

В. В. Пухальський,

к. е. н. доцент кафедри міжнародних економічних відносин,

Хмельницький національний університет, м. Хмельницький, Україна

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.35

ОЦІНКА СТАНУ, ЕФЕКТИВНОСТІ ТА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

V. Puhalsky,

Ph.D. (in Economics), Associate Professor of International Economic Relations

Department of International Economic Relations, Khmelnytsky National University, Khmelnytsky, Ukraine

ASSESSMENT OF THE STATE, EFFICIENCY AND EFFECTIVENESS OF TAX CONTROL IN UKRAINE

Створення міцної фінансової системи в Україні неможливе без дієвого і ефективного податкового контролю, який має забезпечувати не тільки фінансові інтереси держави (наповнення дохідної частини бюджету), але і дотримання прав платників податків. Доходи Державного бюджету України прямо залежать від величини податкових надходжень. Податкам і зборам, які надходять до бюджету країни належить провідна роль у забезпеченні виконання державної функції щодо регулювання економічних процесів.

Величина податкових надходжень залежить від дотримання вимог чинного законодавства у сфері оподаткування, а саме: правильності визначення об'єкта, бази оподаткування, своєчасності нарахування й сплати податків і зборів, легалізації доходів. Ухилення від сплати, неповна сплата, порушення строків сплати платниками податків і зборів, великий розмір тіньової економіки призводить до невиконання дохідної частини бюджету, а звідси до не виконання державних цільових програм, зниження затрат на соціальні потреби тощо. Бар'єром на шляху попередження податкових правопорушень стає податковий контроль. Від ефективності проведених контрольних заходів залежить результативність податкового контролю. Поряд з цим органи ДФСУ повинні не тільки здійснювати контроль та притягувати до відповідальності неакуратних платників податків, але і сприяти підвищенню загальної фінансово-економічної стабілізації в державі. Отже, питання дослідження стану, результативності податкового контролю і визначення неефективних дій в процесі його здійснення фіскальними органами контролю є актуальними на даний час.

Нині проблема оцінки ефективності та результативності податкового контролю є актуальною. Нами досліджено різні підходи до визначення понять "результативність" та "ефективність" загалом, та відносно податного контролю зокрема. На нашу думку, результативність податкового контролю необхідно розглядати як важливу складову ефективності, що вчасно виявляє правопорушення у сфері оподаткування завдяки застосуванню дієвих контрольних процедур та вказує на частку результативних податкових перевірок в їх загальній кількості. У свою чергу ефективність податкового контролю більш ширше поняття, яке передбачає досягнення заданих результатів з використанням найменшого обсягу коштів бюджету.

Мета статті полягає дослідженні діючих теоретичних напрацювань і практичного досвіду фахівців ДФС щодо оцінки стану результативності та ефективності податкового контролю її узагальнення та визначення напрямів щодо удосконалення.

З метою оцінки податкового контролю нами проведено аналіз стану податкового контролю в Україні у 2011—2017 рр. у розрізі планові, позапланові та зустрічні перевірки та вказано на вісім конкретних причин, які привели до зменшення податкових перевірок в Україні.

Враховуючи значну частку позапланових перевірок у всій сукупності перевірок ДФС, нами дано оцінку стану позапланових перевірок. За результатами аналізу встановлено, що частка позапланових перевірок з ініціативи органів ДФСУ зменшується, натомість зростає частка позапланових перевірок ініційованих самими платниками податків.

Проведений нами аналіз результативності та ефективності податкових перевірок свідчить, що при скороченні кількості перевірок спостерігається зростання їх результативності. Однак співвідношення донарахованих грошових зобов'язань, узгоджених та сплачених, вказує на не забезпечення повноти надходження донарахованих та узгоджених з платниками податків грошових зобов'язань, що негативно впливає на величину надходжень до дохідної частини бюджету та зайво витрачені ресурси держави та платників податків на проведення цих контрольних заходів.

Враховуючи досвід зарубіжних країн щодо оцінки ефективності ДФС Україна запровадила Ключові показники ефективності ДФС, які дозволяють платникам податків самостійно оцінити діяльність ДФС. Нами проведено аналіз окремих Ключових показників ДФС, які стосуються податкового контролю, який свідчить про тенденцію до їх покращення.

Перспективи подальших розробок цього напрямку полягають у дослідженні якості перевірок контрольованих операцій, які стосуються документальних позапланових перевірок органами ДФСУ, що характеризуються своєю специфічністю. У зв'язку з цим необхідно здійснити обґрунтування необхідності проведення податкового контролю, провести ретельний аналіз норм чинного законодавства з питання розкриття суті, форм, характеристики етапів податкового контролю та розробки показників ефективності.

Creating a strong financial system in Ukraine is impossible without effective tax control, which should ensure not only the financial interests of the state (filling the revenue part of the budget), but also the observance of the rights of taxpayers. Revenues of the State Budget of Ukraine are directly dependent on the size of tax revenues. Taxes and collections entering the budget of the country have a leading role in ensuring the fulfillment of the state function in regulating economic processes.

The amount of tax revenues depends on compliance with the requirements of the current legislation in the field of taxation, namely: the correctness of the definition of the object, the tax base, the timeliness of accrual and payment of taxes and fees, and the legalization of income. Evasion, incomplete payment, violation of payment deadlines by taxpayers and fees, large size of the shadow economy leads to non-fulfillment of the revenue part of the budget, and hence the non-implementation of state target programs, reduction of expenses for social needs, etc. A tax haven is becoming a barrier to preventing tax breaches. Effectiveness of the control and control measures depends on the effectiveness of tax control. In addition, the SFS bodies should not only monitor and prosecute inaccurate taxpayers, but also promote overall financial and economic stabilization in the state. Consequently, the question of the study of the state, the effectiveness of tax control and the definition of ineffective actions in the process of its implementation by the fiscal control authorities are relevant at the present time.

