



UDC 336.225.673

IMPROVING TAX CONTROL IN THE CONTEXT OF BUDGET DECENTRALIZATION

I. Shevchuk

Article info

Received

28.12.2019

Accepted

28.01.2020

Zhytomyr National
Agroecological
University

7, Staryi Blvd,
Zhytomyr, 10008,
Ukraine

E-mail:

[irenshevchuk@](mailto:irenshevchuk@ukr.net)

[ukr.net](mailto:irenshevchuk@ukr.net)

Shevchuk, I. (2020). Improving tax control in the context of budget decentralization. *Scientific Horizons*, 01 (86), 46–53. doi: 10.33249/2663-2144-2020-86-01-46-53.

At the present stage in the context of the reforms in the tax administration system, the issues of tax control management and improvement of registration procedures are relevant. Tax revenues account for the largest share of other methods of centralizing budget resources. Therefore, increasing tax revenues is especially relevant for financing budgets, including local ones.

The purpose of the paper is to study controversial issues of tax control in the field of taxpayer accounting in order to find opportunities to increase tax revenues, primarily by making it impossible to carry out unregistered economic activity.

The object of the study is the process of taxpayer accounting. The main tasks are: 1) to emphasize the importance of accounting and registration procedures in ensuring sustainable budgetary revenues; 2) to determine the specific features of accounting for different categories of taxpayers and outline the basic requirements for its organization in the tax authorities; 3) to track the dynamics of the number of taxpayers; 4) to propose directions for the improvement of the accounting and registration work of the State Tax Service authorities. In the course of the study, the following methods were used: abstract-logical, analysis and synthesis, benchmarking and structural-functional analysis, statistical-economic and graphic methods.

It is substantiated that it is essential to working through the procedures of taxpayer accounting in order to ensure effective control over the correctness of calculation completeness and timeliness of making tax payments. The mechanism of taxation of different categories of entities on a one contact principle and on general grounds is considered. The emphasis is placed on the lack of coherence of actions of the state registration and tax authorities at the stage of registration of the entities, insufficient scope of authority of the controlling bodies and the lack of a single complete database on taxpayers. The dynamics of the number of different taxpayer categories is highlighted, the necessity to improve the method of their accounting is explained; and the income from unregistered economic activity in Ukraine is calculated with the method of 'population expenditures – retail trade'. Ways to improve tax control in order to ensure the completeness and timeliness of taxes and fees are proposed.

The prospects for further research are related to the investigation into controversial issues of tax policy and activities of tax authorities, as well as the improvement of tax control for the effective use of its fiscal regulatory capacity.

Key words: tax control, taxpayer accounting, tax identification number, automated data bank, State Register of Natural Persons, personal file.

ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ БЮДЖЕТНОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ

І. В. Шевчук

Житомирський національний агроекологічний університет
бульвар Старий, 7, м. Житомир, 10008, Україна

На сучасному етапі в рамках реформування системи адміністрування податків актуальним є дослідженню питань організації податкового контролю та поліпшенню реєстраційних процедур. Податкові надходження становлять найбільшу частку серед інших методів централізації бюджетних ресурсів, тому їх нарощування є особливо актуальним для фінансування бюджетів, у тому числі місцевих.

Метою статті є вивчення дискусійних питань податкового контролю у сфері обліку платників податків з метою пошуку можливостей збільшення податкових надходжень, насамперед, через унеможливлення здійснення незареєстрованої економічної діяльності.

Об'єктом дослідження є процес обліку платників податків. Основними завданнями є такі: 1) акцентувати на важливості обліково-реєстраційних процедур у забезпеченні сталих надходжень до бюджету; 2) визначити особливості обліку різних категорій платників та окреслити основні вимоги до його організації в податкових органах; 3) простежити динаміку чисельності платників податків; 4) запропонувати напрями поліпшення обліково-реєстраційної роботи органів Державної податкової служби.

