

## ПРАВОВІ ЗАСОБИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

**Пирога С. С.,**

*кандидат юридичних наук, доцент  
Карпатського університету Августина Волошина  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7093-3207>  
email: [sergiipyroha@meta.ua](mailto:sergiipyroha@meta.ua)*

**Пирога І. С.,**

*доктор юридичних наук, професор  
Ужгородського національного університету  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2798-7795>  
email: [maksa7@meta.ua](mailto:maksa7@meta.ua)*

### **Пирога С. С., Пирога І. С. Правові засоби забезпечення ефективності податкового контролю.**

Ефективний податковий контроль покликаний забезпечити баланс державних та приватних інтересів у податковій сфері і утверджувати довіру громадянського суспільства до інститутів держави та права. Недоліки податкового контролю призводять до формування тіньового сектору економіки, низьких доходів переважної частини працівників і пенсіонерів, обмеженого платоспроможного попиту на товари/послуги, відсутності стимулів для розвитку економіки і необхідності надання дотацій на оплату житлово-комунальних послуг. Більша частина економіки монополізована, ринкові регулятори практично відсутні, а наявні мають нульову ефективність. Відсутність справедливих ринкових цін не дозволяє забезпечити макроекономічну рівновагу ринкового середовища і об'єктивно визначити податкову базу і суму податків, які підлягають до сплати.

У статті подано обґрунтування необхідних змін до законодавства, які усувають можливість різного трактування законодавчих норм, спрощують систему адміністрування податків та усувають можливі зловживання податковим правом. Підвищення ефективності податкового контролю забезпечується запровадженням порядку формування ринкових цін, в основі якого лежить виключний перелік складових ціни: заробітна плата, прибуток, амортизація і будь-які витрати, які підтверджені сплатою ПДВ. Податковий контроль слід доповнити контролем витрат і активів платників податків. У першу чергу йдеться про суб'єктів е-декларування доходів.

Запропоновано внести додаткові графи у форму е-декларації, в яких вказувати суми сплачених ПДФО і ЄСВ, підтвердження повноти декларування доходів і відповідності доходів сплаченим податкам. До числа суб'єктів е-декларування слід додати власників великих активів та запровадити додатковий податок на великі статки. Необхідно розробити перелік санкцій, які наступають у випадку виявлення неповноти сплати податків і зборів, незадекларованих активів, незалежно від місця їх фактичного знаходження та способу виявлення.

**Ключові слова:** податковий контроль, складові ціни, суб'єкти е-декларування, контроль витрат і активів, форма е-декларації.

### **Pyroha S., Pyroha I. Legal means to ensure the effectiveness of tax control.**

Effective tax control is designed to ensure the balance of public and private interests in the tax sphere and to strengthen the confidence of civil society in the institutions of state and law. Weaknesses in tax control lead to the formation of the shadow sector of the economy, low incomes of the majority of workers and retirees, limited effective demand for goods / services, lack of incentives for economic development and the need to

provide subsidies of housing communal services. Most of the economy is monopolized, market regulators are virtually non-existent, and existing ones have zero efficiency. The lack of fair market prices does not allow to ensure the macroeconomic balance of the market environment and to objectively determine the tax base and the amount of taxes payable.

The article substantiates the necessary changes to the legislation, which eliminate the possibility of different interpretations of legislation, simplify the system of tax administration and eliminate possible abuses of tax law. Improving the effectiveness of tax control is ensured by the introduction of market pricing, which is based on an exclusive list components of price : wages, profits, depreciation and any costs that are confirmed by pay VAT. Tax control should be complemented by control over the costs and assets of taxpayers. First of all, we are talking about the subjects of e-declaration of income.

It is proposed to make additional columns in the form of e-declaration, in which to indicate the amount of paid personal income tax and social contributions, confirmation of the completeness of the declaration of income and compliance of income with taxes paid. Owners of large assets should be added to the list of e-declaration entities and an additional tax on large assets should be introduced. It is necessary to develop a list of sanctions that occur in case of detection of incomplete payment of taxes and fees, undeclared assets, regardless of their actual location and method of detection.

**Key words:** tax control, price components, subjects of e-declaration, control of expenses and assets, e-declaration form.

**Постановка проблеми.** Податкові адміністрації намагаються узгодити дві політики: забезпечити дотримання прав платників податків і попередити зловживання наданими платникам податків правами. Для досягнення зазначеної мети у законодавстві про податки та збори, суміжних галузях законодавства, судовій та адміністративній практиці слід застосовувати ефективний та зрозумілий всім механізм правового регулювання. Такий механізм покликаний забезпечити баланс державних та приватних інтересів у податковій сфері і утверджувати довіру громадянського суспільства до інститутів держави та права.

