МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА

на тему: « Діяльність органів ДПС у сфері контролю за дотриманням податкового законодавства»

Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ФМФА-21-1,
спеціальності 072 «Фінанси,
банківська справа та страхування»,
ОПП «Фіскальне адміністрування»

Коханчук
Катерина
Олександрівна

(підпис)

Науковий керівник

Панура
Юлія Василівна,
к.е.н., доцент

(підпис)

Керівник освітньо-професійної
Програми

Швабій
Костянтин Іванович,
д.е.н., професор

(підпис)

Допущено до захисту за рішенням кафедри фіскального адміністрування
протокол від «20» 01 2023 № 10

Завідувач кафедри
фіскального адміністрування

Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент

(підпис)

Ірпінь – 2023

Реєстрація № 2 20.01.2023 _____
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 20.01.2023 _____
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 94/A/5 07.02.2023 _____
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: _____ І.Л.Романов
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії:

_____ К.І. Швабій
(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ Т.В. Тучак
(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ Ю.В.Панура
(підпис) (ініціали, прізвище)

Секретар комісії _____ М.В. Ярусе

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ ВИПУСКНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1.Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	28		Панура Ю.В.
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	9		
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	**від 0 до 50**	47		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	9		Романов І.Л.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	4		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	25		Іваній К.І. Турак Т.В.
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	9		Панура Ю.В.
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	47		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	94		Ярош М.В.

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
94	A	5 (відмінно)	07.02.2023	Романов І.Л. Іваній К.І. Турак Т.В. Панура Ю.В. Ярош М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 072 «Фіскальне адміністрування»

Затверджую
В.о. завідувача кафедри

_____ Іванишина О.С.

«01» 02 2022

Завдання на випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу
здобувачу вищої освіти
Коханчук Катерини Олександрівні

1. Тема випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

«Діяльність органів ДПС у сфері контролю за дотриманням податкового законодавства»

2. Затверджена наказом ректора від 25.10.2022 № 1070

3. Строк здачі закінченої роботи - 24.01.2023

4. Цільова установка – вивчення процедури та механізмів контролю органів ДПС.

Мета дослідження полягає в тому, щоб на основі аналізу теоретичних засад, правового регулювання та практичної діяльності податкових органів щодо здійснення податкового контролю визначити сутність та значення останнього, подати пропозиції та рекомендації щодо удосконалення його організаційно-правових засад.

Об'єктом дослідження дипломної роботи є система податкового контролю в Україні.

Предмет дослідження становлять теоретико-методичні засади, сучасний стан правового регулювання, зміст, адміністративно-правові та організаційні засади контрольної діяльності податкових органів України.

Вихідні дані до роботи сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.

5. Перелік графічного матеріалу – 2 таблиць, 4 рисунки.
6. Зміст випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи (перелік пи кожним розділом)

1. Проблеми діяльності органів ДПС у сфері контролю за дотриманням подат законодавства
2. Оцінка контрольно-перевірочної діяльності ДПС України
3. Стейкхолдери у сфері контролю за дотриманням податкового законодавства
4. Цілі покращення діяльності органів ДПС у сфері контролю за дотри податкового законодавства
5. Особливості ефективного податкового контролю із врахуванням немож виконання платниками податкових зобов'язань
6. Податкова діагностика як спосіб попереднього податкового контролю органів Прийняття рішення про уточнення податкових періодів платниками як попередження податкових правопорушень
8. Виклики імплементації вдосконалення діяльності органів ДПС у сфері контр дотриманням податкового законодавства

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної (дипломної)роботи	Строк виконання етапів	
		За планом	Факт
1.	Вибір теми дипломної роботи та написання заяви на її затвердження	25.01.22	25.0
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання дипломної роботи	02.02.22	02.0
3.	Узгодження плану дипломної роботи з керівником	18.02.22	18.0
4.	Підготовка I розділу дипломної роботи та подання її керівнику	15.04.22	15.0
5.	Підготовка II розділу дипломної роботи та подання її керівнику	14.06.22	14.0
6.	Підготовка III розділу дипломної роботи та подання її керівнику	21.11.22	21.1
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	14.12.22	14.1
8.	Отримання відгуку наукового керівника	24.01.23	24.0
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	14.12.22	14.1
10.	Отримання зовнішньої рецензії	27.01.23	27.0
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	31.01.23	31.0
12.	Попередній захист роботи	27-28.12.22	27-28
13.	Захист дипломної роботи	07-08.02.23	07-08

Дата видачі завдання «__02__» __лютого_____ 2022

8. Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи _____ (підпис) Панура Ю.В. (прізвище, ініціали)

10. Керівник освітньо-професійної програми _____ (підпис) Швабій К.І. (прізвище, ініціали)

11. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти _____ (підпис) Коханчук К.

АНОТАЦІЯ
«Діяльність органів ДПС у сфері контролю за дотриманням податкового законодавства»

Мета роботи –полягає в тому, щоб на основі аналізу теоретичних засад, правового регулювання та практичної діяльності податкових органів щодо здійснення податкового контролю визначити сутність та значення останнього, подати пропозиції та рекомендації щодо удосконалення його організаційно-правових засад..

Завданнями роботи є: охарактеризувати теоретико-правові засади контрольної діяльності в Україні; виробити конкретні пропозиції щодо можливості використання зарубіжного досвіду щодо здійснення контролю за справлянням податків та інших обов'язкових платежів; уточнити поняття та принципи податкового контролю, обґрунтувати його призначення; визначити особливості правового регулювання діяльності органів податкового контролю; охарактеризувати сучасний стан організації податкового контролю в Україні; уточнити предмет, об'єкт та суб'єкти контролю у сфері оподаткування; з'ясувати особливості компетенції податкових органів щодо здійснення контролю за справлянням податків та інших обов'язкових платежів; охарактеризувати організаційно-правові засади проведення перевірок в сфері оподаткування; визначити сутність, призначення та організаційні форми взаємодії під час здійснення податкового контролю; сформулювати рекомендації, спрямовані на удосконалення теоретико-правових засад і практичної діяльності щодо здійснення податкового контролю в Україні.

Предметом дослідження є теоретико-методичні засади, сучасний стан правового регулювання, зміст, адміністративно-правові та організаційні засади контрольної діяльності податкових органів України.

Об'єктом дослідження є система податкового контролю в Україні.

За результатами дослідження сформульовані шляхи вдосконалення податкового контролю в Україні.

Одержані результати можуть бути використані полягає у врахуванні та використанні ГУ ДПС у м. Києві обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення окремих норм у законодавчій роботі.

Дипломна робота містить 63 сторінки, 2 таблиці, 4 рисунки, список використаних джерел з 38 найменувань.

Ключові слова: перевірка, декларування, камеральні перевірки, автоматизація процесу перевірки, акт, довідка.

Рік виконання дипломної роботи – 2022.

Рік захисту роботи – 2023.

ABSTRACT

"The activity of the traffic police in the sphere of control over taxation legislation"

The meta work is based on the fact that, on the basis of the analysis of theoretical ambushes, legal regulation and practical activity of tax authorities in order to achieve tax control, the significance of the rest, tax propositions and recommendations to improve the garden law enforcement.

Tasks of work є: to characterize the theoretical and legal ambush of control activity in Ukraine; volatility of specific propositions regarding the possibility of foreign access to control over compliance with taxes and other obov'yazykovyh payments; clarify the understanding of that principle of taxable control, obruntuvati yoga recognition; to determine the specifics of the legal regulation of the activities of the bodies of tax control; characterize the current organization of tax control in Ukraine; specify the subject, object and subject of control in the sphere of submission; clarification of the specific competence of the tax authorities for the control over the administration of taxes and other obligatory payments; to characterize the organizational and legal ambush of the carried out revisions in the field of enrollment; designate the day, recognition and organizational forms of mutual modality for the hour of tax control; to formulate recommendations aimed at improving the theoretical and legal ambushes and practical activities to improve tax control in Ukraine.

The subject of the study is the theoretical and methodological ambush, the current standard of legal regulation, the establishment, administrative and legal and organizational ambush of the control activity of tax authorities in Ukraine.

The object of the study is the system of tax control in Ukraine.

Following the results of further formulation of the path to a thorough tax control in Ukraine.

Obtained results can be beaten to the law at the vrahuvanni and vikoristanny of the Main Department of the traffic police in the city of Kiev, priming propositions to fully comply with the norms of the legislator's work.

Diploma work to replace 63 sides, 2 tables, 4 drawings, a list of texts from 38 names.

Key words: re-verification, declaration, cameral re-verification, automation of the re-verification process, act, finalization.

The year of completion of the thesis is 2022.

Year of protection of work - 2023.

ЗМІСТ

		стор.
	Вступ	7
1.	Проблеми діяльності органів ДПС у сфері контролю за дотриманням податкового законодавства	11
2.	Оцінка контрольно-перевірочної діяльності ДПС України	15
3.	Стейкхолдери у сфері контролю за дотриманням податкового законодавства	22
4.	Цілі покращення діяльності органів ДПС у сфері контролю за дотриманням податкового законодавства	28
5.	Особливості ефективного податкового контролю із врахуванням неможливості виконання платниками податкових зобов'язань	32
6.	Податкова діагностика як спосіб попереднього податкового контролю органів ДПС	37
7.	Прийняття рішення про уточнення податкових періодів платниками як спосіб попередження податкових правопорушень	40
8.	Виклики імплементації вдосконалення діяльності органів ДПС у сфері контролю за дотриманням податкового законодавства	43
	Висновки	52
	Список використаних джерел	54
	Додатки	

ВСТУП

Актуальність теми. Дотримання платниками податків податкової дисципліни потребує здійснення з боку держави комплексу організаційних заходів, зокрема створення надійної системи податкового контролю. Хоча робляться лише перші кроки до формування повноцінної європейської економіки, проте прикладів порушення податкового законодавства, зокрема умисного приховування прибутків, дуже багато. Процес отримання максимальних прибутків за відсутності контролю з боку держави за цими процесами став причиною багатьох негативних наслідків. Тому й в умовах розвитку демократії, розвитку ринкових відносин об'єктивною реальністю залишається державний контроль, невід'ємною складовою якого є контроль податковий.

Вирішення завдань у сфері оподаткування, з одного боку, потребує посилення правоохоронної функції держави, активізації боротьби з різними податковими правопорушеннями, з другого – перегляду видів, форм та методів контрольної діяльності податкових органів.

Необхідність удосконалення податкового контролю визначається об'єктивними та суб'єктивними умовами. До об'єктивних належать: нестабільне податкове законодавство; нечіткість правових норм податкового законодавства, що утруднює їх практичну реалізацію та тлумачення; наявність великої кількості методичних вказівок у сфері податкового контролю, які подекуди суперечать нормативним актам вищої юридичної сили. До суб'єктивних: ненавмисні помилки платників податків при розрахунку сум платежів, які у більшій мірі пов'язані зі змінами податкового законодавства; низька податкова дисципліна платників податків, які навмисно йдуть на порушення податкового законодавства; некомпетентність працівників як підприємств (податкові менеджери, бухгалтери), так і працівників податкових органів. Більше того, податковий контроль є однією з найважливіших гарантій прийняття правильного управлінського рішення в сфері фіскальної діяльності та своєчасного і доброякісного його виконання.

Виходячи з цього, проблема покращення діяльності органів ДПС у сфері контролю за дотриманням податкового законодавства є дуже актуальною. Її виникнення пов'язане з цілим комплексом правових та організаційних обставин: складністю та чисельністю завдань, що стоять перед органами податкового контролю, наявністю великої кількості несистематизованих нормативно-правових актів в означеній сфері, відсутністю єдиної практики застосування форм та методів податкового контролю, широким колом осіб з числа працівників податкових органів, які здійснюють контролюючі заходи, численними зловживаннями з їх сторони тощо. У зв'язку з цим дослідження проблем діяльності органів ДПС у сфері контролю за дотриманням податкового законодавства набуває особливого змісту і актуальності.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Науково-теоретичне підґрунтя для виконання роботи склали наукові праці із загальної теорії податків та оподаткування, розробки фахівців у галузі податкового адміністрування – С.С. Алексєєва, О.Ф. Андрійко, В.Б. Авер'янова, О.М. Бандурки, А.І. Берлача, О.Д. Василика, Т.С. Воїнової, В.М. Гаращука, І.П. Голосніченка, В.П. Завгороднього, Є.В. Калюги, Л.М. Касьяненко, А.Т. Комзюка, Я.Ю. Кондратьєва, А.М. Куліша, М.П. Кучерявенка, Н.П. Матюхіної, Н.Р. Нижник, О.П. Рябченко, Л.А. Савченко, Т.В. Сараскіної, О.Ф. Скакун, В.А. Онищенка,О.І. Остапенка, В.П. Пєткова, О.П. Чернявського, А.О. Чугаєва, О.Г. Фролової, В.К. Шкарупи, О.Н. Ярмиша, та ін. Нормативною основою роботи є Конституція України, чинні законодавчі та інші нормативно-правові акти, які регулюють діяльність податкових органів.

Мета і завдання дослідження. Мета магістерського дослідження полягає в тому, щоб на основі аналізу теоретичних засад, правового регулювання та практичної діяльності податкових органів щодо здійснення податкового контролю визначити сутність та значення останнього, подати пропозиції та рекомендації щодо удосконалення його організаційно-правових засад.

Для досягнення поставленої мети в роботі необхідно вирішити такі основні завдання:

- охарактеризувати теоретико-правові засади контрольної діяльності в Україні;
- виробити конкретні пропозиції щодо можливості використання зарубіжного досвіду щодо здійснення контролю за справлянням податків та інших обов'язкових платежів;
- уточнити поняття та принципи податкового контролю, обґрунтувати його призначення;
- визначити особливості правового регулювання діяльності органів ДПС;
- охарактеризувати сучасний стан організації податкового контролю в Україні;
- охарактеризувати організаційно-правові засади проведення перевірок в сфері оподаткування;
- визначити сутність, призначення та організаційні форми взаємодії під час здійснення податкового контролю;
- сформулювати рекомендації, спрямовані на удосконалення теоретико-правових засад і практичної діяльності щодо здійснення податкового контролю в Україні.

Об'єктом дослідження є система податкового контролю в Україні.

База дослідження ГУ ДПС у м. Києві.

Предмет дослідження становлять теоретико-методичні засади, сучасний стан правового регулювання, зміст, адміністративно-правові та організаційні засади контрольної діяльності податкових органів України.

