

Економічні науки

УДК 336.025

Тарасюк Олег Борисович

*кандидат економічних наук,
виконуючий обов'язки директора*

ДП «Фінінпро»

Тарасюк Олег Борисович

*кандидат экономических наук,
исполняющий обязанности директора*

ГП «Фининпро»

Tarasyuk Oleg

PhD in Economics, Acting Director

State Enterprise “Financing of Infrastructural Projects”

ЕФЕКТИВНІСТЬ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ
ЭФФЕКТИВНОСТЬ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В УКРАИНЕ
EFFECTIVENESS OF TAX CONTROL IN UKRAINE

Анотація. У статті висвітлені проблеми визначення ефективності податкового контролю. Приділено увагу розмежуванню понять ефективності та результативності. Досліджено систему показників оцінки ефективності податкового контролю. За результатом проведеного автором аналізу стану податкового контролю в Україні у 2014—2019 рр. встановлено, що при скороченні кількості перевірок спостерігається зростання їх результативності, проте співвідношення донарахованих грошових зобов'язань вказує на незабезпечення повноти їх надходжень. Автором запропоновано шляхи підвищення ефективності податкового контролю в Україні у контексті європейського вибору.

Ключові слова: податковий контроль, оцінка ефективності, податкові надходження, податкові перевірки, ефективність податкового контролю в Україні.

Аннотація. В статті освітлені проблеми визначення ефективності податкового контролю. Удано увагу розмежуванню понять ефективності та результативності. Досліджено систему показників оцінки ефективності податкового контролю. По результатам проведеного автором аналізу стану податкового контролю в Україні в 2014-2019 рр. встановлено, що при скороченні кількості перевірок спостерігається зростання їх результативності, однак співвідношення доначислених грошових зобов'язань свідчить про незабезпеченість повноти їх надходжень. Автором запропоновано шляхи підвищення ефективності податкового контролю в Україні в контексті європейського вибору.

Ключевые слова: налоговый контроль, оценка эффективности, налоговые поступления, налоговые проверки, эффективность налогового контроля в Украине.

Summary. The article deals with the problems of determining the effectiveness of tax control, distinguishing the concept of efficiency and effectiveness. It is investigated a system of indicators for assessing the effectiveness of tax control. The analysis of the state of tax control in Ukraine in 2014–2019 showed that the reduction in the number of tax audits shows an increase in their efficiency, but the ratio of accrued monetary liabilities indicates that their revenues are not complete. The author proposed ways to improve the effectiveness of tax control in Ukraine in the context of the European choice.

Key words: tax control, efficiency assessment, tax revenue, tax audits, effectiveness of tax control in Ukraine.

Вступ. Належне функціонування будь-якої держави, незалежно від стану її розвитку, неможливе без формування централізованих фондів грошових коштів, які забезпечують фінансування виконання покладених на неї завдань і функцій. Основним джерелом акумулювання (мобілізації) грошових коштів до централізованих фондів грошових коштів в Україні, як і в більшості держав світу, є податкові надходження. Так, у 2019 році в доходах бюджету України на долю податкових надходжень припадало 80,12 % [1] (у 2018 р. - 81,22 %). Вагомий вплив на формування зазначених фондів грошових коштів відіграє здійснюваний контролюючими органами податковий контроль.

Без ефективного податкового контролю в Україні неможливе формування податкової політики на засадах економічної ефективності, стабільності, прозорості й наближення її до міжнародних стандартів. Крім того, від ефективності проведених контрольних заходів залежить результативність податкового контролю. Так, питання дослідження стану податкового контролю і визначення шляхів підвищення його ефективності є доволі актуальними на сьогодні.

