ХМЕЛЬНИЦЬКА ОБЛАСНА РАДА
ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА
ІМЕНІ ЛЕОНІДА ЮЗЬКОВА
ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ЕКОНОМІКИ
Кафедра: публічного управління та адміністрування

МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему:

«УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ УКРАЇНИ»

Виконав: студент магістратури
за спеціальністю 281 Публічне
управління та адміністрування
заочної форми навчанням
Івашко Роман Володимирович

Керівник: Пила Василь Іванович, доктор економічних, професор
Рецензент:
_____

Анотація. У роботі розглянуті теоретико-концептуальні засади ухилення від оподаткування; визначено економічну природу та причини ухилення від оподаткування; розглянуто види і способи ухилення від оподаткування, їх характеристика; проаналізовано податковий контроль як важливий інструмент протидії ухиленню від сплати податків та обов'язкових платежів, моніторинг діяльності податкових органів щодо боротьби з ухиленням від оподаткування, а також прагматику протидії ухиленню від оподаткування у митній сфері; запропоновано напрями і методи запобігання тіньовим відносинам та ухиленню від сплати податків в сучасних умовах.

Ключові слова: оподаткування, ухилення від оподаткування, причини ухилення від оподаткування, податковий контроль, протидія ухиленню від сплати податків, діяльність податкових органів, прагматика протидії, інструменти протидії, обов'язкові платежі, оподаткування у митній сфері.

ЗМІСТ

ВСТУП…… 5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ…..……. 8
1.1. Економічна природа та причини ухилення від оподаткування…….. 8
1.2. Види і способи ухилення від оподаткування, їх характеристика……. 17
РОЗДІЛ 2. ПРАГМАТИКА ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ЩОДО ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ. 24
2.1. Податковий контроль як важливий інструмент протидії ухиленню від сплати податків та обов’язкових платежів…… 24
2.2. Моніторинг діяльності податкових органів щодо боротьби з ухиленням від оподаткування…… 36
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ І МЕТОДИ ЗАПОБІГАННЯ ТІНЬОВИМ ВІДНОСИНАМ ТА УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ В СУЧАСНИХ УМОВАХ…….. 54
3.1. Зарубіжний досвід протидії ухиленню від сплати податків та можливості його використання в Україні……. 54
3.2. Основні вектори попередження та мінімізації ухилення від оподаткування в сучасних умовах розвитку вітчизняної економіки…….. 65
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ…….. 75
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ…… 79
ДОДАТКИ…… 86

ВСТУП

Актуальність теми. Однією з особливостей інтенсифікації процесів глобалізації світового господарства є постійне зростання обсягів тіньової економіки, поява її нових форм, особливостей прояву та механізмів захисту від державних обмежень. У зв'язку з цим все більш вагомого та актуального значення набуває дослідження питань ухилення від оподаткування та виокремлення стратегічних напрямів боротьби із цим негативним явищем.

Проблеми ухилення від сплати податків постійно перебувають у полі зору відповідних державних органів, однак протидія цьому явищу переважно характеризується вузьким підходом, тобто з точки зору боротьби із уже скоєними протиправними діями. Тому для вирішення проблеми ухилення від сплати податків потрібен більш широкий підхід, передусім з позицій удосконалення правового та інституційного регулювання господарської діяльності. Відтак відсутність комплексного підходу до оцінки явища, що іменується як «ухилення від оподаткування», не дозволяє здійснювати ефективні заходи щодо його усунення. На жаль, тіньова економіка в Україні досягнула такого рівня, коли ухилення від оподаткування стало не епізодичним, а масовим явищем, масштаби котрого суттєво впливають на макроекономічні показники. Тому протидія ухиленню від оподаткування – це, без перебільшення, питання захисту національної безпеки України.

Серед наукових робіт, що стосуються проблем ухилення від сплати податків, виокремимо праці В. Андрущенка, З. Варналія, В. Вишневського, А. Вєткіна, О. Десятнюк, В. Дубровського, А. Крисоватого, І. Мазур, В. Онищенко, В. Федосова, В. Черкашина, М. Чорного та інших. Однак, зважаючи на вагомий доробок вищенаведених науковців, змушені констатувати, що в сучасних умовах ґрунтовного аналізу потребують передумови, способи та інструменти ухилення від оподаткування, що мають

місце у вітчизняних реаліях. Відтак тема роботи є вкрай актуальною і надзвичайно важливою у нинішніх умовах розвитку української економіки.

Мета дослідження. Мета дослідження полягає в оцінці сучасного стану ухилення від сплати податків в Україні та обґрунтуванні рекомендацій щодо удосконалення чинної практики протидії цьому негативному явищу у контексті мінімізації протиправних дій у сфері оподаткування.

Відповідно до визначеної мети у роботі вирішено такі *завдання:*

– обґрунтувати економічну природу та виокремити причини ухилення від оподаткування;

– охарактеризувати основні види і способи ухилення від оподаткування, що мають місце у сучасних реаліях;

– дослідити прагматику реалізації податкового контролю як важливого інструменту протидії ухиленню від сплати податків;

– здійснити моніторинг діяльності податкових органів щодо протидії ухиленню від оподаткування в Україні;

– проаналізувати зарубіжний досвід протидії ухиленню від сплати податків та визначити можливості його використання в Україні;

– виокремити основні вектори модернізації податкового контролю у контексті попередження та мінімізації ухилення від оподаткування в сучасних умовах розвитку вітчизняної економіки.

Об'єктом дослідження є види, способи та інструменти ухилення від оподаткування.

Предметом дослідження є науково-теоретичні та організаційно-управлінські аспекти ухилення від оподаткування у контексті протидії податкових органів цьому негативному явищу.

Методи дослідження. Методологічну основу дослідження становлять сучасні методи наукового пізнання: аналізу та узагальнення, емпіричного дослідження, формально-логічний, системно-структурний, порівняльно-функціональний, статистичний, історичний. Зокрема, діалектичний підхід,

системний аналіз, логічний метод, методи порівняльного аналізу були використані при дослідженні ухилення від оподаткування як актуальної економічної та фіскальної проблеми в Україні і зарубіжних країнах; метод аналізу та синтезу – при дослідженні видів та способів ухилення від оподаткування і здійснення податкового контролю; статистичні методи – при виявленні тенденцій поширення тіньової економіки і показників контрольно-перевірочної діяльності податкових органів в Україні.

Інформаційну базу дослідження складають: Податковий кодекс України, нормативно-правові акти з питань податкового регулювання та контролю, енциклопедична, навчальна й монографічна література, публікації вітчизняних і зарубіжних вчених, статистичні матеріали Державної податкової служби України, Державної служби статистики України, публікації з питань ухилення від оподаткування в мережі Інтернет.

Структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 81 найменування на 7 сторінках та 2 додатків на 2 сторінках. Робота викладена на 90 сторінках друкованого тексту, містить 17 рисунків і 5 таблиць. Основний зміст роботи викладено на 79сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1
ТЕРОРЕТИКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Економічна природа та причини ухилення від оподаткування

У контексті сучасної фіскальної політики держави проблема ухилення від оподаткування є однією з найактуальніших у вітчизняному економічному просторі, позаяк вона обумовлена як низкою об'єктивних, так і суб'єктивних причин. На жаль, упродовж останніх років ухилення від сплати податків стало звичною нормою поведінки багатьох суб'єктів господарської діяльності, адже таким чином вони отримують додаткові кошти для ведення бізнесу та неформального вирішення назрілих проблем у специфічних умовах поширеної в Україні корупції.

Еволюційно ухилення від сплати податків розвивалося одночасно з оподаткуванням таким чином, що ученими-фінансистами був сформульований так званий «закон зростання опору податку». Серед найвагоміших причин цього негативного явища науковці виокремлюють очевидний вплив податків на доходи і витрати платників при недостатньому усвідомленні ними вигід від споживання суспільних благ, що фінансуються за рахунок податкових платежів. А це означає, що витоки суспільного явища необхідно шукати в суспільній природі податків, які за своєю сутністю є еквівалентними платежами громадян в обмін на суспільні блага, що надає їм держава, виконуючи свої функції (наслідком усвідомлення сутності податків стало визначення принципу еквівалентності як одного з основних наукових принципів оподаткування). Відтак у суспільній свідомості податки ототожнюються з платежами, які і запроваджуються без згоди більшості платників (оскільки парламент не репрезентує інтереси всіх груп виборців), і сплачуються в примусовому порядку. Це стає підґрунтям для антифіскальної

поведінки платників, породжуючи бажання зменшити податкові зобов'язання або взагалі ухилитися від їх виконання. І чим недосконалішими є демократичні інститути в державі, тим масовішою стає девіантна поведінка.

Насамперед зазначимо, що у сучасній податковій науці та практиці у контексті нашого дослідження найбільш вживаними є терміни «ухилення» і «уникнення» від сплати податків.

Так, в Оксфордському тлумачному словнику уникнення від сплати податків розглядається як таке, що є наслідком мінімізації податкових зобов'язань законним шляхом з використанням податкових лазівок. На відміну від нього, ухилення трактується як приховування податкової бази та подання в податкові органи завідомо неправдивої інформації [76, с. 413-414].

Такої ж думки дотримується і Дж. Стігліц [71, с. 703], який під уникненням податків розуміє використання певних положень податкового законодавства, які дозволяють відійти від їх сплати, а під ухиленням – незаконний відхід від сплати податків.

Економічна енциклопедія не подає визначення терміну «уникнення від сплати податків», однак під ухиленням від сплати податків пропонує розуміти сукупність легальних і незаконних способів приховування доходів від оподаткування [20, с. 778-779]. Відтак, можемо стверджувати, що в Економічний енциклопедії вищенаведені терміни не розмежовуються.

Окрім зазначених термінів, окремі науковці виділяють й інші, близькі за значенням до «ухилення» та «уникнення», поняття. Так, у міжнародній практиці доволі поширеним є термін «податкове планування» («tax planning»), причому вітчизняні учені теж віддають перевагу саме цьому терміну. Так, на думку В. Вишневського і А. Вєткіна [8, с. 52-53], податкове планування – це законний спосіб обходу податків з використанням наданих законом пільг і можливостей щодо скорочення податкових зобов'язань, а ухилення – це використання заборонених законом методів (податкове правопорушення). Відтак саме незаконність зменшення зобов'язань дозволяє розмежовувати поняття «податкове планування» і «ухилення».

Слід також зазначити, що нерідко можна зустріти (передусім серед представників юридичної науки) і визначення такого терміну як «обхід податків» («tax avoidance») (рис. 1.1), під яким мається на увазі використання занижених ставок податків для окремих суб'єктів, різних ставок податків для різних видів доходів, «податкових сховищ» в інших країнах для зменшення податкових зобов'язань як законним, так і незаконним шляхом.

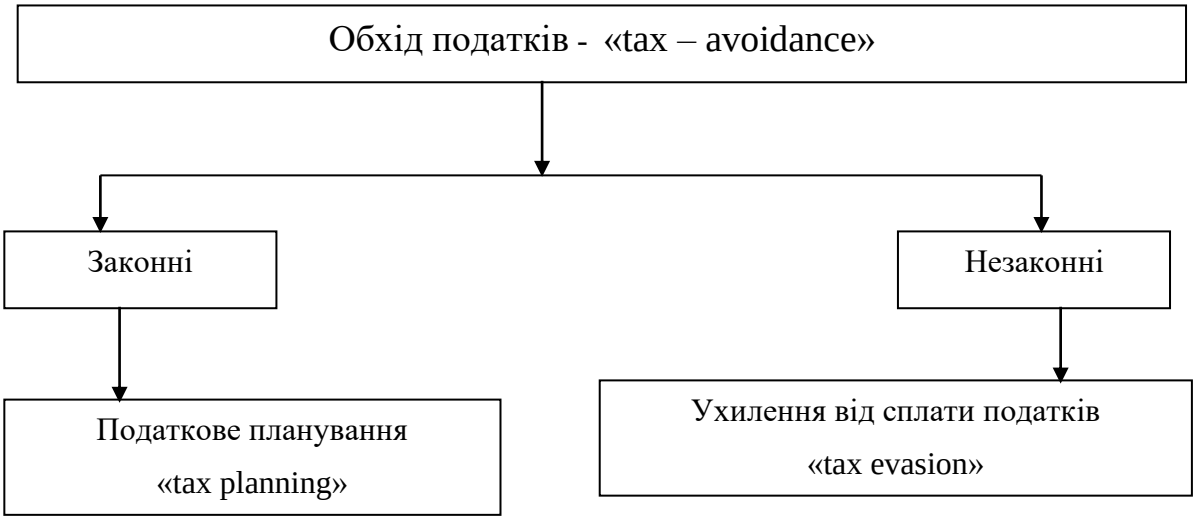

Рис.1.1 – Різнохарактерні види ухилення від сплати податків

Вказавши на теоретичні аспекти відмінності термінів «ухилення» та «уникнення» від сплати податків, варто наголосити, що на практиці законні і незаконні методи зменшення податкових зобов'язань тісно переплітаються.

У контексті нашого дослідження варто наголосити, що ухилення від сплати податків, яке нині характерне для більшості країн світу, неминуче призводить до розвитку тіньової економіки в державі.

Насамперед відмітимо, що структура тіньової економіки передбачає наявність трьох складових: неформальна економіка, прихована економіка і підпільна (або кримінальна) економіка (рис. 1.2). Причому у кожній із наведених складових існує таке поняття як комунікаційна тінь – економічна діяльність, зумовлена новітніми технологічними досягненнями, яка не лише не підпадає під дію чинного законодавства та обліку офіційною статистикою,

але й подібно до факторів виробництва «третьої хвилі», не може бути оцінена за певним механізмом ціноутворення, а відтак і податкові надходження від такої діяльності сьогодні досить складно визначити. Вищенаведене підтверджується і процесом поширення інтелектуалізації праці, зокрема у сфері інформатизації, що виявляється у формі нелегального використання програмного забезпечення, а також купівлі-продажу через мережу Інтернет.

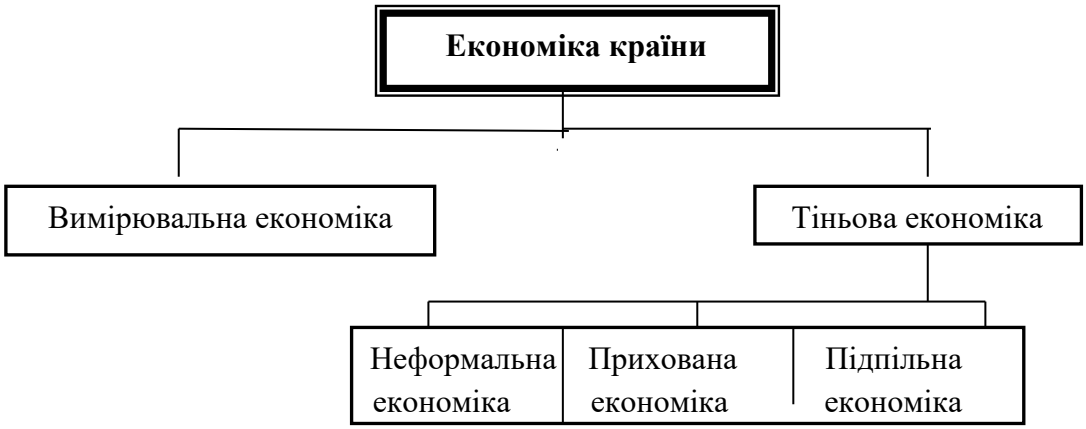

Рис. 1.2 – Загальна схема тіньової економіки

Відтак можемо стверджувати, що тіньова економіка – це досить складне соціально-економічне явище, представлене сукупністю неконтрольованих і нерегульованих як протиправних, так і законних (однак безумовно аморальних) економічних відносин між суб'єктами економічної діяльності, спрямованих на досягнення надприбутку за рахунок приховування доходів і ухилення від сплати податків.

Неформальна економіка – це сегмент тіньової економіки, що виявляється в дозволеній, але формально не зареєстрованій, а відтак і не включеній до статистичної звітності щодо економічної діяльності. До цієї категорії загалом відносять легальну, проте незареєстровану зайнятість населення у будь-якій галузі чи сфері економіки. Ця частина тіньової економіки у трансформаційних суспільствах в окремих випадках може мати і позитивний характер, оскільки нерідко допомагає виживати населенню у скрутні часи. Так, за даними Державної служби статистики України, 3,6 млн.

осіб, або кожен четвертий працівник, працює без оформлення трудових відносин (показник неформальної зайнятості населення становить 21,8%). Найбільше таких працівників у сільському господарстві (42,9%), торгівлі (18,5%), будівництві (15,3%), промисловості (5,7%) та транспорті (4,3%) [46].

Прихована економіка – це легальна економічна діяльність, результати якої частково або зовсім не фіксуються у статистичній звітності, а відтак через приховування доходів не оподатковується.

Підпільна (кримінальна) економіка - це виробництво психотропних і наркотичних товарів, наркоторгівля, торгівля людьми тощо. Тобто, ця частина тіньової економіки формується навмисно й спрямована на збагачення, має антисоціальний, злочинний, а відтак виключно деструктивний характер й віднесена до компетенції правоохоронних органів.

Класифікація тіньової економіки на основі відповідних класифікаційних ознак подана у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Класифікація тіньової економіки за характером діяльності її суб'єктів (складено автором на основі [41])

Класифікаційні ознаки	Види тіньової економічної діяльності		
Характер діяльності	Неформальна економічна діяльність	Прихована економічна діяльність	Підпільна (кримінальна) економічна діяльність
Мета	Іноді пов'язана з виживанням	Пов'язана з виживанням і розвитком власного бізнесу	Спрямована на збагачення
Мотив	За бажанням	Вимушена	Навмисна
Наслідки	Безпечна для суспільства	Позалегальна, аморальна, але не є значною загрозою для суспільства	Антисоціальна, має злочинний характер, є небезпечною для суспільства

Безперечно, Зведений бюджет України недоотримує величезні суми коштів внаслідок такого явища як ухилення від сплати податків. Так, згідно результатів дослідження міжнародної Асоціації присяжних сертифікованих бухгалтерів (АССА), тіньова економіка в Україні сягає 46% від офіційного ВВП країни. Урядовці ж стверджують, що частка тіньового сектору в Україні є дещо скромнішою й дорівнює приблизно 35% від офіційного ВВП [18].

