

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 336.132

Дуліба Є.В.

ПВНЗ «Міжнародний економіко-гуманітарний університет імені академіка Семена Дем'янчука»

ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ФУНКЦІЇ В ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ, ЩО ЗДІЙСНЮЮТЬ КОНТРОЛЬ ЗА ПОДАТКОВИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ

У статті розглянуто особливості реалізації податкової функції в діяльності Державної фіскальної служби та її територіальних органів. Проаналізовано практику здійснення податкового контролю в Україні. Визначено основні практичні проблеми в організації податкового контролю. Запропоновано шляхи вдосконалення податкового контролю в Україні. Зазначено, що податковий контроль і надалі залишається найбільш пріоритетним напрямом реалізації податкової функції в діяльності органів Державної фіскальної служби України.

Ключові слова: податковий контроль, способи податкового контролю, ДФС, перевірка, ризики.

Постановка проблеми. Для нормального функціонування будь-якої сфери держави необхідно проведення ефективного та раціонального використання державних коштів, що допомагають забезпечити реалізацію завдань і функцій держави в цілому.

У розвинених країнах світу основним джерелом формування державних фінансів є податки, які становлять 80–90% всіх доходів держави. Однак історія свідчить, що ніхто і ніколи не відчував бажання сплачувати податки, і немає у світі жодних мотивацій, які сприяли б сплаті податків, крім застосування заходів державного впливу на платників [1, с. 19]. Тому важливим способом забезпечення законності та фінансової дисципліни є проведення податкового контролю.

Впорядкована, злагоджена і здійснювана у відповідному порядку контрольна діяльність підвищує як відповідальність посадових осіб контролюючих органів, так і забезпечує швидкість її здійснення, допомагає в боротьбі з бюрократизмом і гарантує захист прав підконтрольних суб'єктів. А сам податковий контроль стає індикатором ефективності податкової політики держави, оскільки забезпечення функціонування будь-якої сфери життєдіяльності держави потре-

бує фінансування. Тому результативність податкового контролю значною мірою залежить від злагодженості системи органів, завдяки якій він здійснюється.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням окремих аспектів теорії і практики податкового контролю в Україні присвячені праці багатьох вчених: А.В. Бризгаліна, О.Д. Василика, Л.К. Воронова, М.М. Весельського, Л.О. Зазвонової, Т.В. Литвинчук, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенко, А.Н. Козиріна, Л.А. Савченко, О.Ю. Судакової, І.А. Орешкіна, О.П. Чернявського, С.О. Шохіна. Проте на сучасному етапі здійснення податкової реформи в Україні особливо актуальним є дослідження теоретичних проблем удосконалення податкового контролю, що вимагає комплексного підходу до розв'язання основної проблеми держави – наповнення доходної частини бюджетів.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження окремих аспектів реалізації податкової функції в діяльності органів, що здійснюють контроль за податковим законодавством.

Виклад основного матеріалу дослідження. Діяльність контролюючих органів щодо забезпечення додержання податкового законодавства

визначає ефективність реалізації податкової політики держави та функціонування всієї податкової системи [2, с. 189]. При цьому держава повинна регулярно перевіряти, наскільки правомірно діють учасники податкових правовідносин, і за необхідності забезпечувати дотримання податкового законодавства шляхом застосування заходів переконання та примусу.

Контролюючими органами, відповідно до ст. 41 Податкового кодексу України, є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, його територіальні органи. Таким чином, забезпечення реалізації податкової функції держави лежить на Державній фіскальній службі України (далі – ДФС) та її територіальних органів.

Аналізуючи основні функції органів ДФС України, що зазначені в Податковому кодексі України, варто зазначити, що серед 48 основних функцій, які виконують органи ДФС, функція «контроль» зустрічається 10 разів, серед яких:

1) контроль за своєчасністю подання платниками податків та платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків, зборів, платежів;

2) здійснення контролю за встановленими законом строками проведення розрахунків в іноземній валюті, за додержанням порядку приймання готівки для подальшого переказу (крім приймання готівки банками), за дотриманням суб'єктами господарювання установлених законодавством обов'язкових вимог щодо забезпечення можливості розрахунків за товари (послуги) з використанням електронних платіжних засобів, порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, наявністю торгових патентів;

3) здійснення контролю за додержанням виконавчими органами сільських, селищних рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, порядку прийняття та

обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету;

4) здійснення контролю за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість;

5) здійснення контролю у сфері виробництва, обігу та реалізації підакцизних товарів, контроль за їх цільовим використанням, забезпечують міжгалузеву координацію в цій сфері;

6) забезпечення контролю за прийняттям декларацій про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), встановлені виробником або імпортером, та узагальненням відомостей, зазначених у таких деклараціях, для організації роботи та контролю за повнотою обчислення і сплати акцизного податку;

7) забезпечення контролю за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог законодавства щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів;

8) забезпечення контролю за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять оптову або роздрібну торгівлю алкогольними напоями, вимог законодавства щодо мінімальних оптововідпускних або роздрібних цін на такі напої;

9) організація роботи та здійснення контролю за застосуванням арешту майна платника податків, що має податковий борг, та/або зупинення видаткових операцій на його рахунках у банку;

10) здійснення контролю та забезпечення надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах за запитами компетентних органів іноземних держав [3].

Зважаючи на те, що податковий контроль є важливим елементом податкового адміністрування, його ефективна організація та проведення дозволяють забезпечити дотримання законодавства за мінімальних витрат як для держави, так і для бізнесу.

При цьому податковий контроль може здійснюватися за допомогою таких способів, як: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірки та звірки, а також перевірка щодо дотримання законодавства, моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків [3].

Практика діяльності ДФС та її територіальних органів показує, що визначальне місце податко-

вого контролю в Україні займають саме податкові перевірки. Так, наприклад, у 2017 році за результатами контрольно-перевірочної роботи Департаменту аудиту ДФС та територіальних органів проведено 19 169 перевірок, за результатами яких donaraxovano 16 300 557 тис. грн., в тому числі по планових перевірках 8 225 206 тис. грн., а позапланових – 8 075 351 тис. грн. [4].

Важливим завданням податкового контролю є не тільки припинення правопорушення, але й вживання заходів, спрямованих на усунення причин і умов, що сприяють їх вчиненню.

Поряд із цим важливою передумовою забезпечення належної організації процесу податкового контролю є створення середовища для партнерських відносин між контролюючими органами та суб'єктами господарювання, зміцнення податкової дисципліни платників податків та вдосконалення податково-правової культури суспільства в цілому [6, с. 59]. Проте сьогодні ДФС далеко до сервісної служби, якій би довіряли люди. Таке твердження знаходить своє відображення в тому, що не дивлячись на те, що за результатами перевірок може бути складено акт (у разі встановлення під час перевірки порушень) та довідка (у разі відсутності під час перевірки порушень), довідок за результатами перевірок майже не складається. Податкові інспектори шляхом тиску, суперечливого тлумачення податкового законодавства тощо намагаються знайти порушення для здійснення хоча б якихось donaraxovan'ya до бюджету.

Однак із запровадження мораторію на проведення перевірок юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців контролюючими органами з 2014 року, перевірки в ДФС проводили за наявністю дозволу Кабінету Міністрів України або за ініціативи суб'єкта господарювання щодо його перевірки [7]. Існування мораторію на проведення перевірок призвело до внесення багатьох змін у повсякденну діяльність ДФС та її територіальних органів. Крім того, Законом України «Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» внесено зміни до Закону України від 28.12.2014 р. № 71 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», відповідно до яких встановлено, що перевірки підприємств, установ та організацій, фізичних осіб – підприємців з обсягом доходу до 20 мільйонів гривень за попередній календарний рік контролюючими органами здійснюються виключно з дозволу Кабінету Міністрів України, за заявкою суб'єкта господарювання

щодо його перевірки, згідно з рішенням суду або згідно з вимогами Кримінального процесуального кодексу України [8].

Саме в умовах дії мораторію на проведення податкових перевірок, в пошуках альтернативних та дієвих способів проведення податкового контролю в Україні актуальності набула доперевірочна робота. На жаль, в Україні є недостатньо дієвим доперевірочний аналіз, що не дозволяє сповна виявляти податкові правопорушення на більш ранній стадії контролю і, таким чином, оперативно та з найменшими витратами відреагувати на них. Але саме проведення моніторингу окремих показників діяльності платників податків дозволяє з високою достовірністю вираховувати пріоритетні об'єкти для більш детального контролю – податкової перевірки.

