

**ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ
КОНТРОЛЮ ДИНАМІКИ ПОДАТКОВИХ ПЛАТЕЖІВ**

Формування ефективної податкової системи є пріоритетним напрямком для забезпечення соціально-економічного розвитку будь-якої країни. На сьогодні Україна як асоційований член ЄС зобов'язана виконувати усі умови для удосконалення системи державного управління, в тому числі питання недосконалості податкової системи. Розглянуто податкову систему України, зазначено її недоліки та шляхи їх усунення. Проаналізовано основні зміни в законодавстві щодо основних податків: ПДВ, податок на прибуток, ПДФО. Зазначено основні відмінності в податковій системі країн ЄС та проведено порівняння з податковою системою України.

Ключові слова: податкова система, податковий контроль, податки, податкове навантаження.

G.V. DATSENCO, V.V. YEMETS
Vinnitsa Trade and Economic Institute KNTEU, Vinnitsa

**THEORETICAL ASPECTS OF ANALYSIS AND PRACTICAL CONSIDERATIONS DYNAMICS CONTROL TAX
PAYMENTS**

Abstract - Country building an effective tax system is a priority for socio-economic development of any country. Today Ukraine as an associate member of the EU is obliged to fulfil all the conditions for improving the system of governance, including the issue of the tax system imperfections. We consider the tax system Ukraine, noted its shortcomings and ways to overcome them. The basic changes in the legislation's one main taxes: VAT, income tax, personal income tax. Outlines the differences in the tax system of the EU and the comparison of the tax system Ukraine.

Key words: tax system, tax control, taxes, the tax burden.

Вступ. Податкова система будь-якої країни світу направлена на виконання державою своїх основних функцій, а саме забезпечення гарантій соціально-економічного розвитку життя своїх громадян, в зв'язку з чим, виникає об'єктивна необхідність у її ефективній побудові.

Постановка завдання. Метою статті є розгляд теоретичних аспектів аналізу та методологічних аспектів контролю динаміки податкових платежів. Податкова система будь-якої країни формується на основі трьох складових суб'єкта, об'єкта та держави. Взаємодія цих складових дає можливість країні ефективно функціонувати за будь-яких умов. Питанням щодо формування ефективної системи податкового контролю займалися такі науковці: Андрущенко В.А., Єфименко Т.І., Лоїк І.І., Ляшенко Ю.І., Тимошенко А.О., Шевчук А.О. Проте дане питання потребує нового розгляду в зв'язку з новоприйнятими змінами.

Результати дослідження. Для формування ефективної системи податкового контролю необхідна економічна та політична стабільність в країні. Це дає змогу передбачувати та прогнозувати розвиток економіки підприємствам та планувати свою подальшу господарську діяльність за мінімального ризику.

Система країни являє собою механізм, що формується на основі взаємодії суб'єктів, об'єктів оподаткування та держави. На сьогодні ідеальної податкової системи не існує в жодній країні, оскільки кожен громадянин не хоче платити податки, однак, державі для функціонування та забезпечення виконання свої функцій необхідно мати кошти, в даному випадку податкові надходження.

Щоб збудувати дієву систему податкового контролю, необхідно розібратися з таким поняттям як «податки» та «податковий контроль». Перш за все, необхідно розглянути таку економічну категорію, як податки.

Податки являють собою одну з форм вирівнювання доходів юридичних та фізичних осіб для досягнення економічної рівності та стабільності в суспільстві [3].

Проте, існує багато інших визначень категорії податків у відповідності з науковцями, що досліджували дане питання. Так, Адам Сміт вважав, що податки це тягар, що накладається державою у формі закону, який передбачає і його розмір, і порядок сплати. Давид Рікардо вважав податки складовою частиною продукту землі та праці країни, котра надходить у розпорядження уряду, тобто вони завжди сплачують або з капіталу, або з доходу країни. Джон Кейнс позначав податки необхідними товариству лише для регулювання економічних відносин. На сьогодні податки є обов'язковими платежами, що стягуються з суб'єктів оподаткування з метою наповнення доходної частини зведеного бюджету держави котра надалі виконує функції покладенні на неї громадянами [14]. Вони виконують ряд функцій, що направленні на забезпечення пропозицій та усунення недоліків у податковому законодавстві (рис.1) [11, с. 67].

Відповідно деякі автори, функції податкового контролю поділяють на захисну, інформаційну, оперативну, превентивну. Основною функцією в даному випадку вони вважають превентивну.

У більшості розвинених країн світу виділяють і соціальну функцію податків, оскільки вони забезпечують розвиток та захист інтересів громадян через державу в особі відповідних органів.

При розгляді категорії податків необхідно розглянути зміни прийняті в законодавстві нещодавно. На нашу думку вони не покращили її якість в значному розумінні, а саме більшість недавніх реформ припадає на населення з мінімальним рівнем доходу, тобто громадян за межею бідності та на середній бізнес.