Вітчизняний дослідник тіньової економіки В. Дубровський склав рейтинг схем, через які бюджет країни щорічно втрачає від 100 до 150 млрд. грн. На думку експерта, найбільші втрати бюджету спричинені офшорними схемами (50–65 млрд. грн.), «сірим» імпортом та контрабандою (25–70 млрд. грн.) і діяльністю конвертаційних центрів (12–15 млрд. грн.) [17] (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Характеристика найбільш поширених тіньових схем в Україні [17]

Схема	Обіг (млрд. грн. на рік)	Умовні втрати доходів бюджету (млрд. грн. на рік)
Офшорні схеми	260-320	50-65
Конвертаційні центри	40-50	12-15
«Скрутки»	50-60	10-12
«Сірий імпорт», контрабанда	80-230	25-70
Контрафакт		10
Виведення прибутку через псевдопідприємництво фізичних осіб	15-16	до 2,5
ФОП замість найму	10	2,5-5
Заниження оборотів	18	1- 1,5

Як свідчать дані табл. 1.2, перше місце у цьому «рейтингу» посідають офшорні тіньові схеми, які є вкрай загрозливими для України. Тож і не дивно, що нещодавно обрані до Верховної Ради України парламентарі обіцяють покінчити з офшорними компаніями (які вже стали «раковою пухлиною» не лише вітчизняної, але й світової економіки), зареєструвавши

законопроект про податковий суверенітет України та офшорні компанії, у якому депутати пропонують низку заходів, покликаних знизити привабливість офшорів і зменшити економічні мотивації для їх використання [34]. Зокрема, парламентарі пропонують заборонити відшкодування ПДВ для бізнесу, який співпрацює із офшорами.

Принагідно зазначимо, що в анти-рейтингу, який визначає розмір виведених активів, Україна вже піднялася із 78 на 14 місце (серед 150 країн світу). При цьому ще більш вражаючим виглядають показники незаконного витоку капіталів (у розрахунку на душу населення) (рис. 1.3), адже Україна тут опинилася на «почесному» третьому місці в світі, випередивши Китай та Індію загалом за останнє десятиліття глобальний нелегальний витік капіталів у світі зріс з 470 млрд. дол. США до 1 трлн. дол. США [34].

Рис. 1.3 – Обсяги незаконного витоку капіталів (у розрахунку на душу населення) вибраних країн світу [34]

Необхідно акцентувати, що ефективна протидія ухиленню від сплати податків неможлива без встановлення причин цього явища, які умовно можна поділити на певні групи (рис.1.4.).

Так, до причин організаційно-управлінського характеру належать:

– незадовільна організація бухгалтерського обліку та звітності на підприємствах, установах, організаціях;

– некомпетентність органів і посадових осіб, що здійснюють організаційно-управлінські функції в сфері оподаткування на усіх рівнях влади;

– незадовільний стан організації перевірок господарської діяльності;

– розрахунки через третіх осіб або методом взаємозаліку;

– можливість створення фіктивних підприємств через недосконалий порядок реєстрації і перевірки суб'єктів підприємницької діяльності.

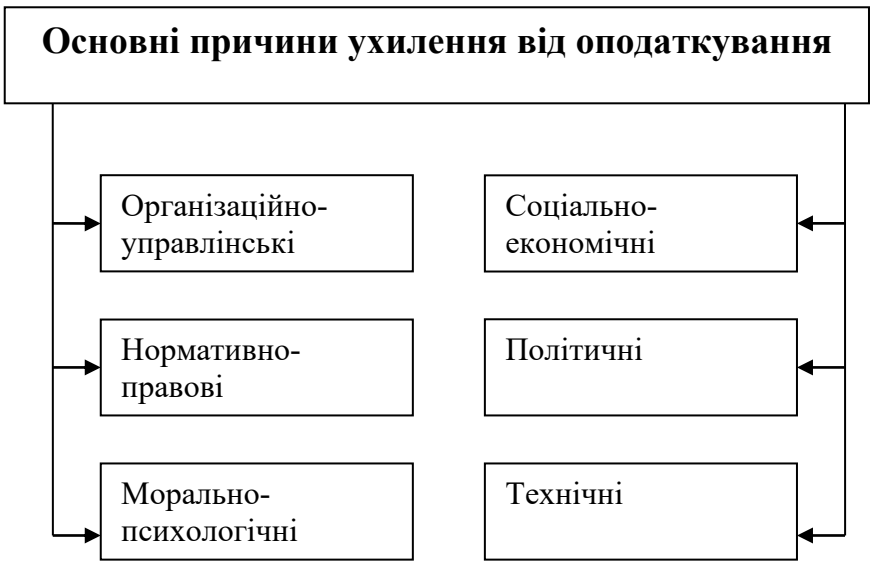

Рис. 1.4 – Основні групи причин ухилення від оподаткування [3]

До причин нормативно-правового характеру зараховують:

– законодавчу неврегульованість окремих питань здійснення господарської діяльності;

– численні зміни в законодавстві, що становлять труднощі не лише для контролюючих органів, але передусім для платників податків;

– суттєві зміни в системі і структурі звітності, що ускладнює процедуру сплати та контролю за сплатою податків;

– відсутність чіткої визначеності щодо відповідальності за порушення законодавства про оподаткування (скажімо, відповідальності засновників

підприємств та посадових осіб органів реєстрації за фальсифікацію даних і реєстрацію фіктивних структур).

Політичні фактори підштовхують платників до ухилення від сплати податків тоді, коли податки починають використовуватись державою не за прямим їх призначенням.

Технічні причини полягають в складності податкової системи, яка перешкоджає ефективності податкового контролю, в результаті чого платник може уникнути сплати податків.

Морально-психологічні принципи закладені в податкових законах. Постійні зміни в системі оподаткування та зміна податкового законодавства знижують довіру до них платників податків.

Таким чином, підсумовуючи викладене вище, виокремимо найбільш типові стратегії ухилення від оподаткування в сучасних умовах розвитку української економіки (рис. 1.5).

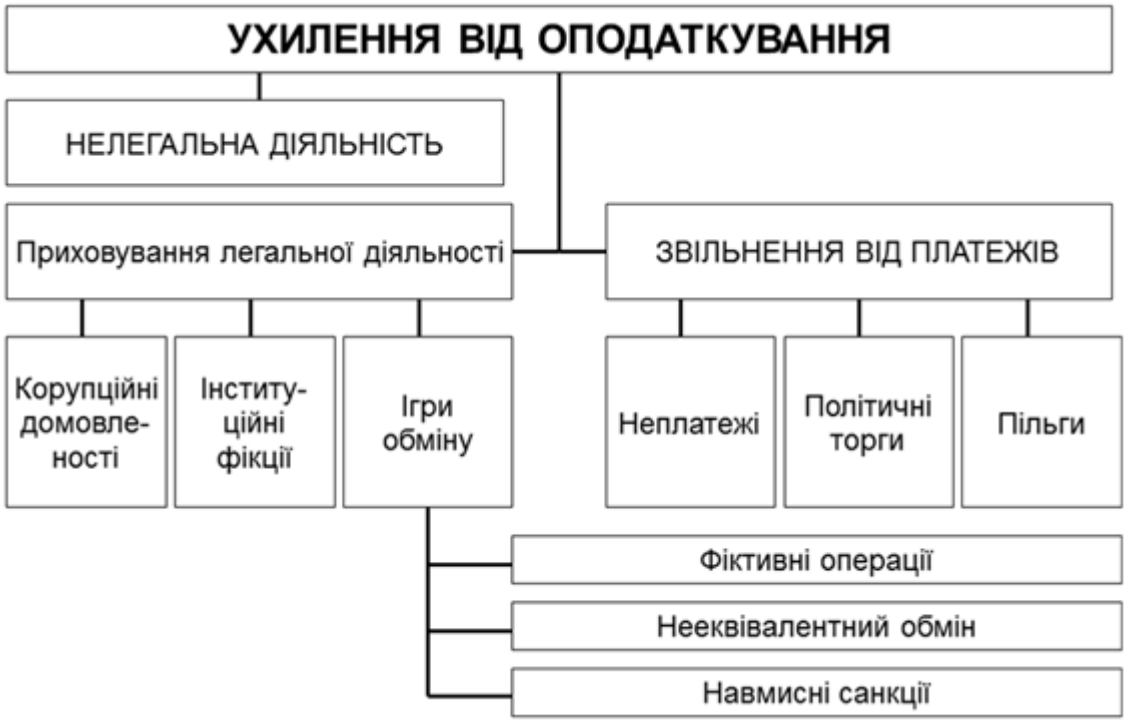

Рис. 1.5 – Типові стратегії ухилення від оподаткування

Насамкінець зазначимо, що при обґрунтуванні заходів, спрямованих на детінізацію економіки, слід враховувати той факт, що процесам детінізації має бути притаманний насамперед стимулюючий, а не репресивний характер. Тому переконані, що сьогодні, поряд із контрольними заходами, необхідно також приділяти увагу і превентивним заходам подолання цього суспільно небезпечного явища.

1.2. Види та способи ухилення від оподаткування, їх характеристика

З метою окреслення основних напрямів боротьби з ухиленням від сплати податків, а також їх попередження, доцільно розглянути існуючі способи ухилення та механізм їх виявлення.

Передусім зазначимо, що структура тіньової економіки в Україні є дещо нетиповою у порівнянні із зарубіжними країнами. Зокрема, в Україні левова частка податкових надходжень втрачається: а) не у малому бізнесі; б) не через діяльність повністю неофіційних (незареєстрованих) економічних суб'єктів. А найбільш масштабні інструменти ухилення від оподаткування і агресивного податкового планування масово застосовуються великими та надвеликими підприємствами, які завдяки своїм неформальним зв'язкам мають значні можливості для уникнення від сплати податків.

Стосовно основних способів уникнення від сплати податків слід зазначити, що українські вчені [7, с. 98] виокремлюють два таких способи, а саме: використання податкових пільг і податкових лазівок. Щодо податкових лазівок відмітимо, що вони або навмисно створюються (закладаються у проекти законів розробниками, які лобіюють інтереси окремих платників та їхніх груп, чи вносяться під час голосування за такі законопроекти членами парламенту), або виникають внаслідок недосконалості податкового законодавства (передусім недостатньої регламентації процедурних питань). На жаль, і перший, і другий спосіб уникнення від сплати податків є характерним для України, проте найбільш розповсюдженим способом

уникнення оподаткування в Україні залишаються пільги, обсяг яких є невиправдано великим і не завжди обґрунтованим.

Умовно усі податкові пільги поділяють на вилучення, знижки і податкові кредити (рис. 1.6) :

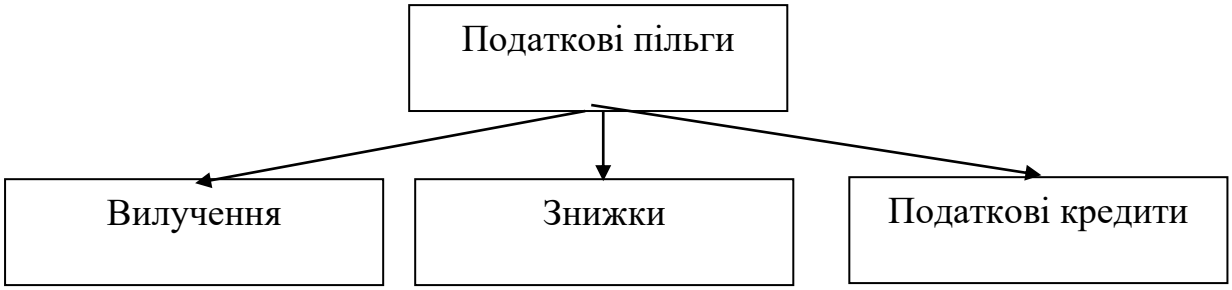

Рис. 1.6 – Види податкових пільг
(розроблено автором на основі [71; 77])

Вилучення – це пільги, які дають підставу звільнити від оподаткування окремі об’єкти. Знижки – це пільги, які зменшують базу оподаткування (скажімо, у багатьох країнах світу платникам податку на доходи громадян надається право зменшувати валовий дохід на певну суму, що є різною для сімейних пар і самотніх громадян (стандартна знижка), а також вираховувати з валового доходу медичні витрати, витрати на лікування, некомпенсовані ділові витрати тощо). Податковий кредит – це зменшення суми валових податкових зобов’язань (нарахованого податку) для визначення остаточних зобов’язань (сума податку, що має бути сплачена до бюджету). Так, типовою формою податкового кредиту є інвестиційний податковий кредит, що застосовується з метою стимулювання інвестицій.

Податкові лазівки, як інший спосіб уникнення від сплати податків, прийнято поділяти на: зміщення доходу, відкладення доходу і податковий арбітраж. Зміщенням доходу є переведення платником податку доходу під більш низьку граничну ставку податку в умовах відповідної податкової структури із зростаючими граничними ставками (принагідно зазначимо, що широкого розповсюдження цей вид податкової лазівки не має, оскільки існують інші, більш радикальні методи уникнення сплати податків (як,

наприклад, відкладання доходу або перенесення терміну сплати податку на більш пізніший час [71, с. 705].

Податковий арбітраж – теж один із різновидів податкових лазівок, який передбачає випадки оподаткування різних об'єктів і платників податків за різними нормами. Іншими словами, під податковим арбітражем досить часто розуміють «податкові сховища» (тобто країни з пільговими режимами оподаткування) або «податкові оазиси» (тобто території або зони з пільговим режимом оподаткування в межах однієї країни).

Відтак зазначимо, що якщо з уникненням від сплати податків можна боротись шляхом зменшення податкових пільг і лазівок, то проблема ухилення від оподаткування є більш гострою, оскільки вона вже входить до системи податкових правопорушень і відноситься до різновидів податкового злочину. Тож і не дивно, що у структурі правопорушень, які здійснюються у сфері оподаткування, найбільшу частку займає ухилення від сплати податків – 53,9%; друге місце займає легалізація (відмивання) грошових коштів чи іншого майна, здобутих злочинним шляхом (25,7%); третє місце – фіктивне підприємництво (11,4%) [77].

Варто наголосити, що набір способів ухилення від оподаткування в Україні не суттєво різниться від інших країн. Зокрема, найбільш часто використовуваними способами (інструментами) ухилення є:

– контрабанда (маніпуляції з митною вартістю товарів; перерваний транзит; пряма контрабанда);

– розкрадання податку на додану вартість (незаконне відшкодування з бюджету при експорті; фіктивне підприємництво тощо);

– контрафакт;

– переміщення прибутку до «податкових гаваней» («офшорів»);

– викривлення бази оподаткування (приховування обсягів продажу);

– зловживання податковими пільгами та преференціями;

– неофіційне підприємництво та індивідуальна економічна діяльність без реєстрації [19, с. 3]. Разом із тим, українській економіці притаманні і певні нетипові явища, існування яких значною мірою пояснюють коротко описані вище відмінності.

Насамперед, це індустрія «конвертаційних центрів», зокрема «ліцензовані майданчики», на яких така діяльність нерідко проходить під прикриттям працівників правоохоронних органів. Саме завдяки такій практиці великі та середні підприємства, що не мають прямого доступу до великомасштабних схем ухилення від сплати податків за допомогою зовнішньоекономічних транзакцій, уникають сплати основних податків.

З іншого боку, в Україні з 1999 р. (у нинішній формі – з 2011 р.) діє спрощена система оподаткування (ССО) для малого бізнесу, яка стала для дрібних підприємств та індивідуальних підприємців – самозайнятих осіб масовим способом легальної компромісної детінізації. Вона також позбавляє необхідності витрачати час та зусилля (а то і гроші) не непотрібний дрібному бізнесу облік. Саме її існуванням пояснюється відносно менша роль повної «тіні», тобто незареєстрованих економічних суб'єктів в Україні порівняно з іншими країнами з аналогічним доходом на душу населення.

Проте ця схема також використовується для зловживань як із боку її суб'єктів, так і з боку малих, середніх або іноді навіть великих підприємств. Мова йде про штучне подрібнення на суб'єктів ССО, використання псевдо-підприємців замість найманих працівників, можливе виведення прибутків через суб'єктів ССО, перевищення дозволених законом обсягів доходу та збут контрабандного товару. Окрім наявності різних баз оподаткування та різних ставок, що завжди створює можливості для зловживань, українські підприємці – суб'єкти ССО - можуть законно продавати товари без документів, які підтверджують їх походження, що є доволі незвичною практикою у світі.

Слід зазначити, що хоча більшість із перелічених вище способів є типовими і використовується у світовій практиці, питома вага тих чи інших

способів є відмінною для кожної окремої країни, що обумовлено певною структурою економіки, специфікою її регулювання, історичними чинниками, географічним розташуванням (скажімо, належністю до ЄС) тощо. Вітчизняний дослідник тіньової економіки В. Дубровський [19, с. 4-6] виокремлює особливості, які зумовлюють національну специфіку використання основних способів ухилення від сплати податків.

1. Структура економіки. В Україні малий бізнес складає менше 16% від ВВП, натомість реалізація продукції 200 найбільших підприємств сягає 36% обсягу реалізації усіх підприємств України. Проте слід акцентувати, що наведені цифри не враховують приналежність практично всіх великих та значної частини середніх підприємств до велетенських бізнес-адміністративних груп, які здебільшого належать невеликому колу надбагатих олігархів, тісно пов'язаних із владою. Відтак можемо стверджувати, що концентрація власності та виробництва в Україні є значно більшою, ніж це відображено у державній статистиці.

Тобто, зважаючи на таку структуру економіки, навіть якщо малий бізнес і є більш схильним до ухилення від сплати податків та має більші можливості для цього, слід очікувати, що найбільші за обсягом порушення спостерігатимуться все ж у середньому та, особливо, великому бізнесі завдяки його домінуючій ролі в українській економіці.

Важливим фактором є також доволі висока зовнішня відкритість, природна для невеликих за обсягами економік. При цьому левову частку експорту забезпечують ті ж самі великі та надвеликі компанії і бізнес-групи. Вони також залучають величезні кредитні ресурси, в тому числі від афілійованих закордонних партнерів по групі, що створює великі можливості для приховування прибутків через переміщення їх до «податкових гаваней».

2. Специфіка великого «олігархічного» бізнесу. Нерідко побутує думка, що великі компанії менш схильні до уникнення податків, ніж малі, або мають для цього менше можливостей. Це пов'язують із тим, що середні та великі фірми не лише зобов'язані вести бухгалтерський облік згідно

законодавства, але й не можуть без нього обійтися через суто об'єктивні причини (адже у протилежному випадку (або якщо облік – неправдивий) власник ризикує втратити контроль над менеджментом, що може призвести до розкрадання бізнесу). До того ж, більшість великих компаній у розвинених країнах – це, як правило, публічні акціонерні товариства, де контроль за фінансовими потоками здійснюється відповідно до стандартів корпоративного управління, а акціонери зацікавлені у прозорості компанії. Тож у таких фірмах менеджмент має сильний стимул демонструвати (і навіть завищувати) прибутки, аби підняти ціну акцій, від якої залежать бонуси.

