

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.

Ефективна економіка. 2022. № 12.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2022.12.3>

УДК 336.2

А. О. Нікітішин,

д. е. н., доцент, декан обліково-фінансового факультету,

Вінницький торговельно-економічний інститут ДТЕУ

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7951-4017>

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ЯК СКЛАДОВА СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

A. Nikitishin,

Doctor of Economic Sciences, Associate Professor, Dean of the Faculty of Accounting and Finance, Vinnytsia Institute of Trade and Economics of SUTE

TAX CONTROL AS A COMPONENT OF THE TAX AND FEES ADMINISTRATION SYSTEM

У статті розглянуто проблематику ефективності податкового контролю як складової системи адміністрування податків і зборів. Формування податкової політики на засадах стабільності, економічної ефективності, прозорості неможливе без ефективного податкового контролю. Мета статті полягає у визначенні ролі податкового контролю у побудові ефективної податкової системи. Значимість податкового контролю особливо актуалізується через суттєву залежність доходів бюджетів всіх рівнів від податкової складової. Досліджено проблеми податкового контролю в Україні. Детально розглянуто окремі напрями податкового контролю.

Податковий контроль є складовою частиною діяльності органів Державної податкової служби, яка здійснюється в процесі реалізації державної податкової політики. Перед податковим контролем як складовою податкової системи стоять завдання детінізації української економіки та легалізації доходів юридичних і фізичних осіб. Розкрито значення податкового контролю як складового елемента управління фінансовою системою в Україні та як процесу цілеспрямованої діяльності уповноважених органів. Вказано, що в процесі податкового адміністрування важливу роль відіграє податковий контроль, предметом якого можуть бути окремі питання фінансової та пов'язаної з нею діяльності платників податків, які виступають як об'єкти контролю. В ході податкової перевірки вивчається законність здійснення господарських операцій, що має значення для правильного визначення та виконання податкового обов'язку. У статті висвітлено проблеми, пов'язані з питаннями підходів та принципів податкового контролю як складової ефективного податкового адміністрування. Наголошується на важливості реалізації податкового контролю для забезпечення фінансової дисципліни. Вказано на основні проблеми організації системи адміністрування податків в Україні та окреслено шляхи їх подолання. У статті автором визначено, що податковий контроль, як складова податкового адміністрування, є необхідною умовою існування ефективної податкової системи. Обґрунтовано напрями вдосконалення та організації податкового контролю на основі аналізу сучасних тенденцій його розвитку.

The article shed the light on the problem of efficiency of tax control as a component of the tax and fees administration system. The formation of tax policy on the basis of stability, economic efficiency, transparency is impossible without effective tax control. The purpose of the article is to determine the role of tax control in building an effective tax system. The importance of tax control is especially relevant due to the significant dependence of budget revenues at all levels on the tax component. The problems of tax control in Ukraine are investigated. Specific areas of tax control are considered in details. Tax control is an integral part of the activity of

the bodies of the State, tax service, which is carried out in the process of implementation of the state tax policy. Tax control as a component of the tax system faces the task of de-shadow the Ukrainian economy and legalize income of legal entities and individuals. The importance of tax control as an integral element of financial management in Ukraine and as a process of purposeful activity of authorized bodies is revealed. It is indicated that in the process of tax administration an important role is played by the tax control, the subject of which may be separate issues of financial and related activities of taxpayers acting as objects of control. During the tax audit, the legality of economic transactions is considered, which is important for the correct determination and implementation of the tax liability. The article highlights the problems related to the approaches and principles of tax control as a component of effective tax administration. Stresses the importance of implementing tax control to ensure financial discipline. The author points out the main problems of organization of the tax system administration in Ukraine and outlines the ways of their resolving. In the article the author defines that tax control, as a component of tax administration, is a necessary condition for an effective tax system. The directions of improvement and organization of tax control on the basis of the analysis of modern tendencies of its development are substantiated.

