

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

*К. Ф. Ковальчук, д. е. н., професор, fuzzyconst@gmail.com,
Л. В. Петрова, старший викладач, petramid59@gmail.com,
Національна металургійна академія України*

У статті визначено, що зміст податкового контролю розкривається через його специфічні риси. Проведено аналіз та надано характеристику специфічним рисам податкового контролю. На основі сутнісно-змістовних характеристик податкового контролю систематизовано основні вимоги до його проведення. Узагальнено етапи здійснення податкового контролю. Обґрунтовано напрями вдосконалення та наукової організації податкового контролю на основі аналізу сучасних тенденцій його розвитку в Україні.

Ключові слова: податкова реформа, податковий контроль, система податкового контролю, специфічні риси податкового контролю, вдосконалення податкового контролю.

Постановка проблеми. Для успішної реалізації політичних, економічних, соціальних програм кожній державі необхідні податкові надходження. Сьогоднішній курс України вимагає значних вкладень в соціальну сферу. До того ж нагальне завдання щодо розвитку регіонів України, модернізації важливих галузей господарства вимагає значних фінансових ресурсів.

Необхідною передумовою для забезпечення успішної реалізації задекларованих Урядом реформ є забезпечення режиму суворого дотримання норм податкового законодавства, що неможливо без податкового контролю.

В сучасних умовах нестачі фінансових ресурсів на рівні держави, суб'єктів господарювання і домогосподарств, незадовільного наповнення державного і місцевих бюджетів, бюджетів загальнодержавних спеціалізованих фондів, низької податкової культури актуальним є вдосконалення організації податкового контролю.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми податкового контролю та вдосконалення його організації останнім часом перебувають в центрі уваги науковців і податківців.

Зазначені проблеми досліджуються вітчизняними науковцями, зокрема, Васюк Ю. М. [2, 3], Волошин Ю. [4], Мельник М. І., Лещух І. В. [5], Солошкіна І. В. [6], Ткачик Ф. П. [7], Шавло І. [8], Шевчук О. А. [9, 10] та іншими. Незважаючи на існування

певного доробку з даної проблематики, не можна вести мову про відсутність проблем у дослідженні даного феномену. Зокрема, серед науковців немає одностайності у визначенні сутності податкового контролю, наявності розбіжності у виокремленні основних етапів його проведення та існує дискусійність відносно шляхів підвищення ефективності контролюючих заходів у податковій системі країни.

Формулювання мети статті. Метою статті є розкриття сутності, змістового наповнення, сучасних тенденцій наукової організації та напрямів вдосконалення податкового контролю в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Наукові напрацювання вчених щодо тлумачення поняття «податковий контроль» знайшли відображення в узагальнюючому визначенні викладеному в Податковому кодексі України. Згідно ПКУ, податковий контроль це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [1]. До складових елементів податкового контролю відноситься: облік платників, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючого органу (збір, узагальнення, оцінка інформації), проведення перевірок і звірок платників податків.

Сучасними науковцями та дослідни-

ками-практиками зазначається, що зміст податкового контролю розкривається через специфічні риси, характеристика яких наведена в таблиці 1. На основі сутнісно-

змістових характеристик податкового контролю вітчизняними науковцями сформульовані основні вимоги до його проведення [4, 5, 8, 10].

