

УДК 336.225.3

**І. В. Лещух**

кандидат економічних наук,  
молодший науковий співробітник  
сектору просторового розвитку,  
ДУ «Інститут регіональних досліджень  
ім. М. І. Долішнього НАН України», м. Львів

## МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОЦІНЮВАННЯ ТА ПРІОРИТЕТИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

У статті запропоновано методичний підхід до оцінювання ефективності податкового контролю за критеріями навантаження (як на платників податків, так і на податкові органи), результативності, дієвості та економічності. Враховуючи чинне вітчизняне законодавство та міжнародний досвід у сфері податкового контролю, обґрунтовано еталонні значення показників ефективності податкового контролю. На основі авторського методичного підходу оцінено контрольню-перевірочну роботу податкових органів України та Львівської області у 2007-2013 рр.

Розроблено пропозиції щодо забезпечення ефективності податкового контролю в Україні, спрямовані на формування сприятливого податкового середовища для ведення бізнесу на засадах зниження тягаря оподаткування та гуманізації взаємовідносин учасників контрольню-перевірочного процесу задля утвердження порозуміння, уникнення конфліктів між учасниками контрольню-перевірочного процесу.

**Ключові слова:** адміністрування податків, податковий контроль, ефективність податкового контролю, органи податкового контролю, податкова перевірка

### Leschukh I. TAX CONTROL IN UKRAINE: METHODOLOGICAL PRINCIPLES AND PRIORITIES FOR EVALUATING THE EFFECTIVENESS OF ITS INCREASE

The object of the research paper is to tax control processes in Ukraine; subject - theoretical, methodological and applied principles of efficiency of tax control as an important part of the process of reforming the tax administration in Ukraine.

Thus, the paper presents a methodical approach to evaluating the effectiveness of tax control for loading criteria (both taxpayers and tax authorities), effectiveness, efficiency and economy. This approach will identify informal relations component members of supervisory review and analyze multidimensional tax management at different levels of government. Due to national legislation and international experience in the field of tax control, grounded reference values of the efficiency of tax control. Based on the author's methodological approach evaluated supervisory review of the tax authorities of Ukraine and Lviv region in 2007-2013.

The proposals to ensure the efficiency of tax control in Ukraine to address the following main tasks: improvement of the legal provision of tax control; improving the efficiency of risk-selection system checks to taxpayers; minimize the fiscal burden on business; training of highly qualified tax inspectors and monitor their activities. Solving these problems will create a favorable tax environment for doing business based on reducing the burden of taxation and humanizing relations participants supervisory review process for strengthening understanding between the parties to avoid conflicts of tax control.

**Keywords:** tax administration, tax control, efficiency of tax control, tax control authorities, tax inspection.

У сучасних умовах обмеженості фінансових можливостей країни та необхідності інституціалізації нових економічних взаємовідносин держави в особі фіскальних органів і господарюючих суб'єктів зростає роль податкового контролю як важливого елемента процесу реформування системи адміністрування податків в Україні.

Ефективний податковий контроль – важлива складова функціонування податкової системи в економічному та соціальному контексті – з огляду на необхідність забезпечення фінансових потреб держави має базуватись на засадах формування максимально зручних і необтяжливих умов оподаткування бізнесу, у тому числі за рахунок подолання нерівномірного розподілу податкового навантаження в економіці, впорядкування системи планування, організації та здійснення податкових перевірок, використання сучасних аналітичних інструментів їх проведення, що дозволяють визначати приховану податкову базу і запобігти ухилянню від оподаткування, сприяння підвищенню податкової

культури, дисципліни у суспільстві та ефективності податкового адміністрування загалом.

Різні аспекти вивчення науково-практичних проблем контрольню-перевірочного процесу знайшли своє відображення в низці праць українських і зарубіжних дослідників, зокрема В. Бурцева, В. Жукова, М. Зюльманової, Б. Карпінського, А. Крисоватого, А. Лісового, В. Мельника, Л. Тарангул, А. Чередніченко та ін.

Проте аналіз праць вітчизняних і зарубіжних дослідників крізь призму сучасних податкових трансформацій в Україні дозволяє стверджувати про відсутність комплексних методів оцінювання та системного моніторингу контрольню-перевірочної роботи податкових органів, конкретних механізмів гармонізації взаємовідносин між платниками податків і податковими органами у процесі здійснення податкового контролю. Тому обраний напрям дослідження аргументується необхідністю зниження кількості та обсягів правопорушень у податковій сфері, забезпечення стабільності надходжень до бюджетів усіх рівнів, підвищення фіскальної

## СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ СУЧАСНОГО ПЕРІОДУ УКРАЇНИ

ефективності податкової системи зі збереженням стимулюючого потенціалу податкової політики щодо ділової активності та економічного розвитку держави загалом. Відповідно, метою статті є аналіз ефективності контрольної-перевірочної роботи вітчизняних податкових органів та обґрунтування практичних рекомендацій щодо її підвищення.

Ефективний податковий контроль – вагома складова контрольної функції управління державними фінансами, що займає самостійне місце у системі державного фінансового контролю – має включати комплекс заходів для перевірки та моніторингу фінансово-господарської діяльності платників податків задля забезпечення належного виконання ними податкового законодавства, ефективності адміністрування податків, підвищення податкової дисципліни.

