

ГРОШІ, ФІНАНСИ І КРЕДИТ

УДК 336.2

DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/171-12>**Александрова М. М.**кандидат економічних наук, доцент,
Державний університет «Житомирська політехніка»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5862-6941>**Довгалюк В. В.**кандидат економічних наук, доцент,
Державний університет «Житомирська політехніка»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2732-8818>**Aleksandrova Maryna, Dovgaliuk Vita**
Zhytomyr Polytechnic State UniversityПРІОРИТЕТИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ
ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

У статті розкрито сутність податкового контролю та встановлено взаємозв'язок між платниками податків і контролюючими органами. Виявлено особливості формування податкових відносин та встановлено зацікавленість обох сторін у безконфліктному існуванні економічних інтересів. Розглянуто податковий контроль з позиції джерела податкових ризиків для кожного суб'єкта оподаткування, розглянуто особливості реагування платників податків на податкові ризики за умов змін процедур податкового контролю. Проведений аналіз результативності та ефективності податкових перевірок вказує на незабезпечення повноти надходження донарахованих та узгоджених з платниками податків грошових зобов'язань, що негативно впливає на величину надходжень до дохідної частини бюджету, та зайво витрачені ресурси держави й платників податків на вжиття таких контрольних заходів. Досліджено контрольні-ревізійні заходи, які були проведені та мали на меті виявлення та відпрацювання фактів порушення вимог чинного законодавства, пов'язаних з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, та іншими правопорушеннями. В результаті дослідження відзначено, що ефективна організація податкового контролю повинна сприяти зниженню податкових ризиків держави і платників податків, відповідно, зменшенню податкових правопорушень і зростанню податкових надходжень до бюджету держави.

Ключові слова: контроль, податковий контроль, податкова перевірка, контролюючий орган, податковий моніторинг.

PRIORITIES FOR IMPROVING THE EFFICIENCY OF TAX CONTROL IN UKRAINE

The article reveals the essence of tax control and establishes the relationship between taxpayers and regulatory authorities. The purpose of the article is to substantiate the theoretical provisions and develop practical recommendations for the development of tax control in Ukraine. The methodological basis is a set of general scientific principles, methods of scientific knowledge, methods and techniques used in the research process. The peculiarities of the formation of tax relations were revealed and the interest of both parties in the conflict-free existence of economic interests was established. Also considered tax control from the standpoint of the source of tax risks for each of the subjects of taxation, considered the features of the response of taxpayers to tax risks in the event of changes in tax control procedures. The analysis of the effectiveness and efficiency of tax inspections indicates that the receipt of accrued and agreed with taxpayers monetary liabilities is not complete, which negatively affects the amount of revenues to the revenue side of the budget and overspent resources of the state and taxpayers for such controls. The control and revision measures were carried out, which were carried out and aimed at identifying and working out the facts of violation of the current legislation related to legalization (laundering) of proceeds from crime and other offenses. As a result of the study, it was noted that the effective organization of tax control should help reduce the tax risks of the state and taxpayers, and, accordingly, by reducing tax offenses, and increase tax revenues to the state budget. The practical significance of the obtained results lies in the possibility of implementing conclusions and proposals on theoretical, organizational and methodological support for the development of tax control through the use of new digital technologies and other tools for monitoring the completeness of tax liability of taxpayers. The use of the results is possible in determining the further directions of development of tax control in the context of digitalization, in the development of methodological support for control measures during the implementation of all forms of tax control.

Keywords: control, tax control, tax audit, controlling body, tax monitoring.

JEL classification: H20, H21, H26

Постановка проблеми. Реалізація завдань державного регулювання економіки як об'єктивної необхідності багато в чому залежить від бюджетних можливостей фінансування соціально-економічних проектів,

а також від активного використання державою інструментів впливу на інтереси суб'єктів господарювання. Найважливішу роль при цьому відіграють податки. Безпрецедентні обсяги інформаційних потоків, роз-

виток технологій аналітичної обробки великих даних розширюють можливості податкового адміністрування щодо забезпечення доходами бюджетів бюджетної системи, в тому числі через виявлення податкових порушень і вплив на поведінку учасників податкових відносин. При цьому зміна умов господарської діяльності у внутрішньо національному та міжнародному аспектах, цифрові технології породжують додаткові податкові ризики держави й платників податків, а також обумовлюють необхідність вибудовування принципово нових відносин у податковій сфері.

