План

|  |  |
| --- | --- |
| Вступ | 6 |
| Розділ 1. Теоретичні основи організації та проведення контрольної роботи податкової інспекції | 9 |
| 1.1. Принципи організації контрольної роботи податковими інспекціями в Україні | 9 |
| 1.2. Інформаційне забезпечення контрольної роботи податкової інспекції | 20 |
| 1.3. Досвід здійснення контрольно-перевірочної діяльності податковими службами у зарубіжних країнах | 27 |
| Висновки до першого розділу | 35 |
| Розділ 2. Методичні засади організації та проведення контрольної роботи податковою інспекцією | 37 |
| 2.1. Методи здійснення контрольної роботи податковими інспекціями | 37 |
| 2.2. Правове забезпечення контрольно-перевірочної діяльності податкової інспекції на прикладі ГУ ДФС України в Луганській області | 47 |
| 2.3. Фактори, що впливають на якість організації контрольної роботи податкової інспекції | 57 |
| Висновки до другого розділу | 67 |
| Розділ 3. Практика організації та здійснення контрольної роботи податкової інспекції на прикладі ГУ ДФС України в Луганській області | 69 |
| 3.1. Характеристика податкових надходжень до бюджетів на прикладі ГУ ДФС України в Луганській області | 69 |
| 3.2. Проблеми щодо здійснення контрольної роботи у рамках ГУ ДФС України в Луганській області | 75 |
| 3.3. Формування ефективного механізму здійснення контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області | 84 |
| Висновки до третього розділу | 92 |
| Розділ 4. Удосконалення організації контрольної роботи податкової інспекції на прикладі ГУ ДФС України в Луганській області | 94 |
| 4.1. Реформування організації контрольної роботи податкової інспекції на прикладі ГУ ДФС України в Луганській області | 94 |
| 4.2. Удосконалення методичних основ проведення контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області | 103 |
| 4.3. Оцінювання ефективності заходів удосконалення щодо організації контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області | 111 |
| Висновки до четвертого розділу | 119 |
| Висновок | 128 |
| Список ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ | 132 |
| Додатки |  |

ВСТУП

Основні обов'язки з контролю за процесом оподаткування покладено законодавцем на Державну фіскальну службу України. Зважаючи на це, саме ДФС України контролює більшу частину податкових надходжень до зведеного бюджету країни та є одним із провідних органів державної виконавчої влади, що представляє інтереси держави у правовідносинах між державою і платниками податків. Податкові органи України проводять контрольну роботу на підприємства різної форми власності з метою виявлення порушень податкового законодавства та усунення проблем фінансово-господарської діяльності підприємств.

Тема є актуальною, оскільки сьогодні не можна стверджувати, що організація та діяльність податкових органів наблизилася до рівня європейських держав. Контрольна робота, що проводиться має суто фіскальний характер і не стимулює господарчий механізм підприємств. Причинами цього є довільні тлумачення податківцями податкового законодавства, проведення безкінечної кількості податкових перевірок, що створює незручності для підприємств.

Сьогодні у контрольній діяльності органів ДФС України поки що превалюють фіскальні методи роботи, коли всі зусилля спрямовуються, в першу чергу, на виконання контрольно-перевірочної функції, стягнень пені та штрафів. Роз’ясненню ж положень податкового законодавства широким верствам населення, профілактичній роботі, спрямованій на недопущення платниками податків несвідомих і випадкових помилок при його застосуванні, запобіганню податковим порушенням приділяється менше уваги.

Апробацію результатів даного дослідження планується запропонувати для використання в контрольній роботі в ГУ ДФС України в Луганській області .

Об’єктом дослідження є механізм контрольної діяльності податкових органів.

Предметом дослідження є теоретичні, організаційно-правові засади, методи удосконалення контрольної роботи податкових органів.

Методологічною основою дослідження є сукупність загальнонаукових та спеціальних методів і прийомів наукового пізнання. При вивченні процесів, пов’язаних з проведенням контрольно-перевірочної діяльності великих платників податків в умовах ГУ ДФС України в Луганській області , автор керувався універсальним діалектичним методом як загальним методом пізнання закономірностей розвитку суспільства.

В дослідженні використані методи планування, аналізу, синтезу, порівняння і зіставлення при розгляді питань формування системи організації контрольної роботи спеціалізованої податкової інспекції та визначенні принципових складових контрольної роботи. Методи діалектичного підходу та кореляційного аналізу використані при розгляді методологічних засад організації та проведення контрольної роботи спеціалізованої податкової інспекції. Методи емпіричного та технологічного характеру використані при дослідженні механізму контрольної роботи спеціалізованої податкової інспекції та визначенні шляхів удосконалення механізму контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області.

Наукова новизна магістерської роботи полягає у дослідженні організаційно-правового механізму контрольної роботи податкових органів в процесі адміністрування податків та розробці науково обґрунтованих рекомендацій щодо шляхів вдосконалення контрольної роботи на прикладі ГУ ДФС України в Луганській області .

Нормативно-правовою основою роботи є Конституція, Податковий, Бюджетний, Цивільний, Господарчий кодекси та Кодекс України про адміністративні правопорушення, закони України, підзаконні нормативні акти.

З огляду на поставлену мету визначені такі дослідницькі завдання:

* визначено умови формування системи організації контрольної роботи спеціалізованої податкової інспекції та її становлення в Україні;
* розглянуто принципові складові контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області ;
* проаналізовано правове забезпечення контрольно-перевірочної діяльності ГУ ДФС України в Луганській області ;
* побудовано механізм контрольної роботи спеціалізованої ГУ ДФС України в Луганській області ;
* проаналізовано фактори, що визначають необхідність удосконалення контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області ;
* сформульовано проблеми удосконалення контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області ;
* проведено аналіз динаміки росту податкових надходжень до бюджетів на прикладі ГУ ДФС України в Луганській області ;
* розглянуто чинники, що впливають на ефективність механізму контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області ;
* визначено головні напрями формування ефективності механізму контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області ;
* визначено факт ефективності механізму удосконалення контрольної роботи податкової інспекції на прикладі ГУ ДФС України в Луганській області ;
* надано пропозиції з модернізації методики організації контрольної роботи податкової інспекції на прикладі ГУ ДФС України в Луганській області .

Таким чином, недостатність розробок на теоретичному рівні, наявність прогалин у нормативно-правовому регулюванні зумовили необхідність проведення дослідження проблем контрольної роботи податкових органів.

Розділ І.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПРОВЕДЕННЯ

КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ ПОДАТКОВОЇ ІНСПЕКЦІЇ

1.1. Принципи організації контрольної роботи податковими інспекціями в Україні

Контрольна робота як елемент керування процесом оподатковування є необхідною умовою існування ефективної податкової системи. Це також завершальна стадія керування оподатковуванням, і одночасно – один з елементів планування податкових доходів бюджету. Він також є необхідною умовою функціонування ефективної податкової системи, адже забезпечує зв’язок платників податків з органами державного управління, що наділені особливими податковими правами і повноваженнями. Контрольна робота [35, с. 12] є важливою проміжною ланкою управління оподаткування та одним з елементів планування податкових доходів бюджетів.

Саме контрольна робота податкових органів створює умови для виконання податками повною мірою своєї фіскальної функції – формування грошових ресурсів держави [37, с. 54]. Вона також виступає гарантією задоволення публічних майнових інтересів та важливим чинником соціально-економічної стабільності держави, її фінансової безпеки. При цьому об’єктом контрольної роботи з нарахування та сплати податків є відносини, що прямо або побічно пов’язані зі своєчасністю і повнотою сплати податку до бюджету. Результатом реалізації завдання контрольної роботи є зміцнення податкової дисципліни, під якою розуміється чітке виконання розпоряджень законодавчих актів і встановленого ними порядку нарахування і сплати податків до бюджету всіма платниками податків у державі.

Одним з головних завдань, що стоять при цьому перед органами Міністерства доходів і зборів України, є необхідність ретельного аналізу фінансового стану підприємств, що не забезпечують повноту та своєчасність надходження податку до бюджету, тобто спроможність цих підприємств виконувати свої зобов’язання перед бюджетом, кредиторами та іншими органами [36, с. 54].

Метою контрольної роботи нарахування та сплати податків виступає встановлення достовірності даних про повноту, своєчасність, реальність виконуваних господарських операцій з визначення, нарахування та сплати податків, а також законність дій, виконуваних посадовими особами юридичних осіб, виявлення порушень норм діючого податкового законодавства та вжиття заходів по усуненню допущених помилок і недоліків, включаючи притягнення до відповідальності посадових осіб за порушення законності віднесення тієї чи іншої операції до об’єкту оподаткування [27, с. 7].

Формування системи контрольної роботи податкових органів відбувається за рахунок розвитку суспільних відносин і зростання кількості елементів, які приймають участь у проведенні контрольної роботи.

Розв’язання проблеми формування системи контрольної роботи має ґрунтуватись на визначенні цільових орієнтирів і норм, встановленні ефективної взаємодії між його суб’єктами з метою попередження дублювання контрольних функцій, окресленні підконтрольних об’єктів та забезпеченні цілісності суцільного чи вибіркового їх охоплення контрольними діями, регламентації контрольних процедур та визначенні параметрів критеріїв оцінки виявлених внаслідок контролю відхилень, що підлягають врегулюванню [38, с. 44].

Для організації контрольної роботи податкового органу на практиці звичайно використовуються такі показники як кількість документальних перевірок організацій чи фізичних осіб (усього і на одного середньооблікового працівника), сума донарахованих податків і штрафних санкцій (усього і до обсягу податків, що надійшли у цілому по інспекції), відсоток стягнених платежів до загальної суми донарахувань тощо.

Порівняння податкових служб за цими показниками дозволяє акцентувати увагу на недоліках у контрольній роботі і розробляти заходи щодо їх усунення [34, с. 14]. Однак, існуючу систему показників оцінки ефективності контрольної роботи ще не можна визнати цілком сформованою й оптимальною. Якість податкового контролю повинна визначатися також такими характеристиками як вірогідність результатів перевірок, повнота охоплення, обсяг і періодичність контрольних дій тощо.

Система організації контрольної роботи видозмінюється через непостійність своїх елементів. Як приклад, в перспективі зменшення донарахувань за актами перевірок є визначальним для оцінювання ступеня ефективності контрольної роботи. На сьогодні, враховуючи головну мету даного контролювання – наповнення бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів, яка відповідає завданням економічної й соціальної політики держави, для оцінки її доцільно використовувати такі показники як коефіцієнт виконання запланованих податкових надходжень, своєчасності надходжень платежів у бюджет, загальний коефіцієнт ефективності податкового контролю тощо [43, с. 57].

Очевидно, що забезпечити абсолютну повноту охоплення при здійсненні виїзних перевірок не в змозі жодна податкова служба у світі, яким би численним не був її штат. Та це і не доцільно з причини надзвичайно великої собівартості заходів такого масштабу. Отже, постає завдання організації контрольної роботи з добору платників податків для перевірок. При цьому доцільно застосовувати сучасні методи, включаючи економіко-математичні з використанням новітньої обчислювальної техніки, що може істотно підвищити результативність такої роботи. Як приклад можна навести методику оптимізації податкового контролю, що базується на ідеї нейромережевої класифікації і сучасних інформаційних технологіях [45, с. 57]. Вона дозволяє виявити потенційних порушників податкового законодавства (приховування об'єктів оподатковування, заниження фінансових результатів тощо) і, таким чином, охопити виїзними перевірками найбільшу кількість порушників, досягаючи при цьому високої якості контролю.

Головна вимога формування дієвої системи контрольної роботи випливає з відомого ще з давнини принципу оподатковування [34, с. 20] – контрольна діяльність повинна приносити значно більше коштів, ніж витрачається на її проведення (принцип дешевизни та ефективності податкової системи). На жаль, сучасна практика контрольної роботи ще не повною мірою підтверджує цю вимогу. Заходи суто адміністративного впливу на якісні і кількісні параметри податкових відносин здатні дати лише короткочасний результат відносно збільшення податкових зборів.

Іншим напрямком розвитку та функціонування системи контрольної роботи виступає її здійснення за галузями господарства на рівні області та податкових інспекцій. Контрольна робота включає такі елементи [33, с. 97]: проведення кількісного та якісного складу платників податків, здійснення аналізу сплати податку, контроль за величиною податкового боргу та переплат, аналіз величини податкового навантаження та пільг, отриманих підприємствами, а також контроль за величиною донарахованих та сплачених сум підрозділами контрольно-перевірочної роботи.

Одним із елементів контролю галузей економіки є постійний моніторинг кількості зареєстрованих і закритих підприємств. Увага з боку податкових органів до новостворених підприємств в розрізі галузей економіки зумовлена значною кількістю господарських одиниць, які після реєстрації не сплачують загальнообов'язкові платежі, в тому числі й тих, які є представниками таких прибуткових галузей, як торгівля, надання послуг тощо. Їх постійний аналіз необхідний для попередження дисбалансу системи у кількісному складі зареєстрованих і закритих підприємств, що може призвести до екстенсивного характеру розвитку певної галузі [44, с. 57].

При виявленні таких ознак шляхом виконання контрольної роботи податкових органів необхідним є втручання місцевих органів влади за допомогою зменшення величини податкового тиску за місцевими податковими платежами шляхом збільшення кількості пільг і зменшення ставок податків і зборів, які закріплені за ними**,** а також надання субсидій і субвенцій для підтримки роботи галузі, у якій відбувається стагнація.

Для ефективного контролювання поточного стану справ платників податків, а значить ефективного функціонування системи контрольної роботи необхідно проводити аналіз і розподіл підприємств залежно від станів, які присвоюються підприємству підрозділами податкових інспекцій. Показниками, які можуть свідчити про екстенсивний чи інтенсивний характер розвитку кожної окремої системи, що підлягає контролю можуть бути такі коефіцієнти [35, с. 30]: коефіцієнт основного стану платника, ефективної кількості платників, сплачуваності підприємствами галузі тощо. Значення кожного з коефіцієнтів даної системи повинне наближатися до одиниці. Важливо також враховувати кумулятивний ефект перших двох оціночних показників, оскільки в базах даних податкових органів знаходяться підприємства, які вже закриті, а їх відображення зумовлене особливостями ведення обліку платників податків.

Система організації контрольної роботи включає в себе ще один елемент - взаємодії податкових органів з іншими органами державної влади з питань здійснення контрольної діяльності, який перебуває на етапі становлення та вдосконалення. Більш тісна їх взаємодія допоможе значно покращити якість контрольної роботи за процесом оподаткування.

Сплата податків передбачає охоплення всієї фінансово-господарської діяльності підприємства. Тому під контроль підпадають кількісні та якісні показники діяльності суб’єктів підприємства [64, c. 15]. З погляду комплексного проведення податкового контролю виділяють сім сфер діяльності: реалізація товарів, виконання робіт, надання послуг; сфера обігу та система ціноутворення; розрахунково-платіжна сфера; дотримання пропорцій відтворення ресурсів; використання майна, амортизація основних засобів, нематеріальних активів, швидкозношуваних предметів і стан обігових коштів; матеріальне стимулювання праці робітників; прибуток і позареалізаційні фінансові операції [68, с.104].

Рис. 1.1. Схема загального механізму справляння податків

Джерело: розроблено автором на основі [79, c. 161]

Справляння податків і зборів (обов’язкових платежів) має свою внутрішню побудову, структуру, яку з деякою часткою умовності можна назвати «механізмом» справляння. Слід розрізняти загальний і спеціальний механізм справляння податків і зборів (обов’язкових платежів). Так, загальний механізм справляння податків включає в себе дві головні вузлові частини: 1) сплату податку; 2) контроль і забезпечення сплати податку. Сплата податку передбачає самостійну роботу платника податків по обчисленню і внесенню платежів до бюджету.

На цьому етапі у платника ще немає конкретних правовідносин з податковими органами. Невід’ємною попередньою складовою частиною сплати податку є його обчислення. Це стосується і найпростіших платежів і складних за своєю обчислювальною частиною платежів, наприклад, податку на прибуток підприємств. У цілому юридичного значення обчислення не має, оскільки саме по собі воно не породжує конкретних юридичних прав і обов’язків, а закінчується самостійним внесенням належної суми платежу платником податків. У той же час обчислення платежу має дві характерні риси. По-перше, в ході обчислення визначається сума платежу, яка і складає те, що називається власне податок. По-друге, вже на стадії обчислення закладено основи податкового контролю, оскільки обчислення багатьох платежів відбувається за формами, встановленими Державними податковими органами України, які потім подаються до податкових органів. Цей етап і частина механізму справляння податків закінчується внесенням його через банківські установи до бюджету чи до державного цільового фонду [63, с. 56]. Треба зазначити, що стадія обчислення сама по собі є громіздкою за обсягами, яка потребує чималої праці бухгалтерських працівників. Кількість форм, які при цьому платник має заповнити, по деяких платежах перевищує два десятки. Тому є всі підстави вважати, що Державна податкова адміністрація України повинна вжити заходів щодо спрощення процедури обчислення деяких з податків, принаймні для тих платників, які акуратно і добросовісно виконують свої обов’язки перед бюджетом. Обов’язок сплати податку для платника по деяких платежах закінчується його внесенням, але цілий ряд платежів підлягає детальному контролю податкових органів, і сам по собі факт їх внесення ще не означає виконання податкового зобов’язання.

При цьому в механізмі справляння податків слід розрізняти обов’язкові і факультативні елементи. Обчислення і сплата податків, облік платежів, контроль за сплатою податків є обов’язковими елементами механізму справляння податків. На сьогоднішній день як недолік права реалізації слід відмітити те, що ні обліком, ні контролем не охоплені всі сто відсотків платників податків, але це не змінює суть цих стадій і елементів механізму справляння податків [79, c. 162]. У той же час всі інші елементи механізму справляння податків не є обов’язковими і їх застосування залежить від конкретних умов, які виникають у процесі справляння податків. Тому етап контролю за справлянням податків не обмежується власне контрольними повноваженнями податкових органів, а включає в себе й інші засоби забезпечення виконання податкових зобов’язань платниками. Отже, етап контролю за станом податків включає в себе такі головні принципові складові: 1) облік платежів; 2) здійснення безпосереднього контролю (документальна, фактична перевірка); 3) отримання податковими органами інформації про сплату платежів; 4) застосування засобів державного примусу з метою сплати належної суми платежу (рис.1.2). Кожна з цих складових включає в себе ряд дій (рис. 1.3).

Рис. 1.2. Складний механізм організації контрольної роботи

податкового органу

Джерело: розроблено автором на основі [82, c. 114]

Рис. 1.3.Основні складові системи контрольної роботи податкових органів

Джерело: розроблено автором на основі [63, с.57; 83, с. 105; 84, с. 127]

Отже, порядок сплати, стягнення та контролю за сплатою обов’язкових платежів безпосередньо залежить від порядку та форми встановлення платежу. Назва платежу не є при цьому вирішальною - законодавець до зборів відносить і податкові платежі, і неподаткові обов’язкові платежі, і платежі до позабюджетних фондів. Однак, якщо збір встановлено відповідно до вимог податкового законодавства, то і справляння його відбувається в порядку, визначеному для податкових платежів [82, c. 114].

Відносини, які виникають з приводу справляння обов’язкових платежів до бюджету, державного позабюджетного цільового фонду, є фінансово-правовими. В юридичній нормі [27, c. 4] міститься правовий припис, який впливає на поведінку учасників відносин, тим самим надаючи суспільним відносинам правового характеру. Правова норма, враховуючи конкретні суспільні потреби, формулює модель фінансових відносин, що як реальні відносини існують тільки в юридичній формі [88, с. 247].

Отже, втілення в життя податкової політики здійснюється системою уповноважених на це органів. Поняття «система органів» [77, c. 190], по-перше, фіксує відокремленість певної групи державних органів, які входять до конкретної системи, від усіх інших; по-друге, окреслює певний суб’єктивний склад даної системи; по-третє, підтверджує наявність у цих суб’єктів (державних органів) певних ознак, притаманних соціальним системам, зокрема, таких як єдність (цільового призначення, функціональна самодостатність, ієрархічність внутрішньої організації, субординаційність взаємозв’язків між структурними ланками тощо [88, с. 18].

Особливість органів податкового контролю полягає в тому, що: по-перше, вони є суб’єктами міжгалузевого управління, оскільки здійснюють повноваження, головним чином, щодо організаційно не підпорядкованих їм суб’єктів. По-друге, займають міжвідомче становище в загальній системі органів виконавчої влади та несуть відповідальність за стан і розвиток конкретної сфери управління - оподаткування. По-третє, специфічною є їх компетенція, структурна будова, правові форми та методи діяльності.

На думку, Т. Є. Кушнарьова [72, с. 55] та М. П. Кучерявенко [65, с. 107] структура податкових органів передбачає поєднання подвійної диференціації, з одного боку, за характером платежів: податкові адміністрації забезпечують надходження коштів від податків; органи митного комітету – від митних зборів (мита); органи казначейства контролюють формування обов’язкових фондів. З іншого боку, якщо три вищезгадані структури забезпечують стягування податків і зборів у ситуаціях, коли платники вносять їх вчасно і в необхідних розмірах, то органи податкової міліції організують стягнення необхідних платежів, коли платник порушує певну норму, і реалізують необхідні заходи державного примушення [71, с. 37].

Таким чином, аналіз структури системи органів, які здійснюють контроль за надходженням платежів у бюджет, дає підстави виділити такі їх основні ознаки, як ієрархічність побудови, моноцентричність структури, незалежність і самостійність у здійсненні контролю, обов’язковість контролю як функції. Ці визначені ознаки без сумніву мають прямий вплив на створення та роботу механізму контрольної роботи податкових органів щодо сплати податків.

Сьогодні завданням податкового контролю є забезпечення економічної безпеки держави при формуванні централізованих державних грошових фондів за рахунок податкових надходжень.

Отже, механізм контрольної роботи податкових органів включає [101, c. 4]:

1) спостереження за діяльністю підконтрольних суб’єктів;

2) аналіз одержаної інформації, тенденцій, що намітилися, вироблення прогнозів;

3) вживання заходів щодо попередження порушень законності та дисципліни;

4) облік конкретних правопорушень, аналіз їх причин та умов;

5) припинення протиправної діяльності;

6) виявлення винних у вчиненні податкових правопорушень (як платників податків, так і працівників податкових органів) і притягнення їх до відповідальності (рис. 1.4.).

Рис. 1.4. Механізм контрольної роботи податкових органів

Джерело: розроблено автором на основі [101, c. 4]

До особливостей контрольної роботи податкових органів доцільно віднести. По-перше, це контроль не просто за сплатою податків і зборів, а й за додержанням фінансової дисципліни, пов’язаної зі сплатою податків і зборів. Адже до сфери діяльності контролюючих органів у цій галузі входять також аналіз правильності ведення податкового обліку, своєчасність податкової звітності. По-друге, для здійснення контролю створено систему спеціальних податкових органів і деякі з них наділені компетенцією, пов’язаною виключно з податковим контролем. По-третє, в основі податкового контролю лежать відносини влади і підпорядкування, що базуються на фіскальних функціях держави, особливістю яких є чітко виражений імперативний характер. По-четверте, контрольна робота податкових органів є спеціальним контролем, в основі якого лежить не просто перевірка діяльності юридичних і фізичних осіб, а й виконання ними податкових обов’язків, і в цьому зв’язку може зачіпатися й аналіз їх діяльності. Отже, в ході дослідження виявлені принципові складові контрольної діяльності податкової інспекції, які і формують механізм контрольної роботи.

1.2. Інформаційне забезпечення контрольної роботи податкової інспекції

Сутність поняття інформаційного забезпечення контрольної роботи податкових органів можна розкрити через поняття інформаційного забезпечення, яке, в свою чергу, пропонуємо дослідити через використання основних понять: сутності інформаційного забезпечення. Розглянемо ж сутність понять інформаційного забезпечення через семантику термінів «інформація» та «забезпечення».

В усі часи інформація відігравала значну роль у будь-якому суспільстві, але вивчати поняття «інформація» почали лише в 20-х роках нашого століття, при чому спочатку в межах гуманітарних наук, що досліджували масові та індивідуальні комунікації [32, c. 114]. Теорія та практика журналістики були тією першою сферою, де почався пошук підходів, що вплинули потім не лише на теорію масових комунікацій, але й на теоретико-інформаційні уявлення в межах кібернетики.

Найбільш значного розвитку проблема визначення поняття «інформація» набула в межах теорії інформації та кібернетики [97, c. 234]. Ці наукові галузі уточнили, визначили кількісні методи вимірювання інформації, поглибили, збагатили її зміст.

Теорія інформації, що розвинулася в межах кібернетики, почалася з робіт К. Шеннона (1948 р.) [122, с. 95], в яких під інформацією розумілися не будь-які відомості, а лише ті, які зменшують невизначеність у користувача інформації. Невизначеність же, згідно із Шенноном [122, с. 117], є лише тоді, коли відбувається вибір однієї із кількох можливостей.

