**ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ**

**1.1. Сутність податкового контролю. Комплаєнс контроль та податковий аудит.**

**1.2. Система податкового контролю.**

**1.3. Способи здійснення податкового контролю.**

**1.4. Принципи та функції податкового контролю.**

**1.5. Методи податкового контролю.**

**1.6. Ефективність податкового контролю.**

**1.1. Сутність податкового контролю. Комплаєнс контроль та податковий аудит**

Важливе місце серед інструментів державного регулювання економіки виступає державний нагляд (контроль). Законодавство України визначає цей термін, як діяльність уповноважених законом центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, державних колегіальних органів, органів виконавчої влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування в межах повноважень, передбачених законом, щодо виявлення та запобігання порушенням вимог законодавства суб’єктами господарювання та забезпечення інтересів суспільства, зокрема належної якості продукції, робіт та послуг, допустимого рівня небезпеки для населення, навколишнього природного середовища1.

Контроль, як інструмент соціального управління, властивий усім сферам суспільного буття – політиці (політичний контроль), ідеології (ідеологічний контроль), екології (екологічний контроль) тощо. Тобто, в основу класифікації контролю покладено безпосередньо предмет контрольної діяльності. З огляду на роль та місце економічної діяльності людства, пріоритетним є економічний або господарський контроль, тобто контроль, предметом якого виступає економіка. У свою чергу, конкретизуючи область контрольного впливу, економічний контроль можна умовно поділити на фінансовий, бюджетний та податковий контроль:



ПК

Бюджетний контроль

Фінансовий контроль

Економічний контроль

**Рис. 1.1. Співвідношення сфер контролю у сфері економіки.**

Як видно з ілюстрації, податковий контроль виступає елементом фінансового, бюджетного контролю, і область його обмежується сферою податковий відносин.

Фахівці в області теорії контролю вважають, що термін «контроль» походить від двох французьких слів contre – протилежний, зустрічний, та role – примірник документа, який належить співставити (порівняти) з оригіналом для встановлення відповідності. Тобто, в найбільш загальному розумінні процес контролю полягає у порівнянні, співставленні отриманих результатів із тими, які передбачалося одержати.

Податковий контроль виступає визначальним інструментом податкового адміністрування. З допомогою податкового контролю забезпечується належний рівень податкової дисципліни та законослухняності платників податків, а донараховані в процесі контролю податкові платежі і застосовані до порушників санкції дозволяють розширити базу оподаткування та істотно поповнити доходи казни.

*1* *Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності»*

*від 05.04.2007 № 877-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/877-16*

3

Здійснюючи податковий контроль, оцінюють діяльність платників податків стосовно дотримання встановлених державою правил оподаткування. Такі правила виражені в законах та підзаконних актах, які деталізують окремі аспекти обчислення податкової бази, декларування та погашення податкових зобов’язань.

Податковий кодекс України визначає податковий контроль, як систему заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (стаття 61 Кодексу)2.

Як видно із даного визначення, автори Податкового кодексу завдання контролю зводять лише до оцінки дотримання (виконання) певних управлінських норм. Такий контроль прийнято називати комплаєнс-контролем (від англійського *compliance* – відповідність). При здійсненні копплаєнс-контролю вивчається лише стан дотримання управлінських рішень в оподаткуванні (законів та підзаконних актів), не оцінюючи ефективності таких норм.

Упродовж останнього часу все більше теоретиків та практиків схиляються до більш широкого розуміння сутності контролю, його ототожнення з однією із важливих та невід’ємних сторін управління. За таких підходів термін «контролювати ситуацію» означає не тільки встановити відхилення від заданих параметрів функціонування підконтрольного об’єкта, але й тримати ситуацію керованою, не допускати її розвитку у небажаному напрямі. З огляду на зазначене контроль можна визначити, як сукупність заходів, що вживаються суб’єктом управління для забезпечення перебування об’єкта управління в бажаному режимі, недопущення небажаних відхилень.