Ключові слова: *податки, податкова система, податкові надходження, податковий контроль, адміністрування податків, податкові органи.*

Keywords: *taxes, tax system, tax revenues, tax control, tax administration, tax authorities.*

Постановка проблеми в загальному вигляді. Податковий контроль є важливою складовою сучасної системи адміністрування податків і зборів та має вагомий вплив на формування доходів бюджету країни. В процесі адміністрування податків і зборів значну роль відіграє податковий контроль. Його предметом можуть бути окремі питання фінансової та пов'язаної з нею діяльності платників податків і зборів, які виступають як об'єкти контролю. В ході проведення податкової перевірки вивчається законність здійснення

фінансово-господарських операцій, що має значення для правильного визначення та виконання податкового обов'язку платниками податків. В умовах воєнного стану важливим є розкриття напрямів підвищення ефективності податкового контролю як важливої частини системи адміністрування податків і зборів, що визначає актуальність проведеного дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемні питання реалізації податкового контролю при формуванні доходів бюджету, забезпеченні податкової безпеки держави досліджувалися як іноземними, так і вітчизняними науковцями. Значний внесок у наукове вирішення досліджуваної проблематики здійснили В. Андрущенко, З. Варналій, Ю. Іванов, А. Крисоватий, І. Луніна, П. Мельник, В. Федосов, С. Юрій та багатьох інших. Попри вагомий науковий внесок названих вчених, чимало питань, щодо покращення системи податкового контролю при адміністрування податків і зборів, у вітчизняних наукових працях до цього часу недостатньо обґрунтовані.

Метою статті є визначення ролі податкового контролю у побудові ефективної податкової системи.

Виклад основного матеріалу. Дієва й компетентна податкова служба є однією з основних вимог, яких слід дотримуватися при створенні ефективної податкової системи. У 2010 році до прийняття Податкового кодексу України в країні було законодавчо визначено 43 податки та збори (обов'язкові платежі): 29 загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів), 2 місцеві податки та 12 місцевих зборів (обов'язкових платежів). Прийнятий Податковий кодекс України з 01.01.2011 року визначив 23 податки та збори: 18 загальнодержавних, 2 місцеві податки та 3 місцеві збори. Станом на 01.12.2022 року загалом визначено 11 податків і зборів: 7 загальнодержавних податків і зборів, 2 місцеві податки та 2 місцеві збори. Таким чином, значне скорочення податків і зборів у вітчизняній податковій системі на 20, або 46,5 % при прийнятті Податкового кодексу України та на 32, або 74,4 % станом на 01.12.2022 року у порівнянні з періодом до його прийняття не мало негативного впливу на систему податкового контролю, а навпаки – підвищило якість забезпечення бюджету країни податковими надходженнями [2].

Важливо забезпечити належний рівень податкового контролю за бюджетоутворюючими податками які формують майже 2/3 доходів бюджету країни та вагомим інструментом перерозподілу ВВП на цілі соціального і економічного розвитку країни.

Податкові надходження бюджету країни, механізми їх формування, є важливими елементами сучасної системи бюджетно-податкової політики держави [1, 3, 4]. Необхідно підвищувати роль та покращувати результативність податкового контролю як вагової складової загального механізму адміністрування податків і зборів, що дозволить посилити вплив податкової політики на формування доходів бюджету країни.

Відповідно до офіційних даних Державної податкової служби України з початку року станом на 01.11.2022 року за рахунок вжитих заходів контрольно-перевірочної роботи по платниках податків і зборів - юридичних особах загальна сума донарахувань за актами планових та позапланових перевірок, яка підлягає погашенню становить 4 361,6 млн. грн. Варто відмітити, що в умовах воєнного стану у період 01.03.2022-01.06.2022 донарахування відсутні (Таблиця 1).

Таблиця 1.

