

**ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ: НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ**

*Розглянуто проблемні питання щодо здійснення податкового контролю та запропоновано напрями його удосконалення*

**Постановка проблеми.** Податковий контроль є функцією органів податкової служби. Майже 60 % функцій податкових інспекцій полягають у здійсненні податкового контролю щодо своєчасності подання платниками податків податкових звітностей (декларацій і розрахунків), правильності визначення об'єктів оподаткування, обчислення й сплати податків.

**Аналіз досліджень та публікацій з проблеми.** Проблематиці та напрямам удосконалення податкового контролю присвячені роботи таких вчених, як Ю.О. Волкова, К.В. Хмільовська, Б.П. Ярема, В.П. Маринець, Б.А. Карпінський, Н.С. Залуцька, А. Скрипник тощо.

**Метою статті** є дослідження сутності та особливостей податкового контролю як одного з елементів податкової політики держави.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Сьогодні органи державної податкової служби здійснюють [1, с. 23]:

- контроль за дотриманням податкового законодавства;
- перевірку правильності нарахування податків, зборів та інших обов'язкових платежів;
- перевірку якості ведення податкового і бухгалтерського обліку об'єктів оподаткування;
- забезпечення своєчасного і повного перерахування сум податків до бюджету всіма юридичними і фізичними особами;
- накладання фінансових і адміністративних санкцій на порушників податкового законодавства, а також профілактику податкових правопорушень.

Інтеграція України в європейське політичне та економічне співтовариство передбачає реформування суспільних інституцій, зокрема, податкової системи. Тому податкова служба повинна бути органом, що динамічно розвивається і перебудовується у відповідності до вимог часу. Найбільш значущого відносно цього є система податкового контролю, яка покликана забезпечити дотримання балансу інтересів держави і осіб, що виконують податкові зобов'язання.

Як відомо, податковий контроль – це діяльність посадових осіб органів податкової служби щодо спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення й сплати податків і податкових платежів за чинними нормативно-законодавчими актами сфери оподаткування, виявлення відхилень, допущених у ході виконання норм податкового законодавства, та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання.

Податковий контроль можна розглядати у двох аспектах: як функцію або елемент державного управління економікою і як особливу діяльність із дотримання податкового законодавства. Обидва аспекти податкового контролю перебувають у нерозривній єдності й безперервному розвитку і вдосконаленні. Якість податкового контролю, що включає рівень, повноту, достатність, порядок виконання податковими інспекторами як суб'єктами контролю роботи із забезпечення його цілей, реалізації окремих процедур, є досить важливою умовою ефективності діяльності податкових служб. Для цього першочергового вирішення потребують питання оптимізації процедур податкового контролю, підвищення якості проведення податкових перевірок та забезпечення контролю за роботою податкових інспекторів.

В главі 107 проекту Податкового Кодексу зроблено спробу прописати процедурні питання щодо виконання податковими органами контрольних функцій. Але, на жаль, при визначенні взаємовідносин між сторонами у процесі здійснення податкового контролю більш-менш чітко прописані права податкових органів та обов'язки платників податків і не згадується про обов'язки податкових органів та права платників податків. Норми проекту Податкового кодексу фактично представляють собою систематизоване законодавство щодо податкового контролю, а тому не можуть розв'язати сьогоденні проблеми взаємовідносин податківців та платників податків.

Проектом Податкового кодексу зберігається існуюча класифікація податкових перевірок, яка не відображає змісту останніх і призводить до появи нових термінів (таких як, документальна перевірка, оперативна, зустрічна тощо). В результаті проект Кодексу не вирішує проблеми з визначенням предмету перевірки.

Запропонована в проекті Податкового Кодексу концепція правового регулювання податкового контролю, яка побудована на запровадженні єдиних уніфікованих правил для всіх напрямів контрольної діяльності податкових органів, не дозволяє уникнути існуючих суперечностей у взаємовідносинах податківців та платників податків під час проведення контролю та гарантувати свободу підприємницької діяльності.