At present, the issue of assessing the performance and effectiveness of tax control is relevant. We have investigated different approaches to defining the concepts of "performance" and "efficiency" in general, and in relation to tax control in particular. In our opinion, the effectiveness of tax control should be considered as an important component of efficiency that timely detects offenses in the field of taxation due to the application of effective control procedures and indicates the proportion of effective tax audits in their total number. In turn, the effectiveness of tax control is a broader concept, which involves achieving the desired results using the least amount of budget funds.

The purpose of the article is to investigate the current theoretical developments and practical experience of SFS specialists in assessing the state of performance and efficiency of tax control of its generalization and defining directions for improvement.

In order to assess tax control, we analyzed the state of tax control in Ukraine in 2011-2017 in terms of scheduled, unscheduled and counter-checks, and pointed out eight specific reasons that led to a reduction of tax audits in Ukraine.

Taking into account a significant proportion of unscheduled inspections in the entire set of SFS inspections, we have assessed the state of unscheduled inspections. According to the results of the analysis, it has been established that the number of unscheduled inspections on the initiative of the SFS decreases, while the number of unscheduled inspections initiated by the taxpayers themselves increases.

Our analysis of the performance and efficiency of tax audits shows that when the number of inspections reduces, their effectiveness increases. However, the ratio of the assessed monetary commitments, agreed and paid, indicates that the income of donated and agreed taxpayers is not guaranteed, which negatively affects the amount of revenue to the revenue part of the budget and the government's and taxpayers' excessive spending of these control measures.

Taking into account the experience of foreign countries in assessing the effectiveness of SFS, Ukraine has introduced Key Performance Indicators of SFS, which allow taxpayers to independently assess SFS activities. We have analyzed some of the key SFS indicators that relate to tax control, which indicates a tendency to improve them.

Prospects for further developments in this area are the study of the quality of inspections of controlled operations, which relate to documentary unscheduled inspections by the SFS bodies, which are characterized by their specificity. In this regard, it is necessary to justify the need for tax control, to conduct a thorough analysis of the norms of the current legislation on the disclosure of the essence, forms, characteristics of the stages of tax control and development of performance indicators.

*Ключові слова: митні платежі, митний контроль, податки, результативність, ефективність.
Key words: customs payments, customs control, taxes, performance, efficiency.*

ВСТУП

Доходи Державного бюджету України прямо залежать від величини податкових надходжень, статистика свідчить, що у 2017 році на долю податкових надход-

жень у доходах бюджету України припадає 79% [1]. Звідси можна зробити висновок, що податкам і зборам, які надходять до бюджету країни, належить провідна роль у забезпеченні виконання державної функції щодо

регулювання економічних процесів та встановлюється пряма залежність наповнення Державного бюджету України.

Величина податкових надходжень залежить, насамперед, від дотримання вимог чинного законодавства у сфері оподаткування, а саме: правильності визначення об'єкта, бази оподаткування, своєчасності нарахування й сплати податків і зборів, легалізації доходів тощо. Ухилення від сплати, неповна сплата, порушення строків сплати платниками податків і зборів, великий розмір тіньової економіки призводить до невиконання дохідної частини бюджету, а звідси до не виконання державних цільових програм, зниження затрат на соціальні потреби тощо. Бар'єром на шляху попередження податкових правопорушень стає податковий контроль, який проводиться органами ДФС у плановому чи позаплановому порядку. Від ефективності проведених контрольно-перевірочних заходів залежить результативність податкового контролю. Поряд з цим органи ДФС повинні не тільки здійснювати контроль та притягувати до відповідальності неакуратних платників податків, але і сприяти підвищенню загальної фінансово-економічної стабілізації в державі. Отже, питання дослідження стану, результативності податкового контролю і визначення неефективних дій в процесі його здійснення фіскальними органами контролю є актуальними на даний час.

МЕТА СТАТТІ

Мета статті полягає дослідженні діючих теоретичних напрацювань і практичного досвіду фахівців ДФС щодо оцінки стану результативності та ефективності податкового контролю її узагальнення та визначення напрямів щодо удосконалення.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ПУБЛІКАЦІЙ

Питання ефективності податкового контролю привітали увагу Б.А. Карпінський, О.В. Жигаленко, А.В. Кириченко, В.Я. Князькова, І.В. Лещух, І.В. Литвинчук, В.А. Онищенко, А.П. Череди́ченко та ін. Незважаючи на доробки науковців та практиків з цієї проблематика все ще не вирішеними до кінця залишаються питання щодо оцінки дій органів контролю в умовах їх реформування до сучасних європейських вимог.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Часті зміни, неоднозначне трактування та колізії податкового законодавства, дозволяють контролюючим органам маніпулювати законодавством та приймати рішення не на користь платників податків; нестабільність економічної, політичної ситуації в Україні; низький рівень податкової дисципліни та культури; несприйняття платниками податків самого податкового контролю вимагають його удосконалення та підвищення ефективності.

Серед критеріїв ефективності податкового контролю доречно виділити його результативність. Досить часто у економічній літературі домінує тотожність понять "ефективність" та "результативність", що ускладнює процес їх дослідження. Поряд з цим, відомий американський вчений П. Друкер обґрунтовує необхідність чіткого вирізнення понять ефективності, дієвості (результативності) та економічності; два останні поняття він позиціонує складовими частинами загального поняття ефективності [2].

