

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ

ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ, ЕКОНОМІКИ ТА ПРАВА
КАФЕДРА ФІНАНСІВ, БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ ТА СТРАХУВАННЯ

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

ОС «Магістр»

на тему: **Податковий контроль як домінанта податкового менеджменту (на прикладі Державної податкової служби у Львівській області)**

Виконав: студент групи Фін-61 (маг)
спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа
та страхування»

(шифр і назва напрямку підготовки, спеціальності)

Петрів М.В.

(прізвище та ініціали)

Керівник к.е.н., доцент Синявська Л.В.

(наук.ступ., вчене звання, прізвище та ініціали)

Рецензент _____

(прізвище та ініціали)

ДУБЛЯНИ 2024

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ ТА НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ

ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ, ЕКОНОМІКИ ТА ПРАВА
КАФЕДРА ФІНАНСІВ, БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ ТА СТРАХУВАННЯ

Освітній ступінь «Магістр»

Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

(шифр і назва напрямку підготовки, спеціальності)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедри _____

(підпис)

к.е.н., доцент Грицина О.В.

(звання, ступінь, прізвище та ініціали)

« » 2023 року

ЗАВДАННЯ

на кваліфікаційну роботу студенту

Петриву Михайлу Васильовичу

(прізвище, ім'я, по-батькові)

1.Тема роботи: **«Податковий контроль як домінанта податкового менеджменту (на прикладі Державної податкової служби у Львівській області)»**

Керівник роботи: _____ Снявська Любов Василівна, к.е.н, доцент

(прізвище, ім'я, по-батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджена наказом по університету від "27" 10.2023 р. № 572/К-С

2.Термін здачі студентом закінченої кваліфікаційної роботи 10.12.2023 р.

3.Вихідні дані для кваліфікаційної роботи: методичні рекомендації, фінансова звітність, рекомендована література, статистичні довідники

4.Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань, які потрібно розробити):

Вступ

1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ
 - 1.1. Суть та функції податкового менеджменту
 - 1.2. Економічна суть та доцільність податкового контролю
 - 1.3. Методика дослідження податкового контролю

2. ОЦІНКА ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЯК ДОМІНАНТИ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

- 2.1. Ризикоорієнтована система податкового контролю
- 2.2. Методи здійснення податкового контролю
- 2.3. Оцінка ефективності податкового контролю

3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

- 3.1. Міжнародний досвід реформування податкових систем
- 3.2. Основні недоліки та напрями вдосконалення податкового контролю в Україні

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

5. Перелік графічного матеріалу: графіки, схеми, діаграми

6. Консультанти з розділів кваліфікаційної роботи

7. Дата видачі завдання 16 березня 2023 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ етапу	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи
1.	Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі КР. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки; підготовка картографічних матеріалів для дипломної роботи).	16.03.23 р.
2.	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	27.09.23 р.
3.	Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи. Кінцеве редагування пояснювальної записки; оформлення кінцевого варіанту роботи та інших графічних матеріалів, які представляються до захисту в ЕК)	19.11.23 р.
4.	Кінцеве оформлення кваліфікаційної роботи (здача пояснювальної записки керівнику КР; виправлення його зауважень; здача КР на	26.11.23 р.

	рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	
5.	Підготовка до захисту в ЕК. Пробний захист на випускній кафедрі (написання доповіді й погодження її з керівником КР; виправлення зауважень у графічній частині).	10.12.23 р.

Студент _____

(підпис)

Керівник кваліфікаційної роботи к.е.н., доцент _____ Синявська Л.В.

(наук.ступ., вчене звання, підпис, прізвище та ініціали)

Зміст

Вступ

1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ	7
1.1. Суть та функції податкового менеджменту	7
1.2. Економічна суть та доцільність податкового контролю	14
1.3. Методика дослідження податкового контролю	23
2. ОЦІНКА ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЯК ДОМІНАНТИ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ	28
2.1. Ризикоорієнтована система податкового контролю	28
2.2. Методи здійснення податкового контролю	35
2.3. Оцінка ефективності податкового контролю	47
3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ	52
3.1. Міжнародний досвід реформування податкових систем	52
3.2. Основні недоліки та напрями вдосконалення податкового контролю в Україні	65

УДК 332.1

Кваліфікаційна робота: 72 стор. текстової частини, 10 таблиці, 29 рисунків, 32 джерела.

Податковий контроль як домінанта податкового менеджменту (на прикладі Державної податкової служби у Львівській області)

Петрів Михайло Васильович– Кваліфікаційна робота. Кафедра фінансів, банківської справи та страхування. – Дубляни, Львівський НУП, 2024.

В роботі розкрито актуальність дослідження за обраним напрямом, ставиться проблема, мета і завдання дослідження, визначаються предмет та об'єкт дослідження, розглядаються теоретичні засади податкового контролю. Проведено моніторинг здійснення податкового контролю та його ефективності. В процесі роботи зроблено висновки та пропозиції щодо перспективних напрямків вдосконалення податкового контролю в Україні як домінанти податкового менеджменту.

Ключові слова: *податковий контроль, податковий менеджмент, податкові надходження, податкові ризики, державна податкова служба, аудит.*

Анотація

Податковий контроль як складова податкового менеджменту є необхідною умовою існування ефективної податкової системи та виступає визначальним інструментом податкового адміністрування. З допомогою податкового контролю забезпечується належний рівень податкової дисципліни та законслухняності платників податків, а донараховані в процесі контролю податкові платежі і застосовані до порушників санкції дозволяють розширити базу оподаткування та істотно поповнити доходи бюджету.

В роботі висвітлено суть та функції податкового менеджменту, економічну доцільність податкового контролю, розкрито методика дослідження податкового контролю, проаналізовано податкові ризики, що виникають в процесі справляння податкових платежів, висвітлено методи проведення податкового контролю, здійснено моніторинг його ефективності на прикладі ДПС у Львівській області, проаналізовано світовий досвід реформування податкових систем та запропоновано шляхи вдосконалення податкового контролю у діяльності ДПС Львівської області.

Ключові слова: податковий контроль, податковий менеджмент, податкові надходження, податкові ризики, державна податкова служба, аудит.

Summary

Tax control as a component of tax management is a necessary condition for the existence of an effective tax system and acts as a defining tool of tax administration. With the help of tax control, the appropriate level of tax discipline and law-abiding taxpayers is ensured, and tax payments added during the control process and sanctions applied to violators allow expanding the tax base and significantly supplementing budget revenues.

The work highlights the essence and functions of tax management, the economic feasibility of tax control, discloses the methodology of tax control research, analyzes the tax risks that arise in the process of making tax payments, highlights the methods of conducting tax control, monitors its effectiveness on the example of STS in Lviv region, analyzes the world experience of reforming tax systems and suggested ways to improve tax control in the activities of the STS of Lviv region.

Keywords: tax control, tax management, tax revenues, tax risks, state tax service, audit

Вступ

Актуальність теми. В умовах воєнного стану та обмеженості фінансових ресурсів країни зростає роль податкового контролю як домінанти податкового менеджменту й важливого елемента процесу реформування системи адміністрування податків в Україні. В останні роки колосально зросли видатки державного бюджету на підтримку оборонного сектору, фінансування воєнних дій. Від ефективності податкового контролю значною мірою залежить економічний добробут держави та її безпека.

Важливість вирішення зазначених проблем обумовили вибір теми кваліфікаційної роботи, визначили його мету та завдання. Зазначені чинники визначають наукову актуальність і практичну значимість цієї проблеми.

Суть податкового контролю, його призначення, місце у системі державного фінансового контролю досліджують українські вчені-економісти, а саме: В. Андрущенко, В. Борейко, В. Вишневський, Л. Воронова, М. Войнаренко, А. Даниленко, І. Криницький, В. Федосов, Т. Кушнарєва, Ю. Соловійова, О. Савченко, В. Онищенко, А. Поддєрьогін, Н. Хмелєвська, Д. Рева, М. Свердан, В. Ревун, А. Сігаєв, Л. Тарангул, Н. Маринів, П. Буряк, Б. Карпінський, Н. Залуцька, В. Білінський та інші. Незважаючи на значну кількість публікацій та розробок, вивчення сутності податкового контролю є актуальною проблемою.

Мета кваліфікаційної роботи. Мета кваліфікаційної роботи - обґрунтування теоретико-практичних засад здійснення податкового контролю та напрямів удосконалення його дієвості у Державній податковій службі Львівської області.

Виходячи з мети дослідження до роботи поставлено наступні **завдання:**

- дослідити суть та функції податкового менеджменту;

- висвітлити економічну суть та доцільність податкового контролю;
- розкрити методику дослідження податкового контролю;
- проаналізувати податкові ризики;
- висвітлити методи здійснення податкового контролю
- здійснити моніторинг ефективності здійснення податкового контролю на прикладі ДПС у Львівській області
- - проаналізувати світовий досвід реформування податкових систем та можливості запровадження його в українську практику;
- запропонувати шляхи вдосконалення податкового контролю в Україні.

Об'єктом кваліфікаційної роботи є процес здійснення податкового контролю.

Предметом кваліфікаційної роботи є сукупність теоретичних, організаційних та прикладних аспектів функціонування податкового контролю в ДПС Львівської області.

Методи дослідження кваліфікаційної роботи. Методологічною базою дослідження є сукупність загальнонаукових і спеціальних прийомів і методів дослідження. В ході теоретичних та прикладних розробок використовувалися наступні методи: статистико-економічні методи – для оцінки ефективності здійснення податкового контролю; метод порівняння – при вивченні зарубіжного досвіду створення системи податкового контролю та шляхів її удосконалення; аналітичний метод - при розгляді динаміки показників щодо здійснення податкового контролю за відповідний період; графічний метод - для систематизації та аналізу статистичних даних, а також для схематизації механізму податкового контролю; абстрактно-логічний метод – при формулюванні висновків.

Особистий внесок. Наукові положення, висновки і пропозиції дослідження, які виносяться на захист, одержані автором самостійно.

Інформаційною базою кваліфікаційної роботи є законодавчі і нормативно-правові акти які регламентують податкові відносини, податкове адміністрування і проведення податкового контролю; наукові дослідження вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, статистична та фінансово-економічна інформація Державної служби статистики; Internet-ресурси офіційних веб-сторінок державних органів виконавчої влади України та інших країн. Для оцінювання ефективності податкового контролю використовувалися дані Державної податкової служби у Львівській області.

Науковою новизною отриманих результатів є теоретичне обґрунтування та практичне вирішення сукупності завдань пов'язаних із удосконаленням податкового контролю. Більш повно теоретичні та практичні здобутки кваліфікаційної роботи, що визначають її наукову новизну полягають у наступному:

удосконалено:

- підходи до здійснення податкового контролю;

набули подальшого розвитку:

- теоретичні напрацювання щодо суті та функцій податкового менеджменту; податкових ризиків та методів податкового контролю;

- організаційно-прикладні аспекти вдосконалення податкового контролю з урахуванням досвіду зарубіжних країн, зокрема, наголошено на необхідності покращення податкової культури платників податків, що дасть змогу підвищити рівень добровільності сплати податків і зборів з боку платників.

Практичне значення одержаних результатів. Практична значимість роботи полягає в тому, що досягнуті результати становлять і науково-теоретичний, і практичний інтерес: – у науково-дослідній сфері – положення та висновки кваліфікаційної роботи можуть бути основою для подальшої розробки механізму функціонування податкового контролю; в практичному спрямуванні: у

навчальному процесі – результати дослідження можуть слугувати підґрунтям при вивченні дисциплін «Податковий менеджмент».

Результати наукових доробок представлені у наступних публікаціях:

1. Синявська Л.В., **Петрів М.В.**, Мандрик І.Ю. ОСНОВНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ Теорія і практика розвитку агропромислового комплексу та сільських територій XXIII Міжнародний науково-практичний форум 4-6 жовтня 2022р., Дубляни, С. 138-140.

2. **Петрів М. В.**, Мандрик І. Ю., Синявська Л. В. ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК ПІД ЧАС ВІЙНИ Фінансові механізми сталого розвитку України в умовах сучасних викликів: тези доповідей V Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених з нагоди 125- річчя НУБіП України (м. Київ, 2 березня 2023 року). К.: Редакційно-видавничий відділ НУБіП України, 2023С. 484-486

3. Синявська Л.В., **Петрів М.** ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ Трансформація фінансової системи України та країн v-4 в умовах євроінтеграції. Digital transformation of the financial system of ukraine and v4 countries in the context of european integration: збірник тез III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (Дубляни, 26 квітня 2023 р.). Частина I. Дубляни: ЛНУП, 2023. с. 36-39

4. Синявська Л.В., **Петрів М.** ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ Трансформація фінансової системи України та країн v-4 в умовах євроінтеграції. Digital transformation of the financial system of ukraine and v4 countries in the context of european integration: збірник тез III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (Дубляни, 26 квітня 2023 р.). Частина II. Дубляни: ЛНУП, 2023. с.50-52

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

1.1 Суть та функції податкового менеджменту

Податковий менеджмент є важливим напрямком діяльності держави та суб'єктів господарювання. Він дозволяє забезпечити ефективне функціонування податкової системи та сприяти розвитку економіки. Дану дефініцію доцільно висвітлити у таких аспектах:

- як форму підприємницької діяльності (корпоративний та персональний податковий менеджмент);
- як певну верству людей, професія яких пов'язана та здійснює управління податками;
- як систему управління податками держави та різних рівнів державного бюджету загалом

Державний податковий менеджмент —це система державного регулювання та управління податковою складовою господарської діяльності. До системи включені законодавчі та адміністративні органи. Також поняття об'єднує сукупність норм та правил, які регламентують податкові дії, а також відповідальність за порушення норма податковго кодексу.[6, с.10]

Основними напрямками державного податкового менеджменту є:

- продумування якісно нових концепцій оподаткування, які сприяють розвитку бізнес-середовища, сприяють захисту молодих підприємців та малого бізнесу, не завдають негативного впливу на програми державного соціального захисту і ринкового механізму водночас;
- забезпечення акумулювання та правильного розподілу грошових коштів для виконання плану державного бюджету;

- аналіз та прогнозування можливих об'ємів податкових грошових надходжень у майбутньому на основі аналізу розвитку економіки та існуючих підприємств.

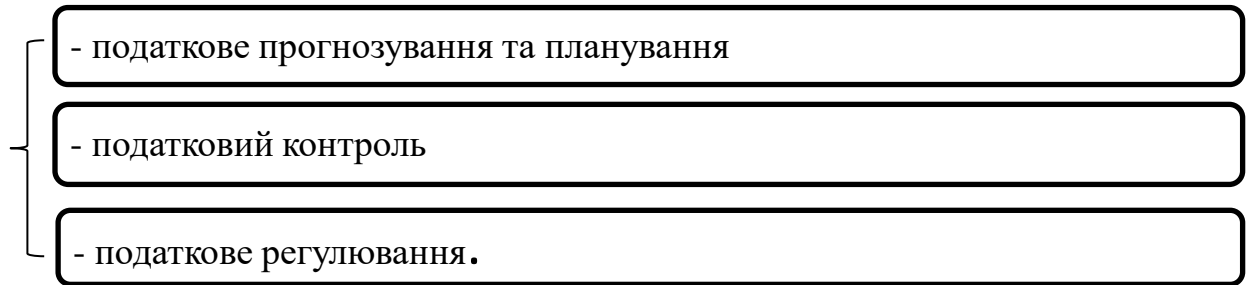


Рис. 1.1 - Основні складові державного податкового менеджменту

Цільова підсистема встановлює цілі та завдання податкового управління на планований період часу. Допоміжна підсистема має головною роллю здійснення методичного, інформаційного, нормативно-правового забезпечення процесу податкового управління, функціональна підсистема – це функції процесу управління та порядку його реалізації (впровадження податкового планування, розробка податкової стратегії підприємства, визначення напрямків облікової політики, визначення принципів податкового обліку та контролю).



Рис. 1.2 - Процес податкового менеджменту суб'єкта господарювання

Підсистема контролю створює нагляд над учасниками процесу управління податками та його відповідальністю і контролює законність дій.

Існує ще один важливий аспект поняття податкового менеджменту, на який варто звернути особливу увагу, це є агресивне державне податкове планування. Досвід багатьох держав показує, що агресивне податкове планування – це шлях до втрат державного бюджету, тінізації економіки, переведення діяльності в офшорні юрисдикції.

Сучасні європейські міжнародні конвенції про уникнення подвійного оподаткування використовуються не для спрощення оподаткування, а зі зловживанням для легалізації нерозподіленого прибутку або переведення коштів у податкові гавані (офшорні юрисдикції). Наданий момент найчіткіші правила податкового планування покроково описані у плані дій Beps (base erosion and profit shifting), і Україні вже запровадила мінімальний план дій та подальші кроки з ведення прозорого податкового обліку, контролю на контрольованими іноземними компаніями, створення умов для виведення бізнесу з тіньової економіки.

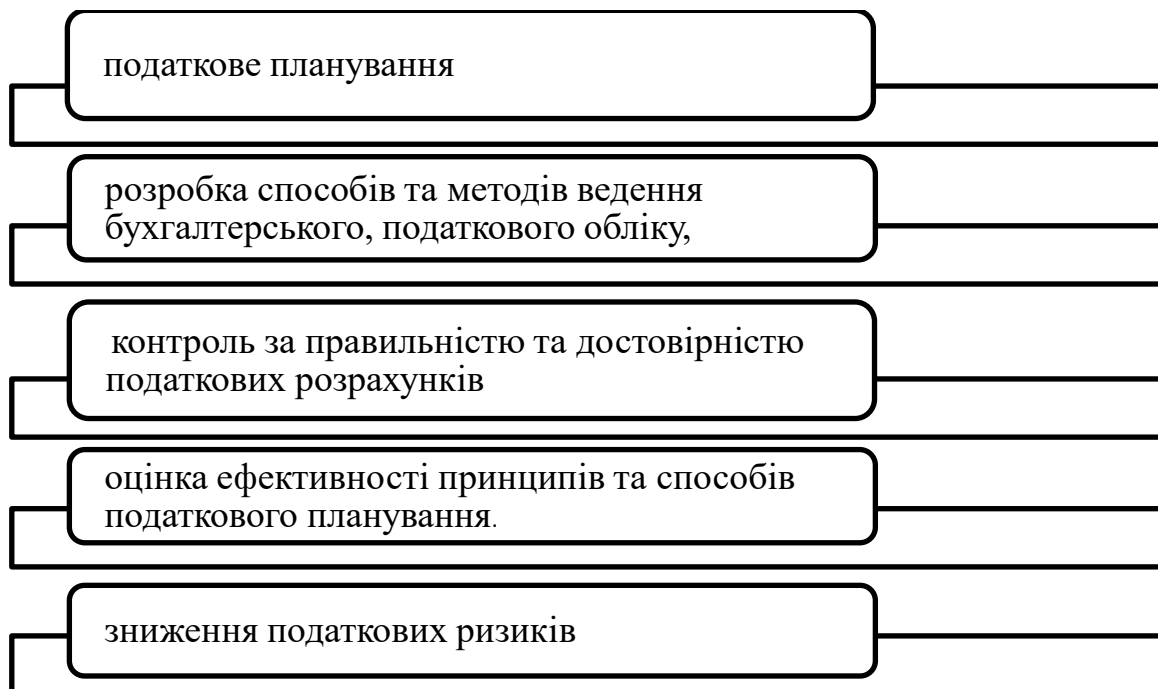


Рис. 1.3 - Основні функції при реалізації податкового менеджменту

Можна зробити висновок, що наслідком податкового планування є організація правильного розрахунку сум платежів, розробка оптимального податкового навантаження відповідно до цілей та виду діяльності підприємства. На рисунку наведеному нижче описано процес здійснення податкового менеджменту підприємством.

