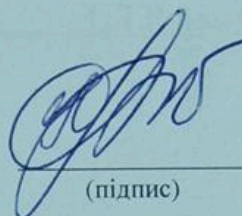


**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування**

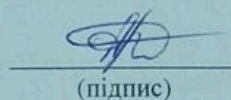
ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА
на тему: «Розвиток ризик-орієнтованого підходу у процесі забезпечення якості
податкових перевірок»

Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ФМФА-21-1,
спеціальності 072 «Фінанси, банківська
справа та страхування»,
ОПП «Фіскальне адміністрування»
Науковий керівник



(підпис)

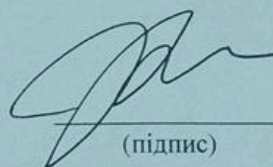
Нестерчук Юлія
Юріївна



(підпис)

Тучак Тетяна
Володимирівна,
к.е.н., доцент

Керівник освітньо-професійної
Програми



(підпис)

Швабій
Костянтин
Іванович,
д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри фіскального адміністрування
протокол від «20» 01 2023 № 10

Завідувач кафедри
фіскального адміністрування



(підпис)

Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент

Ірпінь – 2023

Реєстрація № 7 20.01.2023 I. L. Romanov
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 20.01.2023 [підпис]
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 91/А/5 07.02.2023 [підпис]
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: [підпис] І.Л.Романов
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії:

<u>[підпис]</u> (підпис)	<u>К.І. Швабій</u> (ініціали, прізвище)
<u>[підпис]</u> (підпис)	<u>Т.В. Тучак</u> (ініціали, прізвище)
<u>[підпис]</u> (підпис)	<u>Ю.В.Панура</u> (ініціали, прізвище)

Секретар
комісії I. L. Romanov М. В. Ярусс

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ ВИПУСКНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії, членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1.Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	24		Фурман М.В. [підпис]
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	9		
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	46		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	9		Романов І.І. Швабій К.І. Фурман М.В. Ганура Ю.В. Ярмук М.В. [підписи]
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	4		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	23		
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	9		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	45		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	91		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
91	A	5 (відмінно)	07.02.2023	Романов І.І. Швабій К.І. Фурман М.В. Ганура Ю.В. Ярмук М.В. [підписи]

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

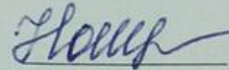
Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	
70-79	C	
60-69	D	
50-59	E	2 (незадовільно)
35-49	FX	

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 072 «Фіскальне адміністрування»

Затверджую

В.о. завідувача кафедри

 Іванишина О.С.

« 01 » 02 2022

**Завдання на випускню кваліфікаційну (дипломну) роботу
здобувачу вищої освіти
Нестерчук Юлія Юріївна**

1. Тема випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи
«Розвиток ризик-орієнтованого підходу у процесі забезпечення якості податкових перевірок»
2. Затверджена наказом ректора від 25.10.2022 № 1070
3. Строк здачі закінченої роботи - 24.01.2023
4. Цільова установка дослідження процесу управління податковими ризиками є діяльність податкових органів України.

Метою дипломної роботи є систематизація, удосконалення теоретико-методичних засад та обґрунтування пріоритетних напрямів підвищення ефективності практичної реалізації ризик-орієнтованої системи податкового контролю у процесі забезпечення якості податкових перевірок.

Об'єктом дослідження дипломної роботи є: функціонування ризик-орієнтованої системи перевірки платників податків у контексті підвищення якості податкового контролю.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та прикладних аспектів розвитку ризик-орієнтованого підходу до податкових перевірок в Україні.

Вихідні дані до роботи сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців,

статті в періодичних виданнях з проблематики.

5. Перелік графічного матеріалу – 9 таблиць, 10 рисунків.

6. Зміст випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи (перелік питань за кожним розділом)

1. Теоретичні основи ризик-орієнтованої системи податкового контролю.
2. Прагматика здійснення податкового контролю на основі ризик-орієнтованої системи відбору платників податків.
3. Стейколдери в системі управління податковими ризиками.
4. Стратегічні цілі системи управління податковими ризиками в контексті реформування ДПС України.
5. Зарубіжний досвід функціонування ризик-орієнтованої системи податкового контролю.
6. Вдосконалення підходу до ідентифікації ризикових платників податків.
7. Впровадження державною податковою службою новітніх інструментів податкового контролю.
8. Удосконалення та застосування ризик-орієнтованих моделей податкового контролю і стратегій відбору об'єктів перевірок.

7. Календарний план виконання роботи

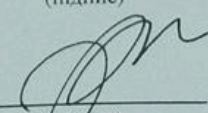
№ п/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1.	Вибір теми дипломної роботи та написання заяви на її затвердження	25.01.22	25.01.22
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання дипломної роботи	02.02.22	02.02.22
3.	Узгодження плану дипломної роботи з керівником	18.02.22	18.02.22
4.	Підготовка I розділу дипломної роботи та подання її керівнику	15.04.22	15.04.22
5.	Підготовка II розділу дипломної роботи та подання її керівнику	14.06.22	14.06.22
6.	Підготовка III розділу дипломної роботи та подання її керівнику	21.11.22	21.11.22
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	14.12.22	14.12.22
8.	Отримання відгуку наукового керівника	24.01.23	24.01.23
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	14.12.22	14.12.22
10.	Отримання зовнішньої рецензії	27.01.23	27.01.23
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	31.01.23	31.01.23
12.	Попередній захист роботи	27-28.12.22	27-28.12.22
13.	Захист дипломної роботи	07-08.02.23	07-08.02.23

Дата видачі завдання «__02__» лютого 2022

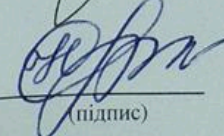
8. Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи


(підпис) Тучак Т. В.
(прізвище, ініціали)

10. Керівник освітньо-професійної програми


(підпис) Швабій К.І.
(прізвище, ініціали)

11. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти


(підпис) Нестерчук Ю. Ю.

АНОТАЦІЯ

«Розвиток ризик-орієнтованого підходу у процесі забезпечення якості податкових перевірок»

Мета роботи – систематизація, удосконалення теоретико-методичних засад та обґрунтування пріоритетних напрямів підвищення ефективності практичної реалізації ризик-орієнтованої системи податкового контролю у процесі забезпечення якості податкових перевірок.

Завданнями роботи є: розкриття теоретичних основ ризик-орієнтованої системи податкового контролю в Україні; аналіз практики здійснення податкового контролю на основі ризик-орієнтованої системи відбору платників податків в Україні; визначення ролі учасників економічних відносин в системі управління податковими ризиками; встановлення стратегічних цілей системи управління податковими ризиками в контексті реформування ДПС України; дослідження зарубіжного досвіду функціонування ризик-орієнтованої системи податкового контролю; опрацювання заходів щодо вдосконалення підходу до ідентифікації ризикових платників податків; розкриття особливостей впровадження державною податковою службою новітніх інструментів податкового контролю; розробка рекомендацій щодо удосконалення та застосування ризик-орієнтованих моделей податкового контролю і стратегій відбору об'єктів перевірок.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та прикладних аспектів розвитку ризик-орієнтованого підходу до податкових перевірок в Україні.

Об'єктом дослідження є функціонування ризик-орієнтованої системи перевірки платників податків у контексті підвищення якості податкового контролю.

За результатами дослідження сформульовані напрями удосконалення та застосування ризик-орієнтованих моделей податкового контролю і стратегій відбору об'єктів перевірок.

Одержані результати можуть бути використані податковими органами на державному та регіональному рівнях для оптимізації процесу податкового контролю із застосуванням ризик-орієнтованого підходу до перевірок платників податків та у освітньому процесі закладів вищої освіти.

Дипломна робота містить 86 сторінок, 9 таблиць, 10 рисунків, список використаних джерел з 56 найменувань.

Ключові слова: податковий контроль, податкові перевірки, ризик-орієнтована система контролю, управління податковими ризиками, податковий комплаєнс.

Рік захисту роботи – 2023.

ANNOTATION

«Development of a risk-oriented approach in the process of ensuring the quality of tax audits»

The purpose of the work is systematization, improvement of theoretical and methodological principles and substantiation of priority directions for increasing the effectiveness of the practical implementation of the risk-oriented tax control system in the process of ensuring the quality of tax audits.

The objectives of the work are: disclosure of the theoretical foundations of the risk-oriented system of tax control in Ukraine; analysis of the practice of tax control based on the risk-oriented system of selection of taxpayers in Ukraine; determination of the role of economic relations participants in the tax risk management system; establishment of strategic goals of the tax risk management system in the context of reforming the DPS of Ukraine; study of foreign experience in the operation of a risk-oriented tax control system; development of measures to improve the approach to identification of risky taxpayers; disclosure of the features of the state tax service's implementation of the latest tax control tools; development of recommendations for the improvement and application of risk-oriented models of tax control and strategies for the selection of objects of inspections.

The subject of research is a set of theoretical and applied aspects of the development of a risk-oriented approach to tax audits in Ukraine.

The object of research is the operation of a risk-oriented system of checking taxpayers in the context of improving the quality of tax control.

According to the results of the research, directions for improvement and application of risk-oriented models of tax control and strategies for selecting objects of inspections were formulated.

The obtained results can be used by tax authorities at the state and regional levels to optimize the tax control process using a risk-oriented approach to taxpayer audits and in the educational process of higher education institutions.

Thesis contains 86 pages, 9 tables, 10 figures, a list of used sources of 56 titles.

Key words: tax control, tax audits, risk-oriented control system, tax risk management, tax compliance.

The year of completion of the thesis is 2022.

Year of protection of work - 2023.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ.....	7
ВСТУП.....	8
1. Проблематика запровадження ризик-орієнтовної системи податкового контролю.....	12
2. Прагматика здійснення податкового контролю на основі ризик-орієнтованої системи відбору платників податків	20
3. Стейколдери в системі управління податковими ризиками	30
4. Стратегічні цілі системи управління податковими ризиками в контексті реформування ДПС України	35
5. Зарубіжний досвід функціонування ризик-орієнтованої системи податкового контролю.....	41
6. Вдосконалення підходу до ідентифікації ризикових платників податків .	47
7. Впровадження державною податковою службою новітніх інструментів податкового контролю	53
8. Удосконалення та застосування ризик-орієнтованих моделей податкового контролю і стратегій відбору об'єктів перевірок	59
ВИСНОВКИ	65
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	71
ДОДАТКИ	78

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

АП – акцизний податок;

ВЗ – військовий збір;

ВПП – великі платники податків;

ДПС України – Державна податкова служба України;

ЄСВ – єдиний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне страхування;

КОР – ключові області результативності;

ПДВ – податок на додану вартість;

ПДФО – податок на доходи фізичних осіб;

ПКУ – Податковий кодекс України;

ППР – податкові повідомлення-рішень;

РРО – реєстратор розрахункових операцій;

СОД РРО – система обліку даних реєстраторів розрахункових операцій;

ТЦУ – трансферне ціноутворення;

ТАДАТ – інструмент для проведення об’єктивної, стандартизованої оцінки ефективності системи адміністрування податків в країні (*Tax Administration Diagnostic Assessment Tool*).

ВСТУП

Актуальність теми. Ступінь надійності платника податків як головна мета організації і здійснення податкового контролю в Україні є своєрідним індикатором з однієї сторони – стану легалізації економічних процесів, а з іншої сторони – рівнем ефективності функціонування державних податкових органів. В умовах пошуку і впровадження систем оптимізації оподаткування податковий контроль займає одне з центральних місць національної фінансової політики, оскільки здійснює прямий вплив на бюджетоутворюючий процес. Водночас ті ризики, які несе у собі ймовірність запровадження та реформування ризик-менеджменту є очевидними, коли критерії, за якими об'єкти контролю потрапляють у категорію ризикових платників податків, мають бути настільки оптимальними, щоб максимально унеможливити настання негативних організаційноправових наслідків для платників. У зв'язку із цим слід зазначити, що проведення документальних перевірок, спрямованих на встановлення ступеня надійності платника є усталеною світовою практикою фіскальної політики, більше того – у сучасних геополітичних умовах Україна набула міжнародних зобов'язань щодо впровадження системи належного податкового контролю, що має будуватись на застосуванні ризикоорієнтованої системи.

