

УДК 657.6:37.091.2

*Б. В. Костюк,
аспірант, Київський національний торговельно-економічний університет*

СТИМУЛЮЮЧИЙ ВПЛИВ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ НА РІВЕНЬ ПОДАТКОВОЇ ДИСЦИПЛІНИ

*B. V. Kostiuk,
postgraduate, Kyiv National University of Trade and Economics*

INCENTIVE EFFECT OF TAX AUDIT ON THE LEVEL OF TAX DISCIPLINE

У статті досліджено вплив заходів податкового аудиту на податкову дисципліну. Визначені основні фактори, що впливають на податкову поведінку платника, які поділено на наступні групи: моральні, політичні, економічні, організаційні. Розглянуто функції податкового аудиту, особливу увагу приділено стимулюючій функції податкового аудиту, суть якої, на думку автора, полягає в здатності здійснювати вплив на суб'єктів господарської діяльності з метою підвищення рівня податкової дисципліни. Розглянуто інструменти податкового аудиту для реалізації стимулюючого впливу на податкову дисципліну та поділено їх на дві групи: інструменти фінансового впливу (примус, покарання) та психологічного впливу (роз'яснення, рекомендації, попередження). За результатами дослідження сформульовано напрямки удосконалення системи державного податкового аудиту, що направлені на більше охоплення перевірки малого бізнесу, виявлення суб'єктів тіньового бізнесу, біль широкое розповсюдження інформації про факти виявлення ухилень серед населення.

The article investigates the impact of tax audit on tax compliance. The main factors of the tax behaviour of the taxpayer were identified. The factors are divided into the following groups: moral, political, economic and organizational. Special attention is paid to the functions of tax audit. In the author's opinion, a list of functions should be supplemented with a stimulating function, its significance is the ability to influence the subjects of economic activity in order to increase the level of tax compliance. The tools of tax audit for implementation of stimulating influence on tax discipline are considered and divided into two groups: instruments of financial influence (coercion, punishment) and psychological influence (explanations, recommendations, warnings). Based on the results of the research, the author formulated directions for improving the system of state tax audit, aimed at increasing the coverage of small business inspections, detecting entities in the shadow business, and the widespread dissemination of information about the facts of identifying deviations among citizens.

Ключові слова: *податок, податковий аудит, ухилення від оподаткування, податкова дисципліна.*

Keywords: *tax, tax audit, tax evasion, tax compliance.*

Постановка проблеми. Розвиток будь-якої держави залежить від обсягів фінансування державного бюджету, кошти якого витрачаються на розвиток інфраструктури та забезпечення соціальних стандартів життя населення. Податки та податкова система є фундаментом процесу розбудови держави. Низький рівень податкової дисципліни суб'єктів господарювання негативно впливає на обсяги формування доходів бюджету та погіршує умови чесної конкуренції на ринку. Одним із важливих напрямів підвищення рівня податкової дисципліни в країні вважається організація ефективного державного податкового контролю.

У 2012 році в Україні розпочато реформування податкової служби та системи податкового контролю, зокрема шляхом зниження кількості податкових перевірок та підвищення їх ефективності за рахунок запровадження ризик-орієнтованої системи планування графіку перевірок. Відповідно до Стратегії сталого розвитку «Україна-2020» [1] передбачено реформування податкової системи у напрямі переходу від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої, у формі податкового аудиту, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків, а не наповненні бюджету за рахунок фінансових санкцій та переплат. Попри те, що адміністративний тиск на бізнес скоротився, значного виходу економіки з тіні в Україні протягом 2015-2017 рр. не відбулося. Отже, питання впливу державного податкового аудиту на підвищення рівня податкової дисципліни залишається актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням питань протидії ухиленню від оподаткування, підвищення податкової дисципліни та ролі в цьому процесі державного податкового аудиту займалися провідні вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема Л. К. Воронова, В. М. Гець, В. М. Попович, Ф. П. Ткачик, А. Лаффер, У. Петті, А. Сміт та багато інших.

Метою цієї статі є визначення напрямів стимулюючого впливу державного податкового аудиту на рівень податкової дисципліни платників податків.

Виклад основного матеріалу.

Ефективною можна назвати таку податкову систему, яка стабільно забезпечує бюджет податковими надходженнями в достатньому обсязі та створює сприятливий податковий клімат для розвитку економіки. Основними проблемами під час забезпечення податкових надходжень в більшості країн світу є тіньова економіка та ухилення від оподаткування.

