

Ігнатишин М.В., Трощак В.І.

**ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ЯК ЕЛЕМЕНТ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ В СИСТЕМІ ПОДАТКОВИХ ПЛАТЕЖІВ**

*Стаття присвячена дослідженням організації податкового контролю як елементу державного регулювання в системі податкових платежів. Автори стверджують, що досягти максимального регулюючого та фіскального ефекту лише за рахунок внутрішніх елементів податків неможливо. Навіть найдосконаліші в економіко-правовому плані податки дуже часто не будуть ефективними за відсутності системи належного контролю з боку держави за їх нарахуванням та сплатою.*

**Ключові слова:** податковий контроль, податкові ставки, податкові перевірки, ефективність податкових перевірок.

**ВСТУП**

**Постановка проблеми.** Податкова система в кожній країні є однією з найважливіших основ економічної політики. Вона забезпечує фінансову базу держави та виступає головним знаряддям реалізації її економічної доктрини.

Першочерговою потребою сьогодення є забезпечення збалансованого розвитку всіх підсистем суспільства, гармонізації інтересів різноманітних верств населення, створення міцного економічного підґрунтя для інтеграції України у світову економічну систему. Все це значною мірою залежить від ефективної контрольної функції податків. Контрольна функція податків, які є регуляторами фінансової системи нашої держави, проявляється через податковий контроль.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Різні питання з організації та ефективності здійснення податкового контролю як об'єкта наукових досліджень висвітлено у працях таких українських учених як: В. Онищенко, Л. Савченко, Л. Касьяненко, А. Крисоватий, М. Крупка, І. Луніна, А. Поддєрьогіна, А. Соколовська. В їх дослідженнях дефініція та сутність податкового контролю трактуються по-різному.

Так, вітчизняні дослідники Л.А. Савченко і Л.М. Касьяненко розглядають податковий контроль лише через призму контрольної функції органів ДПС України і характеризують її зміст як їх діяльність, що „полягає у перевірці правильності справляння податків та інших обов'язкових платежів, виявленні та аналізі порушень, а також у забезпеченні вдосконалення роботи власне державного органу” [4]. Вітчизняний дослідник В. Онищенко розуміє під податковим контролем багатоаспектну міжгалузеву систему спостереження державних контролюючих органів за фінансово-господарською діяльністю платників податків з метою об'єктивного забезпечення заданого рівня формування бюджету й установлення її відповідно до вимог чинного законодавства [5]. З прийняттям Податкового кодексу України з'явився термін „податковий контроль” та його трактування як „системи 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” [2].

Однак питання податкового контролю у наукових дослідженнях залишається актуальним, оскільки норми Податкового кодексу посилюють контроль діяльності підприємств шляхом уведення нового типу перевірок, зокрема фактичних, які проводяться без попередження платника податків.

**Формулювання цілей статті.** Метою нашого дослідження є узагальнення та аналіз теоретичних і практичних аспектів функціонування податкового контролю у контексті Податкового кодексу України та його вплив на забезпечення в повному обсязі податкових платежів суб'єктами господарювання до бюджетів вищого та нижчого рівнів.

**ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ**

Загалом контроль є невід'ємним елементом будь-якої сфери державного управління, особливу роль він відіграє у системі податків, оскільки поповнення Державного бюджету України за рахунок податкових та неподаткових надходжень є пріоритетним напрямом у сфері бюджетної політики України. Податковий контроль повинен забезпечувати прозорість податкової системи, повноту податкових надходжень до Державного бюджету, відповідальність правопорушників у сфері податкового законодавства.

Досягти максимального регулюючого та фіскального ефекту лише за рахунок внутрішніх елементів податків неможливо. Навіть найдосконаліші в економіко-правовому плані податки дуже часто не будуть ефективними за відсутності системи належного контролю з боку держави за їх нарахуванням та сплатою. Необхідно констатувати, що при неефективній системі оподаткування ефективний податковий контроль матиме обмежену дію, що призведе до посилення його фіскальної функції та загрожує перерости у державний каральний механізм. Тому податковий контроль має бути адекватним системі оподаткування, а його реформування – відбуватись у

© **Ігнатишин Марія Василівна**, к.е.н., доцент кафедри обліку та фінансів, Мукачівський державний університет, тел.2-13-98

**Трощак Віта Іванівна**, магістр 5 курсу спеціальності «Фінанси і кредит», Мукачівський державний університет

контексті реформування податкової системи України в цілому.

Чинне податкове законодавство (гл. 8 Податкового кодексу України) передбачає проведення різних видів перевірок[2].

Всі наведені перевірки є взаємопов'язаними, доповнюють одна одну і спрямовані на ефективне виконання функцій податкового контролю (рис. 1).

