

## ЕКОНОМІКА ТА УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ

УДК 336.2

### ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ЯК ОСНОВНИЙ ЕЛЕМЕНТ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

### TAX CONTROL AS A KEY ELEMENT IN THE TAX SYSTEM

**Алескерова Ю.В.**

доктор економічних наук, доцент,  
доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування,  
Вінницький національний аграрний університет

**Бельдій А.М.**

студентка факультету обліку та аудиту,  
Вінницький національний аграрний університет

*У статті розглянуто податковий контроль, його трактування у вітчизняній та зарубіжній літературі, мету, класифікацію, призначення, сутність, принципи організації, як загальноправові, так і з урахуванням точок зору різних дослідників. Проаналізовано складові елементи податкового контролю, його функції тощо. Податковий контроль розглядається як неодмінний і дуже важливий складник державного контролю. Визначено основні причини нелегального ухилення від сплати податку, розглянуто види та теоретичні аспекти податкового контролю. Детально описано одну з функцій податкового контролю – адміністрування податків.*

*Як окрема система податковий контроль забезпечує здійснення процедур контролю, що спрямовані на ви-значення відхилень у діяльності системи, яка контролюється, причин виникнення цих відхилень, шляхів їх усу-нення, використовуючи при цьому власні методи, щоб досягти ефективного результату поставленої мети.*

**Ключові слова:** податковий контроль, ухилення від податків, облік платників податків, податкове адміністрування, принципи контролю, класифікація податкового контролю.

*В статье рассматриваются налоговый контроль, его интерпретация в отечественной и зарубежной литературе, цель, классификация, назначение, сущность, принципы организации, как общеправовые, так и включающие точки зрения разных исследователей. Проанализированы составляющие элементы налогового контроля, его функции, и т. п. Налоговый контроль рассматривается как неперемнная и очень важная составляющая государственного контроля. Определены основные причины нелегального уклонения от уплаты налога; определены виды и рассмотрены теоретические аспекты налогового контроля. Детально описана одна из функций налогового контроля – администрирование налогов.*

*Как отдельная система налоговый контроль обеспечивает осуществление процедур контроля, которые направлены на определение отклонений в деятельности контролируемой системы, причин возникновения этих отклонений, путей их устранения, используя при этом собственные методы, для эффективного достижения результата поставленной цели.*

**Ключевые слова:** налоговый контроль, уклонение от налогов, учет плательщиков налогов, налого-вое администрирование, принципы контроля, классификация налогового контроля.

*The article discusses the tax control, particularly, interpretation of its concept in domestic and foreign literature sources, its classification, purpose, essence, principles of organization from the point of view of law and different researchers, the author also analyzes the constituent elements of tax control, its functions, and others. Tax control is regarded as a necessary and very important component of state control. The main causes of illegal evasion of taxes, certain types and theoretical aspects of tax control are considered. One of the functions of tax control, “administra-tion of taxes”, is described in details.*

*As a separate system, tax control provides the implementation of control procedures that are directed to devia-tions in the activities of the system that is controlled; the causes of these deviations and ways of eliminating them, using their own methods to effectively achieve the goal.*

**Key words:** tax control, tax evasion, tax payer, tax administration, control principles, classification of tax control.

**Постановка проблеми** у загальному вигляді та її зв'язок із важливими

науковими чи практичними завданнями. Суть та значення державного контролю є обов'язковими факторами діяльності нашої держави. Головна мета податкового контролю полягає у такій ефективності системи оподаткування, за якої досягається мінімальний рівень порушень податкового законодавства або взагалі їх відсутність. Але нині спостерігається низький обсяг наповнення державного бюджету, неефективність роботи контролюючих органів та платників податків, тому метою органів державної влади виступає створення ефективної системи податкового контролю.

