сплати податкових платежів до бюджету.

У зв'язку з тим, що економіка держави постійно перебуває у трансформаційному становищі, виникає потреба у створенні служби фінансових розслідувань з метою інформаційної взаємодії, нівелювання дублювання роботи органів, спрямування зусиль не на контроль фінансової діяльності суб'єктів господарювання, а на підвищення рівня ефективності контрольної роботи і підвищення якості результатів контрольно-перевірочної роботи контролюючих органів у взаємодії з іншими службами, діяльність яких теж пов'язана з контрольними функціями.

Необхідними ознаками будь-якої дієвої системи податкового контролю є:

– наявність ефективної системи відбору платників податків для проведення документальних перевірок, що дає можливість обрати найбільш оптимальний напрям використання обмежених кадрових і матеріальних ресурсів податкової інспекції, досягти максимальної результативності податкових перевірок при мінімальних витратах зусиль і коштів за рахунок відбору для перевірок таких платників податків, ймовірність виявлення податкових порушень у яких представляється найбільшою;

– застосування ефективних форм, прийомів і методів податкових перевірок, заснованих як на розробленій податковим відомством єдиної комплексної стандартної процедури організації контрольних перевірок, так і на міцній законодавчій базі, що надає органам ДФС широких повноважень у сфері податкового контролю для впливу на недобросовісних платників податків;

– використання системи оцінки роботи податкових інспекторів, що дозволяє об’єктивно врахувати результати діяльності кожного з них, ефективно розподілити навантаження при плануванні контрольної роботи [46].

Модернізація залежить від компетенцій податкової адміністрації, які мають бути визначені національним планом щодо інтеграції в Європейський Союз, зокрема проведення податкової реформи і реформи податкового адміністрування; удосконалення ІТ-державного управління із запровадженням сучасних технологій, у тому числі комунікаційних; розвиток професійного рівня кадрів шляхом навчання, формування відповідальності й ефективного управління; удосконалення системи зборів і перевірки державних прибутків з метою зниження рівня ухиляння від сплати податків; забезпечення високого рівня обслуговування для громадян; створення громадських адміністрацій, які можуть зробити суттєвий внесок в економічну стабільність і якість рівня життя; встановлення клієнт-орієнтовного підходу в діяльності податкових адміністрацій з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства.

Сьогодні в Україні проводяться реформи у різних сферах, серед яких і податкова. Основні напрями реформ зафіксовані у Стратегії сталого розвитку “Україна–2020”, Коаліційній угоді, Програмі діяльності Кабінету Міністрів України, Плану заходів з виконання Програми діяльності Кабінету Міністрів України та Стратегії сталого розвитку “Україна–2020” у 2015 р. Податкова реформа передбачає виконання значної кількості завдань, у тому числі щодо здійснення податкового контролю.

Слід зазначити, що систематизація напрямків вдосконалення податкового контролю повинна враховувати основні пріоритети Стратегії «Україна – 2020» та мати комплексний вигляд (рис. 3.1).

Указом Президента України від 12.01.2015 № 5/2015 “Стратегія сталого розвитку “Україна – 2020” встановлено, що метою податкової реформи є побудова податкової системи, яка є простою, економічно справедливою, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків, створює

необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення Державного бюджету України і місцевих бюджетів.

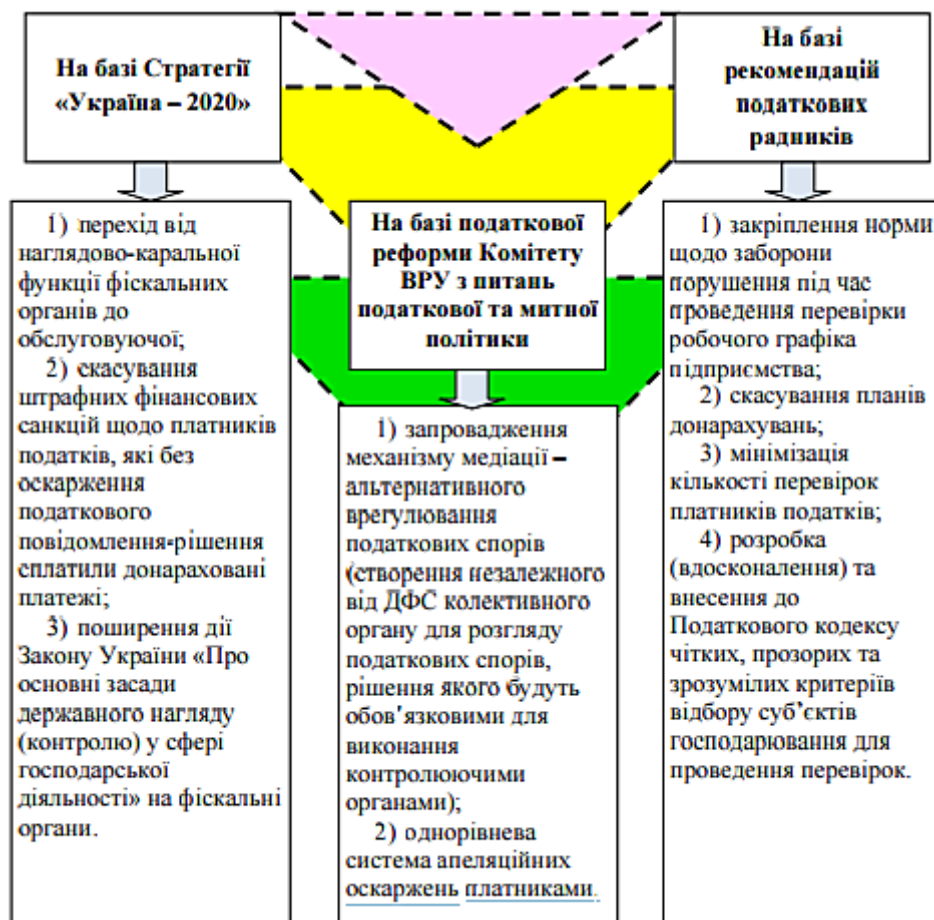


Рис. 3.1. Систематизація напрямків вдосконалення податкового контролю [47].

Указом Президента України від 12.01.2015 № 5/2015 “Стратегія сталого розвитку “Україна – 2020” встановлено, що метою податкової реформи є побудова податкової системи, яка є простою, економічно справедливою, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків, створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення Державного бюджету України і місцевих бюджетів.

Головними напрямами реформи є перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків, а не має на меті наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переплат; зменшення кількості податків, їх розміру та

спрощення порядку розрахунку і сплати; впровадження електронних сервісів для платників податків; зменшення податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації; удосконалення законодавства України, спрямованого на посилення боротьби зі схемами ухиляння від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема удосконалення адміністрування податку на додану вартість, формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків, забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків, удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення, впровадження контролю за видатками фізичних осіб [48].

Тобто податкова реформа в частині податкового контролю передбачає формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків, що потребує розробки ґрунтовних законодавчих та організаційних засад у цьому напрямі діяльності.

Нормативно-правовий зміст реформ у податковій сфері стосується:

- удосконалення законодавства, спрямованого на посилення боротьби із схемами ухилення від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема удосконалення адміністрування податку на додану вартість, формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику діяльності платників податків, забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків;
- закріплення на законодавчому рівні функції надання узагальнюючих податкових консультацій за Міністерством фінансів України;
- поширення дії Закону України “Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності” на податкові органи;
- законодавчого забезпечення збільшення рівня фінансування місцевих бюджетів (зокрема, шляхом сплати податку на доходи фізичних осіб за місцем провадження підприємницької діяльності (розташування земельної ділянки), укладення соціальних угод між суб’єктами господарювання та органами місцевого самоврядування для фінансування розвитку сільської місцевості,

передбачивши відповідні кошти у складі фіксованого сільськогосподарського податку;

- удосконалення законодавства щодо оподаткування доходу від операцій з фінансовими інструментами.

У частині адміністрування у податковій системі важливою є ліквідація корупційної складової в адмініструванні податків, у тому числі в усіх видах плати за земельні ділянки та в адмініструванні екологічного податку; скасування штрафних фінансових санкцій щодо платників податків, які без оскарження податкового повідомлення-рішення сплатили донараховані платежі; запровадження обов'язковості видачі податкового повідомлення-рішення у разі складення акта за результатами перевірки. Також ідеться про проведення податкової амністії капіталів після реформування податкової системи шляхом одноразового добровільного декларування з 1 січня 2016 року; ініціювання укладення договорів про уникнення подвійного оподаткування, зокрема з країнами, які внесені до переліку офшорних зон; забезпечення сплати податку на доходи фізичних осіб виключно за місцем провадження діяльності працівника, податок з доходів якого сплачується, а також адміністрування податку на додану вартість із забезпеченням прав платників податку шляхом своєчасного його відшкодування.

Можливість ухилення від оподаткування має бути ліквідовано із застосуванням фінансових інструментів шляхом запровадження ефективних механізмів запобігання створенню та діяльності фінансових пірамід, фіктивних емітентів цінних паперів, їх виявлення і ліквідації та посилення регулювання діяльності фінансових установ.

Податкова реформа стосується також оподаткування у сільськогосподарській, енергетичній, культурній сферах. Так, пропонується збереження до 1 січня 2018 року чинної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників і відшкодування податку на додану вартість під час експорту сільськогосподарської продукції. Також передбачено розроблення до 1 червня 2017 року нової системи оподаткування, яка



стимулюватиме розвиток сільськогосподарського виробництва. Планується запровадження змішаної системи оподаткування енергетичного сектору відповідно до міжнародних стандартів. Податкові стимули визначено головними інструментами підтримки національного культурного продукту, що надаватимуться його виробникам та розповсюджувачам, закладам культури. Також має бути збережено податкові пільги книговидавничій галузі.