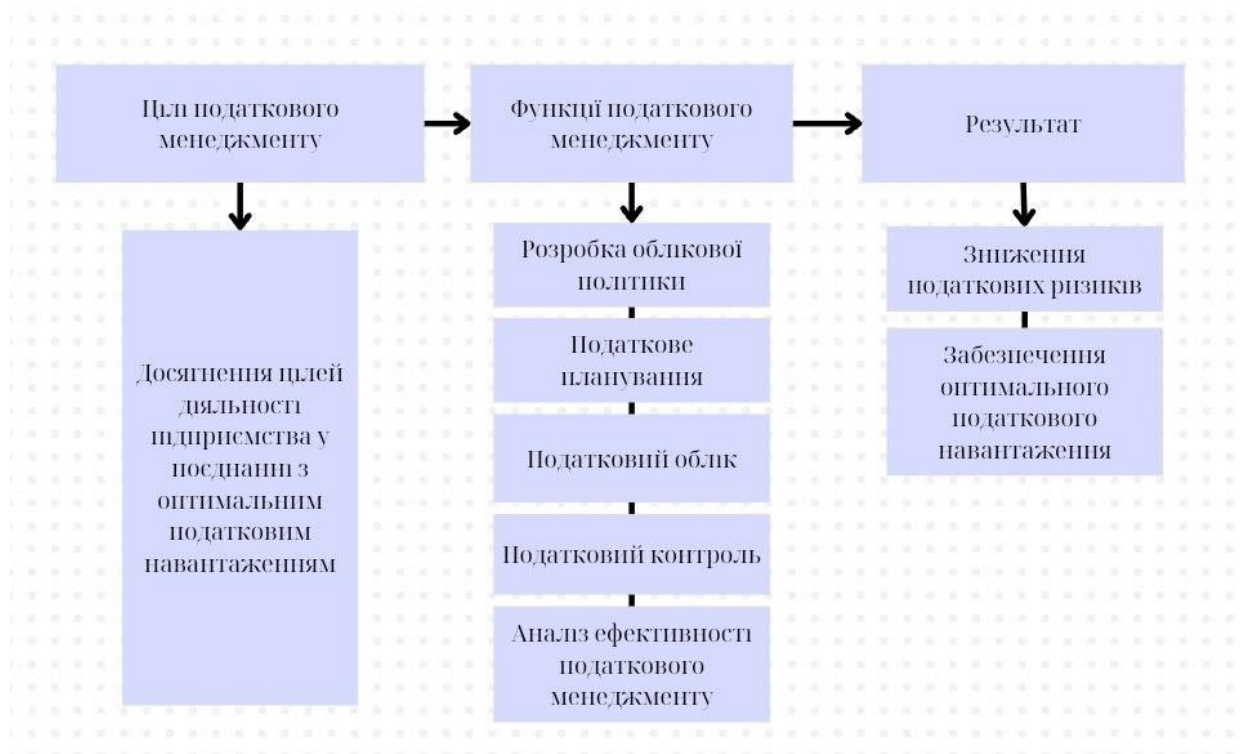
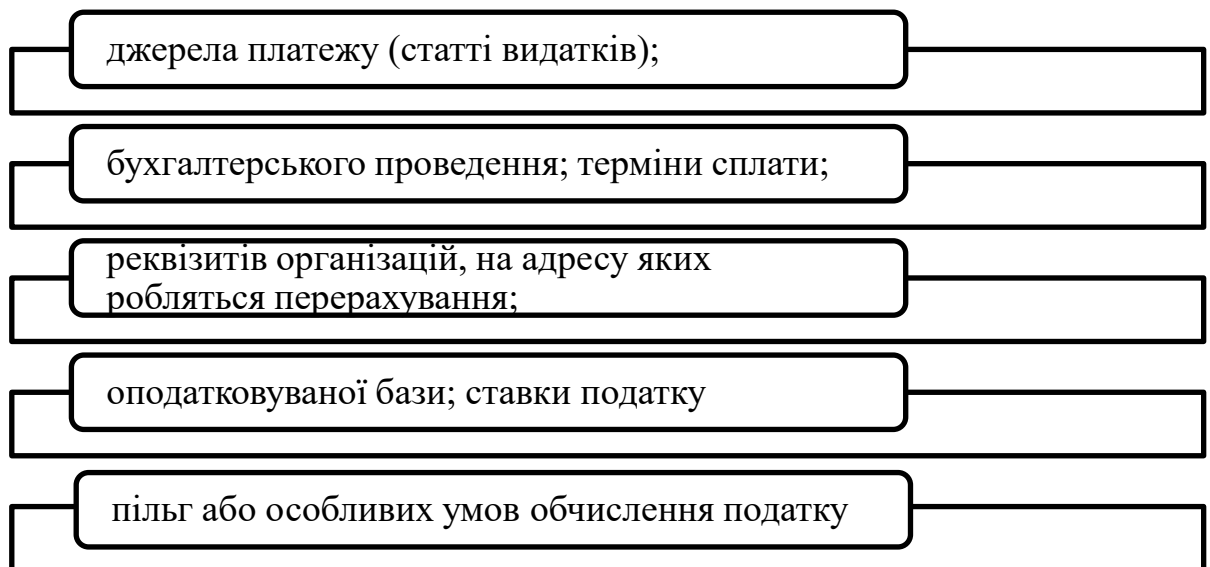


Рис. 1.4. - Цикл податкового менеджменту підприємства

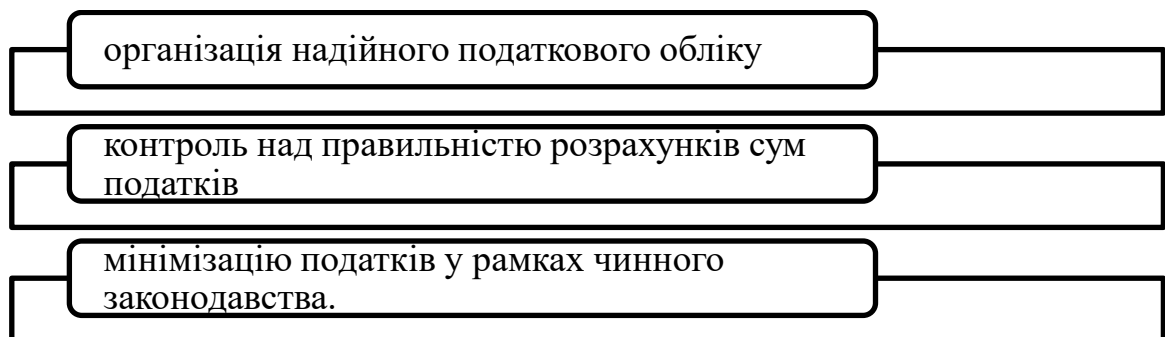
Важливим визначником ефективності податкового менеджменту є зниження максимальне податкових зобов'язань цілком законним шляхом – користування протиріччями, які можна зустріти в Податковому кодексі України (як наприклад, у ПКУ досі не існує чіткого визначення про вихід із податкового резиденства та багато інших протиріч). Таким чином, податки можуть мінімізуватись, а підприємство повністю розкриває свою фінансову інформацію. Але проблема у

такому разі може виникнути через подвійне тлумачення податкових норм органами стягнень та суб'єктом господарювання.

Управлінець під час організації податкового менеджменту має враховувати на підставі Податкового Кодексу України, які податки слід сплачувати в бюджети різних рівнів (державний, місцевий бюджет чи позабюджетні фонди). Наступним кроком має бути складання податкового плану (таблиці чи графіку), де враховано податкові показники:



Під час реальної господарської діяльності в раціональний податковий менеджмент входять такі складові:



Схеми оптимальної структури організації господарської діяльності повинні бути розроблені та враховані в рамках цієї системи з урахуванням вимог чинного

податкового законодавства, а також одночасно з використанням можливостей, що надаються в його межах.

Головні складові податкового менеджменту видно на рис.1.5.

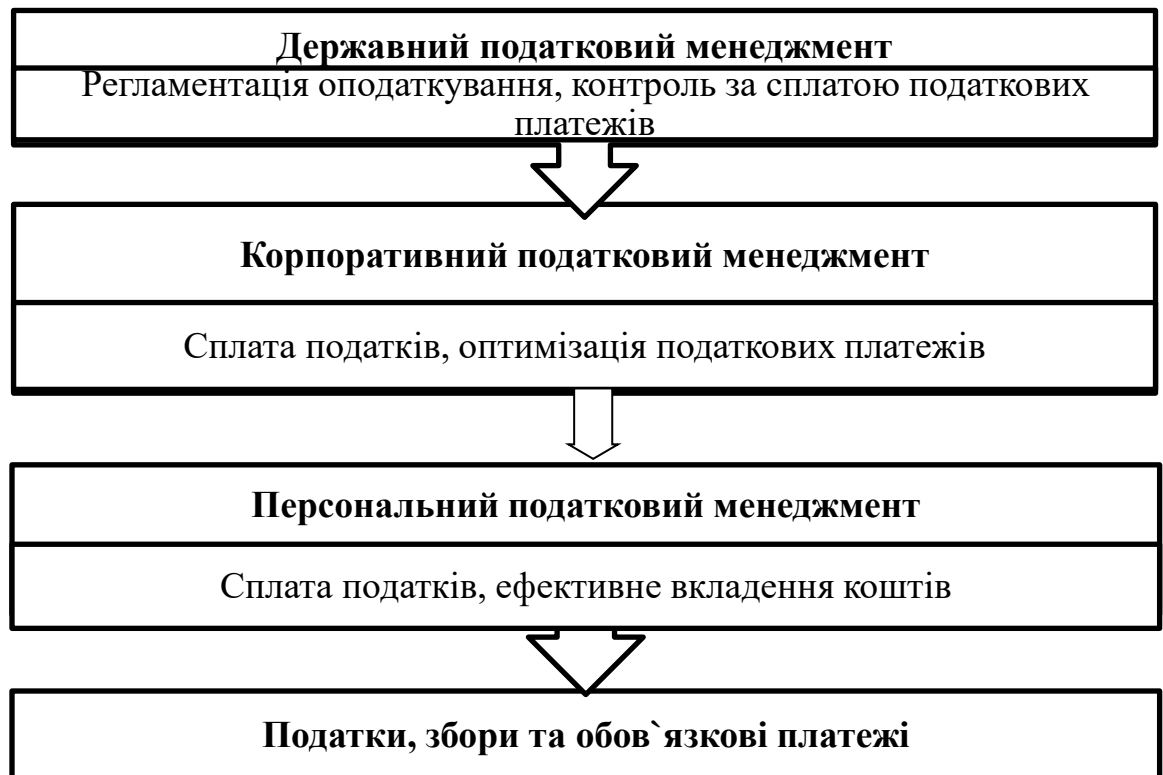


Рис. 1.5 - Структура податкового менеджменту

Надважливим у прийнятті рішень податкового менеджменту є систематичне дотримання законодавства, мислення, яке спрямоване не на ухилення від податкових стягнень, а на якісну оптимізацію платежів згідно з чинного законодавства.

Основним завданням державної податкової адміністрації в регулюванні податкових норм та здійсненні податкового менеджменту показані на рис. 1.6

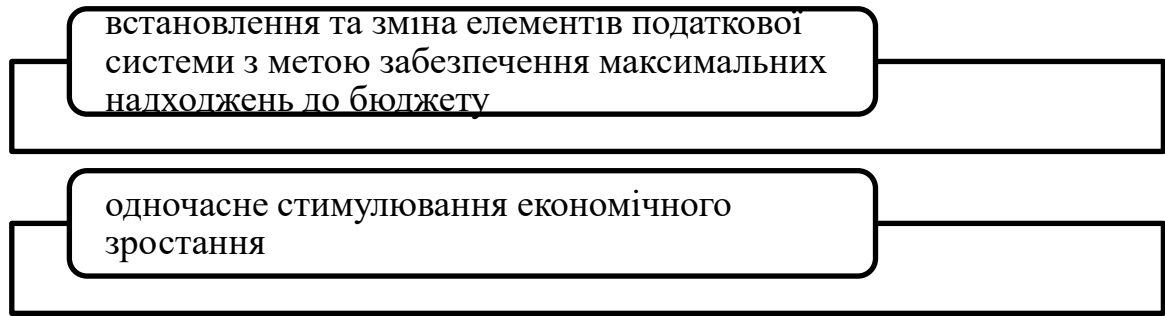


Рис. 1.6 - Основним завданням ДПА в сфері податкового менеджменту

Ефективність податкового менеджменту залежить від ступеня його відповідності можливостям економіки, потребам соціально-економічного розвитку країни та інтересам суспільства.

Складові державного податкового менеджменту - це сукупність елементів, які забезпечують ефективне виконання податкових зобов'язань суб'єктами господарювання та державними органами.

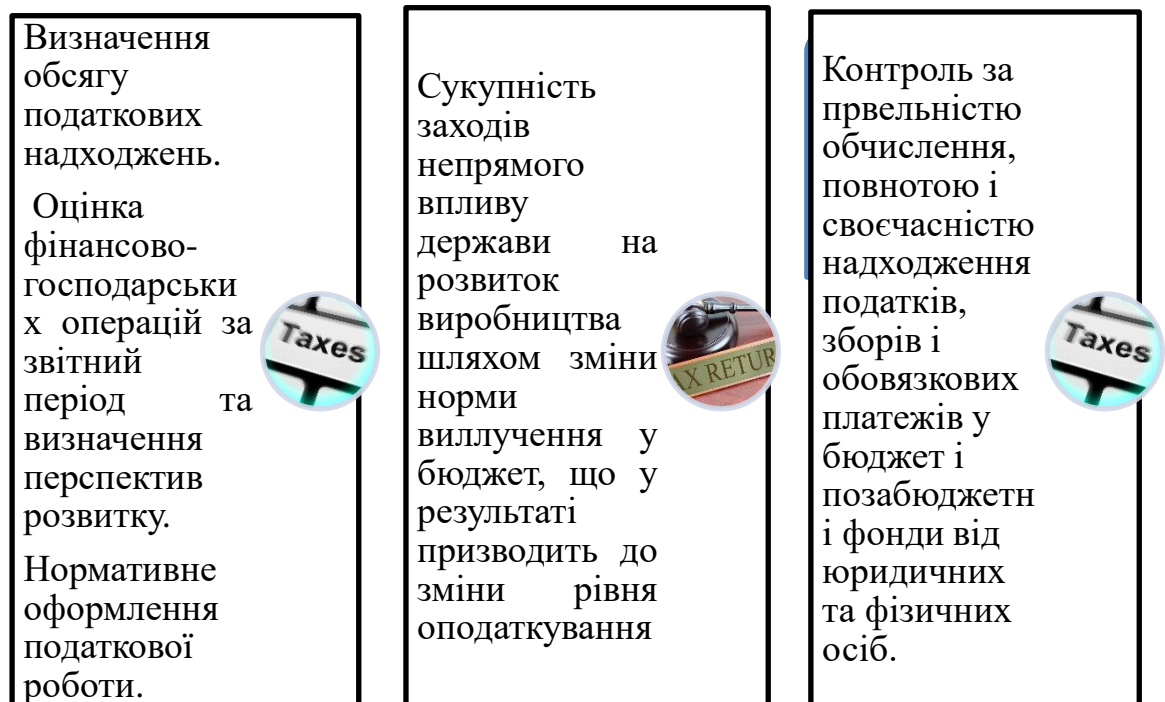


Рис. 1.7. - Складові державного податкового менеджменту

Розглянемо економічну суть та доцільність податкового контролю як важливої складової податкового менеджменту у наступному питанні.

1.2 Економічна суть та доцільність податкового контролю

Контроль є важливою частиною кожної галузі державного управління, а його організація є важливою частиною управління державними фінансовими ресурсами, оскільки це управління передбачає відповідальність перед суспільством. Саме об'єктивні грошові потреби органів державної влади та органів місцевого самоврядування зумовлюють необхідність забезпечення повного та своєчасного їх надходження у вигляді податків і зборів (інших обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів.

У сучасних умовах першочерговим завданням є забезпечення збалансованого розвитку всіх підсистем суспільства, узгодження інтересів різних груп населення та створення міцного економічного фундаменту для інтеграції України у світову економічну систему, що можливе шляхом реалізації ефективної контрольної функції податків, яка здійснюється через податковий контроль. Податковий контроль, як складова податкової системи, повинен передбачати і вирішувати завдання щодо зменшення податкової заборгованості та легалізації усіх доходів учасників ринку. Законодавча база є вкрай важлива для реалізації функцій податкового контролю. Таку можливість дає нам Податковий кодекс України.

На нашу думку, податковий контроль можна визначити як діяльність держави в особі уповноважених органів з контролю за дотриманням законодавства про податки та збори, перевірку своєчасності та повноти надходження обов'язкових платежів до відповідних фондів грошових коштів для фінансового забезпечення соціально-економічних завдань та функцій держави та

місцевого самоврядування шляхом застосування специфічних форм та методів впливу на платників податків, податкових агентів, платників зборів та інших зобов'язаних осіб.

Якщо розглядати податковий контроль як структуру податкової системи, то види, форми і методи контролю необхідно виділяти відповідно до завдань і функцій податкової системи в часовому та регіональному просторі в рамках податкового законодавства. Перш за все, мета суб'єкта контролю, яку переслідує процедура контролю, повинна розглядатися як відповідна по відношенню до об'єкта.

Податковий контроль невід'ємна складова функціонування економічної системи будь-якої держави. Основна мета проведення податкового контролю державою є регулювання діяльності платників податків, нагляд над своєчасною та повномірною платою стягнень шляхом застосування адміністративних методів. Кожна держава організовує податковий нагляд та контроль через уповноважені органи, для вдосконалення податкового контролю ведуться постійні наукові пошуки та дослідження.

Аналіз літератури, наукових праць з адміністративного, господарського права, соціального управління свідчить про те, що при визначенні поняття контролю науковці не дотримуються однієї думки. Автори пояснюють його у різний спосіб. Тому треба розглянути дане поняття в різних аспектах.

Економіст С. Мельник наводить власне авторське визначення податкового контролю в його праці. Податковий контроль є діяльність компетентних державних органів, виражена в правовій оцінці реалізації податкового та правового регулювання суб'єктів господарювання, припинення порушень, притягнення до відповідальності тих, хто порушує фіскальні інтереси громадян. [13]. Також автор розглядає податковий контроль як основний елемент податково-правового механізму, який гарантує правильне виконання конституційно-

правого обов'язку сплачувати встановлені законом податки. Податковий контроль створює за своїми результатами правовідносини, які є врегульовані законодавчо.

