

УДК 336.221:658

DOI: <https://doi.org/10.32782/business-navigator.74-39>**Ярема Я.Р.**доктор економічних наук, доцент,
професор кафедри обліку, аналізу і контролю
*Львівський національний університет імені Івана Франка***Діхтярук Д.С.**студентка
*Львівський національний університет імені Івана Франка***Yarema Yaroslav**Doctor of Economics, Associate Professor,
Professor of Department Accounting, Analysis and Control
*Ivan Franko National University of Lviv***Dikhtiaruk Daryna**Student
Ivan Franko National University of Lviv

ОКРЕМІ АСПЕКТИ МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

SEPARATE ASPECTS OF THE INTERNATIONAL EXPERIENCE OF TAX CONTROL ORGANIZATION

На нинішньому етапі розвитку вітчизняної економіки податковий контроль постає однією із головних проблем перед органами виконавчої влади, оскільки питання поповнення бюджету є одним з найважливіших, адже у країні триває воєнний стан та зростає рівень тіньової економіки. Створення дієвої системи податкового контролю вимагає раціональних підходів з використанням практичного досвіду іноземних країн в цій сфері. В статті проведено аналіз та надано характеристику специфічним рисам організації податкового контролю у європейських країнах (Франції, Німеччині, Польщі), Сполучених Штатах Америки (США), Канаді. Розглянуто основні засади, форми та напрями здійснення податкового контролю у цих країнах за двома основними підходами – європейським та західним (американським). Розглянуто нормативно-правову базу та інституційне середовище забезпечення процесу податкового контролю. Окреслено випадки накладання адміністративного або/та кримінального покарання за здійснення податкового правопорушення відповідно до законодавства кожної окремої країни. Окреслено основні напрями ефективної організації податкового контролю в Україні з урахуванням світового досвіду.

Ключові слова: податки, податкові системи, адміністрування податків, податковий контроль, податкове адміністрування, податкове правопорушення, штрафні санкції.

At the current stage of the development of the domestic economy, tax control is one of the main problems before the executive authorities, since the issue of replenishing the budget is one of the most important, because the country is under martial law and the level of the shadow economy is growing. Creating an effective tax control system requires rational approaches using the practical experience of foreign countries in this area. The article analyzes and characterizes the specific features of the organization of tax control in European countries (France, Germany, Poland), the United States of America (USA), and Canada. The main principles, forms and directions of tax control in these countries are considered according to two main approaches – European and Western (American). The legal framework and institutional environment for ensuring the tax control process are considered. Cases of imposition of administrative and/or criminal punishment for committing a tax offense in accordance with the legislation of each individual country are outlined. The main directions of the effective organization of tax control in Ukraine are outlined, taking into account world experience.. It is noted that the tax services in Western countries are largely endowed with the powers of law enforcement agencies. The active development of non-cash payment systems with the wide use of computer systems helps to develop the market economy of countries, which accordingly improves the tax control of tax services. The tax control system of Ukraine is close to the European approach, but the reform of the administrative tax system is very slow. Tax authorities should not only be able to receive tax reporting at their disposal, but also the reporting of other financial institutions related to the activities of the taxpayer. The main directions of the organization of tax control in Ukraine are reflected, taking into account the experience of other countries. One of the main ones is the need to improve the technical support of Ukrainian tax authorities and accelerate the process of digitalization of policy in the context of tax control.

Key words: taxes, tax systems, tax administration, tax control, tax administration, tax offense, fines.

Постановка проблеми. Створення в нашій країні ефективної податкової системи вимагає пошуку найбільш раціональних, обґрунтованих ідей та підходів з використанням досвіду, набутого розвинутими країнами світу щодо організації податкового контролю. Значний інтерес становлять системи податкового адміністрування окремих європейських країн, США і Канади, які забезпечують дотримання платниками податків норм податкового законодавства. Використання міжнародного досвіду податкового контролю у вітчизняній практиці дає можливість застосовувати перевірені часом механізми податкового контролю та уникати помилок у адмініструванні податків, а також забезпечувати повне надходження належних податків і зборів до місцевих та державного бюджетів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням податкового контролю присвячено роботи низки провідних вчених і фахівців. Зазначені проблеми досліджували вітчизняні науковці, зокрема, Ковальчук К.Ф. [2], Новак Н.П. [3], Андрущенко В.Л. [4], Миколаєць А.П. [7], Проскура К.П. [10] та іншими. Проте питання щодо організації податкового контролю залишаються актуальними і потребують подальшого дослідження.