Крім цього, йдеться і про встановлення особистої фінансової відповідальності працівників податкових та митних органів за втрати, понесені суб'єктами підприємницької діяльності через незаконні дії або бездіяльність чиновників.

У зарубіжних дослідженнях розглядаються питання, пов'язані з механізмами реалізації податкового контролю, серед яких увага приділяється правовому, інформаційному, економічному, соціальному. Зокрема, наголошується на важливості правового механізму реалізації податкового контролю [49]. Його реалізація розглядається в аспекті відповідальності за скоєння податкового правопорушення: несвоєчасна подача декларацій, звітів тощо; несвоєчасна виплата та недекларування прибутку, який оподатковується; подання недостовірної інформації в податкових деклараціях.

Правовий механізм має застосовуватись з метою виявлення та запобігання шахрайським діям з ПДВ, що вбачається шляхом застосування звичайних методів щодо удосконалення існуючої системи ПДВ, а також із використанням більш ґрунтовних заходів, спрямованих на зміну системи. Ще у 2006 р. Європейська Комісія створила групу експертів “Антиподаткове шахрайство – стратегія ACCALX”, метою якої було проведення оперативних дискусій з вироблення заходів щодо призупинення і унеможливлення податкового шахрайства. Це свідчить якраз про дію адміністративного механізму реалізації податкового державного контролю. Упродовж 2007–2009 рр. проводилася низка конференцій для європейських підприємців “ПДВ-шахрайство”, метою яких було надання можливості підприємцям висловити свої думки і пропозиції щодо ПДВ. Головним результатом використання

інформаційного механізму стало підвищення податкового адміністративного потенціалу для виявлення шахрайства з ПДВ та запобігання йому, а також повернення податків у випадку виявлення шахрайства. Головна ідея – це побудова відповідних відносин між платниками податків і податковими адміністраціями шляхом використання сучасних ІТ-технологій.

Фактично йдеться про гармонізацію правового і адміністративного механізмів реалізації податкового контролю шляхом автоматизації доступу до певної інформації, стандартизації для реєстрації і зняття з обліку платників податків у VIES (ПДВ інформаційної системи Exchange), а також створення європейської мережі EUROFISC, до якої входять посадові особи національних податкових адміністрацій для виявлення шахрайства на початковій стадії.

Економічний механізм реалізації податкового контролю закордонними фахівцями вбачається у процесах управління податковими ризиками податковими адміністраціями на центральному та місцевому рівні. У цьому випадку використовується категорія “розумний контроль великих ризиків”, який передбачає запобігання будь-якій незаконній податковій діяльності та виконання платниками податків своїх обов’язків.

Соціальний механізм [51] у реалізації податкового контролю виявляється крізь призму розуміння соціального добробуту, що ґрунтується на унеможливленні конфліктів між урядами, чиновниками і приватними фірмами у контексті процесу зборів податків. Фіскальна політика у цьому випадку стосується управління корупційними механізмами з поширення ухилення від сплати податків і корупційної поведінки. Механізми реалізації податкового контролю, у цьому науково-практичному підході здійснюються шляхом встановлення оптимальної ставки податку і вироблення механізмів контролю за корупційними діями, які пов’язані зі стимулюванням заробітної плати. Однак різні рівні бюрократичної системи державного управління вважаються перешкодою для запровадження дієвого податкового контролю. В основу цих висновків покладено твердження, що корупція негативно впливає на розподіл ресурсів і гальмує економічне зростання.

Механізми реалізації податкового контролю, як наголошується, мають забезпечувати справедливий розподіл податків. Інший підхід стосується інституційних обмежень, коли корупційні схеми розроблені спеціально для отримання більших розмірів хабарів і це явище, зрозуміло, стосується діяльності уряду, що у свою чергу призводить до передачі державних ресурсів у власність приватних осіб і відповідно – до скорочення державних прибутків. А в результаті таких дій справедливе й ефективне податкове адміністрування є неможливим.

Модернізація залежить від компетенцій податкової адміністрації, які мають бути визначені національним планом щодо інтеграції в Європейський Союз, зокрема: проведення податкової реформи і реформи податкового адміністрування; удосконалення ІТ-державного управління із запровадженням сучасних технологій, у тому числі комунікаційних; розвиток професійного рівня кадрів шляхом навчання, формування відповідальності й ефективного управління; удосконалення системи зборів і перевірки державних прибутків з метою зниження рівня ухиляння від сплати податків; забезпечення високого рівня обслуговування для громадян; створення громадських адміністрацій, які можуть зробити суттєвий внесок в економічну стабільність і якість рівня життя; встановлення клієнт-орієнтовного підходу в діяльності податкових адміністрацій з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства.

Приватизація процесу адміністрування податків в Україні є можливою альтернативою монополії держави у сфері оподаткування. Під цим поняттям необхідно розуміти ситуацію, коли уряд передає приватним компаніям або інституціям окремі функції у сфері податкового адміністрування у обмін на фіксовану плату, або ж на принципах самоокупності..

Проект Закону України «Щодо лібералізації системи адміністрування податків та спрощення умов ведення бізнесу» має на меті переформатування підходів до організації державної податкової справи як сфери діяльності виключно посадових осіб Державної фіскальної служби України через делегування державних функцій

у приватний сектор. Це дозволить забезпечити функціонування існуючої системи адміністрування податків, зборів, платежів на якісно новій основі державно-публічного партнерства за рахунок створення на законодавчому рівні інституту податкового едвайзера.

Згідно з Проектом Закону України «Щодо лібералізації системи адміністрування податків та спрощення умов ведення бізнесу» податковий едвайзер — це фізична особа, громадянин України, зареєстрований в установленому порядку як податковий едвайзер, який здійснює незалежну професійну діяльність з адміністрування податків, зборів, платежів та іншу діяльність у сфері справляння податків, у межах делегованих державою повноважень.

Податковим едвайзером може бути громадянин України, який вільно володіє державною мовою та якому присвоєно ступінь вищої освіти не нижче магістра у галузях економіки, фінансів, права, має стаж роботи у сфері оподаткування не менш як п'ять років [52].



Рис.3.2. Переваги введення інституту податкового едвайзера [52]

Ідея приватного податкового консультування у світовій практиці не нова. У світі існує два напрямки податкового консультування. Перший регулюється державою і притаманний таким країнам, як Німеччина, Австрія, Чехія. У другому випадку йдеться про саморегулювання, як у Великій Британії, Фінляндії, Іспанії. Запропонована у законорпоекті форма наближена до податкового консультування у Німеччині. Податкові радники у Німеччині для бізнесу є перевагою, оскільки існує можливість отримати поради щодо складної системи оподаткування, яка є у в країні, і таким чином заощадити певні кошти при сплаті податків.

Спробуємо запропонувати схему побудови ефективного механізму організації податкового контролю, яка розкриває зміст процесу податкового контролювання (рис. 3.3).

Ця схема основана на комплексному підході до організації та проведення податкових перевірок, які покликані забезпечити своєчасне і в повному обсязі надходження податкових виплат до бюджетів усіх рівнів без зниження при цьому ділової активності суб'єктів господарювання.

На ефективність податкового контролю впливає неупередженість вибору об'єкта, що підлягає податковій перевірці. Після вибору об'єкта податкового контролю важливе значення має визначення технології проведення податкової перевірки. Остання складова робочої документації податкового контролю – це розробка робочого плану проведення податкового аудиту.

Обираючи об'єкт податкового контролю, податківці визначаються передусім з тим, наскільки важливою є перевірка цього об'єкта, з'ясовують специфіку його діяльності, фінансові обороти, обсяги податкових сплат у динаміці, вивчають результати попередніх перевірок, окреслюють ризики та суттєвість показників господарювання і сплати податків, прогнозують результати податкового контролю [53].

У процесі здійснення будь-якого фінансового контролю, у тому числі й податкового, важливою складовою забезпечення ефективності здійснення перевірок є саме інформаційна складова.