Методи дослідження. Методичною основою роботи є сукупність методів і прийомів наукового пізнання. За допомогою логіко-семантичного методу поглиблено понятійний апарат, для аналізу вітчизняного та зарубіжного досвіду здійснення контролю за справлянням податків та інших обов'язкових платежів використовувались порівняльно-правовий метод та метод єдності логічного та історичного, методи аналізу та синтезу використовувались для з'ясування предмета, об'єкта та суб'єктів контролю у сфері оподаткування, методи

системно-структурний та структурно-функціональний застосовувалися під час дослідження компетенції податкових органів щодо здійснення контролю за справлянням податків та інших обов'язкових платежів, характеристики взаємодії у процесі здійснення податкового контролю. Структурно-логічний метод використано для визначення поняття та принципів податкового контролю, обґрунтування його призначення, методи класифікації та групування застосовувалися для дослідження організаційно-правових засад проведення перевірок у сфері оподаткування, за допомогою документального аналізу визначено негативні аспекти під час здійснення податкового контролю.

Практичне значення одержаних результатів. полягає в тому, що вони становлять як науково-теоретичний, так і практичний інтерес у правовиховній сфері – положення роботи може бути використано в роботі щодо підвищення рівня правової культури населення, зокрема платників податків та працівників податкових органів.

Апробація результатів роботи. Викладені положення дипломної роботи апробовано під час участі в інтернет-конференції на тему «Фіскальна політика: досягнення, інновації та перспективи розвитку», що відбулася у Державному податковому університеті, м. Ірпінь, 20 жовтня 2022 року, з публікацією у відповідному збірнику тез.

1. ПРОБЛЕМИ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДПС У СФЕРІ КОНТРОЛЮ ЗА ДОТРИМАННЯМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Воєнний стан вплинув на кожну сферу господарської діяльності, що вимагало і зміни законодавства. Однак, що стосується сфери законодавчих змін податкового законодавства, то тут варто зазначити швидше відсутність досвіду регулювання сфери податкового контролю в умовах пандемії та війни, ніж дійсне сприяння полегшенню та підтримці ведення бізнесу в Україні.

Серед низки проблем сфери податкового контролю в сучасних умовах функціонування країни та органів державної податкової служби України варто виділити основні. Це питання здійснення податкового контролю в умовах правового режиму воєнного часу, коли ми повинні враховувати такі фактори як екстрену релокацію суб'єктів господарювання; фізичну втрату основних засобів, документації та реальної можливості ведення бізнесу внаслідок бойових дій; знаходження ключових співробітників фінансових служб за кордоном; відсутність можливості виконувати свої податкові зобов’язання тощо. Не можна лишити осторонь той факт, що з 24.02.2022 року прийнято 27 законів про внесення змін до Податкового кодексу України, а можливість відстежити всі новації законодавства та врахувати їх при здійсненні господарської діяльності була не у всіх платників. Всі ці умови напряму відображаються як на способах та методах здійснення податкового контролю органами ДПС так і його ефективності та результативності [24].

Звернемось до законодавчих змін останнього часу. Так, 03.03.2022 року Підрозділ 10 розділу ХХ ПК України доповнено пунктом 69 згідно із Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» №2118-IX від 03.03.2022 року, яким вирішено установити, що тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, справляння податків і зборів здійснюється з урахуванням особливостей, визначених у цьому пункті [24].

Особливу увагу слід звернути на пп. 69.9 п. 69 Підрозділу 10 розділу XX ПК України, який в первісній редакції мав наступний зміст: для платників податків та контролюючих органів зупиняється перебіг строків, визначених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Що стосується даних змін, то тут варто зазначити, по-перше, що мова йде про зупинення строків на час дії воєнного стану, по-друге, зміни набули чинності 07.03.2022 року, а воєнний стан було введено з 24.02.2022 року, що звісно породжує дискусії з приводу дії закону в часі та його фактичного застосування [21].

Через пару тижнів, а саме 15.03.2022 року було внесено чергові зміни Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» №2120-IX від 15.03.2022 року.

Даними змінами доповнено п. 102.9 статтю 102 ПК України, який передбачив, що на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану, що вводиться в Україні, зупиняється перебіг строків, визначених Податковим кодексом, іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [24].

Отже, в законодавстві тепер вже містилися майже однакові норми, що регулювали перебіг строків, але є одна суттєва відмінність – це підстави зупинення, якщо в п. 69 Підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України мова йде лише про воєнний стан, то в п. 102.9 ст. 102 Податкового кодексу України – про воєнний та надзвичайний стан.

Поруч з цим слід відзначити, що надзвичайний стан та надзвичайна ситуація – це не однакові поняття, вони регулюються різним законодавством (Кодекс цивільного захисту України, Закон України «Про правовий режим надзвичайного стану»), вводяться в дію різними суб’єктами, мають різні правові наслідки. Наприклад, поширення епідемії коронавірусу спричинило введення в Україні постановою КМУ надзвичайної ситуації, в той час, як визнання рф днр і

лнр своєю територією спричинило видання Президентом України 23.02.2022 року Указу про введення надзвичайного стану на окремих територіях [21].

Але ми можемо спостерігати погіршення податкового середовища для бізнесових структур в частині можливості здійснення податкових перевірок. Так, було введено принципово суттєві зміни до описаних вище змін, зокрема мова йде про зміни внесені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану» №2260-IX від 12.05.2022 року [24].

Так, законом №2260-IX від 12.05.2022 року п. 102.9 ст. 102 Податкового кодексу України було дещо доповнено, а саме норма даного пункту тепер мала такий зміст: на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану, що вводиться в Україні, зупиняється перебіг строків, визначених цим Кодексом, іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, крім випадків, передбачених цим Кодексом [24].

Отже, зупинення строків тепер не мало загального характеру, а містило свої винятки.

Власне такі винятки з’явилися в пп. 69.9 п. 69 Підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України, який також зазнав змін і містив наступні норми: для платників податків та контролюючих органів зупиняється перебіг строків, визначених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, крім: дотримання строків реєстрації податкових накладних, розрахунків коригування до них в Єдиному реєстрі податкових накладних, подання звітності, у тому числі звітності, передбаченої пунктом 46.2 статті 46 цього Кодексу, сплати податків та зборів платниками податків [24].

Таким чином, з прийняттям законодавчих змін законом №2260-IX від 12.05.2022 року, що набрав чинності з 27.05.2022 року строки для реєстрації податкових накладних, розрахунків коригування до них в Єдиному реєстрі податкових накладних більше не зупинялися на період дії воєнного чи

надзвичайного стану, що відповідно поновлювало для платників податків обов’язки з вчасної реєстрації податкових накладних, однак, на жаль, через низький рівень вжиття з боку держави заходів інформування про такі суттєві зміни не всі суб’єкти оподаткування вчасно звернули на це увагу.

Цілком ймовірно, що така мінливість законодавчих змін під приводом воєнного стану на фоні низького рівня інформування, перебої у роботі самих інформаційних систем для реєстрації податкових накладних, що було добре відомо, вірогідно була вчинена з метою збільшення в майбутньому кількості податкових повідомлень-рішень з метою наповнення бюджету внаслідок застосування штрафних санкцій, що звісно негативно впливає на сам бізнес та його зацікавленість в розвитку на території України та ще й в період воєнного стану [21].

Варто відзначити, що залишилися чинними норми про звільнення від відповідальності у разі відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов’язок, що передбачено пп. 69.1. п. 69 Підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України [24].

Резюмуючи можна сказати, що внесеними змінами дискусійних питань стало набагато більше. Окреслені законодавчі зміни ймовірно призведуть до того, що результати контрольно-перевірочної роботи органів ДПС будуть оскаржені в адміністративному або судовому порядках [21].

Також варто звернути увагу на те, що при здійсненні контрольно-перевірочної роботи органам ДПС обов'язково буде необхідно враховувати той факт, що застосовані фінансові санкції не повинні негативно відобразитись на фінансовій діяльності підприємств, які через війну не зупинили свій бізнес, а навпаки намагались працювати та перераховувати до бюджету суми податкових платежів.

2. Оцінка контрольно-перевірочної діяльності ДПС України

Стабільність економіки держави багато в чому залежить від ступеня ефективності функціонування податкової системи, яка в свою чергу визначається тим, наскільки компетентно були реалізовані форми податкового контролю, що включають такі основні завдання, як виявлення податкових правопорушень та забезпечення надходжень податків до бюджетів всіх рівнів за рахунок їх повної сплати у встановлені податковим законодавством терміни. Податковий контроль є ключовим елементом у податковій системі тому, що від того, наскільки ефективно будуть реалізовані форми податкового контролю залежить функціонування економіки країни. Будучи невід'ємними інструментами системи управління, форми проведення податкового контролю підвищують ефективність податкових відносин. Необхідність реалізації форм податкового контролю обумовлена тим, що при їх проведенні виникає взаємозв'язок між податковими органами та платниками податків. За доцільної організації податкового контролю відносини між податковими органами та платниками податків будуються на довірі, зумовлюючи створення комфортних та справедливих умов для сплати податків та зборів, що у свою чергу призводить до результативного функціонування податкової системи та реалізації всіх її цілей та завдань [13].

У 2021 році робота підрозділів податкового аудиту органів ДПС України була зосереджена на законодавчо дозволених заходах контролю.

З 18 березня 2020 року по останній календарний день місяця, в якому завершується дія карантину, законодавчо встановлено 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.

Постановою Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2021 року № 89 «Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок» (далі – Постанова № 89) скорочено строк дії обмежень,

встановлених пунктом 522 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок, дозволивши проведення таких видів перевірок юридичних осіб [8]:

– тимчасово зупинених документальних та фактичних перевірок, що були розпочаті до 18 березня 2020 року та не були завершеними;

– документальних перевірок, право на проведення яких надається з дотриманням вимог пункту 77.4 статті 77 Кодексу;

– документальних позапланових перевірок з підстав, визначених підпунктами 78.1.1 та/або 78.1.4 пункту 78.1 статті 78 Кодексу, суб'єктів господарювання реального сектору економіки, які сформували податковий кредит за рахунок оформлення ризикових операцій з придбання товарів/послуг (із переліку ризикових платників податків, визначених у межах роботи Тимчасової слідчої комісії Верховної Ради України з питань розслідування оприлюднених у засобах масової інформації фактів можливих корупційних дій посадових осіб органів державної влади, які призвели до значних втрат дохідної частини Державного бюджету України, утвореної відповідно до Постанови Верховної Ради України від 24 квітня 2020 р. № 568-IX) (далі – ТСК);

– документальних позапланових перевірок платників податків, за якими отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником валютного законодавства в частині дотримання граничних строків надходження товарів за імпортними операціями та/або валютної виручки за експортними операціями;

– документальних позапланових перевірок з підстав, визначених підпунктами 78.1.12, 78.1.14, 78.1.15, 78.1.16 пункту 78.1 статті 78 Кодексу.

Часткове зняття обмежень позитивно вплинуло на кількість контрольно-перевірочних заходів, донараховані та узгоджені суми грошових зобов'язань.

У 2021 році щодо юридичних та фізичних осіб проведено 3 092 планові перевірки, що більше ніж у 2020 році на 59 відс., або майже у 1,6 раза (1 940) та 41 950 позапланових документальних перевірок, що на 76 відс., або у 1,8 раза більше рівня минулого року (23 885), див. рис. 1.



Рис. 1. Результати податкового контролю у 2020 – 2021 роках [8]

Кількість проведених фактичних перевірок 26 096, за якими по ППР термін сплати настав, порівняно з показником минулого року (16 565) також зросла на 58 відс., або у 1,6 раза. Крім цього, у 2021 році проведено 2 474 зустрічних звірок юридичних осіб, що на 12 відс. більше ніж у 2020 році (2 206).

Разом зі збільшенням кількості перевірок зросла їх результативність: якщо у 2020 році за усіма перевірками було донараховано 17 778 млн грн, то за 2021 рік майже 63 456 млн грн, тобто більше у 3,6 раза, або на 45 678 млн гривень.



Рис. 2. Співвідношення між узгодженими та сплаченими податковими зобов'язаннями у 2021 р. [8]

Узгоджено 11 728 млн грн (18,5 відс. донарахованих сум) (за плановими перевірками – 6 549 млн грн (12,4 відс.), позаплановими – 4 686 млн грн (47,6 відс.), фактичними – 493 млн грн (60,0 відсотків), що відображено на рис. 2.

Надійшло до бюджету 4 905 млн грн, рівень стягнення узгоджених донарахувань становить 41,8 відсотка.



Рис. 3. Показники ефективності податкового контролю у 2021 році [8]

У 2021 році охоплено документальними перевірками:

– 13,1 тис. юридичних осіб, що становить 1,0 відс. від кількості платників (1 263,8 тис.), що знаходяться на обліку та повинні сплачувати податки, у т. ч.:

– 168 суб'єктів великого підприємництва (28 відс. від тих, що на обліку);

– 4,2 тис. суб'єктів середнього підприємництва (4 відс.);

– 8,7 тис. суб'єктів малого підприємництва (0,7 відс.);

– 31,1 тис. фізичних (самозайнятих) осіб, що становить 1,62 відс. від кількості платників (1 916,3 тис.), які перебувають на обліку у контролюючих органах ДПС, у т. ч.:

– 244 суб'єкта середнього підприємництва (1,0 відс. облікованих);

– 30,8 тис. суб'єктів малого підприємництва (1,6 відсотка) [8].

Підтвердженням достатньо високої ефективності контрольно-перевірочної роботи 2021 року є встановлення порушень за матеріалами 52,6 тис. перевірок, що становить майже 74 відс. від загальної кількості проведених (71,1 тис.) [8]:

– за плановими – 2,93 тис. (95 відс.) фактів порушень при 3,09 тис. проведених перевірок (без порушень – 155 (4,9 відс.) перевірок філій);

– за позаплановими – 23,91 тис. (57 відс.) при 41,95 тис. проведених,

– за фактичними – 25,80 тис. (99 відс.) при 26,10 тис. завершених перевірок.

Слід відмітити, що 99 відс. фактів виходу на планові (без урахування перевірок філій) та фактичні перевірки підтверджені донарахуваннями.

Позапланові перевірки мають дещо нижчий результат – 57 відс. за рахунок значної кількості перевірок, пов'язаних з припиненням (ліквідацією) суб'єктів господарювання (проведення таких перевірок поновлено з 01.08.2020).