Формування завдання дослідження. Проаналізувати як здійснюється податковий контроль у зарубіжних країнах та які методи його організації будуть актуальними для використання у вітчизняній практиці.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасній науковій літературі вчені висвітлюють різне тлумачення сутності податного контролю, а узагальнене законодавчо-нормативне визначення даного терміну відображено у положеннях Податкового кодексу України.

Згідно до пункту 61.1 статті 61 ПКУ, податковим контролем є система заходів, що вживається контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обліку готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [1].

Податковий контроль в Україні здійснюється шляхом: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих

органів; перевірок та звірок; моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб, працівників платника податків; обліку та моніторингу діяльності фінансових агентів [1].

Завданням податкового контролю є забезпечення своєчасності та повноти сплати податкових зобов'язань до бюджету платниками податків з метою гарантування економічної безпеки держави під час формування та подальшого використання централізованих державних грошових фондів.

Успішна реалізація цих завдань можлива при умові дотримання основних вимог щодо здійснення контролю-перевірочних дій при адмініструванні податків, зокрема: повноти, об'єктивності, послідовності, всебічності, результативності (таблиця 1).

Виокремлюють два основні підходи, які застосовуються у закордонних країнах, що різняться між собою особливостями понесення відповідальності за здійснені податкові правопорушення – європейський та західний (американський).

Європейський підхід вважається більше демократичним та спрямованим на гармонізацію відносин між контролюючими податковими органами і платниками податків. Це відображається у здійсненні доплат до податків у визначеному розмірі, встановленому адміністративними органами, замість кримінального покарання. Дані штрафи можуть мати фіксований характер або визначатися у відсотковому співвідношенні від суми заниженого/несплатеного податку. Також розмір пені буде залежати від присутності наміру здійснення податкового правопорушення. Такий підхід податкового контролю використовують переважно Німеччина, Франція, Італія, Швеція, Великобританія, Нідерланди тощо.

На відміну від попереднього методу, західний, тобто американський, відзначається своєю суворістю санкцій за здійснення податкових правопорушень, які передбачають кримінальну відповідальність, а також застосування комбінованих штрафних санкцій та тюремне заключення. Цей підхід є популярним у застосуванні в таких країнах, як США, Японії, Канаді тощо [3].

Однією з найдавніших податкових систем є французька, де існує три рівні податкового контролю, які наведені на рисунку 1.

Фіскальне відомство – Генеральна дирекція податків (Direction Générale des Impôts) – існує у складі Міністерства фінансів Франції, в якому кожен із внутрішніх структурних підрозділів спеціалізується на комплек-

Таблиця 1

Вимоги до здійснення контрольовано-перевірочних дій при адмініструванні податків

Вимоги	Характеристика
Послідовність	Здійснення контрольовано-перевірочних дій, що відповідають нормам законодавства, проводяться в логічній послідовності та спрямовуються на виявлення зловживань у сфері оподаткування та вжиття заходів для уникнення цього явища у майбутньому
Об'єктивність	Неупередженість дій податкових інспекторів у процесі здійснення контрольовано-перевірочних заходів
Всебічність	Охоплення податковим контролем усіх аспектів діяльності об'єкта контролю задля недопущення податкових правопорушень, а у разі їх виявлення – прийняття законних управлінських рішень
Повнота	Застосування всіх передбачених законом заходів для комплексного вивчення господарської діяльності об'єкта контролю, виявленні усіх його сильних і слабких сторін в процесі виконання податкових зобов'язань
Результативність	Аналіз результатів контрольовано-перевірочної роботи та оперативне прийняття рішень щодо виявлених недоліків як у роботі суб'єкта господарювання, так і контролюючого органу