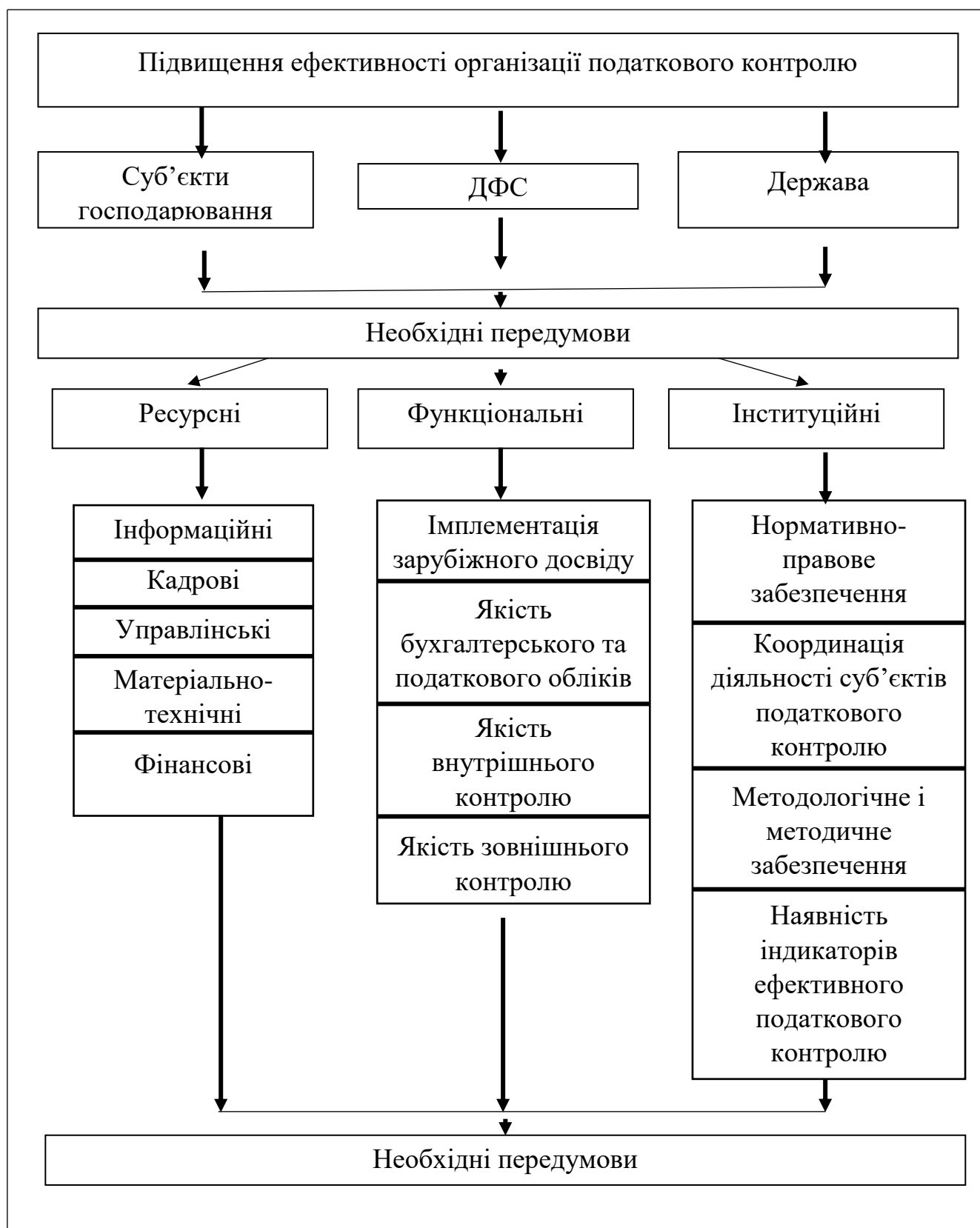


Рис. 3.3. Схема підвищення ефективності податкового контролю [Складено автором на основі даних 51; 53]

Формуючи систему податкового контролю, перш за все, вибудовуються дії учасників цієї системи так, щоб вони досягли результату, визначеного місією та метою з урахуванням ефективного витрачання часу, матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Тобто сукупність позитивних результатів податкового контролю – визначальний критерій ефективності проведення податкового контролю.

Розробка заходів досягнення такого результату має базуватися на таких складових, як: рівень професійної майстерності посадових осіб контролюючих органів, адекватність реагування на перевірки платників податків, гнучкість системи управління під час організації та проведення податкових перевірок, якщо того вимагає впровадження податкових новацій.

Результативність системи податкового контролю буде високою у разі, коли посадові особи контролюючих органів будуть враховувати інтереси держави щодо виконання дохідної частини бюджетів, а також інтереси суб'єктів господарювання в контексті розвитку їх діяльності. Чим більше розвинене суспільне виробництво, чим багатша країна і її громадяни, тим спокійніше вони реагують на зростання частини податкових вилучень до державного бюджету, що свідчить про високий рівень податкової культури [54].

Відповідно, пріоритетним напрямом на шляху зняття соціальної напруги під час здійснення контролюючими органами податкового контролю є забезпечення прав і свобод платників податків.

Розв'язання проблеми гармонізації взаємовідносин у сфері податкового контролю ускладнюється існуванням у вітчизняній громадській думці недобррозичливого та нетолерантного ставлення суб'єктів господарювання до податкових органів, наявність конфлікту інтересів між учасниками контрольно-перевірочного процесу, що зумовлюються різними факторами, зокрема:

- ускладнення процесу податкового контролю, збільшенням вартості його здійснення;
- присутністю корупційної складової у вирішенні «проблемних» питань за результатами контролю податкових органів;

- часто не виправданими завданнями і методами контрольної роботи податкових органів;
- відсутністю податкової свідомості у платників податків, спрямованої на самостійне належне обчислення податкових зобов'язань, добровільну їх сплату тощо;
- низьким рівнем податкової культури платників податків, зумовленим насамперед постійними та численними нововведеннями у вітчизняному законодавстві, відсутністю завчасної поінформованості платників про очікувані зміни у ньому тощо.

Запропонована модель авторами М. Мельник та І. Лещух (Додаток В), враховує названі проблеми та чинники і передбачає поетапне досягнення гармонізації взаємовідносин учасників податкового контролю шляхом узгодження їх цілей, можливостей та інтересів і вказує на основні ефекти гармонізації, як для податкових органів, так і для платників податків [7].

Дотримання етичних стандартів у взаємовідносинах між працівниками податкових органів і платниками податків забезпечить зростання довіри до органів державної влади та сприятиме підвищенню рівня податкової культури та свідомості у суспільстві.

Акцентуючи увагу на забезпеченні ефективності адміністрування податків, добровільності їх сплати платниками податків, обґрунтовані нами пропозиції щодо розв'язання названої проблеми можуть бути враховані під час розроблення та реалізації державної податкової політики України.



## РОЗДІЛ 4

### ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІХ

В дипломному проєкті розглядається тема «Податковий контроль та напрямки удосконалення його організації». Практичне закріплення даної теми було проведено в бухгалтерії підприємства ТОВ «Високовольтна компанія».

Кабінет бухгалтерії має велику шафу для зберігання накопиченої документації, 5 робочих місць, обладнаних письмовими столами і стільцями для бухгалтерів та відвідувачів. Кожен стіл обладнаний комп'ютерною технікою, телефоном і настільною лампою, крім того для загального використання в приміщенні знаходяться 2 принтери та один факс. Оптимальна температура в помешканні підтримується за допомогою кондиціонування, що також забезпечує очищення повітря від пилу за допомогою фільтра вхідного до складу кондиціонера.

#### Аналіз потенційних небезпек

На робочому місці бухгалтера можливе виникнення таких потенційних небезпек:

- Ураження електричним струмом, у наслідок несправності електрообладнання, невиконання правил техніки безпеки при користуванні електричним обладнанням, що може призвести до електротравм або летального наслідку;
- механічне травмування в наслідок не раціонального розташування робочих місць;
- нервово-психічні навантаження в наслідок специфіки виконуваних робіт, що призводить до захворювань загального характеру;
- негативні відносини у колективі в наслідок постійних емоційних зривів, які призводять до підвищених емоційних навантажень;
- кістково-м'язові порушення, у зв'язку з тривалим статичним напруженням м'язів спини, шиї, рук і ніг, що призводить до ушкодження опорно-рухового апарату;

- недостатнє освітлення виробничих приміщень і робочих місць, у зв'язку з несправністю, або хибного вибору освітлювальних приладів, що призводить до погіршення зору;
- підвищений рівень шуму, який створюється перетворювачем напруги електронно-обчислювальної машини (далі ЕОМ), її технічною периферією, а також людьми, що працюють у приміщенні, і який призводить до погіршення слуху;
- незадовільні параметри мікроклімату робочого місця, у зв'язку із відсутністю приладів, що забезпечують необхідний повітряобмін та опалювальної системи, які можуть викликати загальні захворювання;
- вірогідність загоряння, у зв'язку із несправністю електричного обладнання, недотримання, або порушення правил протипожежної безпеки обслуговуючим персоналом, що призводить до пожежі;
- неправильні дії персоналу в умовах надзвичайних ситуацій, які призводять до паніки та загибелі людей;
- можливість отруєння хімічними речовинами, які виділяються у повітря робочої зони при роботі з ПК та іншою офісною технікою;
- напруженість праці в наслідок навантаження на центральну нервову систему, органи почуття та емоційний стан людини, що призводить до розладу нервової системи, перевтоми;
- професійне (емоційне) вигорання працівників, які працюють у системі «людина-людина», що призводить до емоційного виснаження, деперсоналізації, редукції особистих досягнень.

#### Заходи по забезпеченню безпеки

У приміщенні офісу застосовується широке різноманіття електроприладів: персональні комп'ютери, принтери, ксерокси, факси, освітлювальні прилади, кондиціонери, побутові електроприлади тощо. Небезпека ураження електричним струмом при використанні цих приладів з'являється при недотриманні заходів обережності, а також при відмові або несправності цього обладнання. Наслідки ураження електричним струмом залежать від багатьох факторів: опору організму,

величини, тривалості дії, роду і частоти струму, шляхів його проходження через життєво важливі органи, умов зовнішнього середовища.

Для запобігання ураження електричним струмом встановлено електроустаткування, яке відповідає вимогам: ПУЕ («Правила устрою електроустановок»)[55] і ГОСТ 12.1.030-81 (2001) «ССБТ. Электробезопасность. Защитное заземление, зануление»[56], величина опору захисного заземлення електрообладнання приміщення - 4 Ом; НПАОП 40.1-1.32-01 «Правила устройства электроустановок. Электрооборудование специальных установок»[57], приміщення, в якому розташовуються ЕОМ, різноманітне устаткування, відноситься до класу пожеженобезпечної зони П-Па, тому передбачений мінімальний ступінь захисту ізоляції обладнання IP44; ГОСТ 12.1.009-76 (1999) «ССБТ. Электробезопасность. Термины и определения»[58] обладнання офісу має подвійну ізоляцію, яка складається з робочої та додаткової ізоляції; ГОСТ 12.2.007.0-75\* (2001) «ССБТ. Изделия электротехнические. Общие требования безопасности»[59] ЕОМ, периферійні пристрої ЕОМ та устаткування для обслуговування, ремонту та налагодження ЕОМ по способу захисту людини від ураження електричним струмом, належать до I класу, оскільки мають подвійну ізоляцію, елемент для заземлення та провід для приєднання до джерела живлення, що має заземлюючу жилу і вилку з заземлюючим контактом. Експлуатація електроустановок і електроустаткування проводиться відповідно до НПАОП 40.1-1.01-97 «Правила безопасной эксплуатации электроустановок»[60] та НПАОП 40.1-1.21-98 «Правила безопасной эксплуатации электроустановок потребителей»[61].