У ході дослідження було використано методи: абстрактно-логічний, аналізу і синтезу, порівняльного та структурно-функціонального аналізу, статистико-економічний та графічний. Обґрунтовано важливість відпрацювання процедур обліку платників податків для забезпечення ефективного контролю за правильністю обрахунку, повнотою та вчасністю здійснення податкових платежів. Розглянуто механізм взяття на податковий облік різних категорій суб'єктів господарювання за принципом «єдиного вікна» та на загальних підставах.

Акцентовано на недостатній узгодженості дій органів державної реєстрації та податкової служби на стадії реєстрації суб'єктів, недостатньому обсязі повноважень контролюючих органів та відсутності єдиної повної бази даних про платників податків. Висвітлено динаміку чисельності різних категорій платників податків, аргументовано необхідність поліпшення методики їх обліку та здійснено розрахунок доходу від незареєстрованої економічної діяльності в Україні методом «витрати населення – роздрібна торгівля». Запропоновано шляхи вдосконалення податкового контролю з метою забезпечення повноти і своєчасності сплати податків і зборів.

Перспективи подальших досліджень пов'язані з дослідженням дискусійних питань податкової політики та діяльності податкових органів з адміністрування податків та вдосконалення елементів податкового контролю для ефективного використання його фіскально-регулюючих можливостей.

Ключові слова: *податковий контроль, облік платників податків, податковий номер, автоматизований банк даних, Державний реєстр фізичних осіб, облікова справа.*

Вступ

Пріоритетним напрямом модернізації діяльності податкової служби в нашій державі є вдосконалення системи адміністрування податків у цілому та поліпшення процедур обліку платників податків зокрема на основі вдосконалення податкової політики шляхом її адаптації до наявної соціально-економічної ситуації. Обґрунтованість застосування певних податкових інструментів для фінансування місцевих бюджетів визначається залежно від економічної та адміністративної

структур регіону, ділової активності суб'єктів господарювання, прозорості податкової бази для контролюючих органів тощо.

Особливою актуальності це питання набуває у контексті бюджетної децентралізації, коли гостро відчувається потреба у фінансових ресурсах для фінансування місцевих бюджетів. Відтак, посилення усіх складових податкового контролю у процесі взяття на облік платників в органах державної податкової служби (ДПС) дасть змогу залучити додаткові податкові надходження.

Законодавчого врегулювання та конкретизації потребують питання реєстрації місцезнаходження платників податків, реєстрації або відмови в реєстрації платником ПДВ, анулювання реєстрації та інші. Проблеми, пов'язані з вдосконаленням адміністрування податків, постійно перебувають у полі зору відомих вітчизняних учених, таких, як В. Князькова, В. Пухальський, М. Мельник, І. Лещух, В. Угрин та інших. Вивчаючи організацію податкового контролю, М. Мельник, І. Лещух зазначають, що істотним його недоліком, у порівнянні з розвинутими державами, є неузгодженість нормативно-правового забезпечення і, як наслідок, надлишкове витрачання бюджетних коштів на проведення контрольно-перевірочних заходів та неповне охоплення об'єктів контролю (Melnyk, 2014).

В. Князькова, досліджуючи фіскальну ефективність податкового контролю, акцентує на недостатній відпрацьованості механізму захисту законних інтересів та прав платника податків, відсутності експертизи комплексного впливу на економічні інтереси суб'єктів господарювання, встановлення нових податків та ускладненому правовому механізмі взаємної відповідальності всіх учасників податкових правопорушень (Knyazkova, 2014). В. Пухальський підкреслює, що ефективність податкового контролю визначається вчасно виявленими протиправними діями платників завдяки вживанню відповідних контрольних важелів та вказує на питому вагу результативних перевірок у загальній сукупності контрольно-перевірочних заходів (Puhalsky, 2019).