Сприяли додатковим надходженням до бюджету також зменшення [8]:

від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на суму 32 110,5 млн грн, що упередило несплату податку у майбутньому на 5 780 млн грн;

сум від'ємного значення ПДВ, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду на 5 224,7 млн грн,

заявлених до відшкодування сум ПДВ на 2 464,8 млн гривень.

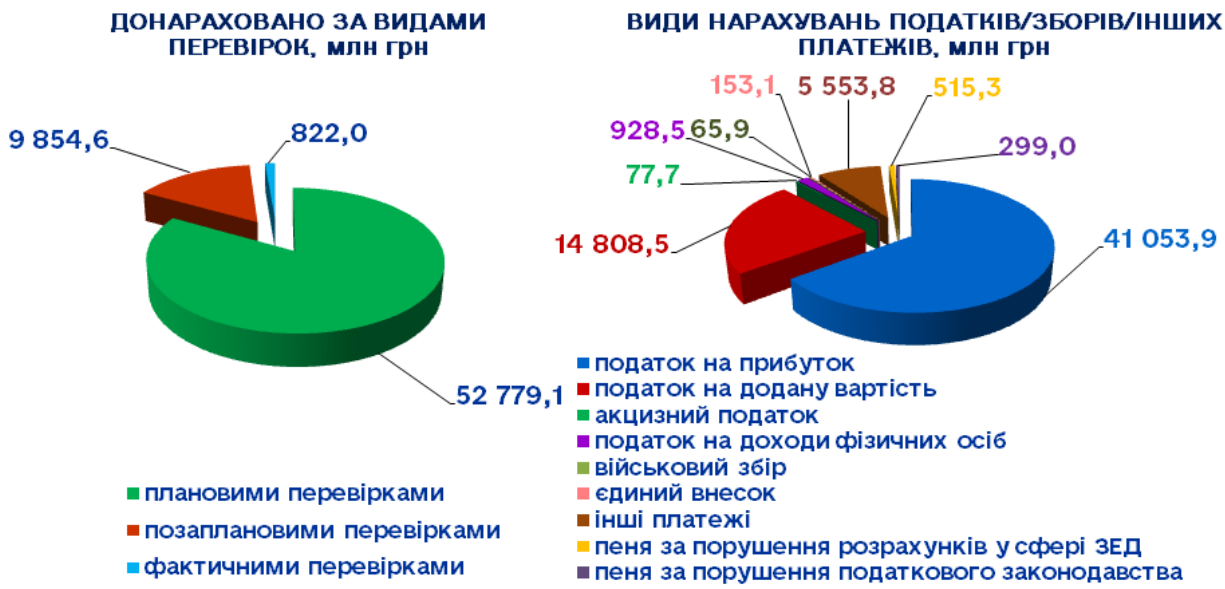


Рис. 4. Зафіксовані порушення податкового законодавства у 2021 році [8]

Аналізуючи рис. 4 варто відзначити, що саме планові перевірки з питань правильності обчислення податку на прибуток підприємств були найбільш результативними.

У 2021 році підрозділи податкового аудиту виконували один з показників ефективності паспорта бюджетної програми ДПС, а саме частка скасованих за результатами адміністративного оскарження грошових зобов'язань (з донарахованих за результатами контрольно-перевірочних заходів) у загальній сумі оскаржуваних ППР, щодо яких прийнято рішення (рівень скасування в адміністративному порядку), цільове значення на кінець 2021 року – не більше 17 відс., фактичне виконання – 2,9 відсотка.

За результатами адміністративного оскарження ППР, прийнятих за матеріалами перевірок, протягом січня – грудня 2021 року по 480 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму 1 554 млн гривень.

Основними причинами здійснених скасувань є:

– неоднозначне тлумачення податкового законодавства – по 64 ППР скасовано 553,4 млн грн (або 35,6 відс.);

– надання платником додаткових документів при проходженні процедури адміністративного оскарження – по 38 ППР скасовано грошових зобов’язань на суму 494,4 млн грн (або 31,8 відс.);

– неправильне визначення розміру та застосування суми штрафних (фінансових) санкцій – по 124 ППР скасовано грошових зобов’язань на суму 275,6 млн грн (або 17,7 відс.);

– неякісне проведення перевірки та недоведення встановлених порушень – по 133 ППР скасовано грошових зобов’язань на суму 170,1 млн грн (або 11,0 відс.);

– інше – по 121 ППР скасовано грошових зобов’язань на суму 60,5 млн грн (або 3,9 відсотка) [8].

Податковий контроль виступає комплексом заходів щодо перевірки виконання норм податкового права, а також фактором, що забезпечує економічну безпеку та надає запобіжний вплив на господарську діяльність організацій. Податковий контроль є необхідною умовою функціонування податкової системи. Ефективним він може бути лише тоді, коли внаслідок його проведення забезпечується прозоре адміністрування податкових відносин за мінімального розміру витрат на його здійснення. Коли податковий контроль відсутній або характеризується невисокою ефективністю, створюються сприятливі умови для ухилення від оподаткування суб'єктам господарювання, спостерігається помітне зменшення податкових надходжень до бюджету, що може поставити під загрозу економічну безпеку держави [4].

Податковий контроль як елемент управління оподаткуванням є необхідною умовою існування ефективної податкової системи; забезпечує зворотний зв'язок платників податків з органами державного управління, які наділені особливими правами і повноваженнями з усіх питань оподаткування. Податковий контроль — завершальна стадія управління оподаткуванням, один з елементів методики планування податкових доходів бюджету.

3. Стейкхолдери у сфері контролю за дотриманням податкового законодавства

Кілька років тому успішність роботи підприємства оцінювалася за розмірами отримуваного доходу, товарообігу. Сьогодні позиція залежить від оцінок, які дають експерти, споживачі, влада, ЗМІ. Взаємодія з цими групами має пріоритетний напрямок. Тому виникла необхідність у появі нового терміну "стейкхолдер".

Стейхолдери - організації, групи осіб, що впливають на роботу окремого бізнес-процесу, в контексті нашої проблеми – вплив стейкхолдерів ми можемо розглядати не тільки на фінансову складову діяльності СГД, а і на особливості її податкового контролю. Стейкхолдери підрозділяються на внутрішні та зовнішні та включають всіх учасників, які впливають на розвиток підприємства, проекту [7].

Основні стейкхолдери представлені владою суб’єкта країни – орган Державної податкової служби Укаїни. Від ефективності його роботи залежить динаміка діяльності підприємства.

Внутрішні стейкхолдери - голови відділів, підлеглі, власники, акціонери, інвестори. Часто інтереси цих осіб відрізняються. Для виходу зі спірних ситуацій впроваджується особлива система менеджменту, спрямована на розвиток заохочувальних і мотиваційних напрямків. Завдяки цьому цілі роботи різних людей стають спільними [7].

Часто під терміном передбачаються групи впливу, робота яких враховується при здійсненні основного виду діяльності. Інтереси сторін можуть вступати в протиріччя один з одним. У рамках цієї теорії стейкхолдери - ціле, яке визначає траєкторію розвитку СГД [7].

Стейкхолдери в процесі оподаткування - суспільство, співробітники органів ДПС та СГД, медіа, влада, бізнес-партнери, інвестори, громадські організації, міжнародні організації, об'єднання громадян та інші.

Таблиця 1

Стейкхолдери процесу податкового контролю в Україні [7]

Категорії зацікавлених осіб	Зацікавлені сторони	Сфера інтересів
Державні органи ДПС	Державні органи усіх рівнів і установи на території присутності підприємств (філій)	Соціально-економічна співпраця
Місцеві громади	Мешканці населених пунктів на території присутності підприємств (філій)	Інформування про діяльність, взаємодія з населенням, взаємовигідне партнерство
Співробітники	Штат співробітників компанії Штат співробітників органів ДПС України	Організація роботи підприємств Організація роботи органів ДПС України
Недержавні громадські організації, об'єднання громадян	Об'єднання громадян, організації	Інформування про діяльність компанії, соціальну співпрацю, у т.ч. вплив на соціальну, культурну, екологічну та ін. сфери у регіонах присутності
ЗМІ	Регіональні, обласні, всеукраїнські ЗМІ	Поширення інформації про діяльність підприємства, повідомлення актуальної інформації через ЗМІ для усіх груп стейкхолдерів
Бізнес-партнери	Комерційні організації - постачальники та покупці, інші клієнти	Організація та ведення комерційної діяльності, взаємовигідне партнерство
Міжнародні організації	Fosfa, ACC, EBA, USUBC та ін.	Спільні програми із захисту інтересів бізнесу, інформування, лоббінг
Інвестори	Акціонери компанії	Фінансова та операційна діяльність компанії, інформування про ключові події компанії

Зазвичай використовують такий механізм взаємодії із зацікавленими сторонами:

- інформування (прес-релізи, звіти, веб-сайт, соціальні мережі, роздатковий матеріал);
- обмін думками (пряма комунікація, переговори, консультації, громадські слухання, круглі столи, конференції, семінари та ін.);

- виявлення думок та інтересів (опитування, анкетування, особисте спілкування);
- участь у заходах, що проводять зацікавлені сторони (наради, тематичні форуми, конференції);
- спільна діяльність (проекти, заходи, акції, конкурси) [7].

Платникам податків, щодо яких здійснюється контрольно-перевірочний процес, варто використовувати такі принципи взаємодії із стейкхолдерами :

- Надання зрозумілої інформації у форматі та мовою, що відповідають потребам стейкхолдерів.
- Попереднє інформування стейкхолдерів про плани та заходи підприємства.
- Надання інформації доступними способами та каналами, а також у місцях, що зручні стейкхолдерам.
- Прозорий механізм відповіді на запитання, пропозиції або скарги з боку стейкхолдерів [7].

Таблиця 2

Канали комунікації, доступні стейкхолдерам [7]

Державні органи	Звітність Сертифікація Листування (пошта)
Суспільство, місцеві громади	Скриньки звернень Сайт Сторінки у соцмережах Телефон Особистий прийом Збори громад Листування: e-mail, пошта Форма зворотного зв’язку на сайті компанії
Співробітники	Скринька звернень Сайт Чат у соцмережі Особистий прийом Телефон
Недержавні громадські організації (НГО), об’єднання громадян	Скриньки звернень Сайт Сторінки у соцмережах Телефон Особисті зустрічі Збори громад Листи, e-mail, пошта Форма зворотного зв’язку

ЗМІ	Сайт компанії Прес-центр компанії
Бізнес-партнери	Сайт Листування: e-mail, пошта Особисті зустрічі Телефон
Міжнародні організації	Сайт Соцмережі Листування, e-mail, пошта Особисті зустрічі Телефон
Інвестори	Сайт Звітність Листування, e-mail, пошта Особисті зустрічі Телефон

Ми можемо порекомендувати платникам для звернення до органів ДПС з метою привертання уваги суспільства активно використовувати соціальні мережі та мобільні застосунки. Щодо офіційного спілкування – радимо використовувати виключно ділове листування засобами електронного зв'язку. Адже сучасна безпекова ситуація не завжди дозволяє реалізувати право на особисте звернення платника до органу ДПС.

Розгляд скарг і звернень ґрунтується на Законі України "Про звернення громадян".

Заявник – приватна особа, група людей, організація або інша заінтересована сторона, яка звернулася до підприємства із зверненням.

Заява (клопотання) – звернення громадян із проханням про сприяння реалізації закріплених Конституцією та чинним законодавством їхніх прав та інтересів або повідомлення про порушення чинного законодавства або недоліки у діяльності підприємств і пов'язаних з ними питань.

Скарга - звернення з вимогою про поновлення прав і захист законних інтересів громадян, порушених діями (бездіяльністю), рішенням окремих посадових осіб підприємства.

Механізм прийому, розгляду та надання відповіді на звернення, скарги такий.

Співробітники ДПС, відповідальні за облік і реєстрацію звернень та скарг, одержують і фіксують звернення заявників, отримані таким чином:

– особисто: звернення, отримані у довільній чи спеціальній формах на адресу органу ДПС.

– поштою: звернення у формі листів, отриманих у довільній або спеціальній формі на поштову адресу органу ДПС.

– телефоном: звернення/скарги, отримані усно телефоном.

– електронною поштою, через сайт: звернення/скарги, отримані в довільній або спеціальній формі в електронному вигляді за допомогою форми, розміщеної на офіційному сайті, або на e-mail особи, відповідальної за облік і реєстрацію звернень.

Прийняті та зареєстровані звернення/скарги особа, відповідальна за їх облік і реєстрацію, протягом 1 робочого дня з дати отримання направляє на розгляд директору підприємства, який призначає особу, відповідальну за розгляд і вирішення по суті звернення, або особисто дає вказівки щодо врегулювання та надання відповіді на запитання.

Пропозиції, заяви та скарги розглядаються відповідальними особами від 5 робочих днів і вирішуються в строк не більше, ніж один місяць від дня їх надходження. При цьому загальний строк вирішення питань, викладених у зверненні, не може перевищувати сорока п’яти днів із ЗУ «Про звернення громадян».

Відповідь на звернення/скаргу надається заявнику таким самим способом, яким було отримано, якщо інше не було обумовлено із заявником про розгляді звернення/ скарги.

Згідно із ЗУ «Про звернення громадян» анонімні звернення можуть залишатися без відповіді. Також не розглядаються звернення від осіб, визнаних судом недієздатними [7].

Згідно із законодавством України не допускається розголошення отриманих звернень, відомостей про особисте життя громадян без їхньої згоди, або

відомостей, що становлять державну або іншу охоронювану законом таємницю, а також інформації, яка утискає права та законні інтереси громадян.

Не допускається з’ясування даних про особу людини, які не стосуються звернення. На прохання заявника, викладене в усній формі або зазначене у тексті звернення, не підлягає розголошенню його прізвище, місце проживання та роботи.

Ця заборона не поширюється на випадки повідомлення інформації, що міститься у звернення, особам, що мають стосунок до справи.

Система відносин між стейкхолдерами гнучка, відрізняється рухливістю. Це створює переваги як для платників так і для органів ДПС. При грамотному підході можливості змінювати ситуацію в кращу сторону збільшуються в кілька разів.

Гнучкість системи призводить до збільшення коаліцій і союзів. У разі тиску від будь-якої зацікавленої сторони виникають додаткові варіанти дій, що дозволяють перенаправити тиск і запропонувати свій варіант залучення різних сторін до вирішення комерційної проблеми або спірного питання.