Інформація (від латинського слова – informatio – роз’яснення, викладення) – це відомості (або їх сукупність) про предмети, явища та процеси оточуючого нас світу [98, с. 326]. найбільш доцільним для використання в правовій науці є на даний момент те, що подано в Законі України «Про інформацію». Воно більшою мірою відображає ті риси даного поняття, які можна застосувати в інтересах права. «Інформація - це документовані або публічно оголошені відомості про події та явища, що відбуваються у суспільстві, державі та навколишньому природному середовищі» [12]. Але, на нашу думку, зазначені слова «події та явища» є не досить конкретними і вичерпними, тому пропонуємо доповнити зазначену норму закону, а також визначити поняття «інформація» так: це відомості про осіб, предмети, факти, явища та процеси, що відбуваються у суспільстві, державі та навколишньому природному середовищі, незалежно від форми їх надання.

Контрольна діяльність підрозділів податкових органів нерозривно пов’язана з інформацією. Без інформації не можна ефективно керувати системою, забезпечити її раціональне функціонування та успішний розвиток, тому виділяють завдання, які виконує інформація в управлінні, а саме [26, c. 12]:

– є специфічною формою взаємозв’язку, взаємодії компонентів системи, а також системи в цілому з навколишнім середовищем;

– обслуговує всі рівні та функції управління – від підготовки та прийняття рішення до підведення підсумків виконання;

– є безпосередньою причиною, яка визначає вибір системною того чи іншого варіанта поведінки, переводу системи в новий стан, що забезпечує її рух до заданої мети.

У процесі своєї професійної контрольної діяльності податківцями використовуються різні види інформації, передусім, провідну роль у названих вище процесах відіграє податкова інформація. Визначити податкову інформацію, встановити її особливості можна лише розглянувши спочатку більш широке поняття інформації та інформації економічної, з якою часто ототожнюють податкову інформацію.

Економічна інформація [73, c. 78] – відображення суспільно-економічних відносин і процесів за допомогою цифр, фактів, відомостей та інших матеріалів. Це органічна частина системи господарського механізму, оскільки вона забезпечує зв’язок між елементами і процесом відтворення. Основні джерела економічної інформації – це бухгалтерський, статистичний та оперативний облік, розрахункова, планова і прогнозна документація, різні публікації, телебачення, радіо, Інтернет тощо [67, с. 42]. Вважаємо, що все це стосується і податкової інформації як частини інформації економічної, з тією відмінністю, що податкова інформація – це відображення за допомогою цифр, фактів, відомостей та інших матеріалів податкових відносин.

Погоджуючись із думкою В. П. Маринець [83, с. 105], що спроба класифікувати інформацію призводить до того, що нова класифікація є щоразу продовженням попередньої, що класифікація ґрунтується на комплексному, системному підході до видів, типів інформації, вважаємо, що більш широке поняття економічної інформації відноситься до інформації податкової як загальне до часткового. Система податкових органів України спирається на інтелектуальну інформацію, до якої можна віднести економічну, правову, соціальну, статистичну та інші види інформації [94, c. 162].

До особливостей інформації в податкових органах можна віднести наявність суб’єктів та об’єктів інформаційних відносин. Суб’єктами інформаційних відносин у процесі діяльності податкової служби є співробітники податкової служби, уповноважені на ведення цієї діяльності, а також юридичні та фізичні особи, об’єднання громадян, міжнародні організації, релігійні організації, суб’єкти владних повноважень. Об’єктами інформаційних відносин є документована або публічно оголошувана інформація про події та явища в галузях економіки, міжнародній, соціальній та інших сферах. Ефективне інформаційне забезпечення залежить від відповідної інформаційної системи органів державної податкової служби України.

У такому тлумаченні термін «забезпечення» у юридичному значенні можна розглядати в двох аспектах, а саме [97, c. 544]: унормування певного порядку діяльності суб’єктів суспільних відносин, і передбачені законом чи вироблені практикою сукупності заходів, спрямованих на удосконалення або покращення функціонування будь-чогось за певних умов. А.А. Стародубцев, розглядаючи проблему використання науково-технічних досягнень у слідчій діяльності, зазначає що забезпечення – це «... система заходів, покликаних зробити можливим, дійсним і безумовним використання науково-технічного потенціалу ...» [101, с. 16] у діяльності державної податкової служби.

Термінологічне розуміння та тлумачення забезпечення в тлумачних словниках має вихідне значення для з’ясування сутності змісту у випадках його застосування, наприклад, «забезпечення інформаційно-аналітичної роботи», «інформаційне забезпечення роботи податкових органів» та ін.

Під забезпеченням у широкому розумінні щодо діяльності податкових органів, виходячи з наведеного його тлумачення, потрібно розуміти систему відповідно наукових і практичних напрямків оптимізації діяльності органів державної податкової служби при реалізації покладених на неї функцій.

Система податкових органів відноситься до штучних соціальних систем-організацій, які були спеціально створені людиною для вирішення окремих проблем або виконання соціального замовлення [45, с. 25]. Соціальне замовлення системи податкових органів полягає в забезпеченні дотримання норм податкового законодавства і наповнення коштами бюджетів усіх рівнів. Конкретизація соціальних замовлень виражається в цілях-завданнях, нормативно закріплених у Податковому кодексі України [2], який також визначає і перелік державних органів, які становлять систему податкових органів.

Стосовно особливостей контрольної роботи в системі податкових органів України можна виділити цілу сукупність керуючих і керованих підсистем, взаємодія між якими здійснюється за допомогою прямих і зворотних зв’язків. Так, у складі податкових органів діє Управління захисту інформації, яке в свою чергу керує роботою підзвітних йому відділів захисту інформації в податкових інспекціях.

Каналом прямого зв’язку передається інформація, яка містить керуючу дію, каналом зворотного зв’язку [45, с. 29] – інформація щодо керованої системи і стану зовнішнього середовища. Керуюча система, канали прямого і зворотного зв’язку становлять систему управління, в якій циркулююча інформація містить як керуючу дію (прямий зв’язок), так і реакцію об’єкта управління (зворотний зв’язок).

Взагалі, кожний процес управління за своєю суттю є інформаційним [113, с. 56]. Саме на підставі тієї чи іншої інформації здійснюється одна із головних функцій управління – формування управлінських рішень. Таким чином, ефективність управління в такій складній соціальній системі, як податкова служба, залежить від ефективності інформаційного забезпечення управлінського процесу. Але сама по собі інформація не може слугувати основою для підготовки та прийняття управлінських рішень. Для цього її необхідно відповідно обробити.

Інформаційне забезпечення податкових органів [109, c. 898] – це діяльність податкових органів у встановленому законом порядку із застосуванням принципів, методів, способів, правил, схем та алгоритмів, за якими здійснюється пошук даних, їх збір, обробка, накопичення та зберігання тощо, спрямована на надання своїм підрозділам необхідних для вирішення такої ситуації даних у обсязі, достатньому для функціонування системи.

Податкові органи отримують інформацію із зовнішніх і внутрішніх джерел. Отримана інформація в більшості випадків підлягає процесу обробки (переробки). Обробка інформації уособлює аналітико-синтетичний процес, під час якого з первинної (елементарної) інформації виділяються необхідні дані, здійснюється її стиснення при відносному збереженні обсягів інформації, і дані надаються в найбільш раціональній для зберігання та сприйняття формі [113, c. 58]. Щодо зберігання інформації, то це є процес передачі інформації в часі, пов’язаний із забезпеченням незмінності її змісту.

Центральною ланкою інформаційного процесу є використання (застосування) інформації для прийняття рішення, що включає: сприйняття інформації (оцінку достовірності, логічний та професійний аналіз, використання для формування логічних висновків – індуктивних (від конкретного до загального) та дедуктивних (від загального до конкретного); прийняття рішень.

Неналежне інформаційне забезпечення, яке існує сьогодні в податкових органах, створює загрозливе становище як для працівників юридичних підрозділів, так і для органів державної податкової служби в цілому [113, с. 57]. Він наголошує, що відсутність коштів на фінансування періодичних видань, де друкуються нормативні акти, не кажучи вже про відсутність комп’ютерних мереж та інформаційно-довідкових систем чинного законодавства ставить працівника податкової служби в завідомо програшне становище порівняно з належним забезпеченням (інформаційно, матеріально, технічно) представників суб’єктів господарювання.

Як відомо, вся контрольна робота податкових органів здійснюється тільки відповідно до законодавства. Прийняття Податкового кодексу України дозволило перетворити інформаційно-аналітичне забезпечення органів у цілісну систему [2], спрямовану на загальний аналіз результатів господарської діяльності платників податків. Серед завдань, які покликаний вирішити цей вид забезпечення функціонування діяльності податкових органів України можна виділити такі: забезпечення покращення адміністрування, спрямування податкового контролю на тих платників податків, що ухиляються від виконання податкового обов’язку, зменшення навантаження на сумлінних платників податків тощо.

При організації інформаційного забезпечення контрольної діяльності податкових органів її основними елементами є бази даних; системи обробки даних (у системах прийняття рішення); автоматизовані робочі місця, які реалізують свою роботу на базі сучасних електронно-обчислювальних машин та засобів зв’язку [113, c. 59]. Первинними елементами інформаційного забезпечення є периферійні об’єктно-спеціалізовані автоматизовані інформаційні підсистеми.

Інформаційне забезпечення контрольної діяльності податкових органів має два аспекти і включає також забезпечення платника податків: він повинен знати, якими правами він наділений, які податки і коли йому необхідно сплачувати, які податкові пільги можуть на нього поширюватися, як він може діяти, щоб не порушити податкове законодавство. Тому платникові податків має надаватися інформація про правильність заповнення декларації, обчислення податків, своєчасне виконання податкового обов’язку, можливі санкції за порушення такого обов’язку, адже це теж охоплюється інформаційно-аналітичним забезпеченням діяльності податкових органів.

Для забезпечення платників податків якісною аналітичною інформацією необхідно [45, с. 56]: 1) докорінно оновити Веб-портал податкових органів, який має складатися з трьох основних блоків: інформаційний, консультаційно-роз’яснювальний та блок електронних сервісів; 2) впровадити систему «Податковий блок», яка складатиметься з чотирьох сегментів операційної діяльності податкових органів: реєстрації платників податків, обробки податкової звітності та платежів, обліку платежів та податкового аудиту у вигляді модернізованих процедур (форм). Ця система – черговий крок перетворення податкової системи з фіскального органу на сервісну службу, яка орієнтована на платника податків; 3) розробити інформаційну систему «Управління документами», яка має забезпечити виконання всіх необхідних для податкової служби функцій, пов’язаних з обробкою документів (процесів управління, збору, реєстрації, передачі, накопичення, пошуку, обробки, архівації тощо).

Впровадження автоматизованої системи управління документами дозволить: зекономити зусилля і час для обробки потоків інформації та документів, що надходять до податкової служби на всіх рівнях; підвищити прозорість процесів роботи з документами і забезпечити контроль за їх виконанням; оптимізувати операційні процеси податкової служби; покращити якість обслуговування платників податків, забезпечити оперативну реакцію на звернення громадян, а також більш високий рівень безпеки та конфіденційності інформації. Впровадження податкового блоку та систем управління документообігом дасть можливість податкових органів працювати на сучасній ІТ-платформі, централізувати свої операції і значно скоротити кількість податкових перевірок; 4) створити та впровадити систему оцінювання результативних показників діяльності податкових органів України з метою забезпечення керівництва на усіх рівнях методами та засобами підтримки прийняття рішень, направлених на підвищення у кадровому складі мотивації щодо росту якості та ефективності адміністрування податків. Для цього необхідно розробити методику оцінювання діяльності податкових органів України та визначити наявність показників для автоматичного розрахунку критеріїв оцінки на центральному рівні податкових органів України; 5) створити на рівні податкових органів області Єдину базу даних про сумнівні фінансово-майнові операції, що буде сприяти виявленню фактів економічних правопорушень ще на стадії їх підготовки. Подібна база даних вже існує в податкових органах України, яка володіє необхідними технічними і програмними ресурсами та спеціалістами, а також великим обсягом інформації про юридичних та фізичних осіб.

Отже, кінцевим результатом розвитку інформаційного забезпечення контрольної роботи податкових органів є організація електронних сервісів щодо створення персонального аккаунту кожного платника податків на офіційному Інтернет-порталі Міндоходів України – юридичної особи, приватного підприємця чи найманого працівника. А створення зручного інтерфейсу дозволить за лічені хвилини та в будь-який час для податкового інспектора проконтролювати сплату податків та відзвітувати про це.

1.3. Досвід здійснення контрольно-перевірочної діяльності податковими службами у зарубіжних країнах

Податкові реформи в Україні, що здійснюються протягом останніх років, супроводжуються кризовими явищами у сферах суспільного життя, що спричиняє збільшення кількості податкових злочинів і правопорушень. Це, в свою чергу, зумовлює необхідність удосконалення роботи державних податкових органів, ефективність здійснення податкових перевірок, стимулювання платників податків до сумлінного виконання своїх обов’язків шляхом застосування суворих адміністративних штрафів і стягнень.

При аналізі здійснення контрольно-перевірочної діяльності податковими службами у зарубіжних країнах необхідно виділити кілька базових принципів на яких будується податкова система, зокрема [40, c. 92]:

побудова відносин між платником податків і податковими органами на принципах рівноправності і балансу прав і обов'язків сторін;

відповідність засобів поставленим цілям. Відбір об'єктів здійснюється з позиції високої ймовірності виявлення порушень і, отже, збільшення обсягу донарахувань;

невідворотність покарання. Будь-які спроби обману держави з боку платника податків будуть виявлені і приведуть до несприятливих наслідків.

У багатьох країнах співпраця з органами контролю відбувається за рахунок вдосконалення взаємовідносин платника податків та податкових органів. Більшість країн з розвиненим податковим адмініструванням прийшло до висновку, що побудова податкових правовідносин на основі зазначених вище принципів позитивно впливає на підвищення законослухняності платників податків, добровільну сплату ними податків і в кінцевому рахунку на податкові надходження [48, c. 95].

У порівнянні з розвиненими зарубіжними країнами, стан податкової системи України характеризується низьким збиранням податків і податкових зборів. Перш за все, це пов'язано з недисциплінованістю платників податків і замалою податковою культурою. Недостатньо ефективна і контрольно-перевірочна діяльність податкових органів. Частими є факти необґрунтованого притягнення платників податків до відповідальності та порушення порядку провадження у справах про податкові правопорушення.

Податковий контроль у Франції покладено на податкові центри, які відбирають платників для проведення податкового контролю за багатьма критеріями, в основу яких покладено аналіз ризику [51]. По-перше, відбирають підприємства, які є потенційними порушниками, по-друге, використовують повідомлення інформаторів. Проведення податкового контролю з виїздом на місце чітко регламентоване. Тобто насамперед платника податків мають попередити про його проведення щонайменше за вісім днів. Без попередження перевірка можлива лише за наявності достовірної інформації про ухилення платника від сплати податків.

Взагалі відносини між податковим органом і платником податків у Франції побудовані у формі обміну думками, тобто кожна сторона доводить свою правоту [102, с. 56]. Причому податковий орган зобов'язаний надати письмову відповідь на будь-які запити платника податків, які він має право використати для свого захисту. Проте в разі регулярного невиконання платником своїх обов'язків податки можуть стягуватися з його рахунків у безспірному порядку.

Податкове законодавство Франції у зв'язку з тимчасовими економічними труднощами для економічно сталого підприємства (незалежно від його розміру) передбачає сприяння йому в подоланні цих труднощів. Таким підприємствам надається відстрочка (на період від кількох місяців до кількох років) або розстрочка у сплаті податків [102, c. 114].

У ЄС ставлення до порушників податкового законодавства суворе, а навмисне ухилення від сплати податків вважається злочином проти держави. Проте деяким платникам вдається і в межах законів своєї країни не сплачувати податки чи принаймні мінімізувати їх. Саме у цьому аспекті Податкова адміністрація Нідерландів започаткувала цикл досліджень, метою яких є відображення різних форм і типів законодавчо-нормативної бази і повноважень податкових адміністрацій у різних країнах [74, c. 25].

При забезпеченні податкового контролю у відносинах платника податків та податкових органів важлива роль належить спеціалізованим фірмам – податковим агентам, які займаються підготовкою податкових декларацій [85]. Всі країни намагаються створити для них пільгові умови, проводять державну політику, підтримуючу дану технологію обліку податків (коли платникам вигідно звернутися до податкового агента та податковим агентам вигідно здійснювати свій бізнес).

У США одна з найбільш великих компаній, що виконують послуги податкового агента, нараховує по країні більше 26 тисяч пунктів по консультуванню платників податків та надання послуг сприяння в заповненні податкових декларації [51]. В Австралії послугами податкових агентів користуються 75% платників податків [51].

Організаційна структура регіонального податкового підрозділу, що здійснює контрольно-перевірочну діяльність в США побудована не за видами податків, а за функціональними ознаками системи оподаткування, тобто вказана структура є функціональною [85]. Основними структурними підрозділами регіонального податкового підрозділу, що здійснює контрольно-перевірочну діяльність є: служба обробки податкових декларацій, служба перевірки податкових декларацій, служба стягнення податків, служба кримінальних розслідувань, служба обслуговування платників податків, міжнародний відділ, відділ інформаційно-комп’ютерних технологій, відділ кадрової роботи (рис. 1.5).

Регіональні та районні відділення податкової служби здійснюють переважно оперативний моніторинг поточної діяльності платників і контроль за правильністю розрахунку сум податкових платежів, вживають заходів для профілактики та мінімізації сум податкового боргу, ухвалюють рішення про накладення відповідальності на порушників податкового законодавства, а також про повернення надмірно сплачених сум.

З огляду на характер та напрями податкової реформи в Україні цікавим є досвід органів податкового адміністрування США у частині застосування норм пільгового оподаткування. На противагу нашій країні, де податкові пільги використовуються здебільшого з метою вирішення певних соціальних або вузькогалузевих завдань [40, с. 96], основна частина податкових пільг у США має за мету підтримати довгострокове економічне зростання. Вказаний напрям реалізується через встановлення податкових пільг та винятків переважно для операцій юридичних осіб і передбачає довгострокове фінансування інвестиційної та інноваційної діяльності [40, с. 97].

Так, при здійснені контрольно-перевірочної діяльності в Італії партнерами італійських податкових органів в обміні інформацією є [51]: торговельна палата промисловців, ремісників і працівників аграрного сектору; податкова поліція; податковий архів і картотека платників податків; відомство автомобільного реєстру цивільних транспортних засобів.

# Регіональний податковий комісар

## Головний бухгалтер-контролер

## Помічник з обробки інформації

Відділ контролю за дотриманням законодавства

Відділ забезпечення управлінської діяльності

Сектор недопущення дискримінації в оподаткуванні

Підрозділ (сектор) урегулювання спірних питань

## Районні управління

Центри обслуговування

платників

### Центри розрахунків

Рис. 1.5. Типова організаційна структура регіонального податкового підрозділу, що здійснює контрольно-перевірочну діяльність в США

Джерело: розроблено автором за даними [40. с. 96]

У Фінляндії ведеться розширений банк даних податкової служби, сформований і поповнюваний загальнодоступною інформацією [516]. У зазначеній базі містяться дані кредитних бюро, аудиторів, реєстрів акціонерів компаній, кадастру об'єктів нерухомості, інформація про пайовиків, директорів, керуючих та інших фінансово відповідальних особах. Фінськими податковими органами ведеться активна боротьба з економічними злочинами. Вся робота по виявленню незаконних угод і структур ведеться через перевірки конкретних громадян, що входять в певні групи ризику, і відстеження їх персональних зв'язків.

Значні зусилля в зарубіжних країнах спрямовані на спрощення умов здійснення контрольної роботи податкових органів [100, с. 56]. Робота спрямована на позбавлення громадян від збирання і представлення інформації про самих себе в податкові органи і передачу цієї функції у відання податкових органів. Платникам податків залишається тільки сплатити податки у разі згоди з пред'явленої сумою податку. Даний спосіб втілюється у вигляді системи утримання податку у джерела виплати, яка вже давно й успішно застосовується практично у всіх європейських країнах.

Судова практика найкрупніших країн Заходу свідчить про те, що злочини в фінансовій сфері, у т.ч. і при податкових правопорушеннях, практично завжди є «консенсусними» [102, с. 77], тобто здійснюються за попередньою домовленістю сторін (наприклад, між суб'єктами оподаткування або між ними і корумпованими представниками влади).

При цьому використовується як недосконалість законодавчих актів і «допомога» корумпованих чиновників, так і традиційні способи ухилення від сплати податків шляхом приховування прибутків, проведення складних міжбанківських комбінацій і багатоканального «просування» грошей в різні сфери тіньової економіки. Спеціалісти відзначають [102, с. 79] складність документування і формування доказової бази подібних злочинів, оскільки основні учасники протиправних дій глибоко законспіровані, а їх дії, як правило, ретельно сплановані і добре організовані.

Тому в більшості західних країн податкові судові позови виключені із сфери майнових позовів і по суті прирівняні до карних справ [85]. Відповідно, за навмисне приховування прибутків від оподаткування законодавством передбачені такі ж суворі покарання, як і за карні злочини. Необхідно зазначити, що всеохоплюючий контроль над грошовими операціями населення зі сторони податкових служб, а через них і зі сторони правоохоронних органів, став можливим лише на основі бурного розвитку систем безготівкових розрахунків.

Основною формою платежів в таких країнах, як США, Німеччина, Англія, Франція, Японія, Канада та ряді інших країн стало використання пластикових кредитних карток. В США, наприклад, лише 3% розрахунків за товари і послуги здійснюється за готівку. До початку 90-рр. на виплату заробітної плати через банківські рахунки було переведено 99% робочих і службовців в США і Канаді, 95% - в Англії [85].

Не можна не сказати про важливість розвитку інформаційних технологій. Автоматизація форм податкового контролю дозволяє: скоротити трудомісткість аналітичної роботи; підвищити результативність проведених заходів податкового контролю за рахунок обґрунтованого відбору платників податків; знизити кількість податкових правопорушень; створити інформаційні ресурси для накопичення даних про податкові порушення та їх використання в подальшому.

Крім того, впровадження нових інформаційних технологій сприяє економії фінансових і тимчасових витрат у податковому процесі.

Практику діяльності податкових органів і методи податкового контролю зарубіжних країн, можна сміливо назвати універсальними, і використовувати їх для вдосконалення податкового контролю в Україні. Необхідно взяти на «озброєння» податковим органам України, такі напрями розвитку контролю [56, с. 18]: налагодження довірчих взаємин платника податків та податкових органів; робота над правовою грамотністю і інформованістю суспільства; налагодження попереднього податкового регулювання; узгодження платниками податків з податковими органами нових схем організації бізнесу; посилення координації дій різних органів державної влади та розробка комплексних методів протидії ухиленням від сплати податків і зборів та виконання положень податкового законодавства; спрощення умов оподаткування фізичних осіб шляхом позбавлення громадян від збирання і представлення інформації про самих себе в податкові органи, шляхом об'єднання баз даних різних відомств; автоматизація форм податкового контролю, поліпшення методик податкового контролю.

З практичного досвіду ЄС накопиченого цими країнами випливає, що необхідними ознаками будь-якої високорозвиненої системи контролю за дотриманням податкового законодавства є такі [102, с. 50]:

створення структури податкового відомства із спрямованістю на певні категорії платників податків, а також чітка і ясна відповідальність по вертикалі всередині відомства;

проведення ефективної роботи з великими платниками податків, пов’язаної з ознайомленням з податковим законодавством, а також надання допомоги із заповнення декларацій та інших питань стосовно оподатковування;

наявність ефективної системи добору платників податків для проведення контрольних перевірок, що дає можливість вибрати найбільш оптимальний напрям використання обмежених кадрових і матеріальних ресурсів податкових органів домогтися максимальної результативності податкових перевірок при мінімальних витратах зусиль і засобів, що витрачаються на їх проведення;

застосування ефективних форм, прийомів і методів податкових перевірок, заснованих як на розробленій податковим відомством єдиній комплексній стандартній процедурі організації контрольних перевірок, так і на міцній законодавчій базі, що надає податковим органам широкі повноваження у сфері податкового контролю для впливу на несумлінних платників податків;

використання системи оцінки роботи податкових інспекторів, що дозволяє об’єктивно врахувати результати діяльності кожного з них ефективно розподіляти навантаження при плануванні їх роботи.

Враховуючи досвід зарубіжних країн відповідно можна внести пропозиції щодо удосконалення проведення податкового контролю та своєчасного виявлення правопорушень у податковій сфері.

Провести удосконалення податкового законодавства та методології адміністрування податків зокрема процесів реєстрації платників податків в податкових органах з чітким визначенням прав та обов’язків як платників податків, так і органів державної податкової служби України. Так, потребують законодавчого врегулювання такі питання, як чітке визначення положень стосовно реєстрації місцезнаходження платників податків, реєстрації або відмови в реєстрації платником податку на додану вартість, анулювання реєстрації платників податків та багато інших.