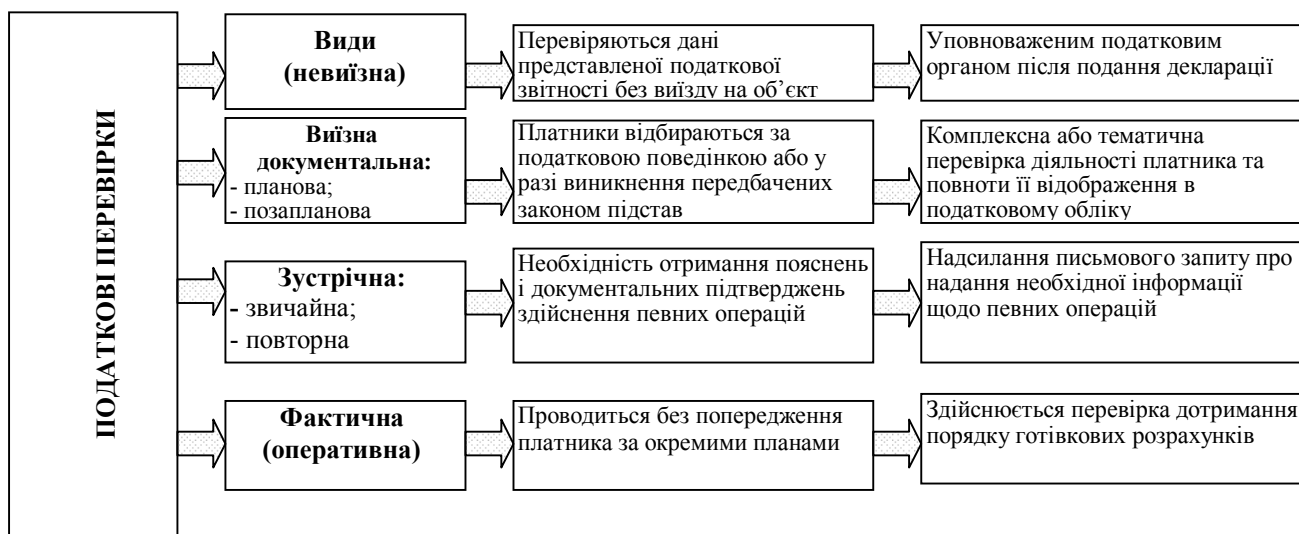


Рис. 1. Види перевірок та порядок їх проведення за ПКУ [2]

Для оцінки організації контрольної роботи податкового органу на практиці використовуються такі показники, як кількість документальних перевірок організації чи фізичних осіб (усього і на одного середньооблікового працівника), сума донарахованих податків і штрафних санкцій (усього і до обсягу податків, що надійшли у цілому по інспекції), відсоток стягнених платежів до загальної суми донарахувань тощо.

На сьогодні періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний.

При цьому платники податків з незначним ступенем ризику будуть включатися до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік [1].

Важливим показником при плануванні податкових перевірок є вимірювання податкового навантаження.

На рівні економіки в розрахунок податкового навантаження включаються податки, збори та інші обов'язкові платежі до бюджету, а також внески до фондів державного соціального страхування, які співвідносяться з ВВП. Вплив рівня оподаткування на економіку України наведено в таблиці 1.

Таблиця 1. Розрахунок рівня податкового навантаження на економіку України за 2005-2012 рр. [3]

Показники	Роки							
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Показники для розрахунку податкового навантаження, млрд. грн.								
ВВП, у фактичних цінах	441,5	544,2	720,7	948,1	913,3	1082,6	1302,1	1408,9
Под. надходження до звед. бюдж.	98,1	125,7	161,3	227,2	208,1	234,4	334,7	360,6
Показники для розрахунку податкового навантаження, %								
ПН (податковий коефіцієнт)	22,2	23,1	22,4	24,0	22,8	21,7	25,7	25,6
ПН із ефектом перекладання	12,8	12,3	12,7	12,9	11,2	11,1	13,1	13,0

Наведені результати розрахунків показують, що показник податкового навантаження (ПН) без урахування ПДВ та акцизного податку (ПН з ефектом перекладання податків) є удвічі меншими порівняно із загальним податковим навантаженням. Отримані значення ПН зумовлені структурними змінами в самих податках.

На мікроекономічному рівні для планування податкових перевірок важливим показником є розрахунок податкової віддачі, який визначають за даними конкретного підприємства на підставі податкової звітності.

Використовуючи податкову звітність підприємств, можна розрахувати податкову віддачу в розрізі податків, платниками яких є юридичні особи.

