УДК 336.225.673

**Ігнатишин Марія Василівна,** кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та фінансів Мукачівського державного університету, м. Мукачево, тел.2-13-98

# РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПЛАТЕЖІВ ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

*Стаття присвячена дослідженням з організації податкового контролю як елементу державного регулювання в системі податкових платежів. Автор стверджує, що досягти максимального регулюючого та фіскального ефекту лише за рахунок внутрішніх елементів податків неможливо. Навіть найдосконаліші в економіко-правовому плані податки дуже часто не будуть ефективними за відсутності системи належного контролю з боку держави за їх нарахуванням та сплатою.*

*Ключові слова: податковий контроль, податкові ставки, податкові перевірки, пеня, податкова віддача ефективність податкових перевірок.*

**Постановка проблеми.** Податкова система в кожній країні є однією з найважливіших основ економічної політики. Вона забезпечує фінансову базу держави та виступає головним знаряддям реалізації її економічної доктрини.

Першочерговою потребою сьогодення є забезпечення збалансованого розвитку всіх підсистем суспільства, гармонізації інтересів різноманітних верств населення, створення міцного економічного підґрунтя для інтеграції України у світову економічну систему. Все це в значній мірі залежить від ефективної контрольної функції податків. Контрольна функція податків, які є регуляторами фінансової системи нашої держави проявляється через податковий контроль.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Різні питання з організації та ефективності здійснення податкового контролю, як об’єкта наукових досліджень, висвітлено у працях таких українських учених: В. Онищенко, Л.А. Савченко, Л.М. Касьяненко А. Крисоватий, М. Крупка, І. Луніна, А. Поддєрьогіна, А. Соколовської. В їх дослідження різноманіття поглядів на дефініцію та сутність податкового контролю трактується по різному.

Так, вітчизняні дослідники Л.А. Савченко і Л.М. Касьяненко розглядають податковий контроль лише через призму контрольної функції органів ДПС України і характеризують її зміст як їх діяльність, що „полягає у перевірці

правильності справляння податків та інших обов'язкових платежів, виявленні та аналізі порушень, а також у забезпеченні вдосконалення роботи власне державного органу ” [4]. Вітчизняний дослідник В. Онищенко розуміє під податковим контролем багатоаспектну міжгалузеву систему спостереження державних контролюючих органів за фінансово-господарською діяльністю платників податків з метою об’єктивного забезпечення заданого рівня формування бюджету й установлення її відповідно до вимог чинного законодавства [5]. З прийняттям Податкового кодексу України з’явився термін „податковий контроль” та його трактування як „системи заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи ” [2].

Однак, питання податкового контролю у наукових дослідженнях залишається актуальним так як норми Податкового кодексу посилюють контроль діяльності підприємств шляхом уведення нового типу перевірок, зокрема, фактичних, які проводяться без попередження платника податків.

**Формулювання цілей статті.** Метою нашого дослідження є теоретичне узагальнення та аналіз теоретичних і практичних аспектів функціонування податкового контролю в контексті Податкового кодексу України та його вплив на забезпечення в повному обсязі податкових платежів суб’єктами господарювання до бюджетів вищого та нижчого рівнів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Податковий контроль як елемент керування процесом оподатковування є необхідною умовою існування ефективної податкової системи. Це завершальна стадія керування оподатковуванням, і одночасно – один з елементів планування податкових доходів бюджету. Він також є необхідною умовою функціонування ефективної податкової системи, адже забезпечує зв’язок платників податків з органами державного управління, що наділені особливими податковими правами і

повноваженнями.

Податковий контроль внутрішньо властивий будь-якій державі. Саме він створює умови для виконання податками повною мірою своєї фіскальної функції – формування грошових ресурсів держави. Контроль також виступає гарантією задоволення публічних майнових інтересів та важливим чинником соціально-економічної стабільності держави, її фінансової безпеки. При цьому об'єктом податкового контролю нарахування та сплати податку на прибуток є відносини, що прямо або побічно пов'язані зі своєчасністю і повнотою сплати податку до бюджету. Результатом реалізації завдання такого контролю є зміцнення податкової дисципліни, під якою розуміється чітке виконання розпоряджень законодавчих актів і встановленого ними порядку нарахування і сплати податку на прибуток до бюджету всіма платниками податків у державі.

В цілому контроль є невід'ємним елементом будь-якої сфери державного управління, особливу роль він відіграє у системі податків, оскільки поповнення Державного бюджету України за рахунок податкових та неподаткових надходжень є пріоритетним напрямком в сфері бюджетної політики України. Податковий контроль повинен забезпечувати прозорість податкової системи, повноту податкових надходжень до Державного бюджету, відповідальність правопорушників у сфері податкового законодавства.