Таким чином, актуальність теми зумовлена необхідністю поглиблення теоретичного дослідження змісту та організації податкового контролю, зумовленої модифікацією відносин між податковими органами та платниками податків в умовах нових технологій обробки великих даних, ускладнення господарських операцій і міжнародних зв'язків, а також важливістю вдосконалення механізму реалізації нової траєкторії розвитку податкового контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питанням податкового контролю присвячено роботи Г. Айтхожина, Л. Артамонова, В. Баранова, В. Бурцева, О. Жигаленко, І. Литвинчук, Д. Французова, Л. Черномордова, Р. Вішні (R. Vishny), М. Скрівен (M. Scriven) [1; 3; 8; 12]. Погляди науковців є неоднозначними стосовно організації податкового контролю (сутності, призначення, мети, завдань та принципів), взаємовідносин між платниками податків та контролюючими органами щодо інформування та попередження податкових правопорушень. Більшість дослідників підтверджує необхідність організації доперевірочних заходів на основі опрацювання та врахування податкових ризиків кожного платника податку, тому, незважаючи на численні

наукові праці, що присвячені проблемам податкового контролю, дискусійним залишається питання формування механізму розвитку податкового контролю з урахуванням нового формату взаємозв'язків між платниками податків і контролюючими органами.

Мета статті полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробленні практичних рекомендацій щодо розвитку податкового контролю в Україні.

Виклад основного матеріалу. Податковий контроль є складною та важливою складовою частиною державного фінансового контролю. Основне призначення податкового контролю полягає у сприянні успішній реалізації податкової політики держави, забезпеченні процесу формування та ефективного використання податкових надходжень, за рахунок яких формуються доходи держави з подальшим їх ефективним використанням у сферах національної економіки. Податковий контроль орієнтований на правильність нарахування, своєчасність сплати податків, тобто дотримання податкових зобов'язань та виконання обов'язків податковими органами щодо дотримання відповідних норм законодавства.

Податковий контроль справедливо вважати джерелом податкових ризиків не тільки платників податків, але й держави, адже ускладнення порядку проведення податкового контролю здатне спровокувати зниження податкової дисципліни; істотні негативні фінансові наслідки для держави можуть мати помилки податкового контролю внаслідок програшу судових позовів платників податків; неправильна модель податкового контролю здатна привести до відходу бізнесу «в тінь».

Дослідження поведінки суб'єктів податкових відносин дає змогу виділити три еволюційні стадії їх реагування на податкові ризики (рис. 1).



Рис. 1. Стадії реагування платників податків на податкові ризики за зміні процедур податкового контролю [1, с. 27]

Джерело: власна розробка автора

До найбільш поширених ризиків варто віднести рівень сплати податку на прибуток, нижчий за рівень сплати по відповідній галузі; рівень сплати податку на додану вартість, нижчий за рівень сплати по відповідній галузі; декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток; відносини з контрагентами, що знаходяться в розшуку, ліквідовані, збанкрутували, здійснювали операції з придбання товарів (послуг) у сумнівних постачальників, є розбіжності між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом.

Необхідно зазначити, що ризикоорієнтована система постійно оновлюється. У 2017 р. переглядалися та удосконалювалися 44 ризики. Отже, оцінка ризиків у діяльності платників податків – це першооснова контрольно-перевірочної роботи. Серед нововведень ПКУ слід назвати те, що план-графік документальних планових перевірок відкритий для платників податків (оприлюднюється на офіційному сайті ДПСУ) та формується на цілий рік.

В табл. 1 проаналізовано стан податкового контролю юридичних осіб станом за 2014–2020 рр.

Аналіз обсягу проведених податкових перевірок дає можливість дійти висновку, що держава з урахуванням складних фінансових становищ через військовий конфлікт на Сході та коронавірусну пандемію зменшувала планові перевірки платників податків. Зросли лише позапланові та зустрічні перевірки, які мотивуються зверненням платника про порушення, що спричинило шкоду його правам, законним інтересам, життю чи здоров'ю, навколишньому природному середовищу чи безпеці держави, а також необхідністю документального підтвердження відносин, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між платниками для з'ясування повноти їх відображення в обліку платника податків.