З цією метою на загальнодержавному рівні проводиться комплекс заходів, спрямованих на модернізацію податкових органів з виділенням чітких напрямів, які забезпечуватимуть першочергові інтереси, насамперед, платників податків: 1) розподіл платників податків за категоріями уваги; 2) неупереджене ставлення до платників податків; 3) забезпечення максимального рівня сервісу; 4) максимізація процесів автоматизації; 5) мінімізація впливу людського фактору на прийняття рішень; 6) створення адекватних умов для кожного платника.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Проблемам організації податкового контролю з урахуванням виявлення податкових ризиків присвячені дослідження таких авторів як О. В. Артюх [3], Басанцова І. В. [5], С. С. Брехова [6], О.М. Десятнюк [11], Н. О. Євтушенко [13], Б. А. Карпінського [7], М. І. Мельник та І. В. Лещух [23], М. Носкова [26], О. Є. Сушкова [41],

Точиліна І. В. [42], Л. А. Чудак [45], А. П. Чередніченка [44] та ін. Проте аналіз наявних наукових праць крізь призму сучасних податкових трансформацій в Україні дозволяє стверджувати про відсутність комплексних методів оцінювання та системного моніторингу контрольно-перевірочної роботи податкових органів, конкретних механізмів гармонізації взаємовідносин між платниками податків і податковими органами у процесі здійснення податкового контролю. Тому обраний напрям дослідження, його мета та завдання аргументуються необхідністю вирішення проблем інституційного та методичного забезпечення податкового контролю; пошуку шляхів підвищення ефективності ризикоорієнтованої системи відбору суб'єктів господарювання до перевірок і системного переходу від примусового стягнення податків і зборів податковими органами до надання сервісних послуг з обслуговування платників податків задля добровільного виконання ними податкових зобов'язань перед державою.

Метою дипломної роботи є систематизація, удосконалення теоретико-методичних засад та обґрунтування пріоритетних напрямів підвищення ефективності практичної реалізації ризик-орієнтованої системи податкового контролю у процесі забезпечення якості податкових перевірок.

Основними завданнями дипломної роботи, що обумовили логічну структуру дослідження та послідовність їх вирішення є:

- розкрити теоретичні основи ризик-орієнтованої системи податкового контролю в Україні;
- проаналізувати практику здійснення податкового контролю на основі ризик-орієнтованої системи відбору платників податків в Україні;
- визначити роль учасників економічних відносин в системі управління податковими ризиками;
- встановити стратегічні цілі системи управління податковими ризиками в контексті реформування ДПС України;
- дослідити зарубіжний досвід функціонування ризик-орієнтованої системи податкового контролю;

- запропонувати заходи щодо вдосконалення підходу до ідентифікації ризикових платників податків;
- розкрити особливості впровадження державною податковою службою новітніх інструментів податкового контролю;
- розробити рекомендації щодо удосконалення та застосування ризик-орієнтованих моделей податкового контролю і стратегій відбору об'єктів перевірок.

Об'єктом дослідження дипломної роботи є: функціонування ризик-орієнтованої системи перевірки платників податків у контексті підвищення якості податкового контролю.

Базою дослідження є Головне управління ДПС у м. Києві.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та прикладних аспектів розвитку ризик-орієнтованого підходу до податкових перевірок в Україні.

Методи дослідження. Для вирішення поставлених у дипломній роботі завдань застосовано загально- та спеціально-наукові методи дослідження, а саме: методи аналізу й синтезу – у ході всієї роботи над проблемою, починаючи з добору теоретичного матеріалу та аналізу нормативно-правової бази щодо здійснення податкового контролю, окремих його заходів; спостереження, порівняння – при вивченні вітчизняного та міжнародного досвіду функціонування ризик-орієнтованої системи податкового контролю; економіко-статистичний метод – при аналізі статистичних показників на макро- і мікроекономічному рівні; узагальнення та синтезу – при наданні пропозицій щодо напрямів удосконалення та застосування ризикоорієнтованих моделей податкового контролю в Україні.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості використання теоретичних і науково-практичних розробок і пропозицій, представлених у матеріалах дослідження, податковими органами на державному та регіональному рівнях для оптимізації процесу податкового контролю із

застосуванням ризикорієнтованого підходу до перевірок платників податків та у освітньому процесі закладів вищої освіти.

Апробація результатів дипломної роботи. Основні положення роботи пройшли апробацію в інтернет-конференції «Фіскальна політика: досягнення, інновації та перспективи розвитку» (м. Ірпінь, 20 жовтня 2022 р.) з тезами на тему «Прагматика здійснення податкового контролю на основі ризикорієнтованої системи відбору платників податків в Україні».

1. ПРОБЛЕМАТИКА ЗАПРОВАДЖЕННЯ РИЗИК-ОРІЄНТОВНОЇ СИСТЕМИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

В податковому адмініструванні підтримання балансу публічних і приватних інтересів і зміцнення довіри громадянського суспільства до інститутів держави і права можливо тільки при встановленні і закріпленні безперечних критеріїв оцінки податкових ризиків як критеріїв протиправної поведінки при реалізації ризик-орієнтованого підходу в податковому контролі.

З прийняттям Податкового кодексу України [29] (далі – ПКУ) чітко визначилися шляхи здійснення податкового контролю, а саме:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби;
- перевірки та звірки відповідно до вимог ПКУ, а також перевірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин.

Із перелічених форм проведення податкового контролю найбільш вагомими є податкові перевірки дотримання суб'єктами господарювання вимог податкового законодавства. Контроль у даній сфері здійснюється спеціально уповноваженим на це державним органом – Департаментом управління ризиками Державної податкової служби України (далі –ДПС). Саме ця форма контролю є найбільш ефективною з точки зору забезпечення податкових надходжень до бюджетів. Податкові перевірки забезпечують безпосередній контроль та повнотою і правильністю обчислення податків і зборів, який може бути реалізований тільки шляхом порівняння податкових розрахунків (декларацій), що їх подають платники податків, з фактичними даними щодо їх фінансово-господарської діяльності [25].

Відповідно до ПКУ податковий контроль здійснюється органами податкової служби у формі камеральної, документальної та фактичної перевірки.

Кожна з форм податкових перевірок має свої специфічні риси. Порівняльна характеристика податкових перевірок проведена в табл. 1.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика податкових перевірок*

Елемент	Камеральна перевірка	Документальна перевірка	Фактична перевірка
1. Суб'єкт	Територіальні податкові органи	Податкові органи всіх рівнів	Територіальні податкові органи
2. Об'єкт	Сукупність фінансово-господарських операцій тільки за звітний період	Сукупність фінансово-господарських операцій за весь період, що перевіряється, але не більше ніж за три роки	Дотримання порядку здійснення розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, виробництва та обігу підакцизних товарів, дотримання порядку оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами)
3. Підстава для проведення	Спеціального рішення не потребує	Рішення керівника податкового органу	Рішення керівника податкового органу
4.Періодичність	Регулярно з періодичністю представлення звітності	Вибірково по мірі необхідності	Вибірково по мірі необхідності
5. Місце проведення	Місцезнаходження податкового органу	Місцезнаходження платника податків, місце знаходження податкового органу	За місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника
6. Категорії платників податків, що перевіряються	Всі платники податків	Юридичні особи та приватні підприємці	Юридичні особи та приватні підприємці

**Джерело: складено автором за даними: [25].*

ПКУ визначено особливий порядок проведення фактичних перевірок, а саме передбачено, що фактична перевірка здійснюється двома і більше посадовими особами органу ДПС у присутності посадових осіб суб'єкта господарювання або його представника та/або особи, що фактично здійснює розрахункові операції. Особливістю фактичної перевірки є те, що вона проводиться без попередження платника податків, а підставою для її проведення є рішення керівника податкового органу.

Якщо говорити про документальну перевірку, можна відмітити що вона є найглибшою. Документальну перевірку класифікують на такі підвиди: планові або позапланові; виїзні або невиїзні. Найбільш охоплюючою серед документальних перевірок є планова документальна перевірка. Саме на неї податковим органам відведено найбільше часу і за її наслідками нараховуються найбільші фінансові санкції. Документальною плановою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх податків і зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за яким покладено на ДПС, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудових договорів, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами). Така перевірка проводиться на підставі реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку, податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності (ст. 75 ПКУ). Її особливістю є те, що вона повинна бути передбачена в плані-графіку проведення планових документальних перевірок.

В Україні планування виїзних перевірок суб'єктів господарювання з 2008 р. здійснюється за критеріями податкових ризиків [8]. Водночас, через багатоаспектність, відсутністю достатньої уваги цьому поняттю в економічній літературі та нормативних документах, досі не вдалося виробити єдине бачення щодо трактування поняття «ризик». Зокрема, у додатку А проаналізуємо визначення податкового ризику, або наближених до цієї дефініції понять, які наводяться у законодавстві та наукових працях. На основі цього, доцільно зазначити, що ризик-орієнтований підхід передбачає визначення критеріїв ризику невиконання податкового законодавства для кожного виду податку та шляхом аналізу усієї наявної у податкових органів інформації, необхідної для виявлення недобросовісних платників.

Нині вже проведено значну роботу ДПС України із запровадження ризик-орієнтованої системи адміністрування податків, в процесі якої було впроваджено низку методичних рекомендацій, інструкцій по роботі з податковими ризиками,

затверджених відповідними нормативно-правовими актами ДПС України. Зокрема, у 2016 р. Мінфін на виконання рекомендацій МВФ та у співпраці із ВРУ та основними бізнес-асоціаціями запровадив ряд концептуальних змін у контрольно-перевірочній роботі податкових органів. Метою цих змін було підвищення ефективності їх роботи під час проведення контрольно-перевірочних заходів та зменшення тиску на добросовісних платників. Однією із основоположних змін було запровадження системи оцінки ризиків. Ця система покликана ефективно виявляти платників та операції, що потребують перевірки. При цьому, було наголошено на необхідності забезпечення (1) обґрунтованості донарахувань (щоб вони в подальшому не були скасовані в апеляційному та судовому порядку); (2) високого професійного рівня аудиторів ДПС (щоб забезпечити правильне застосування податкового та іншого законодавства); та (3) притягнення до відповідальності співробітників ДПС, що систематично здійснюють необґрунтовані донарахування [1].

Результатом цієї роботи стало формування в автоматизованому режимі переліку платників податків з метою визначення першочерговості для включення до плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання. Складання такого плану-графіка передбачено ст. 77 ПКУ [29]. До нього потрапляють платники податків, які мають ризик щодо несплати податків і зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи ДПС.

Крім того, відбулася прив'язка ступеня ризику діяльності суб'єктів господарювання до періодичності проведення перевірок, що відповідає європейському досвіду [26]. Зокрема, ПКУ передбачає поділ платників податків на платників з високим, середнім та незначним ступенем ризику. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, із середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, а з високим – не частіше одного разу на календарний рік. Отже, періодичність проведення документальних планових перевірок наразі прямо залежить від ступеня ризику в діяльності платників податків, яка ділиться

на високу, середню і незначну. Водночас, не наводить критерії відбору суб'єктів господарювання відповідно до ступеня ризику. Вони деталізуються в наказі Міністерства фінансів України № 524 [35], яким затверджено порядок формування та затвердження плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків (далі – Порядок № 524). Зокрема, цим порядком затверджено 139 критеріїв ризиків, з яких 81 – високого ступеня, 94 – автоматизовано (70 %). Критерії ризику, які поділяються на високий, середній, незначний ступінь ризику, визначаються окремо для юридичних осіб, небанківських установ, представництв, фізичних осіб, юридичних осіб для контролю податку на доходи фіз осіб, військового збору та ЄСВ (рис. 1).

<i>юридичні особи</i>	
68 критеріїв	з них 29 критеріїв високого ступеню
↓	
<i>банки</i>	
25 критеріїв	з них 11 критеріїв високого ступеню
↓	
<i>небанківські установи</i>	
32 критерія	з них 11 критеріїв високого ступеню
↓	
<i>представництва</i>	
11 критеріїв	з них 5 критеріїв високого ступеню
↓	
<i>фізичні особи</i>	
27 критеріїв	з них 16 критеріїв високого ступеню
↓	
<i>юридичні особи для контролю податку на доходи фіз осіб, військового збору та ЄСВ</i>	
22 критерія	з них 9 критеріїв високого ступеню

Рис. 1. Ризики несплати податків для планування перевірок податковими органами*

**Джерело : складено автором за даними [16].*

Окремі критерії за ступенем ризику наведено в додатку Б. Такі ризики вираховує система ризикоорієнтованого відбору, що проводить аналіз відповідно до відомостей з інформаційно-телекомунікаційних систем ДПС.