Ймовірність механічного травмування може виникнути внаслідок не раціонального розташування робочих місць, захаращення робочих місць або у зв'язку з недбалістю та неухважністю обслуговуючого персоналу. Для виключення травматизму зроблено більш зручне та раціональне розташування робочих місць, таким чином збільшена відстань між ними.

У зв'язку із стресовими ситуаціями та нервово-емоційними навантаженнями у працівників може виникнути ймовірність захворювань загально-невротичного характеру.

З метою зниження нервово-емоційного напруження, стомлення зорового аналізатора, поліпшення мозкового кровообігу, подолання несприятливих наслідків гіподинамії, запобігання втоми, передбачені перерви у роботі – 15 хвилин кожні дві години, а також спеціально обладнане приміщення – кімната відпочинку.

Для оптимізації відносин у колективі проводяться тренінги з залучанням психологів на теми: «Адаптація у новому колективі», «Поведінка в суспільстві».

Для запобігання кістково-м'язових порушень у зв'язку з тривалим статичним напруженням м'язів спини, шії, рук і ніг необхідно виконувати фізичні вправи 2-3 рази протягом робочого часу.

Заходи по забезпеченню виробничої санітарії та гігієни праці

Основними причинами недостатньої або нераціональної освітленості робочих місць є несправність або нераціональний вибір освітлювальних приладів.

Незадовільна освітленість на робочому місці або на робочій зоні може бути причиною зниження продуктивності та якості праці, отримання травм. Недостатнє освітлення викликає зоровий дискомфорт, що виражається у відчутті незручності або напруженості. Тривале перебування в умовах зорового дискомфорту призводить до розсіювання уваги, зменшення зосередженості, зоровій і загальній втомі.

У офісному приміщенні, згідно ДБН В.2.5-28-2006 «Інженерне обладнання будинків і споруд. Природне і штучне освітлення»[62] передбачене природне та штучне освітлення. Природне освітлення здійснено через світлові прорізи, які забезпечують коефіцієнт природної освітленості (КПО) не нижче 1,5%. Для захисту від прямих сонячних променів, які створюють прямі та відбиті відблиски на поверхні екранів і клавіатури, передбачено сонцезахисні пристрої, на вікнах встановлені жалюзі або штори.

Визначимо загальну штучну освітленість приміщення бухгалтерії на підприємстві ТОВ « Високовольтна компанія»: розміри приміщення якої – 8 x 4 x 3,5 м; тип світильника ЛПО (растровий); L/h 1,4; колір стелі, стін, підлоги – 70%, 50%, 30%.

Нормовані показники штучного освітлення для кабінетів і робочих кімнат адміністративної будівлі згідно ДБН В.2.5-28-2006 «Естественное и искусственное освещение»: висота площини над підлогою ( $h_p$ ), м – 0,8; розряд і подрозряд зорової роботи – Б-1; освітленість робочих поверхонь при загальному освітленні ( $E_n$ ) – 300 лк.

Значення коефіцієнту запасу ( $K_3$ ) при проектуванні штучного освітлення для кабінетів і робочих приміщень дорівнює 1,4.

Розрахуємо кількість рядів світильників у приміщенні  $N_p$ :

$$N_p = \frac{B}{(H - h_p) \cdot [L/h]}, \text{ шт.} \quad (4.1)$$

де:  $B$  – ширина приміщення, м;

$H$  – висота приміщення, м;

$h_p$  – висота робочої поверхні, м;

$[L/h]$  – числове значення коефіцієнта світильника.

$$N_p = \frac{4}{(3,5 - 0,8) \times 1,4} = 1 \text{ шт.}$$

Визначимо максимально припустиму відстань між рядами світильників  $L_{\max}$

$$: \quad L_{\max} = \frac{B}{N_p}, \text{ м.} \quad (4.2)$$

де:  $B$  – ширина приміщення, м;

$N_p$  – кількість рядів світильників у приміщенні, шт.

$$L_{\max} = \frac{4}{1} = 4 \text{ м.}$$

Визначимо значення індексу приміщення  $i$ , що характеризує співвідношення розмірів освітлювального приміщення і висоти розміщення світильників:

$$i = \frac{A \cdot B}{(H - h_p) \cdot (A + B)} \quad (4.3)$$

де:  $A$  – довжина приміщення, м;

$B$  – ширина приміщення, м;

$H$  – висота приміщення, м;

$h_p$  – висота робочої поверхні, м

$$i = \frac{8 \times 4}{(3,5 - 0,8) \times (8 + 4)} = 0,99$$

Визначимо значення коефіцієнта використання світлового потоку  $\eta$ , створюваного світильниками вибраного типу.

Так як тип світильника ЛПО (растровий),  $L/h = 1,4$ , колір стелі, стін, підлоги ( $\rho_{ст}$ ,  $\rho_c$ ,  $\rho_{п}$ ) відповідно 70%, 50%, 30%, а індекс приміщення ( $i$ ) – 1,0, отже, значення коефіцієнта використання світлового потоку ( $\eta$ ) – 50%.

Визначимо сумарний світловий потік освітлювальної установки у даному приміщенні  $\Phi_{\Sigma}$ :

$$\Phi_{\Sigma} = \frac{E_H \cdot A \cdot B \cdot k_3 \cdot z}{\eta}, \text{ лм}; \quad (4.4)$$

де:  $E_H$  – рівень нормованого загального освітлення, лк;

$A$  – довжина приміщення, м;

$B$  – ширина приміщення, м;

$k_3$  – коефіцієнт запасу (для люмінесцентних ламп  $k_3 = 1,4$ .);

$z$  – коефіцієнт нерівномірності (мінімальної) освітленості (відношення середньої освітленості до мінімальної освітленості), як правило дорівнює (для люмінесцентних ламп  $z = 1,1$ );

$\eta$  – коефіцієнт використання світлового потоку.

$$\Phi_{\Sigma} = \frac{300 \times 8 \times 4 \times 1,4 \times 1,1}{0,43} = 34\,381 \text{ лм.}$$

Визначимо умовну загальну кількість світильників у приміщенні  $N_{св}^*$ :

$$N_{св}^* = \frac{A \cdot B}{L_{\max}^2}, \text{ шт}; \quad (4.5)$$

де:  $A$  – довжина приміщення, м;

$B$  – ширина приміщення, м;

$L_{\max}$  – максимально припустима відстань між рядами світильників, м.

$$N_{св}^* = \frac{8 \times 4}{4^2} = 2 \text{ шт.}$$

Розрахуємо світловий потік умовного джерела світла  $\Phi_{\lambda}^*$ :

$$\Phi_{л}^* = \frac{\Phi_{\Sigma}}{N_{л}^*}, \text{ лм}; \quad (4.6)$$

де:  $\Phi_{\Sigma}$  – сумарний світловий потік освітлювальної установки, лм;

$N_{л}^*$  – загальна кількість ламп у світильнику, яка розраховується за формулою:

$$N_{л}^* = N_{св}^* \cdot n, \text{ шт}; \quad (4.7)$$

$$N_{л}^* = 2 \times 4 = 8 \text{ шт.}$$

де:  $n$  – кількість ламп у світильнику, шт.

$$\Phi_{л}^* = \frac{34\,381}{8} = 4\,298 \text{ лм.}$$

Вибираємо тип стандартної лампи BASIC T8, позначення якої L 18W/640, з найближчим значенням фактичного світлового потоку лампи  $\Phi_{л}$  – 1200 лм, і знаходимо коефіцієнт  $m$ :

$$m = \frac{\Phi_{л}^*}{\Phi_{л}}, \quad (4.8)$$

$$m = \frac{4\,298}{1200} = 3,58.$$

Визначаємо оптимальну (фактичну) кількість світильників у приміщенні  $N_{св}$ :

$$N_{св} = N_{св}^* \cdot m, \text{ шт}; \quad (4.9)$$

де:  $N_{св}^*$  – умовна загальна кількість світильників у приміщенні, шт.

$m$  – співвідношення між розрахунковим світловим потоком лампи та фактичним світловим потоком вибраної стандартної лампи.

$$N_{св} = 2 \times 3,58 = 7 \text{ шт.}$$

Визначаємо фактичну кількість ламп у приміщенні  $N_{л}$ :

$$N_{л} = N_{св} \cdot n, \text{ шт}; \quad (4.10)$$

де:  $N_{св}$  – оптимальна (фактична) кількість світильників у приміщенні, шт;

$n$  – кількість ламп у світильнику, шт.

$$N_{л} = 7 \times 4 = 28 \text{ шт.}$$

Визначаємо загальну розрахункову освітленість  $E_p$  у приміщенні, що створюється при застосуванні стандартних ламп:

$$E_p = \frac{\Phi_l \cdot N_l \cdot \eta}{A \cdot B \cdot k_s \cdot z}, \text{ лк}; \quad (4.11)$$

де:  $\Phi_l$  – фактичний світловий потік вибраної стандартної лампи, лм;

$N_l$  – фактична кількість ламп у приміщенні, шт;

$\eta$  – коефіцієнт використання світлового потоку;

$A$  – довжина приміщення, м;

$B$  – ширина приміщення, м;

$k_s$  – коефіцієнт запасу;

$z$  – коефіцієнт нерівномірності (мінімальної) освітленості.

$$E_p = \frac{1200 \times 28 \times 0,43}{8 \times 4 \times 1,4 \times 1,1} = 293,18 \text{ лк.}$$

Отже, для створення штучної освітленості 293,18 лк кабінету, площею 32 м<sup>2</sup>, оптимальна кількість світильників – 7 шт., що розташовані в одному ряді.