Податкова система є важливою основою економічної політики в кожній країні. Вона виступає одним із головних чинників формування бюджету в державі. Всі податкові платежі впливають на економічні та соціальні процеси в державі, тому контроль за процесом оподаткування є найголовнішим елементом та умовою існування ефективної податкової системи. Ця сфера неможлива без особливого механізму контролю над податками, важливим чинником діяльності якого є його раціональна та об'ємна правова регламентація. Останнім часом відбуваються значні зміни в оподаткуванні, що суттєво додає роботи контрольним органам податкового департаменту. Відповідно, тема статті є актуальною та має практичну й наукову значимість.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій**, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Проблема податкового контролю є дуже привабливою, адже вона стосується більшості громадян держави. Щодо врегулювання сутності контролю над податками, організації, методик проведення відбулося і відбувається безліч дискусій. Проблеми поєднання практики з теорією сучасного податкового контролю розглядали у своїх працях такі вітчизняні та зарубіжні вчені: О. Шевчук [1], Л. Савченко [2], Ю. Волошин [3], В. Баранова [4], Г. Марків [5], В. Корецька-Гармаш [6], В. Липський [7], М. Мельник [8], Д. Степанова [9] та багато інших.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми**, котрим присвячується означена стаття. Контроль над податками є важливим інструментом у податковій політиці. Він потребує ефективного нагляду за правильністю сплати податків. Сьогодні залишається не вирішеним до кінця питання щодо уникнення сплати податків та витіснення податкових правопорушень. Усе це потребує більш ретельного та подальшого дослідження.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Мета статті полягає у вирішенні проблеми формування контролю над сплатою податків, визначенні причин ухилення від сплати податків законними та незаконними способами

та пошуку рішення для запобігання неправомірному уникненню від сплати податків.

**Виклад основного матеріалу дослідження** з повним обґрунтуванням

отриманих наукових результатів. Сьогодні в державі за умов значної нестачі коштів у державному бюджеті суттєво збільшується значимість податкового контролю з боку податкових органів. З огляду на необхідність якомога ефективніше забезпечити фінансовий стан країни, сплата податків вважається значним складником податкової концепції.

Із підтримкою успішного податкового контролю можливо досягти чудових результатів, а саме: гарантувати субсидування країни; здолати непостійний розподіл податкових навантажень; гарантувати стійкість у податкових випробуваннях, їх дисциплінованість, планування та реалізації; застосовувати інноваційні способи виконання контролювання та ін.

Наукові праці вчених із приводу тлумачення поняття «податковий контроль» знайшли своє узагальнення, викладене в Податковому кодексі України.

Отже, податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль над дотриманням якого покладено на контролюючі органи [10].

Податковий контроль – санкційні заходи впливу в разі порушення норм податкового законодавства.

Податковий контроль здійснюється центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, його територіальні апарати здійснюють контроль над органами, що вповноважені реалізовувати заходи у сфері надання погашення податкового боргу та недоїмки щодо сплати єдиного внеску в межах можливостей. А інші державні органи та апарати не мають ніяких повноважень здійснювати контроль оперативності, правдивості, всебічності нарахування та сплати податків і зборів, у тому числі на вимогу правоохоронних організацій.

Вітчизняні дослідники Л.А. Савченко і Л.М. Касьяненко розглядають податковий контроль лише через призму контрольної функції органів ДФС України і характеризують її зміст як 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 [2].

Складовими елементами контролю за податками є: облік платників, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючого органу (збір, узагальнення, оцінка інформації), проведення перевірок і звірок платників податків [3, с. 52].

Облік платників податків – обліково-контрольна діяльність податкових органів, яка охоплює прийом і звірку реєстраційних даних платників податків, внесення інформації стосовно платників до інформаційних баз та зміну облікових даних платників податків й зняття їх з обліку [4, с. 64].

Його мета – усунення можливості ухилення від сплати податків.

Уникання від сплати податків різними методами порушень податкового законодавства вважається основним маршрутом незаконності. Ці порушення з'єднані з нераціональними і нерідкими змінами в податковому середовищі, коливанням ставок, конфігурацією ціни закордонних валют. Це пояснюється тим, що українські підприємці, які тільки починають свою діяльність, повинні сплатити істотну кількість податків.