Отже, сучасна практика виявлення органами ДПС України ризикових суб'єктів господарювання базується на відпрацюванні широкого переліку

індикаторів податкових ризиків, які знаходяться переважно у сфері сплати податку на прибуток підприємств, ПДВ, акцизного податку й оподаткування заробітної плати, а також характеризуються різним ступенем інформативності стосовно наявності фактів використання схем мінімізації сплати податків суб'єктами господарювання. До основних груп податкових ризиків відповідно до згаданої системи належать:

- рівень сплати податків відповідно до рівня зростання доходів платника податків або до середнього показника за галузю;
- декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування;
- наявність порушень податкового законодавства;
- наявність ризикових видів діяльності;
- наявність операцій з «ризиковими» контрагентами;
- наявність в діяльності суб'єкта господарювання ризикових операцій;
- наявність виявлених ознак маніпулювання звітністю;
- різке підвищення економічної активності суб'єкта господарювання;
- наявність ознак вигодотранспортуючого (транзитера), вигодотворюючого («податкова яма») підприємства, вигодонабувача, підприємства «зустрічних транзитів» [46].

Переглянути ризики високого ступеня можна у електронному кабінеті платника податків (рис. 2). Таким чином дані щодо відповідності платників податку критеріям ризику високого ступеню за результатами їх діяльності та правильності обчислення і сплати ПДФО, ВЗ та ЄСВ платники податків можуть самостійно.

З метою відпрацювання податкових ризиків та «вираховування» мінімізаторів органи ДПС використовують широкий перелік інформаційно-аналітичних ресурсів. Серед іншого, це реєстр платників ПДВ, ЄРПН, інформація з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців, дані митних декларацій (ЕАІС), дані із ІС «Податковий блок» та АІС «Галузь», інформація про стан розрахунків з бюджетом, тощо. ДПС України

постійно працює над розширенням джерел інформації про можливі порушення [1]. Окрім того, з 2019 р. на проведення податковими органами перевірок впливають дані, отримані з система обліку даних реєстраторів розрахункових операцій (далі – СОД РРО), яка забезпечує ефективний збір в інформаційну систему ДПС копій розрахункових документів та фіскальних звітних чеків від усіх РРО, які функціонують в Україні на законних підставах [19].

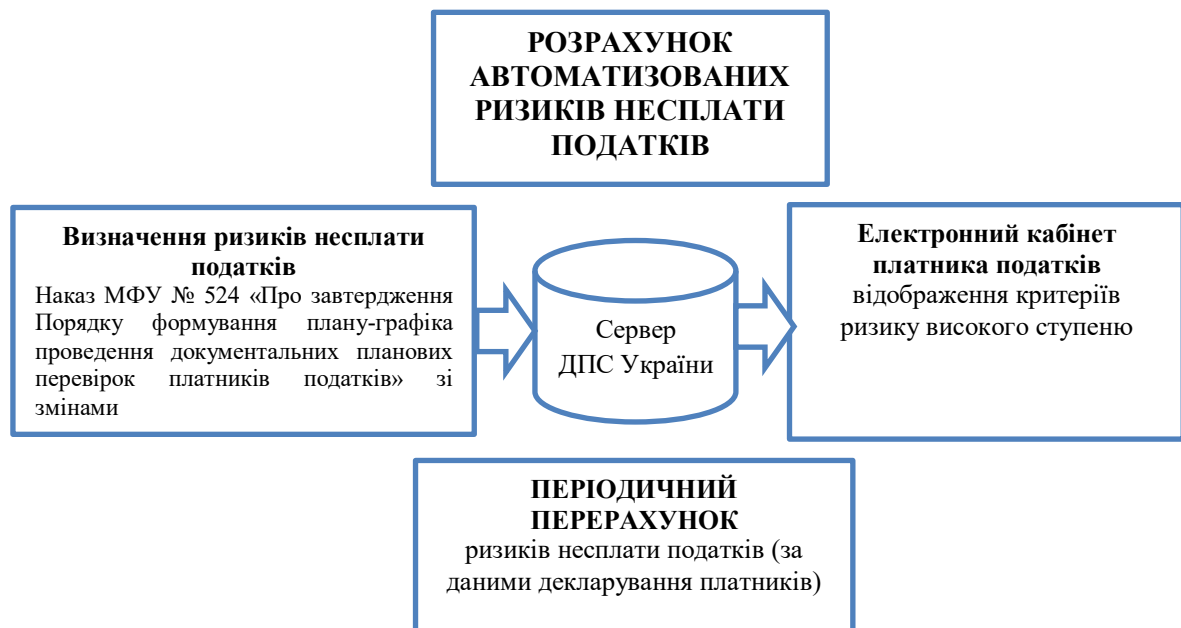


Рис. 2. Відображення критеріїв ризику в електронному кабінеті платника податків*

**Джерело: складено автором за даними: [16].*

На основі цієї інформації визначаються платники, які підлягають включенню до плану-графіка документальних планових перевірок, а також стосовно яких необхідно призначити позапланову чи фактичну перевірку. Отримана за наслідками такого моніторингу інформація повинна слугувати так званими «червоними прапорцями» (*red flags*) для податкових органів – тобто вона позначає ризики, які можуть свідчити про порушення законодавства. Проте сама по собі вона не є підставою до застосування до платників заходів впливу. Адже за своєю суттю така інформація не є всебічно перевіреною та, відповідно, не може вважатися достовірною. ПКУ встановлює, що така інформація не вважається достатньою підставою для призначення позапланової

документальної перевірки платника. Відтак, перш ніж призначати перевірку, податковий орган зобов'язаний звернутися до платника для отримання пояснень та документів [29].

Аналіз ПКУ та Порядку № 524 [35] свідчить про те, що процедура включення платника податків до плану-графіка може вважатися проведеною у повній відповідності до вимог чинного законодавства, якщо територіальний орган при відборі платників своєчасно та належним чином сформував і направив до ДПС наступні документи:

- 1) проект річного плану-графіка;
- 2) інформаційно-аналітичну довідку щодо платника податків;
- 3) обґрунтування підстав включення платника податків до плану-графіка.

Попередньо податковий орган має проаналізувати діяльність платника податків та визначити (вирахувати) критерії та ступінь ризику несплати ним податків і зборів. Якщо вказаного порядку не було дотримано і контролюючий орган не може документально підтвердити повну послідовність проведеного відбору, є всі підстави вважати, що платник податків був включений до плану-графіка документальних планових перевірок безпідставно. Однак, як показує практика, платники податків не завжди погоджуються з тим, що органи ДПС дотрималися вказаних вимог, а тому в адміністративному судочинстві з'явилися нові категорії спорів щодо оскарження дій податкової у зв'язку із включенням платника до плану-графіка та визнання протиправним наказу [4]. Зокрема, такі спори можна класифікувати за такими критеріями: формальні (дотримання процедури включення платника податку до плану-графіка податкових перевірок); змістові (оцінка ступеню ризику від провадження діяльності платника податків) (додаток В). Як свідчить аналіз судових справ, територіальні податкові органи не надали інформації з приводу процедури та підстав відбору платників податків до плану-графіку, то суди дійшли висновку, що факт включення платників до плану-графіка є непідтвердженим і, як наслідок, накази про проведення документальної планової виїзної перевірки були визнані протиправними.

Отже, електронна версія плану-графіка, оприлюднена на офіційному веб-сайті ДПС, не є безумовним та неспростовним підтвердженням включення платника податків до такого плану. Адміністративні суди аналізують як формальну, так і змістовну складову процедури відбору та включення платника податків до плану-графіка. При цьому, неналежне оформлення обов'язкових документів (відсутність відомостей про особу, яка їх підписала, дати, підпису та ін.), їх відсутність чи невідповідність платника податків присвоєним критеріям ризику несплати податків є достатніми підставами (як разом, так і окремо) для визнання протиправним та скасування наказу про проведення документальної планової перевірки.

Отже, можна зробити висновок, що на сучасному етапі розвитку Україна впевнено крокує на шляху до врегулювання проблемних аспектів, які стосуються податкового контролю. Так, до них можна занести прийняття належних уніфікованих нормативно-правових актів та перехід до ризик-орієнтованої системи відбору платників податків для здійснення податкового контролю. Однак, наявність судових спорів щодо протиправного віднесення платника податків до плану-графіка податкових перевірок свідчить про необхідність подальшого впровадження заходів з удосконалення податкового контролю та продуманого використання зарубіжного досвіду, що в кінцевому підсумку дозволить підвищити ефективність даного процесу.

2. ПРАГМАТИКА ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ НА ОСНОВІ РИЗИК-ОРІЄНТОВАНОЇ СИСТЕМИ ВІДБОРУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Істотним недоліком вітчизняного податкового контролю є недостатня чіткість, взаємоузгодженість та всеохоплюваність нормативно-правового забезпечення податкового контролю, що призводить, серед іншого, до надлишкового витрачання бюджетних коштів на проведення контрольних перевірок, неповного і несистемного охоплення об'єктів контролю.

Серед іншого, перешкодою оперативному передбаченню та упередженню порушень податкового законодавства є недосконалість ризик-орієнтованої системи відбору платників податків до перевірок в силу неузгодженості практичного застосування податковими органами Порядку № 524 [35] в частині вимог щодо віднесення суб'єктів господарювання до одного з трьох ступенів ризику здійснення господарської діяльності (високого, середнього чи незначного) та періодичності проведення планових заходів державного контролю.

Найбільш результативною формою здійснення податкового контролю із сторони отримання додаткових податкових надходжень є проведення податкових перевірок. Для оцінки їх ефективності проаналізуємо динаміку кількості проведених податкових перевірок податковими органами впродовж 2017-2022 рр. Зокрема, у 2021 р. щодо юридичних осіб проведено 11 315 перевірок, що майже на 41 % менше порівняно з 2017 р. З них 2 305 планові перевірки, що менше ніж у 2017 р. на 44 % (1 780), або майже у 1,7 раза та 9 010 позапланових документальних перевірок, що на 40 %(6 074), або у 1,7 раза менше 2017 р. (табл. 2). При цьому, необхідно відмітити про збільшення кількості перевірок в 2021 р. порівняно з 2020 р. Це пов'язано з обмеженням дії мораторію на проведення деяких видів перевірок, зумовленого COVID-19 [37]. Варто нагадати, що з 18 березня 2020 р. по останній календарний день місяця, в якому завершується дія карантину, було законодавчо встановлено мораторій на проведення документальних та фактичних перевірок, крім фактичних перевірок у частині обігу підакцизної групи товарів, документальних перевірок з питань декларування ПДВ, припинення (ліквідації) суб'єктів господарювання та на звернення платників податків. Часткове зняття обмежень позитивно вплинуло на кількість контрольних-перевірочних заходів, донараховані та узгоджені суми грошових зобов'язань. Проведення документальних планових перевірок в 2021 р. здійснювалось серед платники податків реального сектору економіки, що провадять діяльність у чотирьох галузях економіки – добування металевих руд, добування сирої нафти та природного газу, виробництво автотранспортних

засобів, причепів і напівпричепів, авіаційний транспорт, а також їх контрагенти, які задіяні у схемах постачання товарів (робіт, послуг). Слід зазначити, що акценти щодо заходів податкового контролю у 2021 р. залишилися незмінними, як і раніше пріоритет належить великим платникам з найбільшими ризиками у господарській діяльності.

Таблиця 2

**Динаміка основних показників контрольно-перевірочної роботи ДПС
діяльності юридичних осіб України упродовж 2017–2022 рр.***

Роки	Кількість перевірок, результати яких узгоджено			Сума донарахованих грошових зобов'язань, яка підлягає погашенню, тис.грн.			Сума донарахувань на одну перевірку, тис. грн.		
	Всього	у т.ч. планових	у т.ч. позапланових	Всього	у т.ч. по планових перевірках	у т.ч. по позапланових перевірках	Всього	у т.ч. по планових перевірках	у т.ч. по позапланових перевірках
2017	19 169	4 085	15 084	16 300 557	8 225 206	8 075 351	850	2014	535
2018	18 357	4 516	13 841	13 232 296	3 213 009	10 019 287	721	711	724
2019	13 877	3 647	10 230	13 148 620	7 517 065	5 631 555	948	2061	550
2020	7 449	1 069	6 380	6 865 358	2 869 607	3 995 751	922	2684	626
2021	11 315	2 305	9 010	9 704 676	5 815 226	3 889 450	858	2523	432
січень-липень 2022	2 919	586	2 333	3 010 595	1 687 894	1 322 701	1031	2880	567

**Джерело: складено автором за даними Державної податкової служби України.*

В цілому, дані наведені в табл. 2 демонструють суттєве скорочення кількості перевірок як планових так і позапланових впродовж аналізованого періоду. Такого результату вдалось досягнути завдяки двом основним причинам:

- по-перше, впровадження ризик-орієнтованої системи відбору платників податків для здійснення планових податкових перевірок, що в результаті призвело до того, що їх загальна кількість поступово зменшувалась;
- по-друге, ПКУ чітко прописано законні підстави для проведення позапланових виїзних податкових перевірок. Як наслідок, їх кількість зменшилась.