Мета управління оподаткуванням полягає у ефективному функціонуванні податкової системи через повну та своєчасну сплату платниками своїх податкових зобов’язань, недопущенні відхилень у господарській та фінансовій діяльності, які б привели до заниження податкових зобов’язань та втрат доходів бюджету. З цих позицій важливо забезпечити таку систему спостереження за діяльністю платників податків, яка б давала можливість не тільки оперативно фіксувати небажані ефекти в діяльності платників податків, але й попереджувати неправомірні дії, спонукати платників до добровільного виконання своїх обов’язків перед державним бюджетом. З огляду на це **податковий контроль можна визначати,** **як систему спостереження** **(моніторингу) за діяльністю платників податків з метою недопущення порушень податкового законодавства, оперативного виявлення та усунення таких порушень.**

* податковій теорії та практиці широко використовується такий термін, як податковий аудит. Податковий аудит виступає лише одним із сегментів податкового контролю. При здійсненні податкового аудиту оцінюється достовірність задекларованих платником податкових зобов’язань шляхом проведення перевірок звітності платників податків та вивчення документів, на підставі яких така податкова звітність формується.

Поняття «податковий контроль» можна розглядати у двох аспектах – широкому та вузькому розумінні. У широкому розумінні податковий контроль – невід’ємна частина системи мір державного регулювання, спрямованих на забезпечення ефективної фінансової політики та економічної безпеки держави, на

досягнення балансу прав платників податків та фіскальних інтересів держави.

У вузькому розумінні податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою дотримання чинного законодавства з питань оподаткування.

**1.2. Система податкового контролю**

Податковий контроль – це складна соціально-орієнтована система, яка включає:

– організаційну та інформаційну інфраструктуру;

– методологічну базу;

– нормативно-правове забезпечення;

– ресурсну підтримку.

**Організаційна інфраструктура** податкового контролю складається із системи контролюючих органівта платників податків – фізичних і юридичних осіб, які виступають суб’єктами податкового контролю. Натомість об’єктом податкового контролю є діяльність платників податків у частині визначення та сплати податкових зобов’язань. Відповідно до податкового законодавства контролюючими органами є органи державної фіскальної служби – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері

2 *Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу :*

*http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg= 2755-17*

4

боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, його територіальні органи.

**Інформаційна інфраструктура** включає джерела,механізми та способи отримання інформації,атакож саму інформацію про повноту і своєчасність сплати платниками податків податкових зобов’язань.

Для ефективного здійснення податкового контролю необхідна якісна **методологічна база**. Така база втілюється у відповідних методиках контролю за справлянням окремих платежів чи здійсненням певних фінансових операцій. Будь-яка методика контролю має базуватись на чинному законодавстві та враховувати практику і статистику порушень податкового законодавства, щоб сконцентрувати увагу контролюючого органу на найбільш ризикових ділянках контролю.

Діяльність платника податків оцінюється відповідно до чинного **нормативно-правового** **забезпечення**.Відповідно дана складова системи податкового контролю включає насамперед законодавчезабезпечення справляння самих податків та доповнюється нормами законодавства, що регламентують діяльність контролюючих органів у процесі здійснення податкового контролю.

Невід’ємною складовою системи податкового контролю є його **ресурсна підтримка**, яка виражається у матеріальному та кадровому забезпеченні організації податкового контролю. Ресурси, які витрачаються на організацію податкового контролю мають бути оптимальними, аби належним чином забезпечити процес податкового контролю та не зробити його занадто дорогим. Одним із показників, який характеризує стан ресурсного забезпечення є вартість збору ста грошових одиниць податків. Розраховується цей показник як співвідношення витрат бюджету на функціонування контролюючого органу у сфері оподаткування до обсягу надходжень бюджету від податків і зборів, що контролює цей орган. В Україні цей показник знаходиться в межах 3 грн., натомість у США для того щоб зібрати 100 доларів затрачається близько 0,6 – 0,8 дол.3.

**1.3. Способи здійснення податкового контролю**

Для досягнення належної результативності податкового контролю передбачається певний арсенал контрольних заходів, комбінація яких забезпечить досягнення бажаних результатів при мінімальних затратах ресурсів.

Податковим кодексом України передбачені такі способи здійснення податкового контролю:

– ведення обліку платників податків;

– інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;

– перевірок та звірок відповідно до вимог кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин.