Таблиця 1

Специфічні особливості податкового контролю

Специфічна риса податкового контролю	Характеристика
спеціальний державний контроль	елемент державного управління економікою, особлива діяльність із дотримання податкового законодавства яка: а) здійснюється спеціальними суб'єктами, наділеними державною особливою компетенцією саме в галузі оподаткування; б) здійснюється відносно спеціального об'єкта – централізованих і децентралізованих грошових фондів
особлива сфера діяльності, де відбувається взаємодія матеріальних і фінансових відносин у рамках єдиного товарно-грошового комплексу держави	податковий контроль пов'язаний не тільки із грошовими, але й з матеріальними ресурсами, які беруть участь в даному процесі побічно, опосередковано: а) як об'єкт визначення грошових обов'язків (наприклад, в основі обчислення й сплати майнових податків лежить предмет оподаткування – певний майновий комплекс або його частина); б) як кошти забезпечення грошових зобов'язань, коли відбувається реалізація певного майна, а за рахунок виручених коштів здійснюється погашення податкових боргів
складова державного регулювання трансформаційної економіки	податковий контроль відображає відносини влади й підпорядкування, що базуються на фіскальних функціях держави, особливістю реалізації яких є чітко виражений імперативний характер
функціональний елемент податкового процесу	податковий контроль реалізується через сукупність активних дій як зобов'язаних, так і владних суб'єктів
основний елемент організації і дієвості податкової системи та головний інструмент державного фінансового контролю	податковий контроль характеризується чіткою цілеспрямованістю

Складено авторами на основі: [2, 4, 5, 9].

– послідовність – передбачає здійснення великої кількості контрольних-перевірочних дій, що відповідають нормам законодавства, проводяться в логічній послідовності та спрямовуються на досягнення необхідного результату, а саме виявлення зловживань у сфері оподаткування та вжиття заходів для уникнення цього явища у майбутньому;

– об'єктивність – передбачає неупередженість дій податкових інспекторів у процесі здійснення контрольних-перевірочних заходів;

– всебічність – передбачає охоплення податковим контролем усіх аспектів діяльності об'єкта контролю задля недопущення податкових правопорушень, а у разі їх виявлення – прийняття законних управлінських рішень;

– повнота – полягає у застосуванні всіх

передбачених законом заходів для комплексного вивчення податковим інспектором господарської діяльності об'єкта контролю, виявленні усіх його сильних і слабких сторін в процесі виконання податкових зобов'язань;

– результативність – аналіз результатів контрольних-перевірочної роботи та оперативне прийняття рішень щодо виявлених недоліків як у роботі суб'єкта господарювання, так і контролюючого органу.

Дотримання зазначених вимог до здійснення податкового контролю забезпечить підвищення ефективності адміністрування податків в Україні.

Завданням податкового контролю, як елемента управління, є забезпечення своєчасної та повної сплати податкових зобов'язань до бюджету платниками податків з метою забезпечення економічної безпеки

держави під час формування та подальшого використання централізованих державних грошових фондів.

Тривалий час основним напрямом здійснення податкового контролю була розробка нових методик перевірок за правильністю та повнотою сплати податкових зобов'язань платниками до бюджету та притягнення до відповідальності осіб, що ухиляються від оподаткування. У контексті зміни податкового законодавства значно розширився перелік напрямів податкового контролю, зокрема, за:

- належним обліком організацій і фізичних осіб;
- своєчасністю сплати податків і зборів;
- правильністю обчислення та повнотою сплати;
- законністю використання податкових пільг;
- своєчасністю та правильністю утримання сум податків податковими агентами;
- правомірністю відшкодування сум непрямих податків з бюджету;
- своєчасністю перерахуванням податкових платежів і виконання платіжних доручень та інкасових доручень;
- дотриманням податкових режимів [5].

Важливою передумовою забезпечення належної організації процесу податкового контролю є створення середовища для партнерських відносин між контролюючими податковими органами та суб'єктами господарювання.

Організація податкового контролю передбачає управління системою заходів з контролю за виконанням податкових зобов'язань, що здійснюється посадовими особами в межах своєї компетенції шляхом використання форм податкового контролю, передбачених податковим та іншим законодавством.

У процесі організації та проведення податкового контролю інтереси держави представляє орган, що здійснює управління в цій сфері. В Україні таким органом є Державна фіскальна служба України.

Органи фіскальної служби є контролюючими органами щодо податків, які справляються до бюджетів та державних

цільових фондів, крім тих, контроль за сплатою яких покладено на митні органи, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби.

