

Житомирський національний агроекологічний університет

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ В УКРАЇНІ

Стаття присвячена дослідженню теоретико-методологічних засад і розробці практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності податкового контролю в умовах реформування системи адміністрування податків в Україні. Обґрунтовано місце та роль податкового контролю як інструмента забезпечення виконання суб'єктами господарювання податкових зобов'язань та наповнення бюджетів усіх рівнів. Розглянуто елементи податкового контролю: облік платників податків, контрольню-

© І. В. Шевчук

перевірочна робота та інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності податкових органів. Акцентовано увагу на трансформації контрольно-перевірочної роботи на основі ризикоорієнтованої системи. Висвітлено стан контрольно-перевірочної роботи органів Державної фіскальної служби України та окреслено її перспективи. Аргументовано необхідність реформування системи податкового адміністрування в цілому та податкового контролю зокрема з урахуванням соціально-економічних перетворень в Україні. Запропоновано шляхи вдосконалення податкового контролю з метою забезпечення повноти і своєчасності сплати податків і зборів.

Ключові слова: адміністративний арешт майна, документальна планова перевірка, документальна позапланова перевірка, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності, податковий борг, податковий контроль.

Постановка проблеми

Однією з важливих і, водночас, складних проблем в сучасних умовах розвитку економіки України залишається питання удосконалення організації податкового контролю, основою якого є контрольно-перевірочна робота. Податковий контроль є самостійним напрямом державного фінансового контролю. Характерним для нього є певна стадія фінансової діяльності суб'єктів господарювання – стадія мобілізації коштів до централізованих грошових фондів.

На сучасному етапі в Україні основними причинами необхідності реформування системи податкового адміністрування в цілому та податкового контролю зокрема є:

- надмірна фіскальна спрямованість податкової системи країни;
- неузгодженість податкового та галузевого законодавства, що ускладнює роботу контролюючих органів, стримує розвиток національної економіки та перешкоджає залученню іноземних інвестицій;
- витратність адміністрування окремих видів податків і зборів порівняно з доходами бюджету, що формуються за рахунок їх справляння;
- недосконалість механізму оподаткування суб'єктів малого бізнесу за спрощеною системою шляхом застосування схем мінімізації податкових зобов'язань та ухилення від оподаткування;
- нерівномірне податкове навантаження [4, с. 19].

Тому постає необхідність реформування податкового контролю в Україні на основі формування нового інституційного середовища адміністрування, сприятливого для імплементації принципу рівності платників податків перед законом, підвищення ефективності оподаткування внаслідок недопущення податкової дискримінації, зменшення масштабів ухилення від сплати податків, мінімізації податкового контролю сумлінних платників тощо.

Аналіз останніх досліджень та постановка завдання

Методичні підходи до організації податкового контролю в Україні розглянуто у наукових працях В. Д. Єгарміна, О. В. Жигаленко, М. І. Мельник, І. В. Лещух, П. В. Мельник, М. Л. Тарангул та інших. [1, 2, 4, 7]. В них

висвітлено погляди на податковий контроль з точки зору адміністрування податків і зборів, що включає контрольно-перевірочну роботу, облік платників податків та погашення податкового боргу, а також узагальнено підходи до трактування поняття «податковий контроль».

Однак, у сучасних умовах постає проблема необхідності забезпечення наповнення бюджетів усіх рівнів, у тому числі, за рахунок здійснення ефективного контролю органів Державної фіскальної служби за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю сплати податків і зборів. Тож окремі проблемні питання управління у сфері оподаткування, здійснення податкового контролю та його удосконалення потребують подальшого дослідження.

Мета, об'єкт та методика досліджень

Метою дослідження є наукове обґрунтування теоретичних та практичних аспектів податкового контролю як самостійного напрямку державного фінансового контролю та визначення його стану і тенденцій розвитку в Україні. Об'єктом дослідження є процес здійснення органами Державної фіскальної служби України податкового контролю діяльності платників податків.

Мета дослідження обумовила постановку таких завдань:

- дослідити сутність та роль податкового контролю як незалежного напрямку державного фінансового контролю;
- розглянути елементи податкового контролю, що використовуються в Україні;
- висвітлити стан контрольно-перевірочної роботи органів ДФС та окреслити її перспективи;
- запропонувати рекомендації щодо вдосконалення податкового контролю з метою забезпечення наповнення бюджетів усіх рівнів.