Взявши курс на оперативне виявлення та усунення ризиків несплати податків, ДФС прагне впровадити ефективну систему мінімізації податкових ризиків, що передбачає впорядкування роботи з ними на всіх етапах адміністрування податків, починаючи з відстеження ризиків на обліковому напрямку і завершуючи на контрольному, сприяє мінімізації втрат податкових надходжень до бюджету, попередженню виникнення негативних наслідків у сфері оподаткування, підвищенню ефективності моніторингу ризиків та практичного управління ними [2, с. 190].

Відповідно до наказу ДФС України від 28.07.2015 № 543 «Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ» податковим ризиком є ймовірність невиконання (неналежного виконання) платниками податків податкового обов'язку, підтверджена сукупністю наявної податкової інформації, при цьому рівень ризику являє собою характеристику платника податків на основі оцінки ймовірних втрат (недоотримання коштів) бюджету за даними інформаційно-аналітичного забезпечення [8].

Ризикоорієнтована система відбору платників до плану-графіка документальних перевірок знайшла своє відображення в Податковому кодексі України. Так, у п. 77.2 ст. 77 Податкового кодексу України зазначено, що до плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи. При цьому періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників

податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, із середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, з високим – не частіше одного разу на календарний рік [3].

Однак на практиці формування планів-графіків проведення податкових перевірок є неефективним, а отже, прийняті критерії розподілу суб'єктів господарювання на групи ризику вимагають удосконалення, оскільки не дозволяють виявляти найбільш ризикових, тобто потенційних порушників податкового законодавства. У результаті до плану-графіка перевірок потрапляють підприємства, діяльність яких характеризується своєчасністю та повнотою сплати податків і зборів до бюджету. А це зумовлює зловживання контролюючими органами, зростання економічно непродуктивних затрат часу і ресурсів, підвищення навантаження на добросовісних суб'єктів господарювання податковими перевітками тощо [2, с. 131].

Як показує зарубіжний досвід, у багатьох економічно розвинених країнах віддають перевагу системам ризик-аналізу під час здійснення податкового контролю, що дозволяє проводити його з мінімальними затратами для бюджету та платників податків [9, с. 291–295]. При цьому основну увагу зосереджують для відбору платників податків, що мають високий ступінь ризику порушень податкового законодавства. Саме за такого підходу знижується вірогідність застосування процедур податкового контролю до добросовісних, сумлінних платників та зменшується навантаження системи податкового адміністрування на суб'єктів підприємницької діяльності. Так, у Німеччині використовуються два методи відбору платників податку для проведення документальних перевірок: випадковий та спеціальний. Випадковий відбір передбачає визначення об'єктів проведення перевірок з використанням методів статистичної вибірки. При спеціальному відборі здійснюється відбір платників податків на основі інформації про високу ймовірність наявних податкових порушень. У свою чергу, Службою внутрішніх доходів США використовується більше 40 різних методик відбору платників податків до перевірок, при чому однією з найбільш ефективних залишається зіставлення показників формування об'єкту оподаткування та, відповідно, податкового зобов'язання із середньостатистичними показниками, які характеризують однорідну групу платників податків [9, с. 291–295].

Ефективна система відбору платників для податкових перевірок дозволяє із загальної кількості платників податків відібрати за певними критеріями виключно тих платників, в яких могли бути ризики мінімізації податкових зобов'язань або ухилення від оподаткування, виявляти резерви наповнення бюджету, зменшуючи податкове навантаження на сумлінних платників податків. При цьому така система передбачає проведення аналізу інформації із баз даних органів ДФС та зовнішніх джерел без втручання у фінансово-господарську діяльність платників податків.

Комплексна система накопичення та обробки інформації про платників податків надає змогу розширити можливості аналізу фінансової звітності платника, визначення його реального фінансового стану та стану розрахунків із бюджету на підставі звітів. Так, в Податковому кодексі України зазначено, що платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації контролюючому органу в електронній формі з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису [3].