Поняття ефективність походить з латинської (effectus), що переводиться як виконання, дія. К.Р. Макконелл і С.А. Брю зазначають, що ефективність характеризує зв'язок між обсягом понесених витрат (одиниць ресурсів), які використовуються під час діяльності та вартісним вираженням отриманого результату [3]. Такий підхід визначення ефективності характерний для виробничих структур, а для податкового контролю має бути дещо інший підхід. Ефективний податковий конт-

роль має забезпечувати фінансові інтереси держави у надходженні податків і зборів і при цьому не порушувати права платників податків.

Найбільш влучне визначення ефективності щодо податкового контролю можна назвати визначення, яке наведено О.А. Фурманюк "... головною ознакою ефективності є ступінь досягнення цілей діяльності організації" [4]. Щодо ефективності податкового контролю, то необхідно 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 вищих результатів контрольної роботи.

У свою чергу результативність (effectiveness) — характеризує дієвість, досягнення, ступінь завершення системою потрібної роботи й реалізації встановлених цілей. О.І. Олексюк вважає, що поняття, "результативність" складне, багатоелементне, багатокритеріальне явище, яке характеризується низкою показників міри досягнення встановлених цілей суб'єкта господарювання та є "зовнішнім проявом" (негативним або позитивним) його діяльності [5].

У Стандарті ISO 9001:2001 зазначено, що результативність означає ступінь досягнення запланованого результату [6].

На своїй сторінці у facebook В. Гройсман зазначає, що результативність — це головний критерій ефективності будь-якої реформи [7].

Підсумовуючи вище викладене доходимо висновку стосовно результативності податкового контролю. Результативність податкового контролю необхідно розглядати як важливу складову ефективності, що вчасно виявляє правопорушення у сфері оподаткування завдяки застосуванню дієвих контрольних процедур та вказує на частку результативних податкових перевірок в їх загальній кількості.

Податковий контроль органів ДФС багато в чому залежить від правильного відбору суб'єктів господарювання для включення їх до плану-графіка документальних перевірок що визначено ст. 77 "Порядком проведення документальних планових перевірок" Податкового кодексу України [8] та Порядком формування плану-графіка документальних планових перевірок платників податків від 02.06.2015 р. № 524 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 26.03.2018 р. № 386) [9]. План-графік документальних перевірок формується засобами інформаційно-телекомунікаційних систем ДФС за критерієм ризику, який поділяється на високий, середній та незначний та за пропозиціями структурних підрозділів ДФС. Статтею 77.2 ПКУ визначено, що платники із незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше ніж один раз на три календарні роки, із середнім — не частіше ніж один раз на два календарні роки, з високим — не частіше одного разу на рік [8]. До найбільш розповсюджених ризиків відносяться: рівень сплати податку на прибуток нижчий за рівень сплати по відповідній галузі; рівень сплати податку на додану вартість нижчий за рівень сплати по відповідній галузі; задекларовано від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток; мають відносини з контрагентами, що знаходяться в розшуку, ліквідовані, збанкрутували; здійснювали операції з придбання товарів (послуг) у сумнівних постачальників, є розбіжності між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом тощо. Необхідно зазначити, що ризикоорієнтована система постійно оновлюється. У 2017 р. переглядалося та удосконалювалося 44 ризики. Звідси оцінка ризиків у діяльності платників податків — це першооснова контрольно-перевірочної роботи.

Серед нововведень ПКУ є те, що план-графік документальних планових перевірок відкритий для платників

Таблиця 1. Аналіз стану податкового контролю юридичних осіб у 2011—2017 рр., (тис перевірок)

Вид перевірки	Роки							Відхилення 2017/2011	Відхилення 2017/2016
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017		
Планова	23,2	22,4	21,6	6,2	4,5	4,2	4,8	-18,4	0,6
Позапланова	166,3	181,3	200,6	33,1	21,2	16,1	16,6	-149,7	0,5
Зустрічна	д.в.	130,1	71,4	65,7	50,4	22,8	9,6	-	-13,2

Джерело: складено автором на основі [10—12].

податків (оприлюднюється на офіційному сайті ДФСУ) та формується на цілий рік (підстава Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні" від 21.12.2016 р. № 1797-VIII) [9].

Стосовно плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків на 2018 р., його було опубліковано на офіційному сайті ДФСУ 22.12.2017 р., що не суперечить вище зазначеному Порядку. Однак з дня його оприлюднення, він зазнавав змін вже 15 разів. Остання редакція розділів I, II плану-графіка відбулася 10.10.2018 р., розділ IV був оновлений 19.10.2018 р., а розділ III — 31.10.2018 р. Одразу виникає питання, чому під кінець року відбувається таке значне коригування плану-графіка планових документальних перевірок, та яку результативність необхідно чекати від застосування контрольних процедур? Відповідь на першу частину питання можна знайти провівши аналіз оновленого плану-графіка планових документальних перевірок на 2018 р. Першочергово планом-графіком документальних перевірок контрольні заходи передбачались щодо 8040 суб'єктів господарювання, а станом на 31.10.2018 р. їх кількість збільшилася на 600 планових перевірок. Звідси можна зробити висновок про необхідність наповнення бюджету України за рахунок збільшення донарахувань податків і зборів та відповідно штрафних санкцій.

Друга частина питання стосується проблеми оцінки результативності та ефективності податкового контролю внаслідок реалізації запланованих контрольних заходів відносно платників податків та досягнення запланованих результатів. На сьогоднішній день теоретики та практики для оцінки ефективності та результативності податкового контролю використовують як кількісні, так і якісні показники. Ними вироблено певний перелік вимог, які пред'являються до показників результативності та ефективності для виконання ними ролі індикатора. Найбільш відомими та розповсюдженими вимогами в зарубіжних прикладних рекомендаціях щодо визначення показників результативності виділяється група критеріїв, об'єднана під назвою "4C": чіткість (clearness), повнота (completeness), комплексність (complexity), несуперечливість (consistency). Враховуючи прикладне призначення показників результативності як індикаторів досягнення поставленої мети, в якості вимог, що висувуються до них доречно віднести і критерії "smart": конкретність (specific); вимірність (measurable); досяжність (achievable); релевантність (relevant); визначеність у часі (timecertain).