Єдине поле соціальної відповідальності неможливо без об'єктивної реальності. Реагувати на неї можна різними способами. Одні компанії чекають появи тиску, тільки потім починають змінюватися. Інші намагаються уникнути тиску і напруженості. Для цього відбувається вибудовування особливої системи реагування, що дозволяє враховувати новітні інтереси і потреби учасників процесу [7].

Таким чином, для визначення необхідних видів стейкхолдерів, чітко позначаються ідеї, активні та пасивні учасники процесу контрольно-перевірочної роботи, можливі методи мотивації. Всі види стейкхолдерів в різній мірі впливають на динаміку розвитку бізнесу країни. Але цілі та інтереси цих стейкхолдерів можуть не збігатися. Це є причиною розвитку конфліктних ситуацій. Тому застосовуються окремі підходи, впливи і методи тиску для виправлення ситуації, що склалася.

4. Цілі покращення діяльності органів ДПС у сфері контролю за дотриманням податкового законодавства

Головними цілями покращення діяльності органів ДПС у сфері контролю за дотриманням податкового законодавства є як реформування існуючого податкового законодавства, яке буде враховувати об'єктивні економічні та суспільні обставини, що склались в нашій країні (пандемія, війна, зменшення кількості платників податків, втрата економічної стабільності, питання податкового резиденства та особливості оподаткування релокованого за кордон бізнесу тощо) так і перегляд відповідальності за порушення податкового законодавства тими платниками, які свідомо ухиляються від сплати податків.

Згідно діючих законодавчих норм для притягнення до відповідальності встановлено певні строки. За звичайних обставин (не воєнних або карантинних) ці строки вже протерміновано, отже, застосувати фінансові санкції органи ДПС не мають права. Однак надзвичайні події, які ми зараз переживаємо, наклали свій відбиток.

За загальним правилом граничні строки застосування штрафів до платників відповідають строкам давності, визначеним у ст. 102 Податкового кодексу України (п. 113.1 Податкового кодексу України). Тобто строк для застосування штрафів становить 1095 днів (звичайні зобов'язання) або 2555 днів (пов'язані з трансфертним ціноутворенням) [24].

Згідно вимог Податкового кодексу України старт відліку строку давності у 1095 днів залежить від того, про яке конкретно порушення йдеться. Можна виділити дві групи порушень. Це ті, що:

1) безпосередньо пов'язані з декларуванням податкових зобов'язань. Тоді 1095 днів відлічуються від дня, наступного за днем граничного строку подання декларації. Якщо декларація була подана пізніше — з дня, наступного за днем фактичного її подання. Якщо подавалася уточнена звітність — з дня її подання. Якщо йдеться про заниження суми місцевих податків (за умови подання річної декларації) — з дня, наступного за днем граничного строку їх сплати.

Тут ідеться, наприклад, про штрафи за такі види податкових правопорушень:

— неподання, несвоєчасне подання, подання не в повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками звітності про доходи, виплачені фізособам (ст. 119 Податкового кодексу України);

— неподання/несвоєчасне поданння звітності (ст. 120 Податкового кодексу України);

— дії, що спричинили донарахування з боку податківців (ст. 123 Податкового кодексу України). Але, як свідчить практика, іноді донарахування можуть і не бути безпосередньо пов'язаними з декларуванням;

2) не пов'язані з декларуванням податкових зобов'язань. У цьому випадку 1095 днів відлічуватимуть з дня вчинення правопорушення.

Фінансові санкції застосовують за такі види правопорушень як:

— порушення порядку взяття на облік у контролюючих органах (ст. 117 Податкового кодексу України). Наприклад, неподання заяви за формою № 1-ОПП, здійснення нерезидентами через незареєстрований відокремлений підрозділ тощо;

— нерєстрацію/несвоєчасну реєстрацію податкових накладних/розрахунків корегування (ст. 1201 Податкового кодексу України) та акцизних накладних (ст. 1202 Податкового кодексу України). Про це кажуть і представники органів ДПС (див. БЗ 101.27);

— порушення строків зберігання первинки (ст. 121 Податкового кодексу України);

— несплата узгодженого грошового зобов'язання (ст. 124 Податкового кодексу України). Це порушення потрапило у таку групу ще й, зокрема, через особливості розрахунку суми штрафу. Нагадаємо: він починає розраховуватися з граничного строку сплати зобов'язання до дати фактичної його сплати. По факту, саме фактична сплата зобов'язання є днем вчинення правопорушення. Тож строк давності для застосування штрафу за ст. 124 Податкового кодексу України має відлічуватися від дня фактичної сплати зобов'язання. Про що ми

можемо пересвідчитись у базі даних (БЗ 132.01, втратила чинність з 01.01.2022 за формальними підставами);

— ненарахування/несплата/сплата не у повному обсязі податку на доходи фізичних осіб або податку на репатріацію. Хоча зазвичай застосування цього штрафу вкладається у строки, пов'язані з поданням/неподанням звітності. Усе через те, що у органів ДПС є обмеження щодо періоду для перевірки і вони як раз пов'язані з поданням звітності (див. п. 102.1 Податкового кодексу України) [24].

Діючі норми Податкового кодексу України на період карантину строки давності, передбачені у ст. 102 Податкового кодексу України, зупинили (п. 522 підрозд. 10 розд. XX Податкового кодексу України). Оскільки формулювання строків давності для штрафування звучало як «відповідають строкам давності для нарахування… зобов'язань, визначених ст. 102 Податкового кодексу України», то можна було вважати, що ці строки також було зупинено [24].

Коли оголосили воєнний стан, ці строки поновлено не було. Однак з 27 травня 2022 року усе змінилося. Зміни законодавства дозволяють застосовувати строки, зокрема, строки визначення грошових зобов'язань в рамках камеральних, фактичних та дозволених позапланових документальних перевірок (п.п. 69.9 підрозд. 10 розд. XX Податкового кодексу України).

Нагадаємо: грошове зобов'язання — це, у тому числі, штрафна санкція, що справляється з платника у зв'язку з порушенням ним податкового законодавства (п.п. 14.1.39 Податкового кодексу України) [24].

Тобто згідно діючого законодавства з 27.05.2022 почали спливати і строки притягнення до відповідальності за Податковим кодексом України.

Проте тільки якщо порушення виявляються у рамках камеральних, фактичних та дозволених позапланових документальних перевірок.

Варто звернути увагу на норми, які лишились діючими, зокрема:

— за відсутності можливості виконувати податкові обов'язки у період воєнного стану, штраф застосовуватись не будуть. Однак потрібно

додержуватися порядку, визначеного у п.п. 69.1 підрозд. 10 розд. XX Податковому кодексі України та наказі Мінфіну від 29.07.2022 № 225;

— карантинний мораторій не дозволяє уникнути штрафів за порушення, виявлені у період воєнного стану (п.п. 69.2 підрозд. 10 розд. XX Податкового кодексу України). Апелювати можна виключно до настання форс-мажору відповідно до п.п. 112.8.9 Податкового кодексу України;

— не мають права застосовувати штрафні санкції, якщо з 24.02.2022 по 27.05.2022 у платника була можливість виконувати свої обов'язки, він цього не робив, однак зареєстрував податкову накладну до 15.07.2022, подав податкову звітність до 20.07.2022 та сплатив податки не пізніше 31.07.2022 (п.п. 69.1 підрозд. 10 розд. XX Податкового кодексу України) [24].

Припустимо, що несвоєчасно було подано декларацію з ПДВ за вересень 2022 року (граничний термін подання — 20.10.2022, фактичне подання — 31.10.2022). В цьому випадку передбачено застосування штрафних санкцій згідно ст. 120 Податкового кодексу України.

Строк давності у цьому випадку 1095 днів, які відлічуватимуться з 01.11.2022. В рамках позапланової перевірки (наприклад, у зв'язку з ліквідацією юридичної особи, що дозволена у період воєнного стану) застосувати фінансову санкцію зможуть до 01.11.2025. Призупинення тут впливати не може, бо у цьому випадку строк давності обраховується з 27.05.2022 [24].

Камеральні перевірки у цьому випадку розглядати не доцільно, оскільки податкові інспектори мають право провести цю перевірку щодо декларації тільки протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку їх подання, а якщо такі документи були надані пізніше, — за днем їх фактичного подання (п. 76.3 Податкового кодексу України).

Тепер розглянемо несвоєчасну реєстрацію податкової накладної. Наприклад, платник зареєстрував податкову накладну, складену 10.06.2022, 18 липня 2022 року. Якщо йтиметься про позапланову документальну перевірку, то застосувати фінансові санкції до платника за ст. 1201 Податкового кодексу України зможуть до 15.07.2025. У цьому випадку 1095 днів ми маємо

відраховувати з дня вчинення правопорушення (граничного дня реєстрації). Якщо ж ідеться про позапланову документальну перевірку, то строки давності почали спливати з 27.05.2022. Аналогічний порядок діє щодо камеральних перевірок.

Якщо ж вказане порушення буде виявлено в рамках планової документальної перевірки, то застосувати фінансові санкції за ст. 1201 Податкового кодексу України перевіряючі зможуть до 03.01.2026. Тобто додаємо 170 днів, які припали на карантин та воєнний стан, адже у цьому випадку строки давності призупинені.

Можна зробити висновок, що відповідно, податковий контроль функціонує в жорстких правових рамках і має державно-владний характер, що викликано особливими відносинами з юридичними та фізичними особами з приводу сплати податків до бюджетів, їхньої примусової спрямованістю.

5. Особливості ефективного податкового контролю із врахуванням неможливості виконання платниками податкових зобов'язань

Урядом прийнято нормативний документ, за яким слід підтверджувати неможливість виконання податкових зобов'язань. Якщо граничні сроки виконання податкових зобов'язань припадають на період воєнного стану, платник цих строків не дотримався/ не дотримується (за об'єктивних умов), він легально може скористатися звільненням від відповідальності згідно з п.п. 69.1 підрозд. 10 розд. XX Податкового кодексу України. Ті з платників податків, кому вдасться підтвердити відповідну неможливість, отримає амністію щодо застосування штрафних санкцій та спеціально визначені строки виконання податкових зобов'язань [24].

Так, Наказом Міністерства фінансів України від 29.07.2022 № 225 "Про затвердження Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу

10 розділу XX “Перехідні положення” Податкового кодексу України, та переліків документів на підтвердження”, затверджені:

— сам Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків зобов’язань (далі — Порядок № 225);

— перелік документів, якими може підтверджуватися неможливість. До речі, окремо затверджений перелік документів для юридичних осіб. Окремо — для фізичних осіб (у т. ч. ФОП);

— форма рішення щодо можливості чи неможливості своєчасного виконання платником податків своїх податкових зобов’язань [23].

Детально проаналізуємо, які платники можуть скористатись цими можливостями:

1) які зараз (на момент набрання чинності цим Порядком № 225) не мають можливості виконувати податкові зобов’язання;

2) які не мали можливість виконувати податкові зобов’язання в період з 27.05.2022 до набрання чинності Порядком № 225;

3) які зараз мають можливість виконувати податкові зобов’язання, але в подальшому під час воєнного стану можуть втратити таку можливість.

У затвердженому Порядку № 225 в цілому залишилися ті самі підставі підтвердження неможливості виконання податкових зобов’язань, що й у проекті, який було оприлюднено Міністерством фінансів для обговорення.

Таких підстав досить багато. Звернемо увагу є така підстава неможливості:

«6) перебування (податкова адреса платника податків та/або фактичне знаходження / знаходження виробничих потужностей тощо) на території населеного пункту, у якому ведуться воєнні (бойові) дії, який (які) знаходиться в оточенні (блокуванні) або тимчасово окупований збройними формуваннями Російської Федерації».

Наказ є одним із документів, які підтверджують неможливість виконання платником податкових зобов’язань, називав Перелік територій, на яких ведуться (велися) бойові дії, та територій, тимчасово окупованих збройними

формуваннями Російської Федерації, визначений Кабінетом Міністрів України, або інший нормативно-правовий документ, яким визначено території.

Виникає запитання: на підставі якого документа буде визначатися, що платник перебуває/перебував на території бойових дій. На нашу думку, тут можна керуватися Переліком територіальних громад, розташованих у районах проведення воєнних (бойових) дій або які перебувають у тимчасовій окупації, оточенні (блокуванні), затверджений наказом Мінінтеграції від 25.04.2022 № 75. Він постійно оновлюється та є доступним онлайн.

Але судячи з переліку документів, які можуть підтверджувати неможливість виконання платником податкових зобов'язань, лише підтвердження факту того, що місцезнаходження/податкова адреса платника знаходиться на цих територіях, буде недостатньо.

Тобто потрібен ще документ саме з переліку, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 29.07.2022 № 225 "Про затвердження Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України, та переліків документів на підтвердження". Наприклад, копія наказу підприємства про призупинення роботи підприємства та його працівників [23].

Проаналізуємо які підтвердні документи потрібно подати платнику:

1) заяву про неможливість виконання податкових зобов'язань. Звернуть увагу: затвердженої її форми немає. Вона складається в довільній формі. Але обов'язково має містити інформацію, названу в Порядку № 225;

2) документи (копії документів), які підтверджують таку неможливість. При цьому орієнтуємося на переліки документів, які затверджені наказом, що коментується.

У затвердженому Порядку № 225 слів про те, що перелік не є вичерпним, вже немає. Тобто прослідковується логіка, що хоча б один документ з переліку документів, затвердженого наказом Мінфіну від 29.07.2022 № 225, платником має бути подано неодмінно.

При цьому згадка про те, що можуть надаватися й інші документи, лишилася. Але, вочевидь, вже ці «інші» документи можуть надаватися тільки на додачу до тих документів, що названі в переліку.

Загальний строк подання заяви і документів - не пізніше 30 вересня 2022 року. Але цей строк стосується тих платників, які мають можливість у цей строк подати документи та заяву. Тобто мова йде про платників, які:

— зараз не мають можливості виконувати податкові зобов'язання, але при цьому змогли до 30 вересня 2022 року подати заяву та документи, які підтверджують таку неможливість;

— не мали можливості до набрання чинності Порядком № 225 виконувати податкові зобов'язання, але на момент набрання чинності Порядком вже мають таку можливість та можливість подати платникам документи та заяву.