Питання податкового контролю є об'єктом постійної уваги вітчизняних і зарубіжних вчених. Дослідженням проблем податкового контролю займалися, зокрема, П. Буряк, Г. Дмитренко, Л. Касьяненко, М. Кучерявенко, М. Мельник, І. Шевчук. Питання ефективності податкового контролю висвітлено у працях таких вчених та практиків, як О. Жигаленко, В. Князькової, І. Лещух, В. Пухальського, О. Шевчук та ін. Зазначені автори досліджували окремі питання ефективності податкового контролю, при цьому досі не розроблено загального показника, який би визначав рівень ефективності роботи контролюючих органів в Україні. З огляду на це варто приділяти більше уваги розробці комплексу показників оцінки ефективності податкового контролю. Існуюча необхідність дослідження стану податкового контролю в Україні, показників його ефективності та напрямів вдосконалення обумовили вибір теми дослідження.

Мета статті: дослідження теоретичних засад оцінки ефективності податкового контролю, аналіз стану податкового контролю в Україні з визначенням напрямків щодо удосконалення його ефективності.

Результати дослідження. Ефективний податковий контроль являє собою необхідну умову функціонування податкової системи держави та має забезпечувати прозоре економічне адміністрування податкових відносин при оптимальному розмірі витрат на його здійснення. За його відсутності або малої ефективності важко розраховувати на те, що платники податків будуть своєчасно і в повному обсязі сплачувати податки і збори, що, у свою чергу, може поставити під загрозу економічну безпеку держави.

Часті зміни, множинне трактування норм та колізії законодавства з питань оподаткування, що мають наслідком маніпулювання законодавством, нестабільність економічної та політичної ситуації в Україні, низький рівень податкової дисципліни й культури, несприйняття платниками податків самого податкового контролю - всі ці проблеми вимагають удосконалення останнього та підвищення його ефективності.

У сучасних умовах серед проблем, пов'язаних з проведенням податкового контролю, важливе місце займає саме проблема його ефективності. Для формування комплексного механізму податкового контролю важливе значення має оцінка ефективності через її показники й критерії.

При цьому, варто зазначити, що доволі часто ототожнюють "ефективність" з "ефектом". Ці два поняття походять від одного латинського слова "Effectus" (виконання, дія), однак зміст їх різний.

Ефект характеризує кінцевий результат дії або процесу, ефективність – ступінь досягнення обраної мети. Ефект є властивістю будь-якої дії або процесу, який би не був результат (позитивний чи негативний), ефективність має місце там, де є цілеспрямованість дії або процесу. Ефект – це величина абсолютна, ефективність – завжди величина відносна, оскільки при її визначенні співвідносять або результат та цілі, або отримані

позитивні результати й можливі негативні результати. Саме цілеспрямованість дії дозволяє віднести ефективність до категорії управлінських рішень [2].

В економічній науці досліджено та сформульовано категорії економічної ефективності та відповідні критерії її оцінки, пов'язані, перш за все, з діяльністю суб'єктів господарювання. Так, економічна ефективність визначається співвідношенням економічного ефекту до певних витрат чи ресурсів, які було затрачено для його досягнення, при цьому в межах затратного підходу, економічний ефект співвідносять з витратами в цілому, а в межах ресурсного – з витратами певних видів ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових) [3]. Відносно податкового контролю зазначені поняття перебувають на етапі формулювання, що супроводжується множинним трактуванням та відсутністю єдиного підходу щодо визначення ефективності податкового контролю. Найчастіше ефективність податкового контролю розглядається як співвідношення результатів та витрат на його проведення [4].

Доволі часто у економічній літературі зустрічається ототожнення понять "ефективність" та "результативність", що ускладнює процес їх дослідження. Поряд з цим, відомий американський науковець П. Друкер обґрунтовує необхідність чіткого відокремлення понять ефективності, дієвості (результативності) та економічності; два останні поняття він позиціонує складовими частинами загального поняття ефективності [5].

