



УДК 336.225.673

Смаглій В. А., Хуткий О. В.¹

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ЗДІЙСНЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

У статті висвітлено сутність фінансового контролю у сфері оподаткування, визначено його основних суб'єктів, проаналізовано роль контролюючих органів та досліджено можливості подальшого вдосконалення. Розкрито напрями забезпечення належного фінансового контролю органами державного управління у фінансовій діяльності держави, його роль у регулюванні питань формування, розподілу і використання грошових фондів коштів. Обґрунтовано шляхи підвищення ефективності податкового контролю у процесі адміністрування податків і зборів та формуванні бюджетних коштів. Особлива увага приділяється організації та методам перевірок платників податків контролюючими органами, підвищенню їхнього рівня відповідальності за порушення податкового законодавства.

Ключові слова: податковий кодекс, фінансовий контроль, податковий контроль, контролюючі органи, податкова перевірка, адміністрування податків, податкове правопорушення.

ВСТУП

У сучасних умовах глобальної та регіональної нестабільності в Україні гостро постає проблема необхідності ефективного управління фінансовою та податковою сферами діяльності держави. У державі вкрай актуальними є завдання відновлення і розвитку регіонів, нарощування обороноздатності, модернізації галузей економіки, що потребує значних фінансових ресурсів. Головною передумовою для

¹ Рецензент – д. е. н., доцент Савченко С. О.



здійснення необхідних в Україні реформ є забезпечення суворої фінансової дисципліни, передбаченої нормами чинного податкового законодавства, що можливо лише за умови ефективного податкового контролю. Тому метою даної статті є дослідження стану податкового контролю, окреслення наявних проблем і надання пропозицій щодо його подальшого вдосконалення та забезпечення ефективності.

Проблемам здійснення фінансового контролю у сфері оподаткування присвячені наукові праці А. Бризгаліна, О. Василика, Л. Воронової, М. Весельського, А. І. Крисоватого, М. Кучерявенка В. А. Онищенка. Проте, незважаючи на досить вагомий науковий розробки та дослідження, тема контролю в оподаткуванні не втратила своєї актуальності, оскільки наявні невирішені проблеми в ефективності податкового контролю, що зумовлює необхідність подальшого вивчення його сутності, аналізу причин наявних недоліків і визначення шляхів вдосконалення.

На сучасному етапі розвитку країни важливим елементом регулювання економіки є державний фінансовий контроль у цілому та в оподаткуванні зокрема. Крім того, всі форми організації соціуму на будь-якому рівні потребують відповідного контролю. Усім об'єктам суспільної діяльності – від маленької фірми до держави у цілому – необхідний облік і контроль. Відсутність контролю або його надмірність однаково ведуть до руйнації такого об'єкта [8, с. 6].

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Мета даного дослідження полягає у визначенні ключових положень здійснення фінансового контролю у сфері оподаткування, висвітленні його особливостей щодо правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів на основі теоретичних та практичних аспектів досліджуваних проблем, надання методичних рекомендацій з підвищення ефективності податкового контролю для протидії ухиленням від оподаткування, боротьби з податковими правопорушеннями.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Належне функціонування податкової сфери неможливо без єдиного механізму податкового контролю, важливою умовою дієвості якого є його достатньо повна та чітка правова регламентація.

В Україні стан контролю за виконанням платниками податків законодавства характеризується такими факторами: порівняно низька фінансова дисципліна платників як наслідок неналежної податкової культури суспільства; завищена фіскальна орієнтація податкової політики; недосконала законодавча база в податковій сфері [10].

Ефективна організація податкового контролю за своєчасністю сплати і правильністю нарахування податкових платежів здатна забезпечити розв'язання важливого завдання у сфері бюджетної



політики України – наповнення дохідної частини Державного бюджету та місцевих бюджетів, що особливо актуально під час фінансової кризи і зростання бюджетного дефіциту.