Так, податкову віддачу з податку на прибуток підприємств можна визначити за такою формулою:

$$ПВ_{nn} = \frac{НП}{СВД} \times 100, \quad (1)$$

де  $ПВ_{nn}$  – податкова віддача, %;

$НП$  - сума нарахованого податку на прибуток (дані графі 12 Декларації з податку на прибуток), грн.;

СВД - сума скоригованого валового доходу (дані графі 3 Декларації з податку на прибуток), грн.

Аналізуючи декларації з податку на прибуток суб'єкта господарської діяльності, фахівцями податкових органів визначається рівень податкової віддачі у динаміці, на основі якого проводиться порівняння його із середнім

рівнем податкової віддачі по галузі, у якій здійснює свою діяльність платник. Це дає можливість зробити висновок про рівень сплати податку та ймовірність застосування підприємством схем мінімізації податкових зобов'язань. На рис.2 наведено динаміку показників діяльності підрозділів податкового контролю.

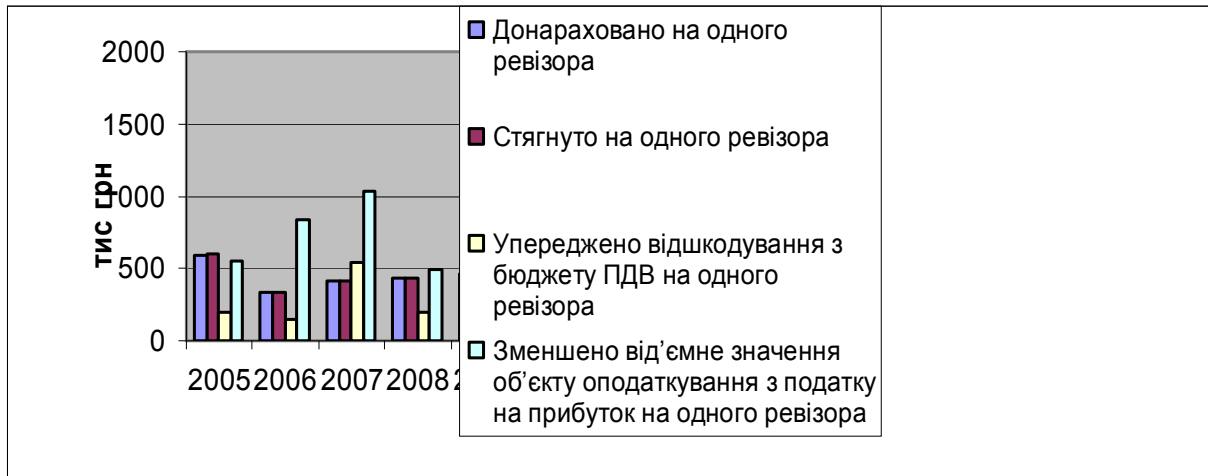


Рис. 2. Динаміка основних показників діяльності підрозділів податкового контролю юридичних осіб у розрахунку на ревізора[3]

Будь-яка проведена податкова перевірка має бути результативною та характеризуватись відповідним коефіцієнтом ефективності.

У сучасних умовах ефективність використання ресурсів податкових органів повинна передбачати перш за все досягнення максимальних результатів перевіркової роботи при мінімальних затратах часу, зусиль і коштів на їх проведення. Тому одним із показників, який характеризує результативність податкової роботи, є коефіцієнт ефективності податкових перевірок [6]:

$$E_{ef} = (E_c + E_o + E_e) / B \times 100, \quad (2)$$

де  $E_{ef}$  - економічна ефективність перевіркової роботи податкових органів, %;

$E_c$  - вартість соціального ефекту в грошовому вираженні, грн.;

$E_o$  - вартість організаційного ефекту в грошовому вираженні, грн.;

$E_e$  - вартість економічного ефекту в грошовому вираженні, грн.;

$B$  - витрати на утримання податкових органів, грн.

Як видно із формули 2, не всі показники і не завжди можна оцінити кількісно і в грошовій формі. Тому в практичній діяльності можна застосовувати спрощений розрахунок економічної ефективності перевіркової роботи податкових органів:

$$E_{ef} = (E_\sigma + E_n) / B \times 100, \quad (3)$$

де  $E_{ef}$  - економічна ефективність перевіркової роботи податкової служби, %;

$E_\sigma$  - кошти, приховані від оподаткування, виявлені податковими органами, та штрафні санкції, що надходять до бюджету, грн.;

$E_n$  - кошти, отримані в результаті поліпшення діяльності об'єкта контролю, грн.;

$B$  - витрати на утримання податкових органів, грн.

У цілому сукупність об'єктивних наслідків податкового контролю - це головний критерій визначення його ефективності. Отримання даних про такий результат вимагає знання конкретного змісту діяльності контролюючого органу або особи, реакції на їх дії суб'єкта, що перевіряється, змін, що відбуваються під впливом контролю в його управлінській діяльності.