Для ефективної роботи податкової системи не менш важлива комплексна система реєстрації та ідентифікації платників податків на основі міжвідомчої взаємодії. Держави, де реалізується концепція модернізації надання послуг громадянам, мають досвід комплексного підходу до податкової та іншої реєстрації як фізичних осіб, так і організацій. Поширеною практикою стає перехід на використання податкового номера, щоб дати змогу платникам податків отримувати доступ до державних послуг.

Фінляндія, Норвегія, Австрія, Нова Зеландія, Ісландія, Канада – це ті країни, де найбільша частка зареєстрованих фізичних осіб-платників податків серед загальної кількості населення. Інтерес дослідження представляє той факт, що більш високий рівень простежується в тих країнах, у яких реєстрація в податкових органах використовується не тільки для досягнення цілей контролю за сплатою податків, але й для управління соціальними програмами.

Більш перспективним є досвід країн, у яких податковий ідентифікаційний номер надається під час реєстрації народження дитини.

Тенденція переходу до прогресивних моделей податкового контролю на основі нових цифрових технологій зумовила в Україні розширення можливостей онлайн-реєстрації підконтрольних суб'єктів для забезпечення більш повного охоплення оподаткуванням діяльності, здійснюваної різними суб'єктами. Сьогодні є актуальним завдання реєстрації «самозайнятих» осіб.

За даними Держслужби зайнятості України, понад 20% населення зайнято у неформальному секторі економіки. Серед видів економічної діяльності неформальна зайнятість була найбільш поширеною (2020 р.) у сільському, лісовому та рибному господарстві (45%), у будівництві (17%), а також в оптовій та роздрібній торгівлі, ремонті автотранспортних засобів (16%) [11].

Найважливішим забезпечувальним заходом результативного податкового контролю є саме особливий порядок реєстрації платників податків з числа самозайнятих. Для спрощення системи реєстрації необхідно розробити мобільний додаток на основі моделі онлайн-каса, але в спрощеному варіанті, без подання податкової звітності. В такий спосіб вирішується завдання комфортності реєстрації, а в подальшому й умови діяльності без камеральних і виїзних податкових перевірок. В результаті цього нові технології реєстрації можна вважати фактором розвитку моделі партнерства (взаємодії) суб'єктів оподаткування через реалізацію принципу самоідентифікації.

Подальше розширення експерименту щодо застосування податку на професійний дохід доцільно було б здійснювати з урахуванням регіональних особливостей і попереднього досвіду легалізації самозайнятих осіб, зокрема, в тих регіонах, де відзначено велику кількість зареєстрованих в добровільному порядку суб'єктів. Це дасть змогу адаптувати досвід і одночасно вдосконалити схожий за конструкцією методичний інструментарій регулювання застосування в регіонах.

Другим із запропонованих для розгляду забезпечувальних інструментів результативного податкового контролю є реформований контроль за доходами платників податків на основі нового програмного забезпечення. Це адміністрування спрямовано на підвищення рівня прозорості готівкових розрахунків, особливо у сфері малого та середнього підприємництва, а також розрахунків з використанням електронних засобів платежу.

Третім із запропонованих інструментів підвищення результативності податкового контролю, що мають наступний забезпечувальний характер, є досудове врегулювання податкових суперечок. У контексті теми дослідження процедура досудового врегулювання має

Таблиця 1

Аналіз стану податкового контролю юридичних осіб у 2014–2020 рр., тис. перевірок

Вид перевірки	Роки							Відхилення, 2020/2014 рр.
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
Планова	6,2	4,5	4,2	4,8	5,3	4,7	1,9	-69,4%
Позапланова	33,1	21,2	16,1	16,6	15,7	11,9	23,9	-27,8%
Зустрічна	65,7	50,4	22,8	9,6	6,4	5,3	16,6	-74,7%

Джерело: складено на основі джерел [4–7; 9; 10]

суттєвий позитивний вплив на відносини між податковими органами й платниками податків.

Розвиток інституту досудового врегулювання податкових конфліктів перш за все обумовлено метою створення балансу фіскальних інтересів держави, з одного боку, та інтересів платників податків щодо їх захисту від посадових зловживань податкових органів, з іншого боку.