Податковий контроль, як і будь-яке поняття, має певні риси: характеризується певними особливостями господарської діяльності ;

- має широкий підхід, оскільки податковий контроль здійснює як податковий орган, так і з іншої сторони підприємство, яке займається своїм податковим плануванням

- державний податковий контроль характеризується чіткою цілеспрямованістю;

- пов'язаний з грошовими, та з іншими матеріальними ресурсами діяльності;

- відображає відносини різних ступенів влади: центральної та місцевої влади, що базуються на фіскальних функціях держави, а характеризується також чіткою імперативністю.

- реалізується через всю сферу діяльності як владних суб'єктів так і платників.

Звертаючись до Податкового кодексу України [2] варто виокремити, що податковий контроль реалізується через:

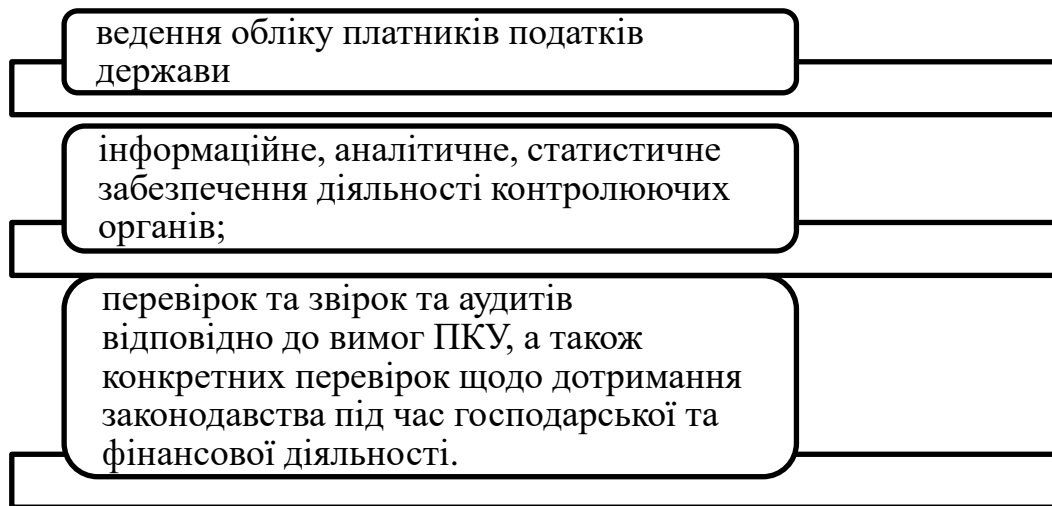


Рис. 1.8 – Реалізація податкового контролю

Об'єктом податкового контролю є фінансово-господарська діяльність платників податків, а також діяльність інших осіб, пов'язана з оподаткуванням.

До об'єктів податкового контролю в Україні належать:

Платники податків, тобто фізичні та юридичні особи, які відповідно до закону зобов'язані сплачувати податки, збори та інші обов'язкові платежі.

Особи, які не є платниками податків, але здійснюють діяльність, пов'язану з оподаткуванням, наприклад, юридичні особи, які надають бухгалтерські послуги, аудиторські послуги, послуги з реєстрації платників податків тощо.

Предметом податкового контролю є правильність обчислення, повнота і своєчасність сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

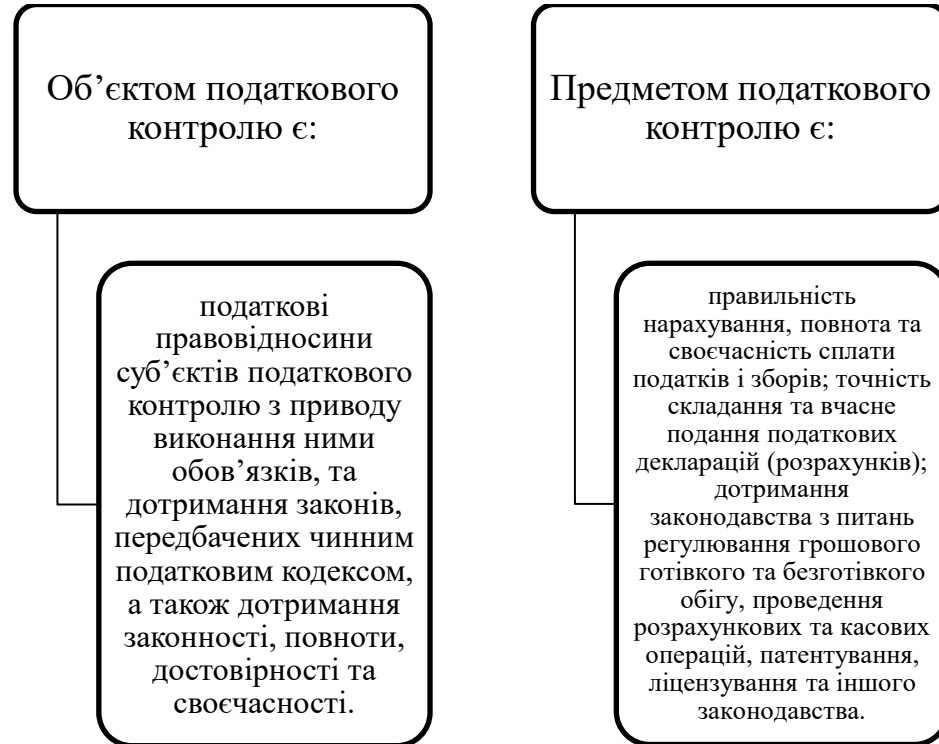


Рис. 1.9 – Об'єкт та предмет податкового контролю

Джерелами інформації для податкового контролю стають бухгалтерські книги та записи, звіти, плани, рахунки, декларації, накладні, фактури, інфойси та інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів до бюджетів усіх рівнів також відбувається аналіз інформації, що надається платниками податків, а також та що надходить від представників виконавчої влади, Національного Банку України, інших банків, фінансових установ, міжнародних організацій.

За своєю сутністю контрольна складова податкової системи здатна вирішувати широке коло питань та проблем. Серед них варто виокремити:

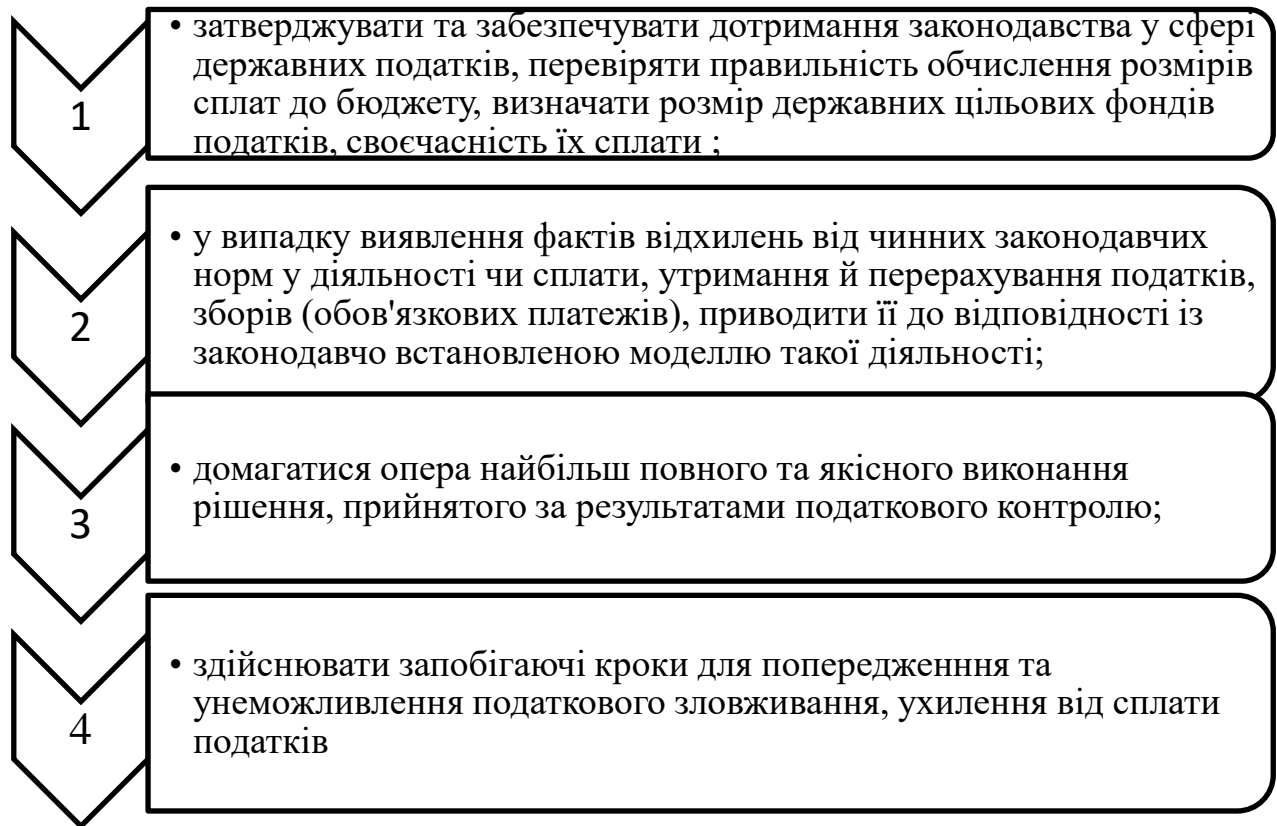


Рис. 1.10 – Компетенція контрольної складової податкової системи

У дослідників, які вивчали теорію оподаткування не сформовано єдиного універсального підходу до визначення функцій податкового контролю.

<p>В.А. Онищенко [17]</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Діяльність посадових осіб органів податкової служби щодо спостереження за відповідністю організації обліку об'єктів оподаткування платниками податків, методики обчислення й сплати податків і податкових платежів за чинними нормативно-законодавчими актами, виявлення відхилень, допущених у ході виконання норм податкового законодавства, та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання.
<p>В.П. Завгородній [8]</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Розглядає податковий контроль у двох аспектах: як функцію чи елемент державного управління і як особливу діяльність щодо виконання податкового законодавства України.
<p>М.П. Квчелявенко [14]</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Спеціальний державний контроль, який являє собою діяльність податкових органів та їх посадових осіб по перевірці виконання вимог податкового законодавства особами, які реалізують податкові зобов'язання чи забезпечують цю реалізацію
<p>Д.М. Рева [26]</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Один з видів фінансового контролю, що здійснюється у сфері державного управління оподаткуванням і являє собою діяльність уповноважених державою органів по перевірці дотримання вимог чинного законодавства особами, на яких покладено податковий обов'язок, виявленню порушень встановлених вимог та відновленню порушених прав держави та територіальних громад.
<p>П.Ю. Буряк, Б.А. Карпінський, Н.С. Залуцька, В.З. Белінський [2]</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Діяльність податкових органів щодо спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення й сплати податків і податкових платежів за чинними нормативно-правовими актами сфери оподаткування, виявлення відхилень, допущених у ході виконання норм податкового законодавства та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання.
<p>А.П. Черелніченко [30]</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Система дій та заходів в управлінні фінансами країни, які спрямовані на забезпечення додержання суб'єктами господарювання чинного законодавства з оподаткування з метою наповнення фінансовими ресурсами бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів.

Загалом у вітчизняній науковій думці існує досить широкий спектр функцій контролю у сфері оподаткування.

Загалом Податковий кодекс в Україні врегулював поняття податкового контролю дуже чітко. У процесі організації та проведення податкового контролю інтереси держави представлені власне фіскальним органом. У теорії податкового контролю існують багато видів податкових перевірок, класифікованих за різними критеріями. Законодавча класифікація регулює певні види податкових перевірок, відповідно до ст. 75 Податкового кодексу України. Основними критеріями класифікації податкових перевірок є об'єкт контролю, обсяг та періодичність контрольних заходів, місце проведення контролю. Основний принцип підбору підприємствами для будь-якої перевірки є ризику несплати належних податкових платежів до бюджету. Відповідно до статті 75 Податкового кодексу України [18], камеральна податкова перевірка проводиться за місцезнаходженням податкового органу .

Значення контролю полягає у здійсненні контрольних процедур, спрямованих на виявлення відхилень у діяльності керованої системи від заданих параметрів, тобто: причини цих відхилень і шляхи їх усунення для ефективного досягнення поставленої мети; ефективності їх виконання. Для досягнення максимальної ефективності податкового контролю в частині забезпечення дотримання податкового законодавства, функціонального стану всієї податкової системи необхідна реалізація та правильне поєднання всіх вищезазначених напрямків реалізації.



Рис. 1.11.- Складові господарського контролю

Окрім зовнішнього контролю, тепер у кожній компанії має функціонувати внутрішній контроль. Постійно здійснюється посадовими особами підприємства (керівниками, головними спеціалістами, начальниками відділів). Бухгалтерський облік є важливим джерелом інформації для внутрішнього побутового використання. Щодо сутності внутрішнього контролю та його місця в системі управління існують різні погляди вітчизняних і зарубіжних економістів, на думку одних, контроль є історично зумовленим, а тому його мета і завдання визначаються залежно від характеру суспільного ладу держави. Інші вважають, що контроль — це перевірка виконання певних управлінських рішень, що сприяє досягненню визначених цілей з оптимальним використанням ресурсів і робочого часу.

Фактично внутрішній контроль як функція управління охоплює всі сфери діяльності: виробництво, торгівлю, інвестиції, фінанси тощо і є системою моніторингу та контролю не лише за функціональним процесом і фактичним

станом об'єкта управління, а й забезпечує її максимальний розвиток у певному середовищі

Податковий контроль створює умови для виконання додаткових функцій формування грошових ресурсів держави. Тому від ефективності її реалізації залежить добробут держави, її фінансова безпека, соціальні гарантії для населення.

Можливість оцінки ефективності податкового контролю впливає з необхідності зменшення кількості та масштабів злочинів у податковій сфері, забезпечення стабільності доходів бюджетів усіх рівнів, підвищення податкової ефективності податкової системи при збереженні стимулюючого потенціалу податкова політика підприємницької діяльності, а також економічний розвиток держави в цілому. Оцінка ефективності податкового контролю дає можливість вивчити якісні характеристики як окремих контрольних заходів, так і роботи контролюючих органів країни у цілому.

Тому, на нашу думку, основними наслідками податкового контролю повинні бути:

- дотримання платником податків податкового законодавства;
- зменшення кількості податкових злочинів;
- оптимізація рівня витрат на проведення контрольної-перевірочної роботи, що базується на соціально та економічно обґрунтованій оцінці цих витрат з урахуванням специфіки розвитку податкової системи та економіки в цілому та спрямована на забезпечення максимальний рівень добровільної сплати податку;
- зменшення масштабів тінізації економіки;
- створення прозорої системи нарахувань з уникненням двоякого тлумачення норм;
- розробка оптимальних надходжень до бюджету разом із стимулами до розвитку підприємницької діяльності малого бізнесу.

Отже, податковий контроль, як один із видів державного фінансового контролю, здійснюється лише за деякими з наведених напрямів. Основним напрямом податкового контролю є перевірка виконання фінансових зобов'язань юридичними та фізичними особами перед державою та територіальними громадами. Податковий контроль також проводиться з метою попередження та усунення порушень податкової дисципліни.

1.3. Методика дослідження податкового контролю

Метод податкового контролю можна охарактеризувати як спосіб здійснення податкового контролю та заходів податкового контролю. Залежно від специфіки діяльності контролюючих органів, її форм, предмета та мети, підстав виникнення контрольних правовідносин обираються також конкретні способи ефективної реалізації заходу, реалізації обраної форми податкового контролю. Визначившись з категорією «метод податкового контролю», можна переходити безпосередньо до розгляду самих методів. Одразу зазначимо, що у фінансово-правовій теорії досі не існує єдиної класифікації методів фінансового контролю. Якщо узагальнити результати роботи науковців у цьому напрямку, то можна дійти висновку, що класифікація методів фінансового контролю здійснюється переважно за двома критеріями. За джерелами інформації, які використовують суб'єкти фінансового контролю, виділяють фактичні та документальні методи контролю. Залежно від способу здійснення контрольних повноважень виділяють такі способи контрольної діяльності, як ревізія, перевірка, аудит, інвентаризація тощо.

Аналіз особливостей застосування відповідальності за податкові правопорушення за кордоном показує, що ми можемо розрізнити європейські країни, їх підхід – більш демократичний, превентивний, і спрямований на гармонізацію стосунків між платниками податків та органами податкового

контролю. При такому підході кримінальні облігації можуть бути замінені різними формами донарахування до податків, їх розмір визначається адміністративними органами. У той же час Швейцарія і Сполучене Королівство встановлює фіксовані суми штрафів, в залежності від ступеня порушення та наміру. У Франції штрафні санкції встановлюються у відсотках від суми. На нашу думку, одним із шляхів підвищення ефективності податкового контролю в Україні є боротьба проти корупції.

Корупція як соціальне явище є серйозною проблемою будь-якого суспільства. Найбільш небезпечною формою корупції є злиття злочинців елементів з державними структурами, у зв'язку з цим посадовими особами працюють насамперед для власного збагачення або займаються торгівлею комунальними функціями. Питання корупції є найактуальнішим для України. Світовий досвід показує що коли держава перебуває в процесі реформування, рівень корупції завжди зростає. Тому корупція в Україні в її масштаби, специфіка та динаміка є наслідком загальнополітичних, соціальних і економічних проблеми нашої держави, знаходження в вирішення якого є надзвичайно важливим і важко для України. Безпрецедентний рівень корупції загрожує національній безпеці та конституційного ладу держави. Україні потрібно приділяти більше уваги існуючій антикорупційна політика та переглянути існуючі методи. Можливо, вам доведеться взяти на замітку та використовувати досвід інших держав. Уточнити законодавство, створити гілку влади що працюватиме лише над поточними питаннями та вдосконалюватиме методи боротьби з корупцією.

Арифметична перевірка документів передбачає перевірку правильності виконання окремих дій платника податків та узагальнення результатів розгляду окремих документів, повторення тих самих арифметичних дій, які використовувалися при обчисленні цифрових даних особами, які склали той чи

інший документ. Кожен із науковців визначає певні методи фіскального контролю, які доцільно використовувати в процесі впровадження.