Таким чином, використання досвіду здійснення контрольно-перевірочної діяльності податковими службами у зарубіжних країнах дозволить поліпшити податкову роботу в Україні та удосконалити контрольні аспекти роботи Міндоходів України. Практику діяльності податкових органів і методи податкового контролю зарубіжних країн, можна сміливо назвати універсальними, і використовувати їх для вдосконалення податкового контролю в Україні.

ВИСНОВКИ ДО ПЕРШОГО РОЗДІЛУ

Принципи організації контрольної роботи податковими інспекціями в Україні включає в себе такі головні принципові складові: 1) облік платежів; 2) здійснення безпосереднього контролю (документальна, фактична перевірка); 3) отримання податковими органами інформації про сплату платежів; 4) застосування засобів державного примусу з метою сплати належної суми платежу. Таким чином, наведені принципові складові контрольної діяльності податкової інспекції формують механізм контрольної роботи.

Інформаційне забезпечення контрольної роботи податкової інспекції реалізується через діяльність податкових органів у встановленому законом порядку із застосуванням принципів, методів, способів, правил, схем та алгоритмів, за якими здійснюється пошук даних, їх збір, обробка, накопичення та зберігання тощо, спрямована на надання своїм підрозділам необхідних для вирішення такої ситуації даних у обсязі, достатньому для функціонування системи.

Суб’єктами інформаційних відносин у процесі діяльності податкової служби є співробітники податкової служби, уповноважені на ведення цієї діяльності, а також юридичні та фізичні особи, об’єднання громадян, міжнародні організації, релігійні організації, суб’єкти владних повноважень. Об’єктами інформаційних відносин є документована або публічно оголошувана інформація про події та явища в галузях економіки, міжнародній, соціальній та інших сферах. Ефективне інформаційне забезпечення залежить від відповідної інформаційної системи органів державної фіскальної служби України. Кінцевим результатом розвитку інформаційного забезпечення контрольної роботи податкових органів є організація електронних сервісів щодо створення персонального аккаунту кожного платника податків на офіційному Інтернет-порталі ДФС України – юридичної особи, приватного підприємця чи найманого працівника.

У порівнянні з розвиненими зарубіжними країнами, стан податкової системи України характеризується низьким збиранням податків і податкових зборів. Тому доцільно взяти на «озброєння» податковим органам України, такі напрями розвитку контролю, як налагодження довірчих взаємин платника податків та податкових органів; робота над правовою грамотністю і інформованістю суспільства; налагодження попереднього податкового регулювання; узгодження платниками податків з податковими органами нових схем організації бізнесу. Розділ 2. МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПРОВЕДЕННЯ

КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ ПОДАТКОВОЇ ІНСПЕКЦІЇ

2.1. Методи здійснення контрольної роботи податковими інспекціями

Термін «метод» походить від грецького metodos [97, с. 92], що означає «шлях дослідження, теорія, вчення». Метод [98, с. 92] – це засіб досягнення будь-якої мети, вирішення конкретного завдання; сукупність прийомів або операцій практичного чи теоретичного засвоєння (пізнання) дійсності. Під поняттям «науковий метод» [105, с. 92] розуміють систему основних підходів і засобів дослідження, що відповідають предмету і завданням цієї науки.

Методи організації податкової роботи наведена на рис. 2.1.

Методи організації податкової роботи

І. Методи організації податкової роботи щодо здійснення контролю

ІІ. Система організації податкових органів України

Рис. 2.1. Методи організації податкової роботи

Джерело: розроблено автором

І. Методи організації податкової роботи щодо здійснення контролю

Під методом податкового контролю [108, с. 132] розуміються специфічні заходи та прийоми, які, своєю чергою, різняться залежно від цього, чи є податковий контроль документальним чи фактичним.

Що ж до методу податкового контролю, він включає [108, с. 32]:

1. Що стосується документального податкового контролю вирізняються такі прийоми: формальна, логічна і арифметична перевірка документів; юридична оцінка господарських операцій, відображених у документах; зустрічна перевірка; оцінка правильності відображення даних первинного обліку в бухгалтерських проводках; економічний аналіз.

2. Фактичний податковий контроль передбачає використання таких способів, як [108, с. 33]: облік платників податків; дослідження документів; отримання пояснень (допит свідків); огляд приміщень (територій) і предметів; інвентаризація; зіставлення даних про витрати фізичних осіб та його доходах; експертиза і екстраполяція.

Остання полягає в праві податкових органів визначати суми податків, що підлягають внесенню платниками податків до бюджету (державні позабюджетні фонди), розрахунковим шляхом виходячи з наявною в них інформації про податкоплатника, і навіть даних стосовно інших аналогічних платників податків.

Багато в чому ефективність податкового контролю залежить від правильного вибору форм, методів, способів (прийомів) і деяких видів податкового контролю [109, с. 898]. Оптимальні їх поєднання, що дозволяють з найменшими зусиллями досягати найкращих результатів під час здійснення податкового контролю, зазвичай, знаходять своє закріплення у методиках. Деякі їх втілюються до форми відомчих нормативних правових актів, методичних рекомендацій (вказівок). У своїй сукупності які й становлять методичну основу податкового контролю. У цьому треба сказати, що теперішній успіх контрольної діяльність у галузі оподаткування великою мірою залежить від якості методик, які рекомендуються від використання посадовими особами податкові органи.

У Податковому Кодексі України [2, ст. 61] зазначається, що податковий контроль здійснюється органами ДФС України разом з іншими контролюючими органами та органами виконавчої влади в межах повноважень зазначених органів та їх посадових осіб. Це є фінансові органи, органи служби безпеки, прокуратура, органи внутрішніх справ банки та податкові органи інших держав.

ІІ. Податкові органи вийшли з під чіткого контролю Міністерства фінансів, стали незалежними, що повинно було позначитись на їх подальшій діяльності. Ставилася мета підвищення ефективності роботи податкових органів в Україні, контролю за дотриманням діючого податкового законодавства та ін [34, с. 12].

На сьогодні система організації податкової роботи в Україні являє собою єдину централізовану систему, побудовану за принципом багаторівневої ієрархічної організації. Кожен рівень має свої функції та специфіку[34, с. 13].

ДФС України є централізованим органом виконавчої влади [109, с. 900]. Згідно з Податковим кодексом України можуть утворюватися міжрайонні (на два і більше районів) та об`єднанні (на місто без районного поділу на район) державні податкові інспекції [2, ст. 56].

Місцеві органи ДФС України одночасно є податковими органами та її структурними підрозділами, і перебувають в її підпорядкуванні. Але при здійсненні фінансового контролю кожен з перелічених вище органів діє в межах встановленої законом процедури самостійно.

В Україні є досить недосконалою законодавча база, що регулює безпосередньо діяльність податкових органів при здійсненні ними податкового контролю. В наш час дуже розповсюдженими є податкові правопорушення, що підриває нормальне функціонування державної економіки і не дозволяє Україні вийти з фінансової кризи і фінансовий контроль податкових органів - велика необхідність. А чим кращою буде чим кращою буде нормативна база з цього питання, відповідно, тим кращою і результативнішою буде діяльність органів ДФС України.

До складу податкових органів входять спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями – податкова міліція, утворена на основі податкової поліції, основу якої склали виведені, згідно з законодавством України, з підпорядкування Міністерства внутрішніх справ, оперативні підрозділи Управління по боротьбі з кримінальними приховуваннями прибутків від оподаткування кримінальної міліції МВС України.

Податкову міліцію очолює начальник податкової міліції [34, с. 19] – керуючий заступник Голови ДФС України. До складу податкової міліції входить: Головне управління податкової міліції, слідче управління податкової міліції, та управління по боротьбі з корупцією в податкових органах.

Виходячи з закріплених законодавством прав податкової міліції, можна виділити, що вони однаково володіють як правами працівників податкових органів податкової служби, так і іншими правами, які закріплені деякими законодавством. Але при здійснення фінансового контролю користуватись всіма повноваженнями можуть лише начальники підрозділів податкової міліції.

Важливу роль в підвищенні ефективності організації діяльності податкових органів п відіграло об’єднання митних та податкових органів.

Податковий контроль - це єдина система обліку платників податків, а також контроль за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, порядком проведення розрахунків, обліку товарів та коштів [34, с. 19].

Важливе значення має [56, с. 18]:

формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб та єдиного банку даних про юридичних осіб - платників податків та інших податкових платежів;

прийняття у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів та методичних рекомендацій з питань оподаткування;

роз`яснення законодавства з питань оподаткування серед платників податків та внесення пропозицій щодо його вдосконалення та ін.

Податкові органи незалежно від їх рівня забезпечують облік всіх платників податків, зборів та інших обов`язкових платежів у бюджет, здійснюють контроль за правильністю їх обчислень, повнотою і своєчасністю сплати; контролюють своєчасне подання суб`єктами оподаткування бухгалтерської та податкової звітності; здійснюють в межах своїх повноважень контроль за законністю валютних операцій, дотримання касової дисципліни; проводять перевірки фактів приховування і заниження сум податків; подають до судів і арбітражних судів позови до підприємств, установ, організацій та громадян про визнання угод недійсними і стягнення в доход держави коштів, одержаних без встановлених законом підстав; захищають інтереси держави в судових органах у справах, що стосуються сплати податків та інших податкових платежів та ін.

Податкові органи направляють до різних фінансових органів та органів Державного казначейства звіти про надходження податків та інших платежів, що полегшує роботу цих органів [56, с. 18].

Податкові органи застосовують детальний облік населення, яке може оподатковуватись, як засіб боротьби проти ухилення від сплати податків. Для забезпечення повноти обліку, податкові органи станом на 1-е число першого місяця кожного кварталу проводять звірку журналів обліку платників податків як юридичних, так і фізичних осіб з даними органів державної реєстрації та органів статистики з обов’язковим складанням актів звірок. Органи податкової служби повинні негайно реагувати на зміни в обліку платників податків щоб уникнути ухилення від оподаткування через неіснуючі фірми чи громадян - підприємців.

Відповідно до пункту 4.1. та 5.1. Інструкції «Про порядок обліку платників податків» юридичні та фізичні особи - підприємці повинні у 20-денний термін після отримання свідоцтва про державну реєстрацію звернутись до державних податкових органів за своїм місцезнаходженням для взяття на облік. Але якщо для юридичних осіб строк взяття на облік встановлено - це 5 днів з дня подання заяви, то для фізичних осіб цей строк не встановлюється.

На підставі відомостей, одержаних від органів державної реєстрації і про зареєстрованих суб`єктів підприємницької діяльності, підрозділи обліку платників податків складають Списки таких суб`єктів, які не з`явились до державного податкового органу для взяття їх на облік і передають ці списки підрозділам з питань оподаткування юридичних та фізичних осіб, а також підрозділи податкової міліції для можливого використання в їх роботі [46, с. 218].

Податкові органи мають право обстежувати будь-які виробничі, складські, торговельні та інші приміщення підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності та житло громадян [41, с. 125], якщо вони використовуються як юридична адреса суб`єкта підприємницької діяльності, а також для отримання доходів і вимагати проведення інвентаризації, для отримання доходів і вимагати проведення інвентаризації, опечатувати каси, касові приміщення, склади та архіви, давати доручення органам контрольно-ревізійної служби на проведення ревізій і вилучати (із залишенням копій) документи, що свідчать про приховування (заниження) об`єктів оподаткування, несплату податків, і інших платежів [41, с. 107].

При здійсненні контрольної роботи податкові органами органи тісно взаємодіють з іншими органами. Наприклад, в результаті перевірки платників податків податкові органи дають доручення органам контрольно-ревізійної служби на проведення ревізії. Органи КРС щоквартально зобов`язані проводити звірки з податковими органами відносно надходжень в бюджети платежів.

Необхідним є розробка чіткого механізму взаємодії між цими двома органами, зазначено про це в Податковому Кодексі, що виключить можливість подвійного списання належних до сплати коштів. Відділення Державного Казначейства зобов`язані повідомляти податкові органи про загальну суму надходжень від сплати фіксованого с/г податку та його розподіл.

Контроль за дотриманням вимог податкового та валютного законодавства податкові органи здійснюють у формі перевірок, які бувають служби здійснюють у формі перевірок, які бувають плановими, позаплановими, документальними та фактичними, суцільними та вибірковими, повними та частковими. Документальна перевірка відповідно до Податкового кодексу України [1, ст. 11] здійснюється шляхом перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, декларацій, товарно-касових книг, показників електронно-касових апаратів і комп`ютерних систем, які застосовуються для розрахунку готівкою зі споживачами, та інших документів незалежно від способу надання інформації, (в т.ч. комп’ютерною), пов`язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів. В свою чергу, вона поділяється на комплексну і тематичну.

Проведення комплексних перевірок передбачає охоплення ними всіх видів податків, зборів та інших обов’язкових платежів до бюджету, дотримання вимог всього діючого податкового законодавства. А тематична перевірка досліджує відповідно лише певні сторони фінансово господарської діяльності, порядок бухгалтерського обліку окремих операцій та ін. За результатами перевірки керівники податкових органів зобов`язані не пізніше 10 днів з дня проведення складання акту перевірки прийняти рішення про застосування до платника податків заходів фінансової відповідальності і протягом 15 днів з дня отримання протоколу про адміністративні правопорушення визначити заходи адміністративної відповідальності.

Виконавець, який готував проекти рішення, здійснює подальший контроль за надходженнями в бюджети фінансових санкцій і адміністративних штрафів. Якщо протягом 10 днів з дня прийняття рішення фінансові санкції платником податків не сплачуються, то керівник структурного підрозділу дає рецензію і матеріали перевірки передаються по реєстру в відділ примусового стягнення податків. Таким чином, основні завдання контрольної роботи податкової інспекції (рис. 2.2) дозволять вивести рівень наповнення бюджету податковими надходженнями на рівень задоволення соціально-економічних потреб суспільства.

Завдання податкового контролю в системі моніторингу податкових ризиків

перевірка виконання зобов’язань платників податків за категоріями уваги

перевірка правильності і своєчасності здійснення операцій, пов’язаних з оподаткуванням, підтримка і забезпечення виконання податкової дисципліни

усунення і попередження правопорушень у сфері оподаткування, виявлення винних і притягнення їх до відповідальності

Рис. 2.2. Завдання контрольної роботи податкової інспекції

Джерело: узагальнено автором за даними [56, с. 18]

Проте не варто зосереджуватися лише на певному конкретному методі чи процедурі податкового контролю, в Україні надзвичайно велике значення має використання усієї сукупності видів, форм і методів податкового контролю.

Реформування податкової системи, зокрема організації контрольної роботи, має базуватися на принципі фіскальної достатності, тобто формуванні дохідної частини бюджету на рівні, достатньому для здійснення державних функцій, а також на засадах забезпечення обов'язковості й рівнонавантаженості у сплаті податків; недопущення проявів дискримінації щодо окремих платників або категорій платників податків, а також відносно оподаткування товарів вітчизняного чи іноземного походження.

Ефективність податкового контролю характеризується [38, с. 24] рівнем мобілізації в бюджетну систему податкових надходжень та інших обов'язкових платежів; повнотою обліку платників податків та оподаткування; якістю податкових перевірок, зниженням числа судового розгляду та розгляд скарг платників податків до дій суб'єктів податкового контролю; скороченням часу на контакти із податків.

Реформування контрольної роботи податкових органів в умовах податкових інспекцій повинно спрямовуватися на зниження негативного впливу податкових ризиків щодо платників податків, а саме [56, с. 19]: зменшення податкового тиску за рахунок розширення бази оподаткування, зниження ставок, виведення з «тіньового» обігу оподаткування капіталів; зменшення кількості перевірок та підвищення їх якості шляхом більш ефективного відбору підприємств для перевірок (посилений контроль має здійснюватися за недисциплінованими підприємствами та підприємствами з більш ризиком ухилення від сплати податків); зменшення контролю за діяльністю малого та середнього бізнесу покращення якості обслуговування податкових клієнтів; запровадження відповідальності адекватної виявленим порушенням; запровадження податкових компромісів з використанням механізмів розстрочення чи відстрочення, договірних податкових кредитів.

Результатом використання методів контрольної роботи податкових органів можуть бути: нарахування штрафів, пені звернення суми недоїмки на майно платника податків або його дебіторів; порушення процедури банкрутство та санації підприємства. Виконання вищевикладених заходів дозволить забезпечити більш ефективну роботу податкового контролю, а отже, збільшити рівень надходжень податків та інших платежів до бюджетів усіх рівнів при максимальному зниженні негативного пливу податкових ризиків. Таким чином, методи організації контрольної роботи охоплюють як організаційну структуру податкових органів України так прийоми, заходи реалізації податкового контролю. Так, наведені методи організації податкового контролю щодо здійснення контролю за надходженнями до бюджету дозволять ефективно використовувати податкові надходження у формуванні бюджету держави.

2.2. Правове забезпечення контрольно-перевірочної діяльності податкової інспекції

Справляння податків, зборів, мита, інших обов’язкових платежів має на меті задоволення фіскальних інтересів держави. Суспільство зацікавлене в наповненні доходної частини бюджету, державних централізованих позабюджетних фондів. Саме в цих фондах сконцентровані основні фінансові ресурси держави. Тільки маючи достатню фінансову базу, держава зможе повноцінно виконувати свої завдання і функції, в яких зацікавлено як суспільство в цілому, так і окремі його групи. Застосування фіскальних засобів здійснюється відповідними органами, у нашому випадку податковими, які мають владні повноваження. Права і обов’язки податкових органів регулюються законами, що визначають основи податкової системи, статус податкових органів [38, c. 23]. Вони законодавче регламентовані і складають їх повноваження. Міндоходів України створена як єдина система контролю за дотриманням податкового законодавства, за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до відповідного бюджету податків та інших обов’язкових платежів, установлених законодавством. Податкові інспекції є в кожному районі, в кожному місті обласного підпорядкування. Вони незалежні від адміністрацій на місцях, але з багатьох питань (наприклад, постановка на податковий облік платників податків, реєстрація підприємницької діяльності) працюють у тісній взаємодії з ними.

Спектр обов’язків податкових інспекцій досить широкий - від постановки платників податків на облік до виявлення і примусового стягнення несплат по податках. Виходячи з функцій податкових органів, можна виділити такі групи повноважень [39, c. 77]: 1) повноваження щодо обліку платників податків; 2) повноваження щодо контролю за виконанням платниками податків податкового законодавства; 3) повноваження податкових органів щодо обчислення окладних податків; 4) повноваження щодо ведення оперативно-бухгалтерського обліку сум податків та інших платежів; 5) повноваження щодо застосування заходів, спрямованих на припинення (запобігання) порушень податкового законодавства; 6) повноваження щодо застосування заходів для запобігання збиткам, нанесеним платнику податків або бюджету; 7) повноваження щодо застосування заходів відповідальності до порушників податкового законодавства; 8) повноваження щодо контролю за виконанням суб’єктами підприємницької діяльності вимог законодавства відносно грошового обігу готівкою; 9) повноваження податкових органів у сфері валютного контролю; 10) повноваження податкових інспекцій щодо стягнення сум штрафів, накладених іншими державними інспекціями і контрольними органами, щодо виконання судових актів; 11) повноваження щодо видання інструктивних і методичних вказівок щодо застосування законодавства про податки.

Як відзначає Т.Є. Кушнарьова [72, с. 73], повноваження податкових органів мають певні особливості, серед яких: 1) до посадових осіб податкових служб непридатний принцип «дозволено все, що не заборонено законом», оскільки посадова особа діє лише в рамках своєї компетенції за принципом «дозволене те, що прямо встановлено законом»; 2) службові права посадових осіб податкових органів є їхніми обов’язками, і навпаки; 3) будь-які права посадових осіб податкових органів зводяться до виконання основного завдання - контролю за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати податків [72, с. 87].

Основними формами контрольної роботи податкових органів є перевірки [53, с. 299]. Проведення податкових перевірок і висновки за їхніми результатами є найскладнішим і найконфліктнішим моментом відносин між платником і контрольним органом. Водночас проведення перевірки - досить дорога процедура, що потребує залучення працівників високого рівня кваліфікації, значного часу, певним чином відвертає платника податків від основної діяльності.

Проведений вченими Т.Є. Кушнарьовою [72, с. 75] та В.М. Гаращук [39, с. 43] аналіз звітності про контрольну роботу та матеріали комплексних ревізій державних податкових адміністрацій свідчить про те, що велика кількість перевірок проводиться з вузького кола питань, а саме окремо з питань правильності обчислення прибуткового податку, податків з прибутку, з доданої вартості, акцизного збору, місцевих податків і зборів, внесків, відрахувань і зборів до державних цільових та інших фондів, з питань готівкового обігу і термінів проходження платежів, ресурсних платежів, акцизних марок, патентів, дотримання валютного законодавства, з питань заборгованості перед бюджетом, відшкодування з бюджету. Причому, незважаючи на те, що при проведенні таких перевірок, як правило, не встановлюється ніяких порушень, перевірки тих самих суб’єктів призначаються й надалі. Крім того, слід відзначити і те, що останнім часом значно збільшилось число звернень платників податків до Міндоходів України зі скаргами на велику кількість перевірок одних і тих же суб’єктів підприємницької діяльності. Такий підхід до організації контрольно-перевірочної роботи призводить до додаткових державних витрат, зайвого завантаження працівників та негативно впливає на роботу суб’єктів підприємницької діяльності. Таким чином, потрібен зважений, системний підхід контрольних органів до планування, підготовки і проведення перевірок, а також відповідне методологічне забезпечення цих процесів. Крім того, розв’язанням проблем удосконалення форм і методів податкових перевірок відводиться значне місце у Програмі модернізації податкових органів України [77, c. 190].

Предмет перевірки залежить від суб’єкту контрольної діяльності, його компетенції та поставлених перед ним завдань. Так, серед основних прав Міндоходів України виділено права податкових органів на здійснення перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, декларацій та інших документів, пов’язаних з обчисленням і сплатою податкових платежів. Під час перевірки сплати податкових платежів слід виділяти два головних елементи: органи перевірки, тобто ті органи, які здійснюють контроль; суб’єкти перевірки - усі платники податкових платежів, юридичні та фізичні особи, які, згідно з чинним законодавством, несуть повну відповідальність за виконання податкових зобов’язань. Проведення податкових перевірок регулюється Податковим кодексом України, Законом України від 14 грудня 1990 р. [8]; Інструкцією про порядок застосування і стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій органами Міндоходів України, затвердженою наказом ДПА України від 17 березня 2001 р. № 30 [13]. Податкова перевірка може бути проведена при наявності однієї з таких підстав [79, c. 161]: 1) за наявності відомостей, які дозволяють припустити, що платник податку приховує об’єкт оподаткування; 2) за наявності факту невідповідності декларованих платником податку доходів і витрат з його фактичними доходами і витратами; 3) за наявності відомостей про приріст об’єкта оподаткування, якщо це не має документального підтвердження; 4) у разі неподання у відповідний строк податкової декларації або інших документів, необхідних для визначення податкового обов’язку; 5) за наявності порушень під час останньої податкової перевірки; 6) в разі реорганізації або ліквідації підприємств чи організацій. Видами податкових перевірок є такі (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Види перевірок платників податків податковими органами

Джерело: узагальнено за Податковим кодексом [2, ст. 61-62].

Перевірка податковим органом будь-якого платника податків має здійснюватися у строки, визначені чинним Податковим кодексом України [2, ст. 61-62] (рис. 2.4).

1. Камеральна, яка проводиться за місцем знаходження податкового органу в момент здавання платником податків звітних документів і податкових розрахунків на підставі відомостей, що містяться в них, а також відомостей, що є в документах, які знаходяться в податкових органах і відображають відомості про діяльність та майно платників податків і зборів.

**Строки проведення перевірок**

Документальна планова перевірка– не більше 30 робочих днів (на 15)\* для великих платників податків, 10 робочих днів (на 5) для суб'єктів малого підприємництва, 20 робочих днів (на 10) для інших категорій платників податків

Документальна позапланова перевірка *-* не більше 15 робочих днів (на 10)\* для великих платників податків, 5 робочих днів (на 2) для суб'єктів малого підприємництва, 10 робочих днів (на 5) для інших категорій платників податків

Фактична перевірка *–* не більше 10 діб, продовження строку – не більше 5 діб

Рис. 2.4. Строки проведення перевірок платників податків уповноваженими особами податкових органів

Джерело: узагальнено за Податковим кодексом [2, ст. 61-62].

При здійсненні камеральних перевірок в основному перевіряються правильність заповнення декларацій і звітів, правомірність використання податкових пільг, відповідність звітних показників. За підсумками проведення камеральної перевірки можуть бути застосовані санкції або здійснено донарахування податку. Платник податків чи податковий агент зобов’язаний давати пояснення, надавати додаткові відомості і документи в ході камеральної перевірки, але тільки такі, які містять відомості, що підтверджують правильність і своєчасність обчислення та сплати податків і зборів [2, ст. 76].