Отже, різна природа напрямів контрольної діяльності податкових органів потребує і окремого правового регулювання. Тому, на нашу думку, потрібно запропонувати в главі 107 визначити основні засади здійснення державного контролю в сфері оподаткування таким чином: принципи контролю, права та обов'язки податкових органів, права та обов'язки суб'єкту господарювання під час здійснення контролю, форми контролю, напрями податкового контролю та порядок їх здійснення, документи, які надають право службовій особі здійснювати контроль, порядок вилучення документів під час здійснення контролю тощо.

Пропозиції розроблено, виходячи з наступних принципів правового регулювання контрольної діяльності податкових органів:

- чітке законодавче визначення повноважень, меж та способу здійснення податкового контролю;
- встановлення прозорого правового статусу учасників контрольної діяльності;
- достатній рівень урегульованості процедурно-процесуальної регламентації контрольної діяльності;
- встановлення різних адміністративних процедур податкового контролю відповідно до його напрямків;
- здійснення податкового контролю відповідно до чітко визначених цілей, завдань, форм та термінів контролю.

Удосконалені процедури податкового контролю, на нашу думку, сприятимуть зменшенню державного втручання у підприємницьку діяльність та звузженню тіньового сектору економіки, виконання податковими органами своїх контрольних функцій у відповідності до вимог Конституції України, налагодженню партнерських взаємовідносин між податковими органами та платниками податків. Всі ці чинники позитивно вплинуть на динаміку економічного зростання в Україні та підвищать соціальну та політичну стабільність в державі.

Податковий контроль органами ДПІ починається на стадії державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності у вигляді податкового обліку платників податків

і зборів (обов'язкових платежів). Цей етап податкового контролю надзвичайно важливий, оскільки саме тут формується інформація про конкретного платника податків й визначаються ризикові суб'єкти господарської діяльності, які без поважних на те причин свідомо не сплачують податків та інших обов'язкових платежів.

Податковими органами ДПІ у м. Житомир застосовуються такі процедури податкового контролю [власна розробка]:

- державна реєстрація і перереєстрація;
- податковий облік і процедури контролю за достовірністю даних платника;
- розшук суб'єктів, які пройшли державну реєстрацію, але не стали на податковий облік; подання звітності, форми звітності, автоматизована обробка податкової звітності;
- облік платежів до бюджету;
- податковий контроль за поданням звітності й важелі впливу за несвоєчасну сплату;
- розшук платників податків, які не звітують до податкових органів;
- кабінетний аудит і порядок оформлення результатів;
- заходи за результатами кабінетного аудиту;
- вибір платників за ризиковими ознаками для документального аудиту;
- документальний аудит;
- виявлення податкової заборгованості й податкове стягнення;
- арбітражні процедури;
- перереєстрація й ліквідація платників податків і зняття їх із податкового обліку;
- дослідчі податкові перевірки й розслідування;
- порушення кримінальних справ тощо.

Перевірка як процедура податкового контролю охоплює обстеження і визначення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності. Якщо камеральна перевірка має місце під час прийняття й обробки податкової звітності в органах податкової служби, то документальна перевірка здійснюється з виїздом на об'єкт контролю і характеризується вищою об'єктивністю вивчення повноти і правильності податкових розрахунків, їхнім зіставленням із даними первинних документів, аналітичним і синтетичним обліком, податковим обліком і звітністю. Слід зауважити, що документальна перевірка є основним методом податкового контролю.

Для виявлення платників, які навмисно ухиляються від сплати податків, органами державної податкової служби у м. Житомир запроваджена та використовується єдина автоматизована інформаційно-аналітична система "Вибір об'єкта", що поєднує інформацію з АРМ "Митниця", "КРП", "Держдохід", "Аудит" та ін. При обробці й аналізі відповідних даних виділяються господарські структури, що є потенційними об'єктами податкового контролю, тобто з ознаками податкових правопорушень. Але тут через відсутність достатньої достовірної інформаційної бази та узгодженості даних виникають певні проблеми комп'ютерного відбору об'єктів перевірок. Тому для ефективного використання цієї системи ДПІ у м. Житомир слід посилити роботу щодо збору і накопичення інформації в таких напрямках, що допоможуть виявити [1, с. 24]:

- фіктивні фірми, що продовжують вести господарську діяльність;
- підприємства, що постійно порушують податкову дисципліну щодо повноти і своєчасності погашення своїх податкових зобов'язань;
- фірми, що мають декілька розрахункових рахунків, через які здійснюється перекачування коштів;
- галузі надприбуткової та тіньової діяльності;
- фірми, що займаються легалізацією "брудних" грошових коштів.