Рівні звукового тиску в октавних смугах частот, рівні звуку та еквівалентні рівні звуку на робочих місцях приміщення відповідають вимогам ДСанПіН 3.3.2.007-98 «Державні санітарні правила і норми роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин»[63] та ДСН 3.3.6.037-99 «Санітарні норми виробничого шуму, ультразвуку та інфразвуку»[64]. Зниження рівня шуму в приміщенні здійснено за допомогою:

- використання більш сучасного обладнання;
- розташування принтерів та різноманітного устаткування колективного користування на значній відстані від більшості робочих місць працівників;
- переведення жорсткого диска в режим сну (Standby), якщо комп'ютер не працює протягом визначеного часу;
- використання блоків живлення ПК з вентиляторами на гумових підвісках;

Неправильне проектування або несправність систем опалення та вентиляції в приміщенні офісу може призвести до негативних впливів на здоров'я працівників



у вигляді простудних захворювань, перегрівань, проблем із дихальними шляхами тощо.

Метеорологічні умови в приміщенні офісу – температура повітря, відносна вологість повітря й швидкість його переміщення відповідають встановленим санітарно-гігієнічним вимогам ДСН 3.3.6.042-99 «Державні санітарні норми мікроклімату виробничих приміщень» і ГОСТ 12.1.005-88 (1991) «ССБТ. Общие санитарно-гигиенические требования к воздуху рабочей зоны»[65]. Роботи в офісному приміщенні, належать до категорії Іб - легка робота, тому передбачені наступні оптимальні значення параметрів мікроклімату:

- у холодний період року: температура 21-23°C; відносна вологість: 40-60%; швидкість переміщення повітря: 0,1 м/с;

- у теплий період року: температура 22-24°C; відносна вологість: 40-60%; швидкість переміщення повітря: 0,2 м/с.

Забезпечення таких параметрів мікроклімату досягається оснащенням приміщень пристроями кондиціонування, вентиляції та дезодорації повітря, системами опалювання.

Оптимальні рівні позитивних (n+) і негативних (n-) іонів у повітрі приміщення з ВДТ відповідають вимогам ГН 2152-80 «Санітарно-гігієнічні норми допустимих рівнів іонізації повітря виробничих та громадських приміщень»[66] і становить: n+=1500-30000 (шт. на 1см<sup>3</sup>); n- = 3000-5000 (шт. на 1см<sup>3</sup>). Підтримку оптимального рівня легких позитивних і негативних аероіонів у повітрі на робочих місцях забезпечуються за допомогою біполярних коронних аероіонізаторів.

Для зниження негативного впливу нервово-психічних перевантажень, що пов'язані з роботою з клієнтами, колегами по роботі, керівництвом, контрагентами при вирішенні робочих питань необхідно передбачити забезпечення психологічного супроводу: формування ідеології безпеки та корпоративної культури, вивчення та створення в трудових колективах соціально-комфортного мікроклімату, який сприяє підвищенню особистісної активності персоналу в процесі трудової діяльності.

Для запобігання синдрому професійного вигорання або зниження ступеня його виразності існує ряд рекомендацій:

- оволодіння вміннями й навичками саморегуляції (релаксація, визначення цілей і позитивна внутрішня насага) сприяють зниженню рівня стресу;
- професійний розвиток і самовдосконалення (одним зі способів запобігання синдрому професійного вигорання є обмін професійною інформацією із представниками інших служб, що дає відчуття більше широкого розуміння загальних професійних проблем. Для цього існують різні способи: курси підвищення кваліфікації, семінари, конференції та ін.);
- уникнення непотрібної конкуренції;
- емоційне спілкування з колегами (імовірність вигорання значно знижується або процес цей виявляється не настільки вираженим, коли людина аналізує свої почуття й ділиться ними з іншими);
- підтримка гарної фізичної форми.

Заходи з пожежної безпеки

Приміщенню бухгалтерії згідно ДБН В.1.1.7–2002 "Пожежна безпека об'єктів будівництва"[67] залежно від агрегатного стану й особливостей горіння різних горючих речовин й матеріалів пожежі відповідають такі класи пожеж:

– клас А – пожежі твердих речовин, переважно органічного походження, горіння яких супроводжується тлінням (деревина, текстиль, папір);

– клас Е (додатковий) – пожежі, пов'язані з горінням електроустановок.

Згідно НАПББ.03.002–2007 "Норми визначення категорій приміщень, будинків та зовнішніх установок за вибухопожежною та пожежною небезпекою» [68] офісне приміщення відноситься до найнижчої категорії Д.

Для адміністративних приміщень необхідно використовувати виключно димові пожежні сповіщувачі, так як вони виявляють найбільшу ефективність, адже дим проникає навіть у важкодоступні місця, що відразу фіксується датчиками.

Площа офісного приміщення бухгалтерії підприємства «Високовольтна компанія» складає 32 м<sup>2</sup>. Приміщення категорії Д площею 32 м<sup>2</sup> захищається одним вогнегасником типу ВВ-5 (для гасіння загорянь електроприладів).

Заходи по забезпеченню безпеки у надзвичайних ситуаціях

Інформування, оповіщення і дії робітників та службовців промислового об'єкта, при загрозі виникнення надзвичайної ситуації

Системи оповіщення які створюються і функціонують на підприємствах, установах і організаціях (об'єктового рівня) поділяються на:

- спеціальні системи оповіщення;
- локальні системи оповіщення;
- об'єктові системи оповіщення.

Спеціальні системи оповіщення створюються і функціонують на гідротехнічних спорудах, а також у зонах можливого катастрофічного затоплення Дніпровського, Дністровського каскадів та інших річок, на магістральних нафто-, газо-, та продуктопроводах (аміакопроводах), на атомних електростанціях АЕС) для оповіщення підприємств, установ і організацій, сил цивільного захисту та населення, яке потрапляють в зону можливого ураження, у разі загрози або виникнення надзвичайних ситуацій.

Керівники суб'єктів господарювання, де створюються спеціальні системи оповіщення, визначають порядок оповіщення та інформування про загрозу виникнення ситуацій розпорядчим документом.

Оповіщення, у разі загрози або виникнення надзвичайної ситуації, здійснюється за рішенням керівників об'єктів за затвердженою ним схемою оповіщення.

Суб'єктами господарювання організуються цілодобове чергування для здійснення:

- прийому сигналів та повідомлень про загрозу та виникнення надзвичайних ситуацій, аварій, катастроф, епідемій, пожеж тощо від місцевої автоматизованої системи централізованого оповіщення;
- оповіщення персоналу АЕС та населення пристанційного населеного пункту, яке потрапляє в зону можливого ураження;
- оповіщення оперативно-чергових служб центральних та місцевих органів виконавчої влади;

- оповіщення чергових відповідних аварійних служб (спеціалізованих), де виникла загроза або надзвичайна ситуація;

- оповіщення чергових територіальних органів МВС, ДСНС.

Локальні системи оповіщення створюються і функціонують на об'єктах підвищеної небезпеки (ОПН), зона можливого ураження від небезпечних факторів, поширюється за межі цього об'єкта, для оповіщення керівників та працівників ОПН, інших підприємств, установ і організацій та населення, які потрапляють у зону можливого ураження у разі загрози або виникнення надзвичайних ситуацій.

Керівники суб'єктів господарювання визначають порядок оповіщення та інформування про загрозу або виникнення надзвичайних ситуацій розпорядчим документом.

Оповіщення організується за рішенням та за схемою, яка затверджується керівником об'єкта.

Суб'єкти господарювання організують цілодобове чергування для здійснення:

- прийому сигналів та повідомлень про загрозу та виникнення надзвичайних ситуацій, аварій, катастроф, епідемій, пожеж тощо від місцевої АСЦО;

- оповіщення керівників та працівників ОПН; - оповіщення працівників інших підприємств, установ і організацій (дитячих, навчальних, медичних закладів) та населення, які потрапляють у зону можливого ураження;

- інформування чергових аварійно – рятувальних служб; - інформування чергових територіальних органів МВС, ДСНС.

Спеціальні, локальні та об'єктові системи оповіщення функціонують у комплексі з автоматизованими системами раннього виявлення загрози виникнення надзвичайних ситуацій та оповіщення населення у разі їх виникнення і повинні бути організаційно та технічно інтегровані до територіальних та місцевих автоматизованих систем централізованого оповіщення.

На об'єктах, на яких створені спеціальні та локальні системи оповіщення заздалегідь розробляються переліки дій населення на прогнозовані загрози

виникнення небезпечних подій та надзвичайних ситуацій, які передаватимуться під час оповіщення про загрозу або виникнення небезпечної події та надзвичайної ситуації.

*Об'єктові* системи оповіщення (системи оповіщення підприємств, установ і організацій) створюються на об'єктах які можуть, за певних обставин, створити реальну загрозу виникнення аварії, негативний вплив якої не розповсюджується за межі території об'єкта, а також соціально важливих об'єктах життєзабезпечення населення, незалежно від одночасного знаходження людей.

Суб'єкти господарювання визначають порядок оповіщення та інформування про загрозу або виникнення надзвичайних ситуацій розпорядчим документом.

Оповіщення організовується за схемою, яка затверджується керівником об'єкта. Удосконалення і підтримання у постійній готовності до використання за прямим призначенням об'єктових систем оповіщення (далі - ОСО) здійснюється власником об'єкта або особою, уповноваженою здійснювати від імені власника дії, які необхідні для управління майном.

Головним завданням об'єктових систем оповіщення є доведення сигналів та інформаційних повідомлень до керівництва та персоналу об'єкта.