2. Виїзна податкова перевірка*,* здійснюється за місцем знаходження платника податків або об’єкта податкового контролю на підставі даних податкових декларацій та існуючих у податкових органах документів і відомостей про діяльність і майно платника податків та зборів, а також одержаних у нього документів і відомостей. Підставою для проведення виїзної податкової перевірки є рішення керівника податкового органу. Проводиться вона в основному за місцем здійснення платником податків діяльності, результати якої (або вона сама) служать підставою для виникнення податкового обов’язку. Виїзна податкова перевірка може проводитися не частіше одного разу на рік [2, ст. 82].

3. Комплексна податкова перевірка, проводиться стосовно додержання податкового законодавства в цілому. У цьому разі перевіряються всі документи і бухгалтерські записи від дати попередньої перевірки до поточного моменту, а за необхідності - і за більш тривалий період. Під час проведення комплексної перевірки нею повинні бути охоплені всі види податків і зборів стосовно дотримання чинного законодавства та відповідних підзаконних нормативно-правових актів. Комплексні перевірки проводяться відповідно до Національного плану проведення документальних перевірок, який складається щорічно. До Національного плану включаються суб’єкти господарювання - платники податків, перелік яких визначається на підставі аналізу результатів роботи контролюючих органів по адмініструванню податків і зборів [2, ст. 75-75].

4. Тематичнаподаткова перевірка, проводиться стосовно додержання окремих норм податкового законодавства. При такій перевірці аналізується частина первинних документів за певний проміжок часу (місяць чи більше). Якщо в ході тематичної перевірки будуть виявлені серйозні порушення податкового законодавства, то це може послужити причиною проведення комплексної податкової перевірки [2, ст. 75].

5. Зустрічна податкова перевірка здійснюється як частина камеральної або виїзної і полягає в зіставленні відомостей, підтверджених документально, про діяльність контрольованої особи і наявних в інших осіб з відомостями, відображеними в документах самого платника податків. Вона проводиться у суб’єктів підприємницької діяльності або громадян, з якими суб’єкт підприємницької діяльності, що перевіряється, має господарські відносини. Зустрічні перевірки проводяться державними податковими органами в міру виникнення необхідності в їх проведенні. Зустрічні перевірки проводяться на підставі письмового звернення керівництва державного фіскального органу, що здійснює перевірку, державними податковими органами, якими узяті на облік юридичні особи і за місцем проживання фізичних осіб, протягом не більш десяти робочих днів з моменту одержання завдання [2, ст. 75].

6. Планова перевірка фінансово-господарської діяльності суб’єкта підприємницької діяльності, передбачена в плані роботи контролюючого органу і проводиться за місцезнаходженням цього суб’єкта або за місцем розташування об’єкта власності, у відношенні якого проводиться така планова перевірка. Планова перевірка проводиться за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності суб’єкта підприємницької діяльності за письмовим рішенням керівника відповідного контролюючого органу не частіше одного разу в календарний рік у межах компетенції відповідного контролюючого органу [2, ст. 77].

7. Позаплановою перевіркою вважається перевірка, не передбачена в планах роботи контролюючого органу і проведена при наявності хоча б одного з наступних обставин: а) за результатами зустрічних перевірок виявлені факти, що свідчать про порушення суб’єктом підприємницької діяльності норм законодавства; б) суб’єктом підприємницької діяльності не представлені у встановлений термін документи обов’язкової звітності; в) виявлена невідповідність наданих даних, тим, які містяться у документах обов’язкової звітності; г) суб’єкт підприємницької діяльності подав у встановленому порядку скаргу про порушення законодавства посадовими особами контролюючого органу при проведенні планової або позапланової виїзної перевірки; д) проводиться реорганізація (ліквідація) підприємства [2, ст. 78].

8. Повторна перевірка податковим органом обов’язків платника податків, що випливають зі сплати податків і зборів. Повторна податкова перевірка допускається при реорганізації або ліквідації організації - платника податків, а також у порядку контролю вищестоящого податкового органу за податковим органом, що проводив податкову перевірку [2, ст. 77-78].

9. Формальна перевірка*,* проводиться з метою аналізу правильності заповнення реквізитів у документах (відсутність виправлень, підчищень, дописок, дійсність підписів) [2, ст. 75].

10. Арифметична перевірка, проводиться з метою аналізу правильності підрахунків і обчислень в облікових та звітних документах платників податків [2, ст. 75].

11. Оперативна перевірка передбачає перевірку об’єктів господарювання юридичних осіб, їхніх філій, відділень та інших відособлених підрозділів, що не мають статусу юридичної особи, або фізичних осіб - суб’єктів підприємницької діяльності з питань дотримання ними: а) встановленого порядку розрахунків зі споживачами за готівку з використанням електронних контрольно-касових апаратів і товарно-касових книг, грошових документів, лімітів готівки в касах і її використання при розрахунках за товари, роботи, послуги, наявності свідчень про державну реєстрацію суб’єктів підприємницької діяльності, ліцензій, торговельних патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення окремих видів підприємницької діяльності і марок акцизного збору; б) обстеження будь-яких виробничих, складських, торговельних та інших приміщень, що використовуються як юридична адреса суб’єктів підприємницької діяльності або для одержання доходів, сплати податку з реклами, збору за паркування автотранспорту, ринкового збору, курортного збору, збору за розміщення об’єктів торгівлі, неоподатковуваних платежів та з інших питань, обумовленим податковим законодавством, що виникають у ході оперативної перевірки [2, ст. 82].

Загальний термін проведення перевірок з урахуванням установлених строків зупинення не може перевищувати 60 календарних днів [2, ст. 82]. В результаті перевірки повноважена особа – працівник податкового органу робить висновок, на зміст якого можуть впливати наступні матеріали.

Рис. 2.5. Документи, що можуть вплинути на зміст висновків, включених до акту перевірки платника податковим органом

Джерело: узагальнено на основі [2, ст. 61]

Кінцевою стадією перевірки є *–* підведення підсумків. На цій стадії складається, обговорюється і приймається контролюючим органом (особою) акт перевірки, який є підведенням її підсумків. У акті, крім констатації фактів, висловлюються обов’язкові і рекомендаційні приписи, контролюючого органу на адресу перевіреного об’єкта, його керівників, інших посадових осіб.

Важливе значення на цій стадії має використання таких прийомів як узагальнення та реалізація результатів контролю. До них, зокрема, належать: групування недоліків, документування результатів проміжного контролю, аналітичне групування; вилучення оригіналів документів, систематизоване групування результатів перевірки, контроль виконання рішень за результатами перевірки.

У разі незгоди з висновками проведеної перевірки податковими органами платник податків має право звернутися за роз’ясненнями до податкового органу чи вирішити спірні питання у судовому порядку.

Процедура такого рішення зображена на рис. 2.6.



Рис. 2.6. Процедура оскарження платником податків висновків проведеної податковим органом перевірки

Джерело: узагальнено на основі [2, ст. 61]

Таким чином, податкова перевірка – це діяльність податкових органів (або, у деяких випадках, аудиторських, громадських організацій) з аналізу і дослідження первинної облікової та звітної документації, пов’язаної зі сплатою податкових платежів, з метою перевірки своєчасної та повної сплати податків і зборів, правильного ведення податкового обліку, обчислення сум податкових платежів, здійснення податкової звітності.

Підсумовуючи викладене, необхідно зазначити, що багато правових питань проведення податкової перевірки, на жаль, досі залишаються поза системною увагою контрольних органів, у тому числі й податкових. А тому наведені пропозиції, на нашу думку, сьогодні можуть бути корисними для практичного використання підрозділами аудиту податкових органів і слугувати для розробки загальних, міжвідомчих рекомендацій з організації контрольної роботи. Отже, в ході дослідження визначено обсяги правового забезпечення контрольно-перевірочної діяльності податкової інспекції, які сьогодні можуть бути корисними для практичного використання підрозділами аудиту податкових органів і слугувати для розробки загальних, міжвідомчих рекомендацій з організації контролю.

2.3. Фактори, що впливають на якість організації контрольної роботи податкової інспекції

Контроль як функцію державного управління необхідно оцінювати не за витраченими зусиллями й коштами, а, передусім, за рівнем ефективності контрольної діяльності. Складність, суперечливість і динамізм сучасного розвитку державності потребують прискорення реформування всієї державно-управлінської системи, удосконалення контролю за формуванням доходної частини бюджетів і використанням державних коштів, які призначені для забезпечення розв’язання найважливіших державних проблем. Саме тому визначення факторів ефективності податкового контролю як управлінської функції має вирішальне значення. Ефективне реформування контрольної роботи у податковій сфері буде лише в тому разі, якщо контрольна діяльність, тобто реалізація функцій системи суб’єктів контролю, приведе до розв’язання завдань, які стоять перед нею і бажаного суспільно корисного результату.

Рівень ефективності контрольної діяльності зумовлений складною взаємодією багатьох чинників – організаційного, технічного, політичного, соціально-психологічного та морально-ідеологічного характеру [61, c. 147]. Саме тому виникає об’єктивна необхідність визначити основні фактори, які впливають на ефективність контролю у сфері оподаткування як функції державного управління.

Рис. 2.7. Фактори, що впливають на якість контрольної роботи податкових органів

Джерело: [61, c. 148]

Це насамперед правовий фактор, сутність якого полягає в наявності відповідної якісної правової бази. Саме право встановлює стиль поведінки людей, забезпечує соціально-політичну, психологічну й організаційну направленість управлінського діяння, закріплює нормативно оформлену директивну основу управління, визначає права і обов’язки (компетенцію) державних органів, їхніх структурних підрозділів та службових осіб, встановлює правильне співвідношення між обсягом повноважень і відповідальністю апарату управління, закріплює найраціональніший процес управлінської діяльності, підтримує належну організованість і дисципліну учасників управлінського процесу. Ось чому без знання правового фактору неможливо визначити і здійснити на практиці систему заходів з підвищення ефективності як державного управління в цілому, так і контролю як його функції.

У процесі застосування правових норм суб’єктами-платниками і органами контрольної роботи реалізується регулююча дія права, що сприяє розвитку ініціативи, творчого ставлення до виконання службових обов’язків. Виключно висока якість правової регламентації податкового контролю надає йому ознак законності, систематичності, стабільності й ефективності.

На підставі дослідження системи контрольної роботи вважаємо, що діючій законодавчій базі у сфері оподаткування, на жаль, притаманні негативні риси: відсутність системності, повноти і конкретності визначення правового статусу і компетенції суб’єктів контролю, методів податкового контролю, наявність протиріч і дублювання, - у зв’язку з чим вплив правового фактора на ефективність контролю у названій сфері в сучасних умовах у позитивному розумінні є обмеженим.

Наступним фактором впливу на ефективність контрольної роботи [68, c. 249], який перебуває з правовим фактором у тісній взаємодії, є морально-етичний фактор. Цей фактор включає цілий ряд елементів, а саме: професійну й правову культуру, моральність, етику. На жаль, правова культура й пов’язана з нею правосвідомість у сучасному суспільстві атакуються правовим нігілізмом, який знижує ефективність впливу правового та морально-етичного факторів на організацію і функціонування системи контролю. Кожний вид діяльності, кожна професія має власну мораль, що свідчить про зв’язок професіоналізму, професійної культури з моральністю. Професіоналізм, культура контрольної діяльності – це організованість, дисциплінованість, засвоєння наукових досягнень, оволодіння мистецтвом управління як окремою особою, так і колективом співробітників, які здійснюють контрольну діяльність. Згідно з моральністю як нормою особистої чесності, публічна посада не повинна використовуватися для досягнення власних корисливих цілей. Особливості контрольної діяльності формують певні соціально-психологічні якості та здібності контролюючого суб’єкта, який у сфері оподаткування завжди є представником державної влади. Особливе місце в системі професійної етики посідає етика державного службовця, оскільки вона значною мірою характеризує відносини держави і громадянина. Кризовий стан українського суспільства, уповільнений економічний розвиток, систематичні порушення фінансової дисципліни з боку платників податків потребують належної професійної етики державних службовців, виховання їх особистих моральних і психологічних якостей.

Сутністю економічного фактору впливу на ефективність контрольних дій за дотриманням законодавства в податковій сфері є: по-перше, визначення податку як економічної категорії, по-друге, наявність сучасних економічних умов розвитку та забезпечення функціонування держави. В економічному ракурсі податки наповнюють державний і місцеві бюджети України, виступають регулятором виробництва і споживання, активно стимулюють або дестимулюють розвиток виробництва, залучення інвестицій, зростання ВВП. Таким чином, виконання дохідної частини Державного бюджету України є умовою забезпечення життєдіяльності держави, соціальної стабільності населення.

Важливим фактором, який впливає на ефективність контрольної діяльності податкових органів є політичний фактор. У національних сучасних умовах з приводу фіскальної політики, а, особливо, напрямів її реформування часто конфліктують законодавча та виконавча гілки державної влади, про що, наприклад, свідчать звернення Президента України до Конституційного Суду України з приводу компетенції Рахункової палати України (1999, 2001 рр.) з метою ліквідації права контролювати палатою виконання дохідної частини Державного бюджету (що на користь виконавчої влади), а народних депутатів – з метою їх розширення (що на користь законодавчої влади). Дохідна частина державного бюджету виступає в свідомості представників державної влади предметом розподілу політичної влади та відстоювання власних політичних позицій, а не фундаментом загальної політичної й економічної стабільності в державі, у зв’язку з чим державна політика контролю у сфері оподаткування є непослідовною. Резюмуючи викладене, доходимо висновку, що до основоположних факторів впливу на якість контрольної роботи податкових інспекцій належать такі [68, c. 176]: 1) правовий; 2) морально-етичний; 3) економічний; 4) політичний.

Сьогодні головним проявом контрольної діяльності з метою дотримання податкового законодавства є надання суб’єктам цього контролю права застосування заходів державного примусу. Державний примус у сфері забезпечення дотримання податкового законодавства – це система встановлених законодавством України заходів попередження, припинення та відновлення, які застосовуються до суб’єктів виконання податкового зобов’язання з метою контролю, забезпечення режиму законності в податковій сфері, а у випадках вчинення податкових правопорушень застосування до них заходів юридичної відповідальності (кримінальної, адміністративної, дисциплінарної, фінансово-правової).

Заходи попередження застосовуються суб’єктами контролю у сфері оподаткування з метою запобігання податковим правопорушенням. До них належить [58, с. 92]: право ДФС України перевіряти на підконтрольних об’єктах грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, плани, кошториси витрат та іншу документацію щодо фінансово-господарської діяльності, а також здійснювати перевірку касових операцій з готівкою та цінними паперами, матеріальних цінностей, їх обліку, зберігання і витрачання; право органів Державного казначейства України одержувати від установ банків відомості про стан поточних бюджетних рахунків підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності, які використовують кошти державного бюджету та державних позабюджетних фондів; право органів державної податкової служби України обстежувати будь-які виробничі, складські, торговельні та інші приміщення підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності та житло громадян, якщо воно використовується як юридична адреса суб’єкта підприємницької діяльності, а також для отримання доходів.

Визначальною ознакою заходу припинення є прямий юридично-владний вплив органів, які здійснюють контрольні дії, на суб’єктів оподаткування [68, c. 112]. Ці заходи застосовуються, якщо необхідно в примусовому порядку припинити протиправні дії й не допустити настання їх негативних для суспільства і держави наслідків. Заходи припинення виконують також функцію процесуального забезпечення, тобто вони забезпечують притягнення у майбутньому правопорушника (за умови достатнього обсягу доказів) до одного з видів юридичної відповідальності. Заходи відновлення застосовуються з метою відшкодування завданих податковим правопорушенням збитків, поновлення справедливого (попереднього) правового становища. Заходи запобігання і припинення, які застосовуються до суб’єктів сфери оподаткування, як правило, випереджують здійснення заходів юридичної відповідальності.

Основною метою реалізації результатів контролю у сфері державного управління не є застосування карних заходів, тобто юридичної відповідальності. Це [40, с. 92] - вимушений захід, який слід розцінювати як об’єктивну необхідність, зумовлену наявністю правопорушення. Тому відповідальність як наслідок контролю є вимушеним заходом впливу і застосовується за умови, коли вичерпані всі інші заходи впливу.

Юридична відповідальність виступає визначальним елементом правового фактору і гарантом забезпечення ефективності контролю за дотриманням законодавства у сфері оподаткування, отже одним з її принципів є невідверненість покарання, яка означає, що жодне правопорушення не повинне залишитися непокараним [41, с. 93].

То ж нестабільність податкового законодавства, його нестиковки, а іноді і взаємовиключний характер дають можливість, з одного боку, платникам податків «обходити» сплату податків, а з іншого - помилкові дії податкових служб доводять, як правило, сумлінного платника податків до критичної фінансової ситуації. Недостатній рівень збирання податків, насамперед обумовлений тим, що платники вишукують численні способи ухилення від їх сплати. Крім того, негативні наслідки, на наш погляд, обумовлено й уведенням надто ліберального порядку щодо самостійного визначення підприємствами форми облікової політики.

В науковій літературі, як правило, виділяються економічні, моральні, політичні та технічні причини ухилення від оподаткування [95, c. 162]. Так, суть економічних полягає у тому, що платник податків порівнює економічну вигоду, яку він може отримати у разі використання в обороті належних бюджету коштів, з обсягом економічних санкцій, які будуть застосовані до нього у разі виявлення контролюючими органами порушень податкового законодавства. Моральні полягають у тому, що наукові принципи оподаткування не завжди у повному обсязі враховуються під час практичної розбудови податкових систем. У результаті на деякі об’єкти оподаткування неадекватно зростає податкове навантаження. У зв’язку з цим у платників формується впевненість у моральності ухилення від спати податків. Політичні випливають із використання регулюючої функції податків при проведенні державою соціально-економічної політики. Умовою так званих «технічних причин» є недосконале законодавство, неточні та заплутані методики розрахунку податку, коли визначення розміру податку стає складним технічно. Це ускладнює як розрахунок податку, так і контроль за його сплатою.

Отже, існує багато видів податкових порушень, що в загальному вигляді пояснюється, з однієї сторони, великою кількістю платників податків, які мають різну організаційно-правову форму, різні види власності, міру відповідальності, а з іншої – складністю методик розрахунку податків.

Таким чином, необхідність активної прогресивної контрольної діяльності податкових органів визначається об’єктивними та суб’єктивними причинами. До об’єктивних належать: нестабільне податкове законодавство; нечітке формулювання чинного податкового законодавства. До суб’єктивних належать: ненавмисні помилки платників податків при розрахунку сум платежів (найчастіше це пов’язано зі змінами в законодавстві й невчасним реагуванням на них); низька податкова дисципліна платників податків, які навмисно йдуть на порушення податкового законодавства з метою отримання (здебільшого тимчасової) користі; некомпетентність працівників як підприємств (податкові менеджери, бухгалтери), так і податкових органів [68, с.101].

Як правило, кількість правопорушень, пов’язаних з ухиленням від оподаткування, зростає у періоди економічних криз та суспільних трансформацій. В цих умовах змінюється орієнтація економічних інтересів окремих категорій населення, формується прошарок громадян, дії яких спрямовуються на особисте збагачення за рахунок приховування доходів від оподаткування. Цим процесам у певній мірі сприяли нестабільність податкового законодавства, недосконалість системи обліку платників податків, відсутність достатнього досвіду боротьби із порушенням податкового законодавства [92, c. 16].

Найчастіше несплата податків зустрічається у сфері обігу та реалізації товарів, а також при здійсненні різних фінансових операцій. Усі податкові порушення можна звести до двох груп економічних та організаційно-технічних (рис. 2.8). Так, до економічних належать: приховування прибутку, доходів, обсягів виробництва, реалізації, виконаних робіт чи наданих послуг; помилкове застосування режиму податкових пільг щодо окремих податків; порушення строків сплати податків або подання декларацій та звітів про податки; фальсифікація та подання свідомо неправильних даних у податковій та бухгалтерській звітності; свідоме приховування податкових надходжень, псування або знищення документів, цінних паперів тощо.

Рис. 2.8. Види податкових правопорушень, що впливають на контрольну роботу

Джерело: узагальнено за даними [88, c.16]

Таким чином, сукупність вище приведених причин та обставин, які сприяють вчиненню податкових правопорушень вимагає від держави здійснення адекватних заходів і, перш за все, створення ефективного механізму контрольної роботи податкових органів.

Слід відзначити те, що засоби забезпечення податкової дисципліни можуть мати юридичний, економічний, технічний та інший характер. Так, за неналежне виконання платниками податків покладених на них обов’язків передбачено заходи юридичної відповідальності, які застосовуються у випадку вчинення податкового правопорушення. У науковій літературі пропонуються різні визначення поняття «податкове правопорушення». Так, наприклад, Т.С. Воїнова [38, с. 40] під податковим правопорушенням розуміє «протиправне винне діяння (дія чи бездіяльність), що виражається в невиконанні або неналежному виконанні обов’язків щодо сплати податків, інших обов’язкових платежів до бюджету, державних цільових позабюджетних фондів, за що встановлена юридична відповідальність» [38, с. 24]. М.П.Кучерявенко [72, с. 69] під податковим правопорушенням розуміє «протиправне (скоєне в порушення податкового законодавства), винне діяння (дія або бездіяльність) особи, пов’язане з невиконанням або неналежним виконанням податкового обов’язку, за яке установлена юридична відповідальність». В. Борейко, податкове правопорушення визначають як протиправну винну дія або бездіяльність винної особи, якою не виконуються обов’язки, порушуються права та законні інтереси учасників податкових правовідносин, за що встановлена юридична відповідальність [35, с. 30].

Притягнення до юридичної відповідальності тягне за собою наслідки економічного характеру, тобто призводять до певних економічних втрат. Так, наприклад, відповідно до ст. 212 Кримінального Кодексу України [5, ст. 212]: «Умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів, що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку карається штрафом від трьохсот до п’ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років».

На забезпечення належного виконання платниками податків покладених на них обов’язків спрямоване також застосування технічних засобів*.* Податкові органи, що здійснюють контрольну діяльність не обмежуються роллю пасивного спостерігача. Вони оцінюють законність, доцільність фінансово-господарської діяльності платників податків, рівень фінансової стійкості платників податків як запоруку підвищення податкового потенціалу країни. Таким чином, рівень ефективності і якості контрольної діяльності зумовлений складною взаємодією багатьох чинників – організаційного, технічного, політичного, соціально-психологічного та морально-ідеологічного характеру. Таким чином, виникає об’єктивна необхідність визначити основні фактори, які впливають на ефективність контролю у сфері оподаткування як функції державного управління фактори, що впливають на якість організації контрольної роботи податкової інспекції.

ВИСНОВКИ ДО ДУГОГО РОЗДІЛУ

Методи організації податкової роботи: методи організації податкової роботи щодо здійснення контролю та система організації податкових органів України. Багато в чому ефективність податкового контролю залежить від правильного вибору форм, методів, способів (прийомів) і деяких видів податкового контролю.

Важливу роль в підвищенні ефективності організації діяльності податкових органів відіграло об’єднання митних та податкових органів, що також відбилось на методах податкової роботи.

Методи організації контрольної роботи охоплюють як організаційну структуру податкових органів України так прийоми, заходи реалізації податкового контролю. Так, наведені методи організації податкового контролю щодо здійснення контролю за надходженнями до бюджету дозволять ефективно використовувати податкові надходження у формуванні бюджету держави.

Правове забезпечення контрольно-перевірочної діяльності податкової інспекції на прикладі ГУ ДФС України у Луганській області. Багато правових питань проведення податкової перевірки, на жаль, досі залишаються поза системною увагою контрольних органів, у тому числі й податкових. А тому наведені пропозиції, на нашу думку, сьогодні можуть бути корисними для практичного використання підрозділами аудиту податкових органів і слугувати для розробки загальних, міжвідомчих рекомендацій з організації контрольної роботи.

Рівень якості контрольної діяльності зумовлений складною взаємодією багатьох факторів – організаційного, технічного, політичного, соціально-психологічного та морально-ідеологічного характеру до основоположних факторів впливу на якість контрольної роботи податкових інспекцій належать такі: правові, морально-етичні, економічні, політичні.