Відповідно до змісту пункту 63.2 статті 63 ПК України взяттю на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають всі платники податків. Взяття на облік у контролюючих органах юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, а також самозайнятих осіб здійснюється незалежно від наявності обов’язку щодо сплати того або іншого податку та збору.

Із системного аналізу норм підпункту 14.1.1.1 пункту 14.1 статті 14 та статті 62 ПК України можна зробити висновок, що облік платників податків є одним із елементів процесу адміністрування податків, а саме – його початковою стадією, а ведення обліку платників податків є одним із способів здійснення податкового контролю.

Залежно від виду об’єктів обліку, а також з урахуванням інших критеріїв, облік у контролюючих органах здійснюється за процедурами, порядок проведення яких визначений окремо для кожного виду об’єктів.

Виконання обов’язку щодо взяття на облік у контролюючих органах юридичними особами та самозайнятими особами залежить від набуття ними правосуб’єктності, тобто право- та дієздатності, які для цієї категорії осіб виникають одночасно після проходження процедури державної реєстрації в установленому законодавством порядку.

Що стосується фізичних осіб, то взяття їх на облік у контролюючих органах не залежить від обсягу дієздатності таких осіб, визначальним у цьому випадку є наявність об’єкту оподаткування. Реалізація фізичними особами, які не мають повного обсягу дієздатності, обов’язку щодо постановки на облік у контролюючих органах може/має бути здійснена законними представниками таких осіб або їх уповноваженими особами.

**1.4. Принципи та функції податкового контролю**

1. Крисоватий А.І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні вектори та міжнародні орієнтири: [монографія] / А.І. Крисоватий, В.А. Валігура. – Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. – С. 85-86.

5

Законом України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності»4 визначені наступні принципи державного нагляду (контролю):

– пріоритетності безпеки у питаннях життя і здоров’я людини, функціонування і розвитку суспільства, середовища проживання і життєдіяльності перед будь-якими іншими інтересами і цілями у сфері господарської діяльності;

– підконтрольності і підзвітності органу державного нагляду(контролю) відповідним органам державної влади;

– рівності прав і законних інтересів усіх суб’єктів господарювання;

– гарантування прав суб’єкту господарювання;

– об’єктивності та неупередженості здійснення державного нагляду (контролю), неприпустимості проведення перевірок суб’єктів господарювання за анонімними та іншими необґрунтованими заявами, а також невідворотності відповідальності осіб за подання таких заяв;

– здійснення державного нагляду (контролю) лише за наявності підстав та в порядку, визначених законом;

– відкритості, прозорості, плановості й системності державного нагляду (контролю);

– неприпустимості дублювання повноважень органів державного нагляду (контролю) та неприпустимості здійснення заходів державного нагляду (контролю) різними органами державного нагляду (контролю) з одного й того самого питання;

– невтручання органу державного нагляду (контролю) у статутну діяльність суб’єкта господарювання, якщо вона здійснюється в межах закону;

– відповідальності органу державного нагляду (контролю) та його посадових осіб за шкоду, заподіяну суб’єкту господарювання внаслідок порушення вимог законодавства;

– дотримання умов міжнародних договорів України;

– незалежності органів державного нагляду (контролю) від політичних партій та будь-яких інших об’єднань громадян;

– наявності одного органу державного нагляду (контролю) у складі центрального органу виконавчої

влади.

На таких же принципах здійснюється і податковий контроль, як сегмент господарського контролю. Стосовно податкового контролю варто особливо відмітити такі принципи:

1. Незалежності. Фіскальна служба, як основний орган податкового контролю в своїй діяльності не повинна бути під безпосередньою опікою інших державних інституцій та реалізувати їх впливи. Забезпечується через виведення фіскальної служби із складу інших державних органів (в Україні – із складу міністерства фінансів та набуття статусу центрального органу виконавчої влади), створення структури, асиметричної адміністративно-територіальному поділу держави (міжрайонні та об’єднані податкові інспекції, податкові округи).

2. Невтручання в оперативно-господарську діяльність підконтрольних об’єктів. Реалізація контрольних функцій повинна здійснюватись без диктату стосовно моделі ведення бізнесу, оптимізації результатів діяльності тощо, що забезпечується через законодавчо встановлену відповідальність контролюючого органу та його працівників за неправомірні дії стосовно підконтрольних об’єктів.