Досягти максимального регулюючого та фіскального ефекту лише за рахунок внутрішніх елементів податків неможливо. Навіть найдосконаліші в економіко-правовому плані податки дуже часто не будуть ефективними за відсутності системи належного контролю з боку держави за їх нарахуванням та сплатою. Необхідно констатувати, що при неефективній системі оподаткування ефективний податковий контроль матиме обмежену дію, що призведе до посилення його фіскальної функції та загрожує перерости у державний каральний механізм. Тому податковий контроль має бути адекватним системі оподаткування, а його реформування – відбуватись у контексті реформування податкової системи України в цілому.

Чинне податкове законодавство (гл. 8 Податкового кодексу України) передбачає проведення різних видів перевірок[2].

Всі наведені перевірки є взаємопов'язаними, доповнюють одна одну і спрямовані на ефективне виконання функцій податкового контролю (рис. 1).

**Рис. 1 Види перевірок та порядок їх проведення за ПКУ [2]**

Для оцінки організації контрольної роботи податкового органу на практиці використовуються такі показники як кількість документальних перевірок організацій чи фізичних осіб (усього і на одного середньооблікового працівника), сума донарахованих податків і штрафних санкцій (усього і до обсягу податків, що надійшли у цілому по інспекції), відсоток стягнених платежів до загальної суми донарахувань тощо.

На сьогодні періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний.

При цьому, платники податків з незначним ступенем ризику будуть включатися до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік [1].

Важливим показником при плануванні податкових перевірок є вимірювання податкового навантаження.

На рівні економіки в розрахунок податкового навантаження включаються податки, збори та інші обов'язкові платежі до бюджету, а також внески до фондів державного соціального страхування, які співвідносяться з ВВП.

Вплив рівня оподаткування на економіку України наведено в таблиці 1.

**Таблиця 1 Розрахунок рівня податкового навантаження на економіку України за 2005-2012 рр.**

| Показники | Роки | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
| Показники для розрахунку податкового навантаження млрд. грн. | | | | | | | | |
| ВВП, у фактичних цінах | 441,5 | 544,2 | 720,7 | 948,1 | 913,3 | 1082,6 | 1302,1 | 1408,9 |
| Податкові надходження до зведеного бюджету | 98,1 | 125,7 | 161,3 | 227,2 | 208,1 | 234,4 | 334,7 | 360,6 |
| Показники для розрахунку податкового навантаження у % | | | | | | | | |
| ПН (податковий коефіцієнт) | 22,2 | 23,1 | 22,4 | 24,0 | 22,8 | 21,7 | 25,7 | 25,6 |
| ПН із ефектом перекладання | 12,8 | 12,3 | 12,7 | 12,9 | 11,2 | 11,1 | 13,1 | 13,0 |

Джерело: [3]

Наведені результати розрахунків показують, що діапазон зміни податкового навантаження (ПН) без урахування ПДВ та акцизного податку (ПН з ефектом перекладання податків) є удвічі меншими порівняно із загальним податковим навантаження. Отримані значення ПН зумовлені структурними змінами в самих податках.

На мікроекономічному рівні для планування податкових перевірок важливими показником є розрахунок податкової віддачі, який визначають за даними конкретного підприємства на підставі податкової звітності.

Використовуючи податкову звітність підприємств можна розрахувати податкову віддачу в розрізі податків платниками яких є юридичні особи.

Так, податкову віддачу з податку на прибуток підприємств можна

визначити за такою формулою:

$$ПВ_{пп} = \frac{НП}{СВД} \times 100, \quad (1.1)$$

де $ПВ_{пп}$ – податкова віддача, %;

$НП$ - сума нарахованого податку на прибуток (дані графи 12 Декларації з податку на прибуток), грн;

$СВД$ - сума скоригованого валового доходу (дані графи 3 Декларації з податку на прибуток), грн.

Аналізуючи декларації з податку на прибуток суб'єкта господарської діяльності, фахівцями податкових органів визначається рівень податкової віддачі у динаміці, на основі якого проводиться порівняння його із середнім рівнем податкової віддачі по галузі, у якій здійснює свою діяльність платник. Це дає можливість зробити висновок про рівень сплати податку та ймовірність застосування підприємством схем мінімізації податкових зобов'язань. На рис.2 наведено динаміку показників діяльності підрозділів податкового контролю.