Найбільш результативною формою здійснення податкового контролю із сторони отримання додаткових податкових надходжень є проведення податкових перевірок, саме аналіз їх результативності та ефективності нами буде проведено. В ході аналізу податкового контролю можна отримати інформація не тільки про його ефективність, але і звернути увагу на проблемні аспекти при проведенні податкового контролю.

З метою проведення аналізу стану та результативності податкового контролю, тобто порівнянності даних, необхідно визначитись із періодом. Як відомо з 01.01.2011 р. вступив в силу ПКУ, отже перевірки отримання податкового законодавства до цього часу проводилися за нормативно-законодавчою базою того часу. З прийняття ПКУ значно скоротилась кількість податків, змінився підхід до їх розрахунку, контролю

тощо. У зв'язку з цим дослідження стану, результативності та ефективності податкового контролю доцільно проводити починаючи з 2011 р.

До кількісних показників податкового контролю відносяться наступні показники: суми додатково донарахованих грошових зобов'язань за результатами податкового контролю та їх динаміка; кількість (стан) податкових перевірок та їх динаміка; кількість перевірок, в ході яких виявлені порушення; суми сплачені з числа донарахованих перевірок та їх динаміка. Аналіз податкового контролю розпочнемо із його кількості (стану). Під аналізом стану податкового контролю розуміємо оцінку охоплення податковими перевітками платників податків у кількісному виразі, що наведено у таблиці 1.

Дані таблиці 1 свідчать про поступове зменшення планових податкових перевірок за 2011—2013 р. (з 23,2 тис. перевірок у 2011 р. до 21,6 тис. перевірок у 2013 р.), та стрімке їх скорочення починаючи з 2014 р. Така тенденція зберігається також відносно позапланових податкових перевірок, кількість яких істотно скоротилась. Якщо у 2011 р. в Україні проводилось 166,3 позапланових перевірок, то у 2017 р. цей показник становив 16,6 тис. перевірок, що на 149,7 тис. перевірок менше, ніж у 2017 р. Найбільші ризики в діяльності були виявлені у 4,8 тис. платників податків з сумарним обсягом доходів 890 млрд гривень, які потрапили до плану-графіка планових документальних перевірок. Необхідно зазначити, що у структурі перевірок 2017 р. найбільшу частку становлять позапланові перевірки 53,5%, в той час коли у попередні роки більший акцент робився на зустрічні перевірки. Поряд з цим доречно виокремити і той факт, що кількість платників податків зменшилась. На 01.01.2018 р. на обліку в органах ДФС перебуває 3,34 млн платників податків з них 1,4 млн юридичних осіб, в той час коли у 2011 р. їх налічувалося 3,91 млн платників податків. Однією із причин є анексію Криму та частину Донецької та Луганської областей, де налічувалась значна кількість промислових підприємств-платників податків.

Скорочення усіх вище перелічених видів перевірок досягається декількома шляхами. Першим кроком у напрямку зменшення податкових перевірок стало запровадження ризикоорієнтованої системи організації податкового контролю, яку описано вище. ДФСУ спрямовує свою роботу на аналіз ризиків під час планування перевірок тим самим посилює увагу до ризикових суб'єктів господарювання. Кожен платник податків може безперешкодно визначити свій рівень ризиковості для податкового контролю. Звідси можна зробити висновок, що кількість перевірок органів ДФСУ зменшилась по відношенню законослухняних платників податків. Використання ризикоорієнтованої системи відбору платників до перевірок сприяє покращенню результатів роботи та зменшенню виходів на перевірку працівників ДФС за незначних ризиків.

Другий крок був зроблений на зустріч малому бізнесу, який полягав у запровадженні мораторію з 01.01.2015 р. перевірок малого і середнього бізнесу терміном на два роки, у яких обсяг доходу складає до 20 млн грн на рік, що переслідувало одну важливу мету — це легалізація та подальше забезпечення їх розвитку.

Третій і, мабуть, самий важливий крок був зроблений у 2014 р., коли в Україні почало діяти обмеження на проведення перевірок, що сприяло зменшенню втручання органів ДФС у господарську діяльність суб'єктів гос-

подарювання. З 01.01.2015 р. мораторій на перевірки був встановлений двома Законами України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" від 28.12.2014 р. № 71-VIII [13] (п. 3 розділу II Прикінцевих положень) та "Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів України" 28.12.2014 р. № 76-VIII [14] (п. 8 розділу III), які в якійсь мірі навіть вступають у протиріччя один з одним, однак ними встановлено обмеження на проведення всіх видів перевірок. Крім того, п. 18 розділу Закону України № 71 та п. 78.2 ст. 78 ПКУ доповнено абзацом другим, згідно з яким контролюючим органам забороняється проводити документальні позапланові перевірки, передбачені пп. 78.1.1, 78.1.4, 78.1.8, 75.1.11. п. 78.1 ст. 78 ПКУ [8], у разі, якщо питання, що є предметом такої перевірки, були охоплені під час попередніх перевірок платника податків.

Четвертий крок, що привів до скорочення кількості позапланових перевірок та зустрічних звірок — це вдосконалення відбору ризиків в операціях з ПДВ.

П'ятим кроком стала новація щодо контролюючих органів ДФС. З 01.01.2017 р. податкові інспекції позбавлені права проводити документальні та фактичні перевірки платників податків. Відповідні зміни у ст. 191 ПКУ було внесено Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні" від 21.12.2016 р. № 1797-VIII [9].