В. Угрин зауважує, що в європейських країнах податковий контроль проводиться з метою здійснення попереджувальних заходів, а в Україні – з метою виявлення фактів несвоечасності чи не в повному обсязі виконання податкових зобов'язань. Також науковець зазначає, що необхідно посилити контрольні дії за діяльністю тих платників, проти яких були встановлені факти порушення податкового законодавства і звести до мінімуму випадки втручання фіскальних органів у підприємницьку діяльність законслухняних платників податків (Ugryn, 2018). Дослідження науковців підтверджують дискусійність та важливість питання осучаснення діяльності податкових органів з метою ефективного функціонування податкової системи України.

Матеріали та методи

Для вирішення поставлених у статті завдань було застосовано комплекс методів теоретичного дослідження та аналізу емпіричних даних. Зокрема таких: структурно-функціональний аналіз, в ході використання якого було описано сутність та елементи податкового контролю та встановлено залежність між необхідністю обліку платників податків та виконанням планових завдань з податкових надходжень; абстрактно-логічний та аналізу і синтезу – для дослідження теоретичних основ та закономірностей обліку платників податків; порівняльного аналізу – для виявлення закономірностей розповсюдження незареєстрованої економічної діяльності; статистико-економічний та графічний – для характеристики стану і динаміки чисельності платників податків та неофіційного доходу.

Результати дослідження та обговорення

Достатній рівень податкових надходжень істотно залежить від стану охоплення контролюючими органами суб'єктів, що мають об'єкти оподаткування. Дані обліку платників та здійснених ними податкових платежів дозволяють не тільки об'єктивно оцінити стан податкових розрахунків, але й планувати і прогнозувати податкові надходження до державної скарбниці в майбутньому.

Набуття статусу платника податків складається з трьох елементів: взяття на облік, внесення змін до облікових даних та зняття з обліку. Причому методика здійснення цих процедур диференціюється залежно від категорії суб'єкта господарювання.

Платники податків – це особи, на яких покладено податковий обов'язок через те, що вони мають, утримують об'єкти оподаткування чи здійснюють діяльність, що є об'єктом оподаткування. Як відомо, податкові органи мають трирівневу побудову, відповідно до якої розподілено повноваження з адміністрування податкових платежів відповідними підрозділами (рис. 1).

Усі платники податків ідентифікуються в базах даних органів ДПС завдяки податковому номеру. Відповідно до методики встановлення це може бути номер ЄДРПОУ, реєстраційний номер облікової картки для фізичної особи або ж спеціальний обліковий номер.