3. Об’єктивність – передбачає адекватну оцінку діяльності контрольованого об’єкта без будь-яких спотворень, зумовлених функціональними інтересами контролюючого органу. Доведення в даний час в Україні до фіскальних органів завдань з мобілізації коштів та оцінка ефективності роботи фіскальної служби за показниками виконання доведених завдань в жодній мірі не сприяє реалізації принципу об’єктивності.

4. Підконтрольність та підзвітність контролюючих органів передбачає наявність реальної системи контролю за діяльністю контролюючих органів з боку виконавчої, законодавчої влади та громадськості. Стосовно України такий принцип не діє в повному форматі, оскільки на розгляд законодавчої чи виконавчої влади жодного разу не виносились питання ефективності роботи фіскальної служби чи раціонального використання ресурсів на її утримання.

5. Відповідальність за збитки передбачає відшкодування заподіяних платникам збитків в результаті неправомірних дій органу податкового контролю. Зобов’язання з відшкодування нанесеного збитку покладаються на державний бюджет або посадових осіб контролюючого органу в залежності від складу, обставин що спричинили збитки, а також категорії посадових осіб, причетних до неправомірних дій.

Перераховані вище принципи у тій чи іншій мірі закладені у «Правила поведінки посадових осіб Міністерства доходів і зборів», які у 2013 році затверджені та впроваджені відповідним міністерством5. Серед принципів етики поведінки посадових осіб органів доходів і зборів знаходимо:

*4 Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» від 05.04.2007 № 877-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/877-16*

*5 Наказ Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження Правила поведінки посадових осіб Міністерства доходів і зборів України та його територіальних органів» від 15 серпня 2013 року № 357*

6

1. Принцип законності.
2. Принцип пріоритету прав, свобод i законних iнтересiв людини i громадянина.
3. Принцип компетентності, ефективності та відповідальності.
4. Принцип об’єктивності, справедливості та неупередженості.
5. Принцип толерантності та лояльності.
6. Принцип публiчностi та відкритості.
7. Принцип політичної нейтральності
8. Принцип конфіденційності.

**Цитата з оригіналу документа:**

1. Принцип законностi.

1.1. Посадовi особи органiв Мiндоходiв зобов’язанi своїми дiями дотримуватись та вiдстоювати Конституцiю України, закони та нормативно-правовi акти України.

1.2. Недопущення порушення законодавства з будь-яких мотивiв повинно бути морально-етичною нормою поведiнки посадових осiб органiв Мiндоходiв.

1.3. Морально-етичним обов’язком посадових осiб органiв Мiндоходiв є не тiльки особисте дотримання норм законодавства, але й активна протидiя їх порушенням колегами.

1. Принцип прiоритету прав, свобод i законних iнтересiв людини i громадянина.

2.1. Визнання, повага, дотримання й захист прав, свобод i законних iнтересiв людини i громадянина є морально-етичним та професiйним обов’язком посадових осiб органiв Мiндоходiв.

2.2. Посадовi особи органiв Мiндоходiв зобов’язанi поважати честь та гiднiсть будь-якої людини, її дiлову репутацiю, не проявляти свавiлля або байдужiсть до правомiрних вимог громадян, їх об’єднань, а також юридичних осiб, не допускати дискримiнацiї одних осiб шляхом надання iншим непередбачених законодавством пiльг або переваг.

2.3. Посадовi особи органiв Мiндоходiв толерантно i з повагою ставляться до полiтичних поглядiв, iдеологiчних та релiгiйних переконань iнших осiб.

2.4. Посадовi особи органiв Мiндоходiв зобов’язанi забезпечувати конфiденцiйнiсть iнформацiї, що стосується приватного життя, честi й гiдностi громадян, у тому числi колег, що стала вiдома їм пiд час виконання службових обов’язкiв.

1. Принцип компетентностi, ефективностi та відповідальності.