Основою дослідження є діалектичний метод пізнання, теоретичні положення оподаткування, розробки науковців з питань організації податкового контролю. Для наукового вирішення поставлених завдань у статті використовувалися такі *методи*: абстрактно-логічний, метод порівняльного аналізу, аналогії та фінансового аналізу.

Результати досліджень

Податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [6].

Податковий контроль в Україні здійснюється шляхом:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів ДФС;
- перевірок та звірок відповідно до вимог ПКУ, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [6].

Податковий контроль здійснюється виключно контролюючими органами, до яких належать податкова та митна служби. Слід зазначити, що органи Служби безпеки України, внутрішніх справ, податкової міліції, прокуратури та їх службові (посадові) особи не можуть брати безпосередньої участі у проведенні перевірок, що здійснюються контролюючими органами, та проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування.

Забезпечення режиму суворого додержання приписів норм податкового законодавства суб'єктами податкових правовідносин є головною метою податкового контролю. Від ступеня ефективності контрольної діяльності контролюючих органів безпосередньо залежить рівень доходів бюджетів.

Однією з найважливіших податкових процедур є облік платників податків. Її метою є створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства. У 2016 р. було забезпечено реалізацію процедури взяття на облік суб'єктів господарювання за принципом «єдиного вікна» за один день. Станом на 01.01.2017 р. на обліку в органах ДФС перебуває 3,45 млн платників податків, з них 1,38 млн юридичних осіб, 2,07 млн фізичних осіб-підприємців. У відповідних реєстрах обліковуються також 233 тис. платників ПДВ, 3,93 млн платників єдиного внеску (з них 1,31 млн – юридичні особи та 2,62 млн. – фізичні особи-підприємці) [3].

Важливою ланкою податкового контролю є контрольно-перевірочна робота органів ДФС. Податкова перевірка являє собою діяльність податкових органів з аналізу і дослідження первинної облікової та звітної документації, пов'язаної зі сплатою податкових платежів, з метою перевірки своєчасної і повної сплати податків та зборів, правильного ведення податкового обліку, обчислення сум податкових платежів, здійснення податкової звітності.

Органи Державної фіскальної служби мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки (рис. 1).

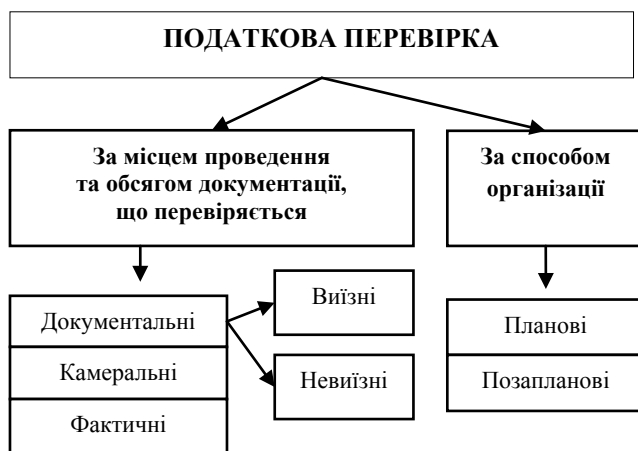


Рис. 1. Види податкових перевірок

Джерело: побудовано на основі [6].

Документальна планова перевірка – це перевірка, яка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок. План-графік документальних віїзних перевірок – перелік платників податків, що підлягають плановій перевірці контролюючими органами у відповідний період календарного року. Формування та коригування планів-графіків здійснюються засобами інформаційних систем Державної фіскальної служби України.

Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи органу ДФС і проводиться за наявності хоча б однієї з обставин, визначених ПКУ.

Документальною віїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка. Документальною невіїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні органу ДФС.

Камеральні та документальні перевірки проводяться органами ДФС у межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених ПКУ. Фактичні перевірки регулюються ПКУ та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на органи ДФС.

Працівникам податкової міліції забороняється брати участь у проведенні планових та позапланових віїзних перевірок платників податків, що проводяться органами ДФС. Виключенням є перевірки, які пов'язані з веденням оперативно-розшукових справ або розслідуванням кримінальних справ, порушених стосовно

платників податків (посадових осіб платників податків), що знаходяться у провадженні підрозділів податкової міліції.