Розділ 3. ПРАКТИКА ТА ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ ПОДАТКОВОЇ ІНСПЕКЦІЇ НА ПРИКЛАДІ ГУ ДФС УКРАЇНИ В ЛУГАНСЬКІЙ ОБЛАСТІ

3.1. Характеристика податкових надходжень до бюджетів на прикладі ГУ ДФС України в Луганській області

[Податковий кодекс України](http://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9_%D0%BA%D0%BE%D0%B4%D0%B5%D0%BA%D1%81_%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8) у ст. 9 до загальнодержавних відносить такі податки та збори [1, ст. 9]: [податок на прибуток підприємств](http://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BE%D0%BA_%D0%BD%D0%B0_%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%B1%D1%83%D1%82%D0%BE%D0%BA_%D0%BF%D1%96%D0%B4%D0%BF%D1%80%D0%B8%D1%94%D0%BC%D1%81%D1%82%D0%B2); [податок на доходи фізичних осіб](http://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BE%D0%BA_%D0%BD%D0%B0_%D0%B4%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4%D0%B8_%D1%84%D1%96%D0%B7%D0%B8%D1%87%D0%BD%D0%B8%D1%85_%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B1); [податок на додану вартість](http://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BE%D0%BA_%D0%BD%D0%B0_%D0%B4%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D0%BD%D1%83_%D0%B2%D0%B0%D1%80%D1%82%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C_%D0%B2_%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D1%96); [акцизний податок](http://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%90%D0%BA%D1%86%D0%B8%D0%B7%D0%BD%D0%B8%D0%B9_%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BE%D0%BA); [збір за першу реєстрацію транспортного засобу](http://uk.wikipedia.org/w/index.php?title=%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80_%D0%B7%D0%B0_%D0%BF%D0%B5%D1%80%D1%88%D1%83_%D1%80%D0%B5%D1%94%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8E_%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BF%D0%BE%D1%80%D1%82%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D0%BE_%D0%B7%D0%B0%D1%81%D0%BE%D0%B1%D1%83&action=edit&redlink=1); [екологічний податок](http://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%95%D0%BA%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D1%96%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%B9_%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BE%D0%BA); [рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами](http://uk.wikipedia.org/w/index.php?title=%D0%A0%D0%B5%D0%BD%D1%82%D0%BD%D0%B0_%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D1%82%D0%B0_%D0%B7%D0%B0_%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BF%D0%BE%D1%80%D1%82%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F_%D0%BD%D0%B0%D1%84%D1%82%D0%B8_%D1%96_%D0%BD%D0%B0%D1%84%D1%82%D0%BE%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%B4%D1%83%D0%BA%D1%82%D1%96%D0%B2_%D0%BC%D0%B0%D0%B3%D1%96%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B8%D0%BC%D0%B8_%D0%BD%D0%B0%D1%84%D1%82%D0%BE%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D0%BC%D0%B8_%D1%82%D0%B0_%D0%BD%D0%B0%D1%84%D1%82%D0%BE%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%B4%D1%83%D0%BA%D1%82%D0%BE%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D0%BC%D0%B8&action=edit&redlink=1), транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України (виключено на підставі Закону № 4834-VI від 24.05.2013) [6]; [рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні](http://uk.wikipedia.org/w/index.php?title=%D0%A0%D0%B5%D0%BD%D1%82%D0%BD%D0%B0_%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D1%82%D0%B0_%D0%B7%D0%B0_%D0%BD%D0%B0%D1%84%D1%82%D1%83,_%D0%BF%D1%80%D0%B8%D1%80%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D0%B8%D0%B9_%D0%B3%D0%B0%D0%B7_%D1%96_%D0%B3%D0%B0%D0%B7%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9_%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%B4%D0%B5%D0%BD%D1%81%D0%B0%D1%82,_%D1%89%D0%BE_%D0%B2%D0%B8%D0%B4%D0%BE%D0%B1%D1%83%D0%B2%D0%B0%D1%8E%D1%82%D1%8C%D1%81%D1%8F_%D0%B2_%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D1%96&action=edit&redlink=1); [плата за користування надрами](http://uk.wikipedia.org/w/index.php?title=%D0%9F%D0%BB%D0%B0%D1%82%D0%B0_%D0%B7%D0%B0_%D0%BA%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%81%D1%82%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F_%D0%BD%D0%B0%D0%B4%D1%80%D0%B0%D0%BC%D0%B8&action=edit&redlink=1); [плата за землю](http://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D0%BB%D0%B0%D1%82%D0%B0_%D0%B7%D0%B0_%D0%B7%D0%B5%D0%BC%D0%BB%D1%8E); [збір за користування радіочастотним ресурсом України](http://uk.wikipedia.org/w/index.php?title=%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80_%D0%B7%D0%B0_%D0%BA%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%81%D1%82%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F_%D1%80%D0%B0%D0%B4%D1%96%D0%BE%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%BE%D1%82%D0%BD%D0%B8%D0%BC_%D1%80%D0%B5%D1%81%D1%83%D1%80%D1%81%D0%BE%D0%BC_%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8&action=edit&redlink=1); [збір за спеціальне використання води](http://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80_%D0%B7%D0%B0_%D1%81%D0%BF%D0%B5%D1%86%D1%96%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B5_%D0%B2%D0%B8%D0%BA%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F_%D0%B2%D0%BE%D0%B4%D0%B8); [збір за спеціальне використання лісових ресурсів](http://uk.wikipedia.org/w/index.php?title=%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80_%D0%B7%D0%B0_%D1%81%D0%BF%D0%B5%D1%86%D1%96%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B5_%D0%B2%D0%B8%D0%BA%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F_%D0%BB%D1%96%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D1%85_%D1%80%D0%B5%D1%81%D1%83%D1%80%D1%81%D1%96%D0%B2&action=edit&redlink=1); [фіксований сільськогосподарський податок](http://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%A4%D1%96%D0%BA%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D0%B9_%D1%81%D1%96%D0%BB%D1%8C%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D1%81%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%80%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B8%D0%B9_%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BE%D0%BA); [збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства](http://uk.wikipedia.org/w/index.php?title=%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80_%D0%BD%D0%B0_%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%BE%D0%BA_%D0%B2%D0%B8%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D1%80%D0%B0%D0%B4%D0%B0%D1%80%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B0,_%D1%81%D0%B0%D0%B4%D1%96%D0%B2%D0%BD%D0%B8%D1%86%D1%82%D0%B2%D0%B0_%D1%96_%D1%85%D0%BC%D0%B5%D0%BB%D1%8F%D1%80%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B0&action=edit&redlink=1); [мито](http://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9C%D0%B8%D1%82%D0%BE); збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

Зарахування загальнодержавних податків та зборів до державного і місцевих бюджетів регулює [Бюджетний кодекс України](http://uk.wikipedia.org/w/index.php?title=%D0%91%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82%D0%BD%D0%B8%D0%B9_%D0%BA%D0%BE%D0%B4%D0%B5%D0%BA%D1%81_%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8&action=edit&redlink=1). Загальнодержавні податки та збори може встановлювати лише [Податковий кодекс України](http://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9_%D0%BA%D0%BE%D0%B4%D0%B5%D0%BA%D1%81_%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8).

Проаналізуємо загальнодержавних податків і зборів по ГУ ДФС України в Луганській області за 2012 – 2016 р. (табл. 3.1). З приведених у табл. 3.1 даних можна бачити, що по основних податках: на 532,4 млн. грн. збільшено збір ПДВ (2013 р. – 935,6 млн. грн., 2014 р. – 1 468,0 млн. грн.), на 184,0 млн. грн. – збір акцизного податку (2015 р. – 34,8 млн. грн., 2016 р. – 218,8 млн. грн.), в результаті змін у законодавстві за 2016 р. сплачено 202,5 млн. грн. акцизного податку з бензолу та метанолу (у 2015 році надходження склали 11,2 млн.грн., сплату було здійснено лише у грудні 2015 р.).

Таблиця 3.1

Склад та структура загальнодержавних податків і зборів по ГУ ДФС України в Луганській області за 2012 – 2016 р.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Види податків і зборів | 2012рік | 2013рік | 2014 рік | | | 2015 рік | | | 2016 рік | | | Відхилення | | | | | |
| Сума | Пит. вага | | Сума | Пит. вага | | Сума | | Пит. вага | 2016-2012 | 2016-2013 | 2016/ 2012, % | | 2016/ 2013, % | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | | 6 | 7 | | 8 | | 9 | 10 | 11 | 12 | | 13 | |
| Податок на прибуток | 652325,2 | 689745,2 | 724899,4 | 25,9 | | 804675,9 | 41,8 | | 733945,5 | | 28,6 | 9046,1 | -70730,4 | 101,2 | | 91,2 | |
| ПДВ | 587214,3 | 623451,2 | 711971,5 | 25,5 | | 651751,6 | 33,8 | | 1468012,8 | | 57,2 | 756041,3 | 916261,2 | 206,2 | | 225,2 | |
| Акцизний податок\* | 107451,3 | 114251,0 | 1272601,9 | 45,5 | | 33989,1 | 17,7 | | 223600,3 | | 8,7 | 152618,5 | 184017,9 | 330,5 | | 628,6 | |
| Збір за спеціаль-не використання води | 174251,3 | 189751,3 | 21579,4 | 0,8 | | 27663,3 | 1,4 | | 24658,4 | | 1,0 | 3079 | -3004,9 | 114,3 | | 89,1 | |
| Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства | 2987,2 | 3258,2 | 4241,0 | 0,2 | | 5126,8 | 0,3 | | 4697,6 | | 0,2 | 456,6 | -429,2 | 110,8 | | 91,6 | |
| Екологічний податок | 471,0 | 547,0 | 564,0 | 0,02 | | 4134,8 | 0,2 | | 919,9 | | 0,04 | 355,9 | -3214,9 | 163,1 | | 22,2 | |
| Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для користу-вачів усіх форм власності | 22457,0 | 24368,0 | 30154,2 | 1,1 | | 35804,9 | 1,9 | | 2580,8 | | 0,001 | -27573,4 | -33224,1 | 8,5 | | 7,2 | |
| Плата за користування надрами | 524,2 | 325,1 | 479,1 | 0,02 | 929,6 | | 0,04 | 843,0 | | 0,03 | | 363,9 | -86,6 | | 175,9 | | 90,7 |
| Гастрольний збір | - | - | - | - | - | | - | - | |  | | - | - | | - | | - |
| Інші | 0,2 | 0,3 |  | 0,3 |  | | 0,2 |  | | 0,3 | | -947,5 | 4259,7 | | 89,03 | | 224,2 |
| Усього до держбюджету | 214571,0 | 258547,0 | 2796536,0 | 100 | 1925424,5 | | 100 | 2568201,7 | | 0,3 | | -228334,1 | 642777,4 | | 91,8 | | 133,4 |

\* - до 2012 р. був акцизний збір

Джерело: узагальнено автором на підставі [Додатки А-Д].

В загальному обсязі надходжень до загального фонду Держбюджету в цілому по СДПІ 92,0 відс. або 2 298,5 млн. грн. забезпечено 40 ВПП, в порівняльних умовах за 2015 рік цей показник складав 90,1 відс. або 1 930,8 млн. грн.

В розрізі основних податків та зборів виконання складає:

- по податку на прибуток підприємств – 53,3 відс. (при встановленому індикативі 1 378,0 млн. грн. сплачено 733,9 млн. грн., з них за рахунок бюджетного відшкодування 253,8 млн. грн.),

- по податку на додану вартість – 83,5 відс. (при індикативі 1 758,7 млн. грн. фактично зібрано 1 468,0 млн. грн.),

- по акцизному податку – 82,8 відс. (при індикативі 264,4 млн. грн. фактично зібрано 218,8 млн. грн.).

Станом на 01.01.2016 року у СДПІ з ОВП м. Луганськ на обліку перебувало 82 підприємств, установ і організацій, які повинні сплачувати податки (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Структура джерел та сум надходжень податку на прибуток підприємств організацій на базі ГУ ДФС України в Луганській області за 2012-2016 роки

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Джерело  надходжень | Кількість платників | | | | | | | | | |
| 2012 | 2013 | 2014 | | 2015 | | 2016 | | 2016 до 2015 | |
| Кіл-ть | Кіл-ть | Кіл-ть | Пит.  вага | Кіл-ть | Пит.  вага | Кіл-ть | Пит.  вага | Відхи-  лення | % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 12 |
| 1. Державні підприємства | 18 | 19 | 19 | 19,4 | 12 | 16,2 | 20 | 24,4 | 8 | 8,2 |
| 2. Банки та страхові компанії | 14 | 14 | 14 | 14,3 | 14 | 19,0 | 8 | 9,8 | -6 | -9,2 |
| 3. Суспільні організації та об’єднання | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 4. Приватне підприємство | 55 | 57 | 60 | 61,2 | 44 | 59,5 | 50 | 61,0 | 6 | 1,5 |
| 5. Комунальна власність | 2 | 2 | 2 | 2,04 | 1 | 1,4 | 1 | 1,2 | 0 | -0,2 |
| 6. Підприємства з іноземними інвестиціями | 3 | 3 | 3 | 3,06 | 3 | 4,05 | 3 | 3,7 | 0 | -0,35 |
| 7. Казино, відео, ігрових автоматі, концертів | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 8. Іноземні юридичні особи від діяльності в Україні | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 9. Інші форми господарювання | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 10. Інші джерела | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Всього | 96 | 97 | 98 | 100 | 74 | 100 | 82 | 100 | 8 | - |

Джерело: узагальнено автором на підставі [додаток Г].  
Спостерігається, що кількість платників у 2016 році зросла на 8 одиниць порівняно з 2015 роком. На обліку СДПІ з ОВП більшу питому вагу серед платників-організацій, підприємств, установ займають підприємства приватної форми власності і становили у 2014 році - 61,2% , у 2015 році - 59,5%, у 2016 році - 61,0%

Таблиця 3.3

Обсяг контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області по сплаті податків підприємствами, установами та організаціями за 2012-2016 рр.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Кількість платників | В т. ч. по сплаті | | | |
| Всього, чол. | Податок на прибуток | ПДВ | Акцизний податок |
| 1. Зареєстрованих платників всього: | | | | |
| 2012 рік | 160 | 90 | 77 | 87 |
| 2013 рік | 162 | 92 | 79 | 90 |
| 2014 рік | 167 | 98 | 80 | 93 |
| попередній 2015 рік | 137 | 74 | 56 | 75 |
| звітний 2016 рік | 129 | 82 | 67 | 81 |
| Відхилення (2016-2012) | -38 | -16 | -13 | -12 |
| % приросту | -22,8 | -16,3 | -16,3 | -14,3 |
| 2. Кількість підприємств, які сплачують податки: | | | | |
| 2012 рік | 104 | 78 | 76 | 77 |
| 2013 рік | 111 | 98 | 80 | 79 |
| 2014 рік | 151 | 98 | 80 | 93 |
| попередній 2015 рік | 118 | 74 | 56 | 75 |
| звітний 2016 рік | 124 | 82 | 67 | 81 |
| Відхилення (2016-2012) | -27 | -16 | -13 | -12 |
| % приросту | -17,9 | -16,3 | -16,3 | -14,3 |
| 3. Кількість платників, перевірених по документах: | | | | |
| 2012 рік | 143 | 73 | 37 | 39 |
| 2013 рік | 154 | 76 | 40 | 44 |
| 2014 рік | 155 | 78 | 41 | 36 |
| попередній 2015 рік | 133 | 35 | 39 | 59 |
| звітний 2016 рік | 97 | 46 | 43 | 15 |
| Відхилення (2016-2012) | -58 | -32 | 2 | -21 |
| % приросту | -37,4 | -41,0 | 4,9 | -57,1 |
| 4. Кількість платників, у яких виявлені порушення: | | | | |
| 2012 рік | 99 | 56 | 35 | 22 |
| 2013 рік | 105 | 58 | 37 | 19 |
| 2014 рік | 122 | 61 | 41 | 20 |
| попередній 2015 рік | 112 | 31 | 37 | 44 |
| звітний 2016 рік | 86 | 35 | 41 | 15 |
| Відхилення (2016-2012) | -36 | -26 | 0,0 | -5 |
| % приросту | -29,5 | -42,6 | 0,0 | -13,3 |
| 5. Питома вага перевірених платників, в загальній кількості зареєстрованих платників(%) | | | | |
| 2012 рік | 87,0 | 76,0 | 42,0 | 60,1 |
| 2013 рік | 91,0 | 78,0 | 41,0 | 62,1 |
| 2014 рік | 92,8 | 79,6 | 51,3 | 64,8 |
| попередній 2015 рік | 97,1 | 47,3 | 69,6 | 54,8 |
| звітний 2016 рік | 75,2 | 56,1 | 64,2 | 78,7 |
| Відхилення (2016-2012) | 0,8 | -23,5 | 12,9 | +13,9 |
| % приросту | -18,9 | -29,5 | 25,1 | +23,4 |
| 6. Питома вага платників, у яких виявлені порушення, в кількості перевірених платників (%) | | | | |
| 2012 рік | 79,7 | 76 | 32 |  |
| 2013 рік | 76,9 | 78 | 41 |  |
| 2014 рік | 78,7 | 78,2 | 100 | 97,8 |
| попередній 2015 рік | 84,2 | 88,6 | 100 | 98,7 |
| звітний 2016 рік | 88,7 | 76,1 | 95,3 | 86,7 |
| Відхилення (2016-2012) | 10 | -2,1 | -4,7 | -12,9 |
| % приросту | 12,7 | -2,7 | -4,7 | -12,9 |

Джерело: узагальнено автором на підставі [Додатки А-Д].

від загальної кількості платників. І за 2016 рік вони сплатили податків на суму 757361,4 тис. грн., що становило 92% від загальної суми надходжень за 2016 рік. Погіршення показників надходжень до держаного бюджету виникло в результаті фінансової кризи, яка охопила всю країну. 2016 році склали 733,9 млн. грн., що на 346,5 млн. грн., або на 32,1 відс. менше 2015 року (1 080,4 млн. грн.). З загальної суми 253,8 млн. грн. або 34,6 відс. складають надходження податку з бюджетного відшкодування ПДВ, у 2015 році за рахунок відшкодування було сплачено 487,9 млн. грн. (45,2 відс. надходжень по СДПІ).

Без урахування вказаних сум зменшення надходжень склало 112,3 млн. грн. або 19,0 відс. Податку на додану вартість за 2016 рік до загального фонду Держбюджету зібрано 1 468,0 млн. грн., що на 532,4 млн. грн., або в 1,5 рази більше, ніж за 2015 рік (935,6 млн. грн.). З метою пошуку резервів розширення бази оподаткування, проводиться аналіз податкових перевірок за 2016 р. до бюджету донараховано 33229,1 тис. грн., з них від податку на прибуток 1673,9 тис. грн., та від ПДВ 30069,4 тис. грн. (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Результати перевірок ГУ ДФС України в Луганській області по сплаті податків підприємствами, установами і організаціями за 2012-2016 роки (тис. грн.)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | Усього, тис. грн. | В т. ч. по сплаті | | | |
| Податок на прибуток | | ПДВ | Акцизний податок |
| 1 | 2 | 3 | | 4 | 5 |
| 1. Фактично поступило до бюджету від підприємств: | | | | | |
| 2012 рік | 40217,1 | 5874,1 | | 34343 | 99875,2 |
| 2013 рік | 42157,3 | 6024,1 | | 36133,2 | 1005814,0 |
| 2014 рік | 45347,8 | 6281,7 | | 23444,5 | 1272601,9 |
| попередній 2015 рік | 52219,5 | 4859,8 | | 42735,7 | 33989,1 |
| звітний 2016 рік | 34098,5 | 1774,6 | | 31660,4 | 223600,3 |
| Відхилення (2016-2012) | -11249,3 | -4507,1 | | 8215,9 | +189611,2 |
| % приросту | -24,8 | -71,7 | | 35,0 | -12,7 |
| 2. Додатково нараховано в ході перевірок: | | | | | |
| 2012 рік | 52311,2 | 5752,7 | | 46558,5 | 32547,0 |
| 2013 рік | 54210,2 | 6032,0 | | 48178,2 | 34571,2 |
| 2014 рік | 56095,6 | 6281,7 | | 23641,1 | 37846,1 |
| попередній 2015 рік | 55842,9 | 11573,3 | | 43856,5 | 28463,3 |
| звітний 2016 рік | 33229,1 | 1673,9 | | 30069,4 | 18759,4 |
| Відхилення (2016-2012) | -22866,5 | -4607,8 | | 6428,3 | -19758,7 |
| % приросту | -40,8 | -73,4 | | 27,2 | -5,9 |
| 3. Питома вага додатково нарахованих сум у фактичній сумі надходжень | | | | | |
| 2012 рік | 102,8 | | 88,87 | 98,5 | 32547,0 |
| 2013 рік | 110,5 | | 99,6 | 100,2 | 34571,2 |
| 2014 рік | 123,7 | | 100 | 100,8 | 37846,1 |
| попередній 2015 рік | 106,9 | | 238,1 | 102,6 | 28463,3 |
| звітний 2016 рік | 97,5 | | 94,3 | 95,0 | 18759,4 |
| Відхилення (2016-2012) | -26,2 | | -5,7 | -5,8 | -19758,7 |
| % приросту | -21,2 | | -5,7 | -5,8 | -11,1 |

Джерело: узагальнено автором на підставі [Додатки А-Д].

Необхідність реформування роботи ГУ ДФС України в Луганській області, підвищення ефективності її діяльності обумовлені значним збільшенням суб’єктів підприємництва, що потребує переходу до світових цивілізованих норм в оподаткуванні, все більшою концентрацією оподатковуваних оборотів у великих підприємств, а також необхідністю створення єдиного інформаційного простору для державного контролю за товарно-грошовими потоками у країні, складною криміногенною ситуацією в економіці.

3.2. Проблеми проведення контрольної роботи в рамках ГУ ДФС України в Луганській області

Серед найбільш важливих проблем проведення контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області у можна назвати такі:

- низька мотивація платників до сплати податків;

- наявність неправдивої інформації про численні порушення податкового законодавства платниками;

- неможливість перевірити достовірність усіх анонімних сигналів про скоєння податкових правопорушень через обмежену чисельність персоналу податкової інспекції;

- низький рівень інформаційно-аналітичного забезпечення роботи інспекції;

- забюрократизованість окремих паперових процедур.

Більш наглядно ці проблеми та їх взаємопов’язаність зображена на рис. 3.1.

Найважливішим фактором підвищення якості контрольної роботи податкової інспекції є вдосконалення діючих процедур контрольних перевірок. Необхідними ознаками будь дієвої системи контрольної роботи податкового органу є [38, c. 18]:

Рис. 3.1. Проблеми реалізації контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області

Джерело: за даними ГУ ДФС України в Луганській області [120]

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

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

- Використання системи оцінки роботи податкових інспекторів, що дозволяє об'єктивно врахувати результати діяльності кожного з них, ефективно розподілити навантаження при плануванні контрольної роботи.

- Проблема раціонального відбору платників податків для проведення контрольних перевірок набуває особливої значущості в умовах масових порушень податкового законодавства, характерних для сучасної України. Система відбору, про яку говорилося вище, найбільш ефективна, оскільки використовує два способи відбору платників податків для проведення документальних перевірок: випадковий і спеціальний відбір, що дозволяє найбільш повно охопити документальними перевірками платників податків, забезпечує профілактику податкових правопорушень за рахунок раптовості та непередбаченості контрольних перевірок, а також проведення цілеспрямованої вибірки платників податків, у яких ймовірність виявлення податкових порушень представляється найбільш високою.

Першочерговим завданням податкової інспекції є постійне вдосконалення форм і методів контрольної роботи. Найбільш перспективним виглядає тенденція до збільшення кількості перевірок дотримання податкового законодавства, що проводяться спільно з органами суміжного контролю: органами податкової міліції, державного казначейства, державної інспекції з питань дотримання законодавства про працю та інших. За багатьма дослідженнями теоретиків та практиків оподаткування - результативність таких заходів їх дуже висока, тому подальше продовження спільної діяльності може призвести до збільшення надходжень від таких перевірок.

Також дієвою формою контрольної діяльності є перевірки підприємств, що допустили приховування податків у великих розмірах протягом року з моменту такого приховування. Подібні повторні перевірки дозволяють проконтролювати виконання підприємств за актом попередньої перевірки, а також достовірність поточного обліку.

Практика показала, що дуже корисним у роботі податкових інспекцій є проведення спеціальних виїзних перевірок, також значно збільшується результативність контролю при застосуванні перехресних перевірок, сутність яких полягає у виїзді співробітників відділів однієї податкової інспекції на територію іншої інспекції.

Особливо актуальним видається застосування непрямих методів обчислення бази оподаткування, використання яких може принести велику користь в умовах масового ухилення від сплати податків і ускладнення застосовуваних російськими платниками податків форм приховування об'єктів оподаткування. Як показує аналіз практики контрольної роботи податкових органів, в даний час отримали світове поширення факти ухилення платників податків від сплати податків за допомогою наведення бухгалтерського обліку, ведення його з порушенням встановленого порядку, які роблять неможливим визначення розміру оподатковуваної бази. Особлива складність роботи з даною категорією платників пов'язана з відсутністю ефективних механізмів боротьби з подібними явищами. Не маючи достатнього часу і кадрових ресурсів, необхідних для фактичного відновлення бухгалтерського обліку, співробітники податкової інспекції змушені брати за основу для обчислення податкових зобов'язань платника податків дані, декларовані в податкових розрахунках і випливають з бухгалтерської документації, навіть у тих випадках, коли аналіз інший наявної інформації дає підстави зробити висновок, що зазначені документи спотворюються. Чинне законодавство практично не представляє податковим органам права проводити обчислення бази оподаткування на підставі використання будь-яких інших відомостей про платників податків крім тих, які містяться в бухгалтерській звітності та в податкових деклараціях.