Дослідження наявних методик оцінювання ефективності податкового контролю і адміністрування податків, висвітлених у працях вітчизняних і зарубіжних науковців ([1-3, 6-8]), дозволило виділити у них низку недоліків, зокрема:

застарілість і невідповідність сучасним вимогам функціонування податкової системи окремих нормативних значень показників оцінки ефективності податкового контролю;

однобока фіскальна орієнтованість податкового контролю, що виявляється у його спрямованості на нарощення обсягів донарахувань податків до бюджету без врахування причинно-наслідкових зв'язків ухилення платників податків від оподаткування;

відсутність дослідження тенденцій податкової дисципліни та податкової культури платників податків, чинників, що їх формують;

визначення наявними критеріями і показниками результативності податкового контролю без урахування способів досягнення цієї результативності.

Відтак актуальним є удосконалення наявних і розробка нових показників оцінювання ефективності контрольної-перевірочної роботи податкових органів за допомогою яких можна було б:

грунтовно оцінити результативність податкового контролю як ступінь реалізації запланованої діяльності та досягнення запланованих результатів (наприклад зниження кількості фактів ухилень від оподаткування, зростання частки фактично сплачених податкових зобов'язань до бюджету з донарахованих за результатами перевірок тощо);

охарактеризувати якість контрольної-перевірочної роботи податкових органів як показника сприйняття платниками податків форм, методів і способів податкового контролю, що використовуються суб'єктами контролю;

дослідити чинники впливу на рівень податкової дисципліни та культури у суспільстві;

визначити позитивні та негативні сторони контрольної роботи, інституційні бар'єри і загрози формального і неформального характеру;

окреслити напрями підвищення ефективності податкового контролю з метою перетворення сучасної фіскальної служби на ефективний управлінський механізм.

Ефективність податкового контролю нами розглядається як співвідношення результатів та витрат на його проведення. Узагальнюючи різні наукові підходи до визначення критеріїв ефективності державного фінансового контролю загалом та податкового контролю зокрема (насамперед наведені в економічній літературі [1-3, 6-8]), погоджуємося, що оцінювання ефективності податкового контролю доцільно здійснити за допомогою таких базових критеріїв, як результативність, дієвість та економічність. Однак вважаємо, що:

результативність, як зовнішня ефективність, дозволяє врахувати обсяги виявлених правопорушень, частку результативних податкових перевірок в їх загальній кількості;

дієвість – полягає у здатності органів контролю забезпечити своєчасне та повне виконання платниками податків податкових зобов'язань перед державою, тобто характеризує відповідність обсягів виявлених правопорушень та фактично відшкодованих збитків за результатами контролю;

економічність, як внутрішня ефективність, оцінює співвідношення донарахованих за результатами податкових перевірок зобов'язань та витрат на здійснення контролю.

Разом з тим, на наш погляд, оцінювати ефективність податкового контролю доцільно, крім базових, і на основі додаткового критерію – навантаження. При цьому показники оцінювання, розроблені за цим критерієм, мають характеризувати ефективність податкового контролю як зі сторони податкових органів, так і зі сторони платників податків. Отже, кожен із названих вище критеріїв має бути оцінений кількісно за допомогою системи відповідних показників, склад якої, враховуючи специфіку окремого контролюючого органу, буде різним.

Таким чином, систематизувавши наявні недоліки та прогалини (нормативно-правового, організаційно-управлінського та фінансового характеру) у контрольній-перевірочній роботі податкових органів, сильні та слабкі сторони наявних методик аналізу податкового контролю, нами розроблено методичний підхід до оцінювання його ефективності за критеріями результативності, дієвості, економічності та навантаження, що дозволить багатоаспектно проаналізувати результати контрольної-перевірочної роботи податкових органів на різних рівнях управління. Для розробки заходів щодо підвищення ефективності контрольної-перевірочної роботи та механізмів перетворення фіскальної бюрократичної машини України на сучасну сервісну службу з обслуговування платників податків, враховуючи чинне вітчизняне законодавство та міжнародний досвід у сфері податкового контролю, обґрунтовано еталонні значення його ефективності (табл. 1).