Організації, які створюють системи оповіщення повинні:

- підтримувати їх у стані постійної готовності до використання;
- надавати у встановленому порядку інформацію у сфері захисту населення і територій від надзвичайних ситуацій;
- сповіщати співробітників і відвідувачів установ та організацій про загрозу виникнення або виникнення надзвичайної ситуації, інформувати про способи захисту від них;
- розробляти тексти речових повідомлень для оповіщення та інформування персоналу і відвідувачів;
- організовувати запис речових повідомлень на електронні носії інформації;
- надавати органам управління з питань цивільного захисту міста ділянки для

встановлення спеціалізованих технічних засобів оповіщення та інформування населення у місцях масового скупчення людей.

При отриманні інформації про НС за межами об'єкта вмикаються сирени, інші встановлені звукові та світлові засоби, для подання попереджувального сигналу "Увага всім", після чого негайно приводяться у готовність гучномовці, радіотрансляційні та телевізійні приймачі для прослуховування початкового повідомлення.

Кожний працівник підприємства повинен знати сигнали оповіщення цивільного захисту та вміти правильно діяти в умовах загрози та виникнення надзвичайних ситуацій.

З метою оповіщення населення дистанційно включаються електросирени, мережі радіомовлення всіх діапазонів частот та видів модуляції і телебачення незалежно від форм власності. Встановлення сигнально-гучномовних пристроїв та електронних інформаційних табло покладається на органи місцевого самоврядування, суб'єкти господарювання.

Завдання реалізації системи управління охороною праці – це всестороння підтримка виконання вимог, які повністю усунуть, нейтралізують або знизять до нормованих значень вплив на працюючих небезпечних та шкідливих факторів виробничого середовища, забезпечують ліквідацію джерел небезпеки, ізолювання від них персоналу, використання засобів, які підвищують технічну безпеку і ліквідують небезпечні ситуації.

Загалом, характеризуючи стан охорони праці та безпеки в надзвичайних ситуаціях на ТОВ «Високовольтна компанія» слід відзначити, що на підприємстві з урахуванням специфіки його роботи досить відповідально ставляться до її забезпечення. Безпосередні обов'язки із забезпечення належної охорони праці співробітників підприємства покладені на заступника директора з технічних питань за сумісництвом. На підприємстві за час його діяльності не зафіксована нещасних випадків та випадків виробничого травматизму. Санітарно-гігієнічні, будівельні, пожежні норми неухильно дотримуються.

## ВИСНОВКИ

Проведене дослідження з позиції комплексного підходу дало змогу визначити шляхи вирішення теоретичних і методичних питань забезпечення підвищення ефективності податкового контролю. Отримані результати дають підстави для наступних висновків та практичних рекомендацій:

1. Удосконалено організаційно-економічний механізм податкового контролю, що включає сукупність принципів, методів, важелів, систему нормативно-правового, інформаційно-аналітичного, організаційного (кадрового) забезпечення податкового контролю, враховує вплив політичних, соціальних та економічних факторів, формальних і неформальних правил поведінки учасників контролю під час проведення податкових перевірок.

2. Обґрунтовано основні вимоги до контрольної-перевірочної процесу: послідовність, об'єктивність, всебічність, повнота і результативність, дотримання яких забезпечить підвищення ефективності адміністрування податків в Україні.

3. Доведено, що податковий контроль посідає в системі функцій державного управління самостійне місце: по-перше, як найвагоміша складова контрольної функції управління державними фінансами, по-друге, – як важливий напрям державного фінансового контролю. Він має свою мету, завдання, об'єкти, суб'єкти, предмет, види та інструментарій здійснення і є, у свою чергу, інструментом державної податкової політики.

4. Установлено, що як у науковій літературі, так і в чинному законодавстві податковий контроль інтерпретується здебільшого у вузькому значенні, переважно як система певних заходів. Розглянуто та проаналізовано основні характеристики податкового контролю, серед яких: форми податкового контролю (облік платників податків (як організацій, так і фізичних осіб), податкові перевірки (камеральні та виїзні), контроль і моніторинг повноти та своєчасності внесення до бюджету податків і зборів); види податкового

контролю за основними ознаками: за часом (превентивний, оперативний, пост-контроль); за обсягом (комплексний, тематичний); за характером організації (плановий і позаплановий); за місцем проведення (камеральний і виїзний (за місцем фактичного розташування платника податків)).

5. Обґрунтовано необхідність запровадження інноваційного інструментарію щодо електронного урядування процедур адміністрування податків, розробки та впровадження електронного кабінету, проактивного аналізу та експрес-діагностики, що є важливим аспектом у реформуванні фіскальних органів і створенні сприятливого інституційного клімату для платників податків. Проаналізовано зміни у механізмах організації та реалізації податкового контролю відповідно до Концепції реформування податкової системи України та Стратегії сталого розвитку “Україна – 2020”.

6. Визначено потребу в удосконаленні механізмів реалізації податкового контролю і модернізації податкової системи та запропоновано комплекс відповідних заходів, у тому числі й із урахуванням кращого європейського досвіду в цій сфері. Із нормативно-правового погляду доцільним вбачається вдосконалення законодавства, спрямованого на посилення боротьби зі схемами ухилення від сплати податків юридичними та фізичними особами, закріплення на законодавчому рівні функцій податкового контролю з їх розмежуванням за специфікою діяльності, удосконалення законодавства щодо оподаткування доходу від операцій із фінансовими інструментами, ліквідація корупційної складової в адмініструванні податків, законодавча лібералізація фінансових санкцій до платників податків, які сплачують донараховані суми податків за наслідками проведених контролюючими органами контрольних і перевірочних заходів, проведення податкової амністії капіталів після реформування податкової системи.

7. Розроблено організаційні засади гармонізації взаємовідносин між учасниками податкового контролю, які передбачають поетапне узгодження їх цілей, можливостей, інтересів і засобів їх досягнення шляхом: удосконалення інформаційного простору через забезпечення сучасного висококваліфікованого



online-сервісу, організації інформаційно-довідкових і консультативних послуг платникам податків, остаточного переходу на електронну форму звітності, систематизації процедур і підвищення автоматизації податкового контролю, усунення дублювання функцій контролюючих органів, розширення практики застосування ризикорієнтованої системи відбору платників податків для перевірок, забезпечення податкової культури, суспільної дисципліни та законності у процесі контрольної-перевірочної роботи.

8. Обґрунтовано організаційно-інституційні пріоритети та розроблено заходи підвищення ефективності податкового контролю в контексті реформування системи адміністрування податків в Україні. Зокрема, у сфері вдосконалення практичної реалізації ризикорієнтованої системи відбору платників податків для перевірок запропоновано: узгодити чинне нормативно-правове поле щодо планування, організації та здійснення податкових перевірок у частині повного, прозорого та відкритого розподілу всіх платників податків за ступенями ризику ведення господарської діяльності; забезпечення права платників податків отримати в офіційному порядку інформацію (з можливістю її оскарження) про їх відповідність критеріям віднесення до певної групи ризику господарської діяльності з подальшим чітким визначенням графіку проведення податкових перевірок.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий контроль в системі протидії ухиленню від оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/1452/1/Кух%20О.Ю.%20ФОзм51.pdf>.
2. Лебедзевич Я.В. Теоретико-організаційні засади податкового контролю / Я.В. Лебедзевич // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2010. - № 22. – С. 51-56.
3. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/nk/spisok2/glava-5--podatkoviy-kontrol/>.
4. Черномордов Л. И. Организационно-правовые методы и формы осуществления налогового контроля / Л. И. Черномордов // Культура народов Причерноморья. Серия экономическая. – 2008. – № 144. – С. 57-61.
5. Найденко О. Є. Податковий контроль : навч. посіб. / О.Є. Найденко. – Х. : ХНЕУ, 2012. – 224 с.
6. Бабін І. І. Податкове право України : навч. посібник / І. І. Бабін. – Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2012. – С. 239-254.
7. Мельник М. І. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія / М. І. Мельник, І. В. Лещух ; ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М. І. Долишнього НАН України». – Львів, 2015. – 330с.
8. Конституція України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
9. Шевчук О. А. Форми та методи податкового контролю: світовий досвід та українська практика [Електронний ресурс] / О. А. Шевчук // Екон. часоп-XXI. - 2013. - № 1-2 (1). - С. 73-76. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado\\_2013\\_1-2\(1\)\\_\\_23](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2013_1-2(1)__23).
10. Маринів Н. А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: автореф. дис. канд. юрид. наук: спец. 12.00.07

„Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право” // Н. А. Маринів. – Харків, 2007. - 21 с.

11. Шевчук О.Д. Особливості податкового контролю в Україні / Шевчук О.Д., Деркач Д.С. // [Електронний ресурс] / Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/13\\_NMN\\_2011/Economics/7\\_84598.doc.htm](http://www.rusnauka.com/13_NMN_2011/Economics/7_84598.doc.htm).

12. Рева Д.М. Метод податкового контролю як спосіб контрольного впливу / Д.М. Рева // [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2014/01/Reva.pdf>.

13. Маринів Н. А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: автореф. дис. канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 „Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право” // Н. А. Маринів. – Харків, 2007. - 21 с.

14. Лабунец Ю. Е. Информативные методы налогового контроля экспортных операций: сущность, критерии оценки результативности [Електронний ресурс] / Ю. Е. Лабунец. – Режим доступу: <http://www.lib.tsu.ru/mminfo/000063105/339/image/339-119.pdf>.

15. Доброскок О. В. Податковий контроль та його ефективність: навч. посіб. – К.: Алерта, 2012. – С. 154.

16. Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль : методология и организация / В. В. Бурцев. М. : Маркетинг, 2000. – 391 с.

17. Иванов Ю.Б. Податкова система: підручник / Ю.Б. Иванов, А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк. – К.: Атіка, 2006. – 918 с.

18. Андрищенко І.Є. Податковий контроль в системі протидії ухиленню від оподаткування [Електронний ресурс] / І.Є. Андрищенко, С.С. Шаповал // Ефективна Економіка. – 2017. – №7. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/>

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

20. Гуцул І.А. Моніторинг способів протидії ухиленню від оподаткування / І.А. Гуцул // Причорноморські економічні студії – 2017. - № 18. – С. 151-155.