Інформація щодо контрольно-перевірочної роботи юридичних осіб

№	Назва показника	З початку року станом на						
		01.02.2022	01.03.2022-01.06.2022	01.07.2022	01.08.2022	01.09.2022	01.10.2022	01.11.2022
1.	Загальна сума донарахувань за актами планових та позапланових перевірок, яка підлягає погашенню, млн. грн.	776,6	-	2 665,3	3 010,6	3 557,3	4 114,3	4 361,6
1.1.	у т.ч. планових перевірок	493,3	-	1 622,2	1 687,9	2 054,2	2 546,8	2 533,0
1.2.	у т.ч. позапланових перевірок	283,3	-	1 043,1	1 322,7	1 503,1	1 567,5	1 828,6

Якщо уряд проводить непопулярну політику, то платники податків можуть відмовлятися (частково або повністю) сплачувати податки і у такій формі протидіяти його політиці. Така недовіра до державних інституцій створює умови для опортуністичної поведінки платників податків і зборів, що потребує посилення контрольної функції в оподаткуванні.

На сьогодні податкові адміністрації високо розвинутих країн світу мають внутрішньо організаційну побудову на основі функціонального підходу. Такий

підхід базується на побудові організаційної структури та процесів адміністрування, виходячи із податкових функцій обліку платників податків, обслуговування платників податків, інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності податкових органів, перевірок та звірок тощо. Це дозволяє забезпечити стандартизацію процесів адміністрування, підвищувати їх ефективність та взаємодію з платниками податків і зборів. Необхідно в подальшому розвивати такий підхід поряд із сегментованою моделлю, яка враховує потреби різних груп платників податків і зборів.

З метою покращення якісного рівня адміністрування, як складової формування дохідної частини бюджету, необхідно забезпечувати мінімізацію податкового розриву як різниці між потенційною сумою усіх нарахованих платниками податків і зборів та фактично зібраною їх сумою [5]. Результати роботи системи органів, що реалізують податкову та митну політику, засвідчують недостатню результативність заходів контрольно-перевірочної роботи, зумовлюють необхідність проведення дієвих змін у податковому контролі, удосконалення механізмів доперевірочного аналізу, підвищення якості реалізації матеріалів документальних, камеральних та фактичних перевірок, поліпшення взаємодії між посадовими особами контролюючих органів та платниками податків і зборів [6].

Вагомим завданням є підвищення коефіцієнту фіскальної ефективності заходів з контрольно-перевірочної роботи як співвідношення суми податкових надходжень до бюджету країни та суми донарахованих податків і зборів.

Важливо відмітити, що середня результативність контрольно-перевірочної роботи підрозділів аудиту ДПС України у розрізі регіонів є значно нижчою від середнього показника по Україні. Таким чином, не забезпечується ефективність реалізації заходів податкового контролю, як складового елементу системи адміністрування податків і зборів, при формуванні доходів бюджету країни.

Виходячи із зазначеного, для посилення результативності контрольно-перевірочної роботи, важливим є забезпечення використання системи аналізу ризиків при виборі платників податків і зборів до плану-графіку податкових перевірок. Необхідно, щоб скорочення контрольно-перевірочних заходів

органів, що реалізують податкову та митну політику, не мало негативного впливу на бюджетну та податкову безпеку країни.

При позитивній динаміці зменшення документальних перевірок та зустрічних звірок органів, що реалізують податкову та митну політику, доцільно підвищувати їх результативність за рахунок покращення рівня узгодженості донарахованих сум, а також збільшення показника фіскальної ефективності однієї перевірки та звірки як співвідношення донарахованих узгоджених сум та їх сплатою до бюджету країни.