Для здійснення ефективного податкового контролю діяльність контролюючих органів передбачає необхідність налагодження тісної взаємодії з іншими державними службами, у зв'язку з чим необхідним є створення передумов виключення дублювання їх функцій і забезпечення взаємодії контролюючих органів. На це спрямовано низку нормативно-правових актів. Зокрема, у ст. 41 Податкового кодексу України зазначено, що [1]:

- порядок контролю митними органами за сплатою платниками ПДВ та акцизного податку встановлюється спільним рішенням центрального органу державної податкової служби та спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади в галузі митної справи;
- інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків, у тому числі на запит правоохоронних органів;

– органами стягнення є виключно органи державної податкової служби, що уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в межах їх повноважень, а також державні виконавці в межах своїх повноважень. Стягнення податкового боргу за виконавчими написами нотаріусів не дозволяється.

Отже, перелік контролюючих органів в Україні включає органи, що наділені відповідною предметною компетенцією у сфері оподаткування, а їх статус визначається з урахуванням принципу розмежування цієї компетенції.

Податковий контроль доцільно здійснювати у кілька етапів, кожен з яких має відповідати нормам податкового права, проводитись у логічній послідовності та спрямовуватись на досягнення необхідного результату, а саме виявлення зловживань у сфері оподаткування та вжиття заходів для уникнення цього явища у майбутньому. Відтак, етапи здійснення податкового контролю мають спільні цілі та завдання, оскільки

процес контролю спрямований на забезпечення законності в податковій сфері.

У науковій літературі немає однозначного підходу щодо визначення кількості етапів здійснення податкового контролю та

їх змісту. З урахуванням проведеного дослідження, в табл. 2 наведено п'ять етапів здійснення податкового контролю, що виділяють науковцями у вітчизняних публікаціях.

Таблиця 2

Етапи здійснення податкового контролю, які виділяються українськими науковцями

Етап	Характеристика
Планування контролю	це система прийомів і методів планування перевіркової роботи відповідно до завдань контролю, наприклад, виявлення податкових правопорушень у діяльності суб'єкта господарювання. Під час планування контрольно-перевірочних заходів, зокрема не включених до плану-графіка податкових перевірок, органи контролю вивчають наявні податкові, бухгалтерські, фінансові, банківські та інші звітні дані, матеріали попереднього контролю і камеральних перевірок, іншу інформацію, що характеризує господарську діяльність і фінансовий стан об'єкта контролю
Доперевірочний (превентивний) контроль	здійснюється на основі комплексного та глибокого аналізу і розрахунків зобов'язань платника податків перед бюджетом, податкових декларацій, документів бухгалтерського та податкового обліку тощо, що сприяє забезпеченню об'єктивності оцінки доцільності прийняття або неприйняття рішень про здійснення контрольно-перевірочних заходів. За результатами доперевірочного аналізу виявляються податкові ризики у діяльності платника податків, що можуть свідчити про ймовірні порушення податкового законодавства, які необхідно дослідити при проведенні перевірки. Таким чином, основною метою превентивного контролю, що має базуватись на принципах єдності, цілеспрямованості, оперативності, комплексності та поетапності, є підготовка максимально ефективного проведення контрольних заходів, вироблення оптимальної стратегії майбутньої податкової перевірки, що забезпечує раціональне використання всіх необхідних методів податкового контролю
Поточний податковий контроль	полягає у здійсненні безпосередніх контрольно-перевірочних заходів, у ході яких податковий інспектор перевіряє показники фактичної діяльності суб'єкта господарювання з показниками, поданими ним до податкової інспекції
Завершальний етап податкового контролю	На завершальному етапі податкового контролю (крім камеральних та електронних перевірок) складають акт чи довідку податкової перевірки, що підписуються податковим інспектором і посадовими особами об'єкта контролю. Акт складається у разі встановлення під час перевірки порушень. У ньому систематизуються матеріали перевірки, реєструються виявлені факти порушень, зловживань, групуючись за однорідними ознаками, наприклад за видами податків. У разі відсутності порушень податкового законодавства податковим інспектором за результатами перевірки складається довідка, а контрольні дії щодо суб'єкта господарювання вважаються завершеними
Виконання приписів	Основною формою реалізації результатів податкової перевірки, у ході якої виявлено порушення, є повідомлення-рішення за результатами такої перевірки, процедура складання, направлення та відкликання якого регламентується Порядком направлення органами державної податкової служби податкових повідомлень-рішень платникам податків, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від №1236 від 28.11.2012 р.76