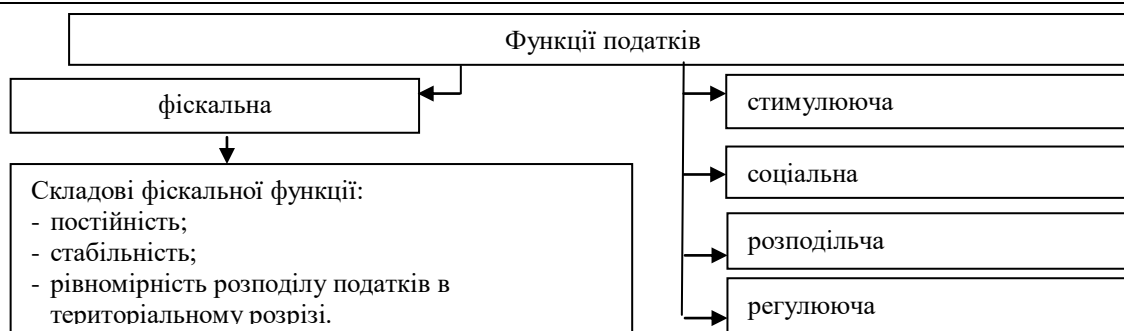


Рис. 1. Загальний розподіл функцій податків [11, с. 67]

Відповідно до Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств і податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу» від 25.12.2014 р. впливає, що кількість податкових платежів зменшиться з 22 до 9, однак таке твердження є оманливим, оскільки їх кількість зменшиться номінально, а насправді більшість об'єднали в окремі групи (табл.1) [1].

Виходячи лише з кількості податків зменшення і спрощення їх сплати не виглядає переконливим. Для більш конкретного аналізу необхідно розглянути основні види податків в країні: ПДВ, податок на прибуток та ПДФО.

Оскільки саме вони займають більше половини наповненості дохідної частини зведеного бюджету України.

Таблиця 1

Трансформація основних груп податків в Україні [1]

Рі-вень	Назва податку	Трансформовані податки																																										
Загальнодержавний	Акцизний податок (адвал. ставка – 12%) 32 грн за 1 літр 100-відсоткового спирту; 101,60 грн за 1 тис. шт. сигарет без фільтра, та 231,70 грн за 1 тис. шт. сигарет з фільтром.	Акцизний податок (адв. ставка – 12%) 70,53 грн за 1 л 100% спирту; 227,33 грн за 1 тис. шт. сигарет без фільтра та 285,60 грн за 1 тис. шт. сигарет з фільтром.																																										
	Збір за першу реєстрацію транспортного засобу збір за реєстрацію колісного Т/з об'єм двигуна за 100 см куб.: - до 500 – 3,82 грн; - 501-800 – 6,37 грн; - понад 800 – 12,73 грн.	<table border="1"> <thead> <tr> <th rowspan="2">Група</th> <th colspan="2">Об'єм циліндрів двигуна, куб. сантиметрів</th> <th rowspan="2">Ставка збору, гривень за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна</th> </tr> <tr> <th>від</th> <th>до</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td> <td>до 1000</td> <td>3,82</td> <td></td> </tr> <tr> <td>2</td> <td>1001</td> <td>1500</td> <td>6,37</td> </tr> <tr> <td>3</td> <td>1501</td> <td>1800</td> <td>8,9</td> </tr> <tr> <td>4</td> <td>1801</td> <td>2500</td> <td>12,73</td> </tr> <tr> <td>5</td> <td>2501</td> <td>3500</td> <td>31,82</td> </tr> <tr> <td>6</td> <td>3501</td> <td>4500</td> <td>50,9</td> </tr> <tr> <td>7</td> <td>4501</td> <td>5500</td> <td>57,27</td> </tr> <tr> <td>8</td> <td>5501</td> <td>6500</td> <td>69,99</td> </tr> <tr> <td>9</td> <td>понад 6500</td> <td>76,35</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Група	Об'єм циліндрів двигуна, куб. сантиметрів		Ставка збору, гривень за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна	від	до	1	до 1000	3,82		2	1001	1500	6,37	3	1501	1800	8,9	4	1801	2500	12,73	5	2501	3500	31,82	6	3501	4500	50,9	7	4501	5500	57,27	8	5501	6500	69,99	9	понад 6500	76,35	
	Група			Об'єм циліндрів двигуна, куб. сантиметрів			Ставка збору, гривень за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна																																					
			від	до																																								
	1		до 1000	3,82																																								
	2		1001	1500	6,37																																							
	3		1501	1800	8,9																																							
	4		1801	2500	12,73																																							
	5		2501	3500	31,82																																							
	6		3501	4500	50,9																																							
7	4501	5500	57,27																																									
8	5501	6500	69,99																																									
9	понад 6500	76,35																																										
Екологічний податок (з палива)	Екологічний податок категорія: I – 11113,26 грн/т, II – 2545,11 грн/т, III – 379,22 грн/т, IV – 87,81 грн/т																																											
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками																																												
Збір за спеціальне використання лісових ресурсів																																												
Екологічний податок (крім палива) категорія: I – 9510,24 грн/т, II – 2178 грн/т, III – 324,52 грн/т, IV – 75,14 грн/т.																																												
Плата за користування надрами																																												
Збір за користування радіочастотним ресурсом України		Рентна плата																																										
Збір за спеціальне використання води																																												
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки		Податок на нерухоме майно до 2% від мінімальної зарплати (1 тис. 218 гривень) за 1 кв. м																																										
Плата за землю																																												
Місцевий	Єдиний податок: I – ф.о., роздр. торг., не використ. працю найм. прац., обсяг дох. не перевищує 1500000 грн; II – ф.о., що надають послуги, к-ть найм. прац. – 10 чол., обсяг дох. не перевищує 1000000 грн; III – ф.о., к-ть найм. прац. 20 чол., обсяг дох. не перевищує 3000000 грн; IV – ю.о., к-ть прац. – 50 чол., обсяг дох. 5000000 грн; V – ю.о., к-ть прац. – необмежена, обсяг дох. – не більше 20000000 грн; VI – ю.о., обсяг дох. – не більше 20000000 грн.	Єдиний податок: I – ф.о., роздр. торг., не використ. працю найм. прац., обсяг дох. не перевищує 3000000 грн; II – ф.о., що надають послуги, к-ть найм. прац. – 10 чол., обсяг дох. не перевищує 1500000 грн; III – ф.о., к-ть найм. прац. необ., обсяг дох. не перевищує 20000000 грн; IV – сільськогосп. товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків [1].																																										
	Фіксований сільськогосподарський податок																																											