Однак слід наголосити, що жоден із цих факторів не працює в Україні. У багатьох компаніях ведеться подвійна бухгалтерія. Публічні акціонерні товариства непопулярні, і навіть у разі їх створення – мажоритарний власник має володіє тотальним контролем. А зважаючи на проблеми із судовою системою, справжні міноритарні акціонери на практиці є безправними (в рейтингу Світового Економічного Форуму за цим показником Україна посідає 134 місце зі 138 країн) і не можуть контролювати прозорість компанії. Відповідно, жодних стимулів оприлюднювати прибутки, окрім доступу до кредитування, фірми не мають. Однак кредити може брати материнська офшорна компанія, на яку, власне, і виводяться прибутки. Натомість великі «олігархічні» компанії здебільшого – в залежності від розкладу політичних сил – мають фактичний імунітет від справжнього контролю з боку правоохоронних та інших контролюючих органів. Відтак вони можуть ухилятися від сплати податків набагато нахабніше, ніж це дозволяють собі середні фірми, які не належать до бізнес-груп, не кажучи вже про малі підприємства та індивідуальних підприємців.

3. Наявність привабливої для малого бізнесу ССО. Серед низки важливих функцій, ССО є способом компромісної детінізації: завдяки їй офіційна реєстрація стає відносно привабливішою порівняно з роботою у «тіні», оскільки забезпечує легальність та мінімальний правовий захист, не вимагаючи при цьому обтяжливої паперової роботи (ведення обліку) та

дозволяючи сплачувати помірні податки. З іншого боку, частину діяльності, яку в інших країнах виконують тіньові економічні суб'єкти, в Україні можуть виконувати легальні підприємці (скажімо, збут контрабандного товару). Утім, це не означає, що в разі перекриття такої можливості ці операції припиняться: скоріше за все, вони просто перейдуть у цілковиту «тінь», як це і відбувається у країнах, де така можливість відсутня.

Таким чином, можемо стверджувати, що тіньова економіка в Україні характеризується такою специфікою: вона велика за розміром; більшою мірою є частиною легального сектору економіки; значний внесок у її поширення здійснюють великі і надвеликі підприємства; основні канали ухилення від сплати податків пов'язані з зовнішньоекономічною діяльністю та роботою індустрії «конвертаційних центрів».

Ухилення від оподаткування – це протиправні дії по зменшенню податкових зобов'язань, наслідками яких, у випадку їх виявлення, може бути відповідальність за порушення податкового законодавства. Відповідно до чинного законодавства, існують такі види відповідальності за порушення податкового законодавства: штрафні (фінансові) санкції, адміністративна, дисциплінарна та кримінальна відповідальність. На жаль, тіньова економіка в Україні є доволі значною і характеризується такою специфікою: вона велика за розміром; більшою мірою є частиною легального сектору економіки; значний внесок у її поширення здійснюють великі і надвеликі підприємства; основні канали ухилення від сплати податків пов'язані з зовнішньоекономічною діяльністю та роботою індустрії «конвертаційних центрів».

До основних причин ухилення від оподаткування відносять причини організаційно-управлінського характеру, соціально-економічні, нормативно-правові, політичні, морально-психологічні та технічні. Зважаючи на зазначені причини, як передумови ухилення від оподаткування, змушені констатувати, що в Україні практично не розвинена на належному рівні організаційно-правова інфраструктура протидії ухиленню від сплати податків.

РОЗДІЛ 2
ПРАГМАТИКА ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ЩОДО ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Податковий контроль як важливий інструмент протидії ухиленню від сплати податків та обов’язкових платежів

Контроль надає інформацію, яка характеризує стан законності в апараті державного управління. Зміст та спрямованість діяльності апарату управління в цілому, його різних частин за допомогою контролю гарантують реалізацію нормативно-правових актів, що регулюють суспільні відносини у різних сферах суспільного життя, Постійний моніторинг збільшує відповідальність державних службовців за швидке та якісне виконання своїх обов'язків.

Контроль відіграє важливу роль у зміцненні державної дисципліни та законності у формуванні державних органів, плануванні та здійсненні правоохоронних повноважень. Це один з найважливіших способів запобігти порушенням закону, виявити протиправні дії чи помилки в його застосуванні. Це один із засобів, необхідних для здійснення заходів, які сприяють суворому дотриманню закону в державному апараті.

Однак контроль має своє місце в системі форм державного управління суспільством і, у зв'язку з цим, він вважається специфічною правовою формою, яка, як і будь-яка інша правова форма, має своє соціальне призначення та відповідні функції [41].

Характеристика контролю як правової форми діяльності визначається тим, що всі його результати завжди повинні бути формалізовані у відповідних офіційних правових актах. Здійснюючи свої повноваження, контролюючі органи та їх посадові особи приймають певні рішення, які подаються у формі офіційного правового документа. Правові основи

прийняття контролюючими органами норм правового характеру передбачені актами, що визначають їх компетенцію.

У нормативно-правовому акті контролюючого органу із застосуванням закону сутність управління проявляється через те, що, будучи формою підзаконного правового регулювання, дія контролюючого органу своїм організуючи владний вплив якимось чином втручається в існуючі відносини, перетворює їх відповідно до цілей. в нормах права. Однак якщо юридична оцінка діяльності підконтрольного об'єкта виявить вину, застосовуються репресивні засоби.

Визначаючи місце контролю в системі правових форм діяльності, важливо підкреслити, що воно займає місце законодавства та застосування, впливаючи на них з організаційної сторони. Отже, очевидно, що вдосконалення контрольної діяльності призводить безпосередньо до вдосконалення законодавства та самого правозастосування.

Податковий контроль як один із інструментів попередження і протидії ухиленню від сплати податків є системою спостереження за фінансово-господарською діяльністю платників податків з метою її оптимізації для якісного виконання 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 проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [56].

Відповідно до Податкового кодексу, контролюючими органами є органи державної податкової служби – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової політики в частині адміністрування податків і зборів та реалізує державну податкову політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування

єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового законодавства.

До основних функцій податкового контролю науковці відносять: облікову, інформаційну, мобілізуючу та профілактичну (рис. 2.1).

Рис. 2.1 – Функції податкового контролю як інструменту протидії податковим правопорушенням [16]

Варто наголосити, що в сучасних умовах реалізації євроінтеграційного вектору податкової політики України актуально розглядати податковий контроль не лише як засіб примусового стягнення податкових платежів з платників податків, але й як систему відносин платників податків і податкових органів, які базуються на партнерських засадах. Такі відносини є важливими в процесі виконання податкового контролю.

Податковий контроль може здійснюватися кількома способами, а саме через: ведення обліку платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів, шляхом здійснення перевірок та звірок щодо дотримання податкового законодавства (рис 2.2).

Насамперед відмітимо, що актуальною проблемою сьогодні є підвищення ефективності проведення податкових перевірок, зниження кількості помилок при їх проведенні та прийняття вмотивованих рішень за їх результатами.

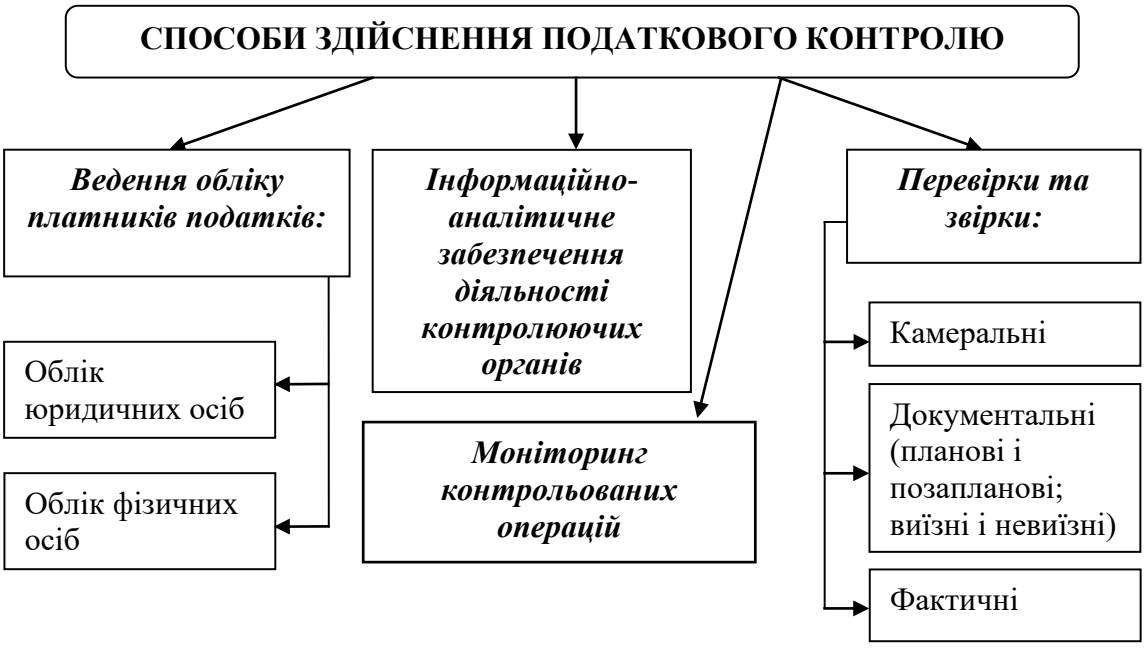

Рис. 2.2 – Способи здійснення податкового контролю [56]

Разом з тим, упродовж останніх років спостерігаємо тенденцію щодо зменшення кількості проведених контрольно-перевірочних заходів податковими органами України (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Динаміка контрольно-перевірочних заходів податковими органами України у 2016-2020 рр. (складено автором на основі даних [28-32])

Вид перевірки	2016р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.
Планові перевірки	42191	4834	5299	4646	1940
Позапланові перевірки	16150	16640	15689	11867	23885
Зустрічні звірки	2283	9610	6375	5276	2206

Це пояснюється тим, що робота податкових органів нині спрямована на зниження адміністративного тиску стосовно сумлінних платників податків та підвищення ефективності контрольно-перевірочних заходів щодо ризикових суб'єктів господарювання. Причому відбір платників податків для проведення перевірок здійснюється за принципом високого ступеня ймовірності ухилення від сплати податків і використання схем їх мінімізації.

З даних, наведених в таблиці 2.1, прослідковується тенденція до зниження кількості проведених перевірок за останні 5 років. Так, в 2019 р. за рахунок удосконалення відбору ризиків в операціях з ПДВ суттєво зменшилось кількість перевірок. Тобто факти доводять, що контрольно-перевірочна діяльність податкових органів спрямована на зменшення кількості перевірок законослухняних платників податків, що дозволяє суб'єктам господарювання активно проводити свою діяльність.

Проте, варто виокремити показники діяльності податкових органів у 2020 році, адже, як ми бачимо, чітко прослідковується кардинальне зменшення кількості перевірок у 2020 році (за винятком зустрічних перевірок, у ході яких комплексно відпрацьовуються всі ризики у діяльності платників). Це зумовлено пандемією COVID-2019, що внесла істотні корективи у контрольно-перевірочну роботу. Через мораторій на перевірки за 2020 рік документальних перевірок проведено на 35 % менше ніж за 2019, оскільки карантин зупинив всі планові перевірки у 2020 році.

У період мораторію податківці зосередилися на дозволених заходах контролю, а також на визначенні ризикових операцій, зборі доказової бази порушень, підготовці змін до нормативно-правових актів, удосконаленні електронних сервісів для платників податків

.

Рис. 2.3 – Результати перевірок ДПС за час дії мораторію [32]

Безумовно, якщо удосконалити податковий контроль при плануванні перевірок та відбір для цього платників податків, то можна буде ефективніше реагувати на податкові ризики в сфері ухилення від оподаткування. Відтак швидше виявлятимуться випадки податкових злочинів. Причому до застосування тих чи інших способів і методів податковим органам слід підходити творчо, щоб найповніше використати можливості конкретних прийомів для об'єктивної оцінки стану сплати податків і обов'язкових платежів та визначення резервів збільшення надходжень до бюджету.

Одним із першочергових завдань для органів ДПС є безумовне забезпечення виконання показників наповнення бюджету, оскільки від ефективності адміністрування податкових надходжень залежить подальше фінансування видатків зведеного бюджету. До прикладу, завдяки роботі податкових органів зведений бюджет України отримує найбільшу частину доходів – близько 85% (рис. 2.3).

Зокрема, у 2020 році було акумульовано до бюджету 1136,7 млрд. грн., що на 55,4 млрд. грн. більше, ніж у 2019 році. Контрольні дії податкових органів України у 2020 році охоплювали діяльність 1181,6 тис. платників

податків – юридичних осіб та фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності (рис. 2.5 та рис. 2.6).

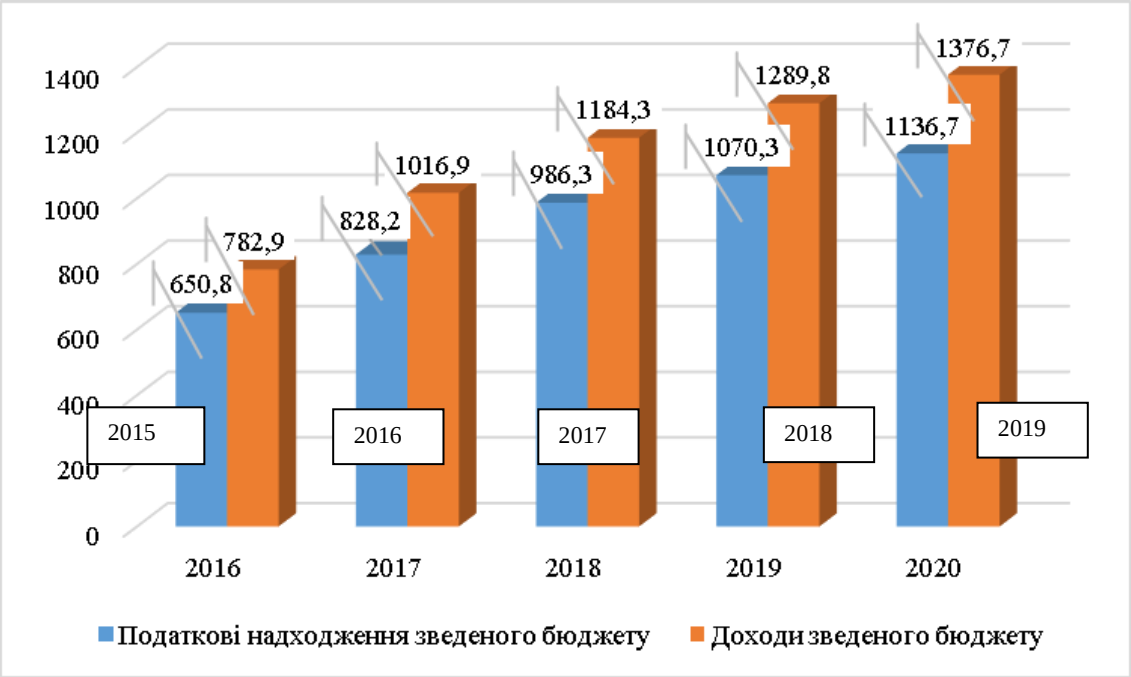

Рис. 2.4 – Динаміка податкових надходжень та доходів зведеного бюджету України у 2016-2020 рр., млрд. грн. (побудовано на основі [28-32]

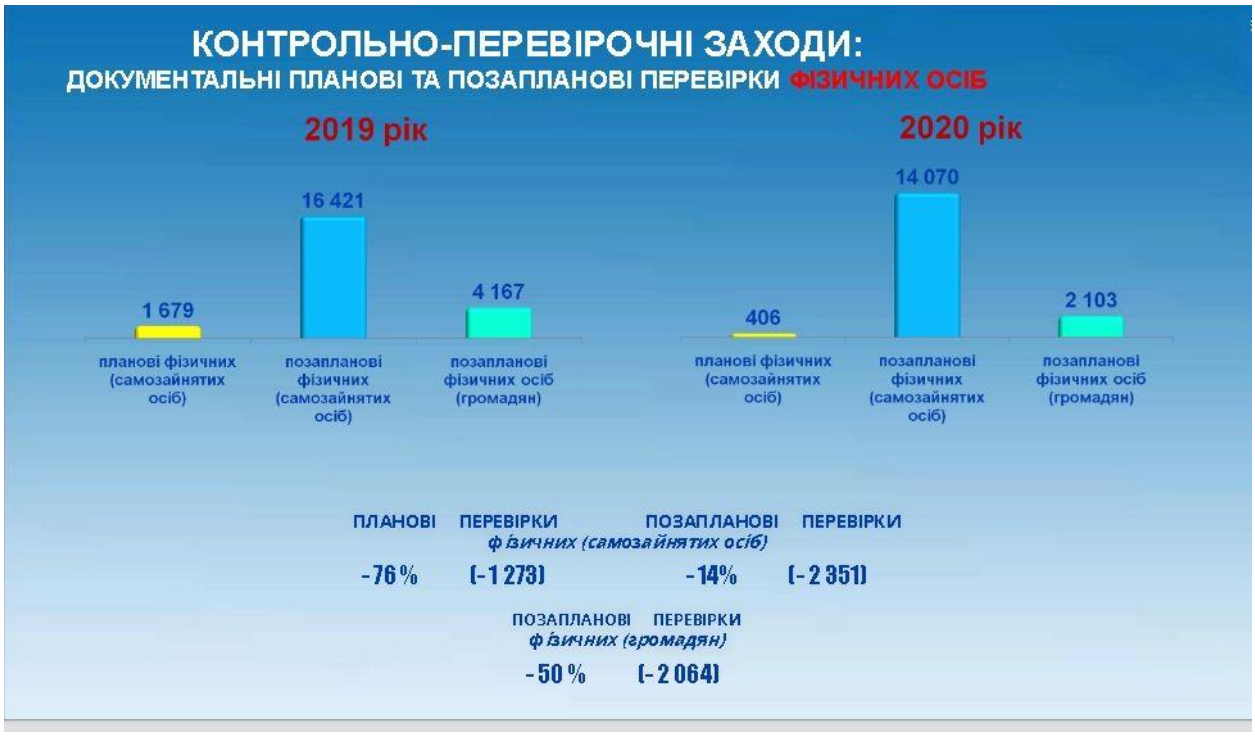

Рис. 2.5 – Склад платників податків фізичних осіб, що перевірялись податковими органами у 2020 році (розроблено за матеріалами [32]