Такі зміни доволі вражаючі та свідчать про зниження податкового тиску на платників податків, що дасть можливість для активізації фінансово-господарської діяльності. Як показують дані табл. 2 упродовж періоду дослідження донарахування грошових зобов'язань за результатами перевірок скоротилися з 16,3 млрд грн в 2017 р. до 9,7 млрд грн в 2021 р. При цьому, донарахування на одну перевірку практично не змінилися та в середньому складають 860 тис. грн. Зважаючи на те, що перед виходом на планову перевірку робиться детальний аналіз діяльності суб'єкта господарювання і до списку потрапляють лише ризик-орієнтовані суб'єкти результативність саме таких перевірок є більш ефективною порівняно з позаплановими. Так, упродовж 2017–2022 рр. в середньому донарахування на одну планову перевірку складали 2 145,5 грн порівняно з 572,3 грн за позаплановими. Тож кожна планова перевірка є економічно обґрунтованою.

Розробка та впровадження ризик-орієнтованої системи відбору платників податків для перевірок не значно вплинула на покращення ситуації в системі податкового контролю. Головною причиною такої незмінності є те, що на практиці планові податкові перевірки становлять лише невелику частину усіх перевірок податкових органів, а решта потрапляють до різних категорій позапланового контролю. Підтвердженням цього, є показники контрольно-перевірочної роботи фізичних осіб та юридичних осіб в частині правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати ПДФО, ВЗ та ЄСВ упродовж 2017–2022 рр. (табл. 3). Поряд з скороченням кількості проведених планових перевірок майже у 2 рази спостерігається зростання позапланових перевірок майже у 4,5 рази, тобто з 7 985 у 2017 р. до 36 284 у 2021 р. Зокрема, показник співвідношення планових перевірок до позапланових за період дослідження зменшився з 0,52 до 0,07.

Варто відмітити, що у встановлених для ДПС України КРІ на 2017–2021 р. такого показника як співвідношення між плановими та позаплановими (за ініціативи податкової) перевірками не було. Отже, можемо припустити, що ДПС України та Мінфін наразі не вважають такі дані важливими, а, відтак, цілком

імовірно, що їх не відслідковують. Вважаємо доцільним встановлення для ДПС України КРІ щодо співвідношення між кількістю планових та позапланових перевірок платників у звітному періоді та передбачення поступового збільшення кількості планових перевірок та зменшення позапланових. Це дозволить в майбутньому оцінити якість ризик-орієнтованого підходу.

Таблиця 3

Інформація щодо контрольної-перевірочної роботи фізичних осіб та юридичних осіб в частині правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати ПДФО, ВЗ та ЄСВ упродовж 2017–2022 рр.*

Показники		2017	2018	2019	2020	2021	січень-липень 2022
Кількість перевірок, всього, у т.ч.:		12 121	18 085	16 571	20 306	38 847	4 699
1.	Кількість проведених планових перевірок (результати яких узгоджено)	4 136	4 631	3 744	1 117	2 563	416
1.1.	Юридичних осіб з питань правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску	2 412	2 936	2 419	817	2 563	416
1.2.	Фізичних осіб (самозайнятих осіб з питань дотримання вимог податкового та іншого законодавства)	1 724	1 695	1 325	300	-	-
2.	Кількість проведених позапланових перевірок (результати яких узгоджено), у т.ч.:	7 985	13 454	12 827	19 189	36 284	4 283
2.1.	Юридичних осіб з питань правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску	1 235	1 766	1 856	3 361	5 573	364
2.2.	Фізичних осіб (громадян та самозайнятих осіб з питань дотримання вимог податкового та іншого законодавства)	6 750	11 688	10 971	15 828	30 711	3 919
	Показник співвідношення планових перевірок до позапланових	0,52	0,34	0,29	0,06	0,07	0,10

**Джерело: складено автором за даними Державної податкової служби України.*

Крім того, зазначимо, при належному впровадженні ризик-орієнтованої системи відбору платників податків для контролю перевірки податкових органів

зазвичай охоплюють не більше 5-10% підприємств у країнах ЄС [23]. Отже, ситуація, що склалась у вітчизняній податковій системі (охоплення підприємств податковим контролем у 2020 р. становило: фактичними перевітками – 18 %, документальними – 20 %) [39], свідчить про проблеми у плануванні податкового контролю та практичній реалізації ризик-орієнтованого підходу до складання планів-графіків проведення перевіток, недосконалу систему звітування та інформування.

Підтвердженням ефективності контрольно-перевірочної роботи є встановлення порушень за матеріалами перевіток. Зокрема, упродовж 2021 р. за 52,6 тис. перевіток, що становить майже 74 % від загальної кількості проведених (71,1 тис.) було встановлено фактів порушень: за плановими – 2,93 тис. (95 %) фактів порушень при 3,09 тис. проведених перевіток (без порушень – 155 (4,9 %) перевіток філій); за позаплановими – 23,91 тис. (57 %) при 41,95 тис. проведених, за фактичними – 25,80 тис. (99 %) при 26,10 тис. завершених перевіток. За даними ДПС України 99 % фактів виходу на планові (без урахування перевіток філій) перевітки підтверджені донарахуваннями. Позапланові перевітки мають дещо нижчий результат – 57 % за рахунок значної кількості перевіток, пов'язаних з припиненням (ліквідацією) суб'єктів господарювання (проведення таких перевіток поновлено з 01.08.2020) [16].

Разом зі збільшенням кількості перевіток щодо правильності обчислення та сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та ЄСВ зросла їх результативність (рис. 3). Якщо у 2020 р. за усіма перевітками було донараховано 924 млн грн, то за 2021 рік майже 1 530 млн грн, тобто майже у 1,9 рази, або на 741 млн грн. Отже, можна сказати, що головна мета податкового контролю в Україні, яка розкривається в постійному прагненні наповнити дохідну частину державного бюджету, реалізується переважно таким чином: перевітки → виявлення недоїмки, нарахування штрафів, пені → заходи щодо сплати платниками податків донарахованих сум у відповідні бюджети.



Рис. 3. Загальна сума donaraxувань з ПДФО, ВЗ та ЄСВ за актами планових та позапланових перевірок, яка підлягає погашенню, упродовж 2017–2022 рр.*

**Джерело: складено автором за даними Державної податкової служби України.*

Втім на сьогодні не можна не відзначити невтішну картину у сфері оподаткування – величезні суми ненадходжень до бюджету за результатами податкових перевірок та інших заходів контролю і, як наслідок, збільшення обсягу податкового боргу та його списання боржникам як безнадійного. В якості підтвердження цієї тези можна навести відомості про податковий борг платників податків станом на кінець року упродовж 2017–2022 рр., які розміщені на офіційному сайті ДПС України (табл. 4). Отже, згодом податковий борг набуває статусу «безнадійного» і списується без отримання жодних надходжень (протягом 2017-2021 рр. унаслідок списання контролюючими органами безнадійного податкового боргу до державного бюджету не надійшло більше 32 млрд. грн.) [12]. Це прямо вказує на погіршення платіжної дисципліни платників податків.

Таблиця 4

**Динаміка податкового боргу в 2017-2022 рр. (станом на кінець року),
млрд грн***

№	Назва показника	2017	2018	2019	2020	2021	2022**
1.	Загальна сума податкового боргу (без врахування митних платежів)	92,02	102,90	125,51	120,40	111,79	124,37
2.	Сума списаної безнадійної заборгованості	4,47	2,80	4,25	13,70	7,09	1,06
3.	Розстрочка суми податкового боргу	-	-	-	-	-	-
3.1.	Сума	0,04	0,04	0,07	0,16	2,11	5,53
3.2.	кількість договорів	276	276	344	300	226	41

**станом на серпень 2022 р.

**Джерело: складено автором за даними Державної податкової служби України.*

Не можна не відмітити, що в загальному обсязі податкового боргу значну питому вагу займають суми боргу за результатами контрольно-перевірочної роботи ДПС України. Зокрема, у 2021 р. частка скасованих за результатами адміністративного оскарження грошових зобов'язань з донарахованих за результатами контрольно-перевірочних заходів у загальній сумі оскаржуваних податкових повідомлень-рішень (далі – ППР), щодо яких прийнято рішення (рівень скасування в адміністративному порядку), цільове значення на кінець 2021 р. – не більше 17 %, фактичне виконання – 2,9 %. За результатами адміністративного оскарження ППР, прийнятих за матеріалами перевірок, протягом 2021 р. по 480 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму 1 554 млн грн [16]. Основними причинами здійснених скасувань є:

- неоднозначне тлумачення податкового законодавства – по 64 ППР скасовано 553,4 млн грн (або 35,6 %);
- надання платником додаткових документів при проходженні процедури адміністративного оскарження – по 38 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму 494,4 млн грн (або 31,8 %);

- неправильне визначення розміру та застосування суми штрафних (фінансових) санкцій – по 124 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму 275,6 млн грн (або 17,7 %);
- неякісне проведення перевірки та недоведення встановлених порушень – по 133 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму 170,1 млн грн (або 11,0 %);
- інше – по 121 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму 60,5 млн грн (або 3,9 %) [16].

Про низьку якість матеріалів та висновків актів перевірок державних органів контролю вказується і в роботах низки дослідників. Так, аналізуючи діяльність державних органів у сфері оподаткування та презентуючи власну програму дій з реформування ДПС України, окремі спеціалісти вказують на негативну статистику розгляду адміністративних скарг на користь платників податків (менше 10 %) та на те, що більше 70 % донарахованих сум за результатами податкових перевірок оскаржуються платниками податків в адміністративному та судовому порядку. В цілому ж бюджетно-податкова політика України у середньостроковій перспективі характеризується як непередбачувана [2].

Підсумовуючи вищевикладене, слід зауважити, що показники контрольно-перевірочної діяльності податкових органів свідчать про значне зменшення кількості перевірок упродовж 2017–2021 рр., що є показником підвищення ефективності запровадженого ризик-орієнтованої системи контролю. Проте, дана статистика, на жаль, не підтверджується свідченнями самих платників податків. Як було зазначено в попередньому параграфі, усталена судова практика показує про необґрунтованість віднесення суб'єктів господарювання до плану-графіку податкових перевірок. Незважаючи на доволі значні кроки у напрямку застосування ризик-орієнтованого підходу до податкових перевірок, на даний момент залишається висока ймовірність того, що навіть цілком нормально працююче підприємство може потрапити до плану-графіку перевірок через погіршення показників інших підприємств тієї ж галузі. Цим порушується принцип мінімізації втручання у бізнес сумлінних платників податків.

Відповідно, необхідно здійснювати подальші кроки щодо вдосконалення системи ризик-орієнтованого аудиту для реалізації пріоритету Порядку денного Асоціації (далі – ПДА) між Україною і ЄС на основі найкращого європейського досвіду. Зокрема, крім удосконалення самої системи оцінки ризиків та відповідних критеріїв відбору підприємств, доцільно окремо у податковому законодавстві забезпечити право платників податків самостійно оцінювати ризики своєї фінансової діяльності.

Отже, нині в системі податкового контролю діючі фіскальні підходи не працюють ефективно та потребують подальшого вдосконалення і, в першу чергу, в частині спрощення податкового адміністрування шляхом впровадження ризик-орієнтованої системи податкових перевірок. В цьому контексті для підвищення ефективності застосування системи аналізу та управління ризиками при здійсненні податкових перевірок доцільним є: удосконалення роботи структурних підрозділів ДПС України в напрямі поліпшення аналітичної складової їх роботи і наповнення профілями ризиків; розвиток інформаційно-технічного забезпечення, який визначає ступінь ефективності системи управління ризиками; подальша інтеграція наявних баз даних податкових органів та баз даних інших органів державної влади, міжнародних організацій; впровадження системи попереднього інформування як чинника підвищення ефективності функціонування системи управління ризиками; удосконалення системи електронного декларування. Отже, сьогодні немає практичного способу звести ризики фіскального контролю до нуля. Однак проведення їхнього постійного моніторингу дасть змогу на найбільш ранній стадії отримати інформацію про можливі випадки порушення фіскального законодавства та відповідно реагувати на них, передбачати і випереджати.