Таблиця 1

Показники оцінювання ефективності податкового контролю\*

Показник	Формула	Еталонне значення
<b>Критерій: результативність</b>		
Питома вага результативних податкових перевірок у загальній кількості здійснених перевірок, %	$V_{PPI} = \frac{K_{0ni}}{K_{ni}}, \quad (1)$ <p>де <math>i</math> – кількість періодів<sup>1</sup>;  <math>K_{0ni}</math> – кількість проведених податкових перевірок в <math>i</math>-му році, за результатами яких були виявлені порушення, од.;  <math>K_{ni}</math> – загальна кількість податкових перевірок, проведених в <math>i</math>-му році, од.</p>	$70 < V_{PPI} < 80$ – для документальних та фактичних перевірок $V_{PPI} < 10$ – для камеральних перевірок
Показник результативності податкових перевірок на одного податкового інспектора, грн	$P_{PIi} = \frac{OP_i + ШС_i}{Ч_{ni}}, \quad (2)$ <p>де <math>OP_i</math> (основний платіж) – сума податкових платежів, своєчасно не сплачених платником податків до бюджету в <math>i</math>-му році, тис. грн;  <math>ШС_i</math> – обсяг штрафних санкцій, нарахованих до сплати у бюджет за результатами податкових перевірок в <math>i</math>-му році, тис. грн;  <math>Ч_{ni}</math> – чисельність працівників відділу податкового контролю органу ДПС в <math>i</math>-му році, ос.</p>	$P_{PIi} \rightarrow \max$ при $P_{мезоi} \rightarrow \min$
Показник стягнень (відшкодувань) за результатами однієї податкової перевірки, грн	$K_{C_i} = \frac{C_i}{K_{0ni}}, \quad (3)$ <p>де <math>C_i</math> – сума фактично сплачених податкових зобов'язань до бюджету з донарахованих за результатами податкових перевірок сум в <math>i</math>-му році, тис. грн;  <math>K_{0ni}</math> – кількість проведених податкових перевірок в <math>i</math>-му році, за результатами яких були виявлені порушення, од.</p>	$K_{C_i} \rightarrow \max$ при $P_{нави} \rightarrow \min$
<b>Критерій: дієвість</b>		
Коефіцієнт фактично сплачених зобов'язань до бюджету з донарахованих за результатами податкових перевірок сум, од.	$K_{сплати} = \frac{C_i}{D_i}, \quad (4)$ <p>де <math>C_i</math> – сума фактично сплачених податкових зобов'язань до бюджету з донарахованих за результатами податкових перевірок сум в <math>i</math>-му році, тис. грн;  <math>D_i</math> – обсяг додатково нарахованих платежів до бюджету за результатами податкових перевірок в <math>i</math>-му році, тис. грн.</p>	$0,7 \leq K_{сплати} \leq 1$ , при цьому слід врахувати вид перевірки
Рівень жорсткості податкового контролю, %	$P_{жi} = \frac{ШС_i}{D_i} * 100\%, \quad (5)$ <p>де <math>ШС_i</math> – обсяг штрафних санкцій, нарахованих за результатами перевірок в <math>i</math>-му році до сплати у бюджет, тис. грн;  <math>D_i</math> – обсяг додатково нарахованих платежів до бюджету за результатами перевірок в <math>i</math>-му році, тис. грн.</p>	$P_{жi} \leq 50-60$
Коефіцієнт якості податкового контролю, од.	$K_{Яi} = \frac{K_{яi}}{K_{0ni}}, \quad (6)$ <p>де <math>K_{яi}</math> – кількість податкових перевірок, здійснених в <math>i</math>-му році, за актами яких суд виніс рішення на користь податкових органів, од.;  <math>K_{0ni}</math> – кількість проведених податкових перевірок в <math>i</math>-му році, за результатами яких були виявлені порушення, од.</p>	$0,8 < K_{Яi} < 1$
Коефіцієнт «узгодженості» податкового контролю, од.	$K_{yi} = \frac{ПН_{ai}}{ПН_{ni}}, \quad (7)$ <p>де <math>ПН_{ai}</math> – сума податкових недоїмки та пені, встановлених в судових інстанціях, в <math>i</math>-му році, тис. грн;  <math>ПН_{ni}</math> – сума податкових недоїмки та пені, заявлених податковими органами до сплати за актами проведених податкових перевірок, в <math>i</math>-му році, тис. грн.</p>	$K_{yi} \rightarrow 1$
<b>Критерій: економічність</b>		
Показник витрат податкових органів на проведення однієї перевірки, грн	$B_{ДПСi} = \frac{Ч_{ni} * \overline{З / П_{li}} * 12}{K_{ni}}, \quad (8)$ <p>де <math>Ч_{ni}</math> – чисельність податкових інспекторів в <math>i</math>-му році, ос.;</p> <p><math>\overline{З / П_{li}}</math> – середньомісячна заробітна плата податкового інспектора в <math>i</math>-му році, тис. грн;  <math>K_{ni}</math> – кількість перевірок, проведених податковими інспекторами в <math>i</math>-му році, од.</p>	$B_{ДПСi} \rightarrow \min$
Коефіцієнт загальної економічної ефективності контрольно-перевірочної роботи податкових інспекторів, од.	$K_{ЕЕФ} = \frac{C_i}{(3 / \overline{П_{li}} * Ч_{ni}) * 12 + B}, \quad (9)$ <p>де <math>C_i</math> – сума фактично сплачених податкових зобов'язань до бюджету з донарахованих за результатами податкових перевірок сум в <math>i</math>-му році, тис. грн;  <math>\overline{З / П_{li}}</math> – середньомісячна заробітна плата одного податкового інспектора в <math>i</math>-му році, тис. грн;  <math>Ч_{ni}</math> – чисельність податкових інспекторів в <math>i</math>-му році, ос.;</p> <p><math>B</math> – середньорічний обсяг витрат на утримання відділу податкового контролю (окрім фонду оплати праці), тис. грн.</p>	$K_{ЕЕФ} < 1$