Складено авторами на основі: [2, 3, 5, 7].

Базуючись на запропонованих різними авторами концепціях методів фінансового і податкового контролю, напевно, слід говорити про сформовану багаторівневу систему методів податкового контролю, яка включає в себе наступні види методів [9]:

1) загальнонаукові методи, такі як аналіз і синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, статистичні методи, логічний метод, порівняльний метод та інші методи, які застосовуються при здійсненні будь-якого виду діяльності;

2) спеціальні методи дослідження, такі як перевірка документів; економічний аналіз; дослідження предметів і документів; огляд приміщень (територій) та предметів; інвентаризація; експертиза і тощо, застосування яких характерне саме для певних видів діяльності, зокрема таких, як контрольна діяльність;

3) методи впливу на поведінку осіб, що перевіряються у ході здійснення податкового контролю, такі як переконання, заохочення, примус та інші.

Важливою складовою частиною моде-

рнізації в здійсненні податкового контролю виступає якісне вдосконалення його форм і методів.

Закріплення форм і методів здійснення контрольної діяльності на належному законодавчому рівні має важливе значення для захисту і збереження балансу інтересів зобов'язаних та уповноважених осіб при здійсненні податкового контролю. В табл. 3 систематизовано напрями вдосконалення та наукової організації податкового контролю на основі дослідження вітчизняних наукових публікацій.

Таблиця 3

Напрями вдосконалення та наукової організації податкового контролю, що зазначаються в публікаціях українських науковців та практиків

Автор/джерело	Напрями вдосконалення податкового контролю
Васюк Ю.М. [2, 3]	модернізація податкової адміністрації відповідно до Європейських стандартів
	проведення податкової реформи і реформи податкового адміністрування
	удосконалення ІТ-державного управління із запровадженням сучасних технологій, у тому числі комунікаційних
	розвиток професійного рівня кадрів шляхом навчання, формування відповідальності й ефективного управління
	удосконалення системи зборів і перевірки державних прибутків з метою зниження рівня ухиляння від сплати податків
	забезпечення високого рівня обслуговування для громадян
	створення громадських адміністрацій, які можуть зробити суттєвий внесок в економічну стабільність і якість рівня життя
	встановлення клієнт-орієнтовного підходу в діяльності податкових адміністрацій з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства
Ткачик Ф.П. [7]	зменшити податковий тиск на платників і при цьому знайти шляхи розширення бази оподаткування
	знижити ставки податкових платежів (у тому числі тимчасово чи в структурі механізмів «податкової амністії» або «інвестиційного податкового кредиту»), що може привести до детінізації підприємницької діяльності в Україні
	удосконалити систему кабінетного аудиту як методу визначення напрямів та перспектив проведення контрольної-перевірочної роботи, які б дозволяли оперативно реагувати на порушення податкового законодавства та ефективно їх відпрацьовувати
	оптимізувати використання часу на оформлення матеріалів у результаті здійснених перевірок, спростити процедури їх оформлення
	покращити якість обслуговування та проведення консультаційної і масово-роз'яснювальної роботи з платниками податків
	здійснювати регулярний моніторинг рівня кваліфікації працівників контролюючих органів у сфері оподаткування, забезпечити кваліфікованим інспекторам гідну оплату праці
	привести органи податкового контролю України до європейських стандартів
Солошкіна І.В. [6]	дотримання Базельських принципів та запровадження існування єдиного інформаційного центру
	реформування податкової системи

Складено авторами на основі: [2, 3, 6, 7].