Якщо платник не мав можливості подати заяву до 30 вересня 2022 року (звісно, факт такої неможливості має підтверджуватися документально), заява та документи мають бути подані одночасно з набуттям можливості виконання одного із податкових зобов'язань (реєстрації податкової накладної, подання звітності, сплати невиконаного податкового зобов'язання тощо), але не пізніше 60 календарних днів з першого дня місяця, наступного за місяцем відновлення таких можливостей платника податків. Тобто, необхідно звернути увагу якщо виконано хоча б одне податкове зобов'язання (наприклад, зареєстровано хоча б одну податкову накладну), для ДПС це буде сигнал, що вже можна подати заяву і виконувати податкові зобов'язання.

Якщо платники мали можливість на дату набрання чинності Порядком № 225 виконувати податкові зобов'язання, але потім втратили таку можливість. У такому разі заява теж подається одночасно з набуттям можливості виконання одного із податкових зобов'язань, але не пізніше 60 календарних днів з першого дня місяця, наступного за місяцем відновлення таких можливостей платника податків.

Заяву та документи можна подавати (п. 8 розд. II Порядку № 225):

1) в електронній формі шляхом надсилання через Електронний кабінет. Поки що деталі, як саме це відбуватиметься (або через спеціальну електронну форму, або, можливо, через режим «Листування»), відсутні;

2) або у паперовій формі шляхом подання до контролюючого органу за місцем податкової адреси чи будь-якого сервісного центру контролюючого органу, або надсилання поштою з повідомленням про вручення.

Остаточне рішення щодо можливості/неможливості своєчасного виконання податкових зобов'язань на підставі поданих платником документів приймають податківці (за формою додатка 1 до Порядку № 225).

Алгоритм такий [22]:

1. Подані платником заява та документи розглядаються органами ДПС протягом 20 календарних днів з дня, наступного за днем їх отримання.

2. Якщо органи ДПС вважають, що документів, які підтверджують неможливість виконання платником податкових зобов'язань, недостатньо, — вони виносять попереднє рішення з пропозицією щодо надання платником податку конкретних додаткових документів.

3. На подання додаткових документів платнику надається 10 календарних днів з дня, наступного за днем отримання попереднього рішення.

4. Додаткові документи (копії документів) обґрунтування/пояснення, надані платником, розглядаються контролюючим органом протягом 20 календарних днів з дня, наступного за днем їх отримання.

5. Після цього органами ДПС приймається остаточне рішення щодо можливості чи неможливості своєчасного виконання платником податків своїх податкових зобов'язань. Воно може бути оскаржене в адміністративному або у судовому порядку.

Можна підсумувати, що висока ефективність податкового контролю є однією з ключових умов забезпечення безпеки та економічного добробуту держави. На ефективність податкового контролю перш за все негативно впливає скрутний фінансовий стан значної кількості юридичних осіб — платників податків, для яких податкове навантаження є занадто високим та які об'єктивно

не в змозі сплачувати податки в повному обсязі, тому активно застосовують легальні, напівлегальні та нелегальні схеми щодо мінімізації податкових платежів, а це зменшує можливості податкових органів виявлення порушень податкового законодавства. Запропонований механізм інформування щодо неможливості виконання платниками власних податкових зобов’язань є важливим кроком ДПС України щодо підтримки суб'єктів господарювання в сучасних складних умовах.

6. Податкова діагностика як спосіб попереднього податкового контролю органів ДПС

Податкова діагностика проводиться з метою оцінки рівня дотримання податкового законодавства, виявлення податкових ризиків та способів управління ними та виявлення можливостей для оптимізації оподаткування. Одним з інструментів податкової діагностики є аналіз, ключовим завданням якого є обґрунтування економічних рішень, спрямованих на оптимізацію не тільки податкових розрахунків, а і податкового контролю [17].

Інформаційну роль у вирішенні проблем оптимізації оподаткування підприємства відіграє бухгалтерський облік, адже системою бухгалтерського обліку акумулюється та обробляється інформація щодо нарахування й сплати податків та зборів до бюджетів різних рівнів.

Ми погоджуємося з тим, що не існує інформації більш доступної й достовірної, ніж інформація бухгалтерського обліку, адже вона формується на основі систематичного та суцільного документування всіх господарських операцій. У такому разі зростає роль якості й своєчасності подання бухгалтерської інформації, яка є підставою для вирішення проблем податкової безпеки суб‘єктів господарювання [17].

Для податкового аналізу з метою реалізації податкового контролю цінною є інформаційна податкова база - податкові документи, зміст та форми яких

відображають систему зведених взаємопов‘язаних обліково-податкових показників.

Інформацію для податкового аналізу класифікують за внутрішніми і зовнішніми джерелами. Зовнішня податкова інформація включає податкове законодавство, інструкції, спеціальну літературу з методик податкового планування.

Також, на нашу думку, до такої інформації доцільно віднести інформацію фіскальних органів – листи «про результати опрацювання зібраної податкової інформації щодо проведення фінансово-господарських операцій», результати податкових перевірок (акти (довідки) камеральної перевірки, документальної (виїздної) перевірки, документальної (невиїздної) перевірки, акт (довідка) про результати фактичних перевірок тощо), податкові повідомлення-рішення про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом [16].

Внутрішні джерела залежать від специфіки діяльності підприємства. До неї можна віднести інформація організаційного характеру статус, місце реєстрації, наявність структурних підрозділів, бюджети підприємства, також ставки податків, джерело сплати, наявність пільг, терміни сплати.

На нашу думку, внутрішні джерела податкової інформації доцільно поділити на групи:

1. Довідкова – документи, що містять довідкові відомості, які деталізують дані для обчислення податків, що розшифровують або обґрунтовують податкові розрахунки. Тут можна виділити документи, необхідні для обчислення податків та документи довідкового характеру, що не впливають на обчислення сум податків.

2. Облікова – документи, що є зведеними формами обліку. Первинні документи бухгалтерського обліку, накопичуючись і систематизуючись у податковому обліку, підлягають узагальненню за певний період. Після цього в згрупованому вигляді документи визначають суму нарахованих податків, що підлягають внесенню в бюджети.

3. Звітно-декларативна – документи, у яких фіксуються податкові розрахунки й суми податків. За кожним податком існує єдиний розрахунковий документ, що подається платником податків у орган фіскальної служби у встановлений законодавством строк [16].

Для оптимізації податкових розрахунків та зниження податкових ризиків підприємства необхідно проводити аналіз інформаційної податкової бази. Послідовність здійснення податкового аналізу залежить від специфіки діяльності суб‘єкта господарювання.

Доцільно виділити три етапи:

1. Організаційний – уособлює оцінку існуючої системи оподаткування господарюючого суб‘єкта: загальний аналіз і розгляд елементів системи оподаткування економічного суб‘єкта; визначення основних чинників, що впливають на податкові показники; оцінка методики нарахування податкових платежів; оцінка документообігу та вивчення функцій і розподіл повноважень служб і виконавців, відповідальних за нарахування і сплату податків; попередній розрахунок податкових показників економічного суб‘єкта.

2. Основний – передбачає аналіз податкової інформації, порівняння з періодом попереднього року, визначення основних факторів впливу на податкове навантаження підприємства, чинники, які впливають на прибутковість або збитковість підприємства, розрахунок планових показників діяльності підприємства. Особливу увагу потрібно приділити аналізу дебіторської та кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом в розрізі податків та зборів.

3. Підсумковий – узагальнюються результати податкового аналізу щодо правильності оподаткування. На підставі проаналізованої інформації виявляються ризики за певний період та приймаються управлінські рішення щодо оптимізації податкових розрахунків [15].

Податковий аналіз, виступаючи споживачем інформаційних даних, повинен виявити переваги і недоліки діючої системи інформації, сприяти її

застосуванню для досягнення цілей організації, дозволяючи при цьому досягати цілей кожної з існуючих в організації систем обліку.

7. Прийняття рішення про уточнення податкових періодів платниками як спосіб попередження податкових правопорушень

З 27.05.2022 у п.п. 69.1 підрозд. 10 розд. XX Податкового кодексу України з'явилася норма, відповідно до якої платники податку могли подавати уточнену звітність за лютий — червень 2022 року без самостійного нарахування фінансових санкцій і пені. Щоб скористатися цим звільненням, слід було подати уточнений розрахунок за воєнні періоди до 25 липня 2022 року. І тоді помилки, що призвели до заниження податкового зобов'язання у звітних періодах воєнного часу, виправлялися без самостійного нарахування та сплати фінансових санкцій та пені. При цьому це стосується усіх видів декларацій (як місячних, так і квартальних), і всіх видів податків (у тому числі й ПДВ, акцизу, рентної плати, податку на прибуток тощо).

Проблема цього звільнення була тільки в тому, що для того щоб ним скористатися, звітність за воєнні періоди слід було подати не пізніше 25.07.2022 року.

Ті, хто не встиг уточнити воєнні періоди до цієї дати, мали проводити уточнення уже із застосуванням самостійного нарахування фінансових санкцій.

Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо сприяння відновленню енергетичної інфраструктури України»№ 2836 від 13.12.2022 року, який набув чинності 03.01.2023 року, змінив ці правила. А саме у п.п. 69.1 підрозд. 10 розд. XX Податкового кодексу України з'явилася норма, яка звільняє від самостійного нарахування фінансових санкцій і пені всіх платників податку, які самостійно виправляли і будуть виправляти помилки, що призвели до заниження податкового зобов'язання у звітних (податкових) періодах, які припадають на період дії воєнного стану. При цьому прив'язки до дати проведення виправлення

(подання уточнюючої звітності), як було раніше, немає. Тобто для уникнення самостійного нарахування фінансових санкцій і пені, потрібно просто уточнити воєнні періоди [22].

При такому виправленні необхідно обов'язково дотримуватися таких правил:

1) періоди виправлення повинні бути саме воєнні, тобто за період починаючи з лютого 2022 і закінчуючи місяцем скасування воєнного стану (на сьогодні воєнний стан закінчується 19.02.2023). Сюди потрапляють місячні декларації, квартальні декларації та річні;

2) гранична дата виправлення неважлива. Це може бути як період дії воєнного стану, так і період після його закінчення. При цьому виправити помилки можна як шляхом подання уточнюючої декларації, так і у звітній декларації залежно від податку;

3) треба виконати усі правила виправлення, прописані у ст. 50 Податкового кодексу України. Тобто якщо уточнення проводиться шляхом подання уточнюючої декларації, то він має сплатити до або під час подання уточнюючої декларації донарахований податок, якщо ж уточнення відбувається через звітну декларацію, то донарахований податок слід сплатити при сплаті зобов'язань, відображених у такій звітній декларації. Сплачувати донарахований податок не доведеться тільки у випадку, коли за карткою платника платника вже сформувалася переплата [24].

Враховуючи історію питання, є багато платників податку, які виправляли помилки в звітності в період з 26.07.2022 по 03.01.2023. І їм, на жаль, доводилося самостійно нараховувати фінансові санкції в уточненій звітності, якщо помилка призвела до недоплати.

А після того як з 03.01.2023 Законом № 2836 було дано тотальне звільнення від самостійного нарахування фінансових санкцій і пені при уточненні воєнних періодів, у цих порушників виникає запитання: чи можна повернути помилково нарахований і сплачений штраф і пеню за уточненими розрахунками.

Шляхом подання уточнюючої декларації зробити суму самостійного нарахування фінансових санкцій помилковою не вдасться, оскільки форма жодної декларації не дає права уточнювати чи виправляти суму самостійного нарахування фінансових санкцій чи пені.

На цьому акцентують увагу і ДПС України (БЗ 101.25). У роз'ясненні наголошують, що у Податковому кодексі України не передбачено можливості скасування чи виправлення нарахованої штрафної санкції, оскільки:

— сума самостійного нарахування фінансових санкцій, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилки, не є показником декларації;

— платник самостійно обчислив та нарахував таку суму відповідно до поданого уточнюючого розрахунку, отже, сума штрафної санкції вважається узгодженою платником [22].

Звичайно, з цим можна посперечатися. Можна зробити висновок, що напевно представники органів ДПС будуть наполягати на тому, що повернути з бюджету нараховану і сплачену суму фінансової санкції і пені при уточненні воєнних періодів у термін з 26.07.2022 по 02.01.2023 не вдасться.

Крім того, на заваді повернення самостійного нарахування фінансових санкцій стає і те, що у кодексі немає перехідних правил для визнання суми переплатою і повернення її з бюджету. Тому вірогідно припустити, що в момент подання уточнюючої декларації підприємство повинно було здійснити самостійне нарахування фінансових санкцій, оскільки допустило заниження податкових зобов'язань. І той факт, що згодом законодавець звільнив від самостійного нарахування фінансових санкцій подання уточнюючої декларації, не робить нарахований у той час штраф незаконно нарахованим.

Тому більш імовірно, що ті платники, які провели уточнення воєнних періодів у період з 25.07.2022 і до 02.01.2023 та здійснили в уточнюючої декларації самостійне нарахування фінансових санкцій і пеню, повернути сплачені кошти з бюджету не зможуть. Постає питання реалізації принципів

справедливості у податковому законодавстві та вирішення цієї проблеми на законодавчому рівні у найближчий час.

8. Виклики імплементації вдосконалення діяльності органів ДПС у сфері контролю за дотриманням податкового законодавства

Податки є одним з головних джерел наповнення державних фондів коштів, що необхідні для забезпечення соціального та економічного добробуту держави і суспільства. Нажаль ухиляння від сплати податків, агресивне податкове планування та недотримання податкового законодавства в умовах погіршення економіки можуть мати масовий характер. Невиконання зобов'язань підриває справедливість податкової системи, оскільки ті, хто не сплачує свою належну частку, перекладають тягар на інших платників податків. Так само бізнес, який не сплачує свою частку, має несправедливу конкурентну перевагу над підприємствами, які дотримуються закону [25].

З огляду розвитку інформаційних технологій, їх вплив на ринки та економіку, а також зважаючи на виклики, що постали перед податковими органами та платниками податків в умовах поширення пандемії COVID-19 та повномасштабної війни, ще більш гостріше постало питання перетворення системи адміністрування податків з метою її ефективної реалізації.

Як наслідок, викликає тренд на глобальну діджиталізацію податкового простору, оцифровування податкової інформації, впровадження нових технологій для здійснення податкового адміністрування. Незважаючи на те, що діджиталізацію податкового процесу, не можна назвати зовсім новою ідеєю, а скоріше тривалою та сталою тенденцією, у вітчизняній науковій літературі розробка даного питання все ще знаходиться на початковій стадії.