3. СТЕЙКОЛДЕРИ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМИ РИЗИКАМИ

Ризик є складовим елементом будь-якої керувальної діяльності та залежить від множини факторів та дій стейколдерів, вплив яких передбачити в усій повноті із необхідною точністю неможливо. Податковий ризик, як і економічний ризик, доцільно визначати як вартісний вимір результатів діяльності людського капіталу в умовах невизначеності та недосконалості інформаційного забезпечення [13]. Основою невизначеності в системі керування податковими ризиками є невизначеність і недостовірність інформації, під впливом яких виникають порушення у фінансових потоках. У певний період часу порушення в даних потоках перетворюються на ризиковані. Однак виявлення, розпізнавання й керування податковими ризиками є завданням працівників, які в постіндустріальній економіці отримали назву «людський капітал».

Проблема ефективного управління податковими ризиками є чи не найголовнішим завдань які покладаються на органи ДПС. Зокрема, проблема наявності податкового ризика породжує двосторонні проблеми: для держави це ймовірність (загроза) недоотримати податки в бюджет через використання платниками податків методів мінімізації (оптимізації) оподаткування, можливих через ті чи інші недоліки в податковому законодавстві; для платника податків – це ймовірність (загроза) донарахувати йому податки (збори), пеню й штрафи в ході податкової перевірки через розбіжності, що виникли між даними платника податків і податківців, у трактуванні податкового законодавства, яка може спричинити зростання податкового тягаря для господарюючого суб'єкта.

Розгляд сутності податкових ризиків дає підстави врахувати той факт, що ризик включає не стільки наявність ризикової ситуації і її усвідомлення, стільки прийняття рішення на основі проведення аналізу та моніторингу ризику. Тому податкові ризики, як і будь-який ризик, потрібно не тільки передбачати, а й мінімізувати, тобто керувати ними. У таких умовах необхідно створити наукову

концепції ризикології у сфері оподаткування, що стане важливим теоретичним підґрунтям розбудови вітчизняної податкової системи [10].

У процесі керування податковими ризиками доцільно використовувати системний підхід, який фокусує увагу не тільки на організації, але й на середовищі, що її оточує. Зокрема, систему керування податковими ризиками можна охарактеризувати як сукупність взаємопов'язаних і взаємозалежних елементів, до яких відносять:

- сутність ризику та джерела його виникнення;
- аналіз, оцінка й опис ризику (характеристика ризику);
- сукупність методів, прийомів і заходів, які дозволяють прогнозувати надходження податкових платежів і вжити заходів із мінімізації порушень у цій сфері;
- методи мінімізації ризику;
- моніторинг заходів запобігання й протидії ризикам.

У системі керування податковими ризиками його об'єктом є соціальні цінності, на які спрямовані конкретні посягання у сфері оподаткування, що призводять до ненадходження коштів до бюджету чи державних цільових фондів. До суб'єктів керування податковими ризиками можна віднести представників державних податкових органів, які за допомогою різних прийомів і способів керування цілеспрямовано впливають на податкові ризики.

Функціонування ДПС України спрямовано на створення партнерських відносин та атмосферу повної довіри й поваги між податковою службою і платниками податків. Однак, через постійну наявність фіскального ризику при проведенні документальних перевірок податковими едвайзерами не відбуватиметься покращення взаємодії платників податків і контролюючих органів та не створюватимуться гармонійні партнерські відносини між державою і приватним сектором економіки України. Можна підтвердити думку науковців, що тільки встановлення особливих правил податкової лібералізації та дерегуляції контрольного процесу створить новітню парадигму державно-

приватного партнерства. Для вирішення цієї проблеми Артюх О. В. [3] проаналізовано симбіоз суспільних інтересів у сфері оподаткування: добробут усього суспільства ↔ заможність кожної людини та її злагоджене співіснування в суспільстві (рис. 4).



Рис. 4. Симбіоз суспільних інтересів у податковій сфері як передумова їх інституційного закріплення [3]

Тобто основними джерелами виникнення податкових ризиків у системі керування є моральні, які породжують адміністративні та економічні чинники. У цьому випадку порушено виконання фіскальної функції податків, головною метою якої є наповнення доходної частини бюджету держави для задоволення потреб суспільства. Має місце ситуація нерівності прав і обов'язків усіх суб'єктів податкових правовідносин та абсолютної свободи держави в їх визначенні.

У процесі аналізу системи керування податковими ризиками доцільно застосовувати системний підхід як основний методологічний інструмент. Податкові ризики характеризують за такими напрямками: об'єкт, джерела виникнення, сукупність досліджуваних інструментів, комплексність дослідження, фінансові наслідки, характер прояву в часі, можливість передбачення.

Найбільший інтерес становлять характеристики податкових ризиків за суб'єктами (рис. 5), які виникають у результаті діяльності фізичних та юридичних осіб і формуються за такими критеріями:

- 1) кількісні: допустимий ризик, критичний ризик; катастрофічний ризик;
- 2) якісні: за впливом наслідків ризиків – виправдані, невиправдані; за часом виникнення – перспективні, поточні, оперативні; за функціональними ознаками – загальносуспільні, податкові.

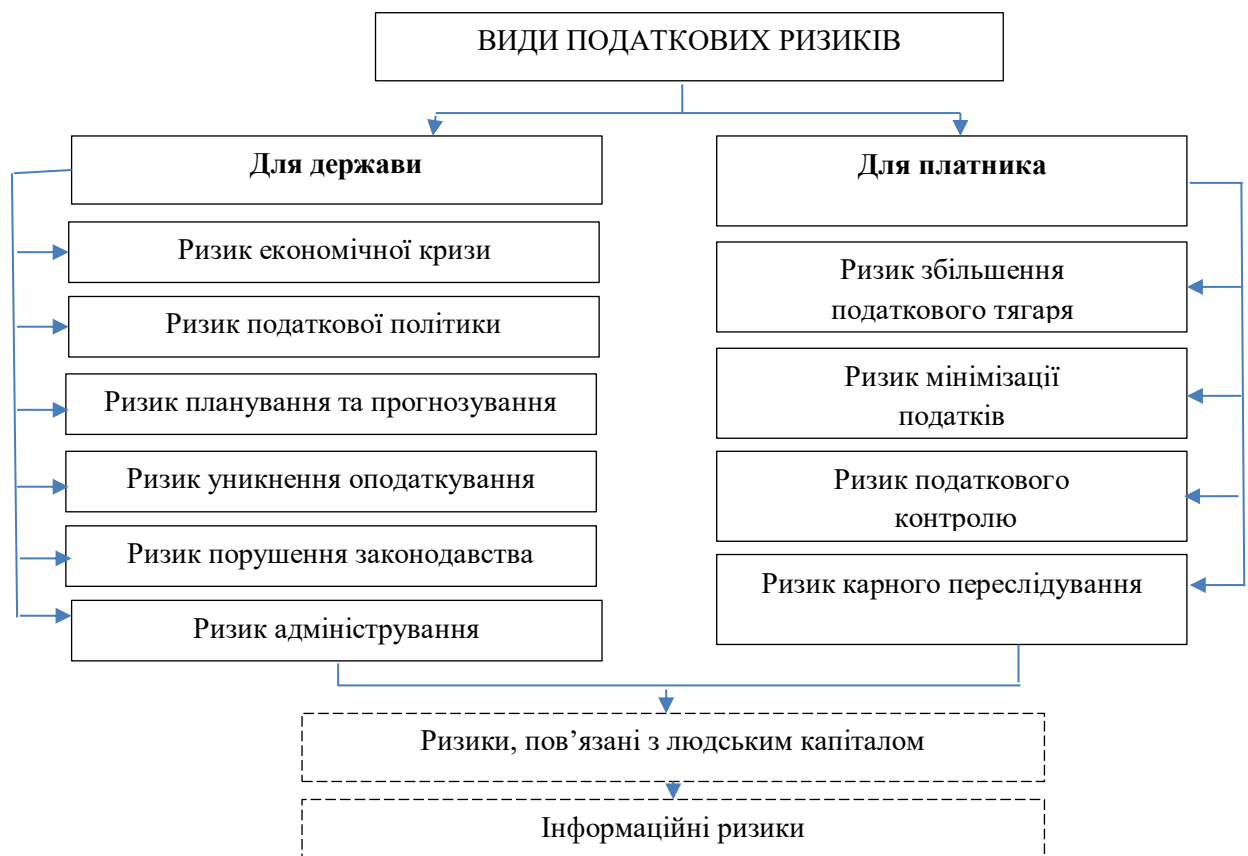


Рис. 5. Класифікація видів податкових ризиків за суб'єктами [13]

Вищенаведена класифікація за своєю сутністю глибоко обґрунтовує появу податкових ризиків, але, щоб деталізувати джерела їх виникнення, до суб'єктів податкових ризиків як «для держави», так і «для платника» варто додати ризики, пов'язані з людським капіталом, та інформаційні ризики [13].

Невипадково для характеристики податкового ризику поряд із людським капіталом зазначено рівень інформаційного забезпечення. Сьогодні інформація стає найістотнішим чинником функціонування економічної системи. Керівник

на будь-якому рівні керування стикається з проблемами економічного інформаційного забезпечення: недостатністю інформації, появою нових напрямків розвитку інформаційних і технологічних структур, обмеженістю доступу до статистичних і нормативних даних. Тому система керування ризиками повинна включати заходи з постійного контролю за фінансово-господарською діяльністю платників податків (здійснення перевірок), моніторингу сплати ними податків, виявлення порушень у сплаті податків та зборів, а також найголовніше – недопущення повторного використання схем ухилення, які були виявлені органами ДПС України раніше.

Подальший моніторинг ризикових позицій у системі керування податковим ризиком включає порядок взаємодії підрозділів під час виявлення ризиків і запобігання їм, а також удосконалення методів нейтралізації будь-яких можливих наслідків ризиків. Для не уможливлення повторення застосування схем ухилення від сплати податків, у ДПС України створена єдина база даних податкових ризиків, де зібрані усі можливі схеми щодо заниження податкових зобов'язань. Також варто зазначити, що така база постійно доповнюється, разом із виникненням нових податків, механізмів їх справляння, а також розвитком нових видів господарської діяльності [9].

Щоб визначити податкові ризики в системі керування ними, застосовують метод систематизації платників за групами згідно з визначеними стандартами. Така систематизація ґрунтується на принципах мікрорівневого аналізу підприємств. Один з видів такого аналізу – автоматизована перевірка й аналіз податкової звітності платників податків. Такий підхід дозволяє застосовувати на практиці нову стратегію організації контрольно-перевірочної роботи, визначену ДПС України. Головне завдання служби – це формувати неупереджені відносини з платниками податків, за яких податкова служба буде партнером легального бізнесу, знижуючи податковий тиск і створюючи сприятливі умови для зростання економіки.

Сучасні підходи до організації контрольно-перевірочної роботи дають підстави не застосовувати пост-контроль до сумлінних платників податків,

водночас робити його невідворотним для несумлінних. Тобто планові контрольно-перевірочні заходи вживають винятково щодо тих підприємств, які свідомо не сплачують або сплачують не в повному обсязі платежі до бюджету, використовуючи схеми ухилення від оподаткування.

Системний підхід при управлінні податкових ризиків дасть змогу передбачити виникнення негативних наслідків, дозволить підвищити якість процесу моніторингу податкових ризиків і забезпечить можливість керувати такими ризиками. Водночас із забезпеченням позитивних тенденцій у сфері управління податкових ризиків дозволить знизити рівень податкових правопорушень, водночас це призведе до зростання податкових надходжень до бюджетів країни. Такі реформи і налагодження ефективної системи управління податковими ризиками сприятиме економічному розвитку і зростанню добробуту громадян, через призму перерозподілу податкових платежів у видатки.

4. СТРАТЕГІЧНІ ЦІЛІ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМИ РИЗИКАМИ В КОНТЕКСТІ РЕФОРМУВАННЯ ДПС УКРАЇНИ

Управління податковими ризиками вимагає структурованого підходу, що передбачає одночасну роботу з податковими ризиками на трьох рівнях – стратегічному, тактичному та оперативному, а також у двох площинах – інституційні ризики (ризики, пов’язані зі спроможністю податкових органів здійснювати свої функції та досягати своїх цілей) та ризики недотримання податкового законодавства.

У 2016 р. МВФ презентував стратегію сприяння добровільній сплаті податків. Забезпечення дотримання податкового законодавства було визначено як першочергову мету для податкових органів. Стрижнем цієї стратегії є використання податковими органами ризик-менеджменту (CRM – *Compliance risk management*, управління податковими ризиками). Ця стратегія, як і побудований цикл базуються на моделі управління ризиками ОЕСР та

сконцентрована на операційному аспекті управління податковими ризиками, що охоплює такі етапи: ідентифікацію, аналіз, ранжирування, застосування відповідних заходів та оцінювання підсумкового результату дій податкових органів (рис. 6).