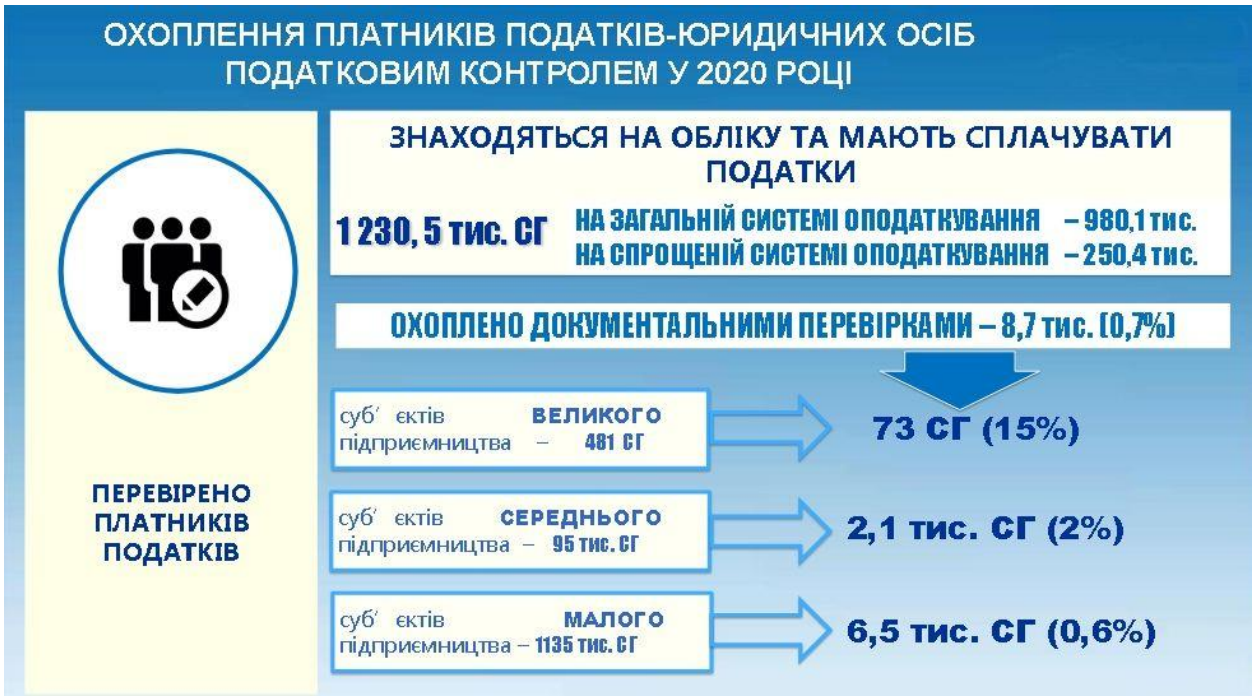

Рис. 2.6 – Склад платників податків юридичних осіб, що перевірялись податковими органами у 2020 році (розроблено за матеріалами [32]

Так, документальними перевірками було охоплено майже 15% суб'єктів великого підприємництва, 2% – середнього і лише 0,6 % – малого (враховуючи СПД на спрощеній системі оподаткування), що, на наше переконання, є позитивним явищем, хоч частково і зумовлено введеним мораторієм.

Варто наголосити, що основною формою податкового контролю є податкові перевірки, які дозволяють найповніше прослідкувати виконання платниками податків законодавчо встановлених обов'язків щодо наповнення казни держави. За результатами податкових перевірок щороку податковими органами до зведеного бюджету та державних цільових фондів додатково нараховуються податки, збори і інші обов'язкові платежі. Оцінюючи ефективність зазначених заходів контрольно-перевірочної роботи у 2016–2020 рр., зазначимо: одним із показників, який в абсолютному виразі характеризує рівень ефективності контрольно-перевірочної роботи працівників податкових органів, є додатково нараховані за наслідками

перевірок обов'язкові платежі. На рис. 2.7 наведено дані щодо донарахованих сум грошових зобов'язань за результатами податкових перевірок, проведених департаментом аудиту ДПС України та її територіальними органами.

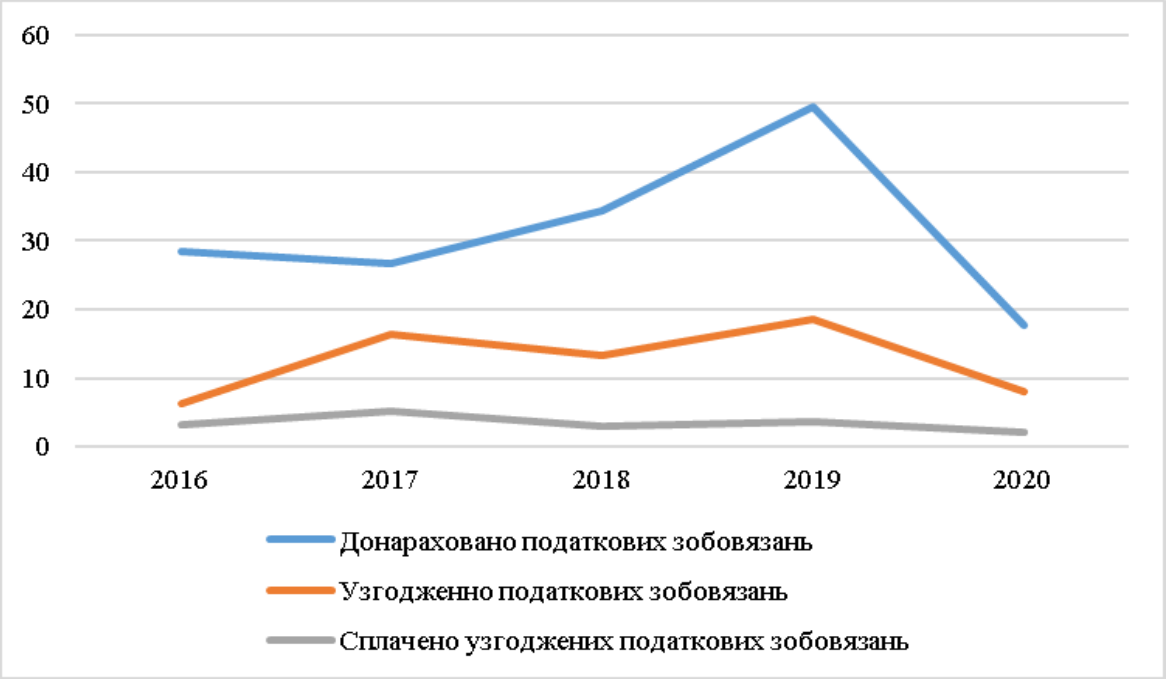

Рис. 2.7 – Динаміка основних показників результативності контрольно-перевірочної роботи податкових органів України у 2016 – 2020 рр., млрд. грн. (побудовано автором за матеріалами [28-32])

Важливо наголосити, що структурі додатково нарахованих за результатами податкових перевірок платежів властива строката динаміка. Найвищого значення основного платежу в структурі донарахувань було досягнуто у 2019 р. – 49,6 млрд. грн. [31].

Разом з тим, проблемою вітчизняного податкового контролю залишається значне відхилення між показниками донарахованих за результатами податкових перевірок, узгоджених і фактично сплачених до бюджету податкових зобов'язань. Слід відзначити, що у 2020 році значно зріс рівень узгодження платниками донарахованих сум: до 45,3 % при тому, що у попередньому році цей показник становив 37,5 %, а у 2018 р. – 38 %. [30;32].

Рівень сплати узгоджених податкових зобов'язань має невелику позитивну динаміку. У 2020 р. цей показник зріс до 25,5% супроти 19%

2019 року (рис. 2.8).

Рис. 2.8 – Динаміка частки узгоджених та сплачених податкових зобов'язань, донарахованих в результаті перевірок, у 2016-2020 рр. (побудовано автором за матеріалами [28-32])

Значне коливання упродовж 2016 – 2020 рр. частки сплачених податкових зобов'язань у загальному обсязі визнаних до сплати податкових платежів за результатами перевірок вказує на поширення явищ розтермінування сплати платниками узгоджених податкових платежів, провокуючи тим самим не повномірне наповнення бюджетів різних рівнів.

Відтак можемо стверджувати, що якість податкового контролю, яка включає рівень, повноту, достовірність, порядок виконання податковими інспекторами, як суб'єктами контролю, роботи із забезпечення його цілей, реалізації окремих процедур, є досить важливою умовою ефективної протидії ухиленню від оподаткування органами державної податкової служби.

Загальновідомо, що одна з головних вимог до податкового контролю випливає із класичних принципів оподаткування: контроль повинен приносити значно більше коштів, ніж було затрачено на його проведення, і

не спричинювати додаткового навантаження на платника податку. Загальна оцінка ефективності контрольної діяльності податкових органів здійснюється на основі зведених показників податкового контролю (табл. 2.2 і 2.3).

Таблиця 2.2

Індикатори оцінювання ефективності податкового контролю в Україні [38]

Індикатори	Формула
Рівень податкового боргу (%)	Рпб = ΣПб / ΣПН х100%, де ΣПб – податковий борг з податкових надходжень і платежів; ΣПН – податкові надходження до зведеного бюджету.
Рівень сумлінності сплати податків (%)	Рдс = (ΣПН- ΣДПН) / ΣПН х100%, де ΣПН – податкові надходження до зведеного бюджету України; ΣДПН – сума коштів додатково нарахованих до бюджетів та державних цільових фондів.
Рівень загального податкового навантаження (%)	Рпн = (ΣПН+ ВНПФ) / ВВП х100%, де ΣПН – податкові надходження до зведеного бюджету України; ВНПФ – власні надходження Пенсійного фонду; ВВП – валовий внутрішній продукт.
Коефіцієнт результативності адміністрування податкових надходжень	Кра = ΣПНф / ΣПНпл, де ΣПНф – фактичні податкові надходження до зведеного бюджету України; ΣПНпл – планові податкові надходження зведеного бюджету України.
Коефіцієнт ефективності роботи фіскальних органів	Кеф = ΣДПН / Оу, де ΣДПН – сума коштів додатково нарахованих до бюджетів та державних цільових фондів України; Оу – обсяг коштів, які було витрачено на утримання контролюючого органу.

Вибір цих показників обумовлений тим, що вони найбільш точно характеризують рівень податкового контролю. Так, показник рівня сумлінності сплати податків розкриває не лише надходження до бюджету, але й ставлення платників до обов’язку сплати податків, що, у свою чергу, формується і відношенням громадян до податкової служби, і прозорістю податкового процесу, і роз’яснювальною роботою органів ДПС.

Індекс рівня податкового боргу висвітлює проблеми зі своєчасною сплатою податків. Дає змогу оцінити результати діяльності податкових органів коефіцієнт ефективності їх діяльності. А рівень податкового навантаження та коефіцієнт результативності адміністрування податкових надходжень характеризують основні тенденції в економіці країни, пов’язані із податковим впливом.

Безумовно, наведені індикатори не є вичерпними, однак їх використання дозволить здійснювати моніторинг рівня податкового контролю.

Таблиця 2.3

Показники ефективності податкового контролю в Україні у 2016-2020 рр. (складено на основі даних [28-32; 53])

Показники	Порогові значення	2016р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020р.
Рівень податкового боргу (%)	≤ 5	3,11	7	6,67	5,33	5,01
Рівень сумлінності сплати податків (%)	≥ 95	96	94	94	93	94
Рівень загального податкового навантаження (%)	≤ 30	36,8	35,8	34,05	34,22	35,28
Коефіцієнт результативності адміністрування податкових надходжень	≥ 1	0,93	0,94	0,99	1	1
Коефіцієнт ефективності роботи фіскальних органів	≥ 5	3,66	4,04	6,84	6,60	6,4

Таким чином, дослідження організаційної структури податкового контролю показало, що він прямо пропорційно залежить від основних функцій, які умовно можна поділити на такі блоки: облік платників податків та надходження податків і платежів до бюджетів та цільових державних фондів; контроль за дотриманням платниками податків законодавства у сфері оподаткування; розробка та затвердження форм податкових розрахунків і звітності; застосування мір відповідальності до порушників у сфері оподаткування; правоохоронна діяльність у сфері оподаткування; контроль за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

2.2. Моніторинг діяльності податкових органів щодо боротьби з ухиленням від оподаткування

Підрозділи податкового аудиту здійснюють державний податковий контроль платників податків шляхом проведення планових, позапланових, фактичних перевірок та зустрічних звірок.

У 2020 році у зв'язку з введенням у дію нових організаційних структур територіальних органів ДПС та перерозподілу функціональних повноважень контрольно-перевірочна робота юридичних та фізичних осіб зосередилась у підрозділах податкового аудиту.

Крім цього, з 18 березня 2020 року і до кінця року тривав законодавчо встановлений мораторій на проведення документальних та фактичних перевірок, крім фактичних перевірок у частині обігу підакцизної групи товарів, документальних перевірок з питань декларування ПДВ, припинення (ліквідації) суб'єктів господарювання та на звернення платників податків.

Ці обмеження суттєво вплинули на баланс між кількістю контрольно-перевірочних заходів та донарахованих та узгоджених сум грошових. За результатами контрольно-перевірочної роботи у 2020 році було донараховано до бюджету 17,8 млрд. грн., з яких узгоджено 8,04 млрд. грн. [32].

У 2018 році податковими органами було забезпечено перегляд системи ризиків, за якими підприємства включаються до плану-графіка. Так, Наказом Мінфіну від 26.03.2018 р. № 386 «Про внесення змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків», зареєстрованим в Мін'юсті 18.04.2018 за № 465/31917, внесено зміни до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків.

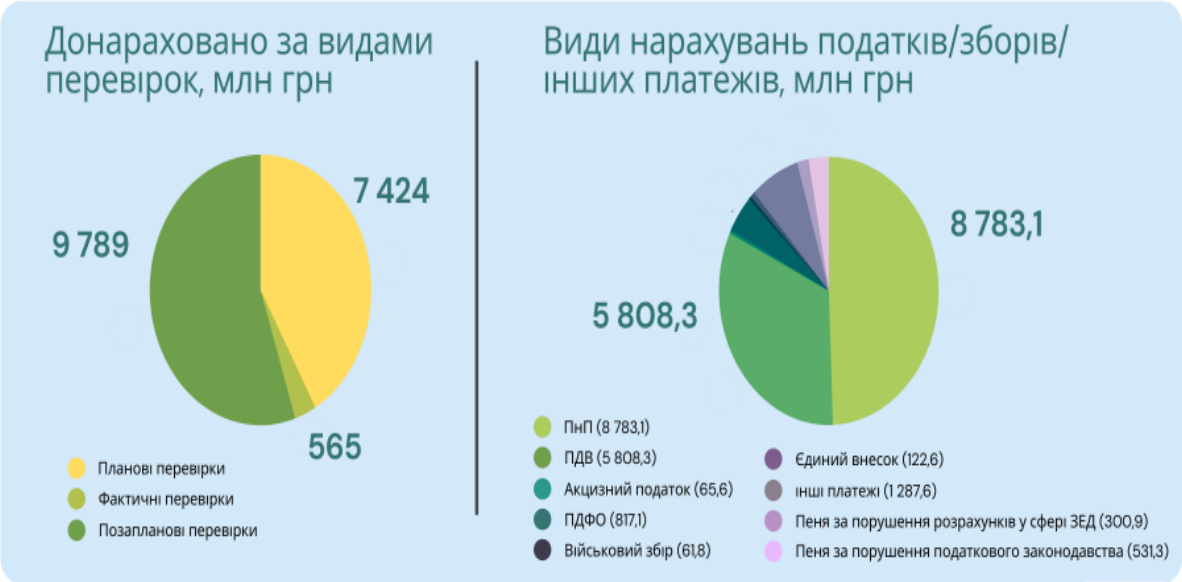

Рис. 2.9. - Результати контрольно-перевірочної роботи у 2020 році

Зміни вдосконалюють порядок складання графіка проведення планових документальних перевірок платників податків, оновлюють перелік критеріїв ризику діяльності платників податків та поділяють їх за ступенями. Зокрема, до переліку критеріїв ризику для платників податку на юридичних осіб включено 28 нових критеріїв.

В оновленому Порядку для платників податків-юридичних осіб визначено 69 критерії ризику несплати податків, з них: 21 – високого ступеня ризику, 20 – середнього та 7 – незначного. Для банківських установ – 25, небанківських установ – 29, постійних представництв та представництв нерезидентів – 16, суб'єктів господарювання-учасників ЗЕД – 21, платників податків-фізичних осіб – 27, платників податків-юридичних осіб з питань правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску – 21 [32].

Використовуючи ці критерії, можна застосовувати механізм пріоритетного реагування для компаній, для яких існує висока ймовірність недоплати або приховування платника податків. З грудня 2017 року на офіційному веб-порталі офіційному веб-порталі ДПС публікуються річні графіки документальних планових перевірок платників податків. Графік

проведення планових перевірок документів платника податків на 2020 рік оприлюднено 22 червня 2020 року на офіційному веб-порталі Національної податкової служби.

Акценти у плановій роботі 2020 року було зроблено на великих платників (перевірено 14%) із середніх лише 2,5%, а малих – лише 0,3% [32].

Якість виявлення ризиків несплати податків у 100% запланованих платників підтверджено документально та проведено донарахування.

У 2020 році щодо юридичних та фізичних осіб проведено 1 940 планових перевірок, що менше ніж у 2019 році майже у 3,5 раза (6 632), та 23 885 позапланових документальних перевірок, що на 28 % менше за рівень минулого року (33 171). Фактичних перевірок проведено 16 565, що майже дорівнює показнику минулого року (16 373). Також проведено 2 206 зустрічних звірок [32].

Тобто через скорочення кількості контрольних заходів внаслідок запровадження мораторію на перевірки навантаження платників податків перевірками та звірками зменшилося.

Зменшилися також донарахування: якщо у 2019 році за усіма перевірками було донараховано 49 621,9 млн грн, то за 2020 рік – 17 778,4 млн грн, тобто менше на 31 843,5 млн грн, або на 64,2 %.

Узгоджено 8 041,1 млн грн – 45,2 % донарахованих сум (за плановими перевірками – 33,6 %, позаплановими – 60,7 %, фактичними – 44,5 %).

Надійшло до бюджету 2 019,3 млн грн, рівень стягнення узгоджених донарахувань становить 27,2 %.