21. Флейчук М.І. Легалізація економіки та протидія корупції у системі економічної безпеки: теоретичні основи та стратегічні пріоритети в умовах глобалізації / М.І. Флейчук. – Львів: Ахілл, 2008. – 660 с.

22. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні [Електронний ресурс] – Режим доступу:<https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=http://isetua.org/images/Doslidjenia/Instumentariy-uhilyannya-vid-splati-podatki-2017.docx>.

23. Як зменшити можливості для ухилення від сплати податків при імпорті та продажі товарів, зокрема через зловживання спрощеною системою оподаткування? [Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://rpr.org.ua/wp-content/uploads/2017/04/Yak-zmenshyty-mozhlyvosti-dlya-uhylennya-vid-splaty-pry-importi-ta-prodazhi-tovariv-zokrema-cherez-zlovzhyvannya-sproshchenoyu-systemoyu-opodatkuvannya.pdf>.

24. Хто в Україні найбільше ухиляється від сплати податків [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://nikorupciji.org/2017/09/27/hto-v-ukrajini-najbilshe-uhilyajetsya-vid-splaty-podatki/>.

25. Міжнародний досвід боротьби з ухиленням від оподаткування та розмиванням податкової бази: висновки та рецепти для України [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/mizhnar\\_dosv-1761d.pdf](http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/mizhnar_dosv-1761d.pdf).

26. Офіційний сайт Федерації роботодавців України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reestr.fru.org.ua/>

27. Податковий контроль: напрями удосконалення [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/93735/90142>.

28. Смаглій В. А. Актуальні проблеми здійснення фінансового контролю у сфері оподаткування в Україні та шляхи вдосконалення / В. А. Смаглій, О.В. Хуткий // Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту.

Серія : Економіка і менеджмент. - 2015. - № 1. - С. 130-138. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsuem\\_2015\\_1\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsuem_2015_1_18).

29. Лекарь С. І. Горизонтальний моніторинг як прогресивний механізм податкового контролю / С. І. Лекарь // Економічний форум. - 2017. - № 2. - С. 311-318. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor\\_2017\\_2\\_51](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2017_2_51).

30. Офіційний сайт Міжнародного валютного фонду [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.imf.org>.

31. Дема Д. І. Податкові перевірки: відмінити чи залишити? / Д. І. Дема, В. А. Дерій // Вісник ЖНАЕУ. – 2016. – № 2 (57), т. 2. – С. 113-122.

32. Офіційний сайт Державної Фіскальної Служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>.

33. Перевірки бізнесу: чого чекати від держнагляду у 2017 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.epravda.com.ua/publications/2016/11/30/612656/>.

34. Іскоростенський А. М. Порівняльне податкове право : курс лекцій / А. М. Іскоростенський. – Ірпінь : Видавництво Національного університету Державної податкової служби України, 2009. – С. 265-266.

35. Попова Л. В. Налоговые системы зарубежных стран : учеб.-метод. пособ. / Л. В. Попова, И. А. Дрожжина, Б. Г. Маслов. – М.: Дело и Сервис, 2011. – С. 62.

36. Покинтелиця В. М. Зарубіжний досвід адміністрування податків / В. М. Покинтелиця // Научный вестник ДГМА. – 2009. – № 1 (4Е). – С. 283

37. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посіб. / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов. – К. : Комп'ютер прес, 2004. – 300 с.

38. Ткаченко І. В. Особливості державного податкового контролю в Україні та зарубіжний досвід розвинених європейських країн / І. В. Ткаченко, О. В. Кашина, М. М. Мелешко // Вісник КДПУ ім. М. Остроградського. – 2009. – Вип. 6 (59), ч. 1. – С. 224–228.

39. Єгарміна В. Д. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування / В. Д. Єгарміна // Зб. наук. праць Нац. ун-ту держ. податкової служби України. – 2011. – № 1. – С. 166–176.

40. Воронкова О. М. Міжнародний досвід оцінювання ефективності податкового адміністрування та його значення для України / О. М. Воронкова // Наука й економіка. – 2011. – № 3 (23). – С. 16.

41 Американский исследовательский центр «Фонд наследия» и газета The Wall Street Journal опубликовали ежегодный рейтинг стран с точки зрения экономической свободы – Индекс экономической свободы 2015 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eurosvita.net/index.php/?category=1&id=2484>.

42. Яренко Г. Структура та організація роботи податкових органів у зарубіжних країнах / Г. Яренко // Вісник КНЕУ. – 2014. – № 2 – С. 124.

43. Проскура К. П. Зарубіжний досвід організації податкового адміністрування / К. П. Проскура // Економічний часопис - XXI. – 2012. – № 7/8. – С. 30-33.

44. Кашин В. Новые явления в налоговом администрировании за рубежом / В. Кашин // Ежемесячный теоретический и научно-практический журнал «Московская правда». – 2009. - №6. – С. 71-73.

45. Легкость ведения бизнеса в Украине [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://russian.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine>.

46. Заболотнікова В. С. Податковий контроль як невід’ємний інструмент державної податкової служби / В. С. Заболотнікова, О. В. Соломатіна // Вісник Запорізького нац. ун-у. – 2010. – № 3(7). – С. 128–133.

47. Андрющенко І.Є. Удосконалення податкового контролю в умовах модернізації економіки: матеріали Всеукраїнської науково – практичної інтернет – конференції [«Модифікація обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграційних процесів в Україні»], (м.Запоріжжя, 6 квітня 2017 р.) / Андрющенко І.Є., Шаповал С.С. – З.: ЗНТУ, 2017.

48. Про Стратегію сталого розвитку “Україна – 2020” : указ Президента України від 12 січ. 2015 р. № 5/2015 // Офіц. вісник Президента України. – 2015. – № 2. – С. 14.

49. Державний податковий аналізатор [Електронний ресурс] / BNA Software. – Режим доступу : [http://www.bnasoftware.com/Products/BNA\\_State\\_Tax\\_Analyzer/Index.asp](http://www.bnasoftware.com/Products/BNA_State_Tax_Analyzer/Index.asp).

50. Ухилення від сплати податків та місце бізнесу в державній моделі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.hec.unil.ch/documents/seminars/deep/886.pdf>.

51. Васюк, Ю. М. Механізми реалізації податкового контролю в Україні: державно-управлінський аспект [Текст] : автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр.: спец. 25.00.02 "Механізми держ. упр." / Ю. М. Васюк; Нац. акад. держ. упр. при Президентові України. - Київ, 2015. - 20 с.

52. Андрющенко І.Є. Часткова приватизація процесу адміністрування податків: матеріали Всеукраїнської науково – практичної інтернет – конференції [«Модифікація обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграційних процесів в Україні»], (м.Запоріжжя, 6 квітня 2017 р.) / Андрющенко І.Є., Шаповал С.С. – З.: ЗНТУ, 2017.

53. Тимошенко А. О. Формування стратегії розвитку податкового контролю / А. О. Тимошенко // Економіка, фінанси і право. – 2013. – № 4. – С. 45–50.

54. Проблеми податкового реагування і планування податкових платежів / Ю. Б. Іванов, О. М. Тищенко, К. В. Давискіба [та ін.]. – Х., 2006. – 240 с.

56. Правила устрою електроустановок ПУЕ 2009. – Харків: Форт. – 2009 – 736 с.

57. ГОСТ 12.1.030-81 (2001) «ССБТ. Электробезопасность. Защитное заземление, зануление».

58. НПАОП 40.1-1.32-01 «Правила устройства электроустановок. Электрооборудование специальных установок.

59. ГОСТ 12.1.009-76 (1999) «ССБТ. Электробезопасность. Термины и определения».

60. ГОСТ 12.2.007.0-75\* (2001) «ССБТ. Изделия электротехнические. Общие требования безопасности».

61. НПАОП 40.1-1.01-97 «Правила безпечної експлуатації електроустановок».

62. НПАОП 40.1-1.21-98 «Правила безпечної експлуатації електроустановок споживачів».

63. ДБН В.2.5-28-2006 «Інженерне обладнання будинків і споруд. Природне і штучне освітлення».

64. ДСанПіН 3.3.2.007-98 «Державні санітарні правила і норми роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин».

65. ДСН 3.3.6.037-99 «Санітарні норми виробничого шуму, ультразвуку та інфразвуку».

66.ГОСТ 12.1.005-88 (1991) «ССБТ. Общие санитарно-гигиенические требования к воздуху рабочей зоны».

67. ГН 2152-80 «Санітарно-гігієнічні норми допустимих рівнів іонізації повітря виробничих та громадських приміщень».

68. НАПББ.03.002–2007 "Норми визначення категорій приміщень, будинків та зовнішніх установок за вибухопожежною та пожежною небезпекою».