3.1. Посадовi особи органiв Мiндоходiв вiдповiдають за дiї, вчиненi ними особисто, а також за дiї, вчиненi пiдлеглими за їх вказiвкою, та зобов’язанi:

– сумлiнно виконувати свої службовi обов’язки;

– компетентно, вчасно, результативно i вiдповiдально виконувати рiшення органiв державної влади, розпорядження i вказiвки своїх керiвникiв;

– вiдмовлятись вiд виконання доручень, що суперечать чинному законодавству України або становлять загрозу правам, що охороняються законодавством, свободам чи iнтересам окремих громадян, юридичних осiб, держави або суспiльним iнтересам, iнформувати про це свого керiвника, а в разi наполягання на його виконаннi

– повiдомити вищу за посадою особу;

– приймати рiшення лише у межах своїх повноважень;

– негайно iнформувати свого керiвника про недостатнiсть ресурсiв, навичок чи компетенцiї для виконання дорученої роботи;

– при виявленнi помилок у своїй роботi, у роботi своїх пiдлеглих або колег, негайно вживати заходiв щодо їх виправлення;

– не допускати зловживань та неефективного використання державної власностi;

– вiдповiдати за рiшення, ухваленi колегiально.

3.2. Посадовi особи органiв Мiндоходiв повиннi постiйно пiдвищувати рiвень своєї професiйної компетентностi, удосконалювати органiзацiю своєї роботи, полiпшувати стан вiдповiдностi своїх знань, умiнь i навичок функцiям та завданням займаної посади, пiдвищувати iнтелектуальний та культурний рiвень за освiтньо-професiйними програмами та шляхом самоосвiти.

1. Принцип об’єктивностi, справедливостi та неупередженостi.

4.1. Посадовi особи органiв Мiндоходiв зобов’язанi дiяти у загальнонацiональних iнтересах та не повиннi використовувати своє службове становище в iнтересах окремих осiб за рахунок iнтересiв iнших осiб.

4.2. Посадовi особи органiв Мiндоходiв дiють об’єктивно, зокрема у вiдносинах з громадськiстю, незважаючи на особистi iнтереси, особисте ставлення до будь-яких осiб, на свої полiтичнi погляди, iдеологiчнi, релiгiйнi або iншi особистi погляди чи переконання.

*[Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/page8*

7

4.3. Посадовi особи органiв Мiндоходiв повиннi розглядати конфлiкт мiж iнтересами рiзних осiб неупереджено та виключно з позицiї законних прав, загальноприйнятих у суспiльствi уявлень про справедливiсть та моральнi цiнностi.

4.4. Посадовi особи органiв Мiндоходiв не повиннi надавати привiлеїв чи застосовувати обмеження за ознаками раси, кольором шкiри, полiтичними, релiгiйними та iншими переконаннями, статтю, етнiчним та соцiальним походженням, майновим станом, мiсцем проживання, мовними або iншими ознаками.

4.5. Посадовi особи органiв Мiндоходiв не повиннi публiчно демонструвати свої релiгiйнi або полiтичнi переконання чи уподобання, симпатiї, антипатiї чи виняткову увагу до окремих осiб чи груп осiб.

1. Принцип толерантностi та лояльності.

5.1. Посадовi особи органiв Мiндоходiв толерантно i з повагою ставляться до полiтичних поглядiв, iдеологiчних та релiгiйних переконань iнших осiб.

5.2. Визначаючи головною метою дiяльностi органiв Мiндоходiв служiння народу України та захист iнтересiв України, посадовi особи органiв Мiндоходiв зобов’язанi:

– свiдомо та добровiльно дотримуватись установлених державою, окремими її органами й установами правил, норм та приписiв;

– проявляти вiдданiсть, повагу i коректнiсть до держави, її символiки, усiх державних i громадських iнститутiв;

– пiдтримувати позитивний iмiдж органiв Мiндоходiв, постiйно сприяти змiцненню їх авторитету;

– сприяти змiцненню довiри громадян до влади, утверджувати чеснiсть, неупередженiсть та ефективнiсть влади;

– утримуватись вiд публiчних висловлювань, мiркувань, оцiнок та будь-яким iншим способом висловлювати свою думку, якщо вона принципово вiдрiзняється вiд полiтики органiв державної влади в цiлому та полiтики Мiндоходiв, який вони представляють як посадова особи.

5.3. Принцип лояльностi стосується вiдношення посадових осiб органiв Мiндоходiв до усiх гiлок державної влади, усiх державних органiв та державних службовцiв.