<sup>1</sup> Далі в усіх формулах  $i$  – кількість періодів

**СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ СУЧАСНОГО ПЕРІОДУ УКРАЇНИ**

<p>Показник вартості робочого часу, витраченого суб'єктами господарювання при проведенні перевірок податковими інспекторами, грн</p>	$B_{pчi} = \Pi_i * \bar{C}_i * \bar{T}_i * \frac{3 / \bar{\Pi}_{ni} * 12}{R\bar{D}_i} \quad (10)$ <p>де <math>\Pi_i</math> – кількість діючих підприємств, що перевіряються в <math>i</math>-му році, од.;  <math>\bar{C}_i</math> – середня чисельність працівників, які відволікалися на перевірку на одному підприємстві в <math>i</math>-му році, ос.;  <math>\bar{T}_i</math> – середня тривалість перевірок на одному підприємстві в <math>i</math>-му році, робочих днів;  <math>3 / \bar{\Pi}_{ni}</math> – середньомісячна заробітна плата одного працівника підприємства, залученого до перевірок (керівник, бухгалтер, фінансист тощо) в <math>i</math>-му році, тис. грн;  <math>R\bar{D}_i</math> – середня кількість робочих днів у місяці.</p>	<p><math>B_{pчi} \rightarrow \min</math></p>
<p>Частка витрат підприємств на податковий контроль в адмінвитратах, %</p>	$f_i = \frac{B_{pчi}}{P_i} * 100\% \quad (11)$ <p>де <math>B_{pчi}</math> – вартість робочого часу, який суб'єкти господарювання витрачають при проведенні податкових перевірок;  <math>P_i</math> – адміністративні витрати підприємств досліджуваної територіальної одиниці в <math>i</math>-му році, тис. грн.</p>	<p><math>f_i \rightarrow \min</math></p>
<p><b>Критерій: навантаження</b></p>		
<p>Рівень макро-економічного навантаження контрольно-перевірочних заходів, %</p>	$P_{макроi} = \frac{ОП_i + ШС_{бі}}{ВВП_i} * 100\%, \quad (12)$ <p>де <math>ОП_i</math> (основний платіж) – сума податкових платежів, своєчасно не сплачених платником податків до бюджету в <math>i</math>-му році, тис. грн;  <math>ШС_{бі}</math> – обсяг штрафних санкцій, нарахованих до бюджету за результатами податкового контролю в <math>i</math>-му році, тис. грн;  <math>ВВП_i</math> – обсяг валового внутрішнього продукту в <math>i</math>-му році, тис. грн.</p> <p style="text-align: center;"><u>АБО</u></p> $P_{макроi} = \frac{ОП_i + ШС_{бі}}{ПП_{бі}} * 100\%, \quad (13)$ <p>де <math>ОП_i</math> (основний платіж) – сума податкових платежів, своєчасно не сплачених платником податків до бюджету в <math>i</math>-му році, тис. грн;  <math>ШС_{бі}</math> – обсяг штрафних санкцій, нарахованих до бюджету за результатами податкового контролю в <math>i</math>-му році, тис. грн;  <math>ПП_{бі}</math> – обсяг надходжень податкових платежів до Державного бюджету в <math>i</math>-му році, тис. грн.</p>	<p><math>P_{макроi} \rightarrow \min</math></p>
<p>Рівень мезо-економічного навантаження контрольно-перевірочних заходів, %</p>	$P_{мезоi} = \frac{ОП_{мі} + ШС_{мі}}{ВРП_i} * 100\%, \quad (14)$ <p>де <math>ОП_{мі}</math> (основний платіж) – сума податкових платежів, своєчасно не сплачених платником податків до місцевого бюджету в <math>i</math>-му році, тис. грн;  <math>ШС_{мі}</math> – обсяг штрафних санкцій, нарахованих до відповідного місцевого бюджету за результатами перевірок територіального органу податкового контролю в <math>i</math>-му році, тис. грн;  <math>ВРП_i</math> – обсяг валового регіонального продукту в <math>i</math>-му році, тис. грн.</p> <p style="text-align: center;"><u>АБО</u></p> $P_{мезоi} = \frac{ОП_{мі} + ШС_{мі}}{ПП_{мі}} * 100\%, \quad (15)$ <p>де <math>ОП_{мі}</math> (основний платіж) – сума податкових платежів, своєчасно не сплачених платником податків до місцевого бюджету в <math>i</math>-му році, тис. грн;  <math>ШС_{мі}</math> – обсяг штрафних санкцій, нарахованих до відповідного місцевого бюджету за результатами перевірок територіального органу податкового контролю в <math>i</math>-му році, тис. грн;  <math>ПП_{мі}</math> – обсяг надходжень податкових платежів до відповідного місцевого бюджету в <math>i</math>-му році, тис. грн.</p>	<p><math>P_{мезоi} \rightarrow \min</math> при умові зниження кількості податкових перевірок</p>
<p>Рівень мікроекономічного навантаження контрольно-перевірочних заходів</p>	<p>Інтенсивність роботи одного податкового інспектора, перевірок/особу</p> $I_{пi} = \frac{K_{ni}}{C_{ni}} \quad (16)$ <p>де <math>K_{ni}</math> – кількість перевірок, проведених в <math>i</math>-му році, од.;  <math>C_{ni}</math> – чисельність працівників відділу податкового контролю органу податкової служби в <math>i</math>-му році, ос.</p> <p>Навантаження на одного податкового інспектора платниками податків для проведення контролю, платників податків/особу</p> $P_{пi} = \frac{C_{пi}}{C_{ni}} \quad (17)$ <p>де <math>C_{пi}</math> – чисельність платників податків, охоплених податковими перевітками в <math>i</math>-му році, од.;  <math>C_{ni}</math> – середня чисельність працівників відділу податкового контролю органу ДПС в <math>i</math>-му році, ос.</p>	<p><math>48 &lt; I_{пi} &lt; 120</math></p> <p><math>36 &lt; P_{пi} &lt; 84</math></p>