Таким чином, зміни щодо податкового кодексу в супереч переконанням прогнозам податківців не принесуть позитивних змін, а скоріше навпаки, оскільки складається враження, що вони направлені на притиснення та «знищення» середнього бізнесу та не захищених верств населення (за межею бідності) котрих в Україні 26,4%, або 12,5 млн осіб.

Також варто розглянути зміни внесені щодо основних податків – наповнювачів державного бюджету. Податок на додану вартість (ПДВ) є одним з найбільших непрямих податків в Україні. Податок на додану вартість в Україні – це непрямий податок, який входить в ціну товару, послуги та сплачується покупцем, але до бюджету його перераховує продавець. На сьогоднішній день ставка ПДВ становить в Україні 20%, в порівнянні з іншими країнами вона є однією з найбільших у світі (табл.2) [6].

Порівняльна характеристика ПДВ в Україні та ЄС [6]

№ з/п	Країна	Ставка ПДВ протягом років, %	
		2010	2014
1.	Австрія	18	20
2.	Бельгія	17	21
3.	Великобританія	18	20
4.	Німеччина	16	19
5.	Нідерланди	15	21
6.	Швеція	17	8
7.	Україна	20	20

Порівнюючи з країнами ЄС варто зазначити що ПДВ на момент 2010 року в них становило значно менше відсотків ніж в Україні і лише на протязі чотирьох років воно збільшилось приблизно до 20%. При цьому у порівнянні частки податків до ВВП в Україні вони становлять 39%, в ЄС приблизно – 40%.

Основним з недоліків ПДВ в Україні є його єдина ставка, оскільки в країнах ЄС вона фіксованою по окремим групам товарів за економічною та соціальною значимістю. В свою чергу це дає змогу державі регулювати процес виробництва та споживання товарів та зацікавлює підприємців виробляти необхідну продукцію. Для України варто перейняти такий досвід, оскільки однакова ставка ПДВ для товарів першої необхідності та товарів-розкоші є не лише несправедливою, а й недоцільною. Виробник не буде зацікавлений у виготовленні товарів для малозабезпечених верств населення, коли є можливість отримати велику суму за короткий термін часу. Саме це і позбавляє ПДВ регулятивної функції, яка на нього покладена.

Враховуючи досвід країн без ПДВ, таких як Австралія та США, можна зробити висновок, що даний податок є необхідним, оскільки існує в них, однак відображається в іншій формі. В США ПДВ замінив податок з продажу за відповідними ставками від 3 до 15%. Тому, важливість цього податку полягає в можливості регулювати соціально-економічну діяльність в країні і забезпечувати гарантії щодо її розвитку. Попри проведенні зміни щодо формування та подання декларації з ПДВ, а саме продовжує працювати система електронного прийому документів – СЕА, вона являє собою аналітичний облік ПДВ у розрізі платників податків, завдяки якому формується інформація про всі операції по ПДВ. Для користувачів ця інформація буде видна он-лайн у вигляді електронного особового рахунку платника податків. Основним недоліком системи є її позитивним явищем, та нажаль основним недоліком є не врахування складності формування та подання фінансової звітності для підприємств.