Термін «діджиталізація» (від англійського «digitalization») – це процес оцифровування, приведення, конвертації інформації тощо в цифрову форму, в якій вона організована у специфічні інформаційні одиниці – біти – і є доступною в якості великих масивів даних для комп'ютерної обробки. Результатом

діджиталізації є представлення будь-якого об’єкта (зображення, звуку, документа або сигналу) згенерованою певним чином серією цифр, що описують дискретний набір його точок або зразків [18].

Цифровізація має широкий спектр наслідків для оподаткування та проведення податкових перевірок, впливаючи на податкову політику та податкове адміністрування на національному та міжнародному рівнях, пропонуючи нові інструменти та створюючи нові виклики.

Як наслідок, податкова політика цифровізації в сфері податкових перевірок ще довго залишатиметься в центрі її глобальної дискусії щодо того, чи зміняться міжнародні правила оподаткування, або все ж залишаться незмінними в середовищі, що дедалі більше змінюється. Діджиталізація, яка позиціонується як якісно новий тип інформаційних та телекомунікаційних технологій, що охоплюють і змінюють всі сфери сучасного виробничого та суспільного життя та попереджує порушення платниками податкового законодавства внаслідок помилок, хоча і знаходиться в процесі формування, вже сьогодні володіє потужним потенціалом, що надає при його реалізації шанс на досягнення і компаніями, і країнами лідируючих позицій за ключовими напрямами соціально-економічного розвитку [6].

Цифровізація може зіграти ключову роль у допомозі податковим органам знизити адміністративні витрати, ефективніше збирати більше доходів, підвищувати прозорість та сервіс для платників податків, зменшити витрати на проведення податкових перевірок, а також адаптувати великі потоки даних. Як зазначає П.П. Латковський, цифровизація сприяє модернізації та участі в онлайн-послугах, покращує людські здібності з легкістю здійснювати пошук, аналізувати, виправляти та вдосконалювати електронні документи [14].

Ідеї діджиталізації в публічних фінансах не можна назвами новими. 23 квітня 1997 року Пол Аплин подав першу у Великій Британії електронну податкову декларацію з офісу A C Mole & Sons Taunton. Це єдине натискання клавіші викликало інтерес до використання цифрових технологій у податковому

адмініструванні. За 24 роки, що минули з моменту подання першої декларації, електронна подача стала нормою у Великій Британії [32].

За останнє десятиліття трансформація просувалася все швидше, оскільки вартість цифрових технологій впала, а потужні інструменти для розробки додатків стали більш зручними для користувачів. Посилення дотримання податкового законодавства та збір достатніх доходів є необхідною умовою для наповнення державного бюджету та забезпечення суспільних потреб. Саме тому податкові органи здійснюють цифрову трансформацію та автоматизацію своїх систем.

Впровадження технологій може забезпечити успішні та стійкі податкові реформи, забезпечити належне оподаткування цифрової економіки та зменшити перешкоди на шляху платників податків до дотримання вимог законодавства. Пандемія COVID-19 призвела до буму використання цифрових технологій в державному урядуванні та зробила особливо актуальним їх впровадження при здійсненні податкових процедур. Незважаючи на глобалізаційні тенденції діджиталізації податкового адміністрування, що спрямовані на досягнення балансу між ефективністю і справедливістю оподаткування, доволі поширеними є побоювання щодо наслідків таких процесів [25].

Зокрема, вчені при дослідженні цього питання встановили, що процеси діджиталізаціі, з одного боку, можуть стимулювати уникнення й ухилення від оподаткування, а з іншого, – підвищувати ефективність фіскальної політики. Цифрові технології послаблюють інформаційні обмеження у здійсненні податкового контролю для виявлення справжніх економічних результатів платників податків, а також дають змогу запроваджувати складні системи оподаткування з меншими затратами [19].

ОЕСР у своєму звіті за 2018 рік показує, що цифровізація вже мала позитивний вплив на адміністрування податків: спостерігається підвищення ефективності дотримання податкового законодавства, покращення якості послуг платникам податків та зменшення навантаження на податковий орган при здійсненні контролю за дотримання податкового законодавства [36]. Проте

дослідження також показують, що більшість ініціатив цифрової трансформації не мають успіху. З 1,3 трильйона доларів, витрачених у 2018 році, приблизно 900 мільярдів доларів було витрачено даремно [34].

Іншим проблемним питанням є якість та доступність цифрових податкових послуг. Опитування Організації Об'єднаних Націй, щодо електронного урядування показало, що хоча пандемія пожвавила роль електронного урядування, як у звичайному наданні цифрових послуг, так і в нових інноваційних зусиллях з подолання кризи, вона також поставила виклики та численні форми цифрових розривів, особливо серед найбідніших та найбільш вразливих груп населення [38].

Поширеною є «проблема цифрового виключення», згідно з якою деякі платники податків не можуть встигати за зміною вимог законодавства через неможливість або небажання використовувати цифрові методи для взаємодії з податковим органом. Для цього є багато причин, таких як відсутність цифрових навичок, недовіра до онлайн-взаємодії, віддалене розташування надійної інтернет-інфраструктури, доступність програмного або матеріально-технічного забезпечення, з огляду на фінансові можливості суб'єктів господарювання. Податкові органи повинні враховувати потреби різних груп виключених у податковий процес в цифровому вигляді, і це залишається ключовим фактором для будь-якої програми цифрового розвитку.

Сучасні тенденції впровадження цифрових інструментів податкового адміністрування включають в себе створення веб-порталів для надання електронних послуг, впровадження електронного чеку, використання автоматизації та аналізу даних за для підвищення ефективності податкового контролю, запровадження практики використання «попередніх» податкових декларацій. Податкові портали використовуються як сервіс для громадян, з метою цифровації існуючих податкових процесів [25].

Також є можливою автоматизація спілкування між податковою та платником податків, впровадження автоматичних підказок, нагадувань

суб'єктам господарювання про строки подачі декларацій та справлення податків, через той самий інтерфейс.

Правовим підґрунтям цифровації податкового адміністрування в Україні є Податковий кодекс, закони України «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» та «Про електронні довірчі послуги». На даний момент функціонує декілька електронних сервісів, розміщених на офіційному веб-порталі ДПС серед яких найбільш популярним є електронний кабінет платника. Варто зауважити, що відповідно до абзацу 4 пункту 421.5 статті 421 Податкового кодексу навіть у разі реєстрації (ідентифікації) платника податків в електронному кабінеті, він самостійно визначає спосіб взаємодії з контролюючим органом, а саме в загальному порядку чи в електронній формі [24], що знижує ймовірність виникнення проблеми цифрового виключення.

Досліджуючи питання діджиталізації податкового контролю вартою уваги є можливість реалізації методу податкового рескрипту шляхом використання функціоналу електронного кабінету платників, а саме опції «Листування з ДПС». Податковий рескрипт дає платнику податків право направити у податковий орган попередній запит про правомірність угоди, яку він має намір укласти і в письмовій формі отримати консультацію до укладення контракту. Діючи в рамках такого висновку, платник звільняється від можливої відповідальності за податкове правопорушення. Данна процедура має на меті попередження зловживань та протиправних дій з боку суб'єктів оподаткування. Аналізуючи текст Податкового кодексу можна дійти висновку, що правова основа подібної процедури закріплена у вітчизняному законодавстві. Відповідно пункту 52.1 статті 52 Податкового Кодексу платник податків має право отримати індивідуальну податкову консультацію у письмовій чи електронній формі [24]. Консультацією є роз'яснення контролюючого органу, надане платнику податків, щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий

орган та зареєстроване в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій.

Право може бути реалізоване шляхом формування звернення на отримання індивідуальної податкової консультації через меню «Листування з ДПС» приватної частини Електронного кабінету. Індивідуальний підхід уповноваженого органу при тлумаченні податкового законодавства у кожній конкретній ситуації зумовлюється судовою практикою.

Так, виходячи з правових позицій Верховного Суду України, зокрема сформованих в постанові від 28.01.2020 у справі № 804/8131/16, постанові від 06.05.2020 у справі № 826/27228/15 та постанові від 18.05.2020 у справі № 810/2842/16 [26; 27; 28], текст індивідуальної податкової консультації не може складатись лише з послідовного цитування законодавства, повинна містити обґрунтування застосуванням правових норм з урахуванням потреби їх застосування в фактичній ситуації та висновок з питань їх практичного застосування, а також не повинна створювати додаткових обов'язків для платника податків. Відповідно до пункту 62.1.2. статті 62 Податкового кодексу інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів є способом реалізації податкового контролю [24].

Інформація надається контролюючим органам періодично або на окремий письмовий запит платниками податків та податковими агентами, органами виконавчої влади, місцевого самоврядування та Національного банку України, банками, іншими фінансовими установами, органами влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів. Податкова інформація зберігається в базах даних Інформаційних систем податкової служби, опрацьовується та використовуються для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань, в тому числі з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів.

Цифровація інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів передбачає використання новітніх цифрових технологій для автоматизації та аналізу даних. Наприклад, з 2017 року британське

управління з податкових та митних зборів Її Величності використовує HMRC Connect, комп'ютеризовану систему інтелектуального аналізу даних, програмне забезпечення для аналізу соціальних мереж, яка перехресно перевіряє податкові записи компаній та фізичних осіб з іншими базами даних для встановлення шахрайської діяльності. Програма поєднує в собі аналітичні інструменти, збирає інформацію, реалізує прогнозну аналітику, подібну до кредитних рейтингів, і виконує динамічний бенчмаркінг [33].

В 2020 році Національна податкова служба Південної Кореї оголосила про розробку та впровадження аналітичної системи великих даних на основі штучного інтелекту, яка може аналізувати різні дані, включаючи податкові накладні, грошові надходження, касові чеки для протидії податковому шахрайству та пришвидшення реакції на факти ухилення від сплати податків [37]. Використання баз даних при здійснені податкового контролю дає можливості не тільки для виявлення вже вчинених податкових правопорушень, а й для попередження порушень вчинених з необачності платників при заповненні декларацій. Понад 45 країн принаймні частково попередньо заповнюють свої податкові декларації з податку на доходи фізичних осіб (OECP, 2021).

В Україні фізичні особи, які згідно законодавства зобов'язані щорічно податкову декларацію про майновий стан та доходи, а також особи, які мають право подати декларацію з метою отримання податкової знижки, та особи, які здійснюють незалежну професійну діяльністю, мають можливість скористатися функцією автоматичного заповнення декларації про доходи в Електронному кабінеті платника податків. Користувач отримує частково заповнену декларацію на підставі облікових даних платника відомостей про отримані доходи, наявних у Державному реєстрі фізичних осіб та відомостей про об'єкти нерухомого чи рухомого майна.

Запровадження попередньо заповнених податкових декларацій потенційно відкриває вікно можливостей для більш ефективної системи оподаткування з нижчими витратами на контролі за дотриманням законодавства та меншим

ухиленням від сплати податків, тобто з підвищенням доходів державного бюджету. З іншого ж боку попередньо заповнені декларації можуть створити нові проблеми в сфері адмініструванням податків.

Актуальним питанням інновації попередньо заповнених декларацій є наявність, або виникнення, занижених або завищених податкових зобов'язань та їхні наслідки. Платники податків із завищеними зобов'язаннями матимуть сильний стимул виправити свою декларацію, натомість тих, хто має занижені зобов'язання, дослідники передбачають меншу ймовірність внесення необхідні коригування, через переконання у зв'язку між внесенням змін до попередньо заповненої податкової форми та ймовірністю зіткнутися з перевіркою [35]. Попередньо заповнена декларація також може дати платникам податків зрозуміти, що податкове управління не знає про певну частину їхніх доходів, що потенційно може зменшити добровільне виконання податкових зобов'язань.

Ще одним напрямком діджиталізації, що має позитивно вплинути на ефективність податкового контролю, а саме у частині контролю за дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, є впровадження електронного чеку та електронних розрахунків. Впровадження «E-invoicing», як частини податкової політики є не тільки методом протидії шахрайству та ухиленню від оподаткування, шляхом передачі даних про розрахункові операції в реальному або майже реальному часі, а й способом економії ресурсів, як з боку податкових органів, так і збоку платників податків.

Відповідно до норм Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» № 265/95-ВР, суб'єктам господарювання пропонується можливість використання програмного реєстратору розрахункових операцій. Таке програмне (технічне) рішення забезпечує одноразове занесення для довгострокового зберігання на фіскальному сервері контролюючого органу підсумкової інформації про обсяг розрахункових операцій, виконаних у готівковій або в безготівковій формі, з можливістю багаторазового зчитування та унеможливленням зміни такої інформації. Програмні реєстратори розрахункових операцій та фіскальний

сервер контролюючого органу повинні забезпечувати можливість одержання в автоматичному режимі даних про електронні розрахункові документи від фіскального сервера контролюючого органу, необхідних для формування засобами програмного реєстратора розрахункових операцій та передачі до фіскального сервера контролюючого органу фіскальних звітів та електронних фіскальних звітних чеків за відповідний період [30].

Варто зазначити, що електронним виставленням рахунків є повна заміна паперових рахунків структурованими електронними рахунками, якими обмінюються суб'єкти господарювання між собою і які автоматично оброблятися. Якщо ж електронні рахунки або дані, отримані з них, використовуються виключно для подання інформації до податкових адміністрацій, це не є суто електронним виставленням рахунків. Саму по собі таку практику, без реалізованого етапу обміну між суб'єктами саме в електронній формі, правильніше називати просто «звітуванням».

З огляду на вище викладене зауважимо, що не зважаючи на окремі проблемні питання, з якими стикається уряд при в впровадженні діджиталізації податкового адміністрування, варто відзначити можливий позитивний вплив цифровації на ефективність здійснення податкового контролю. Зокрема зміна формату взаємодії між податковим органом та платниками податків, підвищення прозорості та доступності податкових послуг, що здійснюється у вигляді клієнтського сервісу, змінює фокус податкового контролю з діяльності спрямованої на виявлення вчинених порушень на міри з їх попередження, що в свою чергу сприяє підвищенню рівня довіри та податкової свідомості суб'єктів оподаткування.