Найбільш бажаним для держави є добровільне та належне виконання податкових зобов'язань усіма суб'єктами податкових правовідносин. Ефективність механізму податкового регулювання оподаткування забезпечується нормами законодавства, які однозначно трактуються усіма суб'єктами правовідносин і виключають альтернативні тлумачення. Адміністративні заходи правового регулювання мають забезпечувати правильне та своєчасне виявлення порушень податкового законодавства та зловживань наданими правами. Основна мета правового механізму оподаткування – дотримання норм законодавства, а не забезпечення доходів державної скарбниці. Відступ від норм законодавства податковими адміністраціями з метою збільшення доходів тягне аналогічні дії з боку платників податків, які залучають різноманітні схеми уникнення оподаткування чи оптимізації податкових платежів. У цьому випадку баланс інтересів держави і платників забезпечується як переходом останніх у тіньовий сектор, так і за рахунок заміщення податків корупційними платежами.

**Стан опрацювання цієї проблеми.** За різними оцінками, тіньовий сектор в Україні сягає 40–50%, а корупція стала тотальною. Як показує досвід, діяльність в Україні численних антикорупційних органів не дає жодних результатів. Хоча Україна декларує наявність ринкової економіки, жодного фактичного ринкового регулятора українське законодавство не передбачає. Відсутність належних регуляторів не передбачає формування конкурентного ринкового середовища. В Україні не менше 30 постачальників газу, а конкуренції нуль – ціни регулюються адміністративними методами.

Майже половина економіки монополізована. Станом на лютий 2021 р. у списку природних монополій в Україні налічується 160 підприємств. Держава сама монополізує деякі сфери діяльності, які спрямовані на реалізацію публічних інтересів. Серед природних монополій в Україні – оператори газорозподільних систем, обленерго, комунальні підприємства «Водоканал», комунальні «Тепломережі» тощо. Повний перелік природних монополій України публікується щомісячно Антимонопольним комітетом України [1].

За тридцять років діяльності в Україні антимонопольного регулювання не досягнуто жодного значущого результату. Державне регулювання природних монополій здійснюється переважно двома методами: 1) встановленням державної власності на природні монополії і/або державного регулювання цін на їх товари/послуги; 2) обмеженням рівня рентабельності суб'єктів ринку.

Обидва методи малоефективні та навіть шкідливі, хоча і з різних причин. Якщо невідома структура ціни (складові ціни), її державне регулювання не гарантує досягнення рівноважних цін, а, отже, і пого-

дження інтересів споживачів і суб'єктів ринку. Обмежуючи рентабельність, держава одночасно гарантує визначену норму прибутку, яка ніяк не пов'язана з результатами діяльності суб'єкта. Спосіб регулювання цін шляхом обмеження рентабельності є найбільшою помилкою в законодавстві України. Гірший спосіб регулювання цін придумати неможливо. Напрацьований арсенал методів штучного накручування витрат дозволяє забезпечити нульовий рівень рентабельності при монополю високих цінах.

Складається враження, що державна влада не зацікавлена у створенні системи податкового контролю, що є однозначно і чітко зрозумілим для платників податків та інших учасників податкових правовідносин та ефективним для податкового адміністрування. У правосвідомості державної влади прижилася концепція, яка дозволяє, якщо це буде «необхідно», діяти «поза сферою права», виходячи з доцільності. Підхід у податковому контролі орієнтований на суб'єктивні фактори, такі як політична кон'юнктура, економічні тенденції, зводить нанівець точне правове регулювання, а дотримання податкового законодавства втрачає будь-який сенс.

Встановлення чітких правових критеріїв визначення податкової бази у кодифікованому акті національного податкового законодавства створить правову та нормативну базу ефективного механізму податкового адміністрування. Реалізація такого механізму повною мірою буде залежати від правової політики та правової свідомості громадської адміністрації та суддів, які визначають тенденції розвитку правоохоронної системи. Існуючі тенденції податкових органів керуватися принципами розумності та справедливості при здійсненні податкового контролю призведуть до вирівнювання основних принципів закону: пріоритету прав і свободи людини і особистості, законності, відкритості і гуманізму, що знижує рівень правових та організаційних гарантій забезпечення правового статусу особи в країні.