Податок на прибуток, він є найбільшим прямим податком в Україні. Відповідно до новоприйнятих змін Розділ III Податкового кодексу України викладено в новій редакції. Суть якого полягає в тому, що для платників податку на прибуток фінансовий результат буде розраховуватися за стандартами бухгалтерського обліку. Але для підприємств з річним доходом більше 20 млн грн фінансовий результат підприємства буде коригуватися на різниці, які збільшують або зменшують об'єкт оподаткування. Серед податкових різниць слід зазначити коригування фінансового результату для оподаткування в бік збільшення на 30% вартості товарів, робіт, послуг, придбаних у платників єдиного податку (крім платників ЄП з ПДВ) [10].

При розгляді податку на прибуток в Україні, варто зазначити, що він носить прогресивний характер. В країнах ЄС – регресивний, при перевищенні відповідного рівня доходу ставка податку зменшується. Така свого роду стимуляція дозволяє державі отримувати необхідні кошти та виконувати покладені на неї функціональні обов'язки. Ставки даного податку на сьогодні мають тенденцію до зменшення (табл.3) [3].

Таблиця 3

Рівень податкових ставок в Україні та країнах ЄС [3]

№ з/п	Країна	Ставка податку протягом років, %	
		2010 р.	2014 р.
1.	Австрія	39	30
2.	Бельгія	39	30
3.	Великобританія	35	33
4.	Німеччина	22,8	36
5.	Нідерланди	35	35
6.	Швеція	28	22
7.	Україна	25	19

Якщо порівнювати податкову ставку в Україні та країнах ЄС-10 (Литва, Латвія, Естонія, Угорщина, Мальта, Польща і т. д.) то практично в усіх країнах рівень корпоративного прибутку оподатковується за меншими ставками ніж в Україні.

Щодо індивідуальних доходів громадян, то в ЄС вони оподатковуються на рівні 6–12 %, в Україні – 15%. На сьогодні питання податку з доходів фізичних осіб потребує нагального вирішення, оскільки при

порівнянні доходів громадян України та країн ЄС впливає неприємна характеристика (рис. 2) [6].



Рис. 2. Порівняльна характеристика середньомісячної заробітної плати в Україні та Країнах ЄС [6]

Виходячи з наведених даних варто зазначити, що в Великій Британії податок на дохід мінімальної заробітної плати становить лише 10%, а не як в Україні – 15% та 20%. Порівнюючи показники мінімальної заробітної плати не можливо не зазначити, що в Україні вона значно нижча, а відповідно і рівень життя також (рис. 3) [4].



Рис. 3. Порівняльна характеристика рівня мінімальної заробітної плати в Україні та країнах ЄС [4]

На сьогодні питання заробітної плати є важливим, адже при високому рівні інфляції Україні необхідно побудувати правильну політичну стратегію. Також цікавим є факт, що за ставкою 20% будуть оподатковуватися доходи громадян, що перевищують десятикратний розмір мінімальної заробітної плати (понад 12180 грн.), якщо врахувати, що такий рівень заробітної плати в Україні є незначним, то можна зробити висновок, що дохідність бюджету це не принесе.

Крім того, ставка податку в розмірі 20% буде застосовуватися до доходів у вигляді роялті, відсотків за вкладом, прибутки з інститутів спільного інвестування (ІСІ) та дивідендам (крім дивідендів, виплачених платниками податку на прибуток, по цих виплатах ставка податку становить 5%) [7].

Щодо інших країн то розподіл ставок з доходу фізичних осіб є градуїованим, що надає даному податку регулюючу функцію. Нажаль в Україні зависока ставка ПДФО призводить до збільшення осіб, що отримують заробітну плату в конвертах, при цьому 5 млн осіб працюють неофіційно [5].

Позитивним фактом на сьогодні в питанні змін податкового законодавства по ПДФО є надання відповідних привілеїв підприємцям котрі будуть офіційно показувати кількість найманих працівників, хоча останні не отримують значного прибутку, оскільки втратять податкові пільги. Проте, для працівників ці зміни дадуть можливість офіційно працевлаштуватись та бути соціально захищеними.

Зміни в системі ЄСВ на сьогодні виглядають таким чином, що протягом 2015–2017 років він має зменшитись відповідно в 2015 – на 65%, в 2016 – 2%, в 2017 – 40% від базової ставки, котра в середньому становить 37% від заробітної плати [7].

Податкова система України носить складний характер та містить чимало недоліків, але для подальшого розвитку необхідно сформувати правильний механізм, що буде виконувати покладені на нього функції та виступатиме гарантом соціально-економічної стабільності громадян. Саме на цих принципах побудовані податкові системи країн ЄС.

Контроль, на думку більшості науковців є засобом держави для забезпечення дотримання законодавства та контролю за достовірністю і своєчасністю сплати громадянами зобов'язань.

На сьогодні визначення податкового контролю представлено великою кількістю авторів, для більш детального розгляду питання необхідно проаналізувати основні з них.