Досудове врегулювання є інструментом реалізації концепції партнерської взаємодії між платниками податків і податковими органами, результатом чого є запобігання податковим спорам за рахунок скорочення потенційних причин їх виникнення; створення умов для формування спільної позиції податкових органів щодо здійснених операцій або подій; закріплення в законодавстві норм щодо захисту прав і законних інтересів платників податків, скарги яких розглядаються за процедурою досудового врегулювання; сприяння спрощенню способів взаємодії між платниками податків і податковими органами.

Нові форми податкового контролю вимагають кваліфікованої професійної праці робітників податкових органів. Для підвищення якості контрольної роботи до забезпечувальних заходів у контексті цієї проблеми слід віднести розвиток внутрішнього податкового аудиту як специфічної форми контролю за реалізацією і виконанням податкового законодавства податковими органами. З позицій теорії управління внутрішній контроль реалізує функцію зворотного зв'язку, забезпечуючи органи управління інформацією про гіпотетичні й реальні ризики та перешкоди, що виникають під час досягнення запланованих цілей діяльності.

З початком реформування системи оподаткування України та під час формування нових завдань перед Державною податковою службою діджиталізація для власних сервісів та процесів адміністрування посідає перше місце з урахуванням найкращих світових практик. Електронний кабінет постійно розширює свої можливості. Сьогодні ще однією послугою, яку може отримати кожен зареєстрований платник податку, є інформування суб'єктів господарювання – юридичних осіб про наявність ризиків несплати податків. Інформація про такі ризики використовується під час формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок. В липні 2021 р. було відображено в «Електронному кабінеті» інформацію про наявні критерії ризику високого ступеня за результатами їх діяль-

ності за 2020 р. та щодо правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за 2019 р. [2].

Ще одним трендом діджиталізації у 2021 р. є Saveecobot – єдиний в Україні екологічний чат-бот, який дає змогу здійснювати податковий контроль не просто контролюючим органам, але й платникам і будь-яким споживачам товарів та послуг за даними про сплачені загальні суми екоподатків окремо за типами забруднення. Такий перехресний і незалежний контроль стимулює підприємство виконувати свої податкові зобов'язання в повному обсязі.

Розвиток інформаційних технологій став фактором модифікації відносин податкових органів та платників податків, що полягає в переході від жорсткого протистояння (в основі якого лежить конфлікт інтересів платників податків і податкових органів) до формування партнерських відносин.

Висновки. Ефективна організація податкового контролю сприяє не тільки зростанню податкових надходжень, але й зниженню податкових ризиків держави і платників податків, включаючи такі показники, як зменшення податкових правопорушень, зниження числа судових розглядів і скарг платників податків на дії податкових органів, зрештою, є більш результативною податковою політикою держави.

Вжиття доперевірочних заходів у податкових відносинах повинне мати не тільки правове, але й економічне підґрунтя, а саме оцінювання податкових ризиків. Розвиток податкового контролю повинен паралельно рухатися з розвитком інформаційних і цифрових технологій, які дають змогу побачити, зокрема, неузгодженості економічних показників під час виконання податками фіскальної функції. В дослідженні доведено двоїстий характер податкового контролю, а саме як джерела податкових ризиків і як фактору їх зниження. При цьому проведений аналіз податкового контролю як джерела податкових ризиків дав змогу сформулювати додаткові аргументи пов'язаності податкових ризиків платників податків і держави. Сформульований комплекс рекомендацій дасть змогу створити основу підвищення якості контрольної діяльності податкових органів під час забезпечення розвитку взаємозв'язків між податковими органами та платниками податків.

Список використаних джерел:

1. Брюммерхофф Д. Теория государственных финансов / пер. 7-го нем. изд. ; под общ. ред. А. Кудрина, В. Дзгоева. Владикавказ : Пионер-пресс, 2001. 480 с.
2. ДПС інформує платників про наявні у них ризики несплати податків. URL: <https://cabinet.tax.gov.ua/news/C69AA7B321E901E8E0530A5028075596> (дата звернення: 12.07.2021).
3. Жигаленко О. Ефективність податкового контролю в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит». Київ, 2009. 24 с.
4. Звіт виконання Плану Державної фіскальної служби України на 2016 р. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf> (дата звернення: 15.07.2021).
5. Звіт Державної фіскальної служби за 2017 р. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF> (дата звернення: 12.07.2021).
6. Звіт Державної фіскальної служби за 2018 р. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf> (дата звернення: 12.07.2021).
7. Звіт про результати аудиту ефективності забезпечення органами Державної фіскальної служби повноти та своєчасності сплати (стягнення) штрафних санкцій і пені до державного бюджету. URL: http://www.acrada.gov.ua/doccatalog/document/16749618/Zvit_127.pdf?subportal=main (дата звернення: 12.07.2021).
8. Литвинчук І., Бурківська Н. Податковий контроль: напрями удосконалення. Вісник ЖДТУ. 2009. № 2. URL: <http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik> (дата звернення: 10.07.2021).