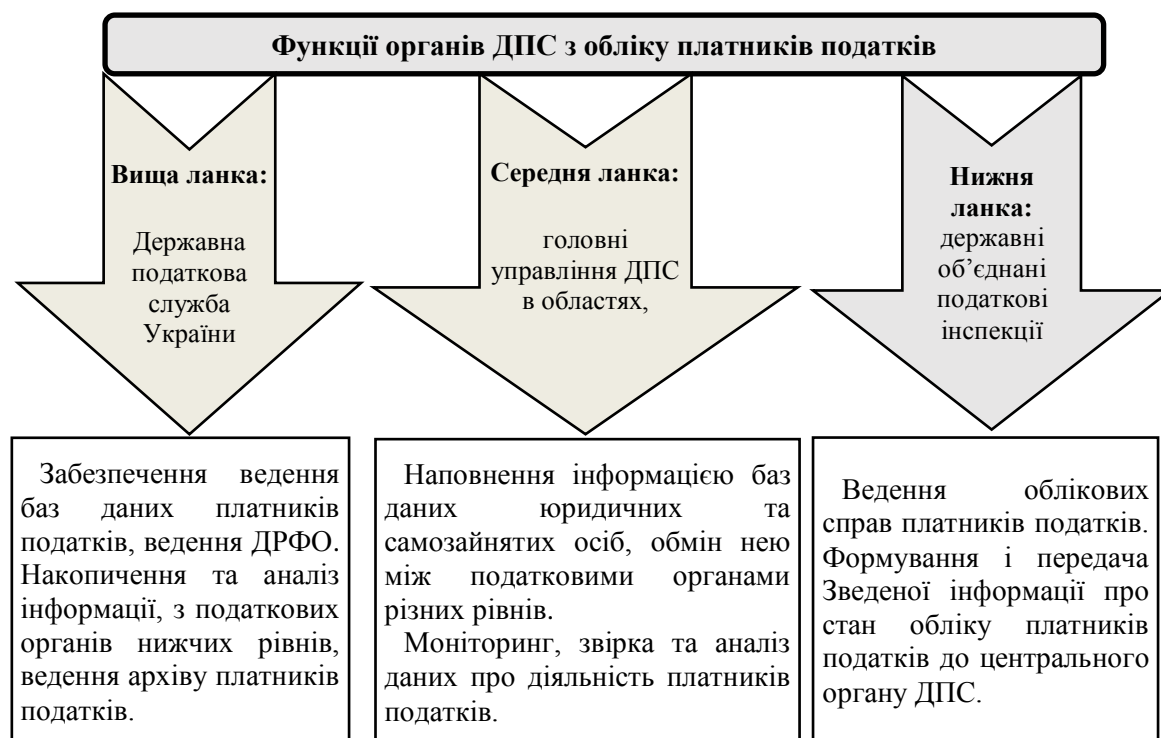


Рис. 1. Функції контролюючих органів з обліку платників податків
 Джерело: адаптовано (Podatkovi, 2010).

Він надається таким специфічним господарським суб'єктам: уповноважені особи у процесі спільної діяльності та управителі майна при взятті на облік відповідного договору; інвестори, які діють у межах договору про розподіл продукції; нерезиденти та іноземні дипломатичні представництва, консульські установи, представництва міжнародних організацій у нашій державі (Podatkovi, 2010).

Після фіксації статусу платника податків у контролюючому органі генерується його облікова справа, яка містить реєстраційну та звітну частини. Облікова справа зберігається протягом усього терміну існування платника або передається до іншого контролюючого органу у випадку зміни місця його обліку. Усі відомості накопичуються в автоматизованому банку даних, який включає окремі складові частини з обліку юридичних осіб, нерезидентів, фізичних осіб, у т. ч. самозайнятих та інших категорій.

Починаючи з 2016 р., постановка на облік в органах ДПС відбувається за принципом «єдиного вікна» – на підставі відомостей з реєстраційних карток, що надаються державним реєстратором та підтверджується випискою з

єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців.

Динаміка чисельності платників податків різних категорій наведена у табл. 1.

Простежується загальна тенденція до збільшення чисельності платників податків в Україні. Станом на кінець 2018 р. на обліку в органах ДПС перебувало 3,51 млн платників податків, що на 0,06 млн, або 1,7 % більше, ніж у 2016 р. У їх складі:

- юридичні особи, кількість яких зросла з 1,38 у 2016 р. до 1,5 млн у 2018 р. або на 8,7 %;

- фізичні особи-підприємці, кількість яких коливалась протягом трьох останніх років та становила у 2018 р. 2,01 млн осіб;

- платники ПДВ, чисельність яких збільшилася на 0,04 млн, або на 17,3 % з 0,23 млн до 0,27 млн осіб;

- платники єдиного внеску, чисельність яких збільшилася від 3,93 до 4,4 млн, тобто на 0,54 млн осіб, або на 13,7 %.

У Державному реєстрі фізичних осіб станом на 2018 р. було зареєстровано 44,5 млн. платників податків, що на 0,4 млн. більше відповідного показника 2016 р.

Таблиця 1. Чисельність платників податків в Україні у 2016–2018 рр.