Висновки. Наведене свідчить, що ризикоорієнтована система відбору платників до плану-графіку перевірок відповідає світовим тенденціям ризик-аналізу щодо здійснення органами ДФС податкового контролю. Однак в подальшому доцільно вдосконалити організаційно-методологічні підходи до здійснення податкового контролю з використанням кращого досвіду функціонування податкових систем і реалізації ризикоорієнтованих підходів відбору об'єктів перевірок, доповнити перелік ризиків з такими критеріями, як приріст майна платника податків невідомого походження (згідно досвіду Німеччини) [2, с. 121]. Також для забезпечення ефективності податкового контролю в Україні необхідно вдосконалити нормативно-правове забезпечення та процедури планування, організацію і здійснення контрольно-перевірочної роботи; підвищити кадровий потенціал контролюючих органів, що дозволить забезпечити повноту та своєчасність надходжень податкових платежів до бюджету; знизити податковий тиск та корупційність контролюючих органів задля формування сприятливого інституційного середовища ведення бізнесу. Вирішення цих завдань дозволить сформувати сприятливе податкове середовище для ведення бізнесу на засадах зниження тягаря оподаткування при збереженні рівня оподаткування, який відповідає соціально-економічним інтересам держави; гуманізації взаємовідносин учасників

контрольно-перевірочного процесу задля утвердження порозуміння та уникнення конфліктів між ними, виховання соціально-відповідального платника податків.

Податковий контроль і надалі залишається найбільш пріоритетним напрямом реалізації подат-

кової функції в діяльності органів ДФС. Тому підвищення ефективності податкового контролю можна досягнути лише шляхом чіткої регламентації основних його процедур, шляхом удосконалення інформаційно-аналітичної діяльності з урахуванням світового досвіду ризик-аналізу.

Список літератури:

1. Бандрука О.М., Понікаров В.Д., Попова С.М. Податкове право: навч. посіб. Київ.: центр учбової літератури, 2012. 312 с.
2. Брехов С.С., Варналії З.В., Воронкова О.М., Горленко І.О., Дедекаєв В.А. Актуальні проблеми теорії та практики оподаткування: монографія; за заг. ред. А.М. Новицький, В.В. Лисенко, К.І. Швабій. Ірпінь Нац. ун-т ДПС України, 2013. 554 с.
3. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 29.01.2018).
4. Основні показники контрольно-перевірочної роботи Департаменту аудиту за січень - грудень 2017 року (за даними «Звіту "Аудит-1»»). Контрольно-перевірочна робота Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota> (дата звернення: 29.01.2018).
5. Мельник М.І., Лещух І.В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долішнього НАН України», 2015. 330 с.
6. Про Державний бюджет України на 2014 рік: Закон України від 16 січня 2014 року № 719-VII / Верховна Рада України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/719-18> (дата звернення: 29.01.2018).
7. Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 3 листопада 2016 року № 1728-VIII / Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1728-19> (дата звернення: 29.01.2018).
8. Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ: наказ Державної фіскальної служби України від 28 липня 2015 року № 543 / Верховна Рада України. URL: search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DFS01105.html (дата звернення: 29.01.2018).
9. Носачова І.В. Система ризик-аналізу в інформаційно-аналітичній діяльності податкової служби: світова практика та досвід України. Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. 2011. № 4. С. 291–295.

ОСОБЕННОСТИ РЕАЛИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ ФУНКЦИИ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНОВ, КОТОРЫЕ ОСУЩЕСТВЛЯЮТ КОНТРОЛЬ ЗА НАЛОГОВЫМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ

В статье рассмотрены особенности реализации налоговой функции в деятельности Государственной фискальной службы и ее территориальных органов. Проанализирована практика осуществления налогового контроля в Украине. Определены основные практические проблемы в организации налогового контроля. Предложены пути совершенствования налогового контроля в Украине. Отмечено, что налоговый контроль и в дальнейшем остается наиболее приоритетным направлением реализации налоговой функции в деятельности органов Государственной фискальной службы Украины.

Ключевые слова: налоговый контроль, способы налогового контроля, ДФС, проверка, риски.

PECULIARITIES OF THE IMPLEMENTATION OF THE TAX FUNCTION IN THE ACTIVITIES OF AUTHORITIES THAT PERFORM CONTROL OVER TAX REGULATIONS

The article is concerned with peculiarities of the implementation of the tax function in the activities of the State Fiscal Service and its territorial authorities. Practice of realization of tax control in Ukraine is analysed. Basic practical problems are certain in organization of tax control. The ways of perfection of tax control offer in Ukraine. It is noted, that tax control remains to be the highest priority direction of implementation of the tax function in the activities of the authorities of the State Fiscal Service of Ukraine.

Key words: tax control, methods of tax control, State Fiscal Service, tax inspection, risks.