Недоліки законодавства, що привертають увагу суспільства, преси та адміністрації, замість того, щоб спричинити відповідні зміни в законодавстві, продовжують існувати. Шкідливий вплив такої практики відображається в тому, що втрачається довіра суспільства до чинного закону. Коли є така тенденція, ніхто не може дотримуватися чинного законодавства, адже все залежить від думки суду, який трактує закон, замість того щоб його застосовувати.

**Метою статті** є обґрунтування необхідних змін до законодавства, які усувають можливість різного трактування законодавчих норм, спрощують систему адміністрування податків та усувають можливі зловживання.

**Виклад основного матеріалу.** Центральним елементом системи оподаткування є ціна, за якою реалізуються товари та послуги. Ціна безпосередньо пов'язана з податковою базою і прямо впливає на розмір податку, який підлягає сплаті. Якщо невідома ціна, норми податкового законодавства кожна сторона правовідносин може трактувати довільно, що фактично означає повну відсутність норм податкового законодавства і необхідності їх належного виконання.

Прийнято вважати, що ринок передбачає вільні ціни. Так і було у IX та на початку XX сторіччя, поки все не закінчилося великою депресією. Потім зрозуміли, що товар необхідно не тільки виготовити, а послугу надати, але й забезпечити платоспроможний попит, тобто забезпечити відповідний рівень доходів покупців. Якщо ця умова не виконується – економіка розвиватися не може. При низькому рівні доходів попит зводиться до товарів і послуг, які забезпечують мінімальні потреби. В Україні це зводиться до вартості продуктів харчування споживчого кошика і оплати 15% вартості комунальних послуг для 90% пенсіонерів і значної кількості працюючих, особливо у бюджетній сфері. Цим людям інші сфери економіки взагалі непотрібні. Адже вони не мають можливості забезпечити елементарні потреби для виживання.

У січні 2021 р. понад 3,1 млн домогосподарств в Україні отримували житлову субсидію і майже 1,8 млн сімей користуються пільгами при оплаті житлово-комунальних послуг і мають знижку від 25% до 100% залежно від категорії пільговика (особи з інвалідністю внаслідок війни, учасники бойових дій, учасники війни, чорнобильці, діти війни тощо) [2].

Відсутність справедливого розподілу результатів праці вимагає формування армії чиновників, які розподіляють субсидії. Без великих зловживань у цій сфері зазвичай не обходиться. Якби скасували субсидії, а всі кошти, призначені для субсидій, виплачували у вигляді зарплат і пенсій, можна було б і зловживання припинити, і вивільнити значну частину зайвих чиновників. Щоправда, для цього треба підняти мінімальну пенсію до вартості мінімального споживчого кошика, зберігши співвідношення з мінімальною зарплатою, яка повинна бути принаймні у два рази вища за вартість мінімального споживчого кошика. Це легко зробити, якщо легалізувати тіньове виробництво і звести корупцію до прийнятного рівня (як у всіх цивілізованих країнах світу).

У секторі матеріального виробництва і послуг неоліки податкового законодавства компенсуються не обов'язковістю його виконання, що досягається шляхом переходу у тінювий сектор, виплат у конвертах. Неможливо повірити, що 40 і більше відсотків тінювого сектору непомітне для податкових органів. Звичайно, за певний хабар можна не бачити тінювого виробництва, фіктивного експорту та імпорту, численних схем ухилення від оподаткування, незаконного відшкодування з бюджету тощо.

Практично усі схеми ухилення від оподаткування ґрунтуються на маніпуляції цінами товарів і послуг. Це явище тотальне. Створюються фіктивні підприємства, на які переводиться податкова база, здійснюється фіктивний експорт для відшкодування ПДВ, занижуються ціни на товари, що ввозяться на митну територію України (наприклад, за рахунок завезення брендівих товарів під виглядом гуманітарної допомоги чи секонд-хенду або змінюється УКЗЕД товарів) для зниження суми ПДВ і мита, які підлягають сплаті, залучаються фіктивні кредити від офшорних компаній, надаються фіктивні послуги, факт надання яких перевірити неможливо, оскільки немає матеріального підтвердження їх надання (консалтингові, юридичні та інші).

Особливого удосконалення потребує фінансовий сектор економіки. В Україні він особливо привабливий. Ставки кредитування захмарні і ніяк не прив'язані до облікової ставки Національного банку України, яка протягом 2021 року змінювалася від 6% до 11%. Національний банк надає позики комерційним банкам за ставкою 6% (з червня 2020 р. по січень 2021 р.) [3], які використовуються для надання позик Уряду України, який випускає ОВДП з доходністю 11,5% з терміном погашення 161 день [4], або ці кошти залучаються на валютний ринок. Дії Національного банку України дозволяють одержувати доходи з повітря, які легко звільнити від податків.