Джерело: складено автором на основі джерела [2]

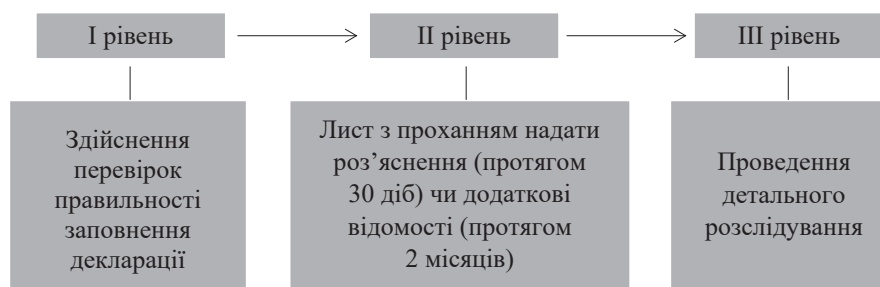


Рис. 1. Рівні податкового контролю у Франції

Джерело: побудовано автором на основі джерела [4]

сному обслуговуванні окремої групи платників, наприклад великих платників, платників ПДВ тощо [4].

У Франції діє особлива система переслідування за податкові порушення. Порушників у сплаті податків переважно карають в адміністративному порядку, стягуючи несплачене і накладаючи штраф. Так, у випадках, коли податкове правопорушення є незначним, складає менше 5% від задекларованого доходу, тоді податкова служба надсилає листа з проханням сплатити непогашену суму протягом 30 днів без штрафних санкцій. Якщо порушення буде серйозним, податковий інспектор розпочне процедуру відновлення, за якою чинитимуть стягування відсотків від недоплаченого податку в розмірі 0,40%, 10%, 40% або 80% на місяць. При виявленні відвертого податкового шахрайства із залученням значної суми грошей, крім накладання великого штрафу, загрожуватиме кримінальна відповідальність аж до тюремного ув'язнення [5].

З метою протистояння податковому шахрайству у Франції створено довірчий реєстр за яким такі органи, як судові, податкові та державний відділ боротьби з відмиванням грошей, мають необмежений доступ у рамках своїх повноважень. Також у 2023 році були внесені зміни в організацію податкового контролю, зокрема: збільшено кількість податкових перевірок на 25%, що тепер передбачатиме двохразовий податковий контроль компаній на рік; громадяни, які проігнорували сплату зобов'язань будуть позбавлені права голосу; додатково залучено 1500 агентів для боротьби з податковим шахрайством [6]. Поряд з цим, в адмініструванні податків у Франції запроваджено багатоступеневу апеляційну систему, що гарантує дотримання прав і обов'язків платників податків [4].

У Німеччині більш строгі відносини між податковими органами та платниками податків. Для ефективного проведення податкового контролю у країні податкові інспекції та податкова поліція здійснюють роботу зі стягнення податків й зборів, дізнання фактів порушення податкового законодавства та примусового стягнення заборгованості [7]. До структури Федерального міністерства фінансів, крім відділів з адміністрування акцизів і внесків на соціальне страхування, входять: Федеральне центральне податкове управління, Федеральне управління з питань централізованого обслуговування та неурегульованої власності, Технологічний центр з обробки даних та інформаційних технологій для адміністрування федеральних доходів.

Поліцейські функції у сфері оподаткування виконує Служба податкового розшуку (Steuerfahndungsstelle, скорочено Steufa – «Штойфа»), яка діє при міністер-

ствах фінансів земель. Її персонал розслідує правопорушення, пов'язані з приховуванням доходів та незаконним ухиленням від податків [4].