Шостий крок полягає в тому, що з 01.01.2016 р. скорочено перелік та частково змінено обставини, за наявності яких може бути проведена позапланова документальна перевірка. Проте, якщо протягом 10 робочих днів платник податків не надасть пояснення та відповідні документальні підтвердження на письмовий запит, то позапланова перевірка буде проведена.

Сьомий крок полягає в тому, що з 01.01.2017 р. до 31.12.2017 р. перевірки органами ДФС господарюючих суб'єктів, що провадять діяльність у населених пунктах, на території яких органи державної влади тимчасово не здійснюють своїх повноважень, та в населених пунктах, що розташовані на лінії зіткнення не проводяться (Закон України "Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності" від 03.11.2016 № 1728-VIII) [15], а отже, вони не потрапляють до плану-графіка проведення податкових перевірок.

Восьмий крок — це зменшення тиску на платників, тобто у план-графік документальних перевірок потрапляють великі та середні суб'єкти бізнесу. За даними Звіту ДФС за 2017 р. з 367 великих підприємств перевірено 226, або 61,6%, з 37 тис. середніх підприємств перевірено 5,1 тис. або 13,9%, з 829 тис. малих підприємств перевірено 10,6 тис. або 1,3% [12].

Загалом можна зробити попередній висновок за наведеними даними таблиці 1 — про зменшення податкового тиску на добросовісних платників податків, що дає можливість для активізації їх фінансово-господарської діяльності.

За кількістю і питомою вагою серед перевірок чільне місце займають позапланові перевірки, аналіз причин їх проведення проаналізуємо у таблиці 2.

За два останні роки позапланові перевірки ініційовані платниками податків та інших органів, а саме: у зв'язку з припиненням юридичної особи; за рішенням суду або постановою слідчого, прокурора; на прохання платника податків зростають у абсолютному на 0,9 тис. перевірок та відносному на 3,7% вимірах. Одночасно за

Таблиця 2. Аналіз динаміки позапланових перевірок юридичних осіб за причинами їх виникнення у 2016–2017 рр.

Підстава для проведення	Роки				Зміна	
	2016		2017		абс. тис. перевірок	частки, %
	абс. значення, тис. перевірок	частка, %	абс. значення, тис. перевірок	частка, %		
За ініціативою платника податків та інших органів	9,5	59,0	10,4	62,7	0,9	3,7
За ініціативою контролюючого органу	6,6	41,0	6,2	37,3	-0,4	-3,7
Разом	16,1	100	16,6	100	0,5	—

Джерело: складено автором на основі [11; 12].

ініціативою контролюючого органу (отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного та іншого законодавства; виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях; за іншими підставами) навпаки зменшуються з 6,6 тис. перевірок до 6,2 тис. перевірок або на 6,1 %, що є свідченням зміщення акцентів у процесі контролю.

Важливим аспектом організації та проведення податкового контролю є його результативність, яка визначається правильністю обрахування, повнотою і своєчасністю сплати податків до бюджету. Однак, не всі проведені перевірки органами ДФС є результативні. Досить часто перевірка проведена, здійснено донарахування податкового зобов'язання, штрафних та фінансових санкцій, але грошові зобов'язання не надходять до бюджету, оскільки існує визначений ПКУ порядок оскарження результатів перевірок.

Основними показниками, які характеризують контрольну діяльність податкових органів, прийнято вважати суму додатково донарахованих грошових зобов'язань за результатами контрольної роботи та її динаміка порівняно з попередніми періодами.

Результати проведення органами ДФС (ДПС, Міністерство доходів і зборів) податкових перевірок щодо правильності визначення, повноти та своєчасності сплати податків і зборів є донараховані та узгоджені суми грошових зобов'язань, які підлягають погашенню до бюджету наведені у таблиці 3.

За останні 5 років кількість перевірок платників податків зменшилася на 24,3 тис., що підтверджує правильний курс при плануванні перевірок. Важливим індикатором ефективності контрольних заходів органів ДФС є забезпечення додаткових надходжень до бюджету унаслідок донарахувань сум податків і зборів та застосування штрафних санкцій. Аналіз даних таблиці 3 свідчить, що донарахування грошових зобов'язань платників податків ДФС та її територіальними органами має хвилеподібний характер. Найбільша сума донарахувань податкових зобов'язань припадає на 2015 р. однак саме цей рік характеризується найменшими значеннями щодо рівня узгодження грошових зобов'язань (4,6 млрд грн) та їх сплати (2,9 млрд грн). Далі суми донарахування грошових зобов'язань зменшуються досягнувши значення 26,6 млрд грн у 2017 р. хоча кількість планових та позапланових перевірок зросла на 5,1 тис. проти 2016 р.

Загалом висновок аналізу показників донарахування, узгодження та сплати грошових зобов'язань платників податків не такий вже і втішний. Сума узгоджених грошових зобов'язань, хоч і зросла проти 2016 р. на 10,2 млрд грн, однак рівень їх сплати склав 5,1 млрд грн, що свідчить про погіршення платіжної дисципліни платників податків.

Рівень сплати донарахованих узгоджених грошових зобов'язань щорічно знижується, якщо у 2014 р. цей показник становив 86,1%, то у 2017 р. він зменшився на 55%, а проти 2016 р. — на 19,7%. Сплата грошових зобов'язань — це суттєвий показник оцінки роботи ДФС так, як це є свідченням додаткових доходів бюджету

Таблиця 3. Аналіз донарахованих, узгоджених та сплачених грошових зобов'язань платників податків, юридичних осіб у 2013–2017 рр.