Таким чином, на підставі дослідження напрямів щодо вдосконалення та наукової

організації податкового контролю в Україні можна зазначити, що в науковій літературі

виокремлюються певні напрями, серед яких увага звертається на розроблення механізмів стимулювання з метою зменшення витоку податків, механізмів боротьби з корупцією; підвищення заробітної плати в державному секторі та виявлення корумпованих співробітників та інше.

Раціональними, на думку автора статті, є пропозиції щодо запровадження контрольних заходів для визначення стратегії, систем і механізмів управління процесами оподаткування. Слід звернути особливу увагу на обґрунтування необхідності модернізації податкової адміністрації відповідно до Європейських стандартів [8]. Це передбачає створення ефективної податкової системи, що має сприяти підвищенню збору податків з позицій клієнт-орієнтованого підходу й ефективного управління людськими ресурсами.

Головним завданням податкової адміністрації є наближення податкового законодавства до стандартів ЄС, зокрема: контроль за збором податків; зниження податкового шахрайства; прийняття кодексу поведінки для бізнесу як платника податків; визначення певних податкових гарантій для бізнесу; боротьба з транскордонною злочинністю; посилення адміністративного потенціалу; поліпшення прозорості і обміну інформацією з державами – членами ЄС [5, 7].

Модернізація залежить від компетенцій податкової адміністрації, які мають бути визначені національним планом щодо інтеграції в Європейський Союз, зокрема проведення податкової реформи і реформи податкового адміністрування; удосконалення ІТ-державного управління із запровадженням сучасних технологій, у тому числі комунікаційних; розвиток професійного рівня кадрів шляхом навчання, формування відповідальності й ефективного управління; удосконалення системи зборів і перевірки державних прибутків з метою зниження рівня ухиляння від сплати податків; забезпечення високого рівня обслуговування для громадян; створення громадських адміністрацій, які можуть зробити суттєвий внесок в економічну стабільність і якість рівня життя; встановлення клієнт-орієнтованого підходу в діяльності податкових адміністрацій з високим рівнем добровільного дотримання пода-

ткового законодавства [3, 5, 7].

Для модернізації податкової адміністрації відповідно до стандартів ЄС вбачається необхідним укріплювати потенціал у всіх галузевих міністерствах, які займаються законодавством ЄС. Це надасть можливість узгодити законодавство держав, поліпшить координацію політик, задовольнить вимоги щодо здійснення фінансової допомоги в межах системи децентралізації управління (DIS). У цьому процесі відображено політичний механізм реалізації податкового контролю. Зрозумілим є те, що особливе місце посідають інформаційно-комунікаційні технології, розвиток яких вбачається здійснювати шляхом залучення громадянського суспільства, неурядових організацій, електронного управління, електронного навчання, електронної охорони здоров'я, електронної демократії, електронного врядування, електронної економіки для контролю за податками.

У дослідженнях [2, 3, 5, 7, 9] акцент робиться на вдосконаленні бізнес-процесів, модернізації технічної інфраструктури, підвищенні рівня знань і навичок співробітників податкових адміністрацій, а також покращенні послуг, які надаються для платників податків і громадян.

Окрім цього, використовується поняття «механізм швидкого реагування» (QRM), який використовується Європейською Комісією з 2012 р. [5], що дасть можливість державам ЄС швидше реагувати на податкові шахрайства, а також знизить юридичні труднощі в реалізації конкретних надзвичайних заходів у випадках раптових і масових махінацій з ПДВ.

Висновки. На сучасному етапі розвитку держави обґрунтованою є необхідність розроблення та впровадження не лише спеціальних механізмів реалізації податкового контролю, адекватних для його здійснення в умовах системних реформ, а й потреба у врахуванні зарубіжного досвіду з цього питання, зокрема країн Європейського Союзу.