У 2020 році охоплено документальними перевірками:

– 8,7 тис. юридичних осіб, що становить 0,7 % від кількості платників (1 230,5 тис.), що знаходяться на обліку та повинні сплачувати податки, у т. ч.:

– 73 суб'єкти великого підприємництва (15 % від тих, що на обліку);

– 25 2,1 тис. суб'єктів середнього підприємництва (2 %);

– 6,5 тис. суб'єктів малого підприємництва (0,6 %);

– 13,6 тис. фізичних (самозайнятих) осіб, що також становить 0,7 % від кількості платників (1 914,1 тис.), які перебувають на обліку у контролюючих органах ДПС, у т. ч.:

– 104 суб'єкти середнього підприємництва (0,5 % облікованих);

– 13,5 тис. суб'єктів малого підприємництва (0,7 %).

Розрахункові втрати бюджету по перевірених платниках податків 20,2 млрд грн: з податку на прибуток – 4 млрд грн, з ПДВ – 16,2 млрд гривень.

Підтвердженням достатньо високої ефективності контрольно-перевірочної роботи 2020 року є встановлення порушень за матеріалами 30,9 тис. перевірок, що становить майже 73 % від загальної кількості проведених (42,4 тис.):

– за плановими – 1,90 тис. (98 %) фактів порушень при 1,94 тис.

– проведених перевірок;

– за позаплановими – 12,7 тис. (53 %) при 23,9 тис. проведених,

– за фактичними – 16,3 тис. (98 %) при 16,6 тис. завершених.

Слід відмітити, що 98 % фактів виходу на планові та фактичні перевірки підтверджені донарахуваннями.

Позапланові перевірки мають дещо нижчий результат – 53 % за рахунок значної кількості перевірок, пов'язаних з припиненням (ліквідацією) суб'єктів господарювання (дозвіл на проведення яких поновлено з 01.08.2020).

Вклад підрозділів аудиту із забезпечення надходжень до бюджету вимірюється не тільки донарахуваннями. Сприяли додатковим надходженням до бюджету також зменшення:

– від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на суму 13 149 млн грн, що упередило несплату податку у майбутньому на 2 367 млн грн;

– залишків від’ємного значення ПДВ, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного періоду на 2 416 млн грн;

– заявлених до відшкодування сум ПДВ на 716 млн гривень.

Тому реальний вклад підрозділів аудиту становить 2,3 % загальної суми надходжень до зведеного бюджету у 2020 році (991,1 млрд гривень).

Донарахування за видами перевірок у 2020 році:

– за плановими перевірками – 9 789 млн грн;

– за позаплановими – 7 424 млн грн;

– за фактичними – 565 млн гривень.

– За видами податків/зборів/інших платежів:

– податок на прибуток – 8 783,1 млн грн;

– податок на додану вартість – 5 808,3 млн грн;

– акцизний податок – 65,6 млн грн;

– податок на доходи фізичних осіб – 817,1 млн грн;

– військовий збір – 61,8 млн грн;

– єдиний внесок – 122,9 млн грн;

– інші платежі – 1 287,6 млн грн;

– пеня за порушення розрахунків у сфері ЗЕД – 300,9 млн грн;

– пеня за порушення податкового законодавства – 531,3 млн гривень [32].

Рис 2.10. – Зафіксовані органами ДПС порушення у 2020 році [32]

У 2020 році підрозділами податкового контролю досягнуто 2 основних показників діяльності ДПС, а саме:

– частка узгоджених грошових зобов'язань, накопичених у результаті контрольно-перевірочних заходів, у загальній сумі цих грошових зобов'язань (рівень звірки нарахованих грошових зобов'язань), цільове значення на кінець 2020 року – 33%, ефективне виконання – 45,2 %; – частка грошових зобов'язань, скасованих за адміністративними скаргами (за результатами контрольно-перевірочних заходів) від загальної суми оскаржуваних рішень податкової декларації (далі – ППР), за якими прийнято (рівень адміністративного скасування), цільова вартість пр. на кінець 2020 року – не більше 18%, фактична реалізація – 13,0%.

За результатами адміністративного оскарження ППР, прийнятих за матеріалами перевірок, протягом 2020 року по 450 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму 2 103,9 млн гривень.

Основними причинами здійснених скасувань є:

– неякісне проведення перевірки та недоведення встановлених порушень – по 162 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму 1 151,0 млн грн (або 54,7 %);

– неоднозначне тлумачення податкового законодавства – по 115 ППР скасовано 620,6 млн грн (або 29, 5 %);

– надання платником додаткових документів при проходженні процедури адміністративного оскарження – по 71 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму 301,6 млн грн (або 14,3 %).

Під час позапланових перевірок велика увага приділялася розвитку учасників схем шахрайства з ПДВ, які повідомляли про від'ємні суми ПДВ, та заявників, яким має бути бюджетне відшкодування. У рамках глобального контролю податкових ризиків було покрито 3,9 тис. одержувачів та 11,4 млрд грн ПДВ, донараховано грошових зобов'язань, зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування та бюджетного відшкодування ПДВ на 3,3 млрд грн, нереальні операції встановлений обсяг продажів на 1,5 млрд. грн.

Також протягом 2020 року проведено 1,6 тис. документальних перевірок заявників бюджетного відшкодування, за результатами яких упереджено неправомірного відшкодування 1,5 млрд грн ПДВ, донараховано грошових зобов'язань та зменшено від'ємне значення з ПДВ на 1 млрд гривень.

Типові порушення, які виявлялися позаплановими перевірками:

– безпідставне формування податкового кредиту і витрат шляхом відображення проведення фінансово-господарських операцій з підприємствами з ознаками фіктивності, постачання товарів (послуг) яким/від яких не підтверджується;

– відсутність визначених законодавством первинних документів, облікових регістрів, фінансової звітності та документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів;

– відсутність фізичних, технічних, технологічних можливостей ризикового контрагента для вчинення господарських операцій.

На початок 2020 року неперевіреними залишилися 13,4 тис. платників податків – юридичних осіб, які перебувають на стадії ліквідації (реконструкції, банкрутства). Цього року до підрозділів податкового контролю передані документи для проведення перевірок 14,3 тис. суб'єктах господарювання (27,7 тис. платників податків - юридичних осіб). У 2020 році щодо 7,8 тис. платників податків - юридичних осіб керівники головних управлінь територіальних органів ДПС ухвалили рішення про зняття з обліку господарської одиниці без проведення перевірки. За результатами перевірок платників податків – юридичних осіб нараховано 1 015 млн. грн. (узгоджені та неузгоджені суми), зменшено розмір від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на 7 407,6 млн. грн., суму від'ємного значення ПДВ зменшено на 44 млн грн. За перевірку додали в середньому 265,2 тис. грн

Левову частку у загальній сумі недоплат, виявлених перевірками, становлять ПДВ, податок на прибуток, акцизний та земельний податки. Найчастіше при планових заходах виявлялися:

– заниження доходів в наслідок неоприбуткування активів (природного газу, об'єктів закінченого будівництва тощо);

– завищення витрат (на товари і послуги, із залученням до закупівель суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності; виплати грошових заохочень, які мали б виплачуватись з чистого прибутку; безпідставне списання кредиторської заборгованості; відсутність первинних облікових документів);

– заниження земельного податку через невірне застосування коефіцієнту функціонального використання землі.

З метою виявлення та/або встановлення фактів порушення чинного законодавства у справах легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та інших правопорушень працівники підрозділів

боротьби з відмиванням доходів у 2020 році взяли участь у 211 перевірках комерційних підрозділів, з яких 179 – планові, 32 – позапланові [32].

Для забезпечення проведення аналітичних заходів та визначення алгоритму відпрацювання суб'єктів господарювання в ГУ ДПС в областях, м. Києві та Офісі великих платників податків ДПС було створено спільні робочі групи підрозділів боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, з підрозділами податкового аудиту, підрозділами адміністрування податків та правової роботи.

В рамках робочих груп в областях проводиться аналіз бізнес-одиниць щодо еволюції операцій з цінними паперами з метою класифікації компаній на групи платників:

1) платники реального сектору - включаються до плану перевірки;

2) підприємства, щодо яких виявлено ризики фіктивної підприємницької діяльності - для подальшої співпраці з правоохоронними органами. Згідно з пропозиціями підрозділів по боротьбі з відмиванням грошей, до плану перевірок на 2020 рік включено близько 112 компаній.

Протягом 2020 року вжито ряд заходів щодо виявлення та протидії правопорушенням, пов'язаним з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму. Зокрема, проведено аналітичні дослідження на підставі документів, наданих правоохоронними органами та інформації податкових органів, документування фактів, висновків та передачі для подальшого розслідування у кримінальних справах.

У 2020 році ДПС отримано 1067 запитів від правоохоронних органів щодо проведення аналітичних досліджень. Складено 1581 матеріали з ознаками кримінальних правопорушень, які передано до правоохоронних органів: ДФС – 798; НПУ – 286; СБУ – 222; органів прокуратури – 162; НАБУ – 3; ДБР – 110 За результатами розгляду матеріалів підрозділів боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, обліковано в Єдиному реєстрі досудових розслідувань 359 кримінальних

правопорушень, у тому числі:

- 69 – за ст. 209 Кримінального кодексу України;
- 114 – за ст. 212 Кримінального кодексу України;
- 176 – за іншими предикатними злочинами.

До раніше порушених кримінальних проваджень приєднано 867 матеріалів. За результатами цього періоду підрозділами протидії відмиванню злочинних доходів складено 4472 повідомлення про фінансові операції, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, у тому числі: за власною ініціативою – 3935, за ініціативою інших структурних утворень – 537 [32].

З метою покращення ефективного обміну інформацією підготовлено заявку про створення програмного модуля «Підозрілі фінансові операції» щодо інформаційної взаємодії ДПС, її територіальних органів у процесі виявлення фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму.

У відповідності до публічного звіту ДПС за 2020 рік стратегічними цілями діяльності ДПС до 2022 року визначаються: ефективне адміністрування податків, зборів, зборів; боротьба з ухиленням від сплати податків шляхом впровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів; формування іміджу податкової адміністрації держави як послуги європейського зразка з високим ступенем довіри в суспільстві; створення кваліфікованої, ефективної та мотивованої команди; досягнення створення єдиної юридичної особи та ефективного управління діяльністю.

Таким чином, з огляду на все вищевказане, можна з впевненістю зауважити, що нині в структурі ДПС відбуваються серйозні перетворення, які матимуть в кінечному результаті позитивний вплив і на ситуацію з ухиленням від оподаткування в нашій державі.

РОЗДІЛ 3
НАПРЯМИ І МЕТОДИ ЗАПОБІГАННЯ ТІНЬОВИМ ВІДНОСИНАМ ТА УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

3.1. Зарубіжний досвід протидії ухиленню від сплати податків та можливості його використання в Україні

Питання вдосконалення боротьби з ухиленням від сплати податків доцільно розпочати з вивчення передового зарубіжного досвіду у цій сфері.

У Великій Британії при Міністерстві фінансів функціонує Управління податків і зборів (Board of Inland Revenue), яке відповідає за збір податків: прибуткового, корпораційного, на приріст ринкової вартості капіталу, на спадщину, на видобуток нафти. Члени Ради Управління (так звані комісари) приймають участь у підготовці законодавчих проектів і несуть відповідальність за призначення податкових інспекторів і збирачів податків. До складу Управління входить також Департамент пенсійних фондів за вислугою років, що контролює пенсійні фонди і встановлює пенсійні пільги.

До функцій Митного та акцизного управління (Board of Customs and Excise) відноситься стягнення податку на додану вартість, мита й акцизних зборів. Інститут митних комісарів був запроваджний ще в 1671 р. У складі цього управління знаходяться структурні підрозділи, що ведуть боротьбу з ухиленням від податків і контрабандою (зокрема, зброї та наркотиків), контролюють валютні та експортно-імпортні операції, ведуть статистику зовнішньої торгівлі [57, с. 119].

У фіскальному відношенні країна поділена на 15 податкових округів, яким підпорядковані 600 дільниць (districts) і 135 центрів збирання податків. Центральними фігурами податкової служби є збирачі податків і податкові інспектори, які упідлеглені окружним контролерам. Збирачі забезпечують надходження податків, у тому числі й стягнення в примусовому порядку,

контроль за правильністю податкових зобов'язань здійснюють інспектори. Посадові обов'язки інспектора на його дільниці полягають у розсиланні платникам нагадувань і бланків податкових декларацій; перевірці декларацій та іншої податкової звітності; нарахуванні податкових зобов'язань у випадках неподання належної декларації або неточності даних. У підпорядкуванні податкового інспектора знаходяться помічники й клерки.

Оцінюючи британську систему податкової адміністрації, варто наголосити, що в ній скомбіновані апаратно-бюрократичні й громадські засади. Представники громадськості можуть приймати активну участь у податковому процесі, до якого напряму залучені парламентські структури. У такій системі оподаткування платник не пасивний суб'єкт, а активний компаньйон фіску. Він при нагоді нарівні конфліктує з державою, зберігаючи строгий пієтет до влади. Такий порядок є ознакою правової держави і громадянського суспільства, що заслуговує поваги і наслідування.

Упродовж віків, починаючи ще від часів камералістів, які в XVI-XVIII ст. виконували функції управителів державними маєтностями та збирачів податків у численних німецьких державах, у Німеччині поступово складалася високопрофесійна податкова служба, традиційно організована на високому рівні та укомплектована кваліфікованим персоналом. У її сучасному стані вона може слугувати взірцем для інших країн.

Спеціального податкового відомства по типу Державної податкової адміністрації України в Німеччині не існує. Функції податкової служби виконують федеральне й земельні відомства по фінансах, відповідно підпорядковані федеральному й земельному міністерствам фінансів. Така досить своєрідна організаційна структура відображає федеративний устрій держави і неабиякий рівень автономності федеральних земель. Адмініструванням податком на додану вартість, фіскальними монополіями, митом і фінансовими взаємовідносинами з бюджетом Європейського Союзу відають федеральні фінансові органи, решту податків адмініструють земельні фінансові органи [57, с. 130].

У кожній федеральній землі, крім того, є так звана Верховна фінансова дирекція (Головне фінансове управління), підпорядкована одночасно і федеральному, і земельному міністерствам фінансів. Верховній фінансовій дирекції безпосередньо підпорядковані податкові інспекції і митні органи. Верховна фінансова дирекція по суті є посередницьким органом.

У Німеччині існує інститут податкових консультантів. Вони не числяться працівниками міністерства фінансів, однак воно видає їм ліцензію на право надання платних консультацій платникам податків. Професію консультанта вважають украй необхідною, оскільки німецьке податкове законодавство дуже заплутане. Справа в тому, що в Німеччині немає податкового кодексу в його класичній формі на зразок податкових кодексів США чи Франції. Кодифікація податкових законів обмежена «Положенням про справляння податків, зборів і мита». За консультаціями платники також можуть звертатися до уповноважених по податках, адвокатів, аудиторів. Порядок консультування регламентований «Законом про податкові консультації» [57, с. 130-131].

У разі незгоди з рішенням податкових органів платник податку має право звернутися до спеціалізованого фінансового суду. Звертання до них можливо лише в тому випадку, якщо конфлікт не був вирішений позасудовим шляхом (практично позасудовим шляхом вирішуються 97% усіх податкових суперечок). Вищою фінансовою судовою інстанцією Німеччини є Федеральний фінансовий суд у Мюнхені.

Функціонування податкової системи Німеччини регулюють також акти міжнародного права, до яких відносяться договори про запобігання подвійного оподатковування, правові положення, що регулюють зовнішньоекономічні зв’язки та інші міжнародно-правові документи, зокрема, Римський договір й інше законодавство Європейського Союзу.

Головний функціональний і найбільш масовий структурний підрозділ податкової служби Німеччини - податкова інспекція. Чисельність персоналу типової інспекції складає від 100 до 300 працівників у розрахунку один

співробітник на 600 платників податків (фізичних осіб). Інспекцію очолює начальник, за фахом, зазвичай, юрист. Інспекція розділена на відділи за видовими ознаками податків. Оціночний відділ виконує функції по оцінці майна, земельних ділянок, сільськогосподарських угідь, що необхідно, зокрема, при розрахунку податку зі спадщини. Крім того, є підвідділи відстрочки платежів, реєстрації платників ПДВ, перевірки підприємств (великі підприємства перевіряються спеціальним відділом Верховної фінансової дирекції), електронної обробки податкової інформації та автоматизованої системи контролю платників податків. До складу податкової інспекції входить також фінансова каса із штатом так званих конфіскаторів. У великих інспекціях існують відділи оподаткування юридичних осіб, слідчі та розшукові відділи [54].

Податкова поліція (служба податкових розслідувань) Німеччини, так звана «Штойфа», була створена в 1922 р. у часи Веймарської республіки, реформована в 1934 р. Сучасну діяльність «Штойфи» регламентує «Закон про загальний порядок оподаткування» (1977 р.). Згідно цього закону, до компетенції німецької податкової поліції належить кримінальне переслідування та податковий розшук, що реалізуються через функції цієї служби:

– розслідування податкових злочинів і порушень порядку нарахування та сплати податків;

– визначення бази оподаткування у випадках податкових злочинів, а також порушень порядку вирахування й сплати податків;

– виявляння невідомих податкових злочинів та обставин, які є основою для виникнення податкового зобов’язання.

При розслідуванні податкових злочинів співробітники податкової поліції мають права та обов’язки, аналогічні працівникам кримінальної поліції (права на обшук, виймання документів, арешт майна, затримання та попереднє ув’язнення підозрюваного). Більше того, агенти «Штойфи» наділені правами на перегляд ділових і банківських документів, записників,

рахунків майже усіх державних установ (за винятком деяких спецслужб) і приватних організацій, на що представники кримінальної поліції права не мають. Щоправда, співробітникам податкового розшуку не дозволено носити зброю.

Вартий уваги німецький досвід поєднання в податковому процесі додержання прав і обов'язків громадян. Так, сам факт податкового розслідування завдає шкоди репутації людини. Тому в разі безпідставного притягнення до розслідування, платникові податків має бути компенсована нанесена шкода. Але, разом із тим, на платника покладений обов'язок сприяння податковим органам. Він має інформувати податкову службу про всі факти, що мають значення для належного оподаткування.

Органи фінансового розшуку Німеччини працюють у тісній взаємодії з кримінальною поліцією й прокуратурою. Вони можуть проводити розслідування як по замовленням останніх, так і з власної ініціативи. Співробітники фінансового розшуку приймають також участь у слідчих заходах по кримінальних справах, якщо вони стосуються поряд з іншими обставинами правопорушень у сфері оподаткування [57].