Показники	Роки					Відхилення +/- 2017/2013	Відхилення +/- 2017/2016
	2013	2014	2015	2016	2017		
1. Загальна кількість планових та позапланових документальних перевірок, тис. шт.	45,7	39,3	26,7	16,3	21,4	-24,3	5,1
2. Донарховано узгоджених та неузгоджених грошових зобов'язань за актами перевірок, млрд грн	20,5	23,2	36,5	28,4	26,6	6,1	-1,8
3. Узгоджено грошових зобов'язань, які підлягають погашенню, всього, млрд грн	7,2	7,96	4,61	6,10	16,30	9,1	10,2
4. Кількість перевірок, результати яких узгоджено, тис. шт.	д.в	33,6	21,66	18,49	19,17	–	0,68
5. Сплачено всього грошових зобов'язань, млрд грн	6,2	3,3	2,9	3,2	5,1	-1,1	1,9
6. Рівень сплати узгоджених зобов'язань, %	86,1	41,8	63,0	50,8	31,1	-55,0	-19,7

Джерело: складено на основі [10–12; 18].

країни. У Звіті ДФСУ за 2017 р. зазначається, що бюджет України додатково отримав 5062 млн грн, що на 1861,0 млн грн більше 2016 р. На нашу думку, ця цифра є не коректна, оскільки ДФСУ затрачає кошти на сплату судових зборів для розгляду справ, що передбачено Законом України "Про судовий збір". Так у бюджеті ДФСУ на 2016 р. на сплату судових зборів передбачені кошти в сумі 710982 тис. грн або 11,5%.

До причин такого стану необхідно віднести скасування донарахованих грошових зобов'язань за результатами адміністративного, судового оскарження актів перевірок, що свідчать про необгрунтовані донарахування, неналежну організацію роботи територіальних органів та дієвого контролю ДФСУ (ДПАУ, Міністерство доходів і зборів). За 2013–2015 рр. скасовано донарахованих грошових зобов'язань за результатами адміністративного оскарження на суму 1961,1 млн грн, а за результатами судового оскарження податкових повідомлень — на 2526,4 млн грн.

Отже, результати проведеного аналізу, вище наведених показників, вказують про не забезпечення повноти надходження донарахованих та узгоджених з платниками податків грошових зобов'язань, що негативно вплинуло на обсяг надходжень до дохідної частини бюджету України та зайво витрачені ресурси держави та платників податків на проведення цих контрольних заходів.

У зарубіжних країнах діють системи, які дозволяють платникам податків не тільки дізнаватися, але контролювати діяльність фіскальних органів, тим самим оцінювати її роботу та пропонувати певні шляхи її покращення. Українських платників податків не в меншій мірі цікавить стан роботи фіскальних органів та здійснювати контроль за їх діяльністю. У зв'язку з цим виникла необхідність розробки системи критеріїв, яка б відображала ефективність ДФС у виконанні покладених на неї функцій. На вимогу часу, тобто з метою здійснення оцінки результативності та ефективності ДФСУ був виданий наказ ДФСУ від 20.10.2016 р. № 880, яким затверджено Ключові показники ефективності ДФСУ [16].

Початком сплати податкового зобов'язання за будь-яким податком є подання податкової декларації. Результативним показником щодо подання податкових декларацій є частки своєчасно поданих декларацій за податками. Висока частка своєчасно поданих декларацій свідчить про результативну роботу із забезпечення дот-

римання податкової дисципліни платників податків. За п'ять років зростання цього показника з 95,7% до 98,2% (за виключенням 2015 р.) підтверджує довіру платників податків до фіскальних органів у зв'язку із прозорістю їх діяльності.

Значно зросла кількість подання податкових декларацій за допомогою електронних сервісів. Якщо у 2016 р. кількість поданих податкових декларацій у електронному режимі становила 1,14 млн осіб, то у 2017 р. — 1,95 млн осіб. Часка декларацій поданих за допомогою електронних сервісів ДФС зростає і досить повільно. У 2013 р. вона становила 30,95%, то у 2017 р. вона досягла значення 74,0%, зростання у 2,4 рази. Подання звітності у електронному режимі економить час на формування та подачу податкової звітності.

Наступний показник — це коефіцієнт покриття податкового аудиту системою управління ризиками, який свідчить про підвищення ефективності оцінювання ризиків. У

2013 р. значення цього показника становило 8,58%, у 2017 р. — 44,0%.

Рівень узгодження грошових зобов'язань, донарахованих за результатами податкових перевірок за період, що аналізується покращився з 35,1% до 61,7%, що свідчить про якісніший відбір платників податків для перевірки. Крім того, значення цього показника залежить від використання наданого платнику податку права на оскарження рішень контролюючого органу (ст. 55, 56 ПКУ) [8].

Протягом періоду, що аналізується мало місце погіршення платіжної дисципліни платників податків — юридичних осіб. У 2013 році ними було сплачено 86,8% узгоджених грошових зобов'язань тоді, як у 2017 р. — 31,1%.

Частка розглянутих звернень у загальній кількості звернень платників податків, поданих на сервіс "Пульс" знаходиться в межах від 93,2% у 2017 р. до 100% у 2016 р. У 2017 р. за результатами перевірок платниками податків подано до ДФС 13968 скарг на податкові повідомлення рішення, з яких залишено без змін 12248, або 87,7%; скасовано повністю 1161, або 8,3%; скасовано частково 559, або 4%, у 2016 р. — 11718 скарг, з них: 10204 скарги залишено без зміни, 971 скарга скасована повністю, 543 скарги скасовано частково [11; 12].