5.4. Посадовi особи органiв Мiндоходiв не можуть брати участь у страйках та вчиняти iншi дiї, що перешкоджають нормальному функцiонуванню органiв державної влади.

5.5. Морально-етичним обов’язком посадової особи органу Мiндоходiв у випадку її принципової незгоди з полiтикою, яку проводить держава або конкретний орган Мiндоходiв, посадовою особою якого вона являється, є звiльнення зi служби.

6. Принцип публiчностi та відкритості.

6.1. Морально-етичним обов’язком посадових осiб органiв Мiндоходiв є вiдкритiсть для суспiльства їх службової дiяльностi, забезпечення доступностi iнформацiї про дiяльнiсть органiв Мiндоходiв в обсягах та порядку, встановлених законодавством України.

6.2. Посадовi особи органiв Мiндоходiв повиннi сприяти публiчностi та вiдкритостi у дiяльностi Мiндоходiв та зобов’язанi:

– вимагати надання повної та достовiрної iнформацiї, яка стосується вирiшення питань, що належать до їх компетенцiї;

– пояснювати та обґрунтовувати свої рiшення та (або) дiї у порядку, встановленому нормативно-правовими актами;

– надавати необхiдну iнформацiю колегам, iншим державним службовцям та громадськостi у порядку та за умов, передбачених законодавством України.

7. Принцип полiтичної нейтральності.

7.1. Посадовi особи органiв Мiндоходiв повиннi дотримуватись у своїй поведiнцi полiтичної нейтральностi та зобов’язанi:

– незалежно вiд своїх власних полiтичних поглядiв сумлiнно виконувати свої службовi обов’язки вiдповiдно до вимог законодавства України;

– не пiдписувати будь-якi полiтичнi або iдеологiчнi документи;

– не брати участь як посадовi особи в будь-яких полiтичних акцiях;

– не використовувати своє посадове становище в iнтересах полiтичних партiй, iнших громадських органiзацiй;

– не використовувати своє посадове становище для передвиборчої агiтацiї на свою користь або на користь iнших кандидатiв, полiтичних партiй, виборчих блокiв.

7.2. Морально-етичним обов’язком посадових осiб органiв Мiндоходiв є виключення будь-якого впливу полiтичних партiй або iнших об’єднань громадян на виконання ними службових обов’язкiв та на рiшення, якi вони приймають.

7.3. Посадовi особи органiв Мiндоходiв не повиннi використовувати матерiальнi, адмiнiстративнi та iншi ресурси органiв Мiндоходiв для досягнення будь-яких полiтичних цiлей.

8. Принцип конфіденційності.

Посадовим особам органiв Мiндоходiв забороняється розголошувати довiрену їм таємну, службову та конфiденцiйну iнформацiю, а також використовувати таку iнформацiю у власних iнтересах або iнтересах iнших осiб, у тому числi i пiсля звiльнення з органiв Мiндоходiв.

8

Податковий контроль виконує інформативну, профілактичну та коригуючу **функції**.

Інформативна функція полягає в отриманні контролюючим органом інформації про вчинене правопорушення для вжиття необхідних заходів стосовно усунення негативних ефектів та недопущення їх в майбутньому.

Профілактична функція передбачає міри матеріальної або моральної мотивації, спрямовані на недопущення девіантної податкової поведінки.

Коригуюча функція податкового контролю полягає у можливості внести необхідні корективи як у податкові зобов’язання платника податку так і запропонувати відповідні зміни до нормативного забезпечення оподаткування з врахуванням дієвості або недієвості певних норм податкового законодавства.

**1.5. Методи податкового контролю**

Контрольний вплив є прерогативою суб’єкта контролю. Його призначення й характер зумовлюють функціональне підпорядкування об’єкта податкового контролю його суб’єктові, що забезпечується за допомогою владних повноважень, якими держава наділяє суб’єкта податкового контролю. Суб’єкт контролю, реалізуючи свої повноваження, тим самим впливає на об’єкт; на цій основі забезпечується упорядкований і стійкий розвиток податкових відносин і їх захист. У цьому й полягає сутність контрольного впливу суб’єкта податкового контролю на його об’єкт. Такий вплив здійснюється за допомогою різних способів (прийомів), іменованих у науковій літературі методами контролю 6.