Фінансовий контроль за грошовими операціями населення з боку податкових служб, разом із правоохоронними органами і спецслужбами, у ФРН та інших країнах ЄС став можливим завдяки розвитку систем безготівкових розрахунків з інтенсивним використанням інформаційно-комп'ютерних технологій. Наділення податкових служб цих країн правами й функціями правоохоронних органів, а саме, створення в їх рамках підрозділів фінансового розшуку, які використовують специфічні методи робіт, характерні для спецслужб, дозволило суттєво підвищити ефективність фінансового контролю у сфері оподаткування. Поряд із цим, тісна взаємодія податкових служб із правоохоронними органами, перш за все у сфері обміну інформацією, сприяла помітній активізації боротьби з економічною злочинністю.

Кримінальний кодекс Німеччини містить три пункти, в яких передбачена відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування: за незаконне стягнення непередбачених зборів і зменшення платежів; за порушення податкової таємниці (позбавлення волі на строк до двох років або грошовий штраф); за порушення правил ведення бухгалтерських книг (позбавлення волі на термін до двох років).

Німецькі експерти відмічають, що діючі статті податкового й кримінального законодавств, а також традиційні криміналістичні методи, не завжди ефективні по відношенню до юридично підготовлених професіоналів податкової злочинності.

У відповідності до Положення про проведення фінансової перевірки податкова перевірка проводиться з метою встановлення й оцінки обставин справи, що мають суттєве значення для оподаткування, а не для вилучення додаткових податків. При проведенні перевірки враховується співвідношення засобів, затрачених на проведення перевірки, передбачуваним результатам при виключенні найменшого втручання у справи підприємства [63].

Податковий орган на власний розсуд приймає рішення про призначення перевірок, їх терміни та обсяг. Робота по проведенню контрольних перевірок організовується на основі планів, які затверджуються щорічно й щоквартально керівником податкового органу. Вищі податкові інстанції практично не приймають участі в складанні вказаних планів. Однак їм надано право самостійно проводити перевірки окремих платників податків за своїм вибором.

Заслуговує на увагу діюча у Німеччині система бальної оцінки роботи податкових інспекторів. Бальний нормативний показник - засіб службового та спеціального нагляду з боку керівників відділів податкових перевірок. У залежності від категорії перевіреного підприємства (за класифікацією на великі, середні, малі та дрібні, а також галузевої належності) податковому інспекторові зараховується певна кількість балів (від 1 до 8). При цьому протягом звітного року кожен інспектор повинен набрати, як мінімум, 34

бали, що є підставою для висновку про його службову відповідність. При значному відхиленні результатів роботи певного податкового інспектора від нормативного показника приймається відповідне рішення. Крім того, бальний норматив є підставою для складання планів перевірок на наступний звітний період у сфері найбільш оптимального розподілу навантаження між окремими інспекторами.

У розпорядженні про призначення перевірки вказуються правові основи її проведення, види податків, що належать перевірці, звітні періоди, які охоплюються перевіркою. До документа про призначення перевірки додаються роз'яснення щодо основних прав і обов'язків платника податків при проведенні перевірки. Якщо в процесі перевірки працівники податкового органу приходять до висновку про необхідність контролю певних додаткових питань, то їм видають додатковий документ про розширення кола питань, що перевіряються, з яким повинен бути ознайомлений платник податків [68].

Як правило, повідомлення про перевірку великі підприємства отримують за 4 тижні до її початку, середні - 3 тижні, малі й дрібні підприємства - 1 тиждень. За клопотанням платника податків дата початку перевірки може бути перенесена на інший час за наявності поважних причин. Середня тривалість контрольних перевірок складає: на великому підприємстві - 25-30 днів; на середньому підприємстві - 15 днів; на малому й дрібному підприємствах - 6-8 днів. Платник зобов'язаний сприяти перевірці (надавити довідки, бухгалтерську звітність, ділову документацію та інші документи, давати потрібні пояснення). За підсумками податкової перевірки складають акт, в якому відображаються виявлені в процесі перевірки факти, а також внесені зміни в розмір належних до сплати податків. При відсутності виявлених порушень і внесених змін достатньо направити платникові податку повідомлення.

Документальні перевірки в Німеччині охоплюють відносно невелику кількість підприємств. Наприклад, із 160 тис. підприємств, розміщених на території Берліну, щорічно перевіряються 30 тис. (для довідки: у Берліні

нараховується близько 9 тис. податкових інспекторів, із яких 900 спеціалізуються на проведення документальних перевірок). Під перевірку щорічно потрапляють 19% великих, 7% середніх, 2% малих підприємств.

Порядок відбору платників податків для проведення контрольних перевірок регламентований нормативними документами федерального міністерства фінансів відносно раціоналізації відбору платників податків для проведення контрольних перевірок. Передбачено два способи відбору платників податку для проведення документальних перевірок.

Випадковий відбір передбачає вибір об'єктів для проведення контрольних перевірок на основі використання методів статистичної вибірки. При цьому переслідують реалізацію наступних цілей: максимально можливе охоплення підприємств контрольними перевірками; профілактика податкових порушень раптовістю контрольних перевірок; оцінка загального стану податкової дисципліни на території, що контролюється податковим органом за рахунок репрезентативного відбору всіх категорій платників податків для перевірок.

Спеціальний відбір забезпечує цілеспрямований вибір платників податків, про яких є інформація відносно високої вірогідності податкових порушень. Відбір указаним способом здійснюється відділами контрольних перевірок податкових інспекцій на основі аналізу даних картотеки підприємств, яка містить необхідну інформацію про платників податку з урахуванням пропозицій відділу, що займається нарахуванням податків. Направлений відборі платників для перевірки спрямований на такі підприємства, перевірку яких вважають пріоритетною.

При відбиранні підприємств для проведення перевірок першочергова увага надається аналізу таких факторів:

– наявність великих змін у структурі податкового балансу підприємства порівняно з податковим балансом на момент останньої перевірки;

– сумніви щодо повноти обліку доходів підприємств (при цьому широко використовують співставлення з показниками дохідності інших аналогічних підприємств);

– співвідношення вкладень приватних коштів у розвиток підприємства й обсягів вилучення матеріальних і фінансових коштів для особистого користування (перевищення вкладів над вилученням протягом тривалого терміну є основою для призначення перевірки);

– інформація про порушення податкового законодавства, що надійшла від інших контролюючих організацій (податкові органи мать право отримувати інформацію про платника податків, яка відноситься до комерційної таємниці, у тому числі про банківські операції, якщо тільки існують суттєві підстави підозрювати, що даним платником податків здійснено податкове правопорушення;

– продаж (придбання) земельних ділянок, зміни в правах користування земельними ділянками у випадку появи в результаті проведення таких операцій значних сум доходів (збитків) підприємств;

– реалізація іншого майна у великих розмірах, коли виникає сумнів щодо повноти відображення одержаних доходів у податковій декларації; участь у фінансово-господарській діяльності інших підприємств (наявність фінансових вкладів, цінних паперів);

– придбання, відчуження, реорганізація, припинення діяльності підприємства;

– отримання фінансових дотацій від держави, що викликають необхідність здійснення контролю за дотриманням умов державного субсидіювання;

– інформація про здійснення підприємством значних експортних (імпортних) операцій;

– попередні відрахування сум податку з обороту з точки зору дотримання підприємством умов для здійснення таких відрахувань;

– приріст майна платника податків незрозумілого походження [54].

Податкова служба Франції знаходиться в складі Міністерства економіки, фінансів і бюджету, очолюваного міністром-делегатом із бюджету. Адміністрування податків здійснюють Головне податкове управління та Головне управління мита та інших надходжень. Структурно Головне податкове управляння складається з п’яти відділів:

1) відділ підготовки законодавства (функції: розробка проектів законів та інших нормативних актів у сфері оподаткування);

2) відділ загального управління податками (функції: забезпечення акумуляції податкових надходжень у державному бюджеті);

3) відділ розгляду спорів (функції: розгляд скарг і підготовка матеріалів для кримінального переслідування за податкові правопорушення);

4) відділ у справах земель і державного майна (функції: кадастрова оцінка земель, управління рухомим і нерухомим державним майном);

5) відділ кадрів (функції: кадрове забезпечення податкової служби).

Головне управління мита та інших надходжень організує роботу митних пунктів на кордонах Франції та всередині країни. Воно забезпечує нагляд за додержанням державної заборони на продажі зброї, наркотиків і т. ін., а також здійснює санітарний контроль зовнішньої торгівлі [57, с.156-157].

Головне управління обліку визначає обсяг державних доходів на основі даних про податкові надходження, що надходять від управлінь податків і мита, інших державних відомств.

Чисельність податкової служби складає близько 80 тис. працівників, зайнятих у 830 податкових і 16 інформаційних центрах. Відомо, що персонал податкових органів підбирають шляхом ретельного відсіву. Співробітники податкових центрів розраховують податкову базу по кожному податку, збирають податкові платежі, контролюють правильність сплати податків. Справляння податків регламентується податковим кодексом, який вважають

взірцевим для інших країн. Щороку кодекс уточнюють при затвердженні закону про бюджет і видають коментарі до кодексу.

Про податковий контроль у Франції дають уявлення деякі деталі системи покарань і організації податкових перевірок. Так, за несвоєчасне подання декларації податок стягується в повній сумі з одночасним накладанням штрафу в розмірі 0,75% на місяць (9% на рік). Якщо дохід прихований навмисне з метою ухилення, то штраф складає від 40 до 80% від суми нарахованого податку. В разі регулярного применшення доходів податки стягують у безспірному порядку з рахунків платника. При серйозних порушеннях податкового законодавства (фальсифікація документів тощо) передбачається кримінальна відповідальність, аж до тюремного ув'язнення.

У Франції, на відміну від України, звинувачення в ухиленні від сплати податків юридичної особи пред'являють лише керівникові підприємства, а в разі переплати податків відповідна різниця повертається негайно з відсотками. Списання боргів (податкова амністія) проводиться під час президентських виборів (один раз у п'ять років) [63].

Для Франції властиві загальноприйняті у світовій фіскальній практиці санкції кримінального й адміністративного характеру за податкові правопорушення. Окремої уваги заслуговує оригінальний виправно-виховний захід: суд після розгляду справи про ухилення від сплати податків шляхом обману дає дозвіл на повторювану протягом трьох місяців публікацію вироку в засобах масової інформації, а також повідомляє про винесений вирок по місцю роботи або проживання засудженого.

У процесі збору й обробки податкової інформації інтенсивно застосовуються комп'ютеризовані технології. Податкова служба має спеціальний підрозділ, що займається питаннями спрощення документообігу та автоматизації розрахунків. Декларації обробляються в спеціальних обчислювальних центрах, кожний з яких обслуговує кілька десятків податкових центрів, а також забезпечує обмін податковою інформацією та послугами. Наприклад, у разі потреби певний обчислювальний центр може

взяти на себе обробку декларацій іншого центру, перевантаженого роботою в даний час.

На всіх підприємствах, що знаходяться на території Франції, в тому числі іноземних, незалежно від виду їхньої діяльності (промисловість, будівництво, сільське господарство, торгівля тощо) для обліку витрат на виробництво продукції, виконання робіт і послуг, визначення фінансових результатів використовується єдиний план рахунків. Це забезпечує узагальнення фінансових показників по всій країні, що важливо для складання прогнозів розвитку економіки, формування проектів державного бюджету, ведення національної статистики; полегшує проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, а також здійснення податкового контролю; вносить впевненість у дії підприємців; створює умови для належної автоматизованої обробки інформації.

Таким чином, найкращі елементи передового зарубіжного досвіду реалізації податкового контролю у контексті протидії ухиленню від оподаткування можуть бути взяті до уваги при удосконаленні роботи податкових органів в Україні.

3.2. Основні вектори попередження та мінімізації ухилення від оподаткування в сучасних умовах розвитку вітчизняної економіки

Формування податкової політики на засадах економічної ефективності, стабільності, прозорості й наближення її до міжнародних та європейських стандартів потребує удосконалення податкового контролю, спрямованого на протидію такому негативному явищу сучасного економічного життя як ухилення від сплати податків.

Сьогодні перед податковим контролем стоять завдання вдосконалення неефективної нині системи податкових пільг, зменшення заборгованості із сплати податків і зборів до бюджету, сприяння розробці та впровадженню стабільного, прозорого законодавства з метою детінізації української економіки та легалізації доходів юридичних і фізичних осіб. Необхідність

модернізації податкового контролю в сучасних умовах особливо зростає через суттєву залежність від податкової складової бюджетів усіх рівнів, все ще низьку податкову культуру населення в цілому і платників податків зокрема [9].

Поєднання значного податкового навантаження на законослухняних платників податків з тотальним ухиленням від сплати податків і неправомірними преференціями для інших зумовлює необхідність реформування податкової системи України, яка сьогодні ще далека від досконалості. Першопричина таких проблем вбачається в тому, що наша держава, отримавши незалежність, була вимушена практично з нуля будувати власну систему оподаткування. Така система мала одночасно як відповідати вимогам ринкової системи економічного регулювання, так і виходити зі специфічних рис трансформаційних процесів, що відбулися в українській економіці. Недосконаліть нормативних актів у сфері оподаткування, часто механічне копіювання досвіду розвинених країн, загострення трансформаційної кризи призвели до формування в Україні складної, заплутаної, суперечливої та неефективної податкової системи.

Відтак переконані, що удосконалені процедури податкового контролю сприятимуть зменшенню звуженню «тіньового» сектору економіки, виконанню податковими органами своїх контрольних функцій у відповідності до вимог податкового законодавства, налагодженню партнерських взаємовідносин між податковими органами та платниками податків. Всі ці чинники позитивно вплинуть на динаміку економічного зростання в Україні та підвищать соціальну й економічну стабільність.

Ситуація, що склалася у сфері оподаткування, безумовно, потребує негайного втручання з боку держави, оскільки основними тіньовими факторами, що спричиняють виникнення корупційних проявів з боку посадовців, є некерованість такими процесами.

Досвід розвинених країн світу переконливо свідчить, що затрати на підвищення рівня свідомості, яка спрямована на добровільну сплату

податкових платежів, значно нижчі від затрат на забезпечення примусового стягнення податків. Так, наприклад, у Сполучених Штатах Америки 90% усіх податкових платежів сплачуються добровільно [66].

Стосовно податкової культури вітчизняних платників податків зазначимо, що її низький рівень зумовлений насамперед постійними та численними змінами в податковому законодавстві, з одного боку, і відсутністю завчасної поінформованості платників про очікувані податкові зміни, – з іншого. Статистика розгляду податкових правопорушень свідчить, що велика кількість зареєстрованих правопорушень у сфері оподаткування були вчинені не з корисливих мотивів та з метою ухилення від сплати податків, а через непоінформованість платників податків заздалегідь про майбутні зміни у податковому законодавстві. До інших причин вчинення платниками податків податкових правопорушень належать: відсутність розуміння відповідних положень законодавства, існування протиріч та колізій між окремими нормами податкових законів.

Варто наголосити, що однією з причин, яка сприяє виникненню конфліктів між платниками податків та контролюючими органами у сфері оподаткування, є також мотивація роботи останніх, яку можна сформулювати у вигляді тези «стягнути максимальні суми сьогодні за будь-яку ціну», адже ефективність їх роботи визначається кількістю та обсягами штрафів. Така мотивація роботи контролюючих органів у сфері оподаткування і відповідне оцінювання рівня ефективності їх роботи (кількість штрафних санкцій за результатами здійснених перевірок), а також процедури та правила їх діяльності не відповідають сучасному стану, а тим більше перспективам економічного розвитку, оскільки не лише не сприяють налагодженню партнерських взаємин з платниками податків, а, навпаки, породжують і стимулюють численні конфлікти [42].

Слід відмітити, що вдосконалення податкового законодавства є важливою, але недостатньою умовою встановлення ефективного контролю за сплатою податків та зборів в державі. Це залежить від того, чи відповідають

форми та елементи оподаткування досягнутому рівню розвитку податкової служби, технічним та організаційним можливостям сучасного адміністрування податків. Відтак в сучасних умовах актуальною є необхідність удосконалення діяльності самої державної податкової служби. Для цього, на нашу думку, необхідно забезпечити раціональний баланс між фіскальною та регуляторною функціями податків в Україні, а також підпорядкованість податкової політики стратегічним векторам довгострокового економічного зростання.

З цією метою, на наш погляд, доцільно: перейти від суто фіскального принципу роботи податкової служби до принципу податкового партнерства; забезпечити несуперечливість дії податкового і мотиваційного механізму; диференціювати податки для стимулювання інноваційних процесів; переорієнтувати українську систему оподаткування виробництва на оподаткування споживання та майна громадян.

Слід акцентувати, що в результаті проведених в Україні реформ акцент було зроблено на ризикоорієнтований відбір платників податків для проведення перевірок за місцем їх знаходження. У такому підході, безумовно, є безліч позитивних моментів, проте основним ризиком є його непередбачуваність. Тому, на нашу думку, вирішенням окреслених завдань може стати широке застосування непрямих методів контролю за виконанням податкових зобов’язань суб’єктами господарювання. Непрямі методи – це визначення сум податкових зобов’язань платників податків за оцінкою витрат платників податків, приросту їх активів, кількості осіб, які перебувають з ними у відносинах найму, а також оцінкою інших елементів податкових баз, які приймаються для розрахунку податкового зобов’язання щодо конкретного податку, збору (обов’язкового платежу). При цьому оцінка елементів податкових баз здійснюється за допомогою інформації, одержаної з джерел інших, ніж звітність або первинні документи.

Відтак у контексті підвищення ефективності ризикоорієнтованої системи відбору платників податків для перевірок пропонуємо:

1) закріпити чіткі та прозорі механізми розподілу платників податків за ступенями ризику ведення бізнесу з метою уникнення безпідставно призначених перевірок;

2) посилити використання сучасних аналітичних інструментів проведення контрольно-перевірочної роботи, зокрема непрямого та превентивного контролю, що дозволить визначати приховану податкову базу і запобігти ухилянню від оподаткування.

Аналізуючи можливі шляхи вдосконалення контролю за сплатою податків та інших обов'язкових платежів податковими органами, слід зазначити, що для досягнення максимального результату необхідно розв'язати цілий комплекс складних організаційно-правових, інформаційно-технологічних та психологічних проблем (рис. 3.1).

Рис. 3.1 – Основні вектори підвищення ефективності податкового контролю в Україні [43]

Оскільки більшість причин ухилення від оподаткування пов’язані із психологічними факторами, доцільним вважаємо проведення профілактичних заходах, спрямованих на інформування платників податків щодо неприпустимості ухилення від сплати податків у сучасних умовах.