Методи податкового контролю можна класифікувати на:

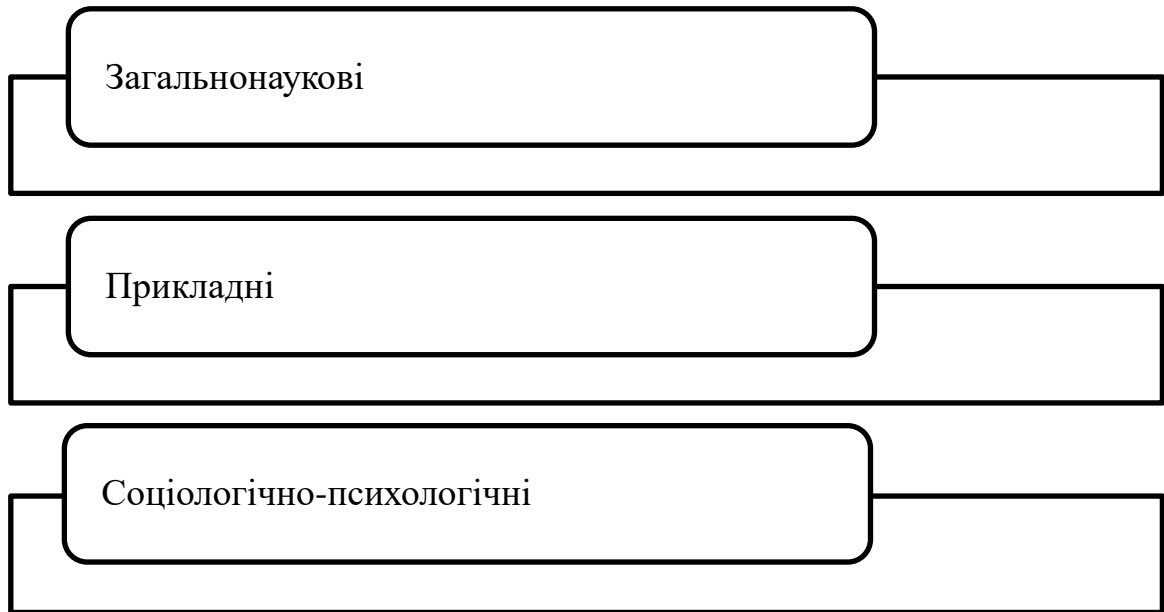


Рис 1.12 – Методи податкового контролю

Детальний розгляд загальнонаукових методів податкового контролю вважається недоцільним, оскільки ці методи мають широку сферу застосування.

Застосовувані методи податкового контролю передбачають проведення контрольно-перевірочних заходів за допомогою документації, яка ведеться платником податків у процесі здійснення ним діяльності (первинних документів, податкового обліку, податкової декларації (розрахунку)). Ця група методів, зокрема, включає:

1 • Суцільний метод - передбачає перевірку всіх операцій, які здійснює платник податків. Цей метод податкового контролю використовується для перевірки дотримання підприємствами норм валютного законодавства

2 • Вибірковий метод - передбачає контроль окремих операцій, що здійснюються платником податків. Перелік операцій, які можуть перевірятися за цим методом, повинен встановлюватися податковими органами на основі попереднього аналізу. Підставою повинні бути ті проблеми, які виникли у платника податків з веденням податкового обліку в попередніх податкових періодах. Тому найбільш проблемні місця слід перевіряти постійно, а ті, де помилок не виявлено, перевіряти вибірково.

3 • Комбінований метод є синтезом суцільного та вибіркового методів.

4 • Арифметична та методологічна перевірки є найпоширенішими методами податкового контролю, оскільки завдяки їх застосуванню можна визначити суму заниження податкових зобов'язань у податковій звітності. Враховуючи те, що з 2011 року більшість суб'єктів господарювання мали подавати звітність в електронному вигляді, цей спосіб є найменш трудомістким.

5 • Метод хронології – передбачає перевірку документів підприємства на групування господарських операцій за датою та відображення їх у хронологічному порядку.

6 • Метод порівняння – передбачає зіставлення даних первинної документації з даними податкових реєстрів і податкової звітності, даними податкових реєстрів і податкової звітності, даними основної частини податкової звітності та додатків до неї. Цей метод допомагає виявити помилки, коли та сама операція з'являється в різних документах. Крім того, цей метод можна застосувати шляхом порівняння даних інвентаризації, проведеної підприємством, і фактичних показників, наведених у первинних документах.

7 • Хронометраж - це процес контролю за провадженням господарської діяльності платника податків, який здійснюється під час фактичних перевірок та використовується органами державної податкової служби з метою встановлення реальних показників діяльності платника податків, що здійснюється на відповідне місце його творів.

8 • Моніторинг – передбачає моніторинг діяльності платника податків з метою збору якомога більшої інформації та розробки на її основі плану податкової перевірки цього платника податків.

9 • Огляд - дозволяє податковому інспектору на власні очі побачити об'єкт податкової перевірки і таким чином зробити певні висновки. Наприклад, податковий інспектор може перевірити, як здійснюється процес виробництва будь-якого виду продукції та встановити необхідність використання певної кількості матеріальних ресурсів для її виробництва. Велике значення для результатів їх реалізації мають соціологічні та психологічні методи фінансового контролю.

З вищесказаного випливає висновок, що форми і методи податкового контролю – це постійно взаємодіючі і доповнюють один одного найголовніших елементи податкового контролю, від яких, на практиці залежить ефективність функціонування та вирішення завдань податкового контролю.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЯК ДОМІНАНТИ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

2.1 Ризикоорієнтована система податкового контролю

Важливою умовою стабільності діяльності будь-якого економічного суб'єкта є якість менеджменту, що проявляється в ефективності прийнятих рішень. Одним із аспектів, що характеризують якість самих управлінських рішень, є відображення усвідомлено обраної позиції організації щодо сукупності ризиків, що супроводжують діяльність. Повною мірою це стосується податкових ризиків, особливості яких мають бути визначені з позиції змістовного наповнення, факторів, що сприяють виникненню, та методів управління.

Податкові ризики слід розглядати виходячи із загального підходу до розуміння їх сутності, відповідно до якого категорія «ризик» – це можливість настання подій, у тому числі несприятливих, які зазвичай викликають втрати різного роду. З цього погляду податковим ризикам властиві риси, характерні для всіх видів ризиків, а саме:

1. Ризик – категорія ймовірнісна: ризикова подія може відбутися або не відбутися.
2. Для ситуації ризику характерна наявність можливості:
 - а) ідентифікувати фактори ризику;
 - б) провести якісну та кількісну оцінку ідентифікованих ризиків; в) виходу із ситуації ризику.
3. Склад та ймовірність реалізації окремих ризиків не стабільні та змінюються у часі. Чим далі відокремлено в часі подію від моменту прийняття рішення, тим складніше оцінити можливі наслідки ризику. Крім того, існує

можливість появи нових ризиків, які неможливо було виявити на дату прийняття рішення.

4. Незважаючи на об'єктивну природу ризиків, їх оцінка виконується фахівцями, кожен з яких має суб'єктивну точку зору щодо даної проблеми, що призводить до того, що, навіть за умов дії об'єктивних чинників ризику, його оцінка має суб'єктивний характер.

Податкові ризики є правовою категорією. Виникнення податкових ризиків обумовлено наявністю певної моделі взаємовідносин між усіма учасниками податкових правовідносин (платником податків, податковим агентом і державою) та різною спрямованістю інтересів у сфері оподаткування кожного з них. З цього погляду факторами виникнення податкових ризиків може бути як рішення платника податків, так і рішення держави, а негативні наслідки їх здійснення мають фінансово-правовий характер.

Практика, яка є загальноприйнятою в ЄС країн-членів Внутрішньоевропейської організації податкових адміністрацій (ІОТА) засвідчує про важливість ризик-аналізу під час здійснення податкових перевірок, оскільки це сприятиме проведенню контролю з мінімальними витратами як для бюджету так і для платників податків.

Об'єктивною причиною виникнення податкових ризиків є діалектичне протиріччя, внутрішньо властиве фіскальній функції податків. З позиції держави ефективна реалізація перерахованих функцій – це гарантоване та максимально повне забезпечення податкових надходжень до бюджетної системи, а з позиції платника податків – це оптимізація (а на практиці – мінімізація) витрат та відтоку коштів, яких останній постійно прагне.

Гармонізація інтересів держави та платників податків в умовах об'єктивної різноспрямованості ключових інтересів учасників податкових правовідносин виступає важливим чинником мінімізації податкових ризиків обох сторін.

Основним результатом мінімізації податкових ризиків має стати створення об'єктивних умов підвищення фінансової стійкості організацій-платників податків та зростання податкових надходжень до бюджетної системи держави загалом.

В цілому, податковий ризик для держави лежить в площині недонадходження фактичних сум, запланованих на звітний період.

Основними формами прояву податкових ризиків платника податків є: пряме порушення законодавства про податки та збори; некоректне оформлення підтверджуючої документації та податкових реєстрів; здійснення угод, спрямованих на зменшення податкового навантаження та схильних до особливо пильну увагу податкових органів; технічні помилки під час бухгалтерського та податкового обліку.

Виділимо на наш погляд основні податкові ризики:

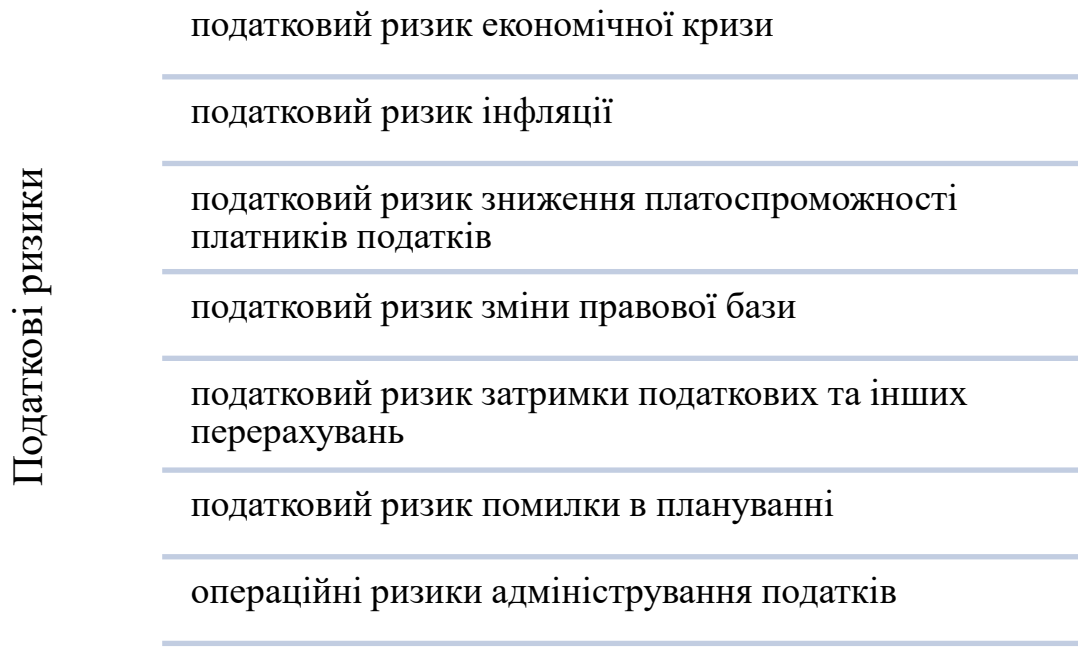


Рис. 2.1 – Види податкових ризиків

На наш погляд, визнання податкових ризиків виключно фінансовою категорією на підставі того, що «вони мають грошовий вираз і спричиняють підвищення витрат», є певним спрощенням ситуації. Оцінюючи наслідки реалізації будь-якого ризику (екологічного, політичного, технологічного і т.д.), аналітики завжди вдаються до вартісних оцінок.

Як зазначалося, податкові ризики – це з видів фінансових ризиків. Це дозволяє розглядати класифікацію фінансових ризиків, пов'язаних з веденням підприємницької діяльності, як основа для побудови класифікації податкових ризиків (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 - Класифікація податкових ризиків платника податків

Класифікаційна ознака	Види податкових ризиків
<i>За рівнем ймовірності реалізації</i>	Високий податковий ризик Середній податковий ризик Низький податковий ризик
<i>Залежно від участі «людського» фактора</i>	Об'єктивний податковий ризик, не пов'язаний з діями менеджменту Суб'єктивний податковий ризик
<i>За носіями</i>	Податкові ризики держави Податкові ризики платника податків
<i>За характером наслідків</i>	Ризики донарахування податків Ризики неефективного оподаткування

<p><i>По залученню різних джерел управління ризиками</i></p>	<p>Ризики, керовані з допомогою внутрішніх джерел</p> <p>Ризики, керовані шляхом залучення зовнішніх джерел</p> <p>Ризики, керовані комбінованим способом</p>
--	---

Система управління податковими ризиками (TRS) - це система, яка на макрорівні визначається як сукупність контрольно-перевірочних заходів контрольних органів у сфері справляння податків з метою проведення документальних перевірок, спрямована на встановлення ступеня надійності підконтрольного суб'єкта, а на мікрорівні застосовується підприємствами для управління ними. Вона включає в себе процеси та процедури, які спрямовані на виявлення, оцінку, управління та зниження податкових ризиків.

Вона полягає в тому, щоб допомогти підприємствам, а саме:

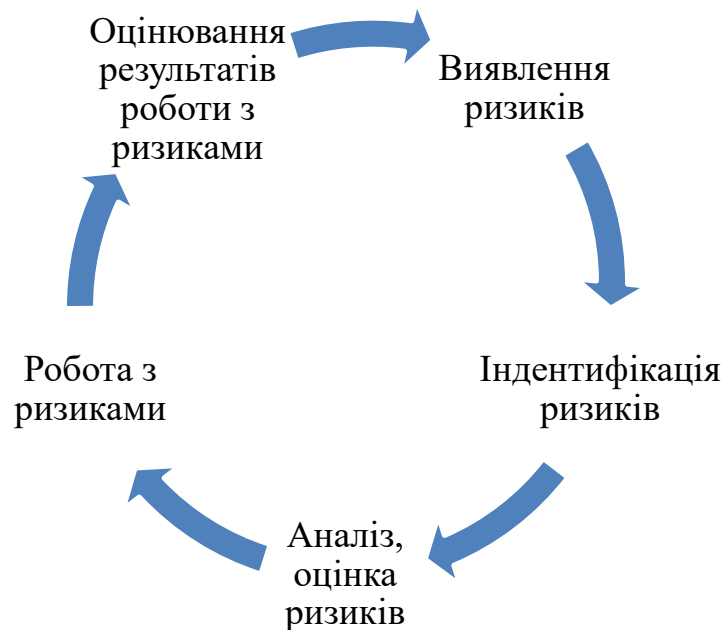
- відповідати податковому законодавству,
- уникати штрафів і санкцій,
- оптимізувати податкове навантаження.

Система управління податковими ризиками повинна включати в себе:

- ✓ *політику і процедури*, які визначають, як підприємство буде управляти податковими ризиками. Ці політики і процедури повинні бути документовані і доступні для всіх співробітників, які відповідають за податкові питання.
- ✓ *процес оцінки* податкових ризиків, який повинен включати в себе виявлення всіх потенційних податкових ризиків, які можуть вплинути на підприємство.
- ✓ *процес управління* податковими ризиками - повинен включати в себе розробку заходів, спрямованих на зниження податкових ризиків.

✓ процес контролю, який спрямований на забезпечення того, щоб заходи, спрямовані на зниження податкових ризиків, були ефективними.

Система управління податковими ризиками охоплює сукупність методів, заходів і контрольних дій, що спрямовані на усунення або мінімізацію податкових ризиків. Етапи процесу управління ризиками у державному податковому контролі представлено на рис. 2.2



Джерело: авторська розробка

Рис. 2.2 - Етапи процесу управління податковими ризиками у діяльності органів ДПС України

В основі оцінки ймовірності реалізації ризику лежить використання, по-перше, експертних оцінок фахівців, що дозволяють встановити ймовірність виникнення претензій податкових органів, та, по-друге, аналіз арбітражної практики, що дозволяє припустити ймовірність програшу спору в суді у разі виникнення претензій податкового органу. Такий підхід дозволяє дати кількісну оцінку податкового ризику на основі формули:

$$P_{np} = Y_{вр} \times O_{в}, \quad (1)$$

де P_{np} - рівень податкового ризику;

$Y_{вр}$ - ймовірність виникнення окремого податкового ризику;

$O_{в}$ – обсяг можливих фінансових втрат за його реалізації.

Отримані кількісні оцінки дають змогу ранжувати наявні податкові ризики з позиції суттєвості, розділивши їх за тими основними рівнями: високий, середній чи низький податковий ризик для подальшого вибору методів управління кожним із них.

Таблиця 2.2. - Інформація щодо відповідності платника податку критеріям ризиковості

Показник	Початок аналізованого періоду	Кінець аналізованого періоду	Відхилення, кінець періоду+- до початку
Надійшло повідомлень щодо виключення з журналу реєстрації (за результатами Комісії)	951	876	-75
Прийнято рішень про невідповідність критеріям ризиковості	360	254	-106
Прийнято рішень про відповідність критеріям ризиковості	591	611	20

Складено автором на основі звітів ДПС

Зниження рівня ризику передбачає розробку та здійснення заходів, спрямованих на зменшення ймовірності реалізації ризику, зниження величини

негативних фінансових наслідків або того чи іншого разом. Зниження рівня ризику досягається на основі:

- розроблення довгострокової податкової стратегії організації платника податків, що виражає її загальну позицію щодо допустимості рівня податкових ризиків та методів управління ними;
- запровадження податкового планування як одного з інструментів виконання у тактичному періоді прийнятої податкової стратегії;
- систематичного моніторингу змін податкового законодавства та арбітражної практики з актуальних для платника податків питань;
- використання внутрішнього аудиту для контролю та надання методичної підтримки працівникам бухгалтерії (податкового департаменту) з найбільш складним та нормативно неврегульованим питанням оподаткування;
- забезпечення постійного цілеспрямованого підвищення кваліфікації топ-менеджменту, керівників підрозділів та персоналу бухгалтерії та інших зацікавлених служб з питань договірної права, оподаткування тощо.

Особливе значення в управлінні податковими ризиками займає їх моніторинг, здійснення якого передбачає збирання та аналіз максимально повної інформації, що характеризує актуальні зміни законодавства, динаміку податкових ризиків та дозволяє оцінити ефективність управління ними.

2.2 Методи здійснення податкового контролю

Держава не може реалізувати свою зовнішню та внутрішню політику, забезпечити виконання соціально-економічних програм, не маючи фінансових ресурсів, а також не здійснюючи відповідний контроль за законним їх формуванням та використанням. Існування фінансового контролю об'єктивно обумовлено наявністю контрольної функції, властивої фінансів.

Контроль передбачає виявлення відхилень фактично досягнутих об'єктом управління результатів за певний період часу від запланованих, а також вжиття заходів, спрямованих на усунення виявлених відхилень. Необхідність такої функції управління пов'язана з тим, що об'єкт управління внаслідок непередбачених впливів зовнішньої середовища, збоїв усередині самого об'єкта може відхилятися від наміченого йому плану. На стадії контролю одним із можливих рішень може бути перегляд початкових цілей та завдань у зв'язку з неможливістю їх реалізації через обставини, що змінилися.

У процесі своєї діяльності платники податків допускають різноманітні порушення, як щодо об'єктивних, так і щодо суб'єктивних причин. На податкові служби покладено контроль за забезпеченням повноти та своєчасності сплати платниками податків податків та зборів, передбачені чинним законодавством. Такий контроль називається зовнішнім. При цьому через порушення податкового законодавства передбачені різні види відповідальності (фінансова, адміністративна, кримінальна).

З метою мінімізації санкцій за податкові правопорушення платники податків організують внутрішній контроль (самоконтроль) за правильністю та своєчасністю виконання ними податкових зобов'язань. Як правило, внутрішнім податковим контролем займаються податкові менеджери. Зміст процесу податкового контролю, форми та способи його здійснення суттєво різняться в залежності від того, державний це чи корпоративний податковий контроль.