До того ж, як свідчить вітчизняна практика оподаткування, для ефективного функціонування автоматизованої системи

відбору платників потрібні певні умови. По-перше, при такій системі необхідно використовувати єдиний взаємоузгоджений перелік джерел інформації, зокрема довідників і класифікаторів, які відповідають Програмі переходу України на міжнародну систему статистики і обліку, затверджені постановою КМУ від 04.05.93 р. № 326, та Положенню про інформаційно-довідкову інформацію в ДПА України (наказ № 144 від 27.03.98 р.). По-друге, для визначення об'єктів податкового контролю необхідна постійна наявність такого інформаційного забезпечення: примірники довідників класифікаторів, що використовуються в органах ДПС України; законодавчо-нормативні й інструктивно-методичні матеріали, які регламентують порядок планування і підготовки податкових перевірок щодо визначення їх об'єктів; документація, що регламентує фінансово-господарську діяльність платників податків. Причому ці джерела повинні групуватися за такими напрямками інформації: з органів державної податкової служби, від платників податків, з держадміністрацій різного рівня, з органів митного контролю й статистики, з правоохоронних контролюючих органів, з банківських та інших фінансово-кредитних установ, фондів державного і комунального майна.

При формуванні інформаційної бази податкового контролю необхідно враховувати певні тенденції економічного розвитку, які склалися в Україні, а саме те, що тіньовий капітал обслуговує насамперед сферу обігу, торговельну, посередницьку і кредитно-банківську діяльність, де є можливість отримувати і легалізувати "брудні" гроші. Особливу увагу потрібно приділяти відбору об'єктів податкового контролю в галузевому та регіональному розрізах.

З метою вдосконалення системи обслуговування платників податків в Україні на основі сучасних інформаційних та комунікаційних технологій ми пропонуємо створити Інформаційно-довідковий центр державної податкової служби, автоматизовані системи якого дозволять обробляти велику кількість звернень, що надходять з різних джерел – телефоном, факсом, поштою, Internet. Послуги надаватимуться платникам податків безкоштовно за схемою: 365 днів в рік, 24 години на добу, 7 днів на тиждень.

Запровадження Державною податковою адміністрацією України сучасного багатofункціонального Інформаційно-довідкового центру на рівні світових та європейських стандартів дасть можливість:

- забезпечити платників податків високим рівнем податкових послуг;
- поліпшити якість дотримання податкових вимог податкового законодавства;
- забезпечити повну обізнаність щодо можливих змін в податковому законодавстві;
- ліквідувати практику неоднозначного трактування податкового законодавства;
- забезпечити значне зниження адміністративних витрат.

На наш погляд, буде значно підвищено суму надходжень до бюджету від добровільної сплати податків завдяки підвищенню довіри громадськості у чесність і справедливість податківців, а також в те, що корупція та хабарництво несумісні з професією податківця.

Тому, з метою модернізації податкової служби розроблено Кодекс професійної етики працівника державної податкової служби України, який встановлює загальні етичні вимоги до поведінки працівника.

Основна мета розробки Кодексу – встановлення загальних етичних вимог до поведінки працівника ДПС, яким він повинен керуватись під час виконання своїх службових.

Проте не варто зосереджуватися лише на певному конкретному методі чи процедурі й абстрагуватися від інших, бо для ефективного функціонування системи податкового контролю в Україні надзвичайно велике значення має використання усієї сукупності видів, форм і методів податкового контролю.

Реформування податкового контролю – завдання із завдань, яке для держави й суспільства справді є універсальним, всеохоплюючим. Стратегічні цілі податкових перетворень – у підтримці та стимулюванні реальної економіки, виробництва, легалізації, виходу з тіні прихованих капіталів.