Податковий контроль розглядається як різновид державного фінансового контролю та характеризується відповідною, притаманною лише йому організацією, своїми функціями, поставленими завданнями, об'єктами контролю, принципами, методами та формами їх вирішення. Проте більш точною є

думка Калюги Є.В. Він вважає, що контроль необхідно здійснювати за фінансово-господарським станом підприємств, а не за дотриманням законодавства. Він вважає, що контроль має розглядатись як функція управління, а не обліково-аналітична діяльність [8, с. 29].

Деякі науковці розглядають податковий контроль, як функцію державного управління, з метою визначення податкового контролю в логічній послідовності: контроль є однією з функцій державного управління, доходи держави є предметом державного управління, відповідно, державного контролю, податковий контроль є важливим напрямом, а в системі права інститутом державного контролю фінансового контролю, і, відповідно, функцією державного управління, податковий контроль є елементом загальнодержавного контролю.

Податковий контроль являє собою сукупність відповідних форм та методів контролю, основним завданням яких є ефективне функціонування податкової системи відповідно до прийнятого законодавства на протязі тривалого періоду.

Основною метою податкового контролю є формування та надання пропозицій по удосконаленню податкового, кримінального, адміністративного права. Основним елементом цього є зменшення причин умисного ухилення від сплати податкових зобов'язань суб'єктами оподаткування.

Модель податкового контролю полягає у взаємодії суб'єкта та об'єкта контролю, що виконують свої обов'язки для забезпечення ефективного функціонування держави.

Сутність взаємозв'язку між суб'єктом і об'єктом контролю полягає в наявності прямого та зворотного зв'язку між цими двома елементами. Прямий зв'язок – забезпечує отримання результатів контрольних дій, на основі яких приймаються управлінські рішення, зворотний – характеризує якість та ступінь проведеного контролю на об'єкт оподаткування. [11, с. 92-93].

Класифікація суб'єктів податкового контролю розглядається по-різному, на сьогодні найбільш прийнятною є модель Шохіна С.О. (рис. 4) [13].

Об'єктом податкового контролю є самі податки, оскільки вони виступають основними складовими для регулювання діяльності суб'єктів оподаткування.



Рис. 4. Класифікація суб'єктів податкового контролю [13]

Щоб зрозуміти поняття податкового контролю необхідно розглянути його форми (рис. 5) [10, с. 112].

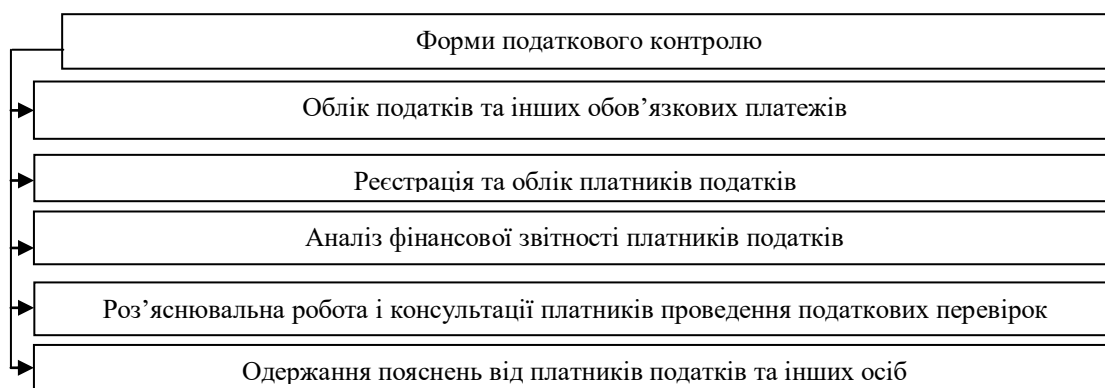


Рис. 5. Форми податкового контролю [10, с. 112]

Форми податкового контролю на пряму пов'язані із завданнями покладеними на нього та складовими, що забезпечують їх виконання. Завдання податкового контролю забезпечують його ефективне

функціонування (рис. 6) [12, с.50–56].

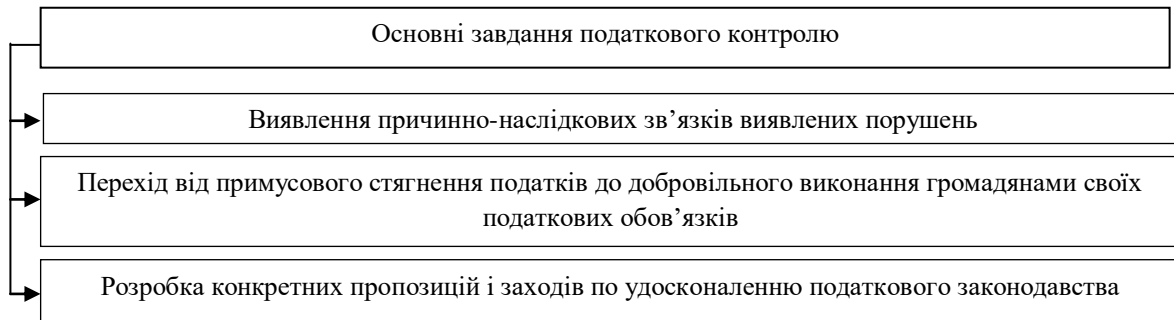


Рис. 6. Основні завдання податкового контролю [12, с.50–56]

При проведенні податкового контролю використовують не лише загально прийняті методичні прийоми, а й специфічні.