В Україні відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються вимогами Конституції України, статтею 67 якої визначено, що кожен повинен сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [1]. Податковий кодекс України (далі – ПКУ) визначає їхній вичерпний перелік і порядок адміністрування [2].

Аналіз податкового законодавства свідчить про те, що суб'єкти підприємницької діяльності сьогодні активно використовують способи мінімізації податків, ухилення від оподаткування, допускають податкові правопорушення в частині правильності обчислення податків, повноти і своєчасності розрахунків з бюджетами тощо. Тому актуальним є подальше вдосконалення напрямів і методів фінансового контролю у сфері справляння податків, визначення достатніх прав і обов'язків контролюючих органів для протидії складним схемам ухилення від оподаткування.

Чинним законодавством регламентована діяльність органів державної влади, що мають повноваження здійснювати контрольні, контрольно-ревізійні, наглядові і фіскальні дії щодо бюджетних коштів і податкових надходжень. Проте особливістю їх є те, що функції фінансового контролю окремо визначені в спеціальних законах і різних нормативно-правових актах. Так, стаття 20 ПКУ встановлює права лише органів доходів і зборів, тобто податкової та митної служб як органів контролю [2]. Статтею 98 Конституції України визначено повноваження Рахункової палати як органу, що здійснює контроль за використанням коштів лише державного бюджету [1]. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», на нашу думку, не визначає основні поняття контролю як системи в сфері формування бюджетних фондів коштів [4].

Крім цього, проблемою є те, що положення чинних законів стосовно контролю в галузі справляння податків та їх адміністрування не завжди узгоджуються з частиною нормативно-правових актів у сфері державного фінансового контролю. Це свідчить про неналежний рівень збалансованості у взаємодії контролюючих органів в країні та потребує законодавчого вдосконалення їх регулювання.

Нині положення про податковий контроль, який здійснюють податкові органи, законодавчо закріплені в статтях 61 та 62 ПКУ [2].

Що стосується основних функцій податкового контролю, то вітчизняні науковці виділяють: облікову функцію – забезпечення обліку платників податків, предметів оподаткування, належних платежів до бюджетів і державних цільових фондів; профілактичну функцію – припинення та попередження правопорушень у податковій



сфері; інформаційну функцію – податковий контроль є джерелом інформації для прийняття управлінських рішень; мобілізуючу функцію – за результатами податкового контролю відповідно може збільшуватись обсяг надходжень до бюджетів та цільових державних фондів. Виходячи з цього, можна зауважити, що законодавче визначення податкового контролю потребує врахування вказаних напрямів, що дасть змогу повніше закріпити можливості контролюючих органів.

Як свідчить дослідження, чинна нормативна та інструктивно-методична база контрольно-перевірочної роботи не завжди дає можливість встановити податкові правопорушення через недостатню прозорість діяльності суб'єктів господарювання, приховані ними фінансові операції, використання фіктивних фірм. Тому вважаємо, що при здійсненні фінансового контролю в галузі оподаткування його фахівці повинні застосовувати, крім прямих методів, що базуються на звітності, даних первинного бухгалтерського обліку, відомостей з офіційних документів тощо, також і непрямі способи контролю. Вони передбачають комплекс заходів для отримання детальної і достовірної інформації щодо господарської діяльності платника податків з інших джерел, ніж його звітність та бухгалтерські документи.

До прийняття ПКУ в Україні Законом України № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язання платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (далі – Закон № 2181-III) було закріплено положення щодо умов застосування непрямих методів перевірок платників [5]. Сутність цих методів полягала в тому, що коли платник у деклараціях не відображав реальні доходи для оподаткування, то податковим органом вони обраховувалися, виходячи з наявних витрат суб'єкта господарювання, які можливо реально перевірити. В подальшому відбулося поступове згортання цього положення. Спочатку внесенням змін до зазначеного закону було передбачено умову, що непрямі методи застосовуються за рішенням суду, а пізніше цей результативний і ефективний засіб контролю не увійшов до ПКУ.