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Зміна показника, %
Перебуває на обліку платників податків, млн:	3,45	3,34	3,51	101,7
в т.ч.:				
- юридичних осіб	1,38	1,4	1,5	108,7
- фізичних осіб – підприємців	2,07	1,94	2,01	97,1
платників ПДВ	0,23	0,24	0,27	117,4
платників єдиного внеску	3,93	4,19	4,47	113,7
Зареєстровано платників податків в Державному реєстрі фізичних осіб, млн ос.	44,1	44,2	44,5	100,9
в т.ч.				
- іноземці	0,67	0,67	0,71	106
- у окремому реєстрі ДРФО	0,021	0,014	0,015	71,4

Джерело: складено за даними (Zvit, 2018).

Для збільшення податкових надходжень передусім необхідно активізувати практику виявлення фактів приховування та заниження доходів платниками податків, здійснення ними нелегальної економічної діяльності, що напряму пов'язано із поліпшенням процедур обліку платників податків.

Відповідно до законодавства платник податків зобов'язаний стати на облік у контролюючих органах за основним та неосновним місцем обліку та подавати відомості про існуючі об'єкти оподаткування. Однак, численні прогалини чинного податкового законодавства дають можливість несумлінним суб'єктам господарювання здійснювати протиправні дії, спрямовані на максимізацію свого прибутку в межах, так званої, оптимізації, а також через ведення «тіньової діяльності», що істотно знижує бюджетні надходження.

Відтак важливою перешкодою на шляху підвищення рівня «збираємості» податків є незареєстрована економічна діяльність, наслідком якої є заниження та приховування доходів. Неприятливою тенденцією є поширення в українському суспільстві практики здійснення громадянами діяльності з метою отримання доходу без державної реєстрації та, відповідно, постановки на облік у податкових органах.

Незареєстрована економічна діяльність охопила усі сфери народного господарства, проте особливо гостро зазначені проблеми

простежуються у таких видах діяльності, як виконання будівельно-ремонтних робіт, надання побутових та транспортних послуг населенню, а також здача нерухомості в оренду, коли виконавці і замовники надають перевагу усній домовленості та готівковому розрахунку без оформлення угоди чи договору. Відповідно, виконавцями робіт можуть бути як окрема особа, так і група осіб, які ухиляються від державної реєстрації і, як наслідок, не стають платниками податків.

За методологією Держкомстату, неформальна зайнятість включає всіх зайнятих, які юридично або фактично не є суб'єктами національного трудового законодавства, системи оподаткування та соціального захисту.

Щоб подолати це явище, необхідно поєднання економічних і адміністративних заходів. Певні сподівання з цього приводу поклалися на запровадження пропорційного оподаткування доходів фізичних осіб (ПДФО). Але немає достатніх підстав вважати, що зростання надходжень від податку з доходів фізичних осіб відбулося унаслідок легалізації заробітної плати. Збільшення податкових надходжень було обумовлено такими факторами, як розширення бази оподаткування, збільшенням середньомісячної номінальної заробітної плати, зростання чисельності працівників.

На рис. 2 наведено результати сплати ПДФО фізичними особами за результатами річного декларування.



Рис. 2. Динаміка ПДФО за результатами річного декларування

Джерело: (Ministerstvo, 2018).

З рисунку видно, що сума податку, що сплачується фізичними особами за результатами річного декларування, збільшилася з 296,8 млн грн у 2014 р. до 1744,7 млн грн у 2018 р., тобто у 5,9 раза. Однак, незважаючи на зростання абсолютних значень податку, його питома вага залишається досить низькою, нестабільною та має тенденцію до зменшення з 2,3 % у 2014 р. до 1,9 % у 2018 р., тобто на 0,4 п. п.

Це підтверджує висновок про те, що найбільші обсяги податкових надходжень надходять саме від оподаткування громадян, що працюють за наймом. Механізм оподаткування, побудований таким чином, що найманому працівникові важче мінімізувати або не сплатити податок, тому що утримання проводиться податковим агентом до отримання зарплатні. Водночас, питома вага податку від інших доходів нарахованого за результатами річного декларування є невисокою.