Рис. 6. Цикл управління податковими ризиками [48, с. 9]

Таким чином, управління податковими ризиками визначено структурованим процесом для систематичного виявлення, оцінювання, ранжирування та поводження з ризиками недотримання податкового законодавства. Це ітеративний (багатоповторювальний) процес, який складається із чітко визначених кроків і слугує підтримкою для прийняття рішень податковими органами [6].

Реалізація такого циклу дає можливість оцінити, наскільки дотримано податкове законодавство платниками податків та визначити ефективність застосовуваних дій податковими органами. Кроки зазначені на рис. 6 виконуються у чіткій послідовності, що формує цикл управління податковими ризиками. В умовах існування великих систем та обмеженості ресурсів реагування на кожний ризик чи індикатор ризику є невиправданим та неефективним заходом. У зв'язку з необхідністю мінімізації витрат контролюючого органу на людські та інші ресурси, мінімізація ризиків має здійснюватися у менш затратний, але достатньо ефективний спосіб. На сьогодні

вже є усталеною світовою практикою використання податковими органами усього доступного спектра методів та інструментів для сприяння дотриманню податкових норм щодо виконання платниками податків чотирьох видів зобов'язань (табл. 5). Це передбачає полегшення дотримання, моніторинг дотримання і боротьбу з недотриманням зазначеного законодавства. Для полегшення дотримання передбачено такі елементи, як покращання обслуговування платників податків, надання їм чітких інструкцій, зрозумілих форм та необхідної інформації.

Таблиця 5

Стратегічні підходи податкових органів до підвищення рівня дотримання платниками податкових норм [43, с. 9]

Методи зобов'язання	Освіта	Сервісне обслуговування	Аудит (контроль)	Розслідування
Реєстрація	+	+	+	+
Подання податкових декларацій	+	+	+	+
Звітність	+	+	+	+
Сплата податків	+	+	+	+

Аналіз кращих моделей управління податковими ризиками зарубіжних країн свідчить про те, що в них присутній диференційований підхід до застосування інструментів впливу на платників податків залежно від рівня їхньої ризиковості. Так, за стандартом ОЕСР, вибір методу мінімізації має залежати від величини ризику та місця платників податків на шкалі дотримання податкового законодавства [50, с. 38] (рис. 7).



Рис. 7. Взаємозалежність інструментів протидії податковим ризикам та рівня дотримання податкового законодавства платниками податків [6]

У системі відпрацювання податкових ризиків необхідно передбачити пріоритетність, обов'язковість та спосіб вжиття контрольних заходів залежно від економічної доцільності, податкової поведінки платника податків, ймовірності встановлення порушення. Насамперед потрібно опрацьовувати ризики, які встановлені на основі індикаторів, які прямо вказують на наявність правопорушень. При цьому доцільно розрізняти підвищені ризики, що потребують оперативного відпрацювання, та ризики помірної, незначної або опосередкованого рівня, які дозволяють їхній дистанційний супровід та відпрацювання, особливо якщо платник податків має позитивну податкову історію, задовільні показники фінансово-майнового стану, конструктивно взаємодіє з податковою службою з відповідних питань.

Підтримуємо думку науковців, що саме такий підхід дозволяє зменшити витрати на адміністрування податків, більш раціонально використовувати наявні обмежені ресурси (час, працівників тощо), спрямовуючи їх на зони високого ризику, й водночас знижуючи навантаження на неризикових платників податків [6]. Застосування диференційного підходу вимагає започаткування та функціонування моніторингу податкових ризиків, визначення рівня ризиковості платників податків, а також високого рівня комунікації з платниками податків як

одного із способів мінімізації недотримання податкових норм за рахунок здійснення податковими органом неаудиторських заходів та сервісних функцій.

Стандарти податкового ризик-менеджменту передбачають визначення пріоритетності податкових ризиків для прийняття управлінських рішень щодо вибору заходів впливу на платників податків для відпрацювання/мінімізації податкових ризиків. Це можна зробити на основі співвідношення категорії ризиковості платника податків та рівня ризику в матриці ризиків (табл. 6).

Таблиця 6

Визначення способу реагування на ризики недотримання податкового законодавства [6]

Ризик недотримання Рівень ризиковості платника податків	Низький рівень ризику або незначні ймовірні втрати	Середній рівень ризику та ймовірних втрат	Високий рівень ризику / значна сума ймовірних втрат
Низько-ризиковий суб'єкт	–	Моніторинг / неаудиторські заходи	Неаудиторські заходи
Суб'єкт помірного (середнього) ризику	Моніторинг, неформальні способи	Неаудиторські заходи	Перевірка / спеціальне розслідування
Суб'єкт високого ризику	Моніторинг / неаудиторські заходи	Неаудиторські заходи / перевірка	Перевірка / спеціальне розслідування

Згідно з оцінкою експертів TADAT (*Tax Administration Diagnostic Assessment Tool*, інструмент для проведення об'єктивної, стандартизованої оцінки ефективності системи адміністрування податків в країні) процеси збору інформації та її аналітичне опрацювання в аспекті виявлення ризиків недотримання податкових норм мають недостатній характер. Так, експертами визначено недостатній рівень роботи з ризиками щодо недотримання податкових норм за двома ключовими областями результативності (далі – КОР), а саме – реєстрація в податковій системі (КОР 1) і зазначення повної та достовірної інформації в деклараціях (КОР 6). Крім того, на їх думку, не здійснюється комплекс заходів з визначення, аналізу, ранжирування та оцінювання ризиків у податковій сфері (КОР 2) [17].

Аналіз відповідних показників оцінювання КОР [17] дозволяє визначити пріоритетні напрями розбудови комплексної системи управління податковими ризиками з недотримання платниками податків податкового законодавства у діяльності ДПС відповідно до сучасної світової передової практики, а саме: збір інформації про ризик за зовнішніми та внутрішніми джерелами; виявлення, оцінювання, ранжирування ризиків у розрізі категорій платників податків, основних податків та видів обов'язків (подання декларації, сплата податків, надання достовірної інформації); управління ризиками за допомогою плану з поліпшення дотримання платниками податків податкових вимог, що формуються на основі ініціатив, які реалізуються залежно від обставин.

На основі теорії ризик-менеджменту можемо окреслити обов'язкові інституційні елементи системи управління податковими ризиками, які зображено на рис. 8.

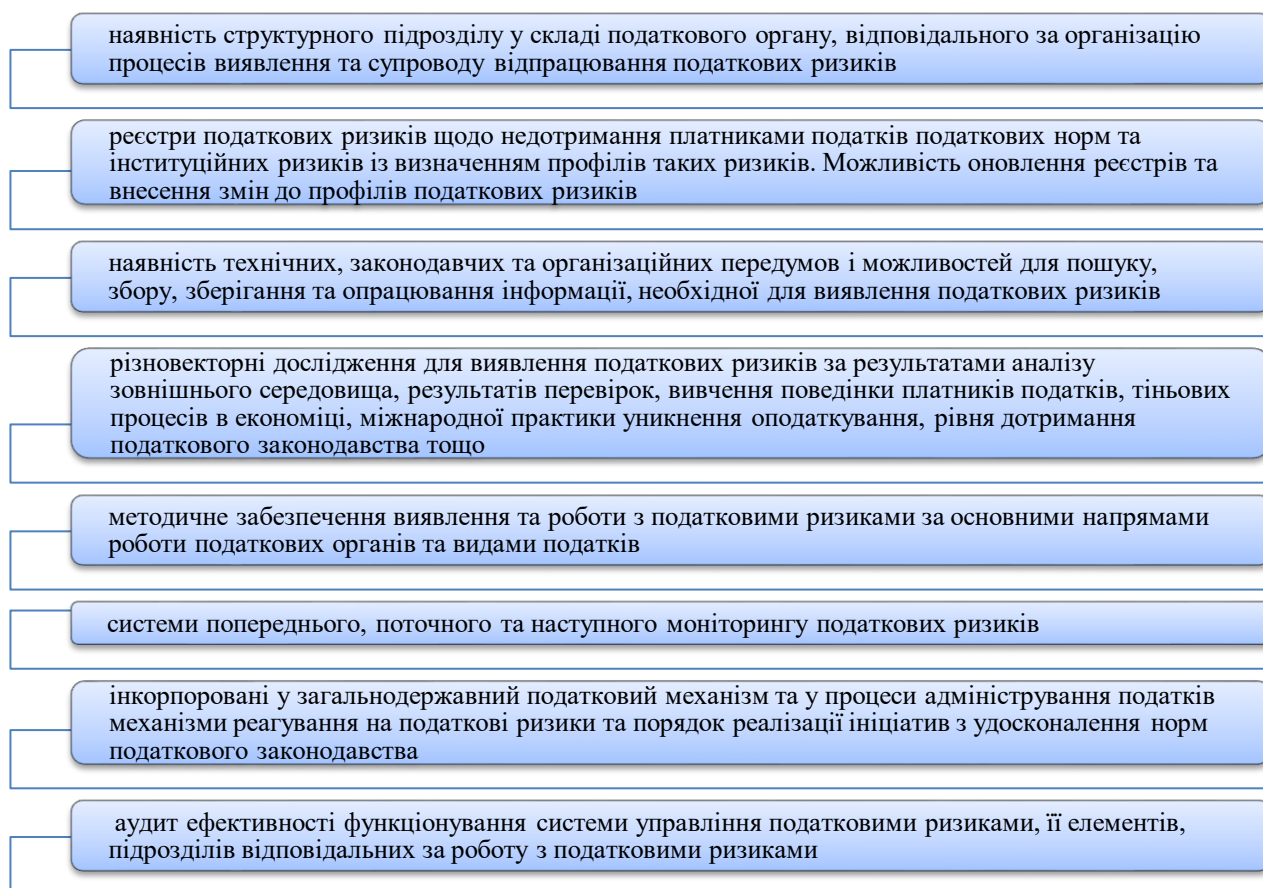


Рис. 8. Обов'язкові інституційні елементи системи управління податковими ризиками*

**Джерело: складено автором за даними: [6].*

Варто відмітити, що у діяльності ДПС України створення системи управління ризиками з метою оцінки та ранжування ризиків недотримання законодавства, а також забезпечення вжиття заходів щодо мінімізації недонадходження доходів відповідно до виявлених ризиків передбачено стратегічною ініціативою 4.2 «Ефективне управління ризиками та підвищення аналітичної спроможності» стратегічної цілі 4 «Протидія ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів» стратегічного плану ДПС України на 2022 – 2024 рр., затвердженого наказом ДПС України від 22.11.2021 № 965 [34].

Підводячи підсумки можемо зазначити, що ефективність управління податковими ризиками значною мірою залежить від рівня аналітичної роботи з податковими ризиками, що передбачає підетапи з ідентифікації, аналізу, оцінювання (вимірювання) та ранжування. Одним із основних напрямів реформування ДПС є підвищення її аналітичної спроможності за рахунок налагодження ефективного та своєчасного обміну інформацією, розширення використання інформаційних рішень, методів аналізу та опрацювання масивів даних, системи аналізу та управління ризиками у процесі виконання своїх функцій.

5. ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ФУНКЦІОНУВАННЯ РИЗИК-ОРІЄНТОВАНОЇ СИСТЕМИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

Враховуючи динамічний характер процесів адміністрування, кращі світові практики, під якими розуміють перевірний та достовірний підхід, що застосовується більшістю передових податкових органів зрештою можуть переглядатися та замінюватися з плином часу. Однак останні досягнення у цій сфері зафіксовано в цілому ряді аналітичних і рекомендаційних документів. Так, на застосуванні принципів управління ризиками засновані сучасні стратегії забезпечення добровільного дотримання податкового законодавства. Тож при розробці та реалізації програм дотримання податкового законодавства слід

керуватися відповідними методичними рекомендаціями, напрацьованими фахівцями Міжнародного Валютного Фонду й ОЕСР [55; 51]. В свою чергу Керівництво Європейської Комісії для податкових адміністрацій з управління ризиками та дотримання законодавства (*Compliance risk management guide for tax administrations*, CRMGTA, 2010) містить опис теоретичних основ управління податковими ризиками і більше двадцяти прикладів успішного застосування методів та інструментів державного управління податковими ризиками у державах ЄС [49].