На наш погляд, нині чинний ПКУ безпідставно звужує права та можливості органів державної фіскальної служби тим, що не передбачає застосування непрямих методів контролю при адмініструванні податкових платежів [2]. Тому вважаємо, що необхідним є внесення законодавчих змін стосовно надання більших повноважень контролюючим органам для забезпечення протидії складним схемам суб'єктів господарювання щодо мінімізації сплати податків і зборів. З метою ефективності здійснення зазначеного контролю є доцільним доповнити главу 5 ПКУ положеннями щодо обов'язкового застосування податковими органами непрямих методів для визначення податкового зобов'язання суб'єкта підприємництва. При цьому цілком



можливо використати законодавчі напрацювання, які до впровадження ПКУ дозволялися контролюючим органам при здійсненні ними перевірок [5]. Крім того, є потреба законодавчо врегулювати використання інформації, яку буде одержано в процесі застосування зазначених методів як законних підстав для оформлення матеріалів ревізій, комплексних перевірок і застосування штрафних санкцій.

При цьому вважаємо неприйнятним положення урядового законопроекту від 15.09.2014 р. № 5079 «Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких інших Законів України (про податкову реформу)» (далі – Проект № 5079), який передбачає «посилити контроль за доходами громадян шляхом запровадження непрямих методів контролю, обмеження готівкових операцій, запровадження збору на готівкові операції. При цьому запроваджується обов'язок повідомлення контролюючого органу щодо продажу фізичним особам товарів (робіт, послуг) вартістю за 1 одиницю понад 10 мінімальних заробітних плат (12 180,00 грн). Доходи, визначені за непрямими методами контролю, підлягають оподаткуванню за подвійним розміром ставки податку на доходи фізичних осіб (30–34 %) [6].

На наш погляд, такий підхід є неефективним, оскільки запроваджує вибірковий підхід до проведення зазначених контрольних заходів, різко збільшує податковий тиск на населення і не стосується юридичних осіб, особливо тих, які отримують надприбутки, ухиляючись від оподаткування шляхом заниження об'єкта оподаткування.

Аналіз пропозицій уряду щодо вдосконалення фінансового контролю в податковій сфері, викладених в Проекті № 5079 (розширити функції контролюючих органів шляхом надання їм права на проведення перевірок правильності ведення бухгалтерського обліку відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності, розширити право контролюючих органів зупиняти проведення документальних перевірок на всіх платників податків з подальшим поновленням її проведення на невикористаний строк) заздалегідь свідчить, на нашу думку, про неефективність зазначених контрольних заходів [6]. Адже при цьому суттєво зросте значення лише правильності ведення бухгалтерського обліку, оскільки передбачувані податкові штрафні санкції застосовуватимуться за невірне ведення бухгалтерського обліку, а не за приховування чи заниження об'єкта оподаткування. Натомість необхідно було б провести реформу аудиторської діяльності, переорієнтувавши проведення перевірок аудиторськими компаніями щодо якості ведення бухгалтерського обліку та його відповідності національним та міжнародним стандартам. Це дало б змогу зменшити кількість податкових перевірок і, як наслідок, знизити фіскальний тиск на господарюючих суб'єктів.



Зауважимо також, що посилення відповідальності для суб'єктів підприємництва, на наш погляд, повинно проводитися лише після створення для них умов економічного зростання з метою виходу з «тіньового» сектору економіки, усунення причин, що його породжують. Здійснення контролюючими органами перевірочних заходів повинно бути адекватним податковому навантаженню з урахуванням фінансового стану платників податків.

З метою посилення фінансового контролю в податковій сфері урядовим проектом № 5079 передбачається введення одноразового декларування доходів, майна фінансового стану фізичної особи, зокрема одержаних із порушенням законодавства з питань оподаткування і валютного регулювання [6]. Вважаємо, що це спричинить зростання обсягів тінізації зарплат і ріст частки їхньої виплати в конвертах без оподаткування.