Головною ознакою ефективності можна визначити ступінь досягнення цілей діяльності організації. Щодо ефективності податкового контролю, то доцільно виходити із співвідношення його мети і досягнутого результату, які він переслідує. Результатом будуть виступати суми донарахованих та стягнених грошових зобов'язань, які повинні бути правомірні, правильно визначені та застосовані. Під ефективністю в даному випадку необхідно розуміти використання коштів у менших розмірах з метою досягнення більш високих результатів контрольної роботи.

У свою чергу результативність (effectiveness) — характеризує дієвість, досягнення, ступінь завершення системою потрібної роботи й реалізації встановлених цілей [6].

Таким чином, результативність варто розглядати серед критеріїв ефективності податкового контролю, що вказує на частку результативних податкових перевірок в їх загальній кількості.

Загалом оцінка ефективності податкового контролю здійснюється за певними критеріями шляхом дослідження множини взаємопов'язаних показників, зокрема, за критерієм результативності, дієвості, економічності, інтенсивності та критерієм динамічності.

Зазначені критерії оцінки ефективності дозволяють зробити висновок про ефективність податкового контролю тільки в загальній формі. Конкретно же оцінити практичні результати контролю допомагають розробка та використання вимірників – показників, для яких характерно розкриття внутрішнього змісту контрольної роботи, виявлення складових частин, з яких складається отриманий позитивний результат, що і дає можливість оцінювати, зокрема, якість податкового контролю. Показники свідчать про рівень роботи контролюючого органу, є основою оцінки його роботи та сприяють виявленню порушень в його роботі.

Сьогодні для оцінки ефективності та результативності податкового контролю теоретики та практики використовують як кількісні, так і якісні показники [6].

До показників результативності як індикаторів досягнення поставленої мети, в якості вимог, що висувуються до них відносять критерії "smart": конкретність, вимірність, досяжність, релевантність та визначеність у часі.

Серед показників оцінки результативності та ефективності податкового контролю, зокрема, виокремлюють ступінь реалізації запланованих контрольних заходів відносно платників податків та досягнення запланованих результатів. Також для оцінки ефективності

податкового контролю можуть використовуватися такі показники: 1) рівень результативності контрольних заходів; 2) рівень ефективності контрольних заходів; 3) рівень дієвості результатів контролю; 3) кількість контрольних заходів (на одного інспектора, інспекцію); 4) кількість перевірених платників податків (одним інспектором, інспекцією) тощо.

Жигаленко О. пропонує експрес-оцінку ефективності податкового контролю за показниками результативності податкового контролю при випадковому відборі платників податків, економічної ефективності податкового контролю, рівню автоматизації податкової служби, оцінці податкового контролю за допомогою анкетування[7].

Найбільш результативною формою здійснення податкового контролю щодо отримання податкових надходжень є контрольньо-перевірочна діяльність податкових органів, саме аналіз її результативності та ефективності проведено автором в даній статті.

Ефективність податкового контролю доцільно визначити як позитивне сальдо величини виявлених порушень у діяльності суб'єктів контролю над величиною організаційних витрат, що були понесені податковими органами на проведення контрольньо-перевірочних заходів [8].

Також, про ефективність проведення заходів податкового контролю свідчить збільшення суми донарахувань внаслідок контрольної роботи на фоні зменшення кількості перевірок.

Аналітичні дані щодо проведення контрольньо-перевірочних заходів податковими органами України за 2014-2019 роки зображено у вигляді діаграм на основі показників контрольньо-перевірочної роботи за даними "Звіту "Аудит-1" за 2014-2019 рр. на Рис.1, Рис.2 та Рис.3.