Податковий контроль включає такі етапи:

1. доперевірочний аналіз;
2. планування контролю;
3. контакт з об'єктом контролю;
4. документальна перевірка;
5. завершальний етап контролю;
6. реалізація і контроль за виконанням матеріалів перевірки.

Контрольно-перевірочна робота на даному етапі побудована відповідно до нової стратегії. Особлива увага при цьому акцентується на здійсненні доперевірочного аналізу суб'єктів господарювання з використанням баз даних органів ДФС та зовнішніх джерел.

Доперевірочний аналіз включає:

- вивчення податкових декларацій та інших звітних документів;
- порівняння динаміки даних про нарахування і сплату податків;
- аналіз розвитку підприємства на базі основних показників діяльності за даними фінансової звітності.

На цьому етапі податковий інспектор одержує необхідні відомості про підприємство і визначає основні напрямки перевірки. Зазначена робота та впровадження ряду інших заходів щодо поліпшення адміністрування податків та зборів, виявлення та руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань та інших правопорушень у сфері оподаткування стали головними чинниками у забезпеченні органами ДФС наповнення бюджетів усіх рівнів та досягненні позитивних темпів приросту надходжень до бюджету.

Податкові перевірки є найбільш ефективними заходами з точки зору виявлення та стягнення недоїмок та забезпечення податкових надходжень до усіх рівнів. Вони забезпечують безпосередній контроль за повнотою і правильністю обчислення податків і зборів, який може бути реалізований тільки шляхом порівняння податкових розрахунків (декларацій), що їх подають платники податків, з фактичними даними щодо їх фінансово-господарської діяльності.

Наразі Державна фіскальна служба України змінює підходи до проведення податкових перевірок за рахунок застосування ризикоорієнтованої системи. Якщо раніше у податківців був чіткий план і конкретні цілі, скільки саме вони повинні мобілізувати коштів кожного місяця, то зараз скасовано вимоги обов'язкових донарахувань. Критеріями ефективності тепер є обґрунтованість та документальне підтвердження результатів перевірок.

Загалом, величина податкових надходжень повинна розраховуватися шляхом оцінки податкової бази з урахуванням реальних показників економіки та законодавчих чинників, а не встановлюватися залежно від запланованих

бюджетних втрат. У свою чергу, дефіцит бюджету має компенсуватися іншими фінансовими інструментами.

Ризикоорієнтована система відбору платників податків до перевірок дозволяє зосереджувати податкову увагу виключно на ризикових підприємствах. Результатом її застосування є збільшення податкової віддачі з основних податків, зменшення збитків, виведення багатьох підприємств із категорії збиткових та зменшення залишку від'ємного значення з ПДВ, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

Удосконалення процедури планування та відбору до перевірки виключно ризикових платників податків дало змогу зменшити кількість планових перевірок та покращити показники контрольно-перевірочної роботи.

Слід відмітити, що у 2016 р. в процесі реформування Державної фіскальної служби зазнала змін структура підрозділів аудиту територіальних органів, а саме, створено офіс аудиту у м. Києві, здійснюються заходи щодо концентрування контрольно-перевірочної роботи на обласному рівні, та ліквідації функцій аудиту на районному рівні.

Останнім часом забезпечується стала тенденція щодо зменшення кількості проведених контрольно-перевірочних заходів (рис.2).