**Додаток А**  
**Фінансовий стан підприємства ТОВ «Високовольтна компанія»**

Таблиця А.1

**Звіт про фінансовий стан за 2015 рік, тис. грн.**

число)	Дата (рік, місяць,	КОДИ		
Підприємство <u>ТОВ «Високовольтна компанія»</u>		2016	01	01
Територія _____	за			
Організаційно-правова форма господарювання _____	ЄДРПОУ			
Вид економічної діяльності _____	за			
Середня кількість працівників <sup>1</sup> _____	КОАТУ			
Адреса, телефон _____	У			
Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма N 2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)	за			
	КОПФГ			
	за КВЕД			

Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):

за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку  
за міжнародними стандартами фінансової звітності

v
---

**Баланс (Звіт про фінансовий стан)**  
**на 31 грудня 2015 р.**

Форма № 1

Код за ДКУД

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
<b>I. Необоротні активи</b>			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005	729,6	887,2
Основні засоби	1010	483,6	374,3
первісна вартість	1011	893,1	940,7
знос	1012	581,2	643,4
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Інші необоротні активи	1090		
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>	<b>1051,2</b>	<b>1214,4</b>
<b>II. Оборотні активи</b>			
Виробничі запаси	1101	1073,6	1238,4
Готова продукція	1103	187,2	72,3
Поточні біологічні активи	1110	-	-

## Продовж. додатку А

Продовж табл. А1

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	48118,0	1558,4
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	33,8	1,3
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	92,9	82,0
Гроші та їх еквіваленти	1165	15,6	45,8
Готівка	1166	0,8	-
Рахунки в банках	1167	14,8	45,8
Витрати майбутніх періодів	1170	1,2	2,2
Інші оборотні активи	1190	61,7	-
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1195</b>	<b>2539,7</b>	<b>2673,0</b>
<b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b>	<b>1200</b>	-	-
<b>Баланс</b>	<b>1300</b>	<b>3590,9</b>	<b>3887,4</b>
Пасив	Код Рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
<b>I. Власний капітал</b>			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	211,8	211,8
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	1704,1	1876,6
Неоплачений капітал	1425	( )	( )
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1495</b>	<b>1419,8</b>	<b>2299,1</b>
<b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>	1595	270,8	985,6
<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	40,6	22,0
розрахунками з бюджетом	1620		
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками з оплати праці	1630		28,9
із внутрішніх розрахунків	1645		
Доходи майбутніх періодів	1665	6466,0	7265,4
Інші поточні зобов'язання	1690		
<b>Усього за розділом III</b>	<b>1695</b>		
<b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b>	<b>1700</b>		
<b>Баланс</b>	<b>1900</b>	<b>3590,9</b>	<b>3887,4</b>

## Продовження Додатку А

## Таблиця А.2

## Звіт про фінансовий стан за 2016 рік, тис. грн.

Підприємство <u>ТОВ «Високовольтна компанія»</u> Територія _____	Дата (рік, місяць, число) за ЄДРПОУ за КОАТУ У за КОПФГ за КВЕД	КОДИ		
		2017	01	01
Організаційно-правова форма господарювання _____				
Вид економічної діяльності _____				
Середня кількість працівників <sup>1</sup> _____				
Адреса, телефон _____				
Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма N 2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)				

Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):  
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку  
за міжнародними стандартами фінансової звітності

v

**Баланс (Звіт про фінансовий стан)  
на 31 грудня 2016 р.**

Форма №	Код за ДКУД	
---------	-------------	--

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
<b>I. Необоротні активи</b>			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005	887,2	1100,5
Основні засоби	1010	374,3	356,8
первісна вартість	1011	1	962,6
знос	1012	643,4	693,4
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Інші необоротні активи	1090		
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>	<b>1214,4</b>	<b>1191,3</b>
<b>II. Оборотні активи</b>			
Виробничі запаси	1101	1239,4	1470,1
Готова продукція	1103	73,3	146,5
Поточні біологічні активи	1110	-	-

## Продовж. Додатку А

## Продовж. табл. А2

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	1558,4	1515,8
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	1,3	1,2
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	82,0	16,3
Гроші та їх еквіваленти	1165	45,8	8,3
Готівка	1166	-	-
Рахунки в банках	1167	45,8	8,3
Витрати майбутніх періодів	1170	2,2	3,7
Інші оборотні активи	1190	-	-
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1195</b>	<b>2673,0</b>	<b>2638,3</b>
<b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b>	<b>1200</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>Баланс</b>	<b>1300</b>	<b>3887,4</b>	<b>3829,6</b>
Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
<b>I. Власний капітал</b>			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	211,8	211,8
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	1676,6	1974,8
Неоплачений капітал	1425	( )	( )
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1495</b>	<b>2299,1</b>	<b>2410,1</b>
<b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>	1595	325,0	1182,7
<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	1619,3	936,4
розрахунками з бюджетом	1620	22,0	25,6
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками з оплати праці	1630	28,9	10,10
із внутрішніх розрахунків	1645		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	-	414,4
<b>Усього за розділом III</b>	<b>1695</b>	<b>813,4</b>	<b>657,4</b>
<b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b>	<b>1700</b>		
<b>Баланс</b>	<b>1900</b>	<b>3887,4</b>	<b>3829,6</b>

## Додаток Б

## Рейтинг субіндексу податкової системи в Україні та інших країнах

Табл. Б.1

Динаміка позицій України та країн Центральної та Східної Європи у  
рейтингу Doing Business 2013-2016 рр

Країна	Роки							
	2013		2014		2015		2016	
	позиція у рейтингу	Рейтинг за субіндексом «сплата податків»	позиція у рейтингу	Рейтинг за субіндексом «сплата податків»	позиція у рейтингу	Рейтинг за субіндексом «сплата податків»	позиція у рейтингу	Рейтинг за субіндексом «сплата податків»
Австрія	32	104	32	82	29	77	30	79
Бельгія	25	70	28	77	33	75	36	76
Білорусь	68	183	69	156	58	129	63	133
Болгарія	51	85	59	69	66	91	58	81
Грузія	12	61	16	42	9	33	8	29
Естонія	17	30	24	51	21	50	22	32
Іспанія	49	71	44	48	44	34	52	67
Італія	80	128	87	134	73	131	65	138
Латвія	24	59	21	67	75	52	24	49
Молдова	90	106	81	83	83	109	78	95
Німеччина	67	78	19	89	20	72	21	89
Польща	70	121	62	182	55	114	45	113
Португалія	31	73	30	78	30	77	31	81
Росія	123	105	120	105	112	64	92	56
Румунія	56	151	72	154	72	136	73	134
Сербія	89	138	92	143	86	149	93	161
Словаччина	41	122	48	130	46	100	49	102
Угорщина	46	109	51	117	54	118	54	124
Україна	145	181	152	181	137	165	112	164
Франція	26	55	29	58	34	53	23	52
Чехія	63	128	64	119	65	120	75	122

## Додаток В

## Модель гармонізації відносин учасників податкового контролю

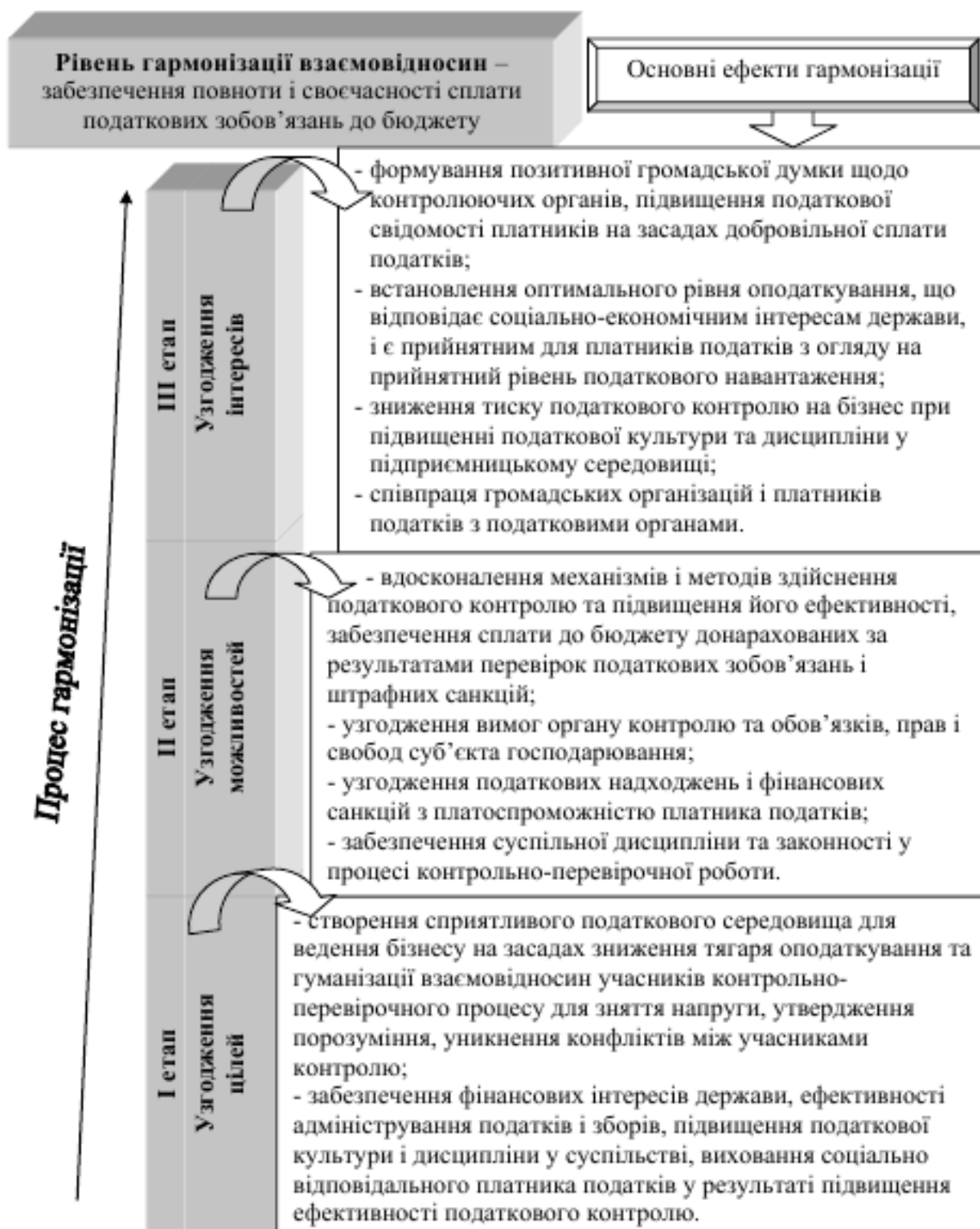


Рис. В.1 Модель гармонізації відносин учасників податкового контролю