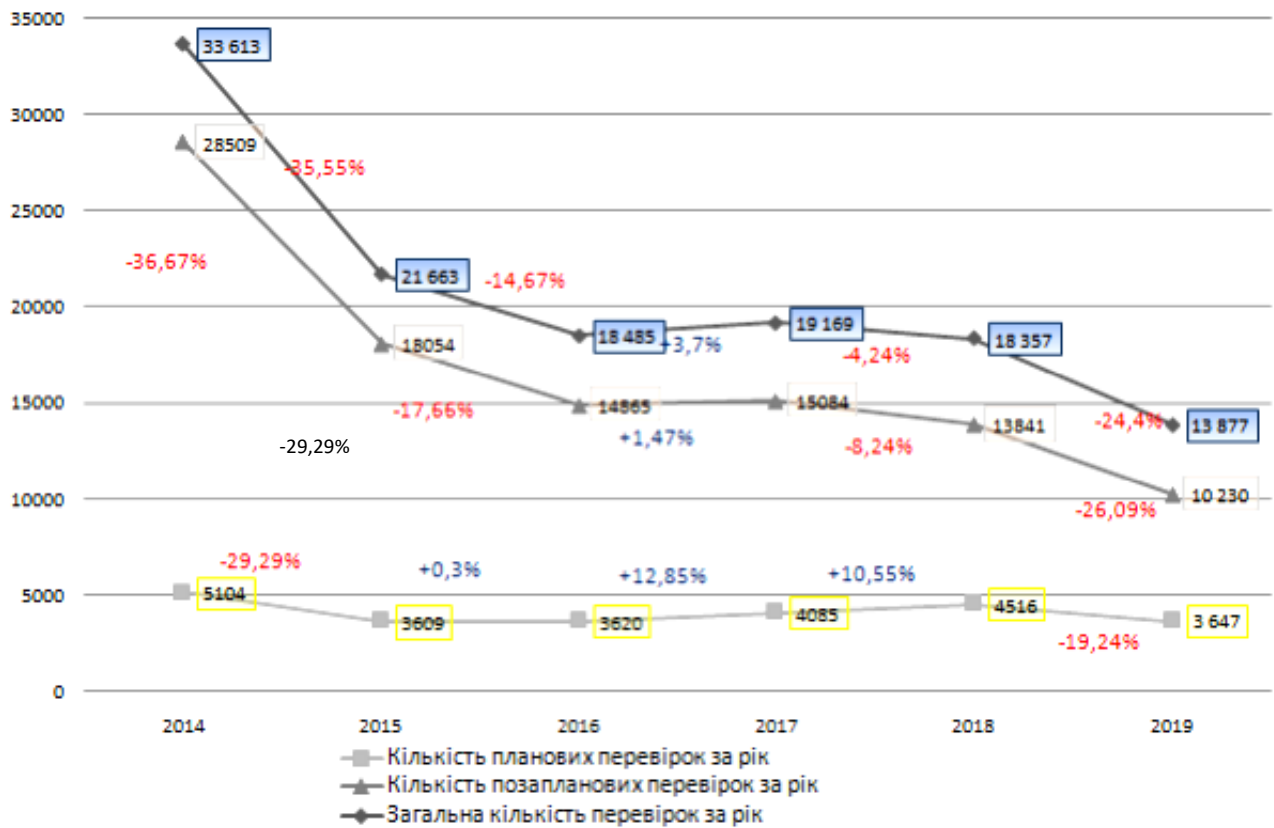


Рис. 1. Кількість проведених перевірок податковими органами за 2014-2019 рр.

Джерело: складено автором на основі [9]

Так, на діаграмах помітна тенденція щодо зменшення загальної кількості проведених перевірок та кількості проведених позапланових перевірок, однак простежується тенденція щодо незначного збільшення із року в рік (з 2015 р. до 2019 р.) кількості проведених планових перевірок. Також, спостерігається зменшення кількості перевірок у 2019 році порівняно з попереднім (як загальної кількості на -24,4%, так і планових на -19,24% та позапланових перевірок на -26,09%).