У податкових дослідженнях та практиці прийнято виділяти такі основні причини нелегального ухилення від сплати податку:

- моральні (несприймання законів);
- економічні (криза, дефіцит бюджету, зростання цін, незбалансованість банківської системи);
- політичні (розгалуження інтересів певних груп платників податків);
- технічні (складність податкового законодавства, недостатній досвід боротьби з правопорушеннями та ін.).

Слід зазначити, що платнику ухилитися від сплати податку дуже легко, бо це дозволяє саме законодавство України, оскільки існує значна кількість податкових пільг, ставок оподаткування, різних способів віднесення витрат та, звісно, наявність значних недоопрацювань у нормативних актах щодо податків. Тому платники податків часто користуються нагодою уникнути «зайвої трати прибутку».

Дослідження питань, пов'язаних із протидією злочинності, у тому числі організованих, у сфері оподаткування зумовлене тим, що на тлі динамічних і складних процесів, які сьогодні відбуваються в Україні, своєчасне та повне стягнення податків до бюджету держави є однією із найгостріших проблем сучасного соціально-економічного життя країни. Значно складнішою стала структура операцій, які здійснюються злочинцями, особливо організованими злочинними групами та організаціями, для ухилення від оподаткування, отримання надприбутків та приховування джерел походження цих коштів [5, с. 485].

Вітчизняна економічна література податковий контроль трактує як проведення контролю виключно платників підприємницької діяльності та дотримання ними законів оподаткування. Але в зарубіжній літературі поняття «податковий контроль» розглядають у ширшому розу-

мінні: це не лише перевірка, а й система спостережень за платниками.

Метою такого спостереження є оцінка дотримання встановлених правил реєстрації та взяття на облік, легітимності господарської та фінансової діяльності, повноти обліку здійснених операцій, правильності обчислення об'єкта оподаткування, визначення податкових зобов'язань і декларування платежів, вивчення податкової поведінки тощо [6, с. 40].

Має вказану ваду і правовий підхід до питань податкового контролю, який переважно зосереджується на таких аспектах, як проведення податкових перевірок і виявлення порушників податкового законодавства, тоді як інші аспекти податкового контролю часто залишаються без належної уваги [7, с. 181].

У цілому облік платників податків, уся інформація про нього та проведення перевірок у комплексі мають давати відповідний позитивний ефект у вигляді належної сплати податкових платежів [8]. А контроль над готівковими та безготівковими операціями надає можливість розкрити порушення та запобігти ухиленню від податків. Дослідження вітчизняних і зарубіжних учених через податкову трансформацію в Україні дають змогу стверджувати про дефіцит різноманітних методів аналізу та системного контролю і перевірок діяльності податкових органів.

У системі податкового контролю розглядають ще одну функцію – адміністрування податків.

Адміністрування податків – досить складний, багатогранний та важливий процес, без якого неможливе повноцінне функціонування країни. Тому створення ефективного системи адміністрування податків має посідати одне з провідних місць поміж численних економічних проблем, у вирішенні яких мають бути зацікавлені як держава, так і платники податків [9, с. 124].

Наприклад, Т.А. Ашомко під адмініструванням податків розуміє «здійснення функцій контролю над повнотою та своєчасністю сплати податків і зборів» [11].

Термін «адміністрування податків» закріплено офіційно в Податковому кодексі України, який трактує його як сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль над сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [10]. Воно є одним із низки основних елементів ефективного функціонування податкової системи, завдяки йому здійснюється контроль платників податків над дотриманням певних законів щодо податкових відносин.

Немає однозначного розуміння й функціонального призначення податкового контролю. Так, скажімо, Л. Чорномордов підкреслює, що

податковий контроль реалізує головну функцію податків – фіскальну. Він є її носієм, а економічна функція виявляється через механізм головної, фіскальної, функції. Ступінь прояву економічної функції залежить від того, як здійснюється збір податків [12, с. 57].