Продовження табл. 1

Рівень мікроекономічного навантаження контрольно-перевірочних заходів (продовження)	<p>Контрольне навантаження платників податків податковими перевірками, перевірок/рік</p> $P_{наві} = \frac{K_{ні}}{Ч_{пн}}, \quad (18)$ <p>де <math>K_{ні}</math> – загальна кількість податкових перевірок, проведених податковими органами в <math>i</math>-му році, од.;  <math>Ч_{пн}</math> – чисельність платників податків, охоплених податковими перевірками в <math>i</math>-му році, од.</p>	<p><math>0 &lt; P_{наві} &lt; 1</math> – при планових перевірках;  <math>0 &lt; P_{наві} &lt; 3</math> – при інших перевірках (крім камеральних)</p>
	<p>Показник навантаження на платників податків донарахованими за результатами податкових перевірок платежами, грн</p> $P_{навіДі} = \frac{ОП_i + ШС_i}{Ч_{пн}}, \quad (19)$ <p>де <math>ОП_i</math> (основний платіж) – сума податкових платежів, своєчасно не сплачених платником податків до бюджету в <math>i</math>-му році, тис. грн;  <math>ШС_i</math> – обсяг штрафних санкцій, нарахованих до сплати у бюджет за результатами податкових перевірок в <math>i</math>-му році, тис. грн;  <math>Ч_{пн}</math> – чисельність платників податків, охоплених перевірками в <math>i</math>-му році, од.</p>	<p><math>P_{навіДі} \rightarrow \max</math> при <math>P_{жi}^1 \rightarrow \min</math>  <math>^1 P_{жi}^1</math> – рівень жорсткості податкового контролю</p>

\*Джерело: розроблено автором

Використання запропонованого методичного підходу до оцінювання ефективності податкового контролю (табл. 1) дозволить комплексно дослідити контрольно-перевірочний процес в Україні, виявити недоліки в діяльності контролюючих органів, назвати їх причини та розробити заходи для усунення. Його перевагами насамперед є можливість: 1) застосування на всіх рівнях управління органів контролю для комплексного та детального аналізу перевірочної роботи інспекторів; 2) кількісного параметричного дослідження ефективності податкового контролю в динаміці.

Загалом, при оцінюванні ефективності податкового контролю доцільно: а) показники аналізувати системно та в динаміці, за видами перевірок, штрафів тощо; б) розрахувати та порівняти значення показників між податковими інспекціями, використовуючи показники донарахувань на одного податкового інспектора та фактично сплачених податків і зборів до бюджету з донарахованих за результатами перевірок сум у розрахунок на одного податкового інспектора; в) здійснити розрахунок запропонованих показників у розрізі галузей економіки, адміністративних областей тощо для їх подальшого порівняння, виявлення основних тенденцій тощо задля попередження дисбалансів у процесі здійснення контрольно-перевірочних заходів, забезпечення повноти та своєчасності надходжень податкових платежів до бюджету.

Таким чином, ефективність податкового контролю можна визначити як позитивне сальдо величини виявлених порушень у діяльності суб'єктів контролю над величиною організаційних витрат, що були понесені податковими органами на проведення контрольно-перевірочних заходів. Крім того, оцінивши ефективність податкового контролю на всіх рівнях вітчизняної податкової системи, можна охарактеризувати іміджевий статус України як держави на міжнародній арені, рівень податкової культури та дисципліни у суспільстві, податкового тиску, рівень легкості ведення бізнесу та корумпованості виконавчої влади тощо.

На основі авторського методичного підходу оцінено контрольно-перевірочну роботу фіскальних

органів України<sup>2</sup> та Львівської області<sup>3</sup>, що дозволило зробити наступні висновки:

1. Рівень макроекономічного навантаження податкового контролю у 2013 р. становив 0,7% від обсягу ВВП (-0,9 в.п. порівняно з аналогічним показником 2012 р.), або 35,6% від обсягу податкових надходжень до Державного бюджету (-46,5 в.п. порівняно з аналогічним показником 2012 р.). Рівень мезоекономічного навантаження податкового контролю (розрахований за відповідними показниками по Львівській області) у 2013 р. становив 1,4% від обсягу ВРП (-1,4 в.п. та -0,93 в.п. порівняно з аналогічними показниками 2007 р. і 2012 р. відповідно), або 24,3% від обсягу податкових надходжень до бюджету Львівської області (-18 в.п. та -5,6 в.п. порівняно з аналогічними показниками 2007 р. і 2012 р. відповідно).