Позитивний ефект може дати і висвітлення інформації про виявленні податковими органами під час перевірок порушення податкового законодавства, а також про відповідальність, яку необхідно понести перед державою за приховування податкових зобов’язань. Така інформація стане основою для роздумів платників податків, які стоять перед вибором: порушувати чи не порушувати закон [59].

Витоки такої інформації різні. Зокрема, така інформація може розповсюджуватись за ініціативи податкової служби через ЗМІ, а також через розповіді інших платників податків, базовані на власному досвіді. Володіючи інформацією, платники податків приймають власне рішення стосовно того, порушувати їм (йти на ризик) чи ні.

В даній ситуації, чим вищим буде показник виявлених порушень під час податкового аудиту, тим меншою буде вірогідність, що інші платники наважаться порушити норми податкового права. Доведення такої інформації до платників податків, як вже зазначалось, є необхідним профілактичним заходом. Бажано, щоб таке інформування було масштабним (наприклад, для розповсюдження інформації доцільно використовувати офіційний веб-сайт ДПС України або державне періодичне видання).

Така інформація має містити не лише інтерв’ю посадових осіб податкової служби, яка б носила іміджевий характер, але й реальні показники діяльності податкових органів.

Після проведення профілактичних заходів порушувати наважуються ті, хто свідомо бажає ризикувати. Як правило, для такої категорії платників податків заходи профілактики не є дієвими.

Ризики декларування, з якими працюють податкові аудитори, належать до тих, які вже реалізувались, а тому податкові інспектори зобов'язані по можливості мінімізувати їх наслідки [68].

Узагальнюючи вищенаведене, зазначимо, що в сучасних умовах основними напрямами удосконалення податкового контролю у контексті протидії ухиленню від оподаткування мають стати [39]:

– подальше удосконалення законодавства, яке орієнтоване на розвиток регулюючої функції, спрощення, стабільність і передбачуваність податкового законодавства, введення обов'язкової перевірки ефективності запропонованих законів за допомогою імітаційної моделі;

– розширення бази оподаткування, яке дасть змогу зменшити податковий тиск на платників податків та підвищити добровільну сплату податків, що збільшить надходження до бюджету;

– інформаційне забезпечення, розширення якого для кожної ланки податкової служби дасть можливість автоматизувати процес оподаткування, ефективніше використовувати наявні людські ресурси, погоджувати дані з різних джерел з метою виявлення ухилень від сплати податків;

– підвищення ефективності перевірок, що дасть змогу за рахунок автоматизованого відбору платників для документальних перевірок підвищити ймовірність виявлення ухилень від оподаткування при загальному зменшенні кількості перевірок та перевіряючих;

– залучення до оподаткування «тіньових» коштів через відстеження товарно-грошових потоків, контроль за використанням готівки, прогнозування надходжень, що дозволить пропонувати ВРУ збалансований реальний бюджет і сприятиме стабілізації економіки, що дасть можливість більш реально оцінювати ефективність діяльності ДПС;

– скорочення та ліквідація недоїмки для поліпшення роботи з платниками податків, заохочення їх до добровільної сплати та скорочень заборгованості перед бюджетом за рахунок реалізації майна боржників;

– визначення і суворе дотримання принципів здійснення контролю органами ДПС: законність; публічність; обґрунтованість; системність; незалежність; достовірність; ефективність; повнота охоплення контролем об’єктів; оперативність.

Також важливими орієнтирами податкового контролю мають стати [43]:

по-перше, посилення автоматизації аналітичного та інформаційного супроводу процесів виявлення ризиків господарської діяльності платників податків;

по-друге, подолання корупції в податкових органах;

по-третє, сприяння зростанню податкової культури та дисципліни у суспільстві;

по-четверте, підвищення компетентності податкових працівників тощо.

Стосовно застосування конкретних тактичних заходів щодо боротьби з ухиленням від сплати податків зазначимо, що, на наш погляд, першочерговими заходами у цій сфері насамперед мають стати:

1. Заходи щодо обмеження функціонування офшорних схем, зокрема:

– забезпечення приєднання України до механізму автоматичного обміну податковою інформацією (CRS - Common Reporting Standard) та перегляд двосторонніх договорів про усунення подвійного оподаткування, які стимулюють «агресивне податкове планування» і схеми мінімізації податків;

– реалізація пакету норм, спрямованого на деофшоризацію бізнесу, що має державну підтримку у вигляді преференцій, пільг, дотацій або який є суб’єктом державних закупівель.

2. Заходи щодо мінімізації ухилення від сплати податків через порушення митних правил та контрабанду, зокрема:

– обмін інформацією з іншими країнами, порівняння митної вартості товарів;

– спрощення системи оформлення вантажів;

– посилення персональної відповідальності співробітників митних органів за свої рішення та зменшення корупційних ризиків шляхом суттєвого підняття заробітних плат митникам;

– впровадження прозорих механізмів формування профілів усіх видів ризиків;

– забезпечення автоматизації всіх процесів, введення повноцінного електронного документообігу;

– оптимізація чинної системи штрафів і санкцій в бік її посилення.

Стосовно використання спрощеної системи оподаткування малого бізнесу, як інструменту ухилення від сплати податків, зазначимо, що спроби негайно припинити нецільове використання спрощеної системи, а тим більше скасувати взагалі можливість для ФОП–платників єдиного податку надавати послуги юридичним особам (чи обкласти такі операції додатковим податком) є сумнівними з точки зору фіскального ефекту та небезпечними з точки зору впливу на довгостроковий розвиток України.

З огляду на це, а також на великі обсяги тіньової зайнятості, яка викликана тією ж причиною – надмірним застосуванням прямих податків на доходи та наявністю податку на працю – зближення має відбуватися з іншого боку. Зазначені проблеми будуть вирішені, якщо ЄСВ буде скасовано, а ПДФО – знижено до 10%, з одночасним удосконаленням (і збільшенням) оподаткування землі та нерухомого майна із заліком майнового податку при сплаті ПДФО та єдиного податку [19, с. 26].

Відтак вважаємо, що лише комплексне поєднання вище запропонованих заходів щодо удосконалення контролю за сплатою податків і зборів та ефективне застосування передового зарубіжного досвіду у цій сфері допоможе протидіяти такому негативному явищу сучасного економічного життя як ухилення від оподаткування.

Нині побутує думка, що саме засобами штрафного, карального характеру можна найшвидше і з мінімальними зусиллями досягти успіху в справі наведення порядку в сфері оподаткування.

Однак досвід доводить, що притягненням до відповідальності, в тому числі й кримінальної, суворістю репресій легко досягнути видимості успіху, але не вирішити проблему по суті.

Пріоритетними у цій сфері є ті заходи, які стимулюють добровільну сплату податків, формують імідж добросовісного платника податків як опори держави і суспільства, роблять повну та своєчасну сплату податків вигідними для кожного платника.

Разом з тим, було б невиправданим оптимізмом вважати, що в сфері подолання ухилення від оподаткування можна обійтися без застосування заходів кримінальної відповідальності.

Як і в будь-якій іншій галузі суспільного життя, заходи кримінально-правового характеру можуть і повинні застосовуватися там і тоді, де і коли недостатніми є інші заходи, які наявні в арсеналі держави.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У випускній кваліфікаційній роботі поглиблено теоретичні засади ухилення від сплати податків як суспільно небезпечного явища та надано практичні рекомендації щодо основних векторів його мінімізації в сучасних умовах розвитку економіки України. Дослідження дало змогу одержати такі науково-теоретичні і практичні результати.

1. Феномен ухилення від сплати податків як суспільно небезпечного діяння полягає у тому, що це явище властиве не лише для кризових чи транзитивних економік, але й для економічно розвинених країн світу, оскільки в будь якому суспільстві, незалежно від економічних умов його розвитку, існують відповідні передумови для поширення цього явища: моральні, політичні, економічні, адміністративні, правові та технічні. Ухилення від сплати податків тісно пов’язане з тіньовою економікою, оскільки отримання незаконних прибутків шляхом ухилення від оподаткування є головною метою тіньової господарської діяльності.

Відтак при визначенні векторів попередження ухилень від оподаткування необхідно використовувати комплексний підхід як з погляду безпосередньо економічних процесів, так і з погляду організаційно-правової інфраструктури протидії цьому явищу.

2. Дослідження довело, що в Україні найбільш поширені способи ухилення від сплати податків припадають саме на великомасштабні зовнішньоекономічні операції за участі великих підприємств. Загальні обсяги недоотриманих бюджетом коштів внаслідок таких операцій складають сотні мільярдів гривень. Причому основними інструментами, якими користуються зловмисники, є трансфертне ціноутворення у відносинах з нерезидентами та різного роду фінансові оборудки з ними, а також контрабанда та «сірий» імпорт із заниженням митної вартості.

Поряд із цим, існують також і дрібні схеми, здебільшого з використанням спрощеної системи оподаткування, якими зловживає

переважно малий та середній бізнес (масштаби зловживань тут сягають мільярдів гривень). Проте слід акцентувати, що головна проблема у боротьбі з ухиленням від оподаткування в Україні полягає в тому, що основні винуватці – власники великих підприємств та надвеликих політико-бізнесових груп – мають неабиякий політичний вплив, і тому скорочення можливостей для великомасштабних зловживань потребує політичної волі та широкої підтримки громадськості.

3. Важливим інструментом протидії ухиленню від сплати податків слугує податковий контроль, основними способами здійснення якого є: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів, проведення перевірок та звірок і моніторинг контрольованих операцій.

Основною формою податкового контролю є податкова перевірка, що проводиться за циклічними стадіями контрольного процесу та виокремлюється серед інших форм контролю спеціальними методами проведення, документування результатів та прийняття рішень за її підсумками.

4. Аналіз показників контрольно-перевірочної роботи податкових органів в Україні продемонстрував, що за досліджуваний період скоротилася кількість проведених планових і позапланових перевірок. При цьому робота податкових органів була спрямована на зниження адміністративного тиску стосовно сумлінних платників податків і підвищення ефективності контрольно-перевірочних заходів щодо ризикових суб’єктів господарювання. Водночас результативність контрольно-перевірочної роботи органів ДПС України зросла у 2019 році порівняно з 2018 роком, проте у 2020 році спостерігався значний спад, зумовлений введенням мораторію на перевірки

5. Вважаємо, що нині основними напрямами удосконалення податкового контролю у контексті протидії ухиленню від оподаткування мають стати:

– подальше удосконалення законодавства, яке орієнтоване на розвиток регулюючої функції, спрощення, стабільність і передбачуваність податкового законодавства, введення обов'язкової перевірки ефективності запропонованих законів за допомогою імітаційної моделі;

– інформаційне забезпечення, розширення якого для кожної ланки податкової служби дасть можливість автоматизувати процес оподаткування, ефективніше використовувати наявні людські ресурси, погоджувати дані з різних джерел з метою виявлення ухилень від сплати податків;

– підвищення ефективності перевірок, що дасть змогу за рахунок автоматизованого відбору платників для документальних перевірок підвищити ймовірність виявлення ухилень від оподаткування при загальному зменшенні кількості перевірок та перевіряючих;

– залучення до оподаткування «тіньових» коштів через відстеження товарно-грошових потоків, контроль за використанням готівки, прогнозування надходжень, що дозволить пропонувати ВРУ збалансований реальний бюджет і сприятиме стабілізації економіки, що дасть можливість більш реально оцінювати ефективність діяльності органів ДПС України.

Також важливими сучасними орієнтирами податкового контролю вважаємо:

по-перше, посилення автоматизації аналітичного та інформаційного супроводу процесів виявлення ризиків господарської діяльності платників податків;

по-друге, подолання корупції в податкових органах;

по-третє, сприяння зростанню податкової культури та дисципліни у суспільстві;

по-четверте, підвищення компетентності податкових працівників тощо.

6. Оскільки більшість причин ухилення від оподаткування пов'язані із психологічними факторами, доцільним вважаємо проведення масових профілактичних заходів, спрямованих на інформування платників податків щодо неприпустимості ухилення від сплати податків.

На нашу думку, позитивний ефект може мати висвітлення у ЗМІ інформації про виявленні податковими органами під час перевірок порушення податкового законодавства, а також про відповідальність, яку необхідно нести перед державою за приховування податкових зобов'язань.

Переконані, що лише комплексне поєднання вище запропонованих заходів щодо удосконалення контролю за сплатою податків і зборів та ефективне застосування передового зарубіжного досвіду у цій сфері допоможе протидіяти такому негативному явищу сучасного економічного життя як ухилення від оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акентьєва О.Б. Шляхи вдосконалення системи податкових перевірок та взаємовідносин контролюючих органів з платниками податків. URL : http://nauka.kushnir.mk.ua
2. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Опыт налогообложения в Германии. Бизнес Информ. 2006. № 9. С. 116 – 120.
3. Базилюк А.В., Коваленко С.О. Тіньова економіка в Україні : монографія. К.: НДЕІ Мінекономіки України, 1998. 372 с.
4. Баранов С. О. Основні методи впливу держави на тіньову економіку. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2016. № 6. С. 32 – 37.
5. Більше третини української економіки – в тіні. URL : http://www.epravda.com.ua/news/2009/07/31/202187
6. Бурдонова О.Ю. Податковий контроль В Україні:сучасний стан та перспективи розвитку. URL: http://ndi-fp.asta.edu.ua/index.php?option=com_content&view=article&id
7. Вишневский В., Веткин А. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика. Вопросы экономики. 2004. № 2. С. 96 – 108.

8. Вишневський В., Вєткін А. Відхід від сплати податків: теорія і практика : монографія. Донецьк: ІНАН України, Інститут економіки промисловості, 2003. 294 с.
9. Воронкова О.М. Особливості податкового контролю в умовах дії Податкового кодексу України: форми та методи реалізації. Інноваційна економіка. 2012. № 2 (28). С. 239 – 243.
10. Гордієнко М.Г. Тіньова економіка як резерв соціальних перетворень. Право та управління. 2011. № 4. С. 61 – 69.
11. Гупаловська М.Б. Податковий контроль як засіб підвищення ефективності управління державними фінансовими ресурсами. Фінансовий простір. 2016. № 3. С. 20 – 23.
12. Детюк Т.Г. Організація документальних податкових перевірок в умовах податкового кодексу. URL : http://www.economy.nayka.com.ua
13. Дозорець П.М. Контроль за сплатою податків та інших обов'язкових платежів - пріоритетний напрям діяльності органів Державної фіскальної служби України. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2015. Вип. 5. Том 2. С. 117 – 120.
14. Дозорець П.М. Контроль органів Державної податкової служби за сплатою податків та інших обов'язкових платежів. Вісник Національного університету ДПС України. 2010. № 1. С. 48 – 55.
15. Дроговоз Ю Як та навіщо реформувати Державну фіскальну службу України. URL : http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28826.pdf
16. Дубовик О. Ю. Податковий менеджмент у схемах і таблицях: навчальний посібник. Харків: Видавництво «ПромАрт», 2018. 248 с.
17. Дубровський В. Рейтинг схем ухилення від податків: на чому український бюджет «втрачає» найбільше. URL : https://voxukraine.org/uk/rejting-shem-uhilennya-vid-podatkiv-ina-chomu-ukrayinskij-byudzhet-vtrachaye-najbilshe/
18. Дубровський В. Тіньова економіка України: рейтинг схем ухилення від податків. URL : http://cripo.com.ua/investigations/?p=242670/

19. Дубровський В., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні / Інститут соціально-економічної трансформації. Київ, 2017. 40с.
20. Економічна енциклопедія. К.: Академія, 2002. Т. 3. 869 с.
21. Елизаров А. Неформальная экономика как составляющая теневой экономики: сущность и методы оценки. Економіст. 2005. №11. С. 45 – 49.
22. Жалило Я. Теневая экономика – и бремя и спасенне. Фондовый рынок. 2005. № 20. С. 36 – 39.
23. Жвалюк В. Головні зусилля – на викриття резонансних злочинів у сфері оподаткування. Вісник ПСУ. 2009. № 39. С. 4 – 5.
24. Жеребних А.М., Онишко С.В. Проблема збирання податків в Україні: стан та шляхи розв'язання. Фінанси України. 2010. № 7. С. 104 – 108.
25. Жигаленко О.В. Ефективність податкового контролю в Україні : монографія. К: Вид-во КНЕУ ім. В Гетьмана, 2009. 236 с.
26. Журавський В. Прозорі аспекти економічної тіні. Голос України. 2006. №34. С. 25 – 29.
27. Заглада І. Виявлення схеми мінімізації сплати податків. Фінансовий контроль. 2009. № 2 (49). С. 24-29.
28. Звіт Державної фіскальної служби України за 2016 рік. URL : http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf
29. Звіт Державної фіскальної служби України за 2017 рік. URL : http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF
30. Звіт Державної фіскальної служби України за 2018 рік. URL : http://sfs.gov.ua/data/files/247541.PDF
31. Звіт Державної фіскальної служби України за 2019 рік. URL : http://sfs.gov.ua/data/files/310866.pdf
32. Звіт Державної податкової служби України за 2020 рік. URL : https://tax.gov.ua/data/files/254901.pdf
33. Іличок Б. Проблема тіньової економіки в України та шляхи її розв'язання. Регіональна економіка. 2005. №3. С. 15 – 22.

34. Ковальський В. Врятувати економіку: Верховна Рада взялася за офшори. URL : https://vechirniy.kyiv.ua/news/vryatuvaty-ekonomiku-verkhovna-rada-vzyalasya-za-ofshory
35. Кодацкий В. Зарубежный опыт деятельности налоговых органов. Підприємництво, господарство, право. 2006. № 5. С. 7 – 10.
36. Коротун, В.І. Проблеми мінімізації сплати податків в Україні. Економіка. Фінанси. Право. 2010. № 6. С. 21 – 24.
37. Кузьмук Н.І. Податковий контроль як інструмент забезпечення дотримання законодавства у сфері оподаткування. Науковий вісник ХДУ. Серія : Економічні науки. Вип. 11. Ч. 2. 2015. С. 123 – 126.
38. Лещук І.В. Методичні засади оцінювання та пріоритети підвищення ефективності податкового контролю в Україні. Наша перспектива. 2014. № 3. С. 59 – 66.
39. Литвинчук І.В. Податковий контроль: напрями удосконалення. Вісник ЖДТУ. 2016. № 2. С.48 – 53.
40. Лыкова Л.Н., Букина И.С. Налоговые системы зарубежных стран : учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры. 2-е изд. М.: Издательство Юрайт, 2017. 318 с.
41. Мазур І.І., Варналій З.С. Тіньова економіка : навчально-методичний комплекс. К.: ВПЦ «Київський університет», 2004. 243 с.
42. Майдан Ю.А. Зарубіжний досвід організації контролю у сфері оподаткування та оцінка можливості його застосування в умовах економіки України. URL:http://libfor.com/engine/print.php?newsid=3407
43. Мельник М.І., Лещук І.В. Податковий контроль в України: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долішнього НАН України». 2015. 330 с.
44. Миколаєць А.П. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування в умовах реформування економіки України. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2016. № 12. С. 32 – 38.