ВИСНОВКИ

Ефективне функціонування податкової сфери неможливе без єдиного механізму податкового контролю, важливою умовою дієвості якого є його достатньо повна та чітка регламентація. В Україні стан контролю за виконанням платниками податків законодавства характеризуються такими факторами: завищена фіскальна орієнтація податкової політики, доволі низька фінансова дисципліна платників як наслідок об’єктивних обставин, недосконала законодавча база в податковій сфері.

Об'єктивна властивість контролю властива податкам як економічної категорії, вона потрібна для того, щоб податки могли повною мірою виконувати свою фіскальну функцію — наповнення грошових фондів держави, місцевих бюджетів, а також забезпечувати інформацією для оцінки необхідності застосування податкових регуляторів та дієвості податкових стимулів.

За підсумками проведеного дослідження можна зробити висновок про те, що впровадження діджитацізації в Україні успішно розпочато. З нових векторів податково-просторових трансформацій формується комплекс новітніх цифрових податкових інструментів, спеціальних засобів та заходів податкового контролю. Протягом тривалого часу діяльність контролюючих органів була спрямована на виявлення порушень, що вже були скоєні, не враховувала можливості виникнення порушень через нерозуміння складної системи оподаткування платником. Існуюча система не робила акценту на проведення роботи з запобігання виникненню порушень, роблячи ставку на те, що загроза настання відповідальності утримає суб’єктів оподаткування як від умисного шахрайства, уникнення та ухилення від сплати податків, так і від випадкових помилок. Подібна практика лише поглиблювала недовіру до контролюючих органів серед громадян та створювала умови для розвитку бізнесу в «тіньовому» секторі економіки.

Як показує зарубіжна практика реалізації податкової політики, саме держави з високим рівнем довіри громадськості до контролюючих органів

відрізняються відповідним високим рівнем податкової свідомості серед платників податків.

Саме тому важливою є побудова двостороннього державно-приватного партнерства яке і має на меті цифровізація оподаткування та податкового контролю.

Побудова якісного, клієнтоспрямованого, сервісу надання послуг платникам податків на всіх етапах взаємовідносин, вдосконалення інформаційних ресурсів, підвищення рівня їх прозорості та доступності, осучаснення податкових технологій, розширення бази інформаційно-аналітичного забезпечення, впровадження нових методів і технологій податкового контролю в майбутньому стане запорукою розвитку стабільно зростаючої економіки держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрющенко І. Є., Шаповал С. С. Податковий контроль в системі протидії ухиленню від оподаткування. Ефективна економіка. 2017. №7. URL: http:// www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5691.

2. Буглаєва О. Ю. Податковий контроль: теоретичний аспект. Наукові праці НДФІ. 2009. № 4 (49). С. 131— 137. 9.

3. Васюк Ю. М. Податковий контроль як засіб державного управління. Економіка та держава. 2012. № 2. С. 129—132.

4. Власов А., Понамарчук О. Сутність та функції податкового контролю. Юридичний вісник. 2011. № 2. С. 107—113.

5. Грищенко С. Попередній податковий контроль: теоретичний аспект. Фінансове право. 2018. № 10. С. 171—178.

6. Жосан Г. Стан розвитку діджиталізації в Україні. Економічний аналіз. 2020. Том 30. № 1. Частина 2. С. 44-52.

7. Зацікавлені сторони та взаємодія з ними. URL.:https://allseeds.com/uk/page/zacikavleni-storoni-ta-vzaemodiya-z-nimi

8. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на 2021 рік. URL.: https://tax.gov.ua/.

9. Квач Я.П., Князькова В.Я., Федоренко С.О. Податковий контроль в Україні: фіскальна ефективність та шляхи вдосконалення. Науковий погляд: економіка та управління. 2018. № 1 (59). С. 165—170.

10. Князькова В. Фіскальна ефективність податкового контролю та напрями його покращення. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2014. № 3 (74). С. 116—123.

11. Ковальчук К. Ф., Петрова Л. В. Актуальні питання вдосконалення податкового контролю в Україні. Економічний вісник. 2017. № 4. С. 100—106.

12. Козьмук Н. І. Податковий контроль як інструмент забезпечення дотримання законодавства у сфері оподаткування. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 5. С. 871—874.

13. Лагодієнко Н., Іванченкова Л., Євтушевська О., Скляр Л. Податковий контроль як умова ефективного функціонування податкової системи. URL.:http://www.investplan.com.ua/pdf/9-10_2022/6.pdf

14. Латковський П.П. Цифровізація та електро- нне урядування – ключ до реформ в Україні. Наука та суспільне життя України в епоху глобальних ви-кликів людства у цифрову еру (з нагоди 30-ти річчя проголошення незалежності України та 25-ти річ- чя прийняття Конституції України) : у 2 т. : мате- ріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 21 трав. 2021 р.) / за загальною редакцією С. В. Ківалова. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2021. Т. 2. С. 39-42.

15. Лега О. В., Канцедал Н. А., Яловега Л. В., Прийдак Т. Б. Аналіз як інструмент податкової діагностики. // Eurasian scientific discussions. Proceedings of the 1st International scientific and practical conference. Barca Academy Publishing. Barcelona, Spain. 2022. Pp. 520-527. URL: https://sciconf.com.ua/i-mezhdunarodnaya-nauchno-prakticheskayakonferentsiya-eurasianscientific-discussions-13-15-fevralya-2022-godabarselona-ispaniya-arhiv/.

16. Лега О. Використання податкової інформації у розрахунках з бюджетом. Agricultural and Resource Economics : International Scientific EJournal. 2017. Vol. 2. No. 3. Pp. 63–74. URL: http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/318/1/120-279-1-SM_Стаття.pdf.

17. Лега О., Яловега Л., Прийдак Т. Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти. URL: https://sci.ldubgd.edu.ua/bitstream/123456789/10398/1/17%20%D0%9C%D0%B0%D1%80%D1%82%D0%B8%D0%BD%20%D0%9E.%D0%9C.%20%D1%81.%20121%20%D0%9B%D0%9D%D0%A3%D0%9F%20%D0%9C%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B0%D0%BB%D0%B8%20%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%84%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%BD%D1%86%D1%96%D1%97%20%D0%A7%D0%B0%D1%81%D1%82%202%20%2822-23.03.2022%D1%80.%29%20%281%29.pdf#page=117.

18. Луцик А., Синютка Н. Діджиталізація фіскальних процесів: теоретичні підходи. Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції «Економічне майбутнє України очима молодих дослідників». 2018. С. 91-94.

19. Луцик А., Синютка Н. Податковий інструмента- рій фіскальної політики в умовах діджиталізації фіскального простору. Світ фінансів. 2019. № 1/58. С. 87-97.

20. Мельник М. І. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів: ДУ "Інститут регіональних досліджень ім. М. І. Долішнього НАН України", 2015. 330 с.

21. Наступна атака податкової на бізнес – штрафи за порушення строків, а чи правомірно? URL.: https://protocol.ua/ru/nastupna_ataka_podatkovoi_na_biznes_shtrafi_za_porushenny a_strokiv_a_chi_pravomirno/.

22. Офіційний веб-портал Державної податкової служби України. URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/elektronnyi-servisi/.

23. Офіційний веб-портал Міністерства фінансів України. URL: https:// mof.gov.ua/uk/one-time_voluntary_declaration-530.

24. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ 2755-17#n929.

25. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI із змінами та доповненнями. URL: https://tax.gov.ua/nk.

26. Подольска А. Тенденції діджиталізації податкових процедур та їх вплив на методи здійснення податкового контролю. URL.: http://jes.nuoua.od.ua/archive/3_2022/13.pdf.

27. Постанова Верховного Суду України від 06.05.2020 у справі № 826/27228/15 URL: https:// zakononline.com.ua/court-decisions/show/89111991.

28. Постанова Верховного Суду України від 18.05.2020 у справі № 810/2842/16. URL: https:// protocol.ua/ua/postanova_kas_vp_vid_18_05_2020_ roku_u_spravi_810_2842_16/.

29. Постанова Верховного Суду України від 28.01.2020 у справі №804/8131/16 URL: https:// verdictum.ligazakon.net/document/87268506.

30. Потернак Ю. П. Податковий контроль у системі забезпечення економічної безпеки держави. Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія економічна. 2013. № 1. С. 105—112.

31. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг. Закону України від 06 липня1995 № 265/95-ВР URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-вр.

32. Шевчук О. Д., Мазур Ю. В. Особливості функціонування сучасної системи податкового адміністрування і контролю в Україні. Ефективна економіка. 2015. №4. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&- z=3983.

33. Aplin P. Digitalisation of Tax – International Perspectives. 2019. URL: https://www.linkedin.com/ pulse/digitalisation-tax-international-perspectives-paulaplin-obe?articleId=6500891716625793024.

34. Baranov Associates. What is HMRC Connect? 2021. URL: https://baranovassociates.co.uk/what-ishmrc-connect.

35. Estevão M. Why tax administrations are embra- cing digital transformation. 2021. URL: https://blogs. worldbank.org/voices/why-tax-administrations-are-em-bracing-digital-transformation.

36. Martinez-Vazquez J., Sanz-Arcega E.. Can Pre- populated Tax Returns Enhance Tax Compliance? The Effects of the Spanish Renta Web Initiative from a Soci- ology of Taxation Perspective, 2020. 38 c.

37. OECD Tax Challenges Arising from Digitalisa- tion – Interim Report. 2018. URL: https://www.oecd. org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-in- terim-report-9789264293083-en.htm.

38. Park Sae-jin. Tax officials use AI big data analytic system to detect borrowed-name accounts. 2020. URL: https://www.ajudaily.com/view/20200703091239593.

39. United Nations E-Government Survey, Digital Government in the Decade of Action for Sustainable De- velopment With addendum on COVID-19 Response.

2020. 364 c. URL: https://publicadministration.un.org/en/ research/un-e-government-surveys.

Додаток А

Таблиця А.1.

Дозволені та заборонені податкові перевірки на період воєнного стану [24]

№ з/п	Тип перевірки та підстава	Якою статтею/пунктом *ПКУ* передбачено (з урахуванням *п.п. 69.2 підрозд. 10 розд. XX ПКУ*)
Дозволені перевірки		
1	Усі камеральні	п.п. 75.1.1 та ст. 76 ПКУ
2	Усі фактичні*	ст. 80 ПКУ, п.п. 69.27 підрозд. 10 розд. XX ПКУ
** Нагадаємо: ці перевірки стосуються РРО/ПРРО, касової дисципліни, обігу підакцизних товарів (у тому числі алкогольних/тютюнових/пальних ліцензій), а також неоформлених працівників, яким виплачується зарплата без сплати «зарплатних» податків і підприємницької діяльності фізосіб без держреєстрації.* *Увага! На період воєнного стану податківці можуть також контролювати держрегульовані ціни через фактичні перевірки (див.* п.п. 69.27 підрозд. 10 розд. XX ПКУ).		
3	**Позапланові документальні:** — за заявою платника	п. 78.2 ПКУ
	— через реорганізацію (крім перетворення) чи ліквідацію юрособи/її структурного підрозділу або через припинення ФОП	п.п. 78.1.7 ПКУ
	— у зв'язку з бюджетним відшкодуванням ПДВ та від'ємним значенням цього податку більше 100 тис. грн	п.п. 78.1.8 ПКУ
	— через неподання декларацій, розрахунків, «трансфертної» звітності за п. 39.4 ПКУ виключно в частині контролю **за трансфертним ціноутворенням**	п.п. 78.1.2 ПКУ
	— через подання платником заперечення на акт або скаргу на рішення фіскалів, у разі якщо факти, викладені у цих документах, потребують дослідження у рамках перевірки	п.п. 78.1.5 ПКУ
	— які призначаються через те, що податкова вищого рівня перевірила своїх колег із податкової нижчого рівня і виявила невідповідність актів перевірки вимогам законодавства або неповне з'ясування під час перевірки тих чи інших питань	п.п. 78.1.12 ПКУ
	— усі, що пов'язані з трансфертним ціноутворенням	пп. 78.1.14, 78.1.15, 78.1.16 ПКУ
	— через те, що податківці після проведення планової/позапланової документальної перевірки отримали інформацію та/або документи **від іноземних держорганів**, які стосуються **питань, охоплених попередніми перевірками,** та **свідчать про порушення** платником податкового, валютного та іншого підконтрольного фіскалам законодавства	п.п. 78.1.21 ПКУ

	— у разі отримання інформації фіскалами про ведення нерезидентом госпдіяльності через постійне представництво без взяття на податковий облік в Україні відповідно до вимог п.п. 14.1.193 ПКУ**	п.п. 78.1.22 ПКУ
	— через отримання фіскалами інформації, що свідчить про порушення платником дотримання граничних строків надходження товарів **за імпортними операціями** та/або валютної виручки **за експортними операціями**	Посилатися, по суті, можуть на будь-який підпункт п. 78.1 ПКУ. Однак передбачаємо, що найчастіше це буде п.п. 78.1.1 ПКУ (у податківців з'явилася інформація про порушення, вони надсилають запит, якщо платник не відповідає протягом встановленого *ПКУ* строку — фіскали проводять перевірку)
	— з питань оподаткування юрособами / іншими нерезидентами доходів, **отриманих нерезидентами** із джерелом походження з України	
	— **нерезидентів (представництв нерезидентів)**	
*** Про те, за яких умов нерезидентам, що здійснюють госпдіяльність в Україні, потрібно ставати на облік, читайте у* «Податки & бухоблік», 2021, № 26.		
Заборонені перевірки		
4	планові***	*п.п. 75.1.2* та ст. 77 ПКУ
*** *На план перевірок, розміщений на сайті ДПСУ, можна зараз не зважати (див. за посиланням:* tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/545291.html*).*		
5	позапланові документальні	Підпункти п. 78.1 ПКУ, **не зазначені** у п. 3 цієї таблиці

Додаток Б

Таблиця Б.1.