Загальноприйнята в ЄС практика країн-членів Внутрішньоевропейської організації податкових адміністрацій (ІОТА) свідчить про надання переваги під час здійснення податкових перевірок системі ризик-аналізу, що забезпечить проведення контролю з мінімальними витратами для бюджету та платників податків. Зокрема, найбільшу увагу приділяють відбору платників податків, що мають високий ступінь ризику порушень податкового законодавства. Такий підхід зменшує ймовірність застосування з боку контролюючих органів процедур податкового контролю до платників податків, які сумлінно сплачують податки, та знижує на них адміністративний тиск. Вагомий фактор підвищення результативності перевірок податковими інспекціями – це наявність ефективної системи відбору платників [45, с. 170]. Україна в рамках виконання Порядку денного Асоціації (ПДА) «Україна – ЄС» взяла на себе зобов'язання щодо впровадження ризик-орієнтованого підходу до податкового контролю, як ефективного інструменту поліпшення і удосконалення оподаткування платників податків. Так, один з пріоритетів ПДА [31] передбачає спрямування фіскальних органів на систему податкового контролю та податкових перевірок, засновану на оцінці ризику, з метою покращення ефективності адміністрування податків [26].

В узагальненому вигляді краща світова практика управління інституційними ризиками та ризиками недотримання вимог податкового законодавства передбачає, що в податкових відомствах належним чином організована робота щодо збирання інформації про зовнішні та внутрішні ризики, а виявлені ризики оцінюються, розподіляються за ступенями впливу на

виконання кожною з груп платників податків усіх видів податкових обов'язків, що на них покладені, за основними видами податків. Розподіл платників податків на категорії передбачає розподілення усієї сукупності платників на зручні для спостереження групи з однаковими характеристиками і потенційними ризиками недотримання податкових норм: підприємства, фізичні особи, державні установи і некомерційні організації, а кожна з цих категорій може бути розподілена на підкатегорії на основі розміру, галузевої приналежності та типів суб'єктів господарювання (табл. 7). Щодо видів податків – то до уваги, як правило, беруться лише основні бюджетоутворюючі податки. Дотримання усіх чотирьох обов'язків платників податків якраз і гарантує дотримання податкового законодавства, виконання податкових правил.

Таблиця 7

Категорії платників податків та обов'язки платників податків щодо яких мають бути виявлені та розподілені ризики [42]

Категорії платників	Основні податки	Обов'язки платників податків	Ступені ризиків
Розподіл за розміром: малі, середні, великі	Як правило до уваги беруться загальнодержавні бюджетоутворюючі податки: ПДВ, податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, відрядження на соціальне забезпечення	Чотири основних обов'язки – це: реєстрація платником податків, своєчасне подання податкової звітності, своєчасна сплата податків, надання у податковій звітності повної і достовірної інформації	Імовірність виникнення па впливу на роботу податкових органів та надходження податкових платежів: високий, середній, низький
Розподіл за типами суб'єктів господарювання: підприємства, фізичні особи, державні установи і некомерційні організації			

Адаптація податкового контролю України до загальноєвропейських стандартів зумовлена, зокрема, доведеною практикою ефективності ризик-орієнтованої системи. Зокрема, у розвинених державах, зокрема Великобританії, де розвиток ризик-орієнтованого підходу ґрунтується на систематичному внесенні змін до єдиного нормативно-правового акта податкового органу. Так, у керівництві Департаменту з управління ризиками податкового комплаєнса міністерського Департаменту Уряду Її Величності з податків і митних зборів [52] (HM Revenue & Customs, HMRC) консолідовані норми, що регулюють всі

стадії застосування ризик-орієнтованого підходу: збору інформації про підконтрольний об'єкт для оцінки його податкового ризику; оцінки податкового ризику; визначення контролюючим органом оптимального режиму податкового контролю; взаємодії податкового органу з підконтрольним об'єктом для надання йому допомоги в усуненні причин, що породжують податковий ризик тощо.

У Німеччині застосовуються два способи відбору платників податків до податкових перевірок: випадковий та спеціальний. Перший – здійснюється на основі методів статистичної вибірки, другий – забезпечує цілеспрямовану вибірку платників податків, ймовірність встановлення податкових порушень щодо яких є найбільш високою за результатами аналізу усієї наявної інформації про платника. Варто відмітити, що в міжнародній практиці широко використовуються спеціальні інформаційні програми, зокрема Discriminant Inventory Function System (далі – DIF), в основу якої покладено формулу розрахунку таких складових, як доходи, витрати, вирахування, пільги тощо. DIF-система – це основний спосіб відібрати податкові декларації для перевірки. Більша частина декларацій перевіряється за результатами аналізу в цій системі. У DIF використовуються комп'ютерні технології та математичні формули, які дозволяють оцінити дані податкової декларації і привласнити в результаті подібної обробки підсумкове число, визначивши таким чином потенціал для перевірки (audit potential). Що більше число, то вища ймовірність контрольних заходів [47]. Відбір платників податків для ревізій проводиться з урахуванням таких критеріїв: особи, які декларували низький рівень податків; великі підприємства (оборот в рік більше 644 тис. євро); платники податків, щодо яких очікується встановлення заниження податків; пропозиції про перевірку, що надходять від інших відомств (при перевірці філій), за запитами інших країн; наявність контрольних повідомлень – інформації, якою обмінюються фінансові органи; помилки, недоліки бухгалтерського обліку попередніх років, зміна структури підприємства [24, с. 81]. При цьому, більшість країн ЄС надають можливість платникам податків самостійно оцінювати ризики своєї фінансової

діяльності за розширеним спектром критеріїв, що забезпечує прозорість процесу відбору підприємств для перевірки [26].

У США ризик-аналізу присвячений розділ 4.10.3.2 Практичного керівництва Служби внутрішніх доходів США (далі – СВД) [53]. Під аналізом ризиків СВД розуміє зіставлення потенційної вигоди від проведення перевірки декларації або по якомусь питанню з об’ємом витрачених на цей процес ресурсів. Ризики оцінюються перед перевіркою і протягом усіх контрольних заходів. СВД при реалізації заходів контролю закликає інспекторів звертати увагу на такі обставини: ризик шахрайства; істотність; необхідні для перевірки час і ін. Крім того, рекомендовано керуватися двома правилами. По-перше, правилом 80/20 для того, щоб розставити пріоритети і визначити, скільки зусиль потрібно від податкових органів. Згідно з цим правилом, яке інакше називається законом Парето, 20 % зусиль приносять 80 % результату, інші 80 % зусиль – лише 20 % результату. По-друге, правилом середини: в середині перевірки необхідно вирішити, чи варто перевіряти пункти і питання, які залишилися неперевіреними. Плюси ризик-аналізу – в процесуальній економії, підвищенні ефективності і зниженні тягаря для платника податків [28, с. 81].

СВД переважно приймає податкові декларації в тому вигляді, в якому вони подані, оскільки перевірити всіх їх неможливо і не має сенсу: більшість платників податків добровільно і сумлінно виконують свої зобов’язання. Але завжди є ті, хто порушує норми податкового законодавства. Для їх виявлення визначають фактори ризику, які вказують на ті декларації, перевірка яких привела б до найбільш великих донарахувань [28, с. 82]. При цьому, великий бізнес перебуває в особливій зоні ризику з погляду ймовірності податкової перевірки в рамках спеціальної державної програми (Coordinated Examination Program). Статистика щодо 2017 фінансового року така, що якщо в середньому ризик проведення перевірки становить менше ніж 1 %, то організація, яка задекларувала понад 10 млн дол. США, буде перевірена в 4 % випадків; при прибутку від 50 млн до 100 млн дол. США ймовірність становить уже 10 %. А якщо великий бізнес декларує понад 20 млрд дол. США, його перевіряють із

ймовірністю 58,4 %. При цьому в 2017 р. щодо таких організацій були проведені 331 виїзна перевірка і 29 перевірок документації (correspondence audit) [26].

Тригерами ризику також служать запит роз'яснення або релінга від СВД, запит на укладення угоди із Службою про остаточне визначення розміру податкових зобов'язань (closing agreement), а також пропозицію на адресу СВД про врегулювання податкової заборгованості (offer in compromise). Наявність істотної недоїмки в минулі податкові періоди теж є ризиком для платника податків. Хоча безліч факторів можуть підвищити ризики платника податків, це не тягне автоматичну перевірку, оскільки має значення також, наскільки вона в такому випадку відповідатиме інтересам держави [28, с. 3]. Отже, в США платник податків може тільки певною мірою управляти ризиками, оскільки не всі з них піддаються оцінці й управлінню і не всі фактори ризику загалом йому відомі. І все ж організації-платники податків намагаються формувати, наприклад, податкові департаменти або комітети зі зв'язків з контролюючими органами, покладаючи на них обов'язки по ідентифікації, оцінці та управлінню податковими ризиками підприємства [54].

Слід зазначити, що взаємодія органів податкового контролю із платниками податків у процесі здійснення податкових перевірок, побудованих на системі ризик-орієнтованості, здебільшого спирається на сумлінність самих платників податків. Оскільки, повнота і достовірність поданої платником податків інформації податковому органу сприяє звільненню його від ризику застосування до нього податкових санкцій.

Нині формами реалізації моделі концепції взаємодії суб'єктів податкових відносин за типом різновидів партнерства можна вважати: угоди про застосування цін щодо контрольованих операцій; податковий моніторинг; можливість отримання в рамках податкового контролю вмотивованої думки податкового органу (така форма має право розглядатися як окрема форма взаємодії, бо в зарубіжних правових системах вона присутня окремо під назвою tax rulings). Застосування цих інститутів сприяє реалізації значення податкового контролю як фактора зниження податкових ризиків, що грає істотну роль і в

стимулюванні ділової активності за рахунок підвищення стабільності і визначеності правового регулювання контрольних дій.

Отже, слід констатувати, що розвиток податкового контролю на базі розвитку ризик-орієнтованої системи, а також концепції партнерської взаємодії податкових органів і платників податків обґрунтовано формалізувався у визнанні на законодавчому рівні провідних держав світу. Тому доцільно запозичити зарубіжний досвід щодо консолідації в єдиному нормативно-правовому акті всіх норм, що регулюють застосування ризик-орієнтованого підходу – від стадії збору інформації до визначення оптимального режиму податкового контролю, який впливає на ухвалення рішення про проведення перевірки. Так само доцільно встановити правило про забезпечення адекватної співрозмірності ініційованого податковим органом контрольного заходу, відносно до ризику, який наявний у платника, що виступає перспективою подальших досліджень.

6. ВДОСКОНАЛЕННЯ ПІДХОДУ ДО ІДЕНТИФІКАЦІЇ РИЗИКОВИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Одними із ключових аспектів роботи податкових органів у сфері протидії уникненню від сплати податків є розширення інформаційної бази та встановлення обґрунтованих критеріїв щодо відбору ризикових суб'єктів господарювання. Залежно від того, наскільки змістовними, кількісно вимірюваними та співставними можуть бути зазначені критерії, будуть залежати результативність контрольно-перевірочних заходів податкових органів й, відповідно, рівень додаткових податкових надходжень до бюджету країни.

Головним недоліком сучасної практики ДПС України є орієнтація на визначення загального рівня ризиковості суб'єкта господарювання без деталізації самих податкових ризиків до рівня встановлення можливого виду правопорушення. Тому вкрай важливо здійснювати більш ґрунтовний аналіз податкових ризиків в результаті систематизації, якісної обробки та всебічного

аналізу податкової та фінансово-господарської інформації, яка отримується органами ДПС України від платника податків та акумулюється в базі даних.

Найбільш змістовним інформаційним джерелом про характер, динаміку, склад та ефективність діяльності будь-якого суб'єкта господарювання є дані бухгалтерського обліку, що у систематизованій формі розкриваються у фінансовій звітності. Тому податкові ризики мають визначатися на основі аналітичного опрацювання показників фінансової та податкової звітності, податкової інформації, а також мають вказувати на ймовірність правопорушення і його тип.

Відповідно до п. 46.2 ст. 46 ПКУ [29] законодавчо закріплений обов'язок платників податку на прибуток подавати до органів ДПС України разом із податковою декларацією на прибуток підприємств квартальну або річну фінансову звітність. Аналіз показників (статей) фінансової звітності платників податків може дати податковим органам інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових активів такого платника. При цьому слід зазначити, що саме співставлення окремих статей фінансової звітності між собою, а також їх співставлення з показниками декларації з податку на прибуток підприємств є саме тим інструментом, використання якого дасть змогу провести всебічний аналіз практики застосування схем мінімізації сплати податків в Україні, виявляти фактори та причини, що дають можливості їх існування.

Фінансова звітність суб'єктів господарювання може стати суттєвим інформаційним підґрунтям для виявлення ризикових платників податків у результаті аналізу порядку формування фінансового результату від діяльності цих суб'єктів та факторів, що на нього впливають. Тому з метою значного розширення інформаційної бази щодо виявлення ризикових суб'єктів господарювання та ризикових господарських операцій пропонуємо інтегрувати в роботу органів ДПС України систему ідентифікації та оцінки податкових ризиків на основі співставлення показників фінансової звітності суб'єктів господарювання (рис. 9).