Скороченню кількості проведених перевірок сприяли декілька факторів. Першим кроком у напрямку зменшення податкових перевірок стало запровадження ризикоорієнтованої системи організації податкового контролю. Так, податкові органи спрямували свою роботу на аналіз ризиків під час планування перевірок, що посилило увагу до ризикових суб'єктів господарювання, і як наслідок - відбулось зменшення кількості перевірок контролюючих органів по відношенню до законослухняних платників податків. Використання ризикоорієнтованої системи відбору платників

забезпечує покращення результатів роботи та зменшення виходів на перевірку працівників податкових органів за незначних ризиків.

Також зменшенню кількості перевірок сприяв запроваджений мораторій перевірок малого і середнього бізнесу з 01.01.2015р. терміном на два роки, у яких обсяг доходу складав до 20 млн. грн. на рік, відповідно до Закону України "Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності".

Крім того, згідно внесених змін до Податкового кодексу України з 01.01.2016 р. було скорочено перелік та частково змінено обставини, за наявності яких може бути проведена позапланова документальна перевірка, а з 01.01.2017 р. податкові інспекції були позбавлені права проводити документальні та фактичні перевірки платників податків.

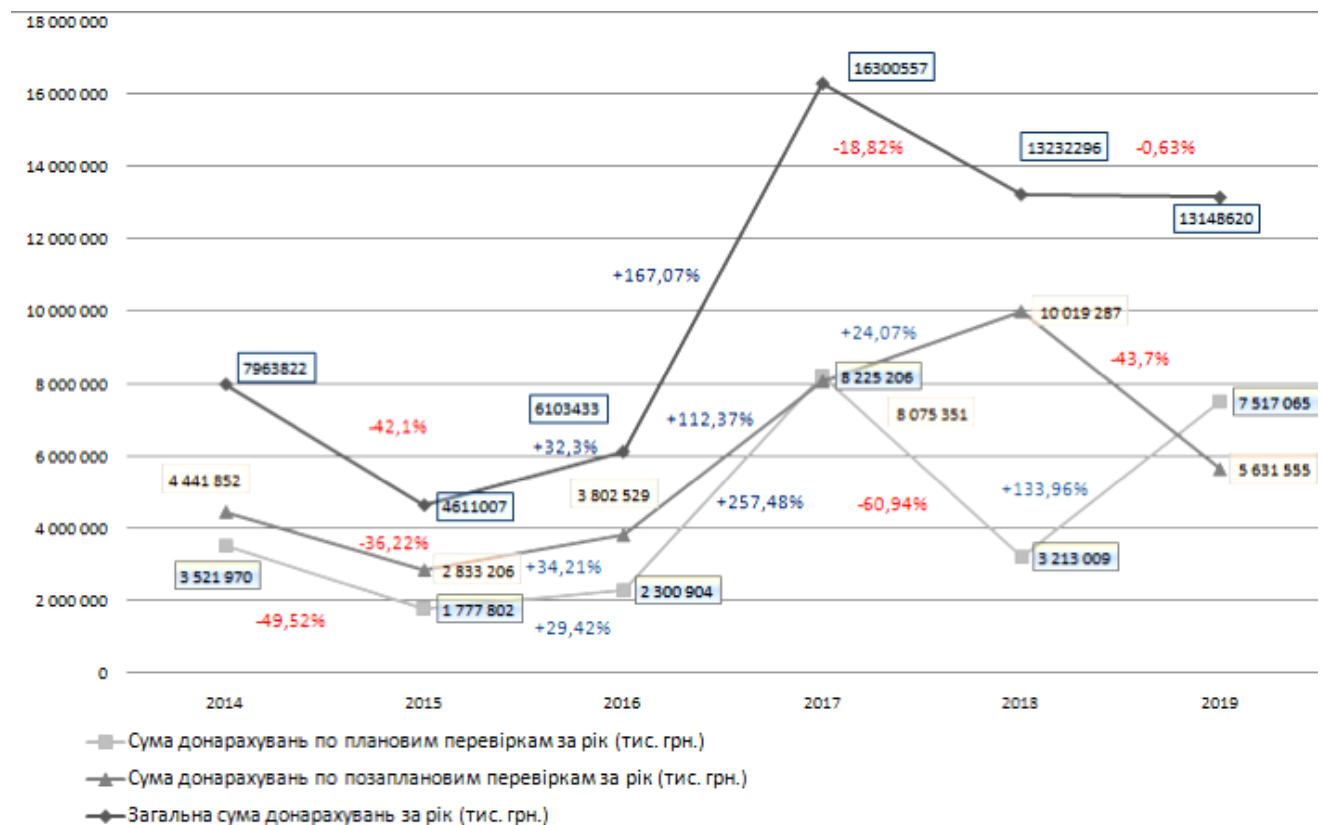


Рис. 2. Сума узгоджених донарахованих грошових зобов'язань за результатами перевірок податковими органами за 2014-2019 рр.

Джерело: складено автором на основі [9]

Суми узгоджених донарахованих грошових зобов'язань за результатами перевірок податковими органами у 2014-2019 рр. мали тенденцію до зростання (окрім 2015 р.). При цьому, варто відмітити, що у 2019 р. порівняно із 2018 р. сума донарахувань загальна та по позаплановим перевіркам мала тенденцію до зниження, а по плановим перевіркам - зросла майже на 134%.