Будь-яка перевірка повинна забезпечувати повний осяг надходження податкових платежів до бюджету. Важливу роль у податковому навантаженні на суб'єкти господарювання відіграють ставки податків.

На сьогодні з метою збалансування державного бюджету в умовах нестабільності, яка зумовлена політичною та фінансовою кризою, уряд України відмовився від планів різкого зниження ставок податку на прибуток і податку на додану вартість (ПДВ), зниження яких передбачалось за Податковим кодексом (рис. 3).

У прийнятому кодексі передбачено, що ставка податку на прибуток підприємств буде зменшуватись на 2% на рік - до 16% до 2014 р. (з 2011 р. - 23%, з 2012 р. - 21%, з 2013 р. - 19%, з 2014 р. - 16%) [2].

Відповідно до внесених змін до Податкового кодексу змінено терміни зниження ставки податку на прибуток і додану вартість. На сьогодні діє ставка 20 % замість зменшення її з 1.01 2014 року - до 17 % по ПДВ, а ставка з податку на прибуток становить 18 % замість зменшення її з 1.01 2014 року до 16 %.

З метою якісного забезпечення податкових платежів до бюджету на рівні регіонів нашої держави необхідно здійснювати ефективний податковий контроль. Податкова перевірка, проведена працівниками податкових органів має бути результативною та характеризуватись відповідним коефіцієнтом ефективності податкових перевірок.



Рис. 3. Динаміка зміни податкових ставок основних податків за ПКУ [2]

Відповідно до пункту 44.3 статті 44 ПКУ, платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів, визначених у пункті 44.1 цієї статті (первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законом), а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не менш як 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи. У разі ліквідації платника податків документи, визначені у пункті 44.1 статті 44 ПКУ, за період діяльності платника податків не менш як 1095 днів, що передували даті ліквідації платника податків, в установленому законодавством порядку передаються до архіву. Якщо платником податків не забезпечено зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи (у разі її неподання - з передбаченого ПКУ граничного терміну подання такої звітності - 1095 днів) та/або не надано ним контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених Кодексом, - такий платник податків сплачує штраф у розмірі 510 грн. згідно з пунктом 121.1 статті 121 ПКУ. Повторне порушення платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, тягне за собою накладення штрафу в розмірі 1020 грн. [2].

### ВИСНОВКИ

На підставі теоретичного узагальнення досліджень вищенаведених авторів щодо визначень категорії

«податковий контроль» нами дано власне тлумачення, а саме: «Податковий контроль - це процедура сукупності заходів з організаційної, методичної, аналітичної та результативної роботи органів податкової служби, яка передбачає перевірку та якісний аналіз фактичних результатів фінансово-господарської діяльності платників податків, метою якої є контроль за правильним нарахуванням та сплатою податків і зборів до бюджетів різних рівнів платниками податків відповідно до принципів та норм Податкового кодексу». Підсумовуючи, необхідно констатувати необхідність удосконалення податкового контролю, який потребує розвитку та модернізації на всіх етапах його здійснення з метою забезпечення суворого контролю за дотриманням норм податкового законодавства щодо сплати податків і зборів. Зазначена тематика має перспективу подальших розвідок, адже сьогодні чинне законодавство має тенденції до постійних змін, внаслідок чого суб'єкти господарювання порушують закони. На практиці ними часто використовується податкова мінімізація, яка передбачає зменшення оподаткування шляхом здійснення неправомірних дій з метою ухилення від сплати податків, що в свою чергу, при здійсненні податкового контролю збільшує донарахування платнику суми недоїмки, пені та застосування фінансових санкцій, передбачених Податковим кодексом України. На протигагу податковій мінімізації не менш важливими можуть стати наукові дослідження з податкової оптимізації, яка передбачає, що платник податків має право вибрати для укладення та виконання угоди такий спосіб, який буде мінімально обтяжувати його податковими платежами. Тут є певні колізії, які також можуть призвести до утворення недоїмки у суб'єктів господарювання з податкових платежів до бюджету.

### ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання : Наказ ДПС України від 1.06.2012 р. № 190 //Бухгалтерія – 2013. –№28(1067).
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Офіційний веб-сайт Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/>.
4. Савченко Л. А. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України: монографія / Л. А. Савченко, Л. М. Касьяненко. – Ірпінь: Нац. акад. ДПС України, 2005. – 228 с.
5. Онищенко В. А. Теоретичні основи податкового контролю / В. А. Онищенко // Бюджетно-податкова політика в Україні (проблеми та перспективи розвитку). – 2002. – С.374-377.
6. Ярема Б. П. Податковий менеджмент: навч. посіб. / Б. П. Ярема, В. П. Маринець. – Львів: Магнолія Плос, 2006. – 224 с.

Одержано 15.05.2014 р.