Комерційні і державні банки можуть формувати збитки для податкової також з повітря. Наприклад, банк надає велику позику на кілька мільярдів гривень юридичній особі (яка, звичайно, збанкрутує), затвердивши поручителя, єдиним доходом якого є заробітна плата 14 000 грн. А український суд звільняє поручителя від відповідальності, на підставі того, що він регулярно сплачує зі своєї зарплати максимальну, передбачену законом суму, на покриття боргу. Для повної сплати боргу поручителю знадобиться всього 250 000 років. Колишній власник збанкрутілого «Дельта Банку» влаштувався економістом на приватну компанію зі ставкою у 14 тисяч гривень на місяць і перераховує свою зарплатню на погашення боргу перед державним «Ощадбанком». Процес може зайняти 27 тисяч років [5]. Наведені приклади вказують, що без наявності політичної волі для внесення в законодавство (і не тільки податкове) дуже радикальних змін, ніяка судова, а, відповідно, і будь яка інша реформа неможливі у принципі.

Радикальне покращення податкового законодавства можна досягнути, контролюючи не лише доходи, але й витрати. Для контролю податкової бази треба визначити складові ціни. Ціна визначається сумою фонду оплати праці, прибутку, амортизації і будь-яких витрат, які підтверджені сплатою ПДВ.

Для контролю витрат і активів платників податків потрібно контролювати їх використання в Україні і за кордоном. Ідеться лише про великі суми доходів. Рано чи пізно приховані доходи (активи) можуть бути виявлені. А тому законодавство має передбачати і спосіб контролю витратків (активів) та санкції, які настають при виявленні прихованих доходів. Якщо капітали знаходяться в Україні, проконтролювати їхнє походження можна без зусиль.

Особи, уповноважені на виконання функцій держави або місцевого самоврядування зобов'язані сьогодні подавати е-декларації (частина перша статті 3 Закону України «Про запобігання корупції» [6]). Для цих осіб є простий і дуже ефективний метод контролю законності походження коштів. Індивідуальний облік сплачених податків дозволяє податковій службі легко зіставити суми сплачених податків і задекларованих доходів. Якщо податків сплачено менше ніж належить, можна додатково нарахувати податки, які підлягають сплаті. Додатково нараховані суми слід трактувати як ухилення від сплати податків. Залежно від суми несплачених податків особа має бути притягнена до адміністративної або кримінальної відповідальності.

У декларації кожної особи має бути додаткова контрольна графа (або кілька граф), які заповнюються податковою службою та іншими державними органами, які здійснюють фінансовий моніторинг. Зокрема, податкова служба вписує в окрему графу суму фактично сплачених податків за кожною ставкою, якщо їх декілька, а НАЗК і НАБУ контролюють повноту задекларованих доходів. Сума сплачених податків дозволяє елементарно поррахувати дохід, з якого фактично сплачено податки і збори, які можна порівняти з сумою задекларованих доходів. Напроти кожного прізвища декларанта повинно стояти заключення відповідного органу, який стверджує, що усі задекларовані доходи належним чи-

ном оподатковані або вказує, які санкції накладено на особу, якщо сума сплачених податків не відповідає задекларованому доходу або задекларований дохід не відповідає фактичному доходу (витратам).

Що стосується вивезених за кордон капіталів, ситуація дещо складніша. Легалізація цих капіталів має здійснюватися у два етапи. На першому етапі пропонується добровільна легалізація капіталів. Такий закон ухвалений у Верховній Раді України [7] та передбачає одноразове (спеціальне) добровільне декларування, яке проводиться у терміни з 1 вересня 2021 року до 1 вересня 2022 року. Підрозділ 9<sup>4</sup>, розділу 20 «Перехідні положення» визначає особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб. В одноразовій (спеціальній) добровільній декларації не зазначається інформація про джерела одержання (набуття) декларантом об'єктів декларування. Однак, подання одноразової добровільної декларації не є офіційним визнанням або підтвердженням державою фактів виникнення, переходу або припинення прав на активи, щодо яких подається добровільна декларація.

Амністія капіталів має проводитися одноразово і тільки для закордонних активів. Закон добровільного декларування активів не робить різниці між закордонними активами і активами, які знаходяться на території України. Метою амністії має бути повернення капіталів в економіку України. Легалізація здійснюється шляхом внесення капіталів в українські банки на банківський депозит, купівлі акцій українських підприємств та будь-яких фінансових інструментів. Легалізації підлягає нерухомість та інша власність, яка не може бути переміщена в Україну. Легалізована так власність звільняється від оподаткування взагалі, а власники не підлягають кримінальному переслідуванню.