2. Протягом 2011-2013 рр. податковими перевірками в середньому було охоплено 40,1% суб'єктів-господарювання – юридичних осіб України, при цьому кожне підприємство в середньому перевірялося 1,7 рази (у Львівській області – відповідно 43,3%, при цьому кожне підприємство перевірялося в середньому двічі).

3. У 2012 р. вперше за останніх п'ять років кількість податкових перевірок підприємств України було знижено на 18%, що зумовлено насамперед продовженням мораторію на фактичні перевірки представників малого бізнесу. У 2013 р. зазначений показник зріс щодо попереднього року на 4,8 в.п. через зростання кількості проведених камеральних перевірок, питома вага яких становила 97,7%, що на 17,5 в.п. більше, ніж у 2012 р.

4. У 2013 р. 11,5% підприємств Львівської області було зараховано до високого ступеня ризику господарської діяльності (законодавством регламентовано значення цього показника – менше 10%), а 77,1% підприємств не було присвоєно

<sup>2</sup> За даними Звітів про виконання Плану основних питань економічної та контрольної роботи Державної фіскальної служби України у 2007-2013 рр. [4].

<sup>3</sup> За даними Звітів про виконання Плану основних питань економічної та контрольної роботи Територіального органу Державної фіскальної служби у Львівській області у 2007-2013 рр. [5].

## СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ СУЧАСНОГО ПЕРІОДУ УКРАЇНИ

жодного із ступенів ризику, що свідчить про неефективність практичної реалізації ризикорієнтованої системи відбору платників податків для перевірок, зокрема в частині формування планів-графіків проведення податкових перевірок.

5. В середньому за результатами кожної п'ятої перевірки, проведеної податковими інспекторами України в 2007-2012 рр., були виявлені порушення податкового, валютного та іншого законодавства, а в 2013 р. – кожної 35-ої перевірки. Для порівняння, результативність податкового контролю підприємств Львівської області становила 37%, а Харківської області – 100% (при цьому рівень стягнення узгоджених за результатами перевірок податкових зобов'язань становив 99,2%. Це ставить під сумнів правомірність проведення контрольно-перевірочної роботи податковими інспекторами Харківської області, зокрема, в частині нівелювання принципом презумпції невинності).

6. У 2013 р. за результатами податкового контролю підприємств України до бюджету було донраховано 10,1 млрд грн, з яких 65,8% становили штрафні санкції за порушення податкового законодавства, що майже вдвічі перевищує аналогічний показник 2012 р. Таким чином, на тлі зростання кількості податкових перевірок при одночасному зменшенні кількості правопорушень зростали обсяги застосованих штрафних санкцій за результатами податкових перевірок, що вказує на підвищення рівня жорсткості податкового контролю.

7. У 2013 р. частка сплачених податкових зобов'язань з узгоджених за результатами податкових перевірок в середньому по Україні становила 86,3%, що на 4,7 в.п. більше, ніж у попередньому році, що було зумовлено насамперед виконанням негласних вимог Міністерства доходів і зборів України (у 2013 р. податкове відомство носило саме таку назву) щодо забезпечення сплати 80% узгоджених зобов'язань за результатами податкових перевірок. З одного боку, завдяки вказаним заходам темп росту платежів загального фонду Державного бюджету, закріплених за Міністерством доходів і зборів України, у 2013 р. склав 102,3%, а з іншого – при зменшенні обсягів виробництва промислової продукції на 4,7% зріс адміністративний тиск на бізнес з боку податкових органів. Останній, серед іншого, вплинув на зростання вартості робочого часу, витраченого підприємствами України на податковий контроль.

8. У 2013 р. кількість судових спорів за участю органів Міністерства доходів і зборів України стабільно зменшувалась. Зокрема, порівняно з 2012 р. зазначений показник зменшився на 11,7 тис. позовів (на 8,5%) і становив 137,4 тис. позовів на загальну суму 188,7 млрд грн. Протягом 2013 р. судовими органами України було розглянуто 74,9 тис. справ про податкові правопорушення на загальну суму 84,4 млрд грн, з яких на користь податкових органів вирішено 79,5% від кількості та 49,3% від суми розглянутих судами справ про податкові правопорушення.