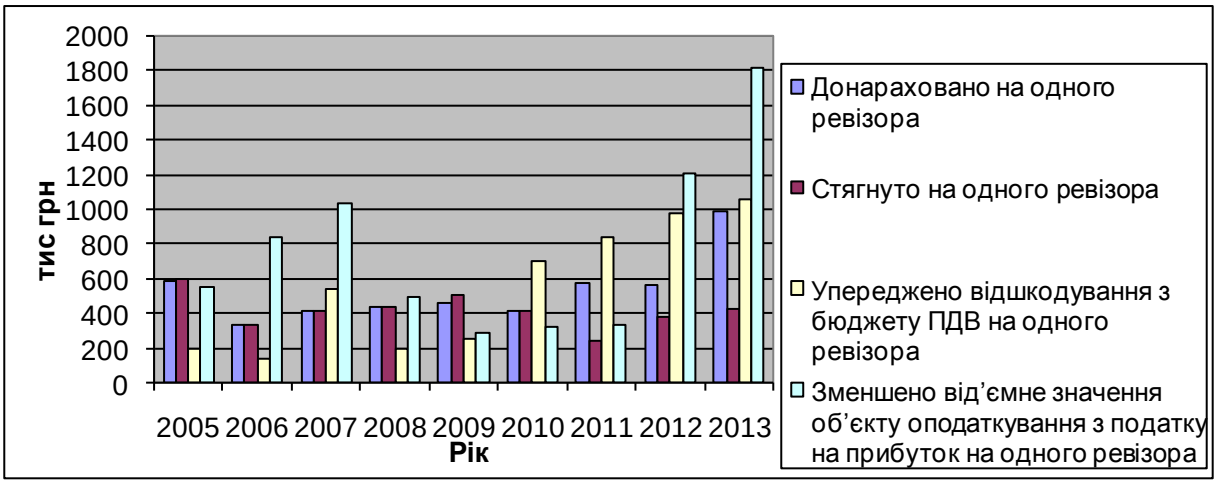


**Рис. 2. Динаміка основних показників діяльності підрозділів податкового контролю юридичних осіб у розрахунку на ревізора[3]**

Будь-яка проведена податкова перевірка має бути результативною та характеризуватись відповідним коефіцієнтом ефективності податкових перевірок.

В сучасних умовах ефективність використання ресурсів податкових органів повинна передбачати перш за все досягнення максимальних результатів

перевірочної роботи при мінімальних затратах часу, зусиль і коштів на їх проведення. Тому одним із показників, який характеризує результативність податкової роботи, є коефіцієнт ефективності податкових перевірок [6]:

$$E_{еф} = (E_c + E_o + E_e) / B \times 100 , \qquad (1.2.)$$

де $E_{еф}$ - економічна ефективність перевірочної роботи податкових органів, %;

$E_c$ - вартість соціального ефекту в грошовому вираженні, грн;

$E_o$ - вартість організаційного ефекту в грошовому вираженні, грн;

$E_e$ - вартість економічного ефекту в грошовому вираженні, грн;

$B$ - витрати на утримання податкових органів, грн.

Як видно із формули 1.2, не всі показники і не завжди можна оцінити кількісно і в грошовій формі. Тому в практичній діяльності можна застосовувати спрощений розрахунок економічної ефективності перевірочної роботи податкових органів:

$$E_{еф} = (E_б + E_п) / B \times 100 , \qquad (1.3.)$$

де $E_{еф}$ - економічна ефективність перевірочної роботи податкової служби, %;

$E_б$ - кошти, приховані від оподаткування, виявлені податковими органами, та штрафні санкції, що надходять до бюджету, грн;

$E_п$ - кошти, отримані в результаті покращення діяльності об'єкта контролю, грн;

$B$ - витрати на утримання податкових органів, грн.

В цілому сукупність об'єктивних наслідків податкового контролю, - це головний критерій визначення його ефективності. Отримання даних про такий результат вимагає знання конкретного змісту діяльності контролюючого органу або особи, реакції на їх дії суб'єкта, що перевіряється, змін, що відбуваються під впливом контролю в його управлінській діяльності.

Будь-яка перевірка повинна забезпечувати повний осяг надходження податкових платежів до бюджету. Не мало важливу роль у податковому навантаженні на суб’єктів господарювання відіграють ставки податків.

На сьогодні з метою збалансування Державного бюджету в умовах

нестабільності, яка зумовлена політичною та фінансовою кризою, Уряд України відмовився від планів різкого зниження ставок податку на прибуток і податку на додану вартість (ПДВ), зниження яких передбачалось за Податковим кодексом (рис. 3).