В основу внутрішнього податкового контролю покладено загальні принципи здійснення цієї функції управління і, водночас, він має специфічні організаційно-економічні засади. До них відносяться:

- 1) дотримання інтересів держави та економічних контрагентів;
- 2) доступність результатів податкового контролю для їх аналізу зі сторони державних податкових та митних органів та банків;

3) аналітичність та змістовність звіту з внутрішнього податкового контролю за встановлення закономірностей потоку коштів.

Основні завдання внутрішнього податкового контролю полягають у наступному:

- правильне та акуратне ведення фінансових документів;
- своєчасне та належне заповнення всіх реєстрів податкової звітності, декларацій та проміжних розрахунків податкових платежів тощо;
- забезпечення достовірності бухгалтерського та податкового обліку.

Переважну роль у виникненні податкових помилок відіграє суб'єктивний чинник. За деякими даними, близько 75% усіх податкових помилок пов'язані з людським фактором:

- недостатньою кваліфікацією працівників;
- помилками через неуважність;
- недобросовісного ставлення до виконання своїх обов'язків

В цілому, правильно організований корпоративний податковий контроль дозволяє суттєво знизити кількість податкових помилок і, тим самим, звести до мінімуму розміри штрафних санкцій за результатами перевірок податковими органами, а також забезпечує підприємству стабільну основу для роботи.

Методи здійснення податкового контролю відображені на рисунку 2.1

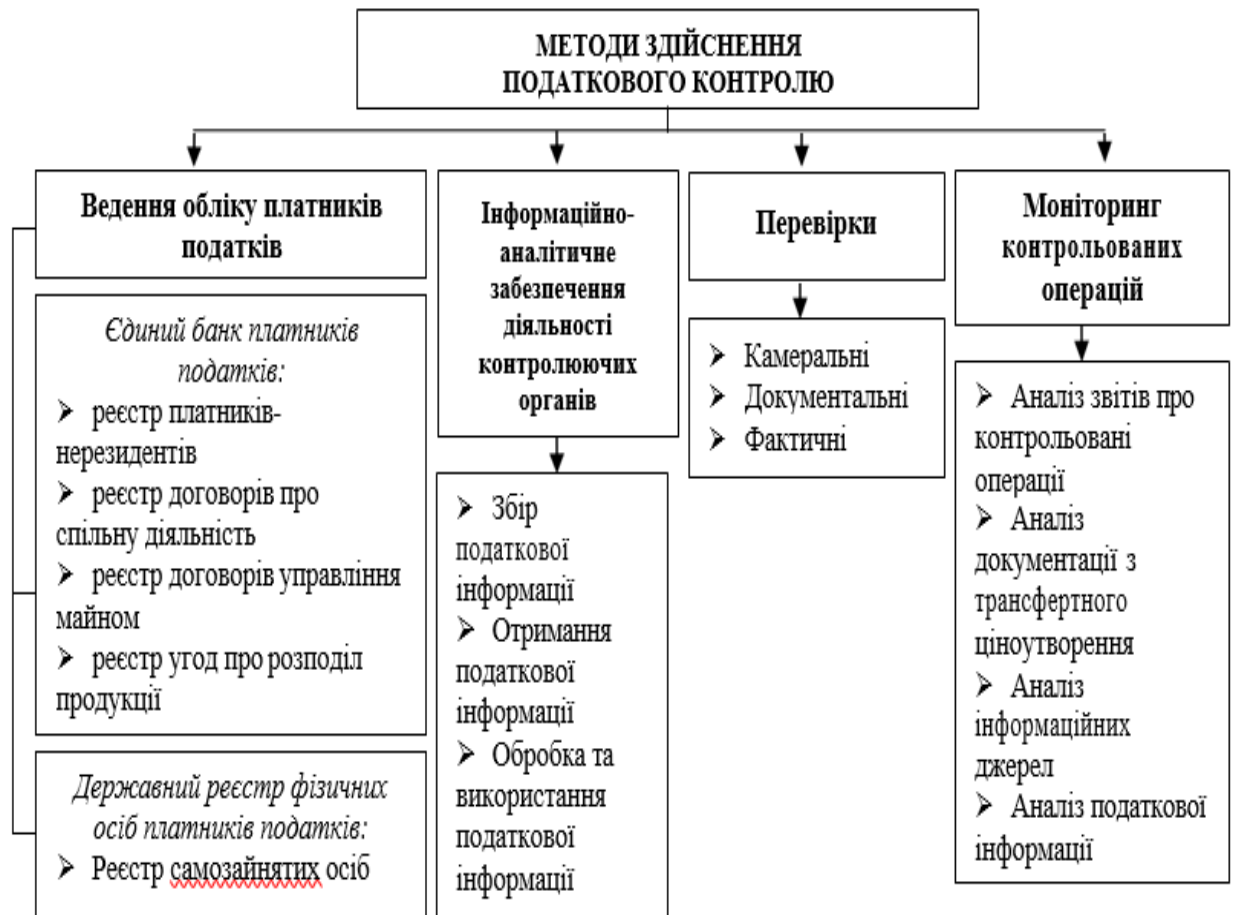


Рис. 2.3 - Методи здійснення податкового контролю згідно з Податковим кодексом України

Як видно з рисунка їх розділяють на такі основні групи:

Інформаційні методи. Ці методи включають в себе такі заходи, як:

1. Ведення обліку платників податків.

Постановка на облік у податкових органах здійснюється платниками податків - юридичними особами за місцезнаходженням організації або за місцем знаходження її відокремлених підрозділів; платниками податків - фізичними особами, які займаються підприємництвом без утворення юридичної особи, - за місцем їх проживання, а також за місцем перебування належного організаціям та фізичним особам.



Рис. 2.4 - Функції контролюючих органів з обліку платників податків

Важливо наголосити, що з метою посилення податкового контролю встановлено обов'язок підприємств та організацій, до складу яких входять відокремлені підрозділи, розташовані на території держави, а також у власності яких знаходиться нерухоме майно та транспортні засоби, стати на облік як платник податків у податковому органі як за місцем свого перебування, так і за місцем знаходження кожного свого відокремленого підрозділу, а також по місцю перебування належного їм нерухомого майна та транспортних засобів. Порядок обліку платників податків в Україні виглядає наступним чином (рис. 2.4).

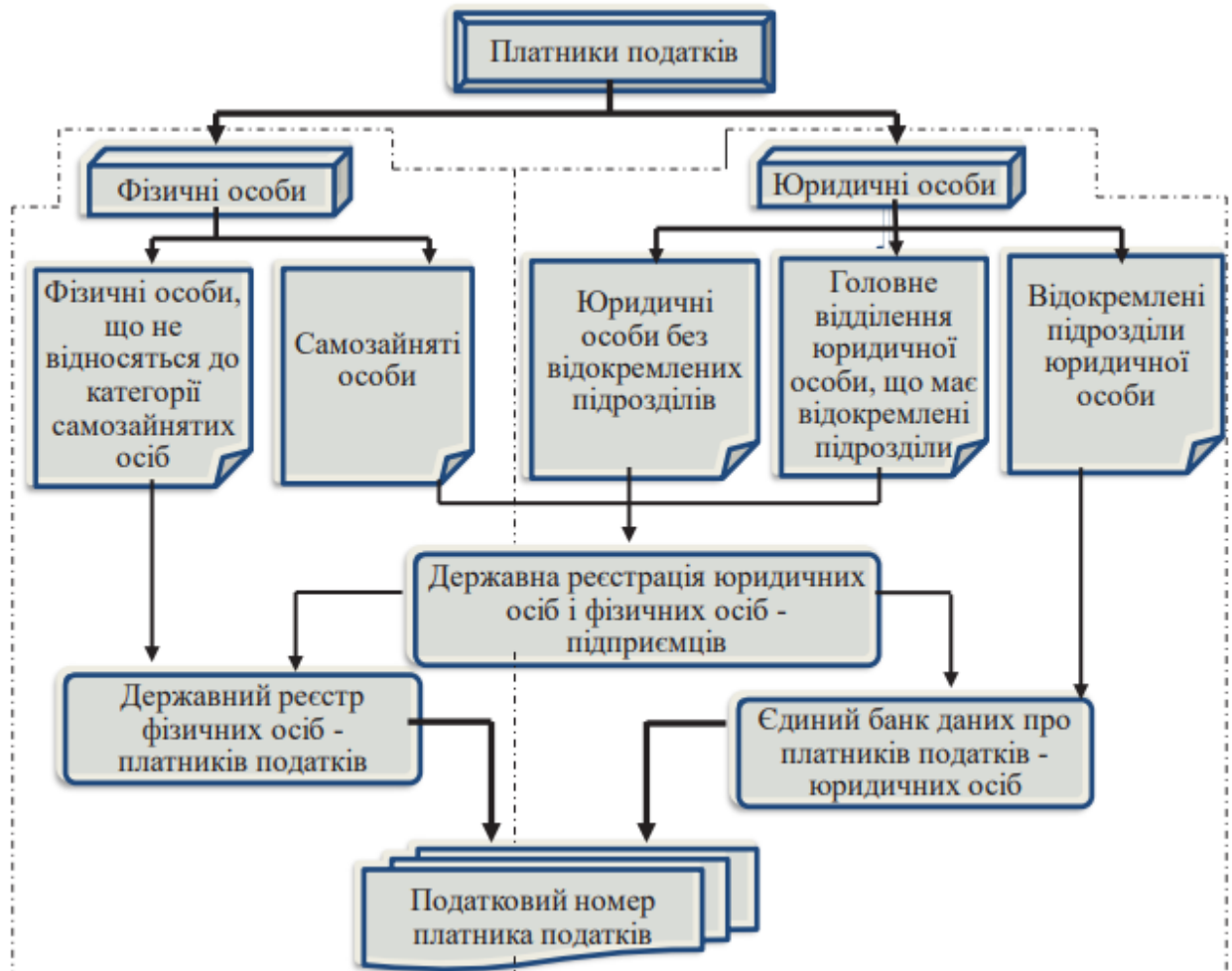


Рис. 2.4. Порядок обліку юридичних та фізичних осіб – платників податків
 Джерело: складено автором на основі [4; 6]

Податкове законодавство встановило конкретні терміни постановки платників податків на облік у податковому органі. Платники податків зобов'язані подати заяву про постановку на облік протягом 10 днів після їх державної реєстрації. Заява організації про постановку на облік за місцезнаходження нерухомого майна, що підлягає оподаткуванню або транспортних засобів подається до відповідного органу протягом 20 днів із дня його реєстрації.

Таблиця 2.3 – Динаміка кількості платників податків що стали на податковий облік у Львівській ДПА

	Станом на 01.01.2021р.	Станом на 01.01.2022р	Станом на 01.01.2023р	Відхилення 2021р. +/- до 2023 р.
Всього	207856	213616	226516	18660
в т. ч				
-фізичних осіб платників єдиного податку	83074	103543	99848	16774
платники єдиного податку – I група	9379	11520	10677	1298
платники єдиного податку – II група	33054	35240	32104	-1940
платники єдиного податку – III група	40641	56734	56993	16352
платники єдиного податку – IV група	2	49	81	79
фізичні особи на загальній системі оподаткування	14728	15466	24562	9834

За даними таблиці, станом на 01.01.2023р. кількість платників податків у Львівській області становила 226516 осіб, що на 12890 осіб більше, ніж на аналогічний період 2021р.

Якість та ефективність податкового контролю має пряму залежність від повноти охоплення усіх майбутніх платників податків обліком в органах ДПА.

2. Збір та аналіз податкової інформації. Податкові органи збирають інформацію про платників податків з різних джерел, включаючи податкову звітність, бухгалтерську звітність, реєстраційні документи, а також інформацію з

інших державних реєстрів. Збір податкової інформації - це процес отримання інформації про податкові зобов'язання та платежі платників податків.

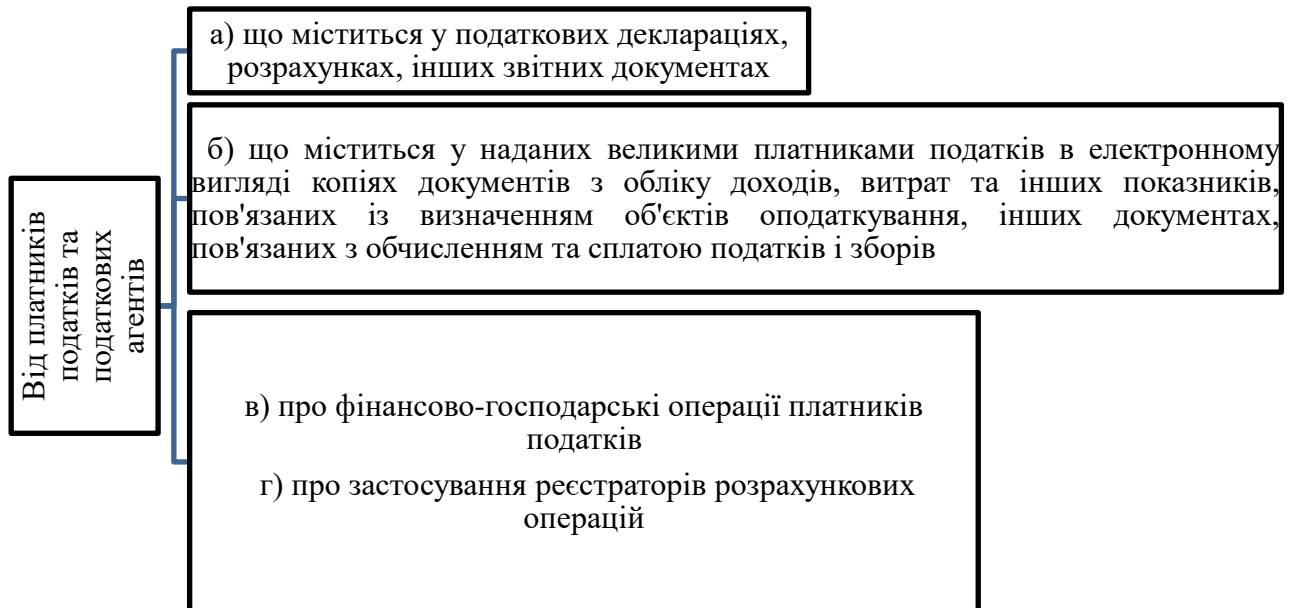


Рис. 2.5 - Загальний порядок подання податкової інформації

3. Проведення податкового аудиту. Податковий аудит - це комплексна перевірка діяльності платника податків, яка проводиться з метою виявлення порушень податкового законодавства.

Основна мета податкового аудиту - це забезпечення дотримання платником податків податкового законодавства. Податковий аудит дозволяє виявити порушення податкового законодавства та вжити заходів для їх усунення.

Податковий аудит може мати такі завдання:

- Перевірка правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів.
- Перевірка дотримання порядку ведення податкового обліку.
- Перевірка дотримання інших вимог податкового законодавства.

Результати податкового аудиту оформляються аудиторським звітом.

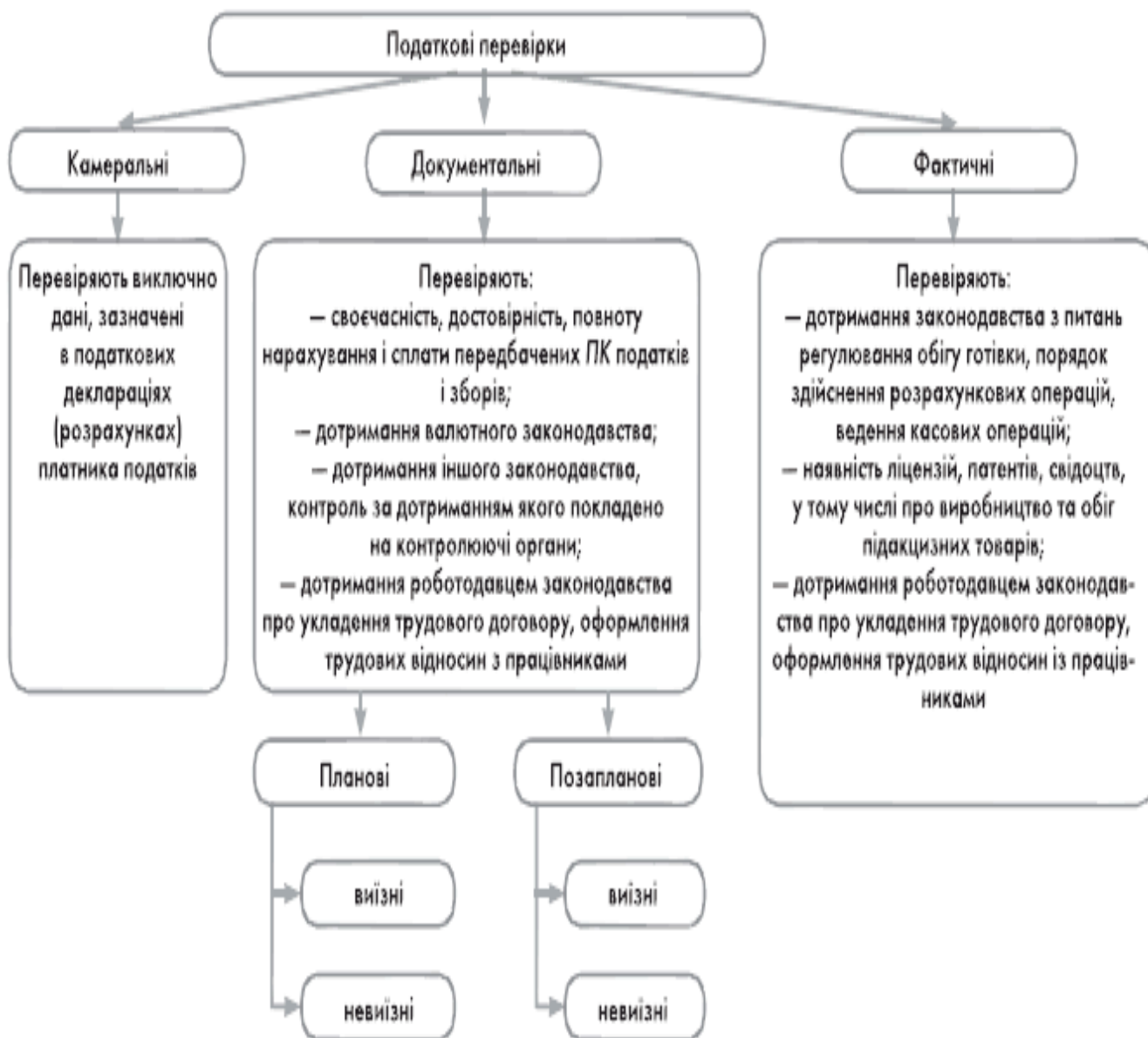


Рис. 2.6 – Класифікація податкових перевірок

Камеральні перевірки проводяться без відвідування платника податків. Вони проводяться на основі податкової звітності, яка подається платником податків.

Документальні перевірки проводяться з відвідування платника податків. Під час документальної перевірки податкові органи мають право перевіряти документи, які пов'язані з обчисленням і сплатою податків.