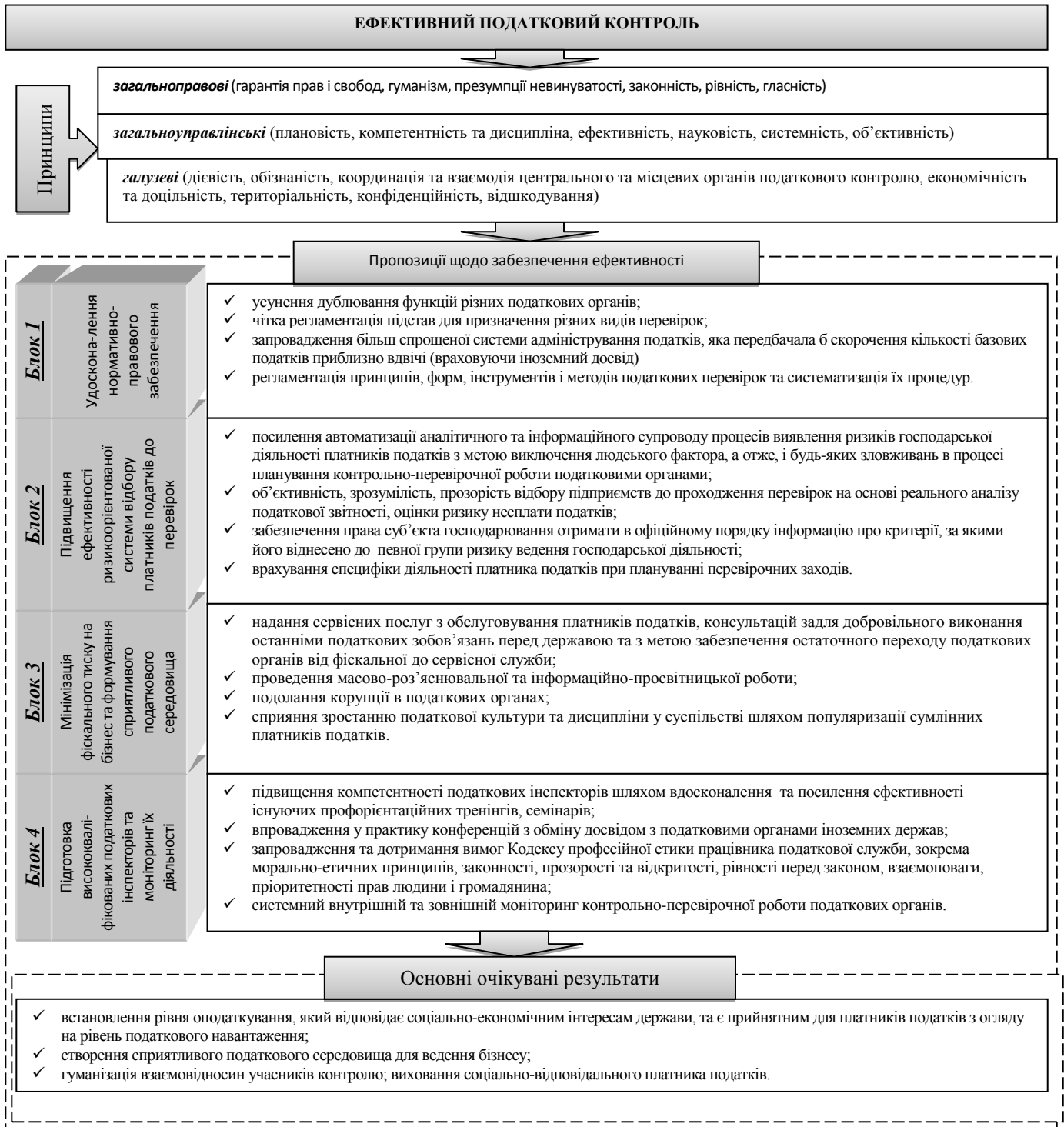
9. Розрахунок вартості робочого часу, витраченого податковими органами на проведення однієї податкової перевірки підприємств України, дозволив виявити її зростання у 2013 р. щодо 2012 р. на 40,3 грн (з 609,3 до 649,6). Середня вартість кожної перевірки, проведеної податковими органами Львівської області, становила у 2013 р. 592,2 грн, що на 38,8 грн більше, ніж у 2012 р. – це зумовлено насамперед зниженням чисельності податкових інспекторів на 12,2% та зростанням кількості суб'єктів господарювання-юридичних осіб на 11,3%.

10. Сукупна вартість робочого часу, витраченого суб'єктами господарювання Львівської області при проведенні податкових перевірок, становила у 2013 р. 7,3 млн грн, що на 1,6 млн грн більше, ніж у 2012 р., а вартість робочого часу, затраченого одним перевіреним підприємством в середньому склала 481,9 грн на рік, що на 7,4 грн більше, ніж у попередньому році. Однак частка витрат підприємств, понесених при здійсненні контрольно-перевірочних заходів органами податкового контролю Львівської області, у їх прибутку у 2013 р. знизилась на 0,48 в.п. порівняно з 2008 р. та становила 0,2%, що зумовлено насамперед активізацією використання електронних сервісів для подання податкової звітності (питома вага податкової звітності, поданої в електронному вигляді платниками ПДВ, зросла з 38,1% у 2010 р. до 98,1% у 2013 р.).

Отже, вітчизняний податковий контроль характеризується тенденцією до зближення з європейськими вимогами, однак темпи реформування системи адміністрування податків в Україні надто повільні. Основними негативними факторами тут є: відсутність партнерства між контролюючими органами і суб'єктами бізнесу, недостатня податкова культура та свідомість платників податків, високе податкове навантаження, яке зумовлює інституційні деформації і перекося щодо податкової культури, дисципліни і свідомості платників податків, мінімізація яких є гострою необхідністю на шляху підвищення ефективності адміністрування податків в Україні та забезпечення належних умов для розвитку вітчизняного бізнесу.