Необхідним є застосування нових підходів до здійснення податкового контролю, виділення основних напрямів його вдосконалення та наукової організації, зокрема в частині нормативно-правового, інституційного, інформаційного забезпечення.

Крім цього, потребують удосконалення механізми організації та здійснення податкового контролю, а також їх нормативно-правове супроводження.

Література

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Васюк Ю. М. Податковий контроль в Україні в умовах дії податкового кодексу: реалії, практичні проблеми та шляхи модернізації / Ю. М. Васюк. // Актуальні проблеми державного управління. – 2012. – №4. – С. 51–56.
3. Васюк Ю. М. Податковий контроль в умовах реформ в Україні / Ю. М. Васюк. // Аспекти публічного управління. – 2015. – №3. – С. 27–36.
4. Волошин Ю. Податковий контроль в Україні: сутність, сучасні тенденції та нововведення [Електронний ресурс] / Ю. Волошин // Науковий Вісник Одеського національного економічного університету. – 2015. – Режим доступу до ресурсу: <https://elibrary.ru/contents.asp?issueid=1548559>.
5. Мельник М. І. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія / М. І. Мельник, І. В. Лещук. – Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М. І. Долишнього НАН України», 2015. – 330 с.
6. Солошкіна І. В. Шляхи удосконалення податкового контролю в Україні / І. В. Солошкіна // Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. – 2014. – №18. – С. 77–80.
7. Ткачик Ф. П. Удосконалення податкового контролю в Україні у контексті протидії ухиленню від оподаткування / Ф. П. Ткачик // Економічний часопис-XXI. – 2017. – №4. – С. 133–137.
8. Шавло І. Податковий контроль у системі податкового адміністрування / І. Шавло, Н. Шкуренко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний збірник наукових праць. – 2014. – №2. – С. 220–223.
9. Шевчук О. А. Форми та методи податкового контролю: світовий досвід та українська практика / О. А. Шевчук // Економічний часопис-XXI. – 2013. – №1. – С. 73–76.
10. Шевчук О. А. Теоретичні засади розвитку податкового контролю / О. А. Шевчук // Вісник КНТЕУ. – 2012. – №2. – С. 74–83.

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В УКРАИНЕ

К. Ф. Ковальчук, д. э. н., профессор, Л. В. Петрова, старший преподаватель, Национальная металлургическая академия Украины

В статье обосновано, что содержание налогового контроля раскрывается через его специфические черты. Проведен анализ и дана характеристика специфическим чертам налогового контроля. На основе сущностно-содержательных характеристик систематизированы основные требования к его проведению. Обобщены этапы осуществления налогового контроля. Обоснованы направления усовершенствования и научной организации налогового контроля на основе анализа современных тенденций его развития в Украине.

Ключевые слова: налоговая реформа, налоговый контроль, система налогового контроля, специфические черты налогового контроля, усовершенствования налогового контроля.

PRESSING QUESTIONS OF IMPROVING TAX CONTROL IN UKRAINE

K. F. Kovalchuk, D.E., Professor, L. V. Petrova, Senior Lecturer, National Metallurgical Academy of Ukraine

It is substantiated that the essence of tax control is disclosed through its specific features. The analysis is carried out and the characteristic of specific features of the tax control is given. Based on the essence-content characteristics of tax control, the main requirements for its conduct are systematized. It is concluded that in the scientific literature there is no unambiguous approach to determining the number of stages in the implementation of tax control and their content. Taking into account the conducted research, stages of its realization are generalized. The directions of improvement and scientific organization of tax control are substantiated on the basis of the analysis of modern tendencies of its development in Ukraine.

Keywords: tax reform, tax control, tax control system, specific features of tax control, improvement of tax control.

Рекомендовано до друку д. е. н., проф. Бараннік Л. Б. Надійшла до редакції 05.12.2018 р.