Податкові органи не менше ніж за тридцять календарних днів до початку проведення вибіркової комплексної та (або) вибіркової тематичної перевірки надсилають або вручають повідомлення про проведення податкової перевірки платнику податків (податковому агенту) за формою, встановленою уповноваженим органом, якщо інше не встановлено Податковим кодексом.

ПРОВЕДЕННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНИХ ПЕРЕВІРОК



Рис. 2.7 – Порядок проведення документальних перевірок

Результати контрольно-перевірочної роботи Головного управління ДПА у Львівській облсті представлені у наступній таблиці

Таблиця 2.4 – Результати аудиторського контролю ГУ ДПС у Львівській області

Показник	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Відхилення 2022р+-до
----------	----------	----------	----------	----------------------

				2020р
Кількість проведених перевірок -документальних планових та позапланових	1526	2856	540	-986
Сума узгоджених зобовязань по платежах, млн.грн.	287,2	625,5	893,7	606,5
Забезпечено поступлень до бюджету, млн.грн.	64,9	153,5	59,5	-5,4
Кількість проведених перевірок - фактичних	737	2802	2018	1281
Сума узгоджених зобовязань по платежах, млн.грн.	13,9	15	6,6	-7,3
Забезпечено поступлень до бюджету, млн.грн.	3,1	9,4	4,4	1,3

З таблиці видно, що у 2022 році різко зменшилася кількість проведених документальних перевірок. Причиною цього було встановлення з 24 лютого 2022 року мораторію під час воєнного стану на їх проведення.

Загалом, за 2020-2022 роки спостерігається тенденція до зростання сум узгоджених зобовязань по документальних перевірках та фактичного виконання індикативного показника забезпечених поступлень до бюджету за результатами фактичних перевірок. Це є позитивним фактором для економіки України, оскільки дозволяє збільшити надходження до бюджету та забезпечити стабільність фінансової системи.

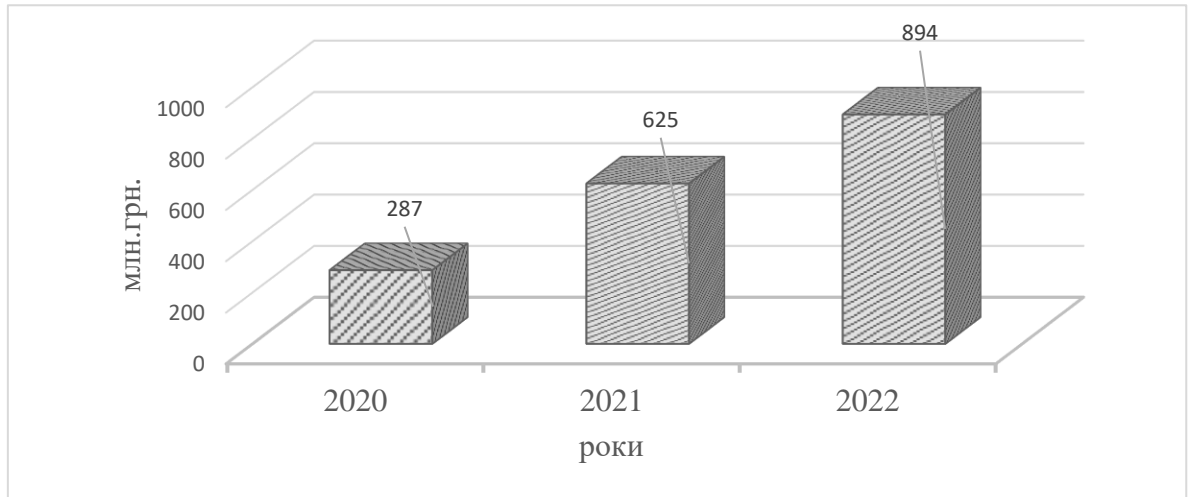


Рис. 2.8 - Динаміка узгоджених податкових зобов'язань за 2020 – 2022 роки

4. Проведення контрольних закупівель. Контрольна закупівля - це придбання товарів або послуг у платника податків з метою перевірки достовірності його податкової звітності.

5. Адміністративні методи. Ці методи включають в себе такі заходи, як:

- Направлення платнику податків вимоги про усунення порушень.
- Накладання штрафів.
- Притягнення до кримінальної відповідальності.

2.3 Оцінка ефективності податкового контролю

Результативність та ефективність податкового контролю характеризується не тільки рівнем надходження податків та зборів до бюджетної системи, а й зниженням недоїмок та заборгованості з податків та зборів. У зв'язку з цим доцільно буде розглянути стан податкової заборгованості платників податків Львівської області впродовж 2020-2022 років

Таблиця 2.5. –Динаміка податкового боргу по ГУДПА у Львівській області, млн.грн.

Показник	Станом на 1.01.2021р.	Станом на 1.01.2022р	Станом на 1.01.2023р	Відхилення 2022р+-до 2020р
Сума податкового боргу	3660,7	3682,9	4683,7	1023
- Погашено боргу протягом року	1174,7	637,3	173,4	-1001,3
Кількість боржників, по яких триває процедура банкрутства	14	85	112	98
- Розмір податкового боргу	38,6	1218,0	1320,0	1281,4
Вартість майна в податковій заставі	359,4	546,8	544,1	184,7

За даними таблиці, станом на 1.01.2023р. сума податкового боргу в Україні становила 4683,7 млн грн. Це на 1023 млн грн більше, ніж станом на 1.01.2021р., і на 1003 млн грн більше, ніж станом на 1.01.2022р. Погашення податкового боргу протягом 2022 року становило 637,3 млн грн., що на 537,4 млн грн менше, ніж у 2021 році, і на 1001,3 млн грн менше, ніж у 2020 році. Кількість боржників, по яких триває процедура банкрутства, збільшилася з 14 у 2021 році до 112 у 2023 році. Середній розмір податкового боргу боржників, по яких триває процедура банкрутства, зріс з 38,6 млн грн у 2021 році до 1320 млн грн у 2023 році.

Для оцінки контрольної діяльності відділу аудиту застосовуються різноманітні кількісні та якісні показники. Представлений нижче рисунок свідчить про ефективну роботу податкових аудиторів.

Вартість майна в податковій заставі збільшилася з 359,4 млн грн у 2021 році до 544,1 млн грн у 2023 році.

За даними таблиці, спостерігається тенденція до зростання податкового боргу в Україні. Це пов'язано з такими факторами, як:

- Пандемія COVID-19, яка негативно вплинула на економіку та призвела до зменшення надходжень до бюджету.
- Війна в Україні, яка призвела до руйнування інфраструктури та бізнесу, а також до вимушено переміщених осіб, які не можуть своєчасно сплатити податки.

Ефективність податкового контролю в великій мірі залежить від професіоналізму та грамотності працівників ДПС. На поданому нижче рисунку видно, що в результаті плідної роботи аудиторів спостерігається ріст узгоджених сум податкових зобов'язань в розрахунку на одного ревізора

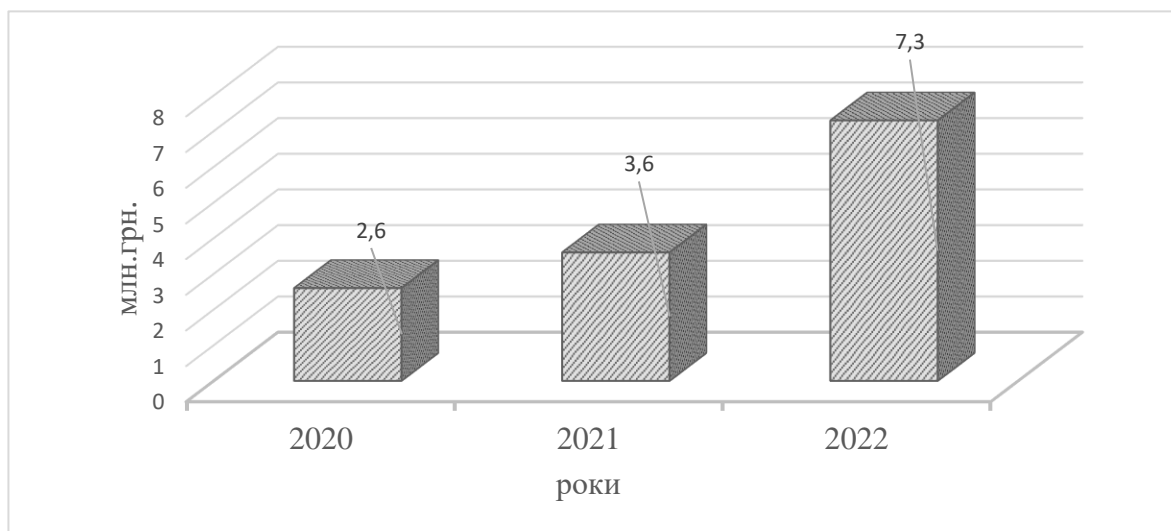


Рис. 2.9 - Динаміка росту узгоджених сум за 2020 – 2022 роки в розрахунку на одного ревізора

На збільшення поступлень в бюджет держави окрім контрольної роботи працівників податкової служби необхідно також підвищувати податкову культуру самих платників. Дотримання податкового законодавства є необхідною умовою

забезпечення успішного просування економічних реформ Держава змушена виробити такий механізм взаємодії з платниками податків, який би забезпечив належне виконання ними їх податкових зобов'язань.

Практика податкових відносин показує, що нині існує певний стереотип поведінки економічних агентів та сформована модель податкової культури, яка одного боку проявляється у прагненні уникнути сплати податків, з другого - у відсутності мотивації до сумлінного виконання службових обов'язків. Успіх збирання податків залежить від менталітету населення: за всіх часів існувало вкрай вороже ставлення до податків.



Рис. 2.10 – Зміст податкової культури платників податків

На нашу думку, в процесі адміністрування податкових платежів платникам доцільно уникати порушень податкового законодавства, основні види яких представлені в наступній таблиці

Таблиця 2.6 – Основні види порушень податкового законодавства

Вид порушення	Опис
Несвоєчасна сплата податків	Невиконання платником податків обов'язку щодо своєчасної сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, визначених податковим законодавством
Неповна сплата податків	Невиконання платником податків обов'язку щодо сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у повному обсязі, визначеному податковим законодавством
Неоподаткування доходів	Невключення платником податків до податкової бази доходів доходів, які підлягають оподаткуванню відповідно до податкового законодавства
Заниження податкової бази	Заниження платником податків розміру податкової бази, яка визначається відповідно до податкового законодавства
Несвоєчасне подання податкової звітності	Невиконання платником податків обов'язку щодо своєчасного подання податкової звітності, визначеної податковим законодавством
Несвоєчасне подання документів, пов'язаних із оподаткуванням	Невиконання платником податків обов'язку щодо своєчасного подання документів, пов'язаних із оподаткуванням, визначених податковим законодавством
Ненадання платником податків інформації, яка є обов'язковою для надання згідно з податковим законодавством	Невиконання платником податків обов'язку щодо надання інформації, яка є обов'язковою для надання згідно з податковим законодавством
Застосування пільг, не передбачених податковим законодавством	Застосування платником податків пільг, не передбачених податковим законодавством
Інші порушення податкового законодавства	Будь-які інші порушення податкового законодавства, які не передбачені в інших пунктах цієї схеми

Ці порушення можуть мати різні наслідки, зокрема призводити до суттєвого недобору бюджетних коштів. В ході здійснення податкового контролю вони будуть виявлені, а за їх допущення може бути передбачена адміністративна або кримінальна відповідальність.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

3.1 Міжнародний досвід реформування податкових систем

Необхідність вдосконалення податкової політики України – нагальне питання, яке потребує постійних пошуків та економічно-наукових рішень. Зробити податкову систему необтяжливою для малого бізнесу, унеможливити фінансові махінації для великих компаній та транснаціональних корпорацій і водночас забезпечити оптимальне надходження зборів і платежів до бюджету для покривання всіх державних видатків – складні вимоги для будь-якої держави, а особливо для України, яка перебуває у воєнному стані. Зруйновані підприємства, порушені логістичні зв'язки, бізнеси, які тепер знаходяться на окупованих територіях – це неабиякий тиск на суб'єкти господарювання та економіку в цілому. Тому питання потребує особливих пошуків та ретельного плану. Таки реальний стан держави спонукає до вивчення досвіду формування податкових систем та фіскальних практик багатьох країн та іноземного досвіду. Запозичення працюючих систем і вдосконалення їх згідно з існуючими обставинами в Україні дасть змогу використати цінний досвід і дозволить уникнути багатьох помилок та наслідків (збільшити надходження бюджету, знизити корупцію, спростити документальні процедури).

В основі вдосконалення податкових систем у процесі історичного розвитку можна виокремити певні завдання. Удосконалення податкової системи може мати кілька ключових цілей, які спрямовані на поліпшення фінансового стану країни, стимулювання економічного зростання та забезпечення соціальної справедливості. Деякі з основних цілей цього процесу включають:

- підвищення фіскальної стабільності: ефективна податкова система дозволяє залучати необхідні кошти для підтримки різних функцій

держави, таких як освіта, охорона здоров'я, інфраструктура та соціальні програми. Це сприяє фіскальній стабільності та здатності уряду виконувати свої функції;

- стимулювання економічного зростання: раціональне оподаткування може сприяти економічному зростанню, зокрема, шляхом зменшення податкового тиску на підприємства та населення. Це може стимулювати інвестиції, підприємництво та інновації.
- просування бізнесу та конкурентоспроможності.

Удосконалення податкової системи може передбачати спрощення податкових процедур та зменшення адміністративних бар'єрів для бізнесу. Це сприяє розвитку підприємництва та зростанню конкурентоспроможності країни на міжнародному рівні.

- забезпечення справедливості та рівності:
- реформи податкової системи можуть бути спрямовані на забезпечення соціальної справедливості. Це може включати запровадження або підвищення податків на високі доходи чи багатство для зменшення рівня нерівності.
- боротьба з ухиленням від сплати податків - удосконалення системи оподаткування може включати заходи щодо ускладнення ухилення від сплати податків і незадекларованої економіки, забезпечення більшої прозорості та справедливості оподаткування.
- підтримка стратегічних цілей, таких як заохочення використання екологічно чистих технологій, розвиток наукових досліджень або стимулювання певних секторів економіки.

Ці цілі можуть відрізнятися залежно від конкретних обставин і пріоритетів кожної країни. Податкові реформи часто враховують економічний контекст, соціальні потреби та міжнародні тенденції. Тому в контексті воєнної економіки

України варто виокремити такі цілі: збільшення привабливості бізнесу та заохочення до підприємництва; збільшення платоспроможності населення і як наслідок підвищення обороноздатності економіки; підвищення рівня надходжень до держбюджету для фінансування воєнних видатків.

Ефективність податкових систем можна оцінити проаналізувавши дані Світового банку (рис 3.1)

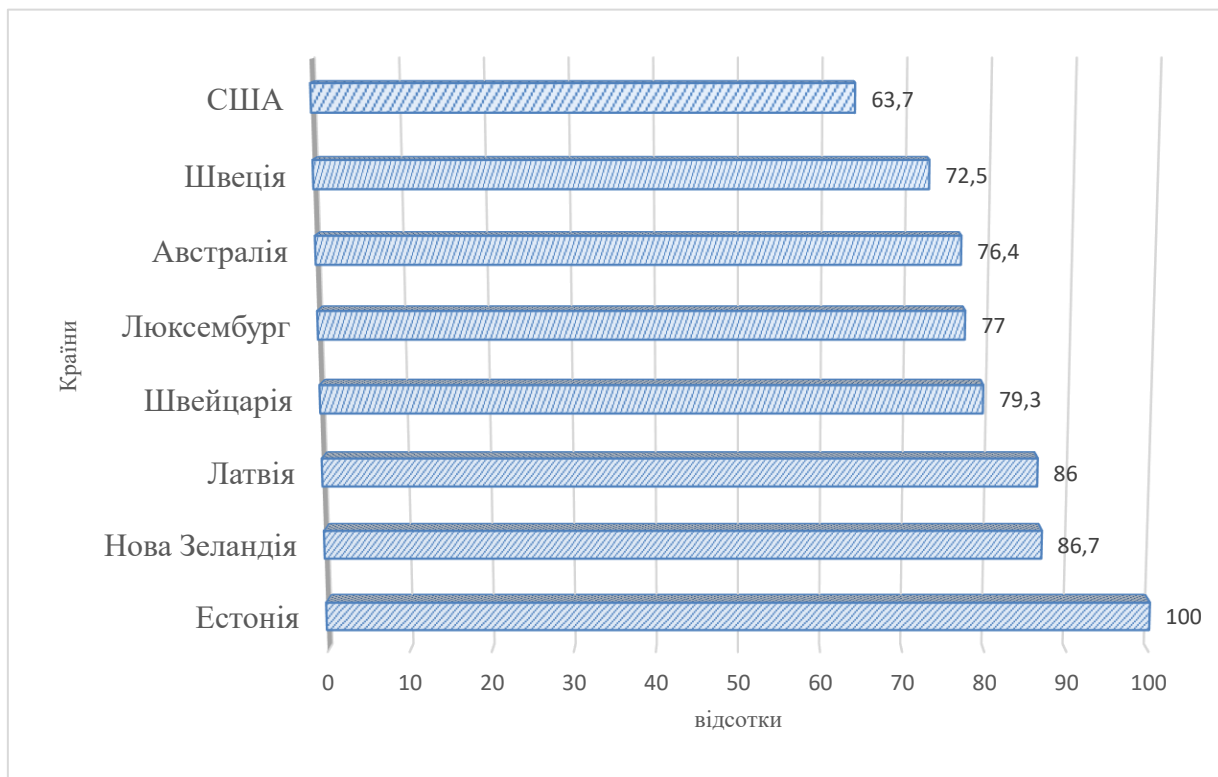


Рис 3.1 – Ефективність податкових систем світу

Окрім кожної податкової системи країни важливим є дотримання світових податкових норм, правил, директив. Застосування міжнародного законодавства дає можливість ефективно впроваджувати реформи. Міжнародна система оподаткування – це складна структура, яка регулює те, як країни оподатковують доходи, прибуток і операції, у яких беруть участь суб'єкти господарювання, що працюють за кордоном. Ключові компоненти міжнародної податкової системи включають:

-Оподаткування за місцем проживання.

Багато країн оподатковують своїх резидентів на основі їх світового доходу. Поняття податкового резидентства різняться в різних країнах, але зазвичай воно стосується місця, де фізична чи юридична особа вважається податковим резидентом.

- Оподаткування на основі джерела.

Деякі країни оподатковують прибуток на основі його джерела, зосереджуючись на тому, де відбувається економічна діяльність, що генерує дохід. Це особливо актуально для компаній, які працюють у всьому світі.

- Уникнення подвійного оподаткування.

Щоб зменшити ризик подвійного оподаткування доходу (один раз у країні проживання та один раз у країні, де отримано дохід), країни часто укладають угоди про уникнення подвійного оподаткування (DTA). Ці угоди, як правило, передбачають механізми кредитування або звільнення від податків, сплачених в одній країні, проти податків, сплачених в іншій.

- Трансфертне ціноутворення.