Першими двома етапами запропонованого алгоритму виявлення ризикових суб'єктів господарювання є оцінка показників фінансової звітності та оцінка податкової звітності платників податків на наявність статей з ознаками ризиковості. В результаті проведення такої оцінки можуть бути сформовані висновки про ймовірні схеми / способи мінімізації сплати податків та надана характеристика «інструментарію» їх здійснення.

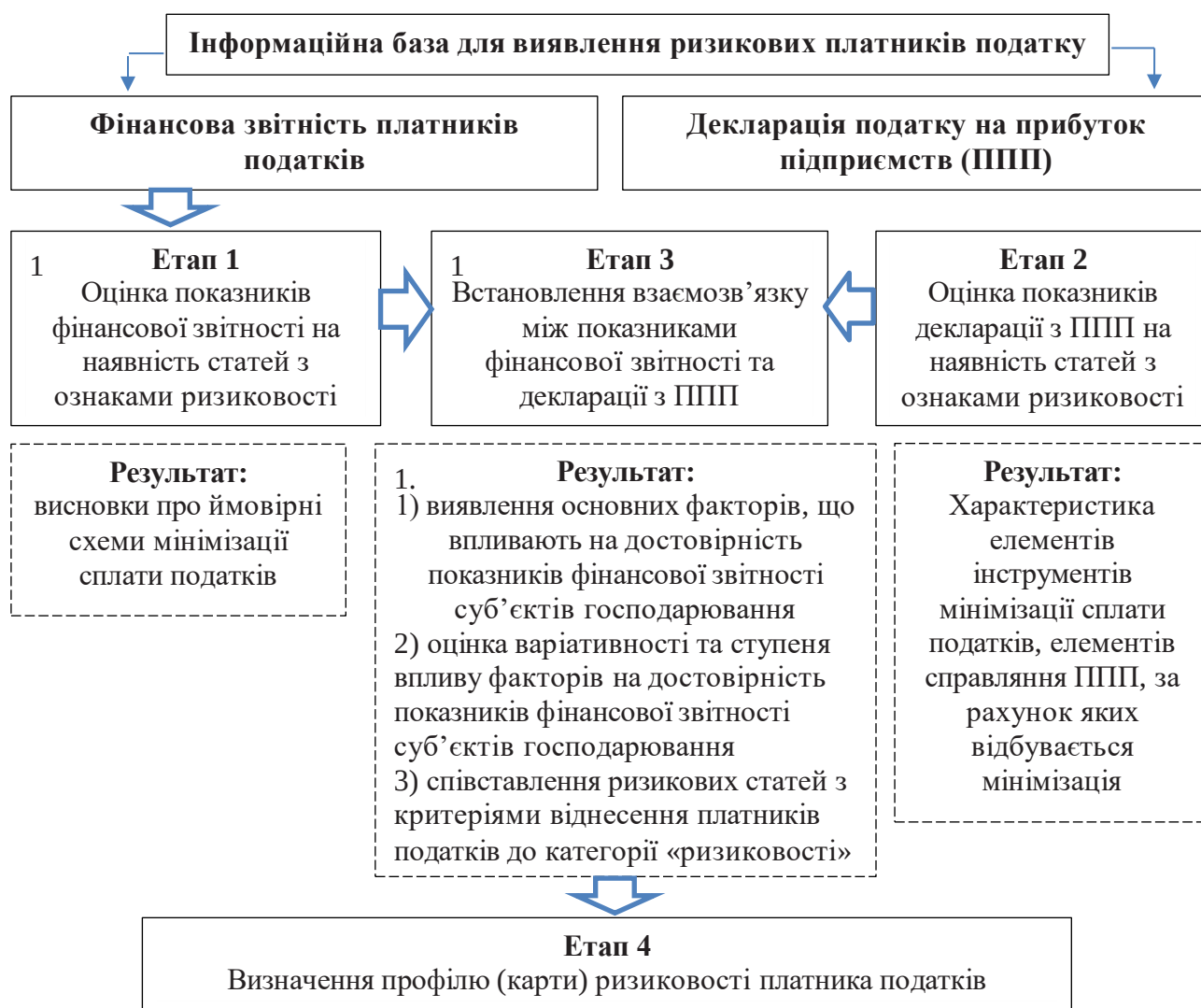


Рис. 9. Алгоритм виявлення ризикових суб'єктів господарювання за даними фінансової та податкової звітності [41]

При цьому, до основних індикаторів виявлення ризикових суб'єктів господарювання повинні бути віднесені ті статті фінансової звітності, які з огляду на національну практику ведення підприємницької діяльності мають значні ознаки ризиковості. У цьому контексті, крім статей фінансової звітності,

що розкривають стан, динаміку та структуру дебіторської та кредиторської заборгованості суб'єкта господарювання, до складу «ризикових» слід віднести ще статті, що розкривають порядок формування собівартості та характеризують її елементи (витрати на оплату праці, необоротні активи, запаси тощо), а також всі «інші» статті фінансової звітності. Саме ці статті повною мірою розкривають «індивідуальну фіскальну поведінку» та характер господарювання платника податків, а тому повинні стати основою для прийняття управлінських рішень щодо відбору суб'єктів господарювання з метою відпрацювання їх на наявність схем мінімізації сплати податків.

Наступний етап алгоритму виявлення ризикових суб'єктів господарювання передбачає встановлення взаємозв'язку між показниками фінансової звітності та декларації з податку на прибуток підприємств. У разі наявності податкового ризику алгоритм передбачає:

- виявлення основних факторів, що впливають на достовірність показників фінансової звітності суб'єктів господарювання;
- оцінку варіативності та ступеня впливу факторів на достовірність показників фінансової звітності суб'єктів господарювання;
- співставлення ризикових статей з критеріями віднесення платників податків до категорії ризиковості.

За сукупністю даних, отриманих в результаті збору, систематизації та аналізу податкової та фінансово-господарської інформації, по кожному платнику податків може бути складений профіль податкових ризиків, тобто їх повний перелік і опис. Під час подальшого відпрацювання ризикових суб'єктів господарювання такий профіль може слугувати певним орієнтиром для формування офіційних запитів щодо надання документів та окреслення об'єктів та методики здійснення податкових перевірок ризикових платників податків.

Реалізація запропонованого підходу на базі моніторингу платників податків, на нашу думку, відповідає принципам системи управління податковими ризиками і, зокрема, дає змогу здійснювати такі дії щодо виявлених ризикових суб'єктів господарювання та ризикових господарських операцій:

- визначати найбільш пріоритетні для відпрацювання ризику за сумою та характером податкового ризику;
- здійснювати інтегральну оцінку податкових ризиків за рахунок застосування вагових коефіцієнтів значимості ризику, його категорії та величини, врахування факторів достовірності інформації про ризик та його елементи, рівня «доказовості» тощо;
- оцінювати рівень «ризиковості» суб'єктів господарювання за величиною та значимістю виявлених ризиків, фіскальною поведінкою платника податків, показниками фінансово-майнового стану та інших факторів;
- приймати управлінські рішення щодо вибору способу відпрацювання податкових ризиків залежно від параметрів профілю податкових ризиків та ступеня ризиковості платника податків;
- здійснювати інспекційний нагляд та аудит ефективності відпрацювання податкових ризиків;
- стандартизувати методологію та процедури щодо відпрацювання типових податкових ризиків [41].

При цьому, у разі повної комп'ютеризації та забезпечення автоматизації інформаційно-аналітичної роботи, контроль як на базі платників податків, так і в податкових органах може здійснюватися автоматично. Автоматично здійснювати контроль над правильністю та вчасністю нарахування та сплати податкових платежів, достовірністю показників в податковій звітності, їх якості можливо без «людського фактору» за умови електронного документообігу установленого формату, вигляду. Так, якщо всі платники податків будуть подавати податкові декларації та допоміжну звітність в електронній формі, то податкові органи матимуть повну базу для здійснення автоматичного контролю (рис. 10).

Використовуючи передову технологію та електронні сервіси, податкові органи, отримуючи податкову звітність (декларації) від платників податків, зможуть автоматично здійснювати візуальну перевірку правильності заповнення декларацій згідно з чинним податковим законодавством, перевіряти

правильність розрахунку показників податкової звітності, вчасності її подання відповідно до встановлених строків, автоматично перевіряти достовірність показників та виявляти схеми уникнення чи ухилення від оподаткування за допомогою автоматичної звірки та перехресного контролю між показниками податкових декларацій економічно пов'язаних контрагентів, глибинно аналізувати ділянки податкових декларацій «підвищеного ризику», тобто тих, де статистично висока вірогідність помилкових обчислень чи реалізації схем незаконної мінімізації податкових платежів.



Рис. 10. Елементи автоматичного контролю, здійснювані податковими органами [40]

Отже, побудова системи відбору ризикових суб'єктів господарювання на основі даних фінансової звітності дасть змогу підвищити ефективність контрольно-перевірочної роботи органів ДПС України за рахунок зменшення витрат на проведення контрольно-перевірочних заходів та збільшення фіскального ефекту від цих заходів. Крім того, практична реалізація запропонованого підходу збільшить фіскальну ефективність вітчизняної податкової системи внаслідок зменшення рівня латентності економіки,

сприятиме підвищенню стандартів податкового контролю та оперативності роботи податкових органів у сфері протидії застосування суб'єктами господарювання схем мінімізації сплати податків. Автоматизація запропонованого підходу до виявлення ризикових суб'єктів господарювання суттєво збільшить ефект від його впровадження у контрольно-перевірочну роботу податкових органів України.

7. ВПРОВАДЖЕННЯ ДЕРЖАВНОЮ ПОДАТКОВОЮ СЛУЖБОЮ НОВІТНІХ ІНСТРУМЕНТІВ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

Сучасна система оподаткування є високоризикованою, що зумовлено наявністю таких податкових ризиків, як корупція, офшор, пільги, недоїмка, тіньова економіка, недосконала податкова термінологія та неякісне податкове законодавство, фіктивні підприємства й ухилення від виконання свого конституційного обов'язку зі сплати податків. Перелічені ризики загрожують податковій безпеці України, адже вони є чинниками ненаповнення державного бюджету. Запобігання цим негативним наслідкам є завданням ефективної системи податкового адміністрування, що базується на використанні новітніх інструментів податкового контролю. Нині ДПС України вживається комплекс таких заходів, зокрема впровадження системи податкового комплаєнсу та застосування процедури електронного аудиту, як складової частини документальної перевірки (е-аудит).

Система податкового комплаєнсу покликана сприяти покращенню податкової дисципліни платників податків, а також мінімізації ненадходжень до державного бюджету. Дослівно з англійської «комплаєнс» («compliance» – відповідність, згода) – обов'язок забезпечити відповідність законодавства і міжнародних норм шляхом розробки та дотримання певних внутрішніх політик і процедур [14].

Стимулювання добровільної сплати податків неможливо без надання якісних послуг, зручного процесу звітування та ефективного адміністрування.

Аналітична робота податківців орієнтована на ризикових платників, що дозволяє забезпечувати належний процес реагування на правопорушення податкового законодавства. Одним із основних елементів системи податкового комплаєнса є ідентифікація та оцінка податкових ризиків.

Комплаєнс-ризиками – це потенційні втрати і юридичні санкції через недотримання законів або правил. Проведення ідентифікації та оцінки ризиків є необхідною попередньою роботою, яка проводиться перед виконанням основного завдання - мінімізацією ризиків. Якщо ж контроль податкових ризиків недостатній, то це може призвести до вкрай негативних наслідків: зниження вартості бізнесу, значної переплати податків, адміністративної і карної відповідальності, навіть банкрутства підприємства.

Розрізняють зовнішні (пов'язані зі зміною законодавства) і внутрішні ризики (обумовлені відновленням персоналу, впровадженням або модернізацією інформаційних систем, появою нових технологій, запровадженням нових видів товарів, реорганізацією компанії, розширенням ринків збуту тощо).

Оцінка ризиків може бути, наприклад, такою: низький ризик, середній ризик, високий ризик, дуже високий ризик. По критерію ймовірності: певні, дуже ймовірні, можливі, малоймовірні, рідкісні.

Оцінка ризиків потрібна для того, щоб чітко з'ясувати, які ризики можна ігнорувати, а які - в жодному разі ні. Наприклад, перетин критерію ймовірності «дуже ймовірні» і критерію наслідків «критичні» дає дуже високий ризик, який необхідно обов'язково врахувати і за можливості мінімізувати. А якщо наслідки ризику помірні і при цьому критерій ймовірності «малоймовірні», то ризик буде низьким. У разі низького ризику, можливо, має сенс його «вилучити