Аналізуючи питання вдосконалення фінансового контролю, слід зазначити, що позитивним є положення ПКУ, відповідно до якого запроваджено новий вид перевірок – документальну невідізнуну позапланову електронну перевірку [2]. Згідно з цими вимогами ПКУ, зазначені електронні перевірки запроваджено з 2014 року [2]. Вони використовуються органами фіскальної служби як сервіс для платників. Такий метод контролю забезпечує дистанційне обслуговування платників податків, звільняє їх від обов'язкового особистого відвідування податкових інспекцій, зменшує термін проведення перевірки.

У план подальшого вдосконалення контролю внесено також законопроект Державної фіскальної служби № 5505 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого впровадження електронного сервісу та здійснення електронних перевірок». Ним планується підвищити якість податкового аудиту шляхом здійснення електронних перевірок, передбачається механізм електронних перевірок, визначені права та обов'язки платників і податкових аудиторів [6]. Пропозиції фіскальної служби полягають у законодавчому врегулюванні порядку проведення контролюючими органами електронних перевірок на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях та електронних документах платника податків. Такі перевірки проводитимуться за заявою платника податків. Крім того, передбачається, що акт (довідка) такої перевірки може бути складений у формі електронного документа і спрямований засобами електронного зв'язку платнику податків.

На наш погляд, така форма фінансового контролю в оподаткуванні хоча і зумовить мінімізацію персонального контакту між платником податків і органом контролю, проте вважаємо, що акцент такого контролю буде зосереджений на методологічній і арифметичній перевірках даних звітності платника, а не на перевірці



достовірності зазначених звітних даних, їх відповідності первинному бухгалтерському обліку та руйнуванню схем ухиляння від оподаткування.

Проблемою здійснення податкового контролю є законодавче врегулювання питання відповідальності з боку місцевих органів влади за стан виконання прогностичних показників наповнення бюджетів коштами, тобто в основному за повнотою та своєчасністю сплати податків і зборів. Проте суттєвою прогалиною нормативних документів є те, що звіти про виконання місцевих бюджетів розглядаються лише комісіями з питань бюджету відповідних органів місцевого самоврядування, а розгляд висновків відповідного компетентного державного органу фінансового контролю нормативними актами не передбачений. Зазначене відображає низький рівень об'єктивності в оцінюванні стану фінансово-бюджетної дисципліни в частині забезпечення повноти формування місцевих бюджетів.

Ми вважаємо, що на часі реформування державного фінансового контролю у сфері оподаткування як складової ефективної податкової політики органів влади в управлінні фінансовими ресурсами. Вважаємо, що проблеми контролю за повнотою надходжень податків і зборів до місцевих бюджетів можуть вирішуватися шляхом впровадження в податкову систему вагомих за обсягами місцевих податків і зборів, які мають реальну базу оподаткування і не зумовлюють значних витрат на їхнє адміністрування та перевірки. Проте передбачені нині чинним ПКУ не всі є досконалими, зокрема туристичний збір, збір за місця для паркування транспорту. Крім того, їх неефективно контролювати, оскільки витрати на заходи контролю перевищують мізерні доходи від справляння вказаних платежів [2].

Недосконалість чинного податкового законодавства та частини нормативно-правових актів щодо здійснення податкового контролю, на наш погляд, не дає змогу досягати належної якості перевірок контролюючих органів у сфері оподаткування.

Як свідчить вивчення, не набула системності та ефективності практика застосування органами фінансового контролю попереджувальних та профілактичних заходів щодо запобігання правопорушенням у сфері оподаткування. Тому доцільним було б на постійній основі формувати та накопичувати у фінансових органах та органах фіскальної служби в областях єдину базу даних про сумнівні фінансово-майнові операції платників, що сприяло б розкриттю випадків фінансових і податкових порушень на початковому етапі їхнього виникнення.