Перелік визначених Порядком № 225 підстав підтвердження неможливості виконання юридичною особою податкових зобов'язань [24]

1) **втрата** (знищення чи зіпсуття) **первинних документів, комп'ютерного та іншого обладнання** внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, **спричинених військовою агресією** Російської Федерації;
2) неможливість використати чи вивезти документи, комп'ютерне та інше обладнання внаслідок ведення бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених військовою агресією Російської Федерації;
3) використання чи вивезення документів, комп'ютерного або іншого обладнання, пов'язане з ризиком для життя чи здоров'я посадової особи платника податків або неможливе у зв'язку зі встановленням уповноваженими органами державної влади відповідно до закону в умовах воєнного стану заборон та/або обмежень;
4) можливість витоку інформації щодо обсягів та місць зберігання пального або спирту етилового та їх знищення надалі внаслідок складання та реєстрації акцизних накладних, та/або подання електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального або спирту етилового, та/або подання заявки на переміщення пального або спирту етилового транспортними засобами, що не є акцизними складами пересувними тощо (виключно в частині виконання визначених цим абзацом зобов'язань);
5) відсутність у платника податків інших посадових осіб, уповноважених відповідно до законодавства нараховувати, стягувати та вносити до бюджету податки, збори, а також вести бухгалтерський облік, складати та подавати податкову та фінансову звітність, відсутність можливості у власника призначити таких посадових осіб за умови відсутності у такого платника податків об'єктів оподаткування, або показників, які підлягають декларуванню, відповідно до вимог цього Кодексу, може бути пов'язана з такими обставинами:
посадова особа є одночасно одним із власників юридичної особи за умови, що відсутність такого співвласника (акціонера, учасника, засновника) унеможливлює прийняття рішення про призначення на постійній або тимчасовій основі іншої посадової особи;
юридична особа заснована на власності окремої фізичної особи, яка одночасно є єдиною посадовою особою такої юридичної особи;
6) **перебування (податкова адреса платника податків та/або фактичне знаходження / знаходження виробничих потужностей тощо) на території населеного пункту, у якому ведуться воєнні (бойові) дії, який (які) знаходиться в оточенні (блокуванні) або тимчасово окупований збройними формуваннями Російської Федерації;**
7) інші обставини непереборної сили (форс-мажорні обставини), підтверджені документально



Рис. Г.1. Стратегічні ініціативи ДПС України в сфері податкового контролю [22]

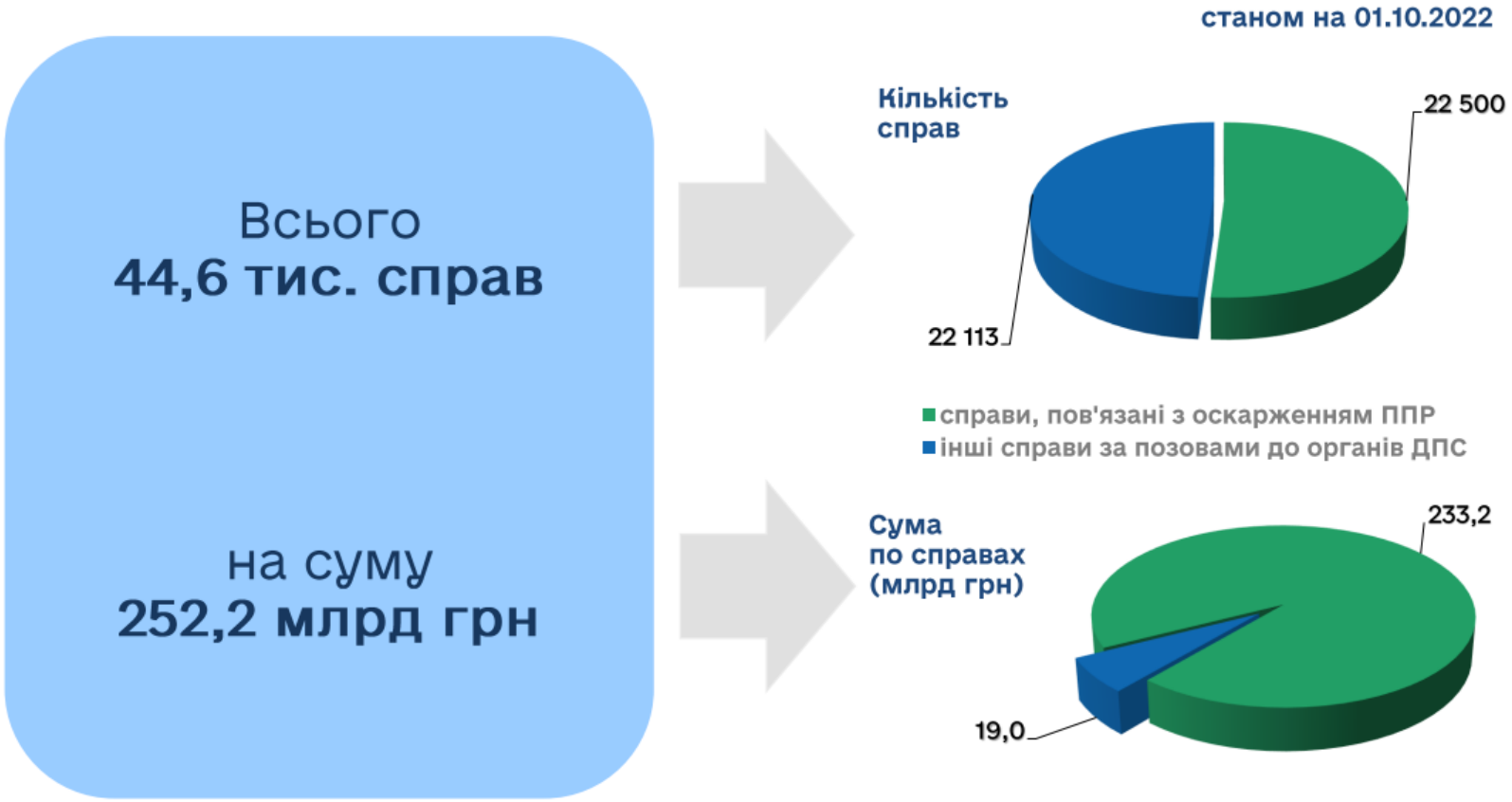


Рис. Д.1. Справи за позовами до органів ДПС, що знаходились на розгляді у 2022тратегічні ініціативи ДПС України [22]

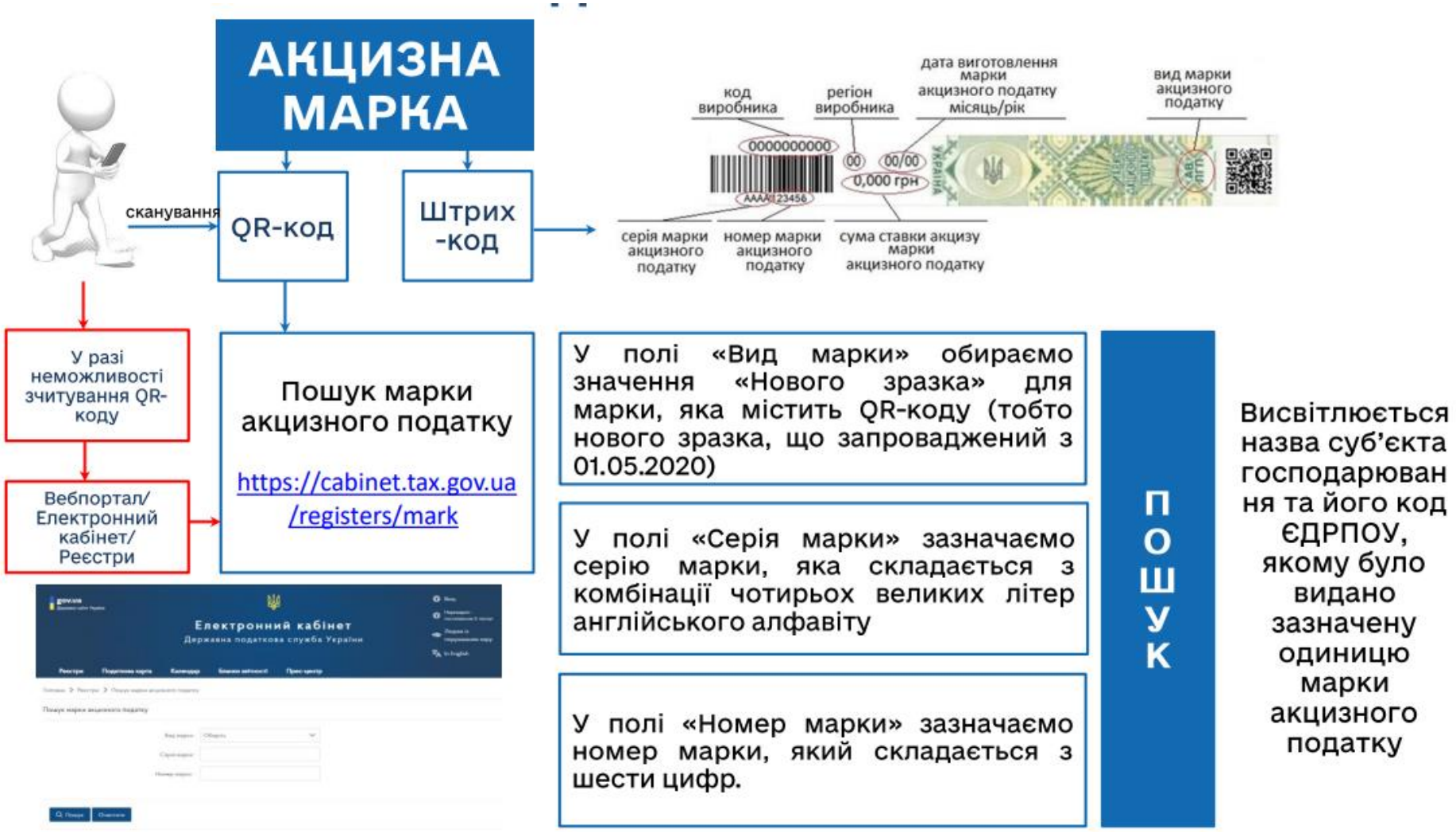


Рис. Ж.1. Перевірка акцизної марки та легальності походження алкоголю [22]

Відгук керівника випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

Випускна кваліфікаційна робота Коханчук Катерини Олександрівни за темою «Діяльність органів ДПС у сфері контролю за дотриманням податкового законодавства» написана на актуальну та практично значущу тему. У роботі розкрито основні аспекти та проблемні моменти контрольно перевірочної роботи органів ДПС України, проведено аналіз та визначено шляхи вдосконалення цієї діяльності в тч шляхом впровадження нових цифрових рішень в практичну діяльність податкових органів. Робота містить глибокий аналіз проблеми та опрацювання новітньої нормативно-правової документації. Зроблені висновки та рекомендації сприятимуть підвищенню інституційної спроможності контролюючих органів. Висновки і пропозиції є достовірними та науково обґрунтованими.

Робота заслуговує на високу позитивну оцінку.

Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи _____ (підпис, дата) Ю. Панура _____ ПІБ керівника

Висновок кафедри про випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу

Випускна кваліфікаційна (дипломна) робота здобувача вищої освіти Коханчук Катерини Олександрівни (прізвище, ініціали)

після попереднього захисту розглянута на засіданні кафедри, протокол від «20» 01.2023 № 10 допущена/не допущена до захисту на екзаменаційній комісії.

Завідувач кафедри фіскального адміністрування _____ (підпис) Іванишина О.С.

Гарант освітньо-професійної програми _____ (підпис) Швабій К.І.

Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра фіскального адміністрування

ДОВІДКА
про перевірку кваліфікаційної роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Коханчук Катерина Олександрівна

Курс/група ФМФА-21-1

Тема кваліфікаційної роботи

Діяльність органів ДПС у сфері контролю за дотриманням податкового законодавства

П. І. Б. наукового керівника

Панура Ю.В.

Дата захисту 07.02.2023 р.

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 100,0 %. Відсоток схожості (складається з правомірних запозичень (посилання, цитування) і неправомірних запозичень (пояснення щодо відсотку тексту, який не є оригінальним (н/д, стаття або інші роботи автора, які є у базі, але вони не зазначені в літературних джерелах) 0 %, цитат 0,35 %.

Відповідальна особа М. Яруш

РЕЦЕНЗІЯ

на випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу
здобувача вищої освіти Державного податкового університету
спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
ОПП «Фіскальне адміністрування»

Коханчук Катерини Олександрівни

на тему: *«Діяльність органів ДПС у сфері контролю за дотриманням податкового законодавства»*

Актуальність теми. Дотримання платниками податків податкової дисципліни потребує здійснення з боку держави комплексу організаційних заходів, зокрема створення надійної системи податкового контролю. Хоча робляться лише певні кроки до формування повноцінної європейської економіки, проте прикладів порушення податкового законодавства, зокрема умисного приховування прибутків, дуже багато. Процес отримання максимальних прибутків за відсутності контролю з боку держави за цими процесами став причиною багатьох негативних наслідків. Тому й в умовах розвитку демократії, розвитку ринкових відносин об'єктивною реальністю залишається державний контроль, невід'ємною складовою якого є контроль податковий.

Вирішення завдань у сфері оподаткування, з одного боку, потребує посилення правоохоронної функції держави, активізації боротьби з різними податковими правопорушеннями, з другого – перегляду видів, форм та методів контрольної діяльності податкових органів.

Наукова новизна. У випускній кваліфікаційній (дипломній роботі) автор конкретизує, систематизує та уточнює відомі механізми, методи та інструменти податкового контролю, а також рекомендує набір шляхів імплементації міжнародної практики податкового контролю в операційну діяльність органів ДПС.

Якість проведеного аналізу проблеми, текстового та табличного матеріалу. Випускна кваліфікаційна (дипломна) робота містить достатню кількість графічного матеріалу, таблиць та додатків, які вдало ілюструють проблемні питання податкового контролю.

Обґрунтованість пропозицій і висновків та їх практична цінність у роботі підприємства, установи, організації, органів ДПС України.

Запропонований студентом підхід до оцінки ефективності системи податкового контролю, а також рекомендований набір (сукупність) напрямків підвищення ефективності діяльності органів ДПС може бути використано в подальших наукових дослідження здобувача.

Наявність недоліків. Недоліки, які впливають на рівень виконання роботи не виявлено.

Загальний висновок і оцінка роботи. В цілому, випускна кваліфікаційна (дипломна) робота демонструє належний рівень теоретичної та практичної підготовки її автора за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр», оволодіння ним сучасними прийомами і методами оподаткування, а також свідчить про здатність до самостійної професійної діяльності за обраним фахом.

Рецензент,
д.е.н., професор, професор кафедри фінансів
Національного університету біоресурсів
і природокористування України Юлія НЕГОДА

підпис засвідчую
пров. документовод Ем

ВІДДІЛ КАДРІВ