Податковий кодекс [2, ст. 98] представляє податковим органам право у випадках обліку визначати суми податків, що підлягають внесенню до бюджету, розрахунковим шляхом на підставі даних його аналогічним платником. Але право використовувати непрямі методи обчислення податкових зобов'язань не застосовуються, якщо платник податку подає податковому органу документи і відомості завідомо перекручені.

Як показує аналіз закордонного досвіду, застосування непрямих методів є загальноприйнятим у світовій практиці. Наприклад, у Німеччині [40, c. 92] законодавство прямо санкціонує застосування зазначених методів, а існуюча в цій країні судова практика свідчить про беззастережне визнання судами доказів розміру оподатковуваної бази, заснованих на застосуванні непрямих методів обчислення. Найбільш поширеними з них є такі:

Методика обчислення оподатковуваного доходу даним методом підрозділяється на дві частини [38, c. 32]: 1) врахування зміни майнового становища за звітний період; 2) облік виробленого і особистого споживання за звітний період.

Сума майнового приросту, з одного боку, і виробничого та особистого споживання, з іншого, зіставляються з декларованими доходами за звітний період. На підставі приросту майна невідомого походження робиться висновок про те, що він став наслідком незадекларованих доходів за звітний період.

Використовуючи даний метод, можна дати оцінку достовірності відображеного в звітності об'єкта продажу з витратами на виробництво. Основним завданням вдосконалення форм і методів контрольної діяльності ГУ ДФС України в Луганській області є підвищення її якості. Але цього неможливо досягти без поліпшення роботи з кадрами.

Тут корисним може бути введення системи бальної оцінки роботи податкових інспекторів, які здійснюють контрольні перевірки. Сутність такої оцінки, полягає в тому, що в залежності від категорії кожного перевіреного підприємства, - виходячи з класифікації на великі, середні, малі та дрібні, а також галузевої приналежності - податковому інспектору зараховується певна кількість балів [40, c. 93]. При цьому за звітний період кожен податковий інспектор повинен отримати мінімальну кількість балів. Кількість набраних балів може служити підставою для висновку про його службову відповідність. Крім того, бальний норматив може служити основою для складання планів перевірок на майбутній звітний період в частині найбільш оптимального розподілу навантаження між окремими інспекторами. Але в кінці треба відзначити, що ніяке вдосконалення форм не дасть позитивних результатів, якщо податковий інспектор не буде постійно вдосконалювати свої знання в сфері оподаткування.

Нова стратегія організації контрольно-перевірочної роботи ГУ ДФС України в Луганській області , визначена Департаментом податкового контролю, підпорядкована одному з головних завдань ДФС України – формуванню неупереджених відносин з платниками податків, за яких податкова служба буде партнером легального бізнесу, забезпечуючи зниження податкового тиску та створюючи сприятливі умови для зростання економіки. На практиці це означає, що головним критерієм відбору підприємств до перевірки є наявність у їх фінансово-господарській діяльності ризиків несплати належних платежів до бюджету. Таким чином, нові підходи до організації контрольно-перевірочної роботи дадуть змогу не застосовувати пост-контроль до сумлінних платників податків, водночас для несумлінних такий контроль має бути невідворотним. Тобто планові контрольно-перевірочні заходи спрямовуються виключно на ті підприємства, які свідомо не сплачують або сплачують не в повному обсязі платежі до бюджету, використовуючи схеми ухилення від оподаткування. Запроваджені зміни дали змогу чітко розподілити суб’єктів господарювання за ступенями ризику та зосередити увагу на тих, у кого встановлено велику вірогідність несплати податків або приховування об’єктів оподаткування. Вже минулого року такий підхід сприяв істотному зменшенню кількості планових перевірок. Так, до плану-графіка проведення документальних перевірок ГУ ДФС України в Луганській області на 2015 р. було включено 2,2 тис. суб’єктів господарювання, що на 1,16 тис., або на 48%, менше, ніж на 2013 р. – 3,3 тис.

У поточному році передбачається охопити плановими перевірками тільки підприємства з високими показниками ризиків несплати податків. При відборі суб’єктів господарювання до перевірок зроблено акцент на відпрацюванні фінансово-промислових груп, ризикових підприємств-монополістів, частка прибутку яких у високорентабельних галузях економіки є доволі вагомою, та суб’єктів господарювання, які проводили операції з сумнівними контрагентами.

Правильність обраних ГУ ДФС України в Луганській області пріоритетів при здійсненні податкового контролю щодо невтручання у діяльність сумлінних платників податків та невідворотність покарань за ухилення від оподаткування підтверджуються рівнем узгодженості результатів перевірок у січні поточного року, що становить майже 80% і свідчить про обґрунтованість проведених донарахувань та погодження переважної більшості перевірених суб’єктів господарювання із доказовою базою за виявленими порушеннями податкового законодавства. Решта донарахованих сум наразі узгоджується, оскільки перевірені платники податків скористалися наданим їм правом оскаржувати рішення податкових органів, винесені за результатами перевірок. Як свідчить практика, після проходження процедур адміністративного або судового оскарження на користь органів ДФС України задовольняється також 80% сум апеляцій та судових позовів. Водночас зменшення кількості планових перевірок внаслідок переорієнтації контролю на виключно ризикові підприємства не вплинуло на стан надходжень до бюджету – за результатами контрольно-перевірочної роботи в 2015 р. до бюджету сплачено 3 млрд. грн., що на рівні 2013 р. Це також є доказом правильності та ефективності відбору суб’єктів господарювання до перевірок.

З метою здійснення контролю за повнотою нарахування до бюджету плати за землю, місцевих, ресурсних, рентних та неподаткових платежів протягом 2016 року проведені звірки та відпрацьовані переліки спеціальних дозволів на користування надрами, надані Державною службою геології та надр України; проведені звірки з Державним управлінням охорони навколишнього природного середовища в Луганській області щодо підприємств, які отримали дозволи на спецводокористування та дозволи на викиди в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення, дозволи на розміщення відходів з переліком платників екологічного податку; проведені звірки наданого ДП «Український державний центр радіочастот» переліку користувачів радіочастотного ресурсу України з платниками збору за користування радіочастотним ресурсом України. За результатами проведених звірок розбіжностей не встановлено. На протязі 2016 року на розгляді в судах всіх інстанцій знаходилось 445 справ за позовами платників до ГУ ДФС України в Луганській області . На користь ГУ ДФС України в Луганській області у 2016 році вирішено 93 справ на загальну суму 380,7 млн. грн.

Для того, щоб визначитися у напрямах реформування, передусім необхідно визначитися у напрямах управлінської діяльності ГУ ДФС України в Луганській області . На даному етапі слід урахувати три основні завдання, що виникли у зв’язку з переходом до ринкової економіки:  необхідність організації і здійснення роботи методами, які б сприяли виконанню платниками податків своїх обов’язків і були б сумісними з ринковою економікою;  постійне підтримання рівня надходжень до бюджету незалежно від процесів у економіці; участь у розробці законопроектів, які б забезпечували ефективну податкову політику.  З метою поліпшення організації контрольної роботи і для усунення зазначених проблем податкової роботи ГУ ДФС України в Луганській області щодо наповнення дохідної частини бюджету, забезпечення повноти та своєчасності надходження податків і зборів, недопущення порушень податкового та іншого законодавства підприємствами, установами, організаціями в ГУ ДФС України в Луганській області були створені робочі групи. За 2014-2016 роки простежується тенденція зменшення обсягу контрольної роботи податкової інспекції по сплаті податків і зборів з великих платників (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Обсяг контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області по сплаті податків і зборів за 2012-2016 роки

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Кількість платників | Од. вим. | 2012рік | 2013 рік | 2014 рік | 2015 рік | 2016 рік | Відхилення | | | |
| 2016-2012 | 2016-2013 | 2016/ 2012,% | 2016/ 2013, % |
| 1. Зареєстрованих платників усього: | с/г | 152 | 157 | 167 | 137 | 129 | -38 | -8 | -22,8 | -5,8 |
| а) привернуто до сплати; | с/г | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| б) перевірено по документах, з них: | с/г | 147 | 150 | 155 | 133 | 97 | -58 | -36 | -37,4 | -27,1 |
| в) платники, у яких виявлені порушення. | с/г | 104 | 98 | 122 | 112 | 86 | -36 | -26 | -29,5 | -23,2 |
| 2. Питома вага платників, привернутих до сплати в загальній кількості зареєстрованих платників | % | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 3. Питома вага перевірених платників в кількості привернутих до сплати | % | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 4. Питома вага платників, у яких виявлені порушення в кількості перевірених по документах | % | 79,6 | 77,1 | 78,7 | 84,2 | 88,7 | 10,0 | 4,5 | 12,7 | 5,3 |

Джерело: узагальнено автором на підставі [Додатки А-Д].

За результатами здійснених протягом 2016 року заходів, проведено 10 перевірок 10 суб’єктів господарювання - платників податку на доходи фізичних осіб, за результатами яких встановлено 2 порушення податкового законодавства, донараховано та сплачено до бюджету 4,9 тис. грн. Інформація надана до Центрального офісу листом від 30.12.2014 № 9480/20-103. Фактичні надходження з податку на доходи фізичних осіб за 2016 рік склали 178,1 млн. грн., що на 15,4 млн. грн. або на 9,5 відс. більш ніж у 2015 році. Доведений індикатив виконано на 101,8 відсотків.

Отже, головними проблемами проведення контрольної роботи податкової інспекції в умовах ГУ ДФС України в Луганській області є недостатня кількість працівників для проведення перевірок недобросовісних платників податків, наявність двозначного трактування певних норм, які регламентують проведення перевірок, зокрема збільшення категорій перевірок, які важко класифікувати за визначальними ознаками, адже багато видів мають ідентичні визначення. Таке неправомірне збільшення категорій перевірок посилює фіскальний вплив податків і, зокрема, самої контрольної діяльності податкового органу на платників податків, чим відповідно викликає супротив і непорозуміння.

3.3. Формування ефективного механізму здійснення контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області

Сьогодні в діяльності ГУ ДФС України в Луганській області , як і взагалі в системі органів ДФС України поки превалюють фіскальні методи роботи, коли всі зусилля спрямовуються, в першу чергу, на виконання контрольно-перевірної функції. Роз'ясненню самих положень податкового законодавства широким верствам населення, профілактичній роботі, спрямованій на недопущення платниками податків несвідомих і випадкових помилок при його застосуванні, запобіганню податкових порушень приділяється менше уваги.

Необхідність регламентації механізму проведення податкових перевірок на сьогоднішній день є як ніколи актуальною у зв’язку з набуттям чинності Податковим кодексом України [2, ст. 75]. В умовах проблематичності формування достатньої податкової складової доходів бюджету та необхідності скорочення рівня тіньової економіки особливої уваги заслуговує здійснення контролюючими органами заходів щодо підвищення ефективності податкового контролю за здійснюваними платниками податків всього масиву господарських операцій.

Одним з основним питань, які виникали при податковому реформуванні, визначалося уніфікація податкового законодавства. Саме така уніфікація повинна стати основою комплексної трансформації податкової системи. Прийнятий Верховною Радою України Податковий кодекс [2, ст. 61-62], попри його суперечливість, є важливим для розвитку вітчизняної податкової системи. Він сприяє узгодженості податкового законодавства з нормами законодавства інших галузей права; прозорості адміністрування податків, урегулюванню взаємовідносин між фіскальними органами та платниками податків. Кодексом визначено, що висновки актів перевірок можуть базуватися на підставі відповідних первинних, розрахункових та бухгалтерських документів, податкової інформації, експертних висновків, судових рішень, інших матеріалів, отриманих у порядку та у спосіб, передбачених податковим законодавством. Кодексом встановлені види податкових перевірок, підстави та терміни їх проведення, порядок прийняття податкових повідомлень-рішень. Проте, поза увагою Податкового кодексу залишились підстави та порядок застосування непрямих методів визначення податкових зобов’язань.

Особливу зацікавленість платників податків викликає, як відзначають фахівці ГУ ДФС України в Луганській області , 8 глава ІІ розділу Податкового кодексу України [2, ст. 75-86], присвячена порядку проведення перевірок органами Міндоходів України. Згідно із документом, податкові органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Податковий кодекс вводить новий вид перевірки – фактичну, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об’єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється органом ДФС України щодо дотримання порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі свідоцтв про державну реєстрацію, виробництва та обігу підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами). Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків (особи). Вона може проводитися на підставі рішення керівника органу податкової служби, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику під розписку до початку проведення такої перевірки та за наявності хоча б однієї з таких обставин [2, ст. 80]:

– за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про можливі порушення платником податків законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, здійснення платником податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій, свідоцтв про державну реєстрацію та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на податкові органи та виникає необхідність перевірки таких фактів;

– отримання в установленому законодавством порядку інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування, яка свідчить про можливі порушення платником податків законодавства, контроль за яким покладено на податкові органи, зокрема, щодо здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій, свідоцтв про державну реєстрацію та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на податкові органи, виробництва та обігу підакцизних товарів;

– письмового звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до закону, про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування;

– неподання суб'єктом господарювання в установлений законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, подання їх із нульовими показниками;

– отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків;

– виявлення за результатами попередньої перевірки порушення законодавства з питань, визначених у п. 75.1.3 роз. II Кодексу, а саме: дотримання порядку здійснення розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, виробництва та обігу підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками;

– отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації.

Згідно Податковому кодексу перед початком фактичної перевірки з питань дотримання порядку здійснення розрахункових операцій та ведення касових операцій, посадовими особами органів ДФС України [2, ст. 80] може бути проведено контрольну розрахункову операцію (контрольну закупку). При цьому товари, які було отримано під час такої закупки, підлягають поверненню платнику податків у непошкодженому вигляді. У разі неможливості повернення такого товару відшкодування витрат здійснюється відповідно до законодавства з питань захисту прав споживачів [2, ст. 20].

Фактична перевірка проводиться двома і більше посадовими особами ГУ ДФС України в Луганській області у присутності посадових осіб суб'єкта господарювання або його представника та/або особи, що фактично здійснює розрахункові операції. Під час проведення такої перевірки може проводитися хронометраж господарських операцій, за результатами якого складається довідка, яка підписується посадовими особами ГУ ДФС України в Луганській області та посадовими особами суб'єкта господарювання [2, ст. 80].

Звертаючи увагу на результати контрольної роботи у 2014 році фахівці в ГУ ДФС України в Луганській області відзначають негативне відношення платників до такого - у Податковому кодексі збереглися «старі» підстави у проведені позапланових документальних перевірок. Це насамперед стосується випадків неподання звітності, ненаданні відповідей та документальних підтверджень на запити податкових органів, декларування від’ємного значення по податку на додану вартість більш ніж 100 тис. грн., припинення (ліквідації, реорганізації) підприємства, на виконання приписів суду, постанови слідчого, прокурора, винесену ними відповідно до закону у кримінальних справах, що перебувають у їх проваджені. Розширилися підстави у проведені позапланових виїзних перевірок за рахунок випадків, коли платником податків після проведення перевірок додатково надаються документи, уточнюючі розрахунки податкової звітності за період, які вже були перевірені податковими органами. Ці норми викликають невдоволення платників, а отже, вимагають детального аналізу та перегляду статтях доопрацювання Податкового кодексу України.

Податковим кодексом передбачається створення інформаційно-аналітичного забезпечення органів Міндоходів України як цілісної системи, спрямованої на загальний аналіз результатів господарської діяльності платників податків, що забезпечить покращення адміністрування, дозволить спрямувати податковий контроль на тих платників податків, які ухиляються від виконання податкового обов’язку, і зменшити навантаження на сумлінних платників податків. Досвід контрольної роботи в ГУ ДФС України в Луганській області вказує на недоцільність проведення документальних перевірок суцільним порядком. На практиці частка таких перевірок не перевищує 5% від зареєстрованої кількості платників податків. У країнах ЄС також спостерігається тенденція до вибіркових перевірок заявок на відшкодування ПДВ [40, с. 94]. Слід зазначити, що в Україні для юридичних осіб, частка планових документальних перевірок, які проводяться підрозділами податкового контролю, становить 5-8 %, що відповідає світовим тенденціям [40, с. 94]. Податковим кодексом також запроваджується планування документальних перевірок на основі ризикоорієнтованої системи. Так, до плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбиратимуться платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи ДФС України.

Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначатиметься залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включатимуться до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше, ніж раз на два календарних роки, високим - не частіше одного разу на календарний рік. Порядок формування та затвердження плану-графіка, перелік ризиків та їх поділ за ступенями встановлюватиме центральний орган ДФС України.

За даними ДФС України до середнього ступеня ризику відносяться підприємства міста Луганська, в яких сума інших витрат перевищує 10% суми скорегованих валових витрат, обсяги податкових пільг з податку на прибуток перевищують 1 млн. грн., сума відшкодованих з бюджету сум ПДВ перевищує сплату податку на прибуток, здійснення експортних операцій з товарами, невластивими основному виду діяльності підприємства, існують взаємовідносини з суб’єктами господарювання, які знаходяться на спрощеній системі оподаткування та є керівниками, засновниками або співробітниками даного підприємства, про які існує інформація підрозділів податкової міліції про ухилення від оподаткування та або своєчасного погашення податкового боргу, наявність у податкових органах інформації про відсутність торгових патентів і ліцензій та ін.

До незначного ступеня ризику за даними ГУ ДФС України в Луганській області відносяться підприємства, в яких сума сумнівної (безнадійної) заборгованості перевищує 10% суми скорегованих валових витрат, несвоєчасно нараховується та сплачується ПДВ, здійснюються зовнішньоекономічні операції через нерезидентів зареєстрованих в офшорних зонах, суми витрат від суми продажу перевищують на 10%, існує значна кількість і періодичність ремонтів РРО та ін. Впровадження ризикоорієнтованої системи адміністрування податків надасть можливість підвищити ефективність контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області (рис. 3.3): значного підвищення ефективності використання інтелектуальних (людських) та матеріальних ресурсів інспекції; зменшення впливу зовнішніх і внутрішніх факторів ризику на результати діяльності податкових органів України; максимально підвищити рівень виявлення та запобігання порушенням податкового законодавства; підвищення рівня довіри суспільства до ДФС України.

Механізм [3, с. 101] – це набір взаємопов’язаних і взаємозв’язаних частин, складених у такому порядку, що дозволяє відтворити ціле. Унікальною характеристикою при розгляді механізму є внутрішні відносини між частинами. Механізм податкового контролю урахуванням податкових ризиків представлений на рис. 3.2.

Збір і фіксація даних щодо впливу податкових ризиків

Оцінювання ситуації та порівняння отриманих даних з базовими

Отримання негативних результатів (вплив податкового ризику спричинив втрату або недоотримання коштів) при здійсненні контрольної роботи в ГУ ДФС у Луганській обл.

Отримання позитивних результатів (мінімізація або ліквідація негатив-ного впливу податкових ризиків) при здійсненні контрольної роботи в ГУ ДФС у Луганській обл.

Розробку плану заходів контрольної роботи в ГУ ДФС у Луганській обл.

Податковий контроль

Рис. 3.2. Механізм податкового контролю урахуванням податкових ризиків в ГУ ДФС України в Луганській області

Джерело: розроблено автором на основі [120]

Проте, по-суті наведених вище ризиків при здійсненні контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області слід зазначити, що вони, за деяким виключенням, не містять цілеспрямованої інформації щодо ухилення від сплати податків. Так, з всієї сукупності ризиків лише 5 ризиків несуть інформацію об’єктивного змісту про можливі порушення податкового законодавства. ГУ ДФС України в Луганській області послідовно впроваджує принцип мінімізації втручання у бізнес сумлінних платників податків. Зазначений принцип закріплений у п. 77.2 ст. 77 Податкового кодексу України [2, ст. 77], до планів перевірки включаються лише платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів.

Фахівцями ГУ ДФС України в Луганській області проводиться доперевірочний аналіз підприємств з найбільшими ризиками несплати податків, роботу щодо добровільної відмови від застосування схем мінімізації податків та вживаються заходи контрольно-перевірочної роботи, передбачені чинним законодавством. Наслідком запровадження ризикоорієнтованого аудиту є зменшення кількості планових перевірок суб’єктів господарювання та підвищення рівня добровільної сплати податків.

Кількість планових перевірок в І кварталі 2016 року за даними ГУ ДФС України в Луганській області зменшено порівняно з І кварталом 2015 року на 18% (з 6,1 тис. до 5 тис.), зокрема, у березні поточного року кількість планових перевірок юридичних осіб зменшено на 32,1% порівняно із березнем минулого року (із 2123 до 1440 перевірок). В ІІ кварталі 2015 року - зменшено на 54% порівняно із планом – графіком ІІ кварталу 2014 року (3,2 тис. СГ проти 7,1 тис.).

Таким чином, можна зробити висновок про те, що механізм організації та проведення податкових перевірок ГУ ДФС України в Луганській області потребує удосконалення за рахунок конкретизації податкових ризиків та їх належного відпрацювання та впровадженню процедури визначення зобов’язань за непрямими методами. До інших пріоритетних напрямів удосконалення контрольно-перевірочної роботи слід віднести: удосконалення методології здійснення перевірок та порядку оформлення їх результатів, підвищення кваліфікації особового складу, що здійснює контрольно-перевірочну роботу, мінімізація корупційних ризиків, забезпеченню настання економічної та кримінальної відповідальності за несплату податків.

ВИСНОВКИ ДО ТРЕТЬОГО РОЗДІЛУ

В загальному обсязі надходжень до загального фонду Держбюджету в цілому по ГУ ДФС України в Луганській області 92,0 відс. або 2 298,5 млн. грн. забезпечено 40 ВПП, в порівняльних умовах за 2015 рік цей показник складав 90,1 відс. або 1 930,8 млн. грн. Спостерігається, що кількість платників в ГУ ДФС України в Луганській області в 2016 році зросла на 8 одиниць порівняно з 2015 роком. На обліку ГУ ДФС України в Луганській області більшу питому вагу серед платників-організацій, підприємств, установ займають підприємства приватної форми власності і становили у 2014 році - 61,2% , у 2015 році - 59,5%, у 2016 році - 61,0% від загальної кількості платників. І за 2016 рік вони сплатили податків на суму 757361,4 тис. грн., що становило 92% від загальної суми надходжень за рік.

Серед найбільш важливих проблем проведення контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області можна назвати такі, як низька мотивація платників до сплати податків, наявність неправдивої інформації про численні порушення податкового законодавства платниками, неможливість перевірити достовірність усіх анонімних сигналів про скоєння податкових правопорушень через обмежену чисельність персоналу податкової інспекції, як низький рівень інформаційно-аналітичного забезпечення роботи, забюрократизованість.

Механізм організації та проведення податкових перевірок ГУ ДФС України в Луганській області потребує удосконалення за рахунок конкретизації податкових ризиків та їх належного відпрацювання та впровадженню процедури визначення зобов’язань за непрямими методами. До інших пріоритетних напрямів удосконалення контрольно-перевірочної роботи слід віднести: удосконалення методології здійснення перевірок та порядку оформлення їх результатів, підвищення кваліфікації особового складу, що здійснює контрольно-перевірочну роботу, мінімізація корупційних ризиків, забезпеченню настання економічної та кримінальної відповідальності за несплату податків.

Розділ 4. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ ПОДАТКОВОЇ ІНСПЕКЦІЇ НА ПРИКЛАДІ ГУ ДФС УКРАЇНИ В ЛУГАНСЬКІЙ ОБЛАСТІ

4.1. Реформування організації контрольної роботи податкової інспекції на прикладі ГУ ДФС України в Луганській області

Реформування організації контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області має вміщувати в себе такі зміни:

1. Встановлення умов надання та погашення інвестиційного податкового кредиту, напрямків його цільового використання і відповідальності за нецільове використання.

2. Встановлення методів визначення звичайної ціни, передбачених у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

3. Визнання доходів та витрат з метою визначення об'єкту оподаткування податком на прибуток здійснюється за методом "нарахувань", передбаченим відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

4. Суми одержаного платником податку емісійного доходу не визнаються доходом у податковому обліку.

5. Нове визначення терміну "витрати виробництва та обігу". Витрати виробництва та обігу - економічно обґрунтовані та документально підтверджені витрати платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

6. Витратами у податковому обліку не визнаються суми фактичних втрат товарів (комерційних втрат, браку), що перевищують норми природного убутку чи технічних (виробничих) втрат, визначені Кабінетом Міністрів України, або уповноваженим ним центральним органом державної влади, або іншим органом, визначеним законодавством України.