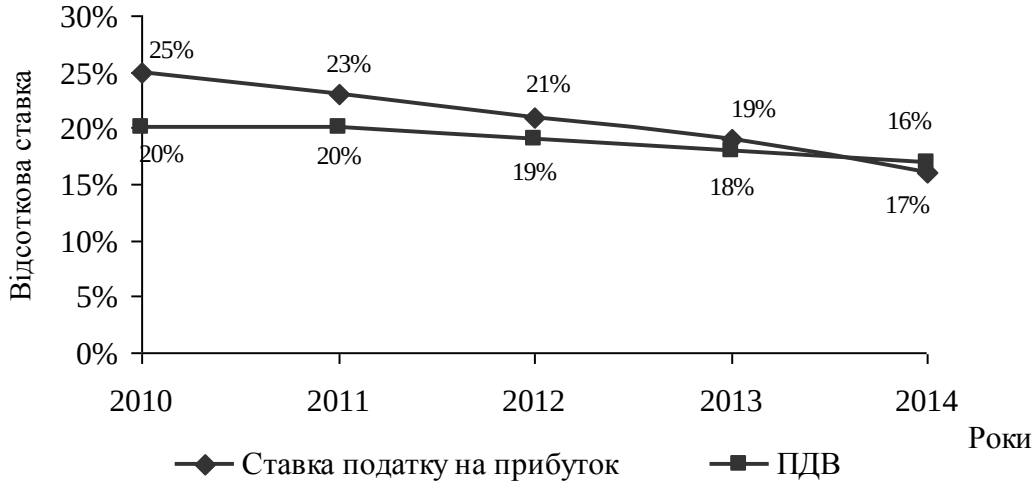


**Рис. 3 Динаміка зміни податкових ставок основних податків за ПКУ[2]**

У прийнятому кодексі передбачено, що ставка податку на прибуток підприємств буде зменшуватись на 2 % на рік – до 16 % до 2014 р. (з 2011 р. – 23 %, з 2012 р. – 21 %, з 2013 р. – 19 %, з 2014 р. – 16 %) [2].

У відповідності до внесених змін до Податкового кодексу, змінено терміни зниження ставки податку на прибуток і додану вартість. На сьогодні діє ставка 20 % замість зменшення її з 1.01 2014 році – до 17 % по ПДВ, а ставка з податку на прибуток складає 18 %, замість зменшення її з 1.01 2014 році – до 16 %.

З метою якісного забезпечення податкових платежів до бюджету на рівні регіонів нашої держави необхідно здійснювати ефективний податковий контроль. Проведена податкова перевірка працівниками податкових органів має бути результативною та характеризуватись відповідним коефіцієнтом ефективності податкових перевірок.

На практиці часто бувають випадки коли платники податків з різних причин не можуть представити в повному обсязі на перевірку бухгалтерську та фінансову звітність.

Відповідно до пункту 44.3 статті 44 ПКУ платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів, визначених у пункті 44.1 цієї статті (первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством), а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не менш як 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи.

У разі ліквідації платника податків документи, визначені у пункті 44.1 статті 44 ПКУ, за період діяльності платника податків не менш як 1095 днів, що передували даті ліквідації платника податків, в установленому законодавством порядку передаються до архіву. Якщо платником податків не забезпечено зберігання первинних документів облікових та інших регістрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи (у разі її неподання - з передбаченого ПКУ граничного терміну подання такої звітності - 1095 дня) та/або не надано ним контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених Кодексом, - такий платник податків сплачує штраф у розмірі 510 гривень згідно з пунктом 121.1 статті 121 ПКУ. За повторне порушення платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 гривень [2] .

Поряд з наведеними штрафними санкціями суб’єкту господарювання, який порушив чинне законодавство може бути нарахована також пеня за кожний день простроченого платежу включаючи день погашення за такою формулою:

$$Y = (Sзн \cdot Кдн : 100\ \% \cdot U \cdot 1{,}2) : R, \quad \text{де} \qquad (1.4.)$$

Y - сума пені, що нараховується на суму заниження податкового зобов’язання (завжди округлюється до другого знака після коми);

Sзн - фактично занижена сума податкового зобов’язання;

Кдн - кількість днів заниження;

U - облікова ставка НБУ, що діяла на день заниження податкового зобов’язання.

1,2 - коефіцієнт, що дозволяє розрахувати 120 % річних облікової ставки НБУ;

R - кількість днів у календарному році .