Одним із критеріїв, що свідчить про якість контрольної роботи, є результати адміністративного та судового оскарження платниками податків податкових повідомлень-рішень та інших вимог контролюючих органів. Саме показник Частка суми позовів за спорами, вирішеними судами на користь органів ДФС у загальній сумі за спорами, вирішеними судами різних інстанцій (вартісна результативність розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку) дозволяє оцінити загальну ефективність правової роботи ДФС, кваліфікацію працівників та ефективність роботи аудиту та апеляції. Значення цього показника зменшилося з 54,3% у 2016 р до 35,9% у 2017 р. і вказує, що на необгрунтовані нарахування.

Частка податкових та митних спорів, вирішених судами різних інстанцій на користь органів ДФС у загальній кількості податкових та митних спорів, вирішених судами різних інстанцій (кількісна результативність розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку) аналогічно вище приведеному показнику оцінює загальну ефективність правової роботи ДФС, кваліфікацію працівників та ефективність роботи аудиту та апе-

Таблиця 4. Аналіз деяких Ключових показників ефективності ДФС (ДПСУ, Міндоходів) у 2013–2017 рр.

Показник	Роки					Відхилення +/- 2017/2013	Відхилення +/- 2017/2016
	2013	2014	2015	2016	2017		
1. Частка декларацій податків, поданих до законодавчо встановленого кінцевого терміну подання, у відсотках від загальної кількості декларацій, очікуваних від зареєстрованих платників, %	95,7	96,02	95,74	97,6	98,2	2,5	0,6
2. Частка декларацій поданих за допомогою електронних сервісів ДФС, %	30,95	45,8	46,32	73,0	74,0	43,05	1,0
3. Коефіцієнт покриття податкового аудиту системою управління ризиками, %	8,58	17,77	19,36	39,0	44,0	35,42	5,0
4. Рівень узгодження грошових зобов'язань, донарахованих за результатами податкових перевірок	35,1	34,1	12,6	22,2	61,7	26,6	-35,1
5. Рівень сплати узгоджених зобов'язань, %	86,1	48,1	63,0	50,8	31,1	-55,0	-19,7
6. Частка розглянутих звернень у загальній кількості звернень платників податків, поданих на сервіс «Пульс»	96,3	98,0	95,6	100,0	93,2	-3,1	-6,8
7. Частка суми позовів за спорами, вирішеними судами на користь органів ДФС у загальній сумі за спорами, вирішеними судами різних інстанцій (вартісна результативність розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку)	34,6	22,8	36,6	53,4	35,9	1,3	-17,8
8. Частка податкових та митних спорів, вирішених судами різних інстанцій на користь органів ДФС у загальній кількості податкових та митних спорів, вирішених судами різних інстанцій (кількісна результативність розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку)	29,1	21,7	26,6	47,3	54,2	25,1	-29,1
9. Динаміка податкового боргу	–	–	–	ско-рочено на 22,2%	ско-рочено на 11,7%	–	-10,5

Джерело: складено автором на основі [16; 17].

ляції. Зростання цього показника свідчить про збільшення обґрунтованих перевірок та прийняття рішень на користь контролюючих органів. У 2017 р. представники ДФС приймали участь у 1245 судових справах, що вказує на значні судові витрати.

Офіційна статистика свідчить, що в Україні з року в рік накопичується заборгованість платників зі сплати податків і зборів (податковий борг). Незважаючи на заходи реструктуризації її сплата дуже уповільнена. У зв'язку з цим до показників ефективності ДФС віднесено показник динаміки податкового боргу, який відображає зменшення суми податкового боргу по відношенню до суми боргу станом на початок поточного року та без врахування боргу, який виник у поточному році. Як свідчать дані таблиці 4, податковий борг не значно, але скорочується, що вказує на збільшення надходжень до бюджету.

ВИСНОВКИ

Проведений аналіз стану, тенденцій результативності та ефективності податкового контролю дозволив визначити роль податкового контролю у наповненні дохідної частини бюджету України та встановити результативність здійснення податкового контролю зі сторони отримання додаткових податкових надходжень.

Обґрунтовано необхідність проведення аналізу результативності та ефективності податкового контролю. З цією метою розглянуто відмінні риси між категоріями "результативність" та "ефективність". Наведено власне трактування поняття результативність податкового контролю, під яким необхідно розуміти — важливу складову ефективності, що вчасно виявляє правопорушення у сфері оподаткування завдяки застосуванню дієвих контрольних процедур, що вказує на частку результативних податкових перевірок в їх загальній кількості.

Аналіз стану податкового контролю в Україні за 2011–2017 рр, дозволив вказати на вісім конкретних причин, які привели до зменшення податкових перевірок в Україні. Поряд з цим така оцінка стану позапланових перевірок, оскільки вони займають значну питому вагу в загальній кількості податкових перевірок. Встановлено, що частка позапланових перевірок з ініціативи органів ДФСУ зменшується, натомість зростає частка позапланових перевірок ініційованих самими платниками податків.

Проведений аналіз результативності та ефективності податкових перевірок, вказує на не забезпечення повноти надходження донарахованих та узгоджених з платниками податків грошових зобов'язань, що негативно впливає на величину надходжень до дохідної частини бюджету та зайво витрачені ресурси держави та платників податків на проведення таких контрольних заходів.

Перспективи подальших розробок даного напрямку полягають у дослідженні перевірок контрольованих операцій, які стосуються документальних позапланових перевірок, що характеризуються своєю специфічністю. У зв'язку з цим метою має бути обґрунтування необхідності проведення податкового контролю, аналіз норм чинного законодавства з питання розкриття суті, форм, виокремлення та характеристики етапів податкового контролю.