Для контролю за діяльністю суб'єктів оподаткування необхідно використовувати відповідні методи.

Методи податкового контролю є прийомами і способами здійснення контрольного заходу з метою встановлення правильності і повноти нарахування податків та інших обов'язкових платежів до бюджету та позабюджетні фонди, дотримання при цьому податкового законодавства. Розрізняють відповідні методи податкового контролю притаманні лише йому (рис. 7) [9, с. 36–39].

Важливими є методи соціально-психологічного характеру, до них належить: заохочення працівників податкового органу у вигляді преміювання за високий рівень виявлення правопорушень, але слід врахувати можливість перевищення своїх повноважень, заохочення платників податків до дотримання законодавства за допомогою збільшення кількості позапланових перевірок, консультації та масово-роз'яснювальна робота з питань податкового законодавства.

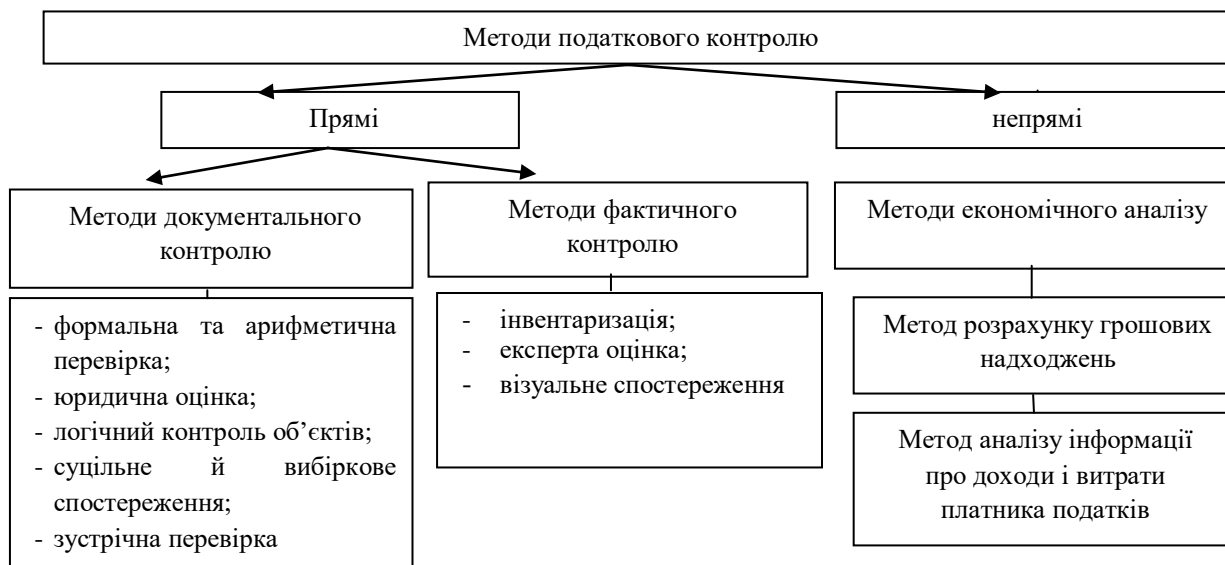


Рис. 7. Класифікація основних методів податкового контролю [9, с. 36–39]

Методика податкового контролю полягає у визначенні доцільності та ефективності основних способів та прийомів його проведення.

Таким чином, податковий контроль, як функція державного управління посідає основне місце, оскільки є ваговою складовою контролю за управлінням державними фінансами та є важливим напрямом державного фінансового контролю.

Податковий контроль України потребує вирішення питань покращення методичного та організаційно-технічного забезпечення, оскільки це є основними недоліком на сьогодні. Причиною цього є недостатнє дослідження методологічних аспектів проблеми, а відповідно, відсутність новітнього арсеналу прийомів і способів здійснення податкового контролю. Це суттєво збіднює контрольну практику і значною мірою зумовлює низьку ефективність функціонування системи податкового контролю.

Потрібна системна характеристика, завдяки якій можна реалізувати і розвинути наявний потенціал контрольних дій, спираючись на притаманні їм властивості. Насамперед, слід вести розмову про таку властивість контрольних дій, як їх спрямованість у фінансово-економічному середовищі. На цій властивості ґрунтується інтерпретація кожної окремої контрольної дії як вектора. Вектор податкового контролю характеризує взаємодію між контролюючими суб'єктами та підконтрольними об'єктами.