Методи податкового контролю можна класифікувати на: загальнонаукові та спеціальні (рис. 1.2).



Загальнонаукові Спеціальні

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | Документально- |  | Фактичного |  |  |
|  |  | го контролю |  | контролю |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  | Формальний контроль |  | Інвентаризація |  |
|  |  |  |  |  |
|  | Арифметичний контроль |  | Обстеження |  |
|  |  |  |  |  |
|  | Нормативний контроль |  | Опитування |  |
|  |  |  |  |  |
|  | Взаємозвірка документів |  | Експертна оцінка |  |
|  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |



**Рис. 1.2. Методи податкового контролю.**

Загальнонаукові методи контролю (аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, математичне моделювання, абстрагування, статистичні методи, логічний метод, порівняльний метод і ін.) в даному випадку не створюють наукового інтересу, оскільки застосовуються у багатьох сферах, тому вважаємо недоцільним здійснювати їх детальний аналіз.

Спеціальні методи податкового контролю доцільно поділити на методи документального та фактичного контролю.

Методи документального податкового контролю передбачають здійснення перевірочних заходів через документацію, яку веде та подає до контролюючих органів платник податків у процесі здійснення своє діяльності. До таких методів належать:

1. *Рева Д. М. Метод податкового контролю як спосіб контрольного впливу / Д.М. Рева // Право та інновації. –*

*2013. – № 4. – С. 137-149.*

9

* 1. Формальний контроль – передбачає перевірку документів на предмет відсутності або невідповідності окремих реквізитів. При перевірці необхідно ретельно перевіряти первинні документи, які викликають сумнів з якихось причин. У податковій практиці зустрічаються випадки, коли ревізори роблять поспішні висновки про недостовірність документів за формальними ознаками. Зазначимо, згідно чинного Податкового кодексу забороняється вилучення оригіналів первинних фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів за винятком випадків, передбачених кримінально-процесуальним законодавством.
	2. Арифметичний контроль – спрямований на дослідження правильності підрахунків і обчислень в облікових та звітних документах контрольованих суб’єктів.
	3. Нормативний контроль – полягає у встановленні відповідності первинних і звітних документів, а також механізмів нарахування податкових платежів, відображених у них чинному податковому законодавству.
	4. Взаємозвірка документів – метод документального податкового контролю, який передбачає порівняння показників первинних і звітних документів суб’єктів господарювання, що виступають контрагентами або є пов’язаними особами. Найефективнішим такий вид контролю є щодо визначення привильності нарахування податкового зобов’язання та кредиту по ПДВ та розрахунку податку на прибуток підприємств.

**Фактичний податковий контроль** зумовлює використання контролюючими органами специфічнихприйомів і способів, що дозволяють встановити фактичні дані щодо кількісних та якісних показників об’єктів оподаткування, їх відповідності даним податкового обліку. Відповідно до ст. 20 Податкового кодексу України працівники контролюючого органу мають право доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовуються для провадження господарської діяльності та/або

* об’єктами оподаткування, або використовуються для отримання доходів (прибутку), або пов’язані з іншими об’єктами оподаткування та/або можуть бути джерелом погашення податкового боргу.

Основними методами фактичного податкового контролю є:

* 1. Інвентаризація – це перевірка і документальне підтвердження наявності та стану, оцінка активів та зобов’язань (майно, вкладення підприємства в статутні фонди інших підприємств, розрахунки з дебіторами та кредиторами) підприємства.
	2. Обстеження – полягає в огляді територій та приміщень, які використовуються у процесі господарської діяльності платника податків, з метою виявлення можливих ознак заниження податкових зобов’язань. Обстеження проводять здебільшого у процесі попереднього контролю.
	3. Опитування – метод податкового контролю, який полягає у зборі інформації, що стосується діяльності платника податків з його працівників, а також будь-яких осіб, які можуть нею володіти.
	4. Експертна оцінка – це метод фактичного контролю, що ґрунтується на проведенні кваліфікованими фахівцями експертизи дійсних обсягів і якості виконаних робіт, обґрунтованості нормативів виходу готової продукції, особливо акцизної, правильності встановлення кодів товарів, виходу продукції при давальницькій схемі переробки сировини і т. ін.