7. Витрати платника податку на проведення передпродажних та рекламних заходів стосовно товарів (робіт, послуг), що продаються (надаються) такими платниками податку, та інші подібні витрати, обмежено у розмірі не більше десяти відсотків від оподаткованого прибутку платника податку за попередній звітний (податковий) рік.

8. Наближення правил визначення амортизаційних відрахувань у податковому обліку до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Включення у податковому обліку нарахованої амортизації до складу відповідно доходів або витрат. Розширена класифікація основних засобів у податковому обліку передбачає 8 груп основних фондів замість 4-х у діючому законодавстві.

9. Відображення у податковому обліку продавця та покупця сумнівної заборгованості здійснюється одночасно - на 30 календарний день від дня набрання чинності рішенням суду про визнання такої заборгованості. Значно більший ефект в масштабах держави можна досягти, якщо перенести акценти з фіскальної функції податку на прибуток підприємств на його регулюючу.

Зміни у оподаткуванні прибутку підприємств повинні позитивно вплинути на порядок адміністрування податку на прибуток (додаток Е). Спрощена декларація та порядок її подання, зменшення ставки податку, а також ряд інших змін сприятимуть надходженням податкових платежів до бюджету та виходу підприємств з “тіні”.

З боку організації та підвищення ефективності організації контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області основні ризики в роботі повинні поступово зникати за рахунок проведення системи нововведень за своєчасною сплатою та правильністю нарахування податків:

* відсутність на обліку в податкових органах осіб, які займаються господарською діяльністю та отримують доходи;
* неподання, припинення подання платником податку податкових декларацій з податку на прибуток;
* здійснення суб’єктами господарювання діяльності без спеціальних дозволів (ліцензій), торгових патентів, сертифікатів відповідності;
* реалізація товарів, робіт та послуг за готівку без використання реєстраторів розрахункових операцій, якщо їх застосування є обов’язковим відповідно до законодавства;
* допущення платником податків арифметичних або методологічних помилок у поданій ним податковій декларації, які призвели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання;
* ухилення платника податків від сплати податку, заниження податкового зобов’язання;
* ухилення від сплати податку на додану вартість та безпідставне декларування від'ємного значення сум податку на додану вартість.

Перелік основних заходів, які можуть вплинути на запобігання або зменшення податкового ризику [41, с. 7]:

* удосконалення норм податкового законодавства з метою виключення суперечностей та неузгодженостей, а також недопущення прогалин у ньому;
* покращення взаємодії підрозділів податкових органів;
* розширення взаємодії з державними контролюючими органами в частині обміну інформації;
* законодавче врегулювання питання стосовно встановлення єдиного порядку обміну інформацією з державними органами інших країн щодо фактів ухилення від сплати податків відповідно до міжнародних договорів з метою її використання на законних підставах;
* розширення повноважень податкових органів щодо доступу до інформації про рух коштів платника податку на рахунках банківських установ;
* удосконалення контрольно-перевірочної роботи стосовно платників податків, які декларують від’ємне значення оподатковуваного прибутку тощо.

Контрольна робота ГУ ДФС України в Луганській області розглянута на прикладі акту камеральної перевірки (додаток Ж). Здійснення моніторингу податкових ризиків та факторів ризику дозволить отримувати та систематизувати інформацію щодо порушень податкового законодавства як по Україні в цілому, так і в розрізі галузей і регіонів. Передпровірочний аналіз включає наступні роботи [41, с. 8]: вивчення обліку платника в податковому органі; вивчення податкових декларацій і інших звітних документів; порівняння динаміки даних про нарахування і сплату податку на прибуток; аналіз розвитку підприємства; аналіз основних показників підприємства. При аналізі податковий інспектор одержує необхідні загальні відомості про підприємство і визначає основні напрямки перевірки.

Здійснення перевірок великих платників податків є підґрунтям контрольної роботи, що включає добір необхідних даних про платників податків, добір об'єктів для проведення документальних перевірок, підготовка планів і графіків документальних перевірок, а також уточнення параметрів контролю, часу й обсягу контрольних процедур, визначення джерела інформації, методичних прийомів контролю, відповідальних осіб за проведення контролю, результатів контролю (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Результати перевірок ГУ ДФС України в Луганській області сплати

податків і зборів ВПП за 2012-2016 роки

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Кількість платників | Од. вим. | 2012 рік | 2013 рік | 2014 рік | 2015 рік | 2016 рік | Відхилення | | | |
| 2016-2012 | 2016-2013 | 2016/ 2012,% | 2016/ 2013,% |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| 1. Фактично посту-пило в бюджет від населення | тис. грн. | 40241,3 | 42553,1 | 45347,8 | 52219,5 | 34098,5 | -11249,3 | -18121 | -24,8 | -34,7 |
| 2. Сума платежів, додатково нарахо-ваних в бюджет усього, в т.ч.: | тис. грн. | 54227,3 | 55872,0 | 56095,6 | 55842,9 | 33229,1 | -22866,5 | -22613,8 | -40,8 | -40,5 |
| а) податків і зборів; | тис.  грн. | 21578,0 | 23650,1 | 24559,5 | 45222,4 | 14486,4 | -10073,1 | -30736 | -41,0 | -68,0 |
| б)донарахувань | тис. грн. | 19875,1 | 19884,0 | 20133,2 | 9983,4 | 17765,0 | -2358,2 | 7781,6 | -11,7 | 77,9 |
| в) пені;. | тис. грн. | 98522,1 | 10224,2 | 11412,9 | 637,1 | 977,7 | -10435,2 | 340,6 | -91,4 | 53,5 |
| 3. Питома вага додатково нарахо-ваних платежів в факт. сумі надто-джень в бюджет, усього, в т.ч.: | % | 98,5 | 107,4 | 123,7 | 107,0 | 97,5 | -26,2 | -9,5 | -21,2 | -8,9 |
| а) податків і зборів; | % | 50,1 | 52,3 | 54,2 | 86,6 | 42,5 | -11,7 | -44,1 | -21,6 | -51,0 |
| б) донарахувань; | % | 40,2 | 42,1 | 44,7 | 19,2 | 52,1 | 7,4 | 32,9 | 16,6 | 171,4 |
| в) пені; | % | 23,4 | 24,9 | 25,1 | 1,2 | 2,9 | -22,2 | 1,7 | -88,4 | 141,7 |

Джерело: узагальнено автором на підставі [додатки А-Д]

Питома вага платників, у яких виявлені порушення в кількості перевірених по документах у 2014році склала - 78,7%, у 2015 році - 84,2%, у 2016 році - 88,7%.

Отже, у 2016 році в порівнянні попередніми роками спостерігається значне зменшення масштабів ухилень від сплати податків.

Аналізуючи дані табл. 4.1, в якій, окрім іншого, представлена характеристика податкової контрольної роботи, можна зробити висновок про те, що збільшилася кількість виїзних перевірок, донарахування за виїзними перевірками, за невиїзними перевірками підрозділами оподаткування юридичних осіб, що говорить про недотримання податкового законодавства та необхідність ефективного контролю за розрахунками платників податку на прибуток.

Камеральна перевірка здійснюється в ГУ ДФС України в Луганській області в момент отримання податкової декларації з використанням бухгалтерської звітності. Процес удосконалення здійснення контрольної роботи як інструменту податкового контролю пропонуємо проводити в чотири етапи, які зображені на рис. 4.1

Вдосконалення податкового нормативного інструментарію щодо податку на прибуток

Створення ризикоорієнтованої системи обчислення податку на додану вартість

Впровадження інформаційних систем відбору платників податку для перевірки

Налагодження взаємостосунків між платниками податку та контролюючими органами

І етап

ІІ етап

ІІІ етап

ІV етап

Рис. 4.1. Етапи реформування контрольної роботи щодо основних бюджетоутворюючих податків в ГУ ДФС України в Луганській області

Джерело: розроблено автором на основі даних [120]

Для визначення основних критеріїв (індикаторів) для відбору платників податків до Плану-графіка проведення перевірок потрібно впровадити ризикоорієнтовану систему адміністрування податку на прибуток. Першим етапом впровадження ризикоорієнтованої системи є створення концепції.

В концепції ризикоорієнтованої системи будуть визначені єдині для організації трактування таких понять, як [52, с. 15]:

- фактори ризику – тобто причини, обставини, умови, що створюють можливість негативних (небажаних, небезпечних для виконання поставлених завдань) результатів;

- показники (критерії, індикатори) ризику – тобто те, що слугує сигналом про розгортання несприятливих подій, очевидне вимірюване свідчення про можливість реалізації ризику, що може бути зафіксоване при належній організації спостереження (моніторингу);

- наслідки ризику – це можливий вплив ризику або створеної ним проблеми на запланований (очікуваний) результат.

Ризикоорієнтована система створюється з метою запровадження системного підходу до контролю за сплатою податків і базується на тому, що податкові органи за рахунок поінформованості на більш ранній стадії про можливі випадки порушення податкового законодавства відповідно реагують на них належними діями, у тому числі, передбачають та упереджують можливі порушення податкового законодавства.

Робота з податковими ризиками передбачає [52, с. 16] створення єдиної бази податкових порушень як узагальнення результатів контролю, систематизацію недоліків податкового законодавства і порушень податкових нормативно-правових актів суб’єктами господарювання у процесі господарської діяльності, схем ухилень від оподаткування, загальних критеріїв, що можуть вказувати на наявність таких порушень, які на цей час відомі податківцям. За рахунок постійної контрольної роботи, в умовах виникнення нових видів, форм та методів господарської діяльності база даних податкових порушень буде постійно змінюватись, доповнюватись новими порушеннями. При цьому деякі порушення можуть втрачати свою актуальність або видозмінюватись.

Податкові ризики підлягають оцінці з точки зору їх фінансової важливості, що дає можливість визначити пріоритети під час роботи щодо усунення ризиків.

У результаті створення ризикоорієнтованої системи процесу аудиту податків стане можливим [68, с. 32]:

* визначення основних критеріїв (індикаторів) для відбору платників до проведення перевірок;
* цілеспрямована діяльність по упередженню виникнення податкової недоплати на основі аналізу причин виникнення (факторів) окремих видів ризиків, їх зв’язків та взаємних впливів;
* визначення порогу значимості податкових ризиків з урахуванням співвідношення між сукупним ризиком та наявними ресурсами державної податкової служби;
* оптимальний розподіл наявних ресурсів між різними напрямками податкового контролю з урахуванням пріоритетності окремих видів ризиків;
* визначення пріоритетних напрямків та конкретних протиризикових заходів з метою зменшення, нейтралізації або свідомого прийняття ризику по усіх напрямках діяльності – від внесення законодавчих ініціатив до поточних заходів на різних ділянках контролю за сплатою податків;
* своєчасне застосування затверджених засобів щодо попередження можливості спрацювання ризику;
* дотримання принципу найменшого втручання у фінансово-господарську діяльність суб’єктів господарювання.

1. Сутність контролю податкових органів за оподаткуванням зводиться до розуміння поняття «контрольної роботи» [68, с. 33], тобто податковий контроль за сплатою податку на прибуток полягає у застосуванні системи заходів, що вживаються контролюючими органами з метою перевірки правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків.

2. Організація контролю податкових органів за сплатою податків включає в себе: порядок здійснення податкового контролю, поетапне виконання операцій контролюючого процесу, об’єкти організації контролю. Кожна процедура податкового контролю повинна відповідати податковому законодавству, а зокрема в сфері оподаткування прибутку підприємств.

3. Дослідження правильності нарахування податків на базі в ГУ ДФС України в Луганській області тісно взаємозв’язане з бухгалтерським обліком платника податку. Використовуючи данні первинних документів, бухгалтерських реєстрів та іншої звітності, податкові інспектори можуть опрацьовувати правильність визначення валових доходів, валових витрат, амортизації, тобто правильності нарахування податку на прибуток.

4. Реформування організації контрольної роботи за правильністю нарахування та своєчасністю сплати податків в ГУ ДФС України в Луганській області повинна відповідати сучасним принципам науково-технічного прогресу, включати в себе використання сучасних автоматизованих інформаційних систем та комп’ютерних програм, які повинні модифікуватися щодо змін у податковому законодавстві. Таким чином, діюча система контрольної роботи знаходиться на стадії розвитку, що пов’язано з побудовою ринкової моделі економіки. Це вимагає раціональної і ефективної організації контрольно-перевірочної роботи з боку працівників в ГУ ДФС України в Луганській області та його адаптації до інтеграційних процесів у світі.

Проведення ефективної, модернізованої контрольної роботи податкового контролю слугуватиме чинником попередження неплатежу податку на прибуток до бюджету. Покращення організації контрольної роботи в ГУ ДФС України в Луганській області буде забезпечене лише всіма організаційними процедурами на всіх рівнях ДПІ, залежить від якості на всіх його етапах і своєчасності адекватного реагування податкових органів на отримані результати та недоліки, які виявленні в процесі здійснення перевірки.

Для модернізації контрольної роботи в ГУ ДФС України в Луганській області необхідно проводити масово-роз'яснювальну роботу, яка в сучасних умовах повинна досягнути якісно нового змісту та стану, спираючись на дані таких наук про людину, як психологія та педагогіка. Звідси і її вирішальне значення щодо максимально позитивного впливу на платників податків. Найоперативнішою формою роботи з платниками податків є відповіді на листи, телефонні дзвінки, особисті звернення платників податків до податкових органів, індивідуальні консультації тощо.

До основних напрямів масово-роз'яснювальної роботи серед платників податків належать:

● здійснення цілеспрямованої постійної пропаганди необхідності загальної податкової грамотності населення;

● формування громадської думки шляхом пропаганди необхідності повної і сумлінної сплати податків як виконання свого громадського обов'язку (з використанням прикладів інших країн, і роз'ясненням цілей на виконання яких спрямовуються кошти, отримані від сплати податків, а також відповідальності за несплату податків);

● здійснення опитування серед населення для визначення рівня податкової грамотності, ступеня зацікавленості населення в цьому питанні і визначення категорій громадян – потенційних учасників навчання;

● розміщення на телебаченні і радіо спеціальних навчальних передач з роз'яснення податкової політики держави і чинного податкового законодавства;

● підготовка і розміщення в друкованих ЗМІ статей і виступів працівників податкової служби з цих питань;

● виконання системної роботи серед майбутніх потенційних платників податків (у навчальних закладах, центрах підготовки кадрів при службах зайнятості населення тощо);

● організування регулярних зустрічей керівників і працівників податкових органів із трудовими колективами, громадськими організаціями, студентами і учнями шкіл.

Особлива увага повинна приділятися питанням некомпетентності або незнання податкового законодавства, що стає причиною виникнення податкових порушень і відповідно ускладнює контрольну роботу податкового органу. Працівники в ГУ ДФС України в Луганській області повинні також широко використовувати методи впливу громадської думки на несумлінних великих платників податків, боржників бюджету.

Розміщення в засобах масової інформації, на інформаційних стендах органів ДФС України та органів місцевої влади, фінансово-банківських установах, лікувальних закладах, клубах і будинках культури інформації про підприємства – боржників бюджету та їх керівництво має більший ефект, ніж заходи примусового стягнення платежів. Ці заходи мають значний профілактичний та виховний вплив. Таким чином, дії в ГУ ДФС України в Луганській області щодо реформуванні контрольної роботи повинні ґрунтуватися на принципах законодавчої ініціативи та зворотного зв’язку з великими платниками податків для підвищення ефективності контрольної роботи.

4.2. Удосконалення методичних основ проведення контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області

В умовах налагодженої співпраці усіх ланок виконавчих органів державної влади контрольна робота є дієвим важелем у системі державного управління, що охоплює всі ланки управління: від постановки цілей та прийняття управлінських рішень до аналізу їх виконання та коригування.

За останні роки напрацьовано певну законодавчу і нормативно-правову базу щодо контрольної діяльності податкових органів та їх підрозділів контролю. Діють Конституція України, ряд законів, указів Президента України та постанов Кабінету міністрів України, які регулюють контрольні повноваження органів податкової дисципліни, проте система контролю залишається недосконалою, а тому малоефективною [68, с. 35].

Слабкість системи посилюється у зв’язку з відсутністю науково обґрунтованої концепції розвитку системи контрольної роботи податкових органів в цілому, яка б ґрунтувалась на практиці ведення базовими підрозділами перевірок, відповідного закону та урядової програми.

Система контрольної роботи має включати громадський контроль та відповідальність великих платників за вчасне та коректне надання відомостей про себе, свої доходи, майновий та фінансовий стан, а також контроль у системі самого органу. Контроль, як основне поняття, основна складова контрольної роботи зосереджений на дотриманні термінів та поєднанні об’єктивної інформації про стан виконання завдання. Контроль має на меті перевірку того, що відбулося через зіставлення фактичного стану зі станом, що вимагається. Завдання контролю – виявлення невідповідностей.

На практиці контроль має бути аналітичним, тобто містити не лише інформацію про своєчасність виконання завдання, але й фактичний стан виконання його, повноту, відповідність результатів завданню. Контролю підлягають зареєстровані документи, які визначені як конкретні завдання контрольної роботи податкового органу. Мета такого контролю [52, с. 16]:

* з’ясувати фактичний стан виконання конкретного завдання чи доручення на окремих етапах;
* виявити проблемні питання та вжити необхідних заходів щодо виправлення ситуації;
* стимулювати виконавську дисципліну.

Удосконалення методичних основ проведення контрольної роботи СДПІ по роботі з ВПП у м. Луганську повинно бути спрямована на досягнення низки цілей, серед яких потрібно виділити три основні (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Головні цілі контрольної діяльності податкових органів

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Головні цілі контрольної діяльності податкових органів | | |
| 1 | 2 | 3 |
| Забезпечення дотримання податкового законодавства суб'єктами, що реалізують податкове зобов'язання або забезпечують його реалізацію | Попередження правопорушень у податковій сфері | Виявлення порушень податкового законодавства та застосування до винних осіб відповідних заходів юридичної відповідальності |

Джерело: узагальнено автором за даними [2, ст. 75-86]

Вказані цілі в цілому визначають зміст вдосконалення податкового контролю, який слід визначити як діяльність спеціально уповноважених державних органів щодо забезпечення дотримання зобов'язаними суб'єктами податкових правовідносин чинного податкового законодавства.

Передовим «винаходом» Податкового кодексу як підґрунтя вдосконалення контрольної роботи на сьогодні є саме фактичні податкові перевірки, які, на думку фахівців ГУ ДФС України в Луганській області мають ряд беззаперечних переваг перед іншими видами, перевірок, проведення яких регламентовано цим документом. Переваги є не одиночними і в цілому вони впливають на систему сутнісно вирішуючи питання ефективного ведення контрольної роботи. Для більш детального розуміння взаємопов’язаності цих переваг розглянемо схему впливу (рис. 4.2).

Рис. 4.2. Переваги фактичних перевірок платників податків в ГУ ДФС України в Луганській області

Джерело: за даними ГУ ДФС України в Луганській області [121]

Дослідимо додатково нараховані платежі в ході перевірок порядку сплати податків і зборів ВПП. Необхідно підкреслити, що за 2016 рік сума відповідних нарахувань в порівнянні з попереднім роком зменшились на 14090 тис. грн.(табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Структура додатково нарахованих платежів ГУ ДФС України в Луганській області в ході перевірок порядку сплати податків і зборів за 2012-2016 роки

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Види податків і зборів | Додаткові надходження | | | | | | | | | |
|  | 2012 рік | | 2013 рік | | 2014 рік | | 2015 рік | | 2016 рік | |
|  | Сума | Пит. вага | Сума | Пит. вага | Сума | Пит. вага | Сума | Пит. вага | Сума | Пит. вага |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| 1.ПДФО, нарахований податковою інспекцією усього, у т. ч.: | 125,2 | 2,3 | 201,6 | 3,2 | 59,2 | 0,2 | 309,0 | 0,7 | 12,8 | 0,04 |
| 2. ПДВ | 19885,2 | 93,3 | 20124,2 | 94,2 | 23641,1 | 94,5 | 43856,5 | 97,3 | 30069,4 | 97,9 |
| 3. Акцизний податок | 32547,0 | 2,5 | 34571,2 | 2,8 | 37846,1 | 3,2 | 28463,3 | 1,2 | 18759,4 | 1,3 |
| 4. Плата за землю | 412,8 | 2,1 | 502,4 | 2,2 | 548,3 | 2,3 | 9,3 | 0,02 | 2,6 | 0,01 |
| 5. Податок з власників транспортних засобів | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 6. ПДФО на  зарплату, в т. ч.: | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| а) по організаціях та іншим суб'єктам; | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| б) по особових рахунках. | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 7. Єдиний податок | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Усього: | 20478,4 | 100 | 20414,2 | 100 | 24248,6 | 100 | 44174,8 | 100 | 30084,8 | 100 |

Джерело: узагальнено автором на підставі [Додатки А-Д]

Найбільш додатково нарахованих коштів надійшло від ПДВ, а найменше – від податку на землю. Удосконалення методичних основ контрольної роботи в ГУ ДФС України в Луганській області забезпечується за умови неухильного дотримання основних принципів та найважливіших вимог до нього:

* об’єктивність (реальна оцінка стану справ, яка виключає видавання бажаного за дійсне);

всеохоплюючий характер контрольної роботи (не повинно бути осіб, підрозділів, органів і організацій, які б перебували поза контролем);

* плановість і систематичність (встановлення чіткої періодичності, проміжних термінів перевірки реального виконання контрольних завдань працівниками податкового органу);
* відкритість, прозорість контролю (форми і методи роботи контролюючих органів мають. бути зрозумілими підлеглим суб’єктам контролю, до них повинні доводитися проміжні та кінцеві результати перевірки);
* дієвість контролю (єдність контролю й організації виконання, випереджувальний характер);
* особиста відповідальність керівників за організацію та стан контрольної роботи на ділянках, які вони очолюють (керівник відповідає не лише за свою особисту діяльність, але й за роботу своїх підлеглих, за стан справ в органах чи підрозділах податкового органу).

При оцінюванні у психологічному аспекті, контрольна робота податківців є особливим видом діяльності, пов’язаним із наданням своєчасної допомоги платникам, вжиттям відповідних заходів з метою досягнення управлінської мети вході реалізації контрольних завдань. Щоб контроль сприяв підвищенню ефективності діяльності ГУ ДФС України в Луганській області , необхідно:

* орієнтація на кінцеві результати, на досягнення поставленої мети - контроль не повинен зосереджуватися на дрібницях, що відволікають увагу виконавців від головного;
* забезпечення зворотного зв’язку (передбачає надходження інформації від виконавців);
* гуманне ставлення до виконавців (максимальне виключення паралельних методів оцінки діяльності, впровадження позитивних спонук);
* безперервність і регулярність контролю (виконавці, знаючи, що результати їх роботи підлягають постійному контролю, намагаються діяти системно).

Контрольна робота в ГУ ДФС України в Луганській області здійснюється за двома типами: оперативно-технічна та аналітична. Оперативно-технічна робота здійснюється шляхом моніторингу дотримання вимог і термінів виконання документів.

Головний критерій – своєчасність надання інформацій про виконання. Аналітична контрольна робота в ГУ ДФС України в Луганській області здійснюється шляхом проведення системного і комплексного аналізу та надання узагальненої оцінки фактичного стану виконання завдань, визначених у контрольних документах.

Аналітична робота в ГУ ДФС України в Луганській області передбачає проведення перевірок стану виконання завдань на проміжних етапах, аналіз результатів, пропозиції щодо коригування виконавців та механізму виконання завдань. Головною умовою удосконалення методичних основ контрольної роботи в ГУ ДФС України в Луганській області є чітко налагоджена система попереджувального, поточного та підсумкового контролю.

Попередній контроль в ГУ ДФС України в Луганській області передбачає формування переліків контрольних документів відділами контролю на наступний місяць, тиждень або інший період та доведення їх до виконавців.

Поточний контроль – це аналіз проміжних результатів, своєчасне внесення необхідних корективів для виконання завдання у визначений термін і у повному обсязі. Підсумковий контроль в ГУ ДФС України в Луганській області здійснюється після виконання завдання, його метою є оцінка якості, своєчасності, повноти результатів виконаного завдання. Схематично умови успішного здійснення контрольної роботи виглядають наступним чином. Удосконалення методичних основ контрольної роботи в ГУ ДФС України в Луганській області неможливе без використання певних заходів. Так, необхідно вжити практичні заходи щодо вдосконалення контролю на всіх рівнях управління. Це, зокрема, впровадження електронного обігу документів, навчання та підвищення кваліфікації спеціалістів, що займаються безпосередньо контрольною роботою, стимулювання та підвищення відповідальності за результати роботи.