Розв'язання проблеми підвищення ефективності податкового контролю необхідно здійснювати на засадах системного підходу, а саме: податковий контроль має розглядатися як важливий елемент загальнодержавного контролю, який, у свою, чергу є складовою системи суспільного контролю; дотримання субординації при побудові органів податкового контролю в структурі загальнодержавних контролюючих інституцій.

Таким чином, податковий контроль повинен удосконалюватися як цілісна система, що означає необхідність визначення цільових орієнтирів і норм контролю, встановлення ефективної взаємодії між суб'єктами податкового контролю з метою попередження паралелізму в діяльності та дублювання контрольних функцій, окреслення підконтрольних об'єктів та забезпечення цілісності суцільного чи вибіркового їх охоплення контрольними діями, чіткого спрямування контрольних дій у фінансово-економічне середовище, регламентації контрольних процедур та параметризації критеріїв оцінки виявлених внаслідок контролю відхилень, що підлягають врегулюванню.

Контрольна діяльність органів держави є значною мірою правоохоронною, хоча і не зводиться тільки до цього. Як засіб забезпечення законності ця функція спрямована на припинення неправомірних дій посадових осіб і громадян, винних у недоліках і порушеннях, пов'язаних із залученням до юридичної відповідальності, а також застосуванням до цих суб'єктів заходів державного впливу.

Пріоритетним напрямом податкового контролю є сприяння розвитку податкової політики в процесі формування доходної частини зведеного бюджету країни різних рівнів та цільових фондів.

Організація податкового контролю є складним процесом, котрий вимагає врахування всіх особливостей та гармонізації інтересів держави та її громадян. Для формування системи податкового контролю в країнах Європи, необхідно було близько пів століття, на жаль в Україні немає стільки часу, тому необхідно врахувати досвід країн з дієвою системою податкового контролю, яка буде діяти і в Україні.

Серед основних недоліків податкового контролю в Україні, котрі потребують вирішення є: внутрішня неузгодженість складових податкової системи, законодавчі акти суперечать один одному або дублюється, в ЄС розробка законодавчої бази займає основне місце, оскільки враховується кожна дрібниця, яка може в майбутньому призвести до небажаних наслідків, нестабільність, складність – постійні зміни тримають підприємців у постійній напрузі, при цьому в країнах Європи вона змінюється раз на декілька років, порушення принципів економічної, соціальної справедливості та рівномірності – держава має виступати гарантом майбутнього для своїх громадян, низький рівень податкової дисципліни, що полягає в правопорушеннях. Правопорушення, що вчинюються у сфері оподаткування, характеризуються високим рівнем кримінального професіоналізму, постійним удосконалюванням правопорушниками механізму вчинення таких діянь, участю в злочинних групах представників влади, у тому числі працівників правоохоронних органів. Лише в минулому році проти податківців – основних суб'єктів здійснення контролю у сфері оподаткування заведено 112 кримінальних справ, засуджено 17 співробітників податкової служби. За корупційні діяння до адміністративної відповідальності притягнуто 203 посадові особи ДПА, 40 % вчинених ними злочинів – це зловживання службовим становищем, ще 20 % – хабарництво.

Перетворення податкової системи у чинник пригнічення економічного зростання та інвестиційної активності, стимулювання ухилення від сплати податків та відтік капіталів за кордон. Враховуючи, що нині більш ніж 80 % доходів держави формується за рахунок податків та інших обов'язкових платежів, а конституційного обов'язку сплачувати податки і збори дотримуються не всі платники, надзвичайної актуальності набувають питання діяльності органів державної влади щодо реалізації контрольно-наглядової функції у сфері оподаткування.

Система податкового контролю будь-якої країни містить ряд недоліків серед яких основне місце посідає відсутність взаємозв'язку між державою та її громадянами. Саме це лежить в основі будь-якої системи.

Ухилення від сплати податків нині є одним з основних каналів незаконного збагачення, а постійне збільшення кількості зареєстрованих підприємств, їх реорганізація не дозволяють податковим органам належним чином здійснювати дієвий контроль за результатами їх фінансово-господарської діяльності, обчисленням та сплатою податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Основне податкове навантаження припадає на найбільш життєздатну частину рентабельних підприємств, які працюють у легальному секторі. Суб'єктивні наміри збільшити податкові надходження призводять до навмисного ухилення від сплати податків [2].

Висновки. Для удосконалення податкового контролю необхідно запровадити наступні заходи: забезпечення першочерговості податків у процесі списання коштів із рахунків підприємств-боржників, оскільки зазвичай спершу проводяться розрахунки з кредиторами, усунення протиріч в законодавчому забезпеченні податкового контролю, оскільки недосконалість законодавчої бази та її суперечливий характер призводить до погіршення стану податкової дисципліни, наприклад поняття доходів в Податковому кодексі не містить всієї інформації що в ПСБО, а включає поняття дохід та інші доходи, звертання уваги на тих платників податку, котрі в минулому мали ряд значних порушень (на прикладі країн Європи складати відповідний «чорний список», особи якого в майбутньому не матимуть права продовжувати свою діяльність на певний момент часу), застосування автоматизованої системи сплати податків, котра не буде ускладнювати роботу платників податків (ускладнення процесу складання фінансової звітності у зв'язку з новими податковими деклараціями з ПДВ), застосування методів стратегічного та кореляційного аналізу для

дослідження причин правопорушення та ухилення податкового законодавства з метою виявлення недоліків та їх недопущення у майбутньому.