Перед проведенням податкової перевірки відповідними органами, у наказі про її проведення зазначають: правові основи проведення; види податків, які будуть перевіряти; чітко окреслений звітний період, який обіймають під час контролю; роз'яснення основних прав і обов'язків платника податків при проведенні ревізії. Також варто зазначити, що виїзні перевірки можна здійснювати без попередження платника податків та немає жодних обмежень у часі їх проведення [7]. Масштаби ухилення від податків у Німеччині порівняно невеликі та становлять не більше 10 % від потенційної суми податкових платежів [4].

В Польщі контролем за виконанням та дотриманням податкової дисципліни займаються спеціальні органи податкових служб. У складі Міністерства фінансів поряд з іншими функціональними відділами діють департаменти «Податків і зборів», «Головний інспекторат фінансового контролю», «Адміністративно-бюджетне бюро». Кожне з 49 воєводств має свою фінансову палату, а більшість і свої фінансові управління.

Фінансові управління ведуть реєстри платників податків, приймають податки та збори, контролюють правильність їх розрахунку і своєчасність сплати, накладають санкції за порушення податкового законодавства. Фінансові палати ведуть контроль за діяльністю фінансових управлінь, перевіряють річні фінансові звіти найбільш великих платників податків.

Працівники податкових служб можуть мати вільний доступ до фінансової інформації платників податків. Відмова від надання такої інформації чи її перекручення карається великими штрафами (до 1,5 млн злотих), несвоєчасна сплата податків несе за собою штрафні санкції в розмірі 13% річних. Слід зауважити, що в польському податковому законодавстві можлива інтерпретація законів, що дозволяє державному чиновнику приймати неоднозначні рішення у кожному конкретному випадку [8].

Податковий контроль за американським підходом є більш жорстким, оскільки покарання буде відрізнятися не лише характером правопорушення, а й чіткістю визначення максимального штрафу та терміну ув'язнення відповідно до податкового законодавства країни.

У Сполучених Штатах Америки перевірку поданих декларацій та термінів їх отримання здійснює служба внутрішніх доходів, комп'ютерні програми якої визначають платників податків, у яких потрібно провести податкові перевірки. Поряд з цим, ініціатором подат-

кового контролю може бути сам інспектор-контролер, зокрема, у випадках отримання інформації від платного інформатора. Конфідент від надання такої звістки отримує до 15% від донарахованої суми, що заохочує громадян звертатися до відповідних органів зі знанням про податкові правопорушення.

У Сполучених Штатах Америки навмисна спроба ухилитися від сплати податку або відхилити його чи відмовитися від сплати податку є федеральним податковим злочином, наслідки якого включають штрафи та ув'язнення.

У США використовують керівні принципи федеральних правил призначення покарань, які мають 43 рівні, що відображають серйозність правопорушення. Чим серйозніший злочин, тим вищим буде базовий рівень. Базовий рівень може бути нижчим або вищим, що оцінюється залежно від конкретних характеристик правопорушення. Існує можливість коригування рівня для будь-якого злочину. Наприклад, визнання провини, може призвести до зменшення рівня правопорушення, а до збільшення – у випадках, коли обвинувачений вчинив податковий злочин, використовуючи більш складну поведінку порівняно зі звичайною податковою справою, або якщо обвинувачений ухилився від сплати податків, використовуючи схему відмивання грошей. Ось кілька навмисних дій, за які можна отримати тюремне ув'язнення за ухилення від сплати податків: приховування доходів, допомога іншому в ухиленні від сплати податків, не розкриття офшорних банківських рахунків.

Середній термін ув'язнення за податкове шахрайство чи ухилення від сплати податків становить 3-5 років, також можливе накладання штрафу на суму до 100 тисяч доларів. Максимальний штраф для корпорацій становить 500 тисяч доларів. Найпоширенішим результатом нарахування цивільних податкових штрафів є неподання податкової декларації, штраф складає 25 тисяч доларів за кожен рік неподання декларацій [9].