45. Наказ Державної фіскальної служби України від 17.07.2015 № 511 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення органами державної фіскальної служби зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здійсненні податкового контролю». URL : http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/print-66306.html
46. Неформальна зайнятість населення України у 2019 році. URL : http://www.ukrstat.gov.ua
47. Нідзельська О. Система оподаткування у Франції. Вісник податкової служби. 2005. № 33. С. 12 – 17.
48. Новоселецька О. «За» і «проти» легалізації тіньової економіки. Економіка. Фінанси. Право. 2005. № 12. С. 26 – 32.
49. Онищенко В.А. Податковий контроль (основи організації). К., 2010. 420с.
50. Оперативні дані щодо основних показників роботи підрозділів податкових перевірок, трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування Головного управління Державної податкової служби України в Тернопільській області за січень - жовтень 2019 року.
51. Організація податкового контролю: міжнародний досвід. URL : http://zak.sta.gov.ua/news/organizatiya-podatkovogo-kontrolyu-mizhnarodniy-dosvid
52. Паєнтко, Т.В. Мінімізація податкових платежів та її наслідки для держави. Фінанси України. 2010. № 8. С. 44 – 52.
53. Паславська Р.Ю. Показники оцінки системи адміністрування податків в Україні. Економічний простір. 2016. № 107. С.151 – 159.
54. Пахненко О.М., Семеног А.Ю. Основні засади податкової політики в країнах ЄС на сучасному етапі. Ефективна економіка. 2016. № 12. URL : http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z =5317
55. Пилипів В.В., Тарангул В.І. Сучасні форми партнерської взаємодії у сфері оподаткування. Науковий вісник національного університету ДПС України. 2014. № 64. С. 188 – 194.

56. Податковий Кодекс України. URL : https://zakon.help/law/2755-VI/
57. Податкові системи зарубіжних країн / За заг. ред. М.Я. Азарова. К.: «Видавничий дім «Компютерпрес»», 2004. 240 с.
58. Подік І.І. Оцінювання сучасного стану податкової безпеки України. Економіка та держава. 2017. № 4. С. 46 – 51.
59. Попова С.М. Взаємодія контролюючих органів державних податкової та митної служб з правоохоронними органами. Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. 2012. № 4 (2). С. 146 – 153.
60. Попович В.М. Тіньова економіка як предмет економічної кримінології. К.: Правові джерела, 2007. 214 с.
61. Прокопик О.І. Шляхи детінізації економіки України та її особливості. Банківська справа. 2008. № 2. С. 56 – 66.
62. Проскура К.П. Оцінка ефективності податкового контролю в Україні. Формування ринкових відносин в Україні. 2013. № 10. С. 13 – 18.
63. Пугаченко О.Б. Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2012. № 22. С. 169 – 176.
64. Рева Д.М. Метод податкового контролю як спосіб контрольного впливу. URL : http://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2014/01/Reva.pdf
65. Савченко О. Особливості боротьби з податковою злочинністю в сучасних умовах: актуальні пропозиції. Право України. 2007. № 10. С. 79 – 82.
66. Савчук В.А. Світовий досвід адміністрування податків. Університетські наукові записки. 2013. № 2 (46). С. 353 – 358.
67. Сидоренко Т.О. Детінізація економіки та легалізація капіталу в Україні. Інноваційна економіка. 2011. С. 148 – 153.
68. Сідорська О.З. Оцінка ефективності взаємовідносин між податковими органами і платниками податків в Україні та напрями підвищення рівня податкової культури. Науковий збірник Прикарпатського національного університету ім. В. Стефаника. 2013. № 9. С. 236 – 240.

69. Соловйова Ю.О. Податковий контроль як спеціальний вид державного фінансового контролю. URL : http://www.lex-line.com.ua/?go
70. Соловйова Ю.О. Деякі питання організації податкового контролю у країнах світу. Экономика и право. 2014. № 3 (25). С. 97–101.
71. Стігліц Джозеф Е. Економіка державного сектора : Пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський. К.: Основи, 1998. 803 с.
72. Стратегічний план розвитку ДФС України на 2018 – 2021 рр. : наказ ДФС України від 24.05.2017 р. № 80. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82_%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D0%BD_2019.pdf
73. Стратегічні ініціативи ДФС до 2020 року. URL : https://vignette.wikia.nocookie.net/platform/images/1/10/Стратегічні_ініціативи_розвитку_ДФС_до_2020_року.pdf
74. Тищук Т.А. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрями подолання. Національний інститут стратегічних досліджень. К. : НІСД, 2011. 31 с.
75. Ткачик Ф.П. Удосконалення податкового контролю в Україні в контексті протидії ухиленню від оподаткування. Інфраструктура ринку. 2017. Вип. 4. С. 133 – 137.
76. Звіт про хід виконання завдань і заходів Стратегічного плану діяльності Міністерства фінансів України на 2018 – 2021 роки за 2019 рік. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82_%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D0%BD_2019.pdf
77. Фінансовий моніторинг / Офіційне Інтернет-представництво при НБУ України. URL : http://www.bank.gov.ua
78. Хіміч К., Маркова Л. Досвід адміністрування податків у країнах з розвиненою економікою та можливості його адаптації в Україні. Вісник

Дніпропетровської державної фінансової академії. Серія : Економічні науки. 2010. С. 150 – 156.

79. Шавло І., Шкуренко Н. Податковий контроль у системі податкового адміністрування. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний збірник наукових праць. 2014. Вип. 2. С. 220 – 223.
80. Шевчук О.А. Податковий контроль: сутнісно-змістовні характеристики. Экономика и управление. 2014. № 4. С. 26 – 34.
81. Шевчун Н.О. Організація роботи податкової служби. URL : http://intkonf.org/shevchuk-no-organizatsiya-roboti-podatkovoyi-sluzhbi/

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акентьєва О.Б. Шляхи вдосконалення системи податкових перевірок та взаємовідносин контролюючих органів з платниками податків. URL : http://nauka.kushnir.mk.ua
2. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Опыт налогообложения в Германии. Бизнес Информ. 2006. № 9. С. 116 – 120.
3. Базилюк А.В., Коваленко С.О. Тіньова економіка в Україні : монографія. К.: НДЕІ Мінекономіки України, 1998. 372 с.
4. Баранов С. О. Основні методи впливу держави на тіньову економіку. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2016. № 6. С. 32 – 37.
5. Більше третини української економіки – в тіні. URL : http://www.epravda.com.ua/news/2009/07/31/202187
6. Бурдонова О.Ю. Податковий контроль В Україні:сучасний стан та перспективи розвитку. URL: http://ndi-fp.asta.edu.ua/index.php?option=com_content&view=article&id
7. Вишневский В., Веткин А. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика. Вопросы экономики. 2004. № 2. С. 96 – 108.

8. Вишневський В., Вєткін А. Відхід від сплати податків: теорія і практика : монографія. Донецьк: ІНАН України, Інститут економіки промисловості, 2003. 294 с.
9. Воронкова О.М. Особливості податкового контролю в умовах дії Податкового кодексу України: форми та методи реалізації. Інноваційна економіка. 2012. № 2 (28). С. 239 – 243.
10. Гордієнко М.Г. Тіньова економіка як резерв соціальних перетворень. Право та управління. 2011. № 4. С. 61 – 69.
11. Гупаловська М.Б. Податковий контроль як засіб підвищення ефективності управління державними фінансовими ресурсами. Фінансовий простір. 2016. № 3. С. 20 – 23.
12. Детюк Т.Г. Організація документальних податкових перевірок в умовах податкового кодексу. URL : http://www.economy.nayka.com.ua
13. Дозорець П.М. Контроль за сплатою податків та інших обов'язкових платежів - пріоритетний напрям діяльності органів Державної фіскальної служби України. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2015. Вип. 5. Том 2. С. 117 – 120.
14. Дозорець П.М. Контроль органів Державної податкової служби за сплатою податків та інших обов'язкових платежів. Вісник Національного університету ДПС України. 2010. № 1. С. 48 – 55.
15. Дроговоз Ю Як та навіщо реформувати Державну фіскальну службу України. URL : http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28826.pdf
16. Дубовик О. Ю. Податковий менеджмент у схемах і таблицях: навчальний посібник. Харків: Видавництво «ПромАрт», 2018. 248 с.
17. Дубровський В. Рейтинг схем ухилення від податків: на чому український бюджет «втрачає» найбільше. URL : https://voxukraine.org/uk/rejting-shem-uhilennya-vid-podatkiv-ina-chomu-ukrayinskij-byudzhet-vtrachaye-najbilshe/
18. Дубровський В. Тіньова економіка України: рейтинг схем ухилення від податків. URL : http://cripo.com.ua/investigations/?p=242670/

19. Дубровський В., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні / Інститут соціально-економічної трансформації. Київ, 2017. 40с.
20. Економічна енциклопедія. К.: Академія, 2002. Т. 3. 869 с.
21. Елизаров А. Неформальная экономика как составляющая теневой экономики: сущность и методы оценки. Економіст. 2005. №11. С. 45 – 49.
22. Жалило Я. Теневая экономика – и бремя и спасенне. Фондовый рынок. 2005. № 20. С. 36 – 39.
23. Жвалюк В. Головні зусилля – на викриття резонансних злочинів у сфері оподаткування. Вісник ПСУ. 2009. № 39. С. 4 – 5.
24. Жеребних А.М., Онишко С.В. Проблема збирання податків в Україні: стан та шляхи розв'язання. Фінанси України. 2010. № 7. С. 104 – 108.
25. Жигаленко О.В. Ефективність податкового контролю в Україні : монографія. К: Вид-во КНЕУ ім. В Гетьмана, 2009. 236 с.
26. Журавський В. Прозорі аспекти економічної тіні. Голос України. 2006. №34. С. 25 – 29.
27. Заглада І. Виявлення схеми мінімізації сплати податків. Фінансовий контроль. 2009. № 2 (49). С. 24-29.
28. Звіт Державної фіскальної служби України за 2016 рік. URL : http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf
29. Звіт Державної фіскальної служби України за 2017 рік. URL : http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF
30. Звіт Державної фіскальної служби України за 2018 рік. URL : http://sfs.gov.ua/data/files/247541.PDF
31. Звіт Державної фіскальної служби України за 2019 рік. URL : http://sfs.gov.ua/data/files/310866.pdf
32. Звіт Державної податкової служби України за 2020 рік. URL : https://tax.gov.ua/data/files/254901.pdf
33. Іличок Б. Проблема тіньової економіки в України та шляхи її розв'язання. Регіональна економіка. 2005. №3. С. 15 – 22.

34. Ковальський В. Врятувати економіку: Верховна Рада взялася за офшори. URL : https://vechirniy.kyiv.ua/news/vryatuvaty-ekonomiku-verkhovna-rada-vzyalasya-za-ofshory
35. Кодацкий В. Зарубежный опыт деятельности налоговых органов. Підприємництво, господарство, право. 2006. № 5. С. 7 – 10.
36. Коротун, В.І. Проблеми мінімізації сплати податків в Україні. Економіка. Фінанси. Право. 2010. № 6. С. 21 – 24.
37. Кузьмук Н.І. Податковий контроль як інструмент забезпечення дотримання законодавства у сфері оподаткування. Науковий вісник ХДУ. Серія : Економічні науки. Вип. 11. Ч. 2. 2015. С. 123 – 126.
38. Лещук І.В. Методичні засади оцінювання та пріоритети підвищення ефективності податкового контролю в Україні. Наша перспектива. 2014. № 3. С. 59 – 66.
39. Литвинчук І.В. Податковий контроль: напрями удосконалення. Вісник ЖДТУ. 2016. № 2. С.48 – 53.
40. Лыкова Л.Н., Букина И.С. Налоговые системы зарубежных стран : учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры. 2-е изд. М.: Издательство Юрайт, 2017. 318 с.
41. Мазур І.І., Варналій З.С. Тіньова економіка : навчально-методичний комплекс. К.: ВПЦ «Київський університет», 2004. 243 с.
42. Майдан Ю.А. Зарубіжний досвід організації контролю у сфері оподаткування та оцінка можливості його застосування в умовах економіки України. URL:http://libfor.com/engine/print.php?newsid=3407
43. Мельник М.І., Лещук І.В. Податковий контроль в України: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долішнього НАН України». 2015. 330 с.
44. Миколаєць А.П. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування в умовах реформування економіки України. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2016. № 12. С. 32 – 38.

45. Наказ Державної фіскальної служби України від 17.07.2015 № 511 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення органами державної фіскальної служби зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здійсненні податкового контролю». URL : http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/print-66306.html
46. Неформальна зайнятість населення України у 2019 році. URL : http://www.ukrstat.gov.ua
47. Нідзельська О. Система оподаткування у Франції. Вісник податкової служби. 2005. № 33. С. 12 – 17.
48. Новоселецька О. «За» і «проти» легалізації тіньової економіки. Економіка. Фінанси. Право. 2005. № 12. С. 26 – 32.
49. Онищенко В.А. Податковий контроль (основи організації). К., 2010. 420с.
50. Оперативні дані щодо основних показників роботи підрозділів податкових перевірок, трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування Головного управління Державної податкової служби України в Тернопільській області за січень - жовтень 2019 року.
51. Організація податкового контролю: міжнародний досвід. URL : http://zak.sta.gov.ua/news/organizatiya-podatkovogo-kontrolyu-mizhnarodniy-dosvid
52. Паєнтко, Т.В. Мінімізація податкових платежів та її наслідки для держави. Фінанси України. 2010. № 8. С. 44 – 52.
53. Паславська Р.Ю. Показники оцінки системи адміністрування податків в Україні. Економічний простір. 2016. № 107. С.151 – 159.
54. Пахненко О.М., Семеног А.Ю. Основні засади податкової політики в країнах ЄС на сучасному етапі. Ефективна економіка. 2016. № 12. URL : http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z =5317
55. Пилипів В.В., Тарангул В.І. Сучасні форми партнерської взаємодії у сфері оподаткування. Науковий вісник національного університету ДПС України. 2014. № 64. С. 188 – 194.

56. Податковий Кодекс України. URL : https://zakon.help/law/2755-VI/
57. Податкові системи зарубіжних країн / За заг. ред. М.Я. Азарова. К.: «Видавничий дім «Компютерпрес»», 2004. 240 с.
58. Подік І.І. Оцінювання сучасного стану податкової безпеки України. Економіка та держава. 2017. № 4. С. 46 – 51.
59. Попова С.М. Взаємодія контролюючих органів державних податкової та митної служб з правоохоронними органами. Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. 2012. № 4 (2). С. 146 – 153.
60. Попович В.М. Тіньова економіка як предмет економічної кримінології. К.: Правові джерела, 2007. 214 с.
61. Прокопик О.І. Шляхи детінізації економіки України та її особливості. Банківська справа. 2008. № 2. С. 56 – 66.
62. Проскура К.П. Оцінка ефективності податкового контролю в Україні. Формування ринкових відносин в Україні. 2013. № 10. С. 13 – 18.
63. Пугаченко О.Б. Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2012. № 22. С. 169 – 176.
64. Рева Д.М. Метод податкового контролю як спосіб контрольного впливу. URL : http://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2014/01/Reva.pdf
65. Савченко О. Особливості боротьби з податковою злочинністю в сучасних умовах: актуальні пропозиції. Право України. 2007. № 10. С. 79 – 82.
66. Савчук В.А. Світовий досвід адміністрування податків. Університетські наукові записки. 2013. № 2 (46). С. 353 – 358.
67. Сидоренко Т.О. Детінізація економіки та легалізація капіталу в Україні. Інноваційна економіка. 2011. С. 148 – 153.
68. Сідорська О.З. Оцінка ефективності взаємовідносин між податковими органами і платниками податків в Україні та напрями підвищення рівня податкової культури. Науковий збірник Прикарпатського національного університету ім. В. Стефаника. 2013. № 9. С. 236 – 240.

69. Соловйова Ю.О. Податковий контроль як спеціальний вид державного фінансового контролю. URL : http://www.lex-line.com.ua/?go
70. Соловйова Ю.О. Деякі питання організації податкового контролю у країнах світу. Экономика и право. 2014. № 3 (25). С. 97–101.
71. Стігліц Джозеф Е. Економіка державного сектора : Пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський. К.: Основи, 1998. 803 с.
72. Стратегічний план розвитку ДФС України на 2018 – 2021 рр. : наказ ДФС України від 24.05.2017 р. № 80. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82_%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D0%BD_2019.pdf
73. Стратегічні ініціативи ДФС до 2020 року. URL : https://vignette.wikia.nocookie.net/platform/images/1/10/Стратегічні_ініціативи_розвитку_ДФС_до_2020_року.pdf
74. Тищук Т.А. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрями подолання. Національний інститут стратегічних досліджень. К. : НІСД, 2011. 31 с.
75. Ткачик Ф.П. Удосконалення податкового контролю в Україні в контексті протидії ухиленню від оподаткування. Інфраструктура ринку. 2017. Вип. 4. С. 133 – 137.
76. Звіт про хід виконання завдань і заходів Стратегічного плану діяльності Міністерства фінансів України на 2018 – 2021 роки за 2019 рік. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82_%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D0%BD_2019.pdf
77. Фінансовий моніторинг / Офіційне Інтернет-представництво при НБУ України. URL : http://www.bank.gov.ua
78. Хіміч К., Маркова Л. Досвід адміністрування податків у країнах з розвиненою економікою та можливості його адаптації в Україні. Вісник

Дніпропетровської державної фінансової академії. Серія : Економічні науки. 2010. С. 150 – 156.

79. Шавло І., Шкуренко Н. Податковий контроль у системі податкового адміністрування. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний збірник наукових праць. 2014. Вип. 2. С. 220 – 223.
80. Шевчук О.А. Податковий контроль: сутнісно-змістовні характеристики. Экономика и управление. 2014. № 4. С. 26 – 34.
81. Шевчун Н.О. Організація роботи податкової служби. URL : http://intkonf.org/shevchuk-no-organizatsiya-roboti-podatkovoyi-sluzhbi/