Література

1. Податковий кодекс України: за станом на 17.01.2015 р. / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page3>.
2. Хмільовська К.В. Організаційні засади податкового контролю / К.В. Хмільовська // Фінанси України. – 2013. – № 6. – С. 50–56.
3. Порівняння податкових систем України та країн ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.finalearn.com/lifers-1206-1.html/>
4. Мінімальна зарплата: світові стандарти і українські реалії [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zaxid.net/news/showNews.do?minimalna_zarplata_svitovi_standarti_i_ukrayinski_realiyi&objectId=1231038.
5. Зарплата в Голландії (2014 год) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.evrokatalog.eu/law/нидерланды/зарплата-в-голландии-2014-год>.
6. Евронюс [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ru.euronews.com/2014/07/03/german-workers-set-for-for-850-euroshour-minimum-wage/>.
7. Податкова реформа 2015 основні зміни [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vkurse.ua/ua/business/nalogovaya-reforma-2015-osnovnye-izmeneniya.html?top-rotate>.
8. Про затвердження Порядку проведення органами державної податкової служби зустрічних звірок : постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1232. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1232-2010-п/conv>.
9. Найденко О.Є. Податковий контроль : навч. посібник / О.Є. Найденко. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2012. – 224 с.
10. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории / О.А. Ногина. – СПб : Питер, 2012. – 160 с. – (Серия «Учебные пособия»).
11. Шутов М.І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія і практика) : монографія / Шутов М.І., Бабенко В.А., Стоянова Н.М. – Одеса : «Юридична література», 2008. – 136 с.
12. Хмільовська К.В. Організаційні засади податкового контролю / К.В. Хмільовська // Фінанси України. – 2013. – № 6. – С. 50–56.
13. Мельник Т.Ю. Визначення об'єктів контролювання в системі управління діяльністю підприємства / Т.Ю. Мельник // Вісник Хмельницького національного університету [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2010_4_4/112-119.pdf.
14. Орлюк О.П. Фінансове право : навч. посібник / О.П. Орлюк. – К. : Юрком Інтер [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ebk.net.ua/Book/FPravo/11-20/11111.htm>.

References

1. Podatkoviy kodeks Ukraini: za stanom na 17.07.2015r. Verhovna Rada Ukraini. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page3>.
2. Hmilovska K.V. Organizational principles of tax control / KV Hmilovska // Finance Ukraine.- 2013. - № 6. - P. 50-56.
3. Comparison of tax systems Ukraine and the EU. URL: <http://www.finalearn.com/lifers-1206-1.html/>
4. Minimum wage: global standards and Ukrainian realities. URL: http://zaxid.net/news/showNews.do?minimalna_zarplata_svitovi_standarti_i_ukrayinski_realiyi&objectId=1231038.
5. «Wages in Holland (2014 hours).» URL: <http://www.evrokatalog.eu/law/нидерланды/зарплата-в-голландии-2014-год>.
6. Evronyus. URL: <http://ru.euronews.com/2014/07/03/german-workers-set-for-for-850-euroshour-minimum-wage/>.
7. Tax Reform 2015 major changes. URL: <http://vkurse.ua/ua/business/nalogovaya-reforma-2015-osnovnye-izmeneniya.html?top-rotate>.
8. On approval of the State Tax Service of counter-checks Regulations of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 27.12.2010r. № 1232. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1232-2010-п/conv>.
9. Naidenko OE Tax control: manual. manual / AE Naidenko. - X: Type. KhNUE, 2012. - 224 p.
10. Nohyna OA Nalohovyyu control: theory question / OA Nohyna SPb .: Peter, 2012. - 160 p. - (Series "Teaching posobyuya").
11. Shutov MI State financial control in Ukraine (theory and practice) Monograph. / Shutov MI, VA Babenko, NM Stoyanov Odessa: "Legal Literature". 2008 – 136p.
12. Hmilovska KV Organizational principles of tax control / KV Hmilovska // Finance Ukraine.- 2013. - № 6. - P. 50-56.
13. Miller TY Object control in the management of the enterprise / TY Melnyk. - X .: KhNU. URL: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2010_4_4/112-119.pdf.
14. Orlyuk AP Financial Law: teach. manual / AP Orlyuk. - C .: Yuri Inter. URL: <http://www.ebk.net.ua/Book/FPravo/11-20/11111.htm>.

Рецензія/Peer review : 12.3.2015 р.

Надрукована/Printed : 10.5.2015 р.
Рецензент: д.е.н., проф., Денисюк О.М.