Питання підвищення рівня податкової дисципліни є актуальним для багатьох країн, особливо для країн з економікою, що розвиваються. Під податковою дисципліною тут розуміємо рівень дотримання податкових зобов'язань (добровільної та повної сплати податків платником).

За оцінками Інституту соціально-економічної трансформації бюджет України в 2017 році втратив значні суми в результаті використання суб'єктами підприємницької діяльності схем ухилення від сплати податків – більше 180 млрд грн на рік (рис. 1).

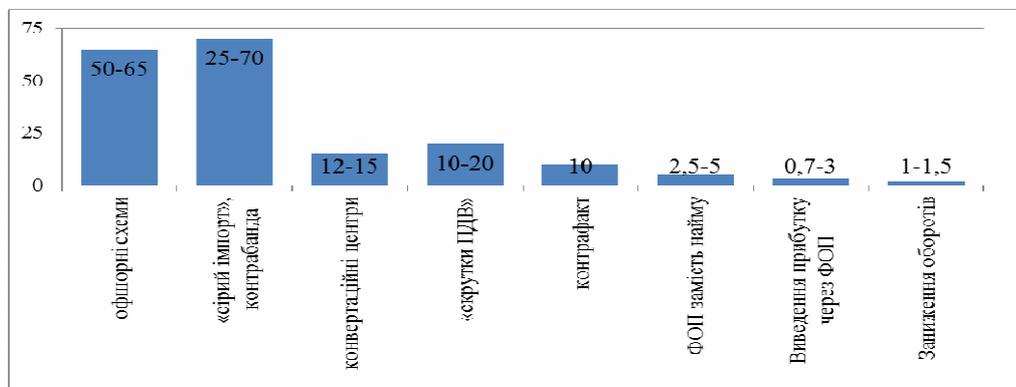


Рис. 1. Основні схеми ухилення від сплати податків та обсяги втрат бюджету України за рік, млрд. грн. [8]

Високий рівень ухилення від оподаткування та тіньової економіки не тільки знижують надходження бюджету, основною проблемою є те, що за таких умов підприємства працюють на ринку в нерівних умовах, від чого страждають сумлінні платники, отримуючи нижчі прибутки, що, в свою чергу, не дає їм можливості для розвитку.

Серед причин використання суб'єктами господарювання схем ухилення від оподаткування науковці називають наступні [7; 9]:

- моральні (низький рівень податкової культури, недовіра до влади, численні випадки ухилення від сплати податків, які залишилися несанкціонованими);
- політичні (недосконалість та нестабільність податкового законодавства, корупція, часті зловживання щодо способів витрачання державних грошей);
- економічні (податкове навантаження, несправедливі податкові пільги);
- організаційні (неефективна система податкового адміністрування та контролю, зниження репутації та поваги до податкових органів).

Причини, що спонукають суб'єктів господарювання до ухилення від оподаткування можна поділити на суб'єктивні та об'єктивні [11]. Суб'єктивні причини пов'язані з особистістю платника податку та охоплюють:

податкову культуру, сприйняття справедливості системи оподаткування, обізнаність щодо податкового законодавства, рівень освіти тощо. До об'єктивних причин можна віднести рівень податкового навантаження, ефективність діяльності податкових органів тощо.

Провідну роль у протидії ухиленням від оподаткування грає система податкового контролю. Контроль за дотриманням податкової дисципліни в Україні покладено на Державну фіскальну службу. Податковий контроль проводиться у формі податкового аудиту, який являє собою діяльність посадових осіб спеціальних підрозділів Державної фіскальної служби щодо спостереження за відповідністю організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення й сплати податкових платежів до чинного податкового законодавства, виявлення відхилень, допущених під час обліку та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання.

Державний податковий аудит в Україні було запроваджено в результаті декількох етапів реформування податкової служби, серед яких слід виділити наступні: запровадження диференційованого підходу до організації податкового аудиту різних категорій платників податків, виділення підрозділу з обслуговування великих платників податків; повна автоматизація процесу відбору платників податків для проведення планових документальних перевірок, заснована на оцінці ризику несплати податків; поступовий перехід до сервісного обслуговування платників податків замість адміністративного тиску.

Розглядаючи функції податкового аудиту через призму податкового контролю, можна виділити наступні функції податкового аудиту (табл. 1).