Правила трансфертного ціноутворення регулюють ціноутворення операцій між пов'язаними суб'єктами, особливо якщо вони знаходяться в різних податкових юрисдикціях. Мета полягає в тому, щоб гарантувати, що операції проводяться на міжнародній основі, запобігаючи уникненню сплати податків через неправильне встановлення цін.

- Податкові угоди.

Багато країн мають двосторонні податкові угоди щодо вирішення питань подвійного оподаткування та встановлення правил оподаткування доходів, отриманих за кордоном. Ці договори можуть містити положення про прибутки від бізнесу, дивіденди, відсотки, роялті та приріст капіталу.

- Розмивання бази та переміщення прибутку (BEPS).

Ініціатива BEPS, очолювана Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), усуває занепокоєння щодо переміщення прибутків транснаціональних компаній до юрисдикцій з низьким рівнем оподаткування. Він пропонує заходи для боротьби з ухиленням від сплати податків і підвищення прозорості.

- Глобальні стандарти податкової звітності.

Такі ініціативи, як Загальний стандарт звітності (CRS) і Закон про дотримання оподаткування іноземних рахунків (FATCA), спрямовані на покращення обміну інформацією між податковими органами для виявлення та запобігання ухилення від сплати податків.

- Цифрове оподаткування.

Оскільки цифрова комерція стає все більш поширеною, країни розглядають або впроваджують заходи щодо вирішення проблеми оподаткування цифрових послуг і нематеріальних активів, гарантуючи, що багатонаціональні цифрові компанії вносять свою справедливую частку податків.

- Звітування по країнах.

Від багатонаціональних компаній часто вимагають надавати детальну фінансову та податкову інформацію для кожної країни, що дозволяє податковим органам оцінювати їх глобальні операції та потенційні податкові ризики.

Міжнародний податковий ландшафт є динамічним, у якому тривають дискусії та переговори між країнами щодо адаптації до мінливої світової економіки. Такі питання, як оподаткування цифрової економіки, екологічні податки та ширші зусилля щодо боротьби з ухиленням від сплати податків продовжують формувати міжнародний податковий порядок денний. Важливо бути в курсі оновлень і змін у міжнародних податкових правилах і нормах.

Розглянемо три податкові системи, які найчастіше використовуються в світі:

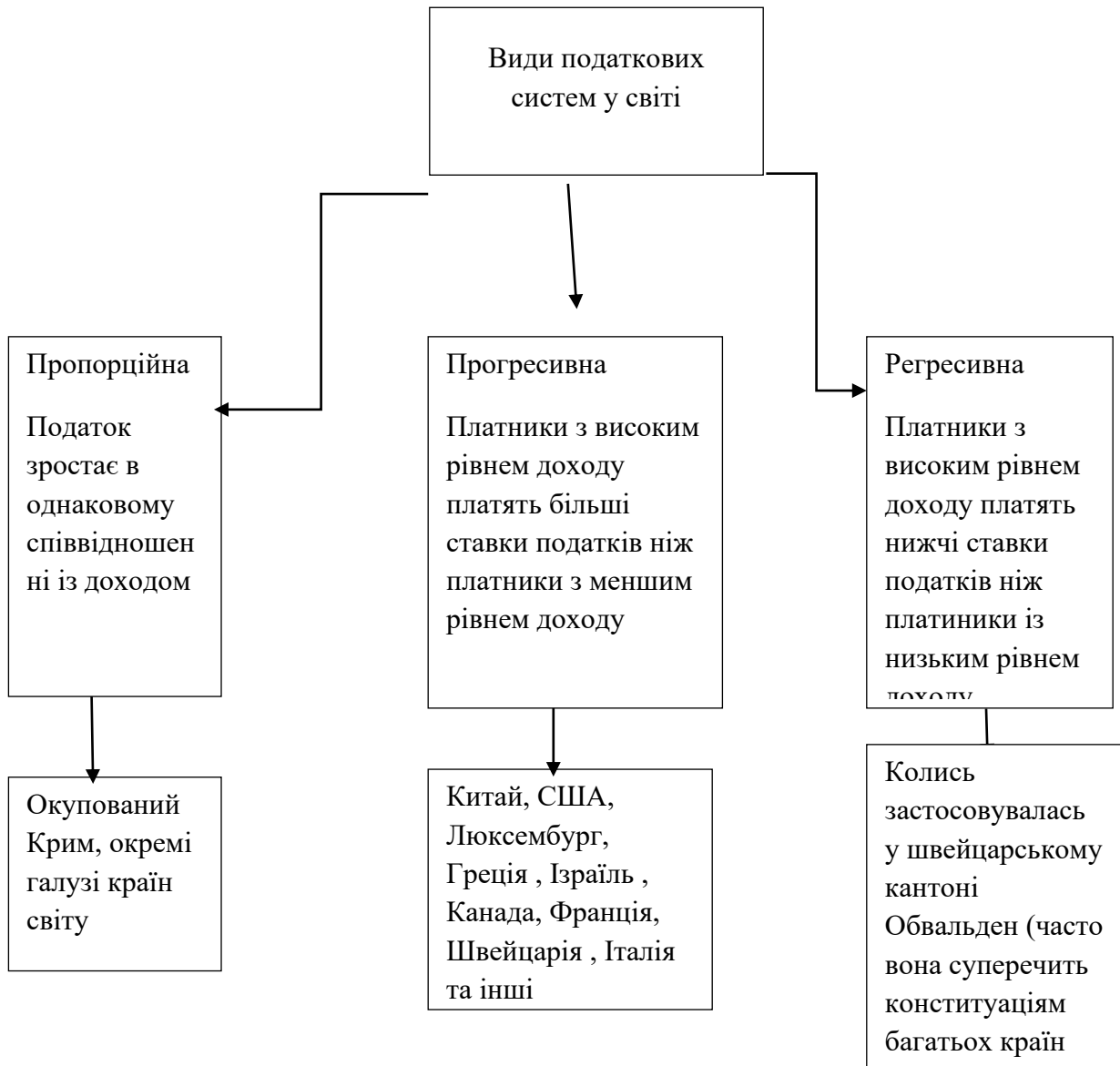


Рис. 3.2 – Види податкових систем в світі

Для того щоб, зробити висновки та запозичити ефективні податкові рішення для України проаналізуємо останні податкові реформи у різних країнах світу. Податкові реформи в різних країнах можуть сильно відрізнятися і підлягають змінам. Наведемо загальний огляд деяких помітних податкових реформ, які діяли або розглядалися в різних країнах :

У Сполучених Штатах закон про скорочення податків і робочі місця (ТСJA) був значною податковою реформою, прийнятою в 2017 році, зменшивши ставки корпоративного податку, внівши зміни до індивідуальних податкових категорій і внівши коригування в різні відрахування.

У Великій Британії проведено різноманітні податкові реформи, зокрема зміни ставок податку на прибуток і порогів, а також коригування ставок корпоративного податку. Уряд також мав на меті спростити систему оподаткування.

ЄС працює над ініціативами щодо гармонізації податкової політики між державами-членами, боротьби з ухиленням від сплати податків і створення справедливого та прозорого податкового середовища.

Китай запровадив кілька податкових реформ для стимулювання економічного зростання, включаючи зниження ставок податку на додану вартість (ПДВ) для певних галузей і коригування податку на доходи фізичних осіб.

Індія запровадила податок на товари та послуги (GST) у 2017 році, який замінив складну систему непрямих податків. Країна розглядає подальші реформи для спрощення податкової структури та стимулювання економічного зростання.

Австралія змінила ставки податку на прибуток і пороги. Крім того, обговорювалися можливі реформи системи податку на товари та послуги (GST).

У Канаді відбулися зміни ставок податку на доходи фізичних осіб і ставок корпоративного податку як на федеральному, так і на провінційному рівнях. Були також дискусії про податкові реформи для вирішення таких проблем, як нерівність доходів.

Японія здійснила реформи своєї системи корпоративного оподаткування, щоб зробити її більш конкурентоспроможною в усьому світі. Країна також змінила податок на споживання.

Бразилія запровадила податкові реформи, спрямовані на спрощення податкової системи, з акцентом на уніфікацію федеральних, державних і муніципальних податків.

Крім того, особливості податкових реформ можуть відрізнятися в межах країни залежно від політики на регіональному чи державному рівні.

Далі потрібно порівняти ставки податків у країнах Європи та в Україні в часі воєнного стану :

Ставки податків в окремих країнах ЄС і Україні

	ПДФО	Податок на прибуток	ПДВ
Франція	прогресивна (5-ти ступенева) від 14 (для окремих виплат – від 0) до 45%, депозити і дивіденди – 12,8%	31%, МСП – 15%	20% пільгові – 5,5% (в т.ч., ліки і медзасоби)
Німеччина	прогресивна (5-ти ступенева) від 14 (для окремих виплат – від 0) до 45%, депозити і дивіденди – 25%	29,89%	19%, пільгові – 7% (в т.ч., ліки і медзасоби)
Іспанія	прогресивна (5-ти ступенева) від 9,5 до 22,5%, депозити і дивіденди – 19%	25%	21%, пільгові – 10% (в т.ч., ліки і медзасоби)
Угорщина	15%, депозити і дивіденди – 15%	9%	27%, пільгові – 5% (в т.ч., ліки і медзасоби)
Польща	прогресивна (2-ох ступенева) – 18 і 32%, депозити і дивіденди – 19%	19%, МСП – 15%	23%, пільгові – 8% (в т.ч., ліки і медзасоби)
Румунія	10%, депозити – 10% і дивіденди – 5%	16%	19%, пільгові – 9% (в т.ч., ліки і медзасоби)
Словаччина	прогресивна (2-ох ступенева) – 19 і 25%, депозити – 19% і дивіденди – 7%	21%	20%, пільгові – 10% (в т.ч., ліки і медзасоби)
Україна	18%, депозити – 18, дивіденди – 9%	18%	20%, пільгова – 7% (в т.ч., ліки і медзасоби)

Назва країни	Рівень реалізації економічної (регулюючої) функції				Рівень реалізації фіскальної функції			
	Інвестиційний потенціал	Регіональний потенціал	Галузевий потенціал	Конкурентний потенціал	Доходи фізичних осіб	Доходи юридичних осіб	Власність (майно)	Акцизні платежі
Польща	середній	високий	низький	середній	високий	низький	низький	середній
США	високий	високий	низький	високий	високий	середній	високий	високий
Нідерланди	середній	низький	низький	високий	середній	високий	середній	високий
Італія	середній	високий	середній	низький	високий	середній	середній	високий

Рис. 3.3. Порівняння систем оподаткування зарубіжних країн

Також якщо порівняти рівень доходу, інвестиційне середовище, та реалізацію фіскальної функції на таблиці нижче, то можна зробити висновок про ефективність податкової політики у різних країнах Європи.

Так, в групі розвинених країн часто спостерігається деяка спрямованість в оподаткуванні, і це може включати певні тенденції:

1. Зменшення непрямих податків. У високорозвинених країнах може спостерігатися зменшення частки непрямих податків, таких як податок на споживчі товари (ПДВ, акцизи). Це здебільшого через бажання підтримувати споживання та стимулювати економіку.

2. Підвищення прямих податків на доходи. У зусиль за збільшенням доходів для державного бюджету може бути підвищена частка прямих податків на доходи фізичних і юридичних осіб, таких як податок на прибуток підприємств та податок на доходи фізичних осіб.

3. Орієнтація на прогресивні податки. Зокрема, є тенденція до застосування прогресивного оподаткування, де особи з вищим доходом сплачують вищий процент свого доходу в якості податку.

4. Стимулювання інвестицій та наукових досліджень. Країни можуть встановлювати різні податкові стимули для підтримки інвестицій у нові технології, наукові дослідження та розвиток інновацій.

5. Реформи для зменшення ухилення від податків. Застосування заходів для зменшення ухилення від податків та підвищення прозорості в системі оподаткування.

6. Сприяння сприятливому бізнес-клімату. Визначення податкових політик, спрямованих на створення сприятливого бізнес-клімату та приваблення іноземних інвестицій.

7. Соціально-орієнтовані податки. Застосування податкових заходів, що сприяють соціальній справедливості, таких як пільги та допомога для низькооплачуваних робітників або соціальних програм.

Важливо враховувати, що конкретні тенденції можуть різнитися в залежності від країни та економічного контексту. Рішення про податкову політику зазвичай визначаються багатьма факторами, включаючи економічні потреби, соціальні цілі та політичні обставини.

Також на всі податкові реформи впливає діяльність міжнародних організацій у сфері податкового контролю. Міжнародне податкове законодавство охоплює різні домовленості та конвенції, які регулюють оподаткування та обмін інформацією між країнами. Найважливіші елементи включають подвійне оподаткування угода, спільні стандарти обміну інформації та інші міжнародні ініціативи. Ось кілька ключових міжнародних організацій та конвенцій, які визначають міжнародне податкове законодавство:

1. Організація Економічного Співробітництва та Розвитку - грає ключову роль у розробці міжнародних стандартів для боротьби з ухиленням від оподаткування та забезпечення прозорості.

2. Багато країн укладають конвенції про подвійне оподаткування (ПОО) для уникнення подвійного оподаткування. Ці конвенції визначають правила розподілу права на оподаткування між двома країнами у випадках, коли доход може бути оподатковано в обох країнах.

3. Глобальний Форум з податкової транспарентності - це ініціатива, яка бореться з ухиленням від оподаткування через обмін інформацією між країнами. Країни, що взяли участь в Глобальному Форумі, зобов'язані виконувати мінімальні стандарти обміну інформацією.

4. Базельський Комітет хоча зосереджений на банківському регулюванні, його стандарти щодо капіталу можуть впливати на оподаткування, зокрема на визначення прибутку для податку на прибуток банків.

5. ЄС визначає стандарти у сфері оподаткування через ряд директив та регуляцій, включаючи Директиву щодо уникнення подвійного оподаткування в рамках ЄС.

Існують інші багатосторонні та двосторонні угоди, які країни укладають для поліпшення співпраці та зменшення ризиків подвійного оподаткування. Ці ініціативи спрямовані на створення справедливої та ефективної системи міжнародного оподаткування.

Сполучені Штати Америки (США) вважаються однією з найбільш розвинутих країн світу як в економічному, так і в політичному вимірах. Однак, особливість США полягає в їх федеративному устрої, де федеральний уряд та окремі штати мають свої власні закони і податкові політики.

Щодо податкового контролю, дійсно, в США ця справа дуже складна через федеративну структуру країни. Основну роль у контролі за дотриманням податкового законодавства та зборів федеральних податків виконує Служба внутрішніх доходів (IRS) - агентство федерального уряду, яке належить до Міністерства фінансів США.

Основні види податків у США включають прибутковий податок, податок на нерухомість, податок на споживчі товари та послуги (зокрема, на рівні штатів), акцизи, а також податок на дарування та спадщину. Ці податки можуть різнитися в залежності від штату, оскільки багато з них мають свої власні ставки та правила.

Служба внутрішніх доходів (IRS) відповідає за виконання федеральних податкових положень, збір податків та здійснення контролю за їх дотриманням. IRS також відповідає за обмін інформацією з штатовими податковими агентствами та забезпечення виконання федеральних стандартів щодо податкового контролю.

Типова організаційна структура регіонального підрозділу Служби внутрішніх доходів США представлена на рис. 3.3.

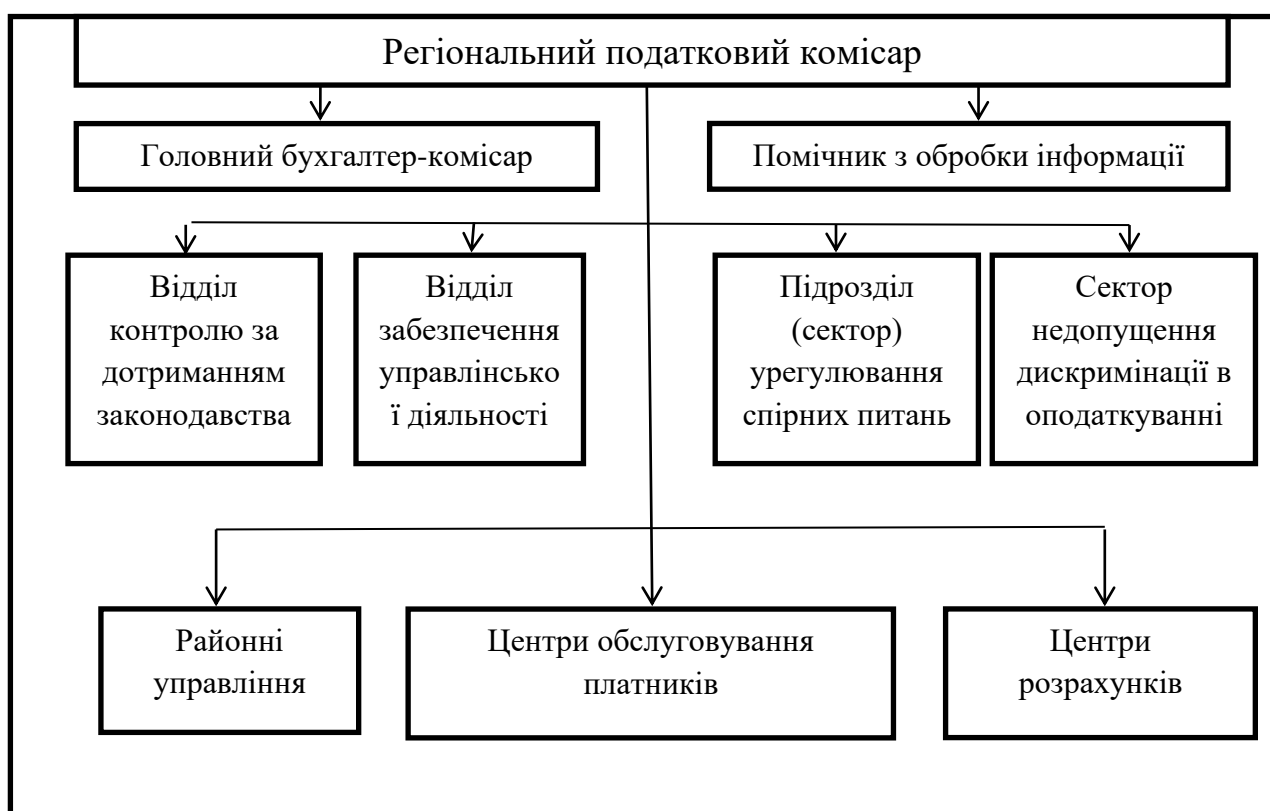


Рис.3.4. - Типова організаційна структура регіонального підрозділу Служби внутрішніх доходів США

Високою ефективністю характеризується система податкового контролю Канади. Податкова система Канади ґрунтується на принципах податкового федералізму, що передбачає значні повноваження регіональних влад у сфері оподаткування. Система має наступні особливості:

- Конституційне розмежування повноважень: Федеральний і провінційні уряди мають відокремлені податкові повноваження.
- Однакова база оподаткування: База оподаткування може бути однаковою для обох рівнів влади.
- Дві незалежні підсистеми адміністрування: Федеральна та провінційні органи забезпечують адміністрування відповідних податків.
- Взаємодія на основі угод: Юридичні угоди укладаються для координації та співпраці між федеральним та регіональними урядами.