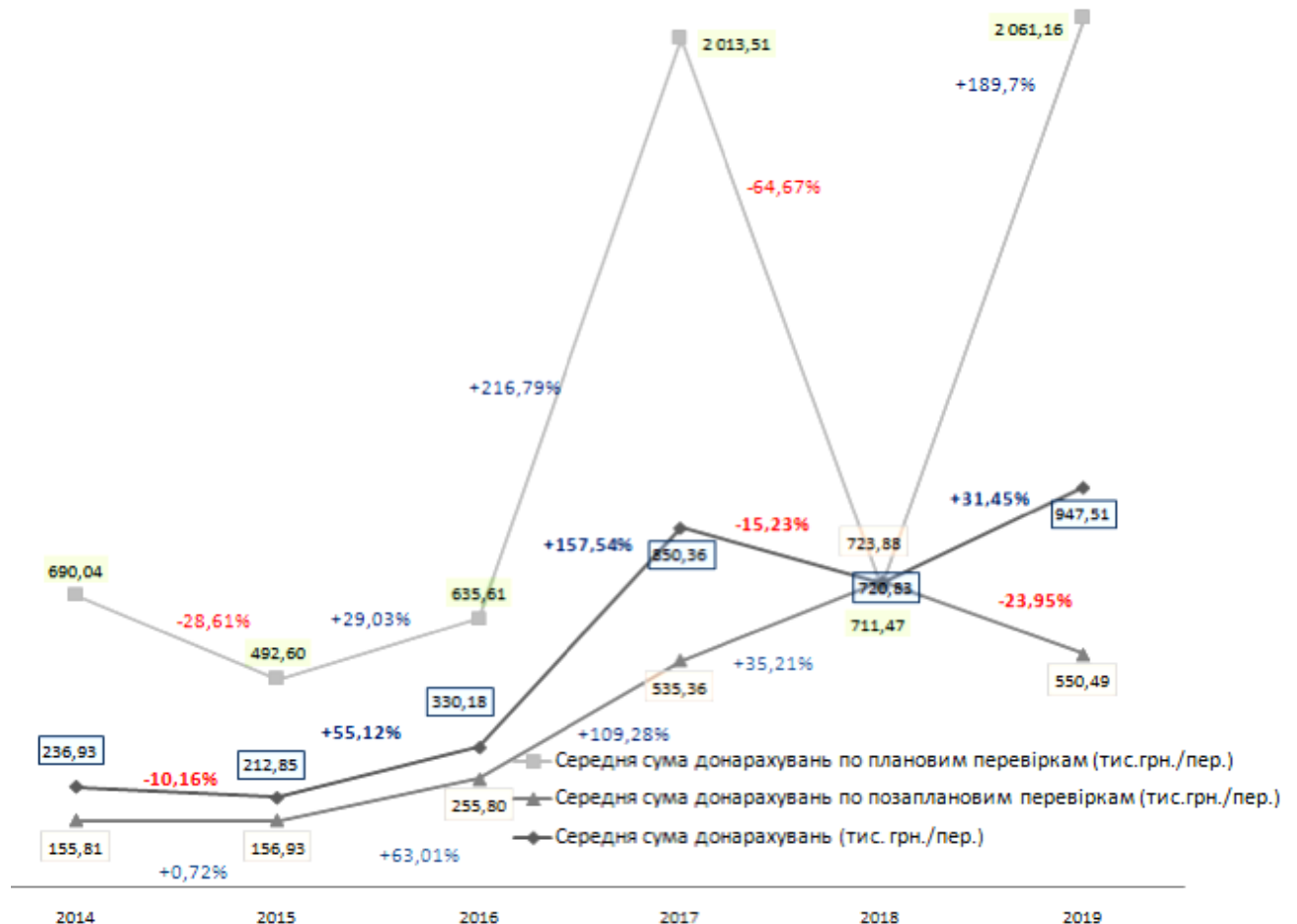


Рис. 3. Середня сума узгоджених донарахованих грошових зобов'язань (тис. грн.) на одну проведену перевірку за 2014-2019 рр.

Джерело: складено автором на основі [9]

Щодо середньої кількості узгоджених донарахованих сум на одну проведену перевірку, то помітна тенденція щодо поступового збільшення із року в рік донарахувань по позаплановим перевіркам. При тому, що загалом середня кількість донарахованих сум на одну проведену перевірку та на одну проведену планову перевірку із року в рік має нестабільну тенденцію щодо зростання (стрімке зростання середньої кількості узгоджених

донарахованих сум на одну проведену перевірку у 2017 р. при подальшому спаданні у 2018-2019 рр.). У 2019 році спостерігається значне зменшення середньої кількості узгоджених донарахованих сум на одну позапланову перевірку з одночасним стрімким зростанням донарахованих сум на одну планову перевірку.

Сьогодні триває процес подальшого вдосконалення податкового контролю, методів та способів проведення контрольних процедур. Так, поступово впроваджуються нові технології у діяльність податкових органів, які базуються на використанні сучасної комп'ютерної техніки. Вони спрямовані на систематичне й ефективне використання внутрішньої та зовнішньої інформації для планування перевірок і якіснішого виконання функцій аудиту, а, отже, й на ефективну боротьбу з ухиленнями від сплати податків та на ліквідацію тіньової економіки.