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** На підставі теоретичного узагальнення досліджень вищенаведених авторів щодо визначень категорії «податковий контроль» автором дано власне тлумачення.: «Податковий контроль» - це процедура сукупності заходів з організаційної, методичної, аналітичної та результативної роботи органів податкової служби, яка передбачає перевірку та якісний аналіз, фактичних результатів фінансово-господарської діяльності платників податків метою якої є контроль за правильним нарахуванням та сплатою податків і зборів до бюджетів різни рівнів платниками податків відповідно до принципів та норм Податкового кодексу.

Підсумовуючи наше дослідження необхідно констатувати на необхідності удосконалення податкового контролю, який потребує розвитку та модернізації на всіх етапах його здійснення з метою забезпечення суворого контролю за дотриманням норм податкового законодавства щодо сплати податків і зборів.

Дана тематика має перспективу розвідок, адже на сьогодні чинне законодавство має тенденції до постійних змін внаслідок чого суб’єкти господарювання порушують закони. На практиці ними часто використовується податкова мінімізація, яка передбачає зменшення оподаткування шляхом здійснення неправомірних дій з метою ухилення від сплати податків, що в свою чергу при здійсненні податкового контролю збільшує донарахування платнику суми недоїмки, пені та застосування фінансових санкцій, передбачених Податковим кодексом України.

На противагу податковій мінімізації не менш важливим можуть стати наукові дослідження з податкової оптимізації, яка передбачає, що платник

податків має право вибрати для укладення та виконання угоди такий спосіб, який буде мінімально обтяжувати його податковими платежами. Тут є певні колізії, які також можуть призвести до утворення недоїмки у суб'єктів господарювання з податкових платежів до бюджету.

**Перелік використаних джерел:**


1. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання : Наказ ДПС України : від 1.06.2012 р. № 190 //Бухгалтерія – 2013. – №28(1067).
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
3. Офіційний веб-сайт Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/ .
4. Савченко Л. А. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України: монографія / Л. А. Савченко, Л. М. Касьяненко. – Ірпінь: Нац. акад. ДПС України, 2005. – 228 с.
5. Онищенко В. А. Теоретичні основи податкового контролю / В. А. Онищенко // Бюджетно-податкова політика в Україні (проблеми та перспективи розвитку). – 2002 . – С.374-377.
6. Ярема Б. П. Податковий менеджмент: навч. посіб. / Б. П. Ярема, В. П. Маринець. – Львів: „Магнолія Плюс", 2006. – 224 с.

**РЕЦЕНЗІЯ**
**На статтю Ігнатишин М. В. к.е.н. доц. кафедри обліку та фінансів,**
**Трощак В.І. магістра 5-го курсу спеціальності «Фінанси і кредит" Мукачівського державного університету**
**« Податковий контроль як елемент державного регулювання в системі податкових платежів»**

Стаття присвячена дослідженням з організації податкового контролю як елементу державного регулювання в системі податкових платежів.

Податковий контроль є невід'ємним елементом будь-якої сфери державного управління, особливу роль він відіграє у системі податків, оскільки поповнення Державного бюджету України за рахунок податкових та неподаткових надходжень є пріоритетним напрямком в сфері бюджетної політики України.

Автори стверджують, що досягти максимального регулюючого та фіскального ефекту лише за рахунок внутрішніх елементів податків неможливо. Навіть найдосконаліші в економіко-правовому плані податки дуже часто не будуть ефективними за відсутності системи належного контролю з боку держави за їх нарахуванням та сплатою.

Автори доводять що, податковий контроль повинен забезпечувати прозорість податкової системи, повноту податкових надходжень до Державного бюджету, відповідальність правопорушників у сфері податкового законодавства.

В статті наголошено, що будь-яка проведена податкова перевірка працівниками податкових органів має бути результативною та характеризуватись відповідним коефіцієнтом ефективності податкових перевірок.

З метою якісного забезпечення контролю на рівні регіонів нашої держави, автори акцентують увагу на необхідності удосконалення податкового контролю, який потребує розвитку та модернізації на всіх етапах його здійснення, процедур методології адміністрування податків, автоматизації адміністрування та управління цими процесами із використанням сучасних програмних продуктів, інформаційних технологій, ефективне виконання яких можливе лише при створенні надійної інфраструктури на всіх рівнях.

В цілому стаття присвячена актуальним проблемам, має елемент наукової новизни і може бути надрукована у Науковому віснику Ужгородського національного університету.

**Де.е.н. проф. Мукачівського державного університету** **Мілашовська О.І.**

**Підпис завіряю:**
**начальник відділу кадрів МДУ** **О.А.Довжанин**