Зокрема, в таблиці 1 наведено основні проблемні питання, які є в сучасній контрольно-перевірочній роботі органів державної податкової служби та принципи напрямки щодо їх вирішення [3, с. 377].

Таблиця 1. Наявні проблеми в контрольно-перевірочній роботі податкових органів України та напрями їх вирішення

Основні недоліки	Напрями вирішення
<p>1. Багато уваги з боку податкових органів приділяється контрольно-перевірочній роботі діяльності суб'єктів господарювання</p> <p>2. Проблематичним є проведення перевірок господарської діяльності великих платників податків, позапланові перевірки не можуть проводитися за зверненням СБУ, МВС чи інших правоохоронних органів, якщо не порушено кримінальної справи проти платника податків</p> <p>3. Не врегульовані питання продовження перевірок у випадках тривалого захворювання ревізора.</p> <p>4. Неузгодження у податковому законодавстві термінів подання проектів актів перевірок</p> <p>5. Складність умов щодо проведення перевірок суб'єктів господарювання органами податкової служби</p>	<p>1. Розширення діяльності податкових органів у сфері масово-роз'яснювальної роботи</p> <p>2. Збільшення кількості днів для проведення перевірок господарської діяльності великих платників податків; щоквартальне внесення змін до планів-графіків проведення перевірок, що дає змогу оперативно проводити перевірки</p> <p>3. Одночасна перевірка діяльності платника податків, який має філії та підприємства, зареєстровані на одного і того ж платника податків</p> <p>4. Створення відповідної бази даних із філіями підприємств та підприємствами одного власника з постійним її оновленням та можливістю доступу усіх заінтересованих контролюючих органів</p> <p>5. Запровадження відбору платників податків із точки зору ризик-менеджменту.</p> <p>6. Прийняття законодавчих документів, які б регламентували організацію спільних перевірок органів державної податкової служби з органами контролю у сфері цільових державних фондів – Пенсійного фонду і Фонду соціального страхування</p>

Водночас, проведений авторами аналіз свідчить, що спеціалістами державних податкових інспекцій також надаються пропозиції щодо практичного вирішення окремих питань, а саме [3, с. 376]:

- застосування штрафних санкцій відділом обліку, яким здійснюється контроль за своєчасністю внесення до особових карток платника сплачених сум податків, зборів та інших обов'язкових платежів;

- при перевірці суб'єкта господарської діяльності, який здійснює діяльність у сфері ЗЕД, в описовій частині акту описувати лише виконання тих контрактів, за якими встановлено порушення, а в загальній частині акту наводити перелік усіх контрактів по ЗЕД, за якими проводилась діяльність у період, що перевіряється;

- термін проведення перевірок підприємств з оборотами понад 50 млн. грн. продовжити до 30 робочих днів, а у випадку виникнення спірних питань завершувати перевірки після отримання відповідей на запити із зовнішніх джерел або рішень органів державної податкової служби вищого рівня;

- якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом 10 робочих днів із дня отримання запиту проводити позапланові виїзні перевірки у разі виникнення потреби у перевірці відомостей;

- надати право органам державної податкової служби одержувати довідки про обсяг та обіг коштів на рахунках у банках за їх письмовими запитами.

Актуальною проблемою сьогодні є підвищення ефективності проведення податкових перевірок, зниження кількості помилок при їх проведенні та прийняття вмотивованих рішень за їх результатами. Функціонування податкової служби неможливе без ефективної системи податкового контролю, який є одним з основних чинників у діяльності податкових органів.

Податковий контроль є невід'ємною частиною фінансового контролю, однією з найважливіших функцій управління, що складається з трьох взаємозалежних елементів: прогнозування (планування), регулювання та контроль. Дієвість податкового контролю залежить від ефективного планування податкових перевірок суб'єктів фінансово-господарської діяльності. У сфері податкового контролю об'єктом впливу є відносини, які виникають між державою та платниками податків з приводу сплати ними податків та платежів до бюджету. Результатом такого впливу має бути: формування загальнодержавного грошового фонду, створення сприятливих умов для розвитку підприємницької діяльності та регулювання соціально-економічного життя суспільства.