Оцінювання здійснення вітчизняного податкового контролю дозволяє зробити висновок про те, що за якісними показниками податковий контроль в Україні відстає від європейських норм. Основними дивергентними факторами є відсутність партнерства між контролюючими органами і суб'єктами бізнесу, недостатня податкова культура та свідомість платників податків, недооцінка превентивних методів контролю, високе податкове навантаження, що зумовлює інституційні деформації і перекоси щодо податкової культури, дисципліни і свідомості платників податків. Усунення зазначених факторів є гострою необхідністю для підвищення ефективності адміністрування податків в Україні та забезпечення належних умов для розвитку вітчизняного бізнесу.

При цьому за останні десять років в Україні стрімко зростає соціальний запит громадян на розв'язання проблеми боротьби із незаконним збагаченням та легалізацією тіньового капіталу, корупційними схемами, що дозволяють ухилятися від сплати податків та виводити капітал в офшори. Необхідною складовою підвищення ефективності функції контролю податкової служби у сфері детінізації економіки України є доступ до

системи міжнародного автоматичного обміну податковою інформацією з метою визначення податкового резидентства суб'єкта економічної діяльності, виконання правил «Контрольованих іноземних компаній» (Controlled foreign Companies (CFC/КІК)), а також можливість одержувати практичні переваги від розробленого Організацією економічного співробітництва та розвитку плану BEPS (Base erosion and profit shifting - ерозія податкової бази та виведення доходів з оподаткування) [10].