Таблиця 1.
Функції податкового аудиту в системі податкового контролю

№	Функція	Сутність
1	фіскальна	збільшення надходжень до державного бюджету за рахунок донарахувань податків під час податкових перевірок
2	контрольна	забезпечення повноти сплати податкових зобов'язань в бюджетну систему, контроль виконання вимог податкового законодавства
3	облікова	забезпечує облік платників податків, предметів оподаткування, належних платежів бюджетам і цільовим державним фондам
4	профілактична	забезпечує припинення та профілактику правопорушень у податковій сфері
5	інформаційна	слугує джерелом інформації для прийняття управлінських рішень

Джерело: складено автором на основі [3; 5]

Серед основних функцій податкового контролю здебільшого визначають нарахування сум податків і зборів, штрафних санкцій під час проведення контрольних дій органами податкової служби та їх стягнення, а також надання інформаційного забезпечення органам державного управління. Проте науковці виділяють як головну мету податкового контролю не контроль дотримання вимог податкового законодавства і донарахування сум податків і зборів, а надання пропозицій щодо удосконалення різних галузей законодавства з метою усунення правових основ навмисного ухилення господарюючих суб'єктів від оподаткування.

На нефіскальних функціях податкового контролю наголошують також нормативні документи, що регулюють стратегії розвитку податкової системи в Україні. Основна мета державного податкового контролю, в тому числі й податкового аудиту, зазначена у «Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки» [2]: побудова сучасної справедливої податкової системи, що забезпечує рівність усіх платників податків перед законом та досягнення стратегічних цілей сталого економічного розвитку.

Підтримуємо висновки В. Д. Єгарміної, що найважливішим завданням податкового контролю є не збільшення сум донарахувань за результатами проведених перевірок суб'єктів підприємницької діяльності і констатації порушень податкового законодавства, а виявлення причинно-наслідкових зв'язків виявлених порушень, розробка конкретних пропозицій і заходів з удосконалення податкового законодавства і переходу від примусового стягнення податків і зборів до добровільного виконання податкових зобов'язань перед державою як юридичними, так і фізичними особами [5].

Поряд із цим можна говорити про здатність системи податкового контролю стимулювати надходження до бюджету через вплив на податкову дисципліну методами примусу та переконання. Н. В. Гребенюк виділяє такі інструменти реалізації стимулюючої функції податкового контролю через примусові заходи [4]:

- 1) запобіжна (при проведенні податкових перевірок платників податків);
- 2) припиняюча (при застосуванні контролюючими органами або судом заходів припинення податкового правопорушення);
- 3) правовідновлювальна (при відновленні права уповноваженого суб'єкта на належне виконання платниками податків свого податкового обов'язку);
- 4) каральна (при накладанні на зобов'язаних осіб штрафних санкцій).

Наведене вище призводить до висновку про необхідність застосування стимулів підвищення рівня податкової дисципліни та добровільної сплати податків. Під стимулом тут слід розуміти сильний спонукальний фактор, що викликає дію. Якщо мотивація певної діяльності передбачає проактивну дію суб'єкта, тобто діяльність виходячи з внутрішніх мотивів, то стимулювання – це зовнішній вплив, який передбачає реактивну

дію суб'єкта. Мотивація суб'єкта господарювання завжди буде передбачати отримання якомога більшого прибутку, відповідно і сплату якомога меншої суми податків, в тому числі і за рахунок оптимізації й ухилення. Отже, сплату податків необхідно стимулювати ззовні.

У результаті приведених вище аргументів, пропонується доповнити перелік функцій податкового аудиту стимулюючою функцією, суть якої полягає у стимулюванні підвищення рівня податкової дисципліни суб'єктів господарювання.

Одним із важливих факторів низького рівня податкової дисципліни в Україні є низький рівень охоплення перевітками суб'єктів господарювання – представників тіньової економіки (незарєєстрованих суб'єктів господарювання) та малого бізнесу, через який реалізується значна кількість схем ухилення (заниження обсягів продажу, подрібнення бізнесу, фіктивні господарські зв'язки тощо). Так, у 2016 році перевірки підлягали кожне 15-те велике та середнє підприємство, і лише кожний 400-тий представник малого бізнесу [6]. Низька ймовірність податкової перевірки та високий рівень податкового навантаження спонукають суб'єктів господарювання йти на ризик та використовувати схеми ухилення.