При проведенні податкового контролю використовуються також такі методи фактичного контролю, як хронометраж та огляд. При потребі, до проведення перевірки залучаються поняті, перекладачі та спеціалісти відповідного профілю.

**1.6. Ефективність податкового контролю**

На даному етапі розвитку економіки України організація ефективного податкового контролю набуває важливого значення, оскільки рівень доходів зведеного бюджету безпосередньо залежить від ступеня ефективності діяльності контролюючих органів, що здійснюють податковий контроль. Пропонуємо виділяти економічну та соціальну ефективність податкового контролю (рис. 1.3.).

10



**Ефективність контролю –**

**міра досягнення бажаного результату**

**Складові** **Критерії**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Економічна |  | Соціальна |  | Результа- |  | Еконо- |  | Дієвість |
| ефективність |  | ефективність |  | тивність |  | мічність |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |



**Е**пк= **Д/В,**

**де:**

**Епк – ефективність податкового контролю**

* **– отримані в результаті контролю додаткові доходи В - витрати на проведення контролю**

**Рис. 1.3. Складові та критерії ефективності податкового контролю.**

**Економічну ефективність** податкового контролю можна виразити через показник,якийрозраховується як відношення отриманих в результаті контролю додаткових доходів до витрат на проведення контролю. Однак цей показник є доволі суб’єктивним, адже контролюючі органи часто донараховують податкові платежі, штрафи та пеню, але не завжди ці суми надходять у вигляді коштів до бюджету. Це пов’язано зі скасуванням великої кількості рішень контролюючих органів у судовому порядку, що не залежить від контролюючих органів і знижує ефективність їх діяльності. Крім цього виникає дискусія як визначити витрати на проведення контролю. Якщо за цей показник взяти усі витрати бюджету, спрямовані на утримання контролюючих органів, то постає питання їх співвідношення із отриманими в результаті контролю додатковими доходами. Тобто контролюючі органи спрямовують свою роботу не тільки на додаткове нарахування платежів, а й на організацію їх добровільної сплати. Тому більш правильним є підхід врахування лише витрат на функціонування підрозділів, що займаються додатковими нарахуваннями, а підрахунок таких витрат не завжди можна здійснити.

Оцінювати податковий контроль можна також з точки зору **соціальної ефективності.** Вона може виражатися у зниженні девіантної поведінки платників податків та збільшенні рівня добровільної сплати податкових платежів за рахунок превентивних заходів податкового контролю. Іншою стороною соціальної ефективності є підвищення доходів бюджету внаслідок додаткових надходжень в результаті застосування контроль них дій. В результаті формування таких надходжень можуть здійснюватись витрати соціального характеру.

На нашу думку, економічна ефективність податкового контролю не завжди відображає хорошу результативність діяльності контролюючих органів. Так, при підвищенні рівня добровільної сплати податків, економічна ефективність контролю може знижуватись, оскільки зменшуються донарахування, які здійснюються за рахунок виявлення порушень податкового законодавства.

Критеріями ефективності податкового контролю є його результативність, економічність та дієвість. **Результативність** податкового контролю характеризується ступенем виявлених порушень в результаті

здійснення контрольних заходів. Тобто завдання контролюючих органів полягає не у здійсненні суцільного контролю, а в перевірці діяльності саме тих платників, які порушують податкове законодавство. Для цього контролюючі органи розробляють методики відбору платників із високим ступенем ризику для перевірок.

Критерій **економічності** контролю полягає у мінімізації витрат на його здійснення. Для цього створюються електронні сервіси для платників податків, впроваджуються ризикоорієнтовані технології контролю, які дадуть змогу мінімізувати витрати.

**Дієвість** контролю проявляється у ступені порушень податкового законодавства.Наслідкамиподаткового контролю, у випадку виявлення порушень, завжди має бути відповідальність платника. Якщо фінансова, адміністративна, чи кримінальна відповідальність є достатньо високою, то сама її наявність спонукає платника діяти в межах закону. Натомість низькі фінансові чи інші санкції не діють на платника в напрямку підвищення його законослухняності.