В контексті реформування системи адміністрування податків в Україні, враховуючи необхідність перетворення державної бюрократичної машини (елементом якої є й фіскальні органи) на сучасний ефективний управлінський механізм, автором розроблено та обґрунтовано пропозиції щодо забезпечення ефективності податкового контролю в Україні (рис. 1).

Розроблена система заходів щодо забезпечення ефективності податкового контролю, обґрунтована на основі підтримання балансу інтересів платників податків і податкових органів, сприятиме підвищенню рівня дотримання податкового законодавства, добровільності сплати податків та ефективності податкової системи загалом.



**Рис. 1. Пропозиції щодо забезпечення ефективності податкового контролю в Україні\***

\*Джерело: розроблено автором

**Список використаних джерел:**

1. Басанцов І. В. Теоретичні і методичні основи оцінки ефективності державного фінансового контролю / І. В. Басанцов // Вісник СумДУ, 2004. – № 6(65). – С. 149-155.

2. Зюльманова М. В. О показателях эффективности функционирования налоговой системы / М. В. Зюльманова // Налоговая политика и практика. – 2005. – №6. – С. 33-37.

3. Лабунец Ю. Е. Информативные методы налогового контроля экспортных операций: сущность, критерии оценки результативности [Электронный ресурс] / Ю. Е. Лабунец. – Режим доступа: <http://journals.tsu.ru/uploads/import/852/files/339-119.pdf>.

4. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>.

## СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ СУЧАСНОГО ПЕРІОДУ УКРАЇНИ

5. Офіційний сайт Територіального органу ДФС у Львівській області [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://lv.sfs.gov.ua/>.

6. Чередніченко А. П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України : монографія / А. П. Чередніченко. – К. : ТОВ «Аспект-Поліграф», 2005. – 204 с.

7. Шевченко Н.В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні [Текст]: дис. на здобуття наук. ступеня канд. економічних наук: 08.00.08 – Гроші, фінанси і кредит / Н.В. Шевченко; ДВНЗ «УАБС НБУ». – Суми, 2011. – 260 с.

8. Юргелевич С. В. Система государственного финансового контроля / С. В. Юргелевич // Финансы Украины. – 2002. – №4. – С. 138-145.

### References

1. Basantsov, I. V. (2004). *Teoretychni i metodychni osnovy otsinky efektyvnosti derzhavnoho finansovoho kontrolyu* [Theoretical and methodological bases for evaluating the effectiveness of state financial control]. *Visnyk SumDU – Bulletin of SSU*, 6(65), 149-155. [in Ukrainian].

2. Zjul'manova, M. V. (2005). *O pokazateljah jeffektivnosti funkcionirovaniya nalogovoj sistemy* [On the performance of the tax system]. *Nalogovaja politika i praktika – Tax Policy and Practice*, 6, 33-37. [in Russian].

3. Labunec, Ju. E. *Informativnye metody nalogovogo kontrolja jekspornykh operacij: sushnost', kriterii ocenki rezul'tativnosti* [Informative methods of tax control of export operations: the nature, performance benchmarks]. [Elektronnyj resurs] Retrieved from <http://journals.tsu.ru/uploads/import/852/files/339-119.pdf>. [Electronic resource] – Access mode: <http://journals.tsu.ru/uploads/import/852/files/339-119.pdf>. [in Russia].

4. *Ofitsiynyy sayt Derzhavnoyi fiskal'noyi sluzhby Ukrainy* [The official website of the State Fiscal Service of Ukraine]. Retrieved from <http://sfs.gov.ua/>. [in Ukrainian].

5. *Ofitsiynyy sayt Terytorial'noho orhanu DFS u L'viv's'kiy oblasti* [Official site of the Territorial Authority DFS in Lviv region]. Retrieved from <http://lv.sfs.gov.ua/> [in Ukrainian].

6. Cherednichenko, A. P. (2005). *Podatkovyy kontrol' v umovakh transformatsiyanoi ekonomiky Ukrainy : monografiya* [Tax control in transformation economy of Ukraine: Monograph]. Kyiv: Society "Aspect-Polygraph". [in Ukrainian].

7. Shevchenko, N.V. (2011). *Mekhanizm otsinky efektyvnosti derzhavnoho finansovoho kontrolyu v Ukraini* [The mechanism for evaluating the effectiveness of state financial control in Ukraine] (Master's thesis, State Higher Educational Institution "UAB NBU", Ukraine). Sumy. [in Ukrainian].

8. Jurgelevich, S. V. (2002). *Sistema gosudarstvennogo finansovogo kontrolja* [The system of state financial control]. *Finansy Ukrainy – Finance of Ukraine*, 4, 138-145. [in Ukrainian]

## Науково-аналітичний журнал «НАША ПЕРСПЕКТИВА»



Видання висвітлює широке коло актуальних проблем, пов'язаних з науковою діяльністю, інформує про найважливіші події в науковому житті України, містить поради молодим науковцям, наукові та науково-популярні статті про різні аспекти розвитку особистості науковця та науково-педагогічного працівника, а також пізнавальні матеріали культурно-історичної тематики.

[WWW.PERSPEKTIVA.IN.UA](http://WWW.PERSPEKTIVA.IN.UA)