Висновки. Проведений аналіз стану податкового контролю в Україні за 2014—2019 рр. вказує, що при скороченні кількості перевірок спостерігається зростання їх результативності, що свідчить про зростання ефективності податкового контролю, однак співвідношення донарахованих грошових зобов'язань, узгоджених та сплачених, вказує на незабезпечення повноти їх надходжень.

Підвищенню ефективності податкового контролю в Україні сприятиме:

- удосконалення податкового законодавства в напрямку спрощення, стабільності і передбачуваності;
- розширення бази оподаткування, яке дасть змогу зменшити податковий тиск на платників податків та підвищити добровільну сплату податків;
- розширення інформаційного забезпечення з метою автоматизації процесу оподаткування, більш ефективного використання людських ресурсів, отримання даних з різних джерел з метою виявлення ухилень від сплати податків;
- розширення автоматизованого відбору платників для документальних перевірок з метою мінімізації ухилень від оподаткування при загальному зменшенні кількості перевірок та перевіряючих;
- автоматизація камеральних перевірок та поступовий перехід до електронного аудиту.

Крім того, в Україні необхідно підвищувати рівень контрольно-перевірочної роботи, в тому числі, шляхом підвищення якості матеріалів перевірки та доказової бази, ретельного розгляду скарг платників податків, запровадження в якості критерію роботи територіальних органів наявність оскаржених та несплачених до бюджету сум, донарахованих за результатами перевірки.

Потрібно надалі розробляти методичні рекомендації, які містять вказівки з найбільш ефективного здійснення тих чи інших видів контрольних заходів.

За результатами проведеного автором аналізу окремих показників ефективності податкового контролю в Україні простежується тенденція до її зростання. При цьому, існує необхідність у розробці та впровадженні єдиної системи оцінки ефективності податкового контролю.

Підвищенню ефективності податкового контролю в Україні у сфері детінізації економіки України сприятиме доступ до системи міжнародного автоматичного обміну податковою інформацією з метою визначення податкового резидентства суб'єкта економічної діяльності та можливість одержувати практичні переваги від реалізації плану дій BEPS.

Література

1. Доходи держбюджету України. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2019>
2. Дегтярьова О. М. Оцінка ефективності моніторингу фінансово-економічної діяльності підприємств // Коммунальное хозяйство городов. К.Техніка. 2007. № 75. С. 406-415.
3. Чучук Ю. В. Теоретична сутність понять економічна ефективність та ефективність діяльності / Ю. В. Чучук // Ефективна економіка. 2014. № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2014_2_42
4. Лещух І. В. Методичні засади оцінювання та пріоритети підвищення ефективності податкового контролю в Україні / І. В. Лещух //

- Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. 2015. Вип. 3. С. 59-66. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sepspu_2015_3_14
5. Друкер П. Задачи менеджмента в XXI веке: пер. с англ. / П. Друкер. М.: Изд -во "Вильямс", 2003. 272 с.
 6. Пухальський В. В. Оцінка стану, ефективності та результативності податкового контролю в Україні. Економіка та держава. 2019. № 1. С. 35-42.
 7. Жигаленко О.В. Ефективність податкового контролю в Україні [Текст]: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.08 / О.В.Жигаленко; Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана". К., 2009. 20 с.
 8. Князькова В. Я. Фіскальна ефективність податкового контролю та напрями його покращення / В. Я. Князькова // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2014. № 3. С. 116-123. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/uazt_2014_3_13
 9. Основні статистичні дані про діяльність ДПС / Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/>
 10. Base erosion and profit shifting (BEPS) // OECD. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/>