Ці принципи дозволяють Канаді ефективно враховувати різноманіття податкових інтересів та забезпечувати гнучкий підхід до податкового регулювання.

Німеччина, як найпотужніша країна Європейського Союзу, має високий рівень економічного розвитку. Податкові інспекції відповідають за стягнення податків, податковий контроль і розслідування порушень податкового законодавства.

Жорстка політика у відносинах із платниками податків підтримується наявністю податкової поліції, відомої як "штойфи". Ця структура, створена в 1922 році та реформована в 1934 році, має права правоохоронних органів з метою забезпечення додержання податкових правил.

Основною формою контролю є податкова перевірка, регульована Законом "Про загальний порядок оподаткування". У розпорядженні про її призначення вказуються правові основи, види податків, що підлягають перевірці, і звітні

періоди. Виїзні перевірки можуть здійснюватися без попередження, і обмеження строку проведення таких перевірок відсутні.

Оцінка організації податкового контролю в досліджених країнах вказує на кілька основних напрямків:

- Орієнтація на гармонізацію взаємовідносин між платниками податків та органами влади.
- Зниження податкового тиску через спрощення адміністративних процедур.
- Створення структури податкового відомства, орієнтованої на конкретні категорії платників податків.
- Створення повноцінної електронної бази даних для обліку платників податків.
- Запровадження антикорупційних заходів для усунення можливостей корупції, особливо під час виїзних перевірок.

Для покращення вітчизняної системи податкового контролю слід враховувати позитивний досвід розвинених країн та адаптувати його до внутрішніх потреб. Зокрема воєнно-оборонних потреб.

3.2 Основні недоліки та напрями вдосконалення податкового контролю в Україні

Проаналізувавши сучасну податкову політику України, основні показники ефективності та думку суб'єктів господарювання в цілому можна виокремити наступні пункти:

Основні недоліки податкового контролю в Україні:

- Проблеми корупції та недостатня прозорість в роботі податкових органів ускладнюють ефективність контролю.

- Складність адміністративних процедур та формалізованість податкових вимог можуть призводити до помилок та непорозумінь між платниками та податковими органами.
- Відсутність або обмежена використаність сучасних технологій у веденні обліку та контролі може призводити до неефективності системи.
- Неадекватні штрафні санкції можуть не відображати серйозності порушень та не стимулювати виконання податкових обов'язків.

На нашу думку, основні напрями вдосконалення податкового контролю в Україні мають полягати в наступному:

- Зміцнення боротьби з корупцією та забезпечення вищого рівня прозорості в роботі податкових органів.
- Спрощення адміністративних процедур та розгляд можливості впровадження більш гнучких підходів до податкового обліку.
- Впровадження та розвиток сучасних технологій для автоматизації та оптимізації податкового контролю.
- Перегляд та підвищення штрафних санкцій для підвищення відповідальності та зниження інцентивів для порушень.
- Здійснення інформаційних кампаній, навчання та підтримка платників податків для підвищення їх свідомості та дотримання правил.

Серед основних проблем податкового контролю в Україні можна виділити такі:

1. Проблеми, що існують на рівні законодавства.
2. Проблеми, пов'язані з постійною оптимізацією чисельності персоналу, великою завантаженістю працівників.
3. Проблеми організації взаємодії з іншими організаціями під час проведення податкового контролю.
4. Проблеми доступу до єдиних баз даних.

5. Проблеми, пов'язані з паперовим документообігом.

Моніторингу, збору непрямой інформації та її оцінці відводиться важливе місце у ході перевірки. Особливо на основі інформації, отриманої із зовнішніх джерел, визначаються напрями дій податкових органів.

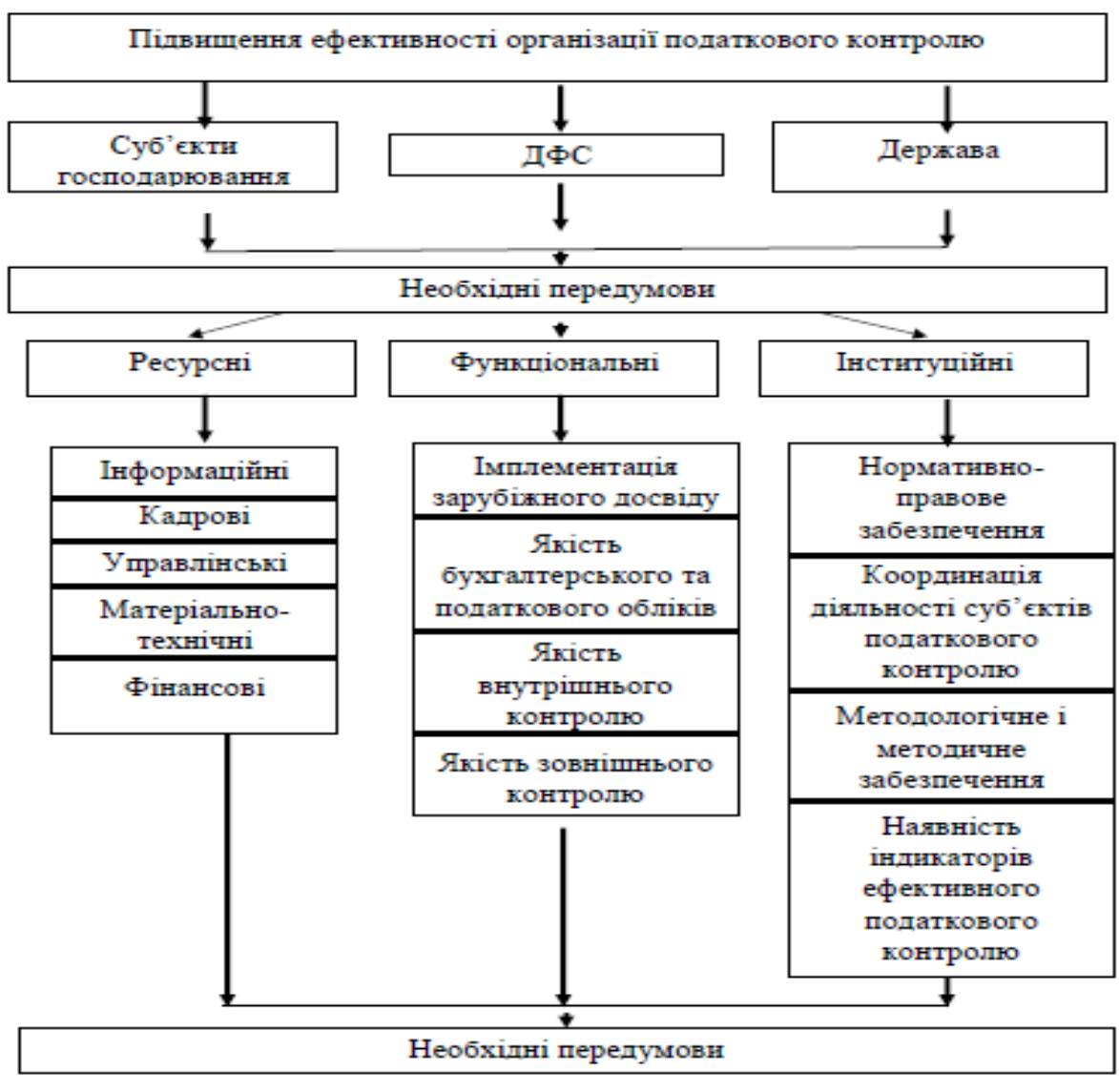


Рис. 3.5. – Передумови підвищення ефективності податкового контролю

Ці напрями можуть сприяти вдосконаленню системи податкового контролю в Україні та покращенню її ефективності.

Притягнення платника податків до відповідальності можливе не завжди. При системі відповідальності, що діє нині, багатьом учасникам податкових відносин, з економічного погляду, вигідніше застосувати схему ухилення від оподаткування, навіть за наявності ризику притягнення до відповідальності. У такому разі податковим органам необхідно аналізувати схеми податкової оптимізації з метою формування та застосування заходів щодо попередження та усунення виявлених податкові правопорушення.

Завдання, що ставляться перед формуванням системи податкового контролю з метою забезпечення податкової безпеки регіону, такі: забезпечення встановлених сум податкових надходжень до бюджету, зменшення заборгованості з податків, підвищення результативності податкового контролю, підвищення податкової культури платників податків, реалізація принципу сумлінних платників податків, скорочення кількості скарг та звернень платників податків. У такому разі податковим органам необхідно аналізувати схеми податкової оптимізації з метою формування та застосування заходів щодо попередження та усунення виявлених податкових правопорушень.

Завдання, що ставляться перед формуванням системи податкового контролю з метою забезпечення податкової безпеки регіону, такі: забезпечення встановлених сум податкових надходжень до бюджету, зменшення заборгованості з податків, підвищення результативності податкового контролю, підвищення податкової культури платників податків, реалізація принципу сумлінних платників податків, скорочення кількості скарг та звернень платників податків.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Контроль є важливою частиною кожної галузі державного управління, а його організація є важливою частиною управління державними фінансовими ресурсами, оскільки це управління передбачає відповідальність перед суспільством. Саме об'єктивні грошові потреби органів державної влади та органів місцевого самоврядування зумовлюють необхідність забезпечення повного та своєчасного їх надходження у вигляді податків і зборів (інших обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів.

З проведених нами досліджень можна зробити наступні висновки:

1. Податковий менеджмент є важливим напрямком діяльності держави та суб'єктів господарювання. Він дозволяє забезпечити ефективне функціонування податкової системи та сприяти розвитку економіки. Наслідком податкового планування як складової податкового менеджменту є організація правильного розрахунку сум платежів, розробка оптимального податкового навантаження відповідно до цілей та виду діяльності підприємства.

2. Податковий контроль невід'ємна складова функціонування економічної системи будь-якої держави. Податковий контроль — це комплекс заходів, спрямованих на перевірку дотримання платниками податків вимог податкового законодавства та своєчасну сплату податків і зборів. Цю важливу функцію виконують фіскальні органи, які відповідають за контроль за виконанням усіх положень Податкового Кодексу України. Об'єктом податкового контролю є фінансово-господарська діяльність платників податків, а також діяльність інших осіб, пов'язана з оподаткуваннями.

3. Важлива роль при формуванні політики оподаткування належить податковим ризикам. Основним результатом мінімізації податкових ризиків має стати створення об'єктивних умов підвищення фінансової стійкості організацій-платників податків та зростання податкових надходжень до бюджетної системи

держави загалом. В цілому, податковий ризик для держави лежить в площині недонадходження фактичних сум, запланованих на звітний період.

4. Методи здійснення податкового контролю в Україні полягають в обліку платників податків, інформаційно-аналітичному забезпеченні діяльності контролюючих органів, податкових перевірок.

Податкове законодавство встановило конкретні терміни постановки платників податків на облік у податковому органі. Податкові органи збирають інформацію про платників податків з різних джерел, включаючи податкову звітність, бухгалтерську звітність, реєстраційні документи, а також інформацію з інших державних реєстрів.

Збір податкової інформації - це процес отримання інформації про податкові зобов'язання та платежі платників податків. Органи ДПС здійснюють камеральні, документальні та фактичні види перевірок платників податків. У 2022 році різко зменшилася кількість проведених документальних перевірок. Причиною цього було встановлення з 24 лютого 2022 року мораторію під час воєнного стану на їх проведення. Про те, за 2020-2022 роки спостерігається тенденція до зростання сум узгоджених зобов'язань по документальних перевірках.

5. Результативність та ефективність податкового контролю характеризується не тільки рівнем надходження податків та зборів до бюджетної системи, а й зниженням недоїмок та заборгованості з податків та зборів. станом на 1.01.2023р. сума податкового боргу в Україні становила 4683,7 млн грн.

Ефективність податкового контролю в великій мірі залежить від професіоналізму та грамотності працівників ДПС.

Важливим чинником при адміністративній податкових платежів виступає таке поняття як податкова культура. Окрім зазначеного, в процесі адміністрування податкових платежів платникам доцільно уникати найбільш поширених видів порушень податкового законодавства

б. Аналіз податкових практик світу може сприяти підвищенню ефективності податкової системи, забезпечити сталий економічний розвиток і сприяти створенню більш конкурентоспроможного та справедливого суспільства. Так, вивчення податкових практик різних країн світу є корисним і може мати кілька важливих переваг, які полягають у наступному:

- ❖ Оптимізації податкової системи.
- ❖ Протидії ухиленням та уникненню податків.
- ❖ Стимулюванню інвестицій.
- ❖ Глобальній конкурентоспроможності:
- ❖ Соціальній справедливості.
- ❖ Управлінні ризиками.

Необхідність вдосконалення податкової політики України – нагальне питання, яке потребує постійних пошуків та економічно-наукових рішень.

Удосконалення податкової системи може мати кілька ключових цілей, які спрямовані на поліпшення фінансового стану країни, стимулювання економічного зростання та забезпечення соціальної справедливості. Деякі з основних цілей цього процесу включають:

- підвищення фіскальної стабільності: ефективна податкова система дозволяє залучати необхідні кошти для підтримки різних функцій держави, таких як освіта, охорона здоров'я, інфраструктура та соціальні програми. Це сприяє фіскальній стабільності та здатності уряду виконувати свої функції;
- стимулювання економічного зростання: раціональне оподаткування може сприяти економічному зростанню, зокрема, шляхом зменшення податкового тиску на підприємства та населення. Це може стимулювати інвестиції, підприємництво та інновації.
- просування бізнесу та конкурентоспроможності.

7. Основні напрями вдосконалення податкового контролю в Україні мають полягати в наступному:
- Зміцнення боротьби з корупцією та забезпечення вищого рівня прозорості в роботі податкових органів.
 - Спрощення адміністративних процедур та розгляд можливості впровадження більш гнучких підходів до податкового обліку.
 - Впровадження та розвиток сучасних технологій для автоматизації та оптимізації податкового контролю.
 - Перегляд та підвищення штрафних санкцій для підвищення відповідальності та зниження інцентивів для порушень.
 - Здійснення інформаційних кампаній, навчання та підтримка платників податків для підвищення їх свідомості та дотримання правил.

Важливим фактором у контрольній діяльності органів ДФС України є рівень відповідальності платників податків перед суспільством та самим собою. Неабияку роль при цьому відіграє податкова культура платника.

Але в стабільний розвиток податкової системи в Україні як і векономіку та життя кожного українця втрутилась війна, як спричинила спад економічної діяльності, неспроможність бізнесу та певну неефективність податкової політики. У дослідженні ми дійшли висновку, що під час воєнного стану в Україні варто послабити податковий контроль шляхом зменшення розмірів штрафів та створення пільгових податкових умов для малого бізнесу, проте податковий нагляд у 2024 році вже можна посилити, оскільки бізнес звик до функціонування «під ракетами» і це буде важливою складовою розбудови економіки воєнного стану.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Бечко П. К., Лиса Н. В. Податковий менеджмент: навч. посібник. Київ, Центр учбової літератури, 2009. 288с.
2. Буряк П.Ю. Податковий контроль. Київ, 2007. 608 с.
3. Валігура В.А. Опорний конспект лекцій з дисципліни «Податковий контроль». URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/26361/1/Опорний%20конспект%20лекцій.pdf>
(дата звернення: 18.11.2023).
4. Васюк Ю. М. Врахування ризиків при здійсненні податкового контролю в Україні. Інвестиції: практика та досвід. 2011. № 6. С. 93- 97.
5. Вітлінський, В. В. Джерела і види податкових ризиків, їх взаємозв'язок Фінанси України. 2007. № 3. С. 132–139
6. Дмитренко Г.В. Державний фінансовий контроль в Україні (податковий, казначейський, бюджетний) : монографія. Київ, 2009. 176 с.
7. Доброскок О. В. Податковий контроль та його ефективність: навч. посібник. Київ, Алерта, 2012. 238с.
8. Завгородній В.П. Податок та податковий контроль в Україні. – К. «А.С.К.», 2009. 639 с.
9. ЗВІТ про виконання Плану роботи Головного управління ДПС у Львівській області на 2020 рік URL: <https://lv.tax.gov.ua/data/files/266444.pdf> (дата звернення: 7.10.2023).
10. ЗВІТ про виконання Плану роботи Головного управління ДПС у Львівській області на 2021 рік URL: <https://lv.tax.gov.ua/data/files/266444.pdf> (дата звернення: 7.10.2023).

11. ЗВІТ про виконання Плану роботи Головного управління ДПС у Львівській області на 2022 рік URL: <https://lv.tax.gov.ua/data/files/266444.pdf> (дата звернення: 7.10.2023).
12. ЗВІТ про виконання Плану роботи Головного управління ДПС у Львівській області на 2023 рік URL: <https://tax.gov.ua/data/files/323232.pdf> (дата звернення: 7.10.2023).
13. Калінеску Т. В. Адміністрування податків : навч. посібник. Київ, 2013. 290 с.
14. Кучерявенко М.П. Правове регулювання податкового контролю / М.П. Кучерявенко // Вісник. АПрН. – 2002. - №2(29). – С. 483.
15. Мельник М.І. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія. Львів, 2015. 330 с.
16. Мисник Т. Г., Безкровний О. В., Романченко Ю. О. Податкові ризики: характеристика та шляхи мінімізації . Актуальні проблеми економіки. 2016. № 6. С. 158-166.
17. Онищенко В.А. Податковий контроль (основи організації). Ірпінь, 2003. 432 с.
18. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>. (дата звернення: 15.11.2023).
19. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>.
20. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 12.05.2022 р. № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text>.

21. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 01.04.2022 р. № 2173-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text>.
22. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану: Проект Закону від 31.01.2023 р. № 8401. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/1636049>.
23. Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо ставок акцизного податку на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 21.09.2022 № 2618-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2618-IX#Text>.
24. Про Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов’язкових платежів : Закон України від 22.12.1994 № 320/94. Дата оновлення: 01.01.2011. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/320/94-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 19.12.2019).
25. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань : Закон України від 15.05.2003 № 755-IV. Дата оновлення: 31.01.2019. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/755-15> (дата звернення: 20.12.2019).
26. Рева Д.М. Правове регулювання податкового контролю в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2005. 20 с.
27. Руденко В.В. Ідентифікація функціональних складових фіскального механізму регулювання інвестиційного розвитку національної економіки. Економіка та держава. Вінниця, 2020. № 7. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/7_2020/12.pdf.
28. Савченко Л.А. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України : монографія. Ірпінь, 2006. 227 с.

29. Соловйова Ю.О. Організаційно-правові засади здійснення податкового контролю в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. URL: <http://mydisser.com/en/catalog/view/6/352/8021.html> (дата звернення: 17.12.2023).
30. Чередніченко А.П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01. Одеса, 2005. 18 с.
31. Чернюк Т.В., Юрчишена Л.В. Система оподаткування в умовах війни: правовий та фінансовий аспекти. 2022. URL: <https://jvestnik-sss.donnu.edu.ua/article/view/12852/12757>.
32. Ярошенко Ф.О., Павленко В.Л. Історія податків та оподаткування в Україні. Ірпінь, 2002. 240 с.