Податкова система Канади характеризується високою ефективністю системи податкового адміністрування, що зумовлено раціональною та гнучкою податковою політикою, яка органічно враховує інтереси і держави, і територій, і платників. Вона передбачає наявність значних повноважень регіональних і місцевих органів влади у сфері оподаткування. Адміністрування податків у Канаді здійснює Канадське агентство митниці та зборів, яке підвітне парламенту. Це агентство також адмініструє більшість місцевих податків, але місцеві органи влади вносять за вказану послугу певну плату. В окремих провінціях адміністрування місцевих податків здійснюють регіональні органи влади (міністерство доходів певного регіону).

Усі платники за категоріями ризику вчинення правопорушення поділені на чотири категорії (ідентифікація платника здійснюється за 150 показниками для фізичних осіб і 30 – для юридичних). Найчастіше перевіряють діяльність платників із найвищим рівнем ризику.

Кримінальне законодавство Канади встановлює відповідальність за податкове шахрайство, під яким розуміють ненадання документів або свідоме перекручення відомостей, представлених податковій службі,

що потягнуло за собою заниження сум нарахованих податків. Податкові конфлікти розглядає спеціалізована судова установа – Податковий суд. Існує звичайна (стандартна) процедура, а також скорочене провадження розгляду конфліктів [10].

Отже, у зарубіжній практиці податковий контроль здійснюється на основі співпраці контролюючого органу та платника податків, що підвищує ефективність адміністрування податків. Контрольно-перевірочні дії базуються на одночасному застосуванні цілеспрямованого (за визначеними критеріями) відбору об'єктів для контролю і випадкової вибірки з врахуванням особливостей податкових систем та національних традицій.

Висока ефективність податкового контролю у зарубіжних країнах забезпечується широким використанням інформаційно-комунікаційних технологій, вільним доступом податкових органів до інформаційних баз даних інших органів, які мають дані про доходи, витрати, фінансові зобов'язання та фінансовий стан платників податків. Значну роль у податковому контролі відіграє ефективна система відповідальності за вчинені податкові правопорушення, яка передбачає види покарання з використанням штрафних санкцій та ув'язнення, що дає змогу відшкодувати нанесені збитки державі та запобігти порушенням в майбутньому.

Вітчизняний податковий контроль характеризується тенденцією до зближення з європейськими вимогами, однак реформування системи адміністрування податків в Україні здійснюється у складних умовах, пов'язаних з воєнним станом держави, важкими економічними умовами, проблемами соціального забезпечення населення, наявністю корупції. Значна кількість підприємств працює в умовах тіньового бізнесу, поширені випадки уникнення платниками від сплати податкових платежів шляхом приховування своїх доходів та зменшення бази оподаткування.

Висновки. Ефективний податковий контроль є ключовим елементом стабільної економіки та фінансової системи будь-якої країни. Основним підходом у міжнародній практиці податкового контролю є здійснення співпраці податкової влади та платників податків. Стосовно запобіжних дій та попередження податкових злочинів в Україні необхідно посилити систему відповідальності за здійснення податкових порушень та зловживань, яка могла б забезпечити відшкодування нанесених державі збитків та протистояти проявам податкового шахрайства в майбутньому.

Вважаємо за доцільним ширше використовувати інформаційно-комунікаційні технології, прискорити процес цифровізації в сфері податкового контролю, надати можливість податковим органам не тільки отримувати податкову звітність у своє розпорядження, а й звітність інших фінансових установ, що стосується діяльності платника податків.