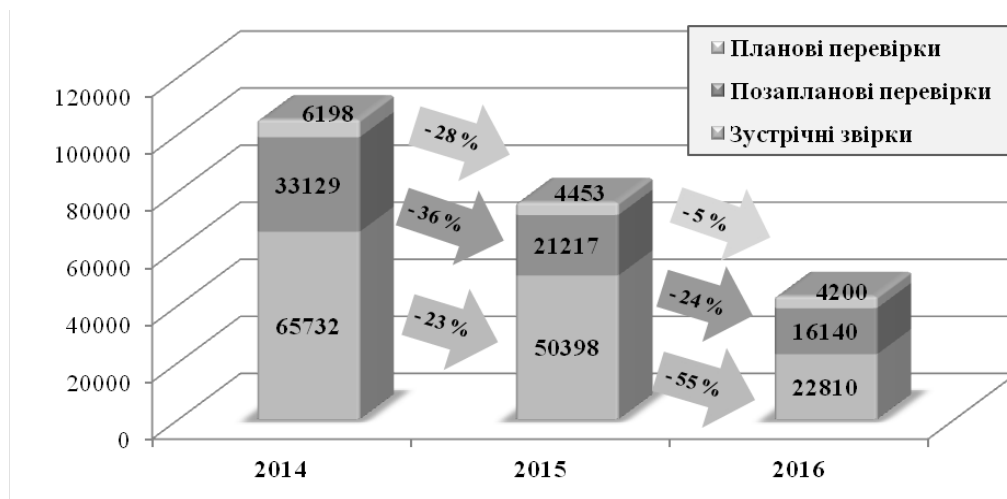


Рис. 2. Динаміка кількості податкових перевірок в Україні у 2014–2016 рр.

Джерело: побудовано за даними [3].

Так, у 2016 р. органами ДФС проведено 4,2 тис. планових документальних перевірок суб'єктів господарювання, що на 253, або 5 % менше, ніж у 2015 р. Крім того, проведено 16,1 тис. позапланових документальних перевірок (на 5,01 тис., або 24 %, менше, ніж у 2015 р.) та 22,8 тис. зустрічних звірок (на 27,6 тис., або 55 %, менше, ніж у минулому році).

Причому, більшість позапланових перевірок проводилась з незалежних від органів ДФС причин (59 %), зокрема:

- на звернення самих платників, коли розпочато процедуру ліквідації (припинення) юридичної особи або платник подав заяву на зняття з обліку;
- за рішенням суду або за постановою органу, що здійснює ОРД, слідчого чи прокурора.

Метою лібералізації контрольно-перевірочної роботи є:

- покращення обслуговування платників податків;
- створення сприятливих умов для розвитку малого і середнього підприємництва;
- досягнення довіри, взаєморозуміння та партнерства;
- зменшення податкового тиску та втручання у господарську діяльність платників податків.

Окрім цього, за даними органів ДФС за результатами перевірок у 2016 р. донараховано 28,4 млрд грн (за плановими перевірками – 15,6 млрд грн; позаплановими – 12,6 млрд грн; за фактичними – 163 млн грн) із донарахованих грошових зобов'язань узгоджено 6,3 млрд грн або 22,1 %. Низький рівень узгодження з платниками донарахованих сум зумовлено широким використанням наданого їм права на оскарження прийнятих за результатами перевірки рішень у адміністративному порядку, неупереджений розгляд скарг контролюючими органами вищого рівня та звернення з позовом у будь-який час до суду. Зазначимо також, що наразі обов'язок доведення правомірності нарахувань за результатами перевірки покладено на контролюючий орган.

Важливим показником ефективності контрольно-перевірочної роботи є забезпечення додаткових надходжень до бюджету. Так, у 2016 р. величина таких податкових надходжень становила 3201 млн грн (51 % від узгоджених), з них за плановими перевірками – 1402 млн грн (60,9 %), позаплановими – 1749 млн грн (46 %). Створено передумови для зменшення від'ємного значення об'єкту оподаткування податком на прибуток на 7444 млн грн, що попередило несплату податку на прибуток на 1340 млн грн. Також було зменшено залишки від'ємного значення ПДВ, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного періоду на 490 млн грн [3]. Таким чином, робота підрозділів аудиту спрямовується на зменшення адміністративного тиску на сумлінних платників податків та підвищення ефективності контрольних заходів щодо найбільш ризикованих суб'єктів господарювання.

Відтак, скорочення документальних перевірок залишиться пріоритетом діяльності органів ДФС і надалі. Інноваційні інструменти моніторингу розроблятимуться у рамках загальної стратегії відмови від фіскальних методів на користь створення на базі органів ДФС повноцінної сервісної служби. Одним з основних принципів податкового сервісу є невтручання у діяльність сумлінних платників.

Одним з провідних напрямів діяльності податкових органів є робота з погашення заборгованості платників податків. Це одне з пріоритетних завдань контролюючих органів, від повноти виконання якого залежить динаміка поповнення бюджетів усіх рівнів.

Органи ДФС проводять значну роботу щодо погашення податкових боргів платників податків. Для прикладу, у 2016 р. в рахунок погашення податкового боргу до державного бюджету надійшло 14,9 млрд грн.