Отже потрібно активізувати контрольну роботу з виявлення потенційних платників податків, які фактично ведуть господарську діяльність, одержуючи доходи, та не обліковуються у податкових органах. Адже значні втрати надходжень до бюджету обумовлені відсутністю системи заходів з активного відстеження таких осіб.

Дохід від незареєстрованої економічної діяльності визначається за методом «витрати населення – роздрібна торгівля» шляхом співставлення витрат населення на товари, послуги з обсягами роздрібної торгівлі ними. Різниця між даними елементами є купівлею

товарів у тіньовому секторі або доходами, отриманими від нелегальної діяльності.

Відповідно до даної методики витрати домогосподарств включають витрати на купівлю продуктів харчування, алкогольних та тютюнових виробів, непродовольчих товарів, оплату послуг, витрати на купівлю нерухомості, будівництво, на придбання цінних паперів, вклади в банківські установи тощо. До обороту роздрібною торгівлі включено роздрібний товарооборот підприємств роздрібною торгівлі, а також розрахункові обсяги продажу товарів на ринках та фізичними особами-підприємцями (Ministerstvo, 2009).

Розмір тіньових доходів фізичних осіб згідно із Методикою розрахунку обсягів тіньової економіки наведено у табл. 2.

З розрахунків видно негативну тенденцію щодо зростання доходу, отриманого від незареєстрованої економічної діяльності в Україні, що свідчить про істотний обсяг купівлі товарів (робіт, послуг) у тіньовому секторі економіки впродовж 2014–2018 рр. В 2018 р. у величина неофіційного доходу населення збільшилася порівняно з 2014 р. у 4,7 раза та у середньому за 5 років становив 1022,67 млрд грн. Відповідно, середня сума недотримання бюджетом надходжень у вигляді податку з доходів фізичних осіб у масштабі держави складає 184 млрд грн.

Врегулювання потребує також проблема невідповідності між заявленим платником місцезнаходженням та фактичним місцем здійснення ним діяльності.

Таблиця 2. Розрахунок доходу від нелегальної діяльності методом «витрати населення – роздрібна торгівля» в Україні

Показники	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Зміна показника, %
Витрати домогосподарств на придбання товарів і послуг, млрд грн, (В)	1316,76	1568,17	1840,26	2359,99	2870,16	217,9
Обсяг товарообігу роздрібною торгівлю, млрд грн, (Р)	901,92	1018,78	1175,32	815,34	930,63	103,18
Величина неофіційного доходу фізичних осіб, млрд грн, (В – Р)	414,84	549,39	664,94	1544,65	1939,53	4,68 р.

Джерело: (Ministerstvo, 2009).

Також достатньо поширеним порушенням наразі є реєстрації господарських суб'єктів за фіктивними адресами без їх фактичного розміщення за ними, що створює необмежені можливості для уникнення оподаткування. Причому за однією адресою може бути зареєстровано декілька підприємств, незважаючи на порушення санітарно-технологічних умов такого співіснування.

Висновки

Результати досліджень показали, що удосконалення процедур, пов'язаних з обліком платників податків, має стратегічне значення, яке дедалі посилюється у зв'язку з розвитком децентралізаційних процесів. Адже кожний не облікований суб'єкт господарської діяльності – це значні втрачені кошти для відповідного бюджету. Відповідно, виявлення порушників податкового законодавства, які перебувають на податковому обліку, так і незареєстрованих суб'єктів, є одним із пріоритетів діяльності підрозділів контролю податкової служби.