9. Публічний звіт ДПС за 2020 р. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/254901.pdf> (дата звернення: 12.07.2021).
10. Публічний звіт про підсумки діяльності Державної податкової служби України за 2019 р. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/250851.pdf> (дата звернення: 12.07.2021).
11. Ситуація на ринку праці та діяльність Державної служби зайнятості у січні 2021 р. URL: https://dcz.gov.ua/sites/default/files/infofiles/sytuaciya_na_rp_ta_diyalnist_dsz_0.pdf (дата звернення: 12.07.2021).
12. Чередніченко А. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит». Одеса, 2005. 20 с.

References:

1. Bryummerkhoff D. (2001) *Teoriya gosudarstvennykh finansov* [Public finance theory]. Vladikavkaz: Pioner-press. (in Russian)
2. DPS informuie platnykiv pro naiavni u nykh ryzyky nesplaty podatkov (2021) [The State Tax Service informs taxpayers about the risks of non-payment of taxes]. Available at: <https://cabinet.tax.gov.ua/news/C69AA7B321E901E8E0530A5028075596> (accessed 12 July 2021).
3. Zhyhalenko O. (2009) *Efektivnist' podatkovoho kontroliu v Ukraini* [Effectiveness of tax control in Ukraine]. Kyiv. (in Ukrainian)
4. Zvit vykonannya Planu Derzhavnoi fiskal'noi sluzhby Ukrainy na 2016 r. [Report on the implementation of the Plan of the State Fiscal Service of Ukraine for 2016] (2016). Available at: <http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf> (accessed 15 July 2021).
5. Zvit Derzhavnoi fiskal'noi sluzhby za 2017 r. [Report of the State Fiscal Service for 2017] (2017). Available at: <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF> (accessed 12 July 2021).
6. Zvit Derzhavnoi fiskal'noi sluzhby za 2018 r. [Report of the State Fiscal Service for 2018] (2018). Available at: <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf> (accessed 12 July 2021).
7. Zvit pro rezul'taty audytu efektyvnosti zabezpechennia orhanamy Derzhavnoi fiskal'noi sluzhby povnoty ta svoiechasnosti splaty (stiahnennia) shtrafnnykh sanktsiy i peni do derzhavnoho biudzhetu [Report on the results of the audit of the effectiveness of the State Fiscal Service ensuring the completeness and timeliness of payment (collection) of penalties and fines to the state budget]. Available at: http://www.acrada.gov.ua/doccatalog/document/16749618/Zvit_127.pdf?subportal=main (accessed 12 July 2021).
8. Lytvynchuk I., Burkivs'ka N. (2009) *Podatkovyj kontrol': napriamy udoskonalennia*. [Tax control: areas for improvement]. *Visnyk ZhDTU* [Bulletin of ZhSTU], vol. 2. Available at: <http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik> (accessed 10 July 2021).
9. Publichnyj zvit DPS za 2020 rik [Public report of the State Tax Service for 2020] (2020). Available at: <https://tax.gov.ua/data/files/254901.pdf> (accessed 12 July 2021).
10. Publichnyj zvit pro pidsumky diial'nosti Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy za 2019 r. [Public report on the results of the State Tax Service of Ukraine for 2019] (2019). Available at: <https://tax.gov.ua/data/files/250851.pdf> (accessed 12 July 2021).
11. Sytuatsiia na rynku pratsi ta diial'nist' derzhavnoi sluzhby zajniateosti u sichni 2021 r. [The situation on the labor market and the activities of the state employment service in January 2021] (2021). Available at: https://dcz.gov.ua/sites/default/files/infofiles/sytuaciya_na_rp_ta_diyalnist_dsz_0.pdf (accessed 12 July 2021).
12. Cherednichenko A. (2005) *Podatkovyj kontrol' v umovakh transformatsijnoi ekonomiky Ukrainy* [Tax control in the conditions of transformational economy of Ukraine]. Odessa.