Література:

1. Доходи держбюджету України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2017>.
2. Друкер П. Задачи менеджмента в XXI веке: пер. с англ. / П. Друкер. — М.: Изд-во "Вильямс", 2003. — 272 с.
3. Макконелл К.Р. Экономикс: Принципы, проблемы и политика / К.Р. Макконелл, С.Л. Брю. — Т. 2: навч. видання: англ., перев. с англ. — 11-е изд. М.: Республика, 1995. — 400 с.

4. Фурманюк О.А. Управлінні ефективністю діяльності суб'єктів оподаткування : курс лекцій / О.А. Фурманюк. — Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2003. — 240 с.

5. Олексюк О.І. Технологія оцінки результативності діяльності підприємства / О.І. Олексюк // Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки. — Черкаси: ЧДТУ, 2009. — Вип. 22. — Т. 2. — С. 169—173.

6. Державний стандарт України. Системи управління якістю. Вимоги. ДСТУ ISO 9001-2001. — К.: Держстандарт України, 2001. — 24 с.

7. Гройсман В. Сторінка у facebook [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://www.facebook.com/volodymyrgroysman/posts/>

8. Податковий кодекс України від у редакції від 25.11.2018 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

9. Порядок формування плану-графіка документальних планових перевірок платників податків від 02.06.2015 р. № 524 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 26.03.2018 № 386) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0465-18>.

9. Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні" від 21.12.2016 р. № 1797-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>

10. Звіт про результати аудиту ефективності забезпечення органами Державної фіскальної служби повноти та своєчасності сплати (стягнення) штрафних санкцій і пені до державного бюджету [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16749618/Zvit_12-7.pdf?subportal=main

11. Звіт виконання Плану Державної фіскальної служби України на 2016 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf>.

12. Звіт Державної фіскальної служби за 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF>

13. Законами України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" від 28.12.2014 № 71-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19>

14. Закон України "Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів України" 28.12.2014 № 76-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/76-19>

15. Закон України "Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності" від 03.11.2016 № 1728-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1728-19>

16. Додаток № 1 до окремого доручення Міністра фінансів України від 27.09.2016 р. № 11000-08/1117 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/8620-1117.html>

17. Звіт про досягнення Ключових показників Державної фіскальної служби [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/291179.html>

18. Контрольно-перевірочна робота [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://blind.sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/>

References:

1. Ministry of Finance of Ukraine (2017), "Revenues of the State Budget of Ukraine", available at: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2017> (Accessed 18 December 2018).

2. Druker, P. (2003), *Zadachi menedzhmenta v XXI veke* [Management tasks in XXI century], Vilyams.

3. McConnell, C. R. and Brue, S. L. (1995), *Economics: principles, problems and policies*, Republic.

4. Furmanyuk, O. L. (2003), *Upravlinnia efektyvnosti diialnosti subiektiv opodatkuвання* [Management of the efficiency of the taxation subjects], Irpin, Ukraine.

5. Oleksyuk, O. I. (2009), *Tekhnolohiia otsinky rezultatyvnosti diialnosti pidpriemstva* [Technology for assessing the effectiveness of the enterprise], ChDTU, Cherkasy, Ukraine.

6. The State standard of Ukraine (2001), *Quality management systems. Requirements DSTU ISO 9001-2001*.

7. Facebook (2018), "Volodymyr Groysman", available at: <https://www.facebook.com/volodymyrgroysman/posts/> (Accessed 18 December 2018).

8. Cabinet of Ministers of Ukraine (2018), "The Tax Code of Ukraine dated November 25, 2018", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 18 December 2018).

9. Cabinet of Ministers of Ukraine (2018), "The order of the plan-schedule of documentary scheduled inspections of taxpayers from 02.06.2015 № 524 (as amended by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated March 26, 2018, No. 386)", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0465-18> (Accessed 18 December 2018).

10. Cabinet of Ministers of Ukraine (2018), "The Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code for Improving the Investment Climate in Ukraine" of 21.12.2016, No. 1797-VIII", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19> (Accessed 18 December 2018).

11. Account Chair (2016), "Report on the results of the audit of the effectiveness of ensuring the completeness and timeliness of payment (collection) of fines and fines to the state budget by the bodies of the State fiscal service", available at: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16749618/Zvit_12-7.pdf?subportal=main (Accessed 18 December 2018).

12. State Fiscal Service (2016), "Report on the implementation of the State Fiscal Service of Ukraine Plan for 2016", available at: <http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf> (Accessed 18 December 2018).

13. State Fiscal Service (2017), "State Fiscal Service Report for 2017", available at: <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF> (Accessed 18 December 2018).

14. Cabinet of Ministers of Ukraine (2014), "Laws of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Legislative Acts of Ukraine on Tax Reform" of 28.12.2014 No. 71-VIII", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19> (Accessed 18 December 2018).

15. Cabinet of Ministers of Ukraine (2014), "The Law of Ukraine "On Amendments and Recognition as Some Legislative Acts of Ukraine" dated 12/28/2014 No. 76-VIII", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/76-19> (Accessed 18 December 2018).

16. Cabinet of Ministers of Ukraine (2016), "The Law of Ukraine "On Temporary Peculiarities of Implementation of State Supervision (Control) in the Sphere of Economic Activity" of November 3, 2016, No. 1728-VIII", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1728-19> (Accessed 18 December 2018).

17. Ministry of Finance of Ukraine (2016), "Annex No. 1 to the separate Order of the Minister of Finance of Ukraine dated September 27, 2016 No. 11000-08/1117", available at: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/8620-1117.html> (Accessed 18 December 2018).

18. State Fiscal Service (2017), "Report on achievements of the Key Indicators of the State Fiscal Service", available at: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/291179.html> (Accessed 18 December 2018).

19. State Fiscal Service (2017), "Control and verification work", available at: <http://blind.sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/> (Accessed 18 December 2018).

Стаття надійшла до редакції 20.12.2018 р.