Важливо, щоб заходи податкового контролю зосереджувалися на найбільш пріоритетних напрямках: ухилення від сплати та формування фіктивного податкового кредиту з ПДВ; упорядження та ліквідація схем ліквідації податкових зобов'язань; виявлення роботодавців, які виплачують заробітну плату без нарахування утримання та перерахування єдиного соціального внеску та ПДФО або нараховують доходи частково офіційно, а іншу частину у конверті. В даному напрямі необхідно посилити співпрацю та створити аналітичну базу даних працедавців, яка б надавала можливість оцінювати ризики в ухиленні від оподаткування доходів найманих працівників. Така аналітична база дозволить фіскальним органам оцінювати та порівнювати виплачені доходи певним роботодавцем із визначеної діяльності з аналогічними, визначити на скільки вони відрізняються від середніх показників по подібних видах діяльності. Результати оцінки таких ризиків необхідно буде враховувати при плануванні контрольно-ревізійних заходів та при роботі із платниками податків і зборів.

Доцільно розвивати підходи до підвищення фіскальної ефективності майнового оподаткування, насамперед податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, за рахунок створення єдиної інформаційної бази даних щодо об'єктів майнового оподаткування, врахування територіального розташування та ринкової вартості нерухомості для цілей оподаткування.

Системний підхід до удосконалення адміністрування податків і зборів на основі активної співпраці із державними і недержавними органами і установами дозволить краще виявляти ризики ухилення від оподаткування.

Адміністрування податків і зборів має враховувати ризикові сектори економіки з високою ймовірністю ухилення від оподаткування: будівництво, туризм, транспортні перевезення, онлайн-торгівля тощо. Розвиток системи податкового адміністрування має здійснюватися на основі усестороннього обміну інформацією між фіскальними органами та іншими державними і недержавними установами. Для виявлення незадекларованих доходів необхідно використовувати метод співставлення доходів та витрат. Для прикладу, особи, які отримують значні кредити у банківських установах і не декларують джерела доходів, які необхідні для погашення таких фінансових зобов'язань можуть розглядатися як такі, що потенційно ухиляються від оподаткування. Віднесення платників податків до групи ризику може відбуватися на основі співставлення доходів та витрат на придбання рухомого та нерухомого майна, дороговартісних речей, сплату комунальних платежів, значних витрат на навчання в т.ч. за кордоном тощо.

Доцільно, щоб підходи до удосконалення адміністрування податків і зборів, як складової формування доходів бюджету країни, базувалися на перебудові співвідношень кількості персоналу за функціональним критерієм роботи фіскальних органів на користь процесів аудиту, розслідувань та інших перевірок, функціональної підтримки платників податків і зборів, реєстрації та надання послуг платникам податків і зборів, повернення та розрахунку податкових платежів. Сучасний передовий зарубіжний досвід роботи фіскальних органів свідчить, що третина часу процесів адміністрування податків і зборів має бути відведена таким процедурам податкового контролю як проведення податкового аудиту, податковим розслідуванням та іншим перевіркам. Необхідно забезпечити дієвість заходів податкового адміністрування, які передують виникненню податкового боргу, а також адміністративному та судовому оскарженню рішень контролюючих органів.

Удосконалення адміністрування податків і зборів у середньо- та довгостроковій перспективі має бути забезпечено за рахунок заходів податкового контролю за незадекларованими доходами громадян, що дозволить підвищити роль податків з доходів фізичних осіб у формуванні доходів

бюджету країни. Зазначеному сприятиме розбудова дієвого механізму отримання інформації про об'єкти оподаткування від третіх сторін. Таким чином, удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення процесів адміністрування податків і зборів, як вагомого елемента заходів превентивного податкового контролю, має відбуватися за рахунок покращення обміну інформацією між фіскальними органами та банками, іншими фінансовими установами, органами місцевого самоврядування, роботодавцями, правоохоронними та іншими контролюючими державними органами, державними установами, інвестиційними фондами, агентствами нерухомості, страховими компаніями тощо.