Більш повно сутність податкового контролю тлумачиться як діяльність податкових органів зі спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення й сплати податків і податкових платежів за чинними нормативно-законодавчими актами, виявлення відхилень, допущених у ході виконання норм податкового законодавства, та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання [13, с. 56].

У відносинах, що виникають між державою й платником із приводу сплати податків, інтереси держави представляють насамперед органи, що здійснюють управління у галузі над-

ходження податкових платежів. Фактично система органів, що контролюють надходження коштів до бюджетів у формі податків і зборів, представлена двома службами – податковою та митною. Для них різним є місце і значення повноважень, пов'язаних із контролем над рухом цих платежів від платників до бюджетів серед усіх їхніх повноважень. Податкові органи реалізують відповідну діяльність без яких-небудь додаткових умов. Вони створені спеціально для функціонування лише у сфері оподаткування. Однак ст. 41 передбачає можливість та необхідність реалізації ними контролю над дотриманням також іншого законодавства. Це пов'язано зі спектром функцій державної податкової служби, який включає окремі питання у частині забезпечення дотримання порядку здійснення господарюючими суб'єктами валютних операцій, застосування реєстраторів розрахункових операцій тощо [14, с. 54].

Таблиця 1

## Класифікація податкового контролю

Критерій класифікації	Види податкового контролю
За часом проведення	Попередній
	Поточний
	Наступний
За джерелом отримання інформації	Документальний
	Фактичний
За періодичністю проведення	Плановий
	Позаплановий
За місцем проведення контрольних дій	Камеральний
	Виїзний
	Зустрічний
За обсягом контрольної діяльності	Комплексний
	Тематичний
За ступенем охоплення предметів контролю	Повний
	Вибірковий
Залежно від статусу підконтрольних суб'єктів	контроль юридичних осіб
	контроль фізичних осіб
	контроль фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності
Залежно від об'єкта контролю	контроль у сфері зовнішньоекономічної діяльності та експортно-імпортних операцій
	контроль щодо наявності ліцензій, дозволів, патентів
	контроль над постановкою на облік і контроль основних реквізитів платника податку
	контроль над визначенням нарахованих і сплачених податкових зобов'язань за податками та зборами
	контроль над використанням податкових пільг і систем оподаткування
За суб'єктами контролю	контроль над касовою дисципліною платника податків, здійсненням розрахунків у готівковій і безготівковій формах
	контроль, що здійснюється органами державної податкової служби
	контроль, що здійснюється органами державної митної служби

Джерело: вдосконалено на основі [8, с. 57-59]



У податковій системі виділяють принципи податкового контролю. Одним із базових є принцип економічності (запропонував А. Сміт), що полягає у чіткому визначенні податків і зборів, який є складником функціонування податкової системи та забезпеченні ефективного податкового контролю. Наступними є принципи рівності, еквімаржинальності (рівності на межі) та компенсації з урахуванням критерію справедливості, які запропонував представник теорії добробуту А. Пігу. Він досліджував середовище ефективного оподаткування та зазначив, що державний контроль над податками є за таких принципів правомірним.

Методологічну базу податкового контролю охоплюють принципи його здійснення – аксіоматичні поняття, на яких будується і функціонує система податкового контролю [8, с. 52].

До загальноправових принципів податкового контролю належать:

1. Гарантованість прав і свобод, або принцип гуманізму.
2. Презумпція невинуватості.
3. Законність.
4. Рівність.
5. Гласність.

Розрізняють ще принципи загальноуправлінські, які притаманні податковому контролю як функції; галузеві (специфічні) принципи, що підкреслюють особливості системи податкового контролю та сприяють її автономності в загальній системі державного фінансового контролю.