Однією з найважливіших умов успішного здійснення контрольної роботи в ГУ ДФС України в Луганській області за виконанням розпоряджень, наказів, доручень, планів, програм є якісна підготовка документів, їх конкретність , компетентність, обґрунтованість. Багаторічна практика свідчить, що використання загальних фраз типу «поліпшити», «поглибити», «сприяти», «постійно вдосконалювати», «піднести на вищий рівень», «систематично аналізувати» тощо без їх конкретизації, перекладання на мову реальних завдань і чітких термінів для виконавців прирікає будь-яке управлінське рішення на неконтрольованість і невиконання. Складна система підготовки та проведення контрольної роботи в ГУ ДФС України в Луганській області на початковому етапі показана на рис. 4.3

Важливою й місткою частиною контрольної роботи в ГУ ДФС України в Луганській області у є збір контрольованої інформації, її вивчення, аналіз, систематизація, перевірки на місцях, оцінка стану справ з питання, що вивчалося, і вироблення відповідних пропозицій щодо заходів для поліпшення роботи. На цьому етапі готується проект підсумкового документа. Якість такої роботи залежить від поінформованості керівника. Керівник підрозділу ГУ ДФС України в Луганській області ефективно здійснює контрольну функцію, якщо володіє чіткою, у повному обсязі і своєчасною інформацією. Тому завершальним етапом роботи за виконанням своїх обов’язків є інформування керівництва про його виконання в повному обсязі та внесення пропозицій щодо зняття з контролю. У разі невиконання окремих завдань, має бути обґрунтоване прохання щодо продовження термінів виконання.

У разі порушення терміну контрольної роботи вищого органу, виконавець пише обґрунтоване пояснення щодо порушення. Керівник ГУ ДФС України в Луганській області , відповідальний за виконання роботи несе персональну відповідальність та вживає заходів щодо поліпшення виконавської дисципліни.

Оперативна, чітка реєстрація документів

Якісна підготовка проекту резолюції керівника, плану організації виконання та контролю

Своєчасний, оперативний розгляд документа керівником

Постановка документа на контроль у підрозділі контролю відповідно до резолюції

Своєчасне доведення документа до виконавців

Здійснення перевірок фактичного стану виконання завдань, пропозиції керівнику щодо внесення коректив

Підготовка нагадувальних переліків контрольних документів виконавців

Використання виконавцями та підрозділами контролю технічних засобів для оперативно-технічного контролю

Проміжні інформації виконавців про поточний стан виконання документів

Організація методичної допомоги у виконанні документів

Підсумкова інформація керівнику про своєчасне у повному обсязі виконання документа

Підсумковий контроль

Зняття документа з контролю

Рис. 4.3. Механізм підготовчого етапу здійснення документальної перевірки в ГУ ДФС України в Луганській області

Джерело: розроблено автором на основі даних [120]

Всі методи контрольної діяльності дають керівнику необхідну інформацію щодо відповідності досягнутих результатів очікуваним (запланованим). У разі, коли співставлення виявило значні відхилення фактичних результатів від очікуваних, визначених завданнями у документі, керівник має виявити причини цих відхилень, внести відповідні корективи, провести кадрові зміни тощо. Удосконалення методичних основ контрольної роботи в ГУ ДФС України в Луганській області значною мірою залежить від застосування до виконавців переважно заохочувальних форм над каральними. За неякісне виконання своїх обов’язків працівник майже завжди отримує адміністративне стягнення, але за відмінне його виконання дуже рідко надається винагорода, хоча між результатом і винагородою існує чіткий зв'язок.

4.3. Оцінювання ефективності заходів удосконалення щодо організації контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області

Ефективність контрольної роботи податкових органів значною мірою залежить від здійсненням контролю за виконанням законів України, актів і доручень Президента України, Кабінету міністрів України, інших управлінських рішень, а також від організації їх виконання.

В сучасній літературі поняття «ефективність» використовується в багатьох сферах людської діяльності. Зокрема, й в економіці, де ефективність посідає важливе місце серед актуальних проблем економічної науки і досить часто розглядається та досліджується провідними фахівцями [68, с. 97].

Сьогодні це поняття є одним з найпоширеніших. Адже часто доводиться зустрічати такі словосполучення, як “ефективність виробництва”, “ефективність управління”, “ефективність капіталовкладень”, “ефективність використання основних засобів” тощо. Вивченню та дослідженню даної категорії присвячено безліч наукових праць.

В загальному ефективність (від лат. Effectivus – діяльний, творчий) – це відношення результату (ефекту) до витрат, які були затрачені на його отримання [98, с. 14]. Принципова схема визначення показника ефективності може бути виражена формулою [74, с. 25]:

 (4.1)

Термін «ефект» (від лат. Effectus – дія, результат) в широкому розумінні означає результат будь-якого процесу. Тому і ефект і результат можна розглядати як синоніми. Однак, як відмічають окремі автори [97, с.244], у деяких випадках ці терміни розмежовують. При цьому під умовним поняттям економічний результат мають на увазі загальний результат (зокрема, виручка, дохід), а під поняттям економічний ефект – чистий результат (зокрема, прибуток).

Що стосується категорії «ефективність», то вона на відмінну від «ефекту» є значно ширшим поняттям і враховує не лише отриманий результат, але й витрати, які були затрачені на його отримання. Разом з цим, при визначенні ефективності потрібно приймати до уваги умови в яких був досягнутий даний податковий результат і як це вплине в подальшому на діяльність ГУ ДФС України в Луганській області . Якщо, наприклад, для розширення своєї контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області вирішило придбати нове програмне устаткування, внаслідок чого воно збільшило свою результативність і понесло мінімальні витрати на отримання бажаного результату. То можна було б сказати, що така зміна в ГУ ДФС України в Луганській області є ефективною, оскільки в даному випадку виконується співвідношення результату та понесених витрат. Чи можна погодитися з цією думкою? Якщо при визначенні ефективності були враховані додаткові умови, які мають місце в проведенні даного податкового заходу, тоді можна вважати його ефективним. Що розуміється під додатковими умовами? В даному випадку це може бути якість новопридбаної продукції, вплив її на навколишнє середовище, умови праці працівників тощо. Визначення єдиних умов, що мають місце при оцінці ефективності, не можливо. Тому що проведення кожного податкового заходу має свої індивідуальні особливості, а тому й додаткові умови ефективності будуть різні.

Ефективність. – це здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту тощо, які визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат [97, с. 508]. Ефективність визначається відношенням результату (ефекту) до витрат, що забезпечили його отримання. Ефективність розкриває характер причинно-наслідкових зв’язків податкових органів. Вона показує не сам результат, а те якою ціною він був досягнутий. Тому ефективність найчастіше характеризується відносними показниками, що розраховуються на основі двох груп характеристик (параметрів) – результату і витрат. Це, в тім не виключає використання і абсолютних значень вихідних параметрів [97, с. 245].

В економічній літературі, характеризуючи ефективність використовують такі економічні категорії як «продуктивність» та «результативність» податкових органів, які також визначаються співвідношенням результатів та витрат. Як зазначалось вище, термін «ефективність» використовується в різних сферах діяльності. З огляду на це є вирізнення за окремими ознаками відповідних видів ефективності, кожний з яких має свої особливості. У науковій літературі в основному мають місце економічна, соціальна і екологічна ефективність. Економічна ефективність – зниження матеріаломісткості, фондомісткості, трудомісткості продукції, зростання продуктивності праці, зниження собівартості продукції тощо. Соціальна ефективність – збільшення кількості нових робочих місць, рівня зайнятості людей, поліпшення умов праці, скорочення тривалості робочого тижня тощо. Екологічна ефективність – відносини людини з навколишнім середовищем. Більш детальніше розглянемо економічну ефективність.

Одним із пріоритетів діяльності ГУ ДФС України в Луганській області є налагодження ефективних партнерських взаємовідносин з платниками податків. Перетворення податкової служби з фіскального органу у сервісну державну службу – орієнтовану на клієнта – націлює податківців працювати на задоволення саме клієнта, а не власних потреб.

Формою такої співпраці є створення на базі ГУ ДФС України в Луганській області спеціалізованих громадських центрів з обслуговування платників – що відносяться до І групи ризику (тобто є сумлінними платниками податків). Функціонування таких центрів дозволить покращити не тільки якість послуг, що надаються, але й зменшити час, який сьогодні великі платники податків витрачають на здачу звітності.

Таким чином, весь комплекс послуг по адмініструванню податків та зборів – реєстрація, надання адміністративних послуг по видачі довідок та вхідної кореспонденції – зосереджено в одному місці саме для сумлінних платників податків. Для комфорту таких платників податків ці центри мають працювати протягом подовженого робочого дня – до 20 год. 00 хв. у робочі дні та до 16 год. 00 хв. у суботу. Крім того, створення центрів надасть можливість для податкових органів зберігати наявні людські ресурси – досвідчених професіоналів-податківців, що у свою чергу, дозволить якісно обслуговувати сумлінних великих платників податків. Новим у роботі податківців стане можливість не тільки відходити від зайвих зустрічних перевірок, а й вчасно попередити платника про наявні ризики та дати йому змогу виправити допущені помилки.

Розрахуємо ефективність створення такого центру на базі ГУ ДФС України в Луганській області.

Таблиця 4.4

Дані для розрахунку збільшення податкових надходжень

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Кількість платників | 2012 рік | 2013 рік | 2014 рік | 2015рік | 2016 рік | Прогноз 2017 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1. Фактично поступило в бюджет від великих платників, тис. табл.(F) | 92980,5 | 96433,8 | 92980,5 | 91823,5 | 99495,8 | 93269.5 |
| 2. Сума платежів, додатково нарахованих в бюджет усього, в т. ч.: тис. грн. | 8360 | 7987 | 8360 | 7785 | 8355 | 9355 |
| Всього поступило в бюджет(B) | 101340,5 | 104420,8 | 101340,5 | 99608,5 | 107850,8 | 104624,5 |

Джерело: за даними [121]

Таблиця 4.5

Темпи росту податкових надходжень

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 2012/2013 | 2013/2014 | 2014/2015 | 2015/2016 | Прогнозований 2017 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1,030396 | 0,970501 | 0,982909 | 1,082747 | 1,016638 |

Джерело: за даними [121]

Розрахуємо прогнозовану суму надходжень до бюджету на 2017 рік.

Надходження до бюджету(В1) =(∑В(2007)+ В(2008) + В(2009)+ В(2010) + В(2012) / 5років \*(B/F(2007) + B/F(2008) + B/F(2009) + +B/F(2010) + B/F(2012)) (4.1)

B1 = (101340,5 / 92980,5 + 104420,8 / 96433,8 + 101340,5 / 92980,5 + 99608,5 / 91823,5 + 107850,8 / 99495,8 = ((101340,5 + 104420,8 + 101340,5 + 99608,5+107850,8)/5)\* \*((1,030396+0,970501+0,982909+1,082747)/4) = 104624,5 тис грн. (4.2)

Припустимо що створення Центрів сприятиме якісному вирішенню питань формування податкової культури платників, роз’ясненню податкової політики держави та чинного законодавства, інформуванню та навчанню платників податків щодо застосування нормативно-правових документів.

В нинішніх умовах законодавчих обмежень, відсутності державного фінансування на проведення масово-роз’яснювальної роботи, фіскальна служба вкрай зацікавлена в створенні розгалуженої мережі консультаційних підрозділів з інформування та роз’яснення податкового законодавства та готова співпрацювати в цьому напрямку з органами місцевої влади.

Розглянемо чи матиме дане нововведення ефект:

Надходження збільшяться на 5%

Тоді б до бюджету всього поступило(В2)

В2=В1\*5% (4.3)

104624,5\*0,05+104624,5=109855,7 тис грн.

Отже , розрахуємо ефективність запропонованих мір:

Е= (4.4)

В2- сума податкових надходжень (загальна)

b – сума податкових надходжень (планова)

Е==1,05

Отже, ми бачимо що надходження в бюджет збільшились би на 5% тобто на 5231,225 тис. грн. Дане нововведення сприятиме зростанню іміджу податкових органів, оптимізації роботи ГУ ДФС України в Луганській області з платниками податків. Таким чином, використання Інтернет-технологій в органах ДФС України надасть можливість створити нові, більш зручні, умови для платників щодо використання ними податкових зобов’язань на добровільних засадах, дистанційно, з індивідуальними сервісами та за кваліфікованою допомогою фахівців центрального рівня. Отже, розглянемо заходи вжиті ГУ ДФС України в Луганській області до платників які порушили податкове законодавство (табл. 4.6).

Таблиця 4.6

Заходи, вжиті ГУ ДФС України в Луганській області до платників, які порушили податкове законодавство у 2012-2016 роках

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Штрафні санкції | Од. виміру | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | Відхилення 2015 до 2014 | | 2016 | Відхилення 2016 до 2012 | |
|  |  |  |  |  |  | Абс.,  + - | Відн., % |  | Абс.  +, - | Відн., % |
| 1. Кількість скла-дених протоколів | од. | 120 | 197 | 192 | 203 | 11 | 105,7 | 97 | -95 | 50,5 |
| 2. Кількість осіб привернених до адміністративної відповідальності | од. | 12 | 11 | 14 | 58 | 44 | 414,3 | 66 | 52 | 471,4 |
| 3. Сума накладе-них адміністрати-вних штрафів | тис. грн. | 1,0 | 2,0 | 1,0 | 5,1 | 4,1 | 510,0 | 1,0 | 0 | 100 |
| 4.Кількість матеріалів направлених до правоохоронних органів | од. | 1 | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 5.Кількість прий-нятих рішень про застосування фіна-нсових санкцій | од. | 1 | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 6. Сума фінансових санкцій | тис. грн. | 421,5 | - | - | - | - | - | - | - | - |

Джерело: узагальнено автором на підставі [Додатки А-Д].

Кількість платників привернутих до адміністративної відповідальності у 2016 році в порівнянні з 2015 роком збільшилась на 8, а сума накладених адміністративних штрафів зменшилась на 4,1 тис. грн. Доцільно здійснювати контрольні повноваження ГУ ДФС України в Луганській області , оскільки в ході їх реалізації викривається значна кількість правопорушень та злочинів, що вчиняються платниками податків, і забезпечуються очікувані надходження до бюджету.

Аналіз нормативних джерел, що регулюють порядок та особливості здійснення контролю за діяльністю платників податків в умовах ГУ ДФС України в Луганській області, дозволив зробити висновок про неналежний його стан, в якому переважає відомча нормотворчість. Необхідне прийняття спеціального документа, який визначав би специфіку проведення контрольних перевірок платників податків, їх види, тривалість, правові наслідки тощо, виходячи зі специфіки податкового обслуговування таких платників, рівня та обсягів і напрямків господарської діяльності, інших ознак. Має бути також регламентований не лише порядок проведення, але й правові наслідки застосування такої форми контролю як електронна податкова звітність. Адже її застосування дозволяє не лише подавати звітну інформацію в електронному вигляді, але й перевіряти її за допомогою комп’ютерних програм, що зменшує вплив людського фактора на відносини «платник – податковий орган». Крім того, можна здійснити також перевірку поданої інформації за контрагентами платника та з’ясувати, чи реально мали місце конкретні господарські відносини платників з іншим суб’єктом господарювання, чи були вони належним чином оформлені та, яка вартість відповідних угод.

За 2015 рік до загального фонду Державного бюджету України від платників офісу надійшло 1 564,2 млн. грн., що на 9,6 млн. грн., або на 0,6 відс., менше збору за 2014 рік (1 573,8 млн. грн.). В загальному обсязі надходжень до загального фонду Держбюджету в цілому по інспекції 88,8 відс. або 1 388,4 млн. грн. забезпечено 34 ВПП (в порівняльних умовах цей показник у 2014 році складав 83,1 відс. або 1 308,3 млн. грн.), 7,8 відс. (122,2 млн. грн.) надходжень було забезпечено, яке не належить до переліку ВПП (за 2014 рік питома вага надходжень по ТЕС складала 13,3 відс. або 205,3 млн. грн.),3,4 відс. (53,6 млн. грн.) – іншими СГ.

За 2014-2016 роки в структурі платників місцевих податків і зборів по ГУ ДФС України в Луганській області простежується тенденція збільшення кількості платників податків.

Проведений аналіз даних по надходженнях по ГУ ДФС України в Луганській області за 2012-2016 роки свідчать про те, що в результаті організаційних і практичних заходів, що приймаються, забезпечені виконання завдань, встановлених Законом України «Про Державний бюджет України». ГУ ДФС України в Луганській області використовувала свій власний потенціал щодо пошуку додаткових резервів по збільшенню вступів до Державного бюджету України. Оцінювання ефективності заходів удосконалення щодо організації контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області свідчить про наявність певного переліку напрямів їх розвитку. Так одним із таких шляхів має стати створення спеціалізовано центру з обслуговування сумлінних великих платників, що має стати в перспективі основою стабільного поповнення бюджету держави.

ВИСНОВКИ ДО ЧЕТВЕРТОГО РОЗДІЛУ

Податкова робота в ГУ ДФС України в Луганській області щодо реформуванні контрольної роботи повинні ґрунтуватися на принципах законодавчої ініціативи та зворотного зв’язку з платниками податків для підвищення ефективності контрольної роботи. Особлива увага повинна приділятися питанням некомпетентності або незнання податкового законодавства, що стає причиною виникнення податкових порушень і відповідно ускладнює контрольну роботу податкового органу. Працівники в ГУ ДФС України в Луганській області повинні також широко використовувати методи впливу громадської думки на несумлінних великих платників податків, боржників бюджету.

Передовим «винаходом» Податкового кодексу як підґрунтя вдосконалення контрольної роботи на сьогодні є саме фактичні податкові перевірки, які, на думку фахівців ГУ ДФС України в Луганській області мають ряд беззаперечних переваг перед іншими видами, перевірок, проведення яких регламентовано цим документом. Удосконалення методичних основ контрольної роботи в ГУ ДФС України в Луганській області значною мірою залежить від застосування до виконавців переважно заохочувальних форм над каральними. За неякісне виконання своїх обов’язків працівник майже завжди отримує адміністративне стягнення, але за відмінне його виконання дуже рідко надається винагорода, хоча між результатом і винагородою існує чіткий зв'язок.

При визначенні ефективності потрібно приймати до уваги умови в яких був досягнутий даний податковий результат і як це вплине в подальшому на діяльність ГУ ДФС України в Луганській області створення центрів надасть можливість для податкових органів зберігати наявні людські ресурси – досвідчених професіоналів-податківців, що у свою чергу, дозволить якісно обслуговувати сумлінних платників податків.

ВИСНОВКИ

Принципи організації контрольної роботи податковими інспекціями в Україні включає в себе такі головні принципові складові: 1) облік платежів; 2) здійснення безпосереднього контролю (документальна, фактична перевірка); 3) отримання податковими органами інформації про сплату платежів; 4) застосування засобів державного примусу з метою сплати належної суми платежу. Таким чином, наведені принципові складові контрольної діяльності податкової інспекції формують механізм контрольної роботи.

Інформаційне забезпечення податкових органів – це діяльність податкових органів у встановленому законом порядку із застосуванням принципів, методів, способів, правил, схем та алгоритмів, за якими здійснюється пошук даних, їх збір, обробка, накопичення та зберігання тощо, спрямована на надання своїм підрозділам необхідних для вирішення такої ситуації даних у обсязі, достатньому для функціонування системи.

Суб’єктами інформаційних відносин у процесі діяльності податкової служби є співробітники податкових органів, уповноважені на ведення цієї діяльності, а також юридичні та фізичні особи, об’єднання громадян, міжнародні організації, релігійні організації, суб’єкти владних повноважень. Об’єктами інформаційних відносин є документована або публічно оголошувана інформація про події та явища в галузях економіки, міжнародній, соціальній та інших сферах. Ефективне інформаційне забезпечення залежить від відповідної інформаційної системи органів ДФС України. Кінцевим результатом розвитку інформаційного забезпечення контрольної роботи податкових органів є організація електронних сервісів щодо створення персонального аккаунту кожного платника податків на офіційному Інтернет-порталі ДФС України – юридичної особи, приватного підприємця чи найманого працівника.

У порівнянні з розвиненими зарубіжними країнами, стан податкової системи України характеризується низьким збиранням податків і податкових зборів. Тому доцільно взяти на «озброєння» податковим органам України, такі напрями розвитку контролю, як налагодження довірчих взаємин платника податків та податкових органів; робота над правовою грамотністю і інформованістю суспільства; налагодження попереднього податкового регулювання; узгодження платниками податків з податковими органами нових схем організації бізнесу.

Методи організації податкової роботи: методи організації податкової роботи щодо здійснення контролю та система організації податкових органів України. Багато в чому ефективність податкового контролю залежить від правильного вибору форм, методів, способів (прийомів) і деяких видів податкового контролю.

Важливу роль в підвищенні ефективності організації діяльності податкових органів відіграло об’єднання митних та податкових органів, що також відбилось на методах податкової роботи.

Методи організації контрольної роботи охоплюють як організаційну структуру податкових органів України так прийоми, заходи реалізації податкового контролю. Так, наведені методи організації податкового контролю щодо здійснення контролю за надходженнями до бюджету дозволять ефективно використовувати податкові надходження у формуванні бюджету держави.

Багато правових питань проведення податкової перевірки, на жаль, досі залишаються поза системною увагою контрольних органів, у тому числі й податкових. А тому наведені пропозиції, на нашу думку, сьогодні можуть бути корисними для практичного використання підрозділами аудиту податкових органів і слугувати для розробки загальних, міжвідомчих рекомендацій з організації контрольної роботи.

Рівень ефективності контрольної діяльності зумовлений складною взаємодією багатьох чинників – організаційного, технічного, політичного, соціально-психологічного та морально-ідеологічного характеру до основоположних факторів впливу на якість контрольної роботи податкових інспекцій належать такі: правові, морально-етичні, економічні, політичні. В загальному обсязі надходжень до загального фонду Держбюджету в цілому по ГУ ДФС України в Луганській області 92,0 відс. або 2 298,5 млн. грн. забезпечено 40 платників, в порівняльних умовах за 2015 рік цей показник складав 90,1 відс. або 1 930,8 млн. грн.

Спостерігається, що кількість платників у 2016 році зросла на 8 одиниць порівняно з 2015 роком. На обліку ГУ ДФС України в Луганській області більшу питому вагу серед платників-організацій, підприємств, установ займають підприємства приватної форми власності і становили у 2014 році - 61,2% , у 2015 році - 59,5%, у 2016 році - 61,0% від загальної кількості платників. І за 2016 рік вони сплатили податків на суму 757361,4 тис. грн., що становило 92% від загальної суми надходжень за 2016 рік.

Серед найбільш важливих проблем проведення контрольної роботи ГУ ДФС України в Луганській області можна назвати такі, як низька мотивація платників до сплати податків, наявність неправдивої інформації про численні порушення податкового законодавства платниками, неможливість перевірити достовірність усіх анонімних сигналів про скоєння податкових правопорушень через обмежену чисельність персоналу податкової інспекції, як низький рівень інформаційно-аналітичного забезпечення роботи інспекції, забюрократизованість окремих паперових процедур.

Механізм організації та проведення податкових перевірок ГУ ДФС України в Луганській області потребує удосконалення за рахунок конкретизації податкових ризиків та їх належного відпрацювання та впровадженню процедури визначення зобов’язань за непрямими методами. До інших пріоритетних напрямів удосконалення контрольно-перевірочної роботи слід віднести: удосконалення методології здійснення перевірок та порядку оформлення їх результатів, підвищення кваліфікації особового складу, що здійснює контрольно-перевірочну роботу, мінімізація корупційних ризиків, забезпеченню настання економічної та кримінальної відповідальності за несплату податків.

Податкова робота в ГУ ДФС України в Луганській області щодо реформуванні контрольної роботи повинні ґрунтуватися на принципах законодавчої ініціативи та зворотного зв’язку з платниками податків для підвищення ефективності контрольної роботи. Особлива увага повинна приділятися питанням некомпетентності або незнання податкового законодавства, що стає причиною виникнення податкових порушень і відповідно ускладнює контрольну роботу податкового органу. Працівники в ГУ ДФС України в Луганській області повинні також широко використовувати методи впливу громадської думки на несумлінних великих платників податків, боржників бюджету.

Передовим «винаходом» Податкового кодексу як підґрунтя вдосконалення контрольної роботи на сьогодні є саме фактичні податкові перевірки, які, на думку фахівців ГУ ДФС України в Луганській області мають ряд беззаперечних переваг перед іншими видами, перевірок, проведення яких регламентовано цим документом. Удосконалення методичних основ контрольної роботи в ГУ ДФС України в Луганській області значною мірою залежить від застосування до виконавців переважно заохочувальних форм над каральними. За неякісне виконання своїх обов’язків працівник майже завжди отримує адміністративне стягнення, але за відмінне його виконання дуже рідко надається винагорода, хоча між результатом і винагородою існує чіткий зв'язок.

При визначенні ефективності потрібно приймати до уваги умови в яких був досягнутий даний податковий результат і як це вплине в подальшому на діяльність ГУ ДФС України в Луганській області створення центрів надасть можливість для податкових органів зберігати наявні людські ресурси – досвідчених професіоналів-податківців, що у свою чергу, дозволить якісно обслуговувати сумлінних платників податків.