Для покращення вітчизняного податкового контролю також потрібно звернути увагу на такі фактори: забезпечення прозорості, передбачуваності, компетентності й неупередженості діяльності органів контролю, покращення відносин платників податків з контролюючими органами та підвищення якості податкового законодавства.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1080>
2. Ковальчук К.Ф., Петрова Л.В. Актуальні питання вдосконалення податкового контролю. *Економічний вісник Дніпровської політехніки*. Дніпро, 2017. № 4 (60). С. 100–106. URL: https://ev.nmu.org.ua/docs/2017/4/EV20174_100-106.pdf
3. Новак Н.П. Досвід зарубіжних країн щодо організації податкового контролю діяльності підприємств. *Управління соціально-економічними трансформаціями господарських процесів: реалії і виклики* : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (Мукачєво, 6-7 квіт. 2020 р.). Мукачєво, 2020. С. 248–251. URL: <https://msu.edu.ua/wpcontent/uploads/2020/04>
4. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Податкові системи зарубіжних країн: навчальний посібник. Ірпінь : Університет ДФС України, 2021. 210 с. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/cd485565-3aeb-483c-bd02-3c327440312a/content>
5. Tax Inspections in France. URL: <https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/tax-inspection/sanctions/>
6. Euractiv. Economy, Tax and budget policy. 2023. URL: <https://www.euractiv.com/section/economy-jobs/news/frances-plans-to-fight-tax-fraud-lacks-ambition-experts-say/>
7. Миколаєць А.П. Особливості здійснення державного контролю у розвинутих зарубіжних країнах. *Державне управління*. 2017. № 12. С. 116–119. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/12_2017/24.pdf
8. Інформаційна довідка: Податкова система країн-членів ЄС. 2022. № 11. URL: https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PA00ZKX1.pdf
9. Tax evasion penalties guide and tax fraud jail time sentences. 2023. URL: <https://www.sambrotman.com/tax-evasion-penalties>
10. Проскура К.П. Зарубіжний досвід організації податкового адміністрування. *Економічний часопис XXI*. 2012. № 7-8. С. 32–33. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/48303/09Proskura.pdf?sequence=1>

References:

1. Tax Code of Ukraine No. 2755-VI dated December 2, 2010. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Kovaljchuk K. F., Petrova L. V. (2017) Aktualjni pytannja vdoskonalennja podatkovogho kontrolju [Current issues of improving tax control]. *Ekonomichnyj visnyk Dniprovskoji politekhniki*, no. 4 (60), pp. 100–106. Available at: https://ev.nmu.org.ua/docs/2017/4/EV20174_100-106.pdf
3. Novak N. P. (April 6–7, 2020) Dosvid zarubizhnykh krajin shhodo orghanizaciji podatkovogho kontrolju dijajlnosti pidpryjemstv [Experience of foreign countries regarding the organization of tax control of enterprises]. Proceedings of the *Upravlinnja socialjno-ekonomichnymy transformacijamy ghospodarsjkykh procesiv: realiji i vyklyky*. Mukachevo, pp. 248–251. Available at: <https://msu.edu.ua/wpcontent/uploads/2020/04>
4. Andrushhenko V. L. (2021) Podatkovi systemy zarubizhnykh krajin [Tax systems of foreign countries]. Irpin: Universytet DFS Ukrainy. Available at: <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/cd485565-3aeb-483c-bd02-3c327440312a/content> (in Ukrainian)
5. Tax Inspections in France. Available at: <https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/tax-inspection/sanctions/>
6. Euractiv. Economy, Tax and budget policy (2023). Available at: <https://www.euractiv.com/section/economy-jobs/news/frances-plans-to-fight-tax-fraud-lacks-ambition-experts-say/>
7. Mykolajecj A. P. (2017) Osoblyvosti zdijsnennja derzhavnogho kontrolju u rozvynutykh zarubizhnykh krajinakh [Peculiarities of state control in developed foreign countries]. *Derzhavne upravlinnja*, no. 12, pp. 116–119. Available at: http://www.investplan.com.ua/pdf/12_2017/24.pdf
8. Internews Ukraine (2022) Informacijna dovidka: Podatkova systema krajin-chleniv [Informational reference: Tax system of member countries]: Internews Ukraine, no. 11. Available at: https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PA00ZKX1.pdf
9. Tax evasion penalties guide and tax fraud jail time sentences (2023). Available at: <https://www.sambrotman.com/tax-evasion-penalties>
10. Proskura K. P. (2012) Zarubizhnyj dosvid orghanizaciji podatkovogho administruvannja [Foreign experience in the organization of tax administration]. *Ekonomichnyj chasopys XXI*, no. 7-8, pp. 32–33. Available at: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/48303/09Proskura.pdf?sequence=1>