Наступною проблемою є здійснення податкового контролю, що потребує невідкладного розв'язання. На думку авторів, на сучасному етапі в країні не досягнуто належної гармонізації відносин між органами податкового контролю і платниками податків щодо співпраці



та взаєморозуміння, в результаті чого має місце певна недовіра як підприємницьких структур, так і громадян до контролюючих органів та системи податкового контролю. Погоджуємося з думкою вітчизняних науковців стосовно того, що платникам податків державою має бути забезпечено ефективне використання фондів мобілізованих коштів, що, в свою чергу, вимагає прозорості та підзвітності органів влади і місцевого самоврядування щодо розподілу та витрачання податкових надходжень. В кінцевому підсумку адміністрування податків має бути спрямоване на дотримання балансу інтересів держави і платників податків [9].

ВИСНОВКИ

Здійснений аналіз стану контролю фінансових органів у сфері оподаткування свідчить, що на сучасному етапі потребують вирішення проблеми реформування податкової системи, вдосконалення методів податкового контролю з метою підвищення його ефективності. За наслідками проведеного дослідження пропонуються такі пропозиції щодо напрямів і перспектив розвитку податкового контролю:

- внесення змін до податкового законодавства, положення якого повинні бути більше спрямовані на забезпечення регулюючої функції податкової системи, що впливатиме на ефективність податкового контролю;
- введення в державі обов'язкової апробації та перевірки ефективності запроваджуваних податкових законів;
- при реформуванні податкової системи передбачити заходи щодо обґрунтованого розширення податкової бази, які дадуть змогу знизити податковий тиск на платників податків і підвищити рівень добровільної сплати податків, що забезпечить приріст бюджетних надходжень;
- розширення взаємодії органів фінансового контролю держави всіх ланок шляхом використання інформаційної бази з різних джерел для виявлення ухилень від оподаткування;
- удосконалення методів податкового контролю за рахунок використання інформаційних технологій, підвищення ефективності перевірок, можливостей автоматизованого відбору платників для проведення документальних ревізій і перевірок;
- залучення до оподаткування «тіньових» коштів через відстеження товарно-грошових потоків, контроль за використанням готівки, прогнозування надходжень;
- вжиття заходів органів виконавчої влади і місцевого самоврядування щодо розв'язання проблеми гармонізації стосунків контролюючих органів у сфері оподаткування з платниками податків, встановлення між ними партнерських відносин, заохочення їх до добровільної сплати зобов'язань перед бюджетами.



На думку авторів, подальші дослідження мають бути зосереджені на питаннях впровадження єдиних методичних розробок у системі заходів податкового контролю, визначенні систематизованих критеріїв за важливими галузями економіки для здійснення прогнозу ймовірності виникнення податкових правопорушень. Такі заходи дадуть змогу більш повно відстежувати стан справляння податків, ефективніше запобігати ухиленню від оподаткування та вдосконалити механізми податкового контролю, підвищити його якість.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Конституція України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/254к/96-вр>.
2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду деяких податків і зборів : закон України № 5503-VI від 20.11.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5503-17>.
4. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : закон України № 2939-XII від 26.01.1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
5. Про порядок погашення зобов'язання платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : закон України № 2181-III від 21.12.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/2181-14>.
6. Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких інших Законів України (про податкову реформу) : проект Закону України № 5079 від 15.09.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/4_52180.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого впровадження електронного сервісу та здійснення електронних перевірок : проект Закону України № 5505 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-regulyatorna-politika/2013-gik/print-101428.html>.
8. Попова С. М. Організація податкового контролю : навч.-практ. посіб. / С. М. Попова, В. Д. Понікаров, О. В. Кожушко. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 290 с.
9. Шавло І. Податковий контроль у системі податкового адміністрування [Електронний ресурс] / І. Шавло, Н. Шкуренко. – Режим доступу : http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_
10. Заболотнікова В. С. Податковий контроль як невід'ємний інструмент Державної податкової служби / В. С. Заболотнікова, О. В. Соломатіна // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 3. – С. 128–132.

Дата надходження до редакції – 16.01.2015 р.