Об'єкти одноразового (спеціального) добровільного декларування визначені п.п. 4, п.9<sup>4</sup> розділу 20 «Перехідні положення» :

Валютні цінності (банківські метали), національна та іноземна валюта (крім готівки), права вимоги (депозити, позики третім особам);

Нерухоме майно (земельні ділянки, об'єкти житлової і нежитлової нерухомості);

Рухоме майно (транспортні засоби, предмети мистецтва та антикваріату, дорогоцінні метали та каміння, ювелірні вироби);

Частки (паї) у майні юридичних осіб, майнові права на об'єкти інтелектуальної власності;

Цінні папери та фінансові інструменти.

Особи, які мають право на одноразове добровільне декларування та не скористалися таким правом, вважаються такими, що повідомили контролюючий орган про відсутність у власності активів, одержаних (набутих) за рахунок доходів, з яких не сплачено або сплачено не в повному обсязі податки і збори відповідно до податкового законодавства.

До числа суб'єктів, які подають е-декларації, доцільно включити власників великих статків, а у Податковий кодекс України ввести новий податок «На великі статки». Ставка податку встановлюється у розмірі 1–1,5%. Базою оподаткування є будь-які активи особи, незалежно від місця їх фактичного знаходження. З цього моменту будь-які капітали незалежно від місця їх отримання підлягають оподаткуванню податком на великі статки. Податок справляється в Україні і не передбачає жодних винятків.

Незадекларований і неоподаткований капітал, виявлений державними службами або у будь-який інший спосіб та у будь-який час після подання е-декларації, вважається отриманим незаконним шляхом. За ухилення від сплати податку власник капіталів притягується до адміністративної або кримінальної відповідальності.

Підпунктом 2 пункту 3 розділу II «Прикінцеві та перехідні положення» передбачено: «2) протягом дев'яти місяців з дня набрання чинності цим Законом розробити та внести на розгляд Верховної Ради України законопроект щодо посилення контролю за повнотою оподаткування доходів фізичних осіб». Наші пропозиції можуть бути використані при розробці цього законопроекту.

**Висновки.** Для підвищення ефективності податкового контролю пропонується доповнити його контролем за витратами і активами платників податків. Цей метод забезпечить ефективний контроль за сплатою податків суб'єктами е-декларування. До їх числа слід внести власників великих активів. Прозорість механізму контролю вимагає доповнення форми е-декларації кількома графами, які містять інформацію: про суму сплачених податків і зборів суб'єктами е-декларування за кожною ставкою (якщо використовуються різні ставки); підтвердження державного органу про повноту декларування доходів і вжиті заходи в разі неповного декларування; запис контролюючого органу про відповідність суми сплачених податків задекларованим доходам і вжиті санкції у випадку їх невідповідності. У Податковий кодекс слід ввести новий податок «На великі статки», податковою базою якого є всі активи

такого платника, незалежно від місця їх фактичного знаходження, а ставка оподаткування 1–1,5%. У Податковому кодексі України слід визначити вичерпний перелік складових ціни, який включає: фонд оплати праці, прибуток, амортизацію і будь-які витрати, підтвержені сплатою ПДВ.

#### Список використаних джерел:

1. Зведений перелік суб'єктів природних монополій станом на 28.02.2021. URL: <https://amcu.gov.ua/storage/app/sites/1/uploaded-files/February2021.pdf>
2. Міністерство соціальної політики. URL: <https://www.msp.gov.ua/news/19554.html>
3. Національний банк України. Облікова ставка Національного банку. URL: <https://bank.gov.ua/ua/monetary/stages/archive-rish>
4. Національний банк України. Первинний ринок ОВДП. URL: <https://bank.gov.ua/ua/markets/primary-ovdp-chart>
5. URL: <https://bihus.info/kolyshniy-vlasnyk-zbankrutilogo-delta-banku-vyplachuvatyme-derzhavi-borg-27-tysyach-rokiv/>
6. Про запобігання корупції: Закон України. *Відомості Верховної Ради (ВВР)*. 2014. № 49. Ст.2056). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18#Text>
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету: Закон України № 1539-IX від 15 червня 2021 року. *Відомості Верховної Ради (ВВР)*. 2021. № 34. Ст. 274). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1539-20#Text>