Концептуально система організації та проведення перевірок, як і в цілому податкова система потребує реформування. В результаті податкових трансформацій повинна бути створена така податкова служба, яка б стимулювала економічний розвиток в Україні на інноваційній основі, що означає [3, с. 378]:

- створення обґрунтованої податкової політики щодо стимулювання розвитку підприємства;

- залучення інвестицій в економіку України;

- удосконалення системи надходжень податкових платежів;

- дотримання податкового законодавства платниками податків;

- підвищення надходжень на основі добровільності.

Вдосконалення податкового законодавства є важливою, але недостатньою умовою встановлення ефективного податкового контролю в державі. Це залежить від того, чи відповідають форми та елементи оподаткування досягнутому рівню розвитку податкової служби технічним та організаційним можливостям сучасного адміністрування податків, тому назріла необхідність удосконалювати саму державну податкову службу України. Разом з тим з'явиться можливість покращення результативності податкового контролю – основної фіскальної функції органів державної податкової служби України.

Враховуючи сучасний стан ДПІ України, удосконалення її діяльності включає, на нашу думку, такі основні чотири елементи (заходи):

- 1) перехід податкових органів на функціональну структуру;
- 2) введення нових податкових технологій і процедур;
- 3) навчання податкових працівників і платників податків;
- 4) підвищення рівня інформатизації податкової служби.

Практична реалізація зазначених заходів передбачає необхідне технічне забезпечення державних податкових органів, впровадження сучасних засобів захисту інформації, розвиток системи телекомунікацій, правове забезпечення передачі інформації на машинних носіях і каналами зв'язку тощо. Уся сукупність цих та інших проблем, на нашу думку, може бути повністю вирішена лише в межах державного проекту модернізації податкової служби, і для цього необхідні довгострокові і значні обсяги інвестицій.

З огляду на досвід розвинених країн світу у сфері податкової політики Державною податковою адміністрацією України розроблено проект Програми модернізації податкової служби України, впровадження якої планується протягом значного періоду часу (близько десяти років). Розробка та впровадження цієї програми включає три етапи,

приблизно три роки кожен. Перший етап (2002-2004 роки) передбачав реорганізацію податкової служби за функціональними принципами та її консолідацію. Також на першому етапі ДПА України планувалася модернізація одного з основних функціональних напрямків (наприклад, реєстрація платників податків). На другому етапі (2005-2007 роки) передбачалася докорінна реорганізація основних операційних функцій податкової адміністрації. На третьому етапі (2008-2010 роки) після завершення функціональної організації та модернізації операційної діяльності планується завершення процедур управління організацією [1, с. 26].

Програмою модернізації органів ДПС України, крім напрямів удосконалення форм і методів податкової роботи, передбачено також напрями модернізації податкового контролю. До них відносяться [9, с. 131]:

- модернізація аудиту;
- проблеми та нові форми роботи з платниками податків;
- модернізація існуючого порядку реєстрації, обліку, пошуку, реорганізації та ліквідації платників податків;
- автоматизація процесу прийому та обробки податкової звітності платників податків;
- удосконалення методології системи контролю за погашенням податкового боргу;
- ефективне управління людськими ресурсами (людські ресурси – основна цінність податкової служби).

У сучасних умовах головним принципом контрольної-перевірочної роботи є принцип економічної доцільності. Тому зусилля підрозділів контрольної-перевірочної роботи органів державної податкової служби сконцентровані на проведенні перевірок ризикових платників податків, великих платників податків, які при значних обсягах валових доходів сплачують незначні суми податків, використовуючи при цьому різні схеми мінімізації сплати податків.

#### Висновки та перспективи подальших досліджень.

Підсумовуючи викладений матеріал, доречним буде виділити загальну мету процесу модернізації ДПІ як у м. Житомирі, так і по всій Україні в цілому:

- створення ефективної системи контролю за дотриманням податкового законодавства;
- створення раціональної структури ДПІ;
- впровадження форм і методів діяльності, які відповідають поточним і перспективним вимогам світового рівня;
- зменшення собівартості процесів адміністрування при надходженні коштів до бюджету;
- перехід до добровільності у сплаті податків;
- поліпшення системи внутрішнього контролю та запобігання корупції.