Від реалізації безхазяйного майна до зведеного бюджету було зараховано 40,1 млн грн, у тому числі: до державного бюджету – 27,3 млн грн, а до місцевих бюджетів – 12,8 млн грн. Також було описано у податкову заставу майно боржників на загальну суму 22,7 млрд грн. Від реалізації майна, що перебувало у податковій заставі додатково надійшло 34,5 млн. грн. Протягом 2016 р. було розглянуто 715 звернень платників податків з питання розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. За результатами розгляду прийнято 396 рішень про надання розстрочення [3].

Останнім часом достатньо розповсюдженим заходом забезпечення погашення грошових зобов'язань платників податків є реструктуризація податкового боргу. Розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу – це перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені, визначеному у порядку встановленому ПКУ.

Винятковим способом забезпечення виконання суб'єктом господарювання його податкового обов'язку є адміністративний арешт майна. Адміністративний арешт майна може бути застосовано виключно у передбачених ПКУ випадках (рис. 3).

Арешт майна полягає у забороні платнику податків вчиняти щодо своїх активів, які підлягають арешту, певні дії. Арешт може бути накладено контролюючим органом на будь-яке майно суб'єкта господарювання, крім майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до закону, та коштів на рахунку платника.



Рис. 3. Передумови застосування органами ДФС до платника податків–боржника адміністративного арешту майна

Джерело: побудовано на основі [6].

Основною умовою забезпечення ефективної діяльності органів Державної фіскальної служби України є інформація та доступ до неї. Тож особливого значення у контексті економічних викликів сьогодення займає інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності, тобто комплекс заходів зі збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання податковими органами покладених на них функцій та завдань.

Мета інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів ДФС полягає в тому, щоб на базі зібраних вхідних даних одержати опрацьовану, агреговану інформацію, яка має слугувати основою для прийняття відповідних управлінських рішень. Ця мета досягається шляхом вирішення таких завдань:

- збирання первинної інформації;
- зберігання, перерозподіл між структурними підрозділами податкових органів та їх працівниками первинної інформації;
- підготовка до переробки інформації;

- переробка інформації;
- надання суб'єкту управління інформації в обробленому вигляді;
- забезпечення прямих і зворотних зв'язків у циркуляції інформації тощо.

Прийняття Податкового кодексу України дозволило перетворити інформаційно-аналітичне забезпечення органів ДФС у цілісну систему, спрямовану на загальний аналіз результатів господарської діяльності платників податків. Основними завданнями цього напрямку діяльності є:

- забезпечення покращення адміністрування податків та зборів;
- спрямування податкового контролю на тих платників податків, що ухиляються від виконання податкового обов'язку;
- зменшення податкового навантаження на сумлінних платників податків тощо.

Таким чином, податковий контроль при належній організації виступає одним з основних чинників соціально-економічної стабільності держави та її фінансової безпеки.

Висновки та перспективи подальших досліджень

Однією з важливих і, водночас, складних проблем у сучасних умовах розвитку економіки України залишається питання удосконалення організації податкового контролю, основою якого є контрольно-перевірочна робота. Удосконалення процедури планування та відбору до перевірки виключно ризикових платників податків дало змогу зменшити кількість планових перевірок та покращити показники контрольно-перевірочної роботи. Відтак, підвищення рівня забезпеченості органів ДФС податковою інформацією шляхом координації діяльності з іншими державними органами та суб'єктами господарювання стало основою позитивної динаміки показників податкової роботи.

Подальші наукові дослідження будуть присвячені проблемі вдосконалення елементів податкового контролю для ефективного використання його фіскально-регулюючих можливостей.

Література

1. Єгарміна В. Д. Податковий контроль: теоретичні засади і практика / В. Д. Єгарміна // Зб. наук. пр. Нац. університету держ. податкової служби України. – 2011. – № 1. – С. 166–176.
2. Жигаленко О. В. Ефективність податкового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 – Гроші, фінанси і кредит / О. В. Жигаленко. – К., 2009. – 24 с.
3. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби на 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>.
4. Мельник М. І. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія / М. І. Мельник, І. В. Лещух. – Львів :

ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М. І. Долішнього НАН України», 2015. – 330 с.

5. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// www.sfs.gov.ua/nk](http://www.sfs.gov.ua/nk).

6. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI (зі змін та допов.) / Законодавство України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

7. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / П. В. Мельник, М. Л. Тарангул, З. С. Варналій [та ін.] ; за ред. З. С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – 675 с.