Тому принципами податкового контролю є як загальні, так і специфічні вимоги до відносин у сфері податкового контролю та керівні засади його здійснення, що виражають сутність податкового контролю та впливають з ідей гармонізації інтересів платників податків і податкових органів, визначають загальну спрямованість та найістотніші риси податкового контролю.

Але для поглибленого аналізу податкового контролю велике значення має класифікація його видів, яка наведена в таблиці 1.

Але в системі інструментів податкового контролю важливе місце займають камеральні перевірки. Такі перевірки мають істотні переваги перед іншими способами контролю: вони відносно малозатратні, процедуру їх проведення можна автоматизувати, за результатами камеральних перевірок можна прийняти оперативні рішення стосовно виправлення допущених помилок та попередити можливі податкові втрати.

**Висновки** з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. У сучасних умовах підприємництва, ведення бізнесу, господарювання податковий контроль потребує значної уваги. Необхідність удосконалити податкове законодавство має стояти на першому місці.

Податковий контроль є санкційним заходом впливу в разі порушення норм податкового законодавства. Головним складовим елементом контролю над податками є облік платників податків, бо його метою є усунення можливості ухилення від сплати податків. Усе це потребує розроблення конкретних рекомендацій щодо вдосконалення проведення різнопланових контрольних-ревізійних, контрольних-аналітичних та експертних заходів у цій сфері.

Для багатьох платників податків наявне податкове перенавантаження вважається досить високим, і вони не в змозі сплачувати податки в повному обсязі. Для мінімізації податкових платежів використовуються законні, напівзаконні і незаконні схеми, через це стається значна кількість випадків порушення податкового законодавства і збільшується ризик невиявлення ідеальних порушень податковими органами.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Шевчук О.Д. Податковий аудит і податковий контроль: розмежування понять. Вінниця: 440 Вінниця. 2012. С. 195–290. URL: <http://repository.vsau.vin.ua>.
2. Савченко Л.А., Касьяненко Л.М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України: монографія. Ірпінь: Нац. акад. ДПС України, 2006. 227 с.
3. Волошин Ю. Податковий контроль в Україні: сутність, сучасні тенденції та нововведення. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. 2015. № 10. С. 48–64.
4. Податкова система: навч. посіб. / В.Г. Баранова, О.Ю. Дубовик, В.П. Хомутенко та ін.; за ред. В.Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.
5. Марків Г.В. Податковий контроль: проблеми та шляхи їх вирішення. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». 2013. Вип. 10(3). С. 483–488. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/escnof\\_2013\\_10\(3\)\\_80](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escnof_2013_10(3)_80).
6. Корецька-Гармаш В.О., Раєвська Н.М. Податковий контроль: проблемні аспекти та напрями удосконалення. Часопис економічних реформ. 2011. № 1. С. 39–44.
7. Ліпський В.В. Податковий контроль: загальна характеристика. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право». 2016. Вип. 38(1). С. 180–183. URL: <http://nbuv.gov.ua>.
8. Мельник М.І., Лещук І.В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів: Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долішнього НАН України, 2015. 330 с.
9. Степанова Д. Проблематика адміністрування податків у фінансовій теорії. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. 2014. № 11. С. 121–134.
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

- 
11. Ашомко Т.А., Проваленко О.М. Налоговый кодекс: правонарушение и ответственность: монография. М.: Вычислительная математика и информатика, 2001. 182 с.
  12. Черномордов Л.И. Организационно-правовые методы и формы осуществления налогового контроля. Культура народов Причерноморья. Серия экономическая. 2008. № 144. С. 57.
  13. Податковий контроль: підручник / П.Ю. Буряк, Б.А. Карпінський, Н.С. Залуцька, В.З. Білінський. К.: Хай-Тек Прес, 2007. С. 56.
  14. Васюк Ю. Податковий контроль в Україні в умовах дії податкового кодексу: реалії, практичні проблеми та шляхи модернізації. Актуальні проблеми державного управління. 2012. Вип. 4. С. 51–56. URL: <http://nbuv.gov.ua>.