Стратегічними напрямами розвитку податкової служби, на нашу думку, можна вважати:

- удосконалення законодавства, яке орієнтоване на розвиток регулюючої функції, спрощення, стабільність і передбачуваність податкового законодавства, введення обов'язкової перевірки ефективності запропонованих законів за допомогою імітаційної моделі;
- розширення бази оподаткування, яке дасть змогу зменшити податковий тиск на платників податків та підвищити добровільну сплату податків, що збільшить надходження до бюджету;
- інформаційне забезпечення, розширення якого для кожної ланки податкової служби надасть можливість автоматизувати процес оподаткування, ефективніше використовувати наявні людські ресурси, погоджувати дані з різних джерел з метою виявлення ухилень від сплати податків;
- підвищення ефективності перевірок, що дасть можливість за рахунок автоматизованого відбору платників для документальних перевірок підвищити ймовірність виявлення ухилень від оподаткування при загальному зменшенні кількості перевірок та перевіряючих;

– залучення до оподаткування тіньових коштів через відстеження товарно-грошових потоків, контроль за використанням готівки; прогнозування надходжень, що дозволить пропонувати Верховній Раді України збалансований реальний бюджет і сприятиме стабілізації суспільства, що надасть можливість більш реально оцінювати ефективність діяльності податкової служби;

– скорочення та ліквідація недоїмки для поліпшення роботи платниками податків, заохочення їх до добровільної сплати та скорочень заборгованості перед бюджетом за рахунок реалізації майна боржників.

Виконання вищевикладених заходів дозволить, на нашу думку, забезпечити більш ефективну роботу податкових органів, а отже, збільшення рівня збору податків та інших платежів до бюджетів усіх рівнів при максимальному здешевленні виконання цієї функції для держави і платників податків. Звичайно, виконання цих заходів потребує часу і значних витрат, але робота органів ДПС на якісно новому рівні швидко виправдає ті витрати, які були здійснені.

#### Список використаної літератури:

1. Волкова Ю.О. Удосконалення податкового контролю як елемент формування податкової політики / Ю.О. Волкова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2006. – № 10(65). – С. 23-27.
2. Ємко Ю. Модернізація податкової служби України / Ю.Ємко // Збірник наукових праць Академії ДПС. – 2005. – №4 (14). – С. 184-187.
3. Карпінський Б.А. Податковий контроль в Україні: концептуальні засади функціонування й удосконалення / Б.А. Карпінський, Н.С. Залуцька // Стан і проблеми оподаткування в умовах ринкової економіки: Матеріали VI-ої Міжнародної науково-практичної конференції. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2006. – 605 с.
4. Корнієнко Т., Зайнчковський Удосконалення фінансово-кредитного механізму та організаційної структури управління / Т. Корнієнко, Зайнчковський // Науковий вісник УФЕІ ДПА України. – 2007. – № 1. – С. 45-53.
5. Податкова система України: Підручник / [В.М. Федоров, В.М. Опарін, Г.О. П'ятаченко та ін.], під ред. В.М. Федосова. – К.: Либідь, 2006. – 464 с.
6. Податкове право: навч. посіб. / [Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильнік та ін.]; під ред. проф. Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.
7. Скворцов Н.Н. Все о налогах в Украине / Н.Н. Скворцов. – К.: КОНКОРД, 2007.
8. Хмільовська К.В. Організаційні засади податкового контролю / К.В. Хмільовська // Фінанси України. – 2003. – № 2. – С. 50-54.
9. Ярема Б.П. Податковий менеджмент: навчальний посібник / Б.П. Ярема, В.П. Маринець. – Львів: "Магнолія Плюс", 2006. – 224 с.

ЛИТВИНЧУК Ірина Вікторівна – доцент кафедри фінансів Житомирського державного технологічного університету

#### Наукові інтереси:

- проблеми і напрями удосконалення доходної та видаткової частини місцевих бюджетів.

БУРКІВСЬКА Наталія Миколаївна – студентка 5-го курсу Житомирського державного технологічного університету

#### Наукові інтереси:

- проблеми і напрями удосконалення податкової системи