Дослідження, проведені низкою зарубіжних вчених в країнах, що розвиваються, вказують на існування зв'язку між рівнем податкового аудиту та рівнем податкової дисципліни. Так, вивчення результатів опитування компаній-виробників, торгових та сервісних компаній в Індонезії показало наявність залежності податкової поведінки платника від заходів податкового аудиту [12]. Подібні дослідження також проводились і в інших країнах. У результаті підтверджено вплив податкового аудиту на дотримання податкового законодавства: застосування санкцій та підвищення публічності інформації щодо розкриття схем ухилення значною мірою впливає на збільшення податкових надходжень [10].

Отже, податковий аудит відіграє важливу роль у підвищенні рівня податкової дисципліни, впливаючи на поведінку платника податку. Податкова перевірка, як метод податкового аудиту, в разі значного охоплення суб'єктів господарювання, виступає не тільки адміністративним тягарем для платника податків, але і можливістю забезпечити йому справедливі, конкурентні умови на ринку, скорочуючи рівень ухилень від оподаткування.

Схема механізму стимулюючого впливу податкового аудиту на податкову дисципліну суб'єктів господарської діяльності приведено на рис. 2.

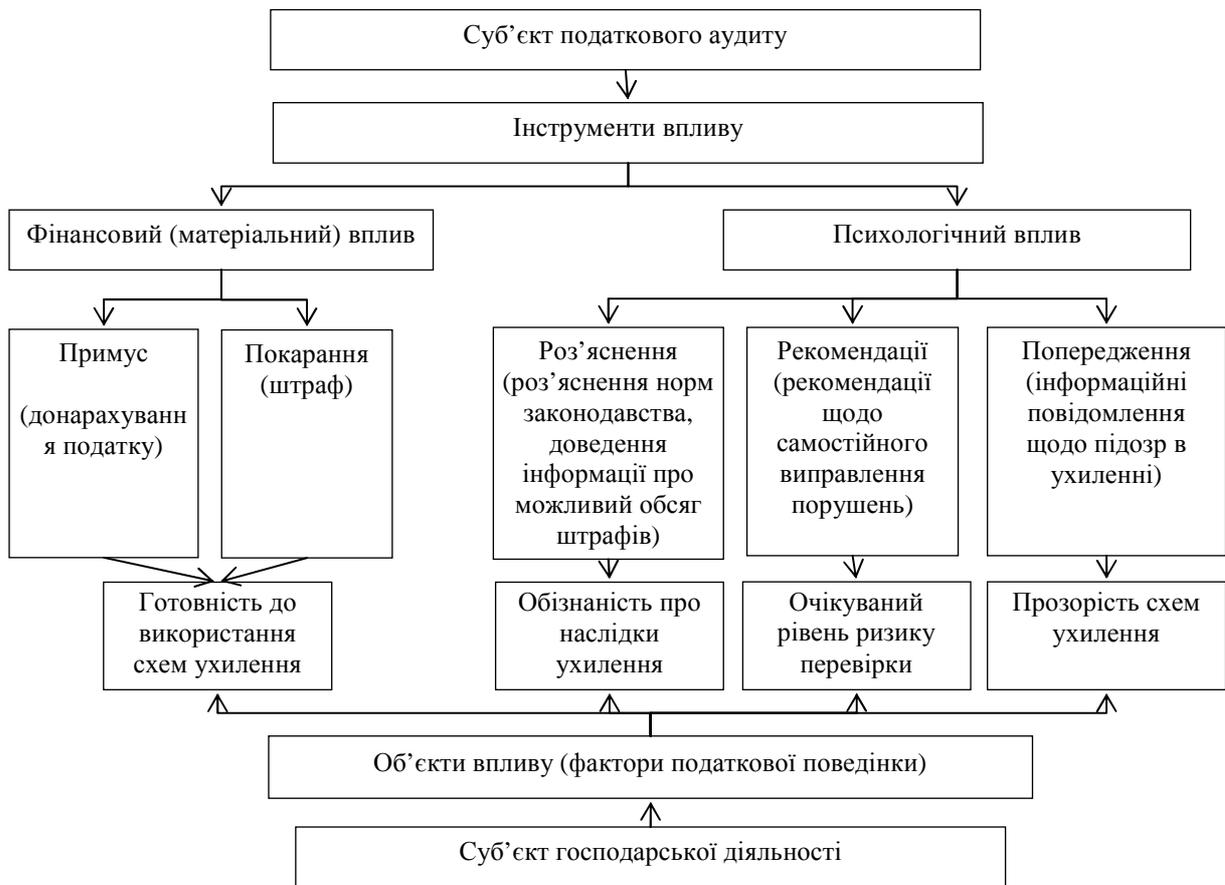


Рис. 2. Схема механізму стимулюючого впливу податкового аудиту на податкову дисципліну суб'єктів господарської діяльності