Звісно наразі напрацьовано механізм ведення обліку платників податків у межах законодавчо закріплених повноважень податкових органів. Проте дані процедури є ефективними по відношенню фізичних осіб та суб'єктів господарювання, які є сумлінними та самостійно звертаються до податкових органів чи органів державної реєстрації з метою зміни свого статусу на статус платника податків. Тому необхідно активізувати введення адаптованої до сучасних умов системи виявлення суб'єктів

господарювання, незареєстрованих в державних і податкових органах, що сприятиме розширенню кола платників та вивільненню з тіньового обороту значних ресурсів. Причому, у контексті реформування стратегії діяльності податкових органів у напрямку створення сервісної служби, для суспільства стане позитивним сигналом те, що податківці контролюють не тільки сумлінних платників, що найлегше, а більше зосереджені на порушниках податкового законодавства. Це, в свою чергу, призводитиме до підвищення рівня довіри до податкової служби та сприятиме розвитку податкової культури населення в цілому.

References

Derzhavna fiskalna sluzhba Ukrainy (2019). Zvit Derzhavnoji fiskal'noji sluzhby Ukrainy za 2018 rik [Report of the State Fiscal Service of Ukraine for 2018]. Retrieved from <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf> [in Ukrainian].

Kaneva, T. & Drepin, A. (2019). Evropeyskiy dosvid formuvannya mistsevih byudzhativ [European experience in local budgeting]. *Zovnishnya torgivlya: ekonomika, finansi, pravo*, 2, 119–134. doi: [https://doi.org/10.31617/zt.knute.2019\(103\)09](https://doi.org/10.31617/zt.knute.2019(103)09) [in Ukrainian].

Knyazkova, V. Ya. (2014). Fiskalna effektivnist podatkovogo kontrolyu ta napryami yogo pokraschennya [Fiscal efficiency of tax control and directions for its improvement]. *Zovnishnya torgivlya: ekonomika, flnansi, pravo*, 3 (74), 116–123 [in Ukrainian].

Ministerstvo ekonomiky Ukrainy (2009).

Metodychni rekomendatsii rozrakhunku rivnia tinovoi ekonomiky [Methodical recommendations for calculating the level of the shadow economy]: nakaz. Retrieved from <http://www.me.gov.ua/LegislativeActs/Detail?lang=uk-UA&id=4bb297a0-c900-404f-8c6f-5f76f18b1503> [in Ukrainian].

Ministerstvo finansiv Ukrainy (2018). Dokhody derzhavnogo biudzhetu za 2014–2018 [State Budget Revenues for 2014-2018]. Retrieved from <https://mof.gov.ua/uk/previous-years-budgets> [in Ukrainian].

Melnyk, M. I. (2014). Napriamy vdoskonalennia podatkovoho kontroliu v umovakh pidvyshchennia efektyvnosti administruvannia podatkiv v Ukraini [Areas of improvement of tax control in the conditions of increase of efficiency of tax administration in Ukraine]. *Ekonomichni innovatsii*, 57, 232–242 [in Ukrainian].

Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. № 2755-VI. (2010) [in Ukrainian].

Ponura, Yu. V. (2019). Organizatsiya podatkovogo konsultuvannya v sistemi podatkovogo administruvannya: teoretiko-metodichniy aspekt [Organization of tax consulting in the tax administration system: theoretical and methodological aspect]. *Efektivna ekonomika*, 5. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7046>. doi: 10.32702/2307-2105-2019.5.40 [in Ukrainian].

Puhalskiy, V. V. (2019). Otsinka stanu, efektyvnosti ta rezultativnosti podatkovogo kontrolyu v Ukrayini [Assessment of the status, effectiveness and efficiency of tax control in Ukraine]. *Ekonomika ta derzhava*, 1, 35–42. doi: 10.32702/2306-6806.2019.1.35 [in Ukrainian].

Ugrin, V. V. (2018). Prahmatyka zdiisnennia podatkovoho kontroliu v Ukraini [The pragmatics of tax control in Ukraine]. *Efektivna ekonomika*, 8 [in Ukrainian].