Висновки. Отже, доцільним є постійне удосконалення системи адміністрування податків і зборів, яка повинна адаптуватися до змін у глобальному економічному середовищі, шляхом впровадження у механізми збору податків і зборів нових технологій, надання більшого переліку сервісних послуг платникам податків і зборів, зокрема запровадження механізмів електронного аудиту, електронного акцизу та чеку, реєстрації фізичних осіб віком від 14 до 8 років в Державному реєстр фізичних осіб – платників податків в режимі онлайн під час оформлення паспорту громадянина України, об'єднання податкової звітності тощо. Важливо створити умови які надають можливість платникам податків отримати необхідні інформаційні матеріали та допомогу в розрахунку бази оподаткування, податкового зобов'язання. Необхідно розвивати партнерські зв'язки з великими промисловими групами, бізнес-асоціаціями, фінансовими посередниками з питань дотримання податкового законодавства та донесення необхідної податкової інформації до їхніх клієнтів та партнерів.

Є необхідним проведення дієвих змін у податковому контролі, удосконалення механізмів доперевірочного аналізу, підвищення якості реалізації матеріалів документальних, камеральних та фактичних перевірок, поліпшення взаємодії між посадовими особами контролюючих органів та платниками податків і зборів.

У подальшому, важливо забезпечити розвиток сфери податкової безпеки

держави на основі адаптації бази оподаткування відповідно до змін екзогенного та ендогенного середовища, посилення функціональної спроможності податкових органів протидіяти ухиленню від оподаткування, що є перспективним напрямом наукових досліджень.

Література

1. Чугунов І.Я., Канєва Т.В. Державне фінансове регулювання економічних перетворень. [Монографія] / За заг. ред. А.А. Мазаракі. Київ : Київський національний торговельно-економічний університет, 2015. 376 с.
2. Нікітішин А. О. Податкова політика в умовах економічних перетворень: монографія. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2019. 480 с.
3. Budget policy of social development. Chugunov I., Kaneva T., Pasichnyi M. et. al. General editorship Chugunov I. Scientific Route. Tallinn, Estonia. 2018. 348 p.
4. Пасічний М. Д. Фінансова політика держави: монографія. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2019. 440 с.
5. Chugunov, I., Pasichnyi, M., Koroviy, V., Kaneva, T. & Nikitishin, A. (2021). Fiscal and Monetary Policy of Economic Development. *European Journal of Sustainable Development*, 10 (1), 42–52. doi: 10.14207/ejsd.2021.v10n1p42.
6. Чугунов І., Пасічний М., Нікітішин А. Доходи Державного бюджету України в умовах воєнного стану. *SCIENTIA FRUCTUOSA*. 2022. № 5. С. 124–137.

References

1. Chuhunov, I.Ia. and Kanieva, T.V. (2015), *Derzhavne finansove rehuliuвання ekonomichnykh peretvoren* [State financial regulation of economic transformations], *Kyivskyi natsionalnyi torhovelno-ekonomichnyi universytet*, Kyiv, Ukraine.
2. Nikitishyn, A. O. (2019), *Podatkova polityka v umovah ekonomichnykh peretvoren'* [Tax policy in the context of economic transformation], *Kyi'v. nac. torg.-ekon. un-t*, Kyiv, Ukraine.

3. Chugunov, I., Kaneva, T. and Pasichnyi, M. (2018), Budget policy of social development, Scientific Route. Tallinn, Estonia.

4. Pasichnyj, M. D. (2019), Finansova polityka derzhavy [Financial Policy of the State], Kyiv National University of Trade and Economics, Kyiv, Ukraine.

5. Chugunov, I., Pasichnyi, M., Koroviy, V., Kaneva, T. and Nikitishin, A. (2021), “Fiscal and Monetary Policy of Economic Development”, European Journal of Sustainable Development, vol. 10 (1), pp. 42–52. doi: 10.14207/ejsd.2021.v10n1p42.

6. Chuhunov, I., Pasichnyy, M., Nikitishyn, A. (2022), “State budget revenues of Ukraine amid martial law”, SCIENTIA FRUCTUOSA, vol. 5, pp. 124–137.

Стаття надійшла до редакції 18.12.2022 р.