Стимулююча функція податкового аудиту реалізується через інструменти податкового аудиту, зокрема для впливу на податкову дисципліну вважається необхідним застосовувати дві групи інструментів: інструменти фінансового впливу (примус, покарання) та психологічного впливу (роз'яснення, рекомендації, попередження).

Враховуючи зарубіжний досвід реалізації стимулюючої функції податкового аудиту, можна запропонувати наступні напрями удосконалення вітчизняної системи податкового аудиту:

1. Максимальна автоматизація аудиту, організація створення електронних реєстрів не тільки податкових накладних, але й інших документів, на основі яких можна провести перевірку правильності розрахунку податків (фіскальних касових чеків, банківських виписок тощо).

2. Обов'язкова інформаційна зустріч податкового інспектора з новоутвореним платником податків з метою консультації. Такий досвід запозичений зі шведської моделі податкового аудиту. Його метою є формування у нових суб'єктів господарювання уяви про доброзичливість органів оподаткування та про тотальність контролю.

3. Запровадження камеральних перевірок звітності суб'єктів господарювання, в тому числі й малого бізнесу на спрощеній системі оподаткування; оцінка податкової звітності та електронних реєстрів документів на предмет наявності податкових ризиків та надсилання електронних повідомлень платникам щодо виявлення таких ризиків з пропозиціями переглянути звіти та донарахувати податки.

4. Поширення через засоби масової інформації результатів роботи підрозділів аудиту, що дасть змогу повідомити широкі маси населення про інтенсивність проведення перевірок, про охоплення аудитом значної кількості підприємств, про розкриття схем ухилення та викриття тінювих суб'єктів.

5. Створення підрозділу аудиту Інтернет-торгівлі для викриття незареєстрованих суб'єктів господарювання та торгівлі контрабандним товаром.

6. Запровадження виїзних перевірок об'єктів торгівлі з метою виявлення незареєстрованих підприємств та порушення законодавства щодо касових операцій.

Для того, щоб запропоновані заходи не створювали відчуття у підприємств додаткового адміністративного тиску, їх рекомендується проводити у вигляді консультацій та рекомендацій при першій перевірці. Водночас доцільно контролювати виконання рекомендацій платниками податків. Також пропонується не застосовувати інструменти покарання при першому виявленні порушень законодавства.

Висновок. Наведений перелік заходів щодо розширення інструментів впливу системи податкового аудиту на платників податків з метою підвищення рівня їх податкової дисципліни, не є вичерпним і може бути розширений. Реалізуючи наведені заходи, слід звернути увагу на те, що податкові перевірки наразі в Україні сприймаються як адміністративний тягар. Проте необхідно досягнути такого рівня сприйняття податкового аудиту населенням, як допомоги у наведенні порядку, забезпеченні рівності та дотримання справедливості для всіх членів суспільства.

Література.

1. Про затвердження Стратегії сталого розвитку «Україна-2020»: Указ Президента України № 5/2015 від 12 грудня 2015 р. // Офіційний вісник Президента України. – 2015. – № 2. – Стор. 14. – Ст. 154.

2. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження КМУ №142 2017 р. від 08.02.2017 // Офіційний вісник України. – 2017. – № 23. – Стор. 61. – Ст. 659.

3. Васильчук С. С. Характерні особливості податкового контролю за справлянням непрямих податків / С. С. Васильчук // Європейські перспективи. – 2015. – Вип. 4. – С. 132–135.

4. Гребенюк Н. В. Стимулююча функція податково-правового примусу: поняття та форми реалізації / Н. В. Гребенюк // Право та державне управління. – 2015. – № 4. – С. 7–12.

5. Єгарміна В. Д. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування / В. Д. Єгарміна // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 1. – С. 166–176.

6. Звіт по виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf>

7. Попович В. М. Теорія детінізації економіки: монографія / В. М. Попович. – Ірпінь: Акад. держ. податк. служби України, 2001. – 524 с.

8. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні [Електронний ресурс] / В. Черкашин, В. Дубровський. – К.: Інститут соціально-економічної трансформації, 2017. – Режим доступу: <http://rpr.org.ua/wp-content/uploads/2017/09/Instrumentariy-uhilyannya-vid-splati-podatkov-2017.pdf>

9. Система оподаткування та податкова політика: навч. посіб. / В. Б. Захожай, Я. В. Литвиненко, К. В. Захожай, Р. Я. Литвиненко; за заг. ред. В. Б. Захожая та Я. В. Литвиненка. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 468 с.

10. Iyer, G. Reckers, P. and Sanders, D. (2010), "Increasing Tax Compliance in Washington State: A Field Experiment", National Tax Journal, vol. 63 (1), pp. 7–32.

11. Klier, D. (2007), "The current issue of disclosure, reporting and processing of tax evasion", Croatian Annual of Criminal Law and Practice, vol. 2, pp. 785–800.

12. Sinarti, M. Sc. (2014), “Akt Interaction Tax Incentives and Tax Audition Compliance”, Dipresentasikan pada International Conference On Business Economics and Social Sciences, Bali [Online], 24-26 Jun., available at : <http://p2m.polibatam.ac.id/wp-content/uploads/2014/09/sinar-Paper-for-ICBESS-2014.pdf> (Accessed 16 March 2018).

References.

1. President of Ukraine (2015), “Decree “On approval of the Ukraine-2020 Sustainable Development Strategy”, Ofitsijnyj visnyk Prezydenta Ukrainy, vol. 2., p. 14.
2. Cabinet of Ministers of Ukraine (2017), “Order “On Approval of the Strategy for Reforming the Public Finance Management System for 2017-2020”, Ofitsijnyj visnyk Ukrainy, vol. 23., p. 61.
3. Vasyl'chuk, S. S. (2015), “Characteristic features of tax control for the collection of indirect taxes”, *Yevropejs'ki perspektyvy*, vol. 4., pp. 132–135
4. Hrebeniuk, N. V. (2015) “Stimulating Function of Tax Law Compulsion: Concepts and Forms of Implementation”, *Pravo ta derzhavne upravlinnia*, vol. 4., pp. 7–12
5. Yeharmina, V. D. (2011), “The Tax Control: theoretical principles and practice of application”, *Zbirnyk naukovykh prats' Natsional'noho universytetu derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy*, vol. 1. – pp. 166–176.
6. Fiscal Service of Ukraine (2017), “Report on the implementation of the Work Plan of the State Fiscal Service of Ukraine for 2016”, available at : <http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf> (Accessed 16 March 2018)
7. Popovych, V.M. (2001), *Teoriia detinizatsii ekonomiky* [The theory of shadow economy], Akad. derzh. podatk. sluzhby Ukrainy, Irpin, Ukraine
8. Cherkashyn, V. and Dubrovs'kyj, V. (2017), *Porivnial'nyj analiz fiskal'noho efektu vid zastosuvannia instrumentiv ukhylennia/unyknennia opodatkovannia v Ukraini* [Comparative analysis of the fiscal effect of using tax evasion tools in Ukraine], Instytut sotsial'no-ekonomichnoi transformatsii, Kyiv, Ukraine.
9. Zakhzhaj, V. B. Lytvynenko, Ya. V. Zakhzhaj, K. V. and Lytvynenko, R. Ya. (2006), *Systema opodatkovannia ta podatкова polityka* [Tax system and tax policy], Tsentri navchal'noi literatury, Kyiv, Ukraine.
10. Iyer, G. Reckers, P. and Sanders, D. (2010), “Increasing Tax Compliance in Washington State: A Field Experiment”, *National Tax Journal*, vol. 63 (1), pp. 7–32
11. Klier, D. (2007), “The current issue of disclosure, reporting and processing of tax evasion”, *Croatian Annual of Criminal Law and Practice*, vol. 2, pp. 785–800.
12. Sinarti, M. Sc. (2014), “Akt Interaction Tax Incentives and Tax Audition Compliance”, Dipresentasikan pada International Conference On Business Economics and Social Sciences, Bali [Online], 24-26 Jun., available at : <http://p2m.polibatam.ac.id/wp-content/uploads/2014/09/sinar-Paper-for-ICBESS-2014.pdf> (Accessed 16 March 2018).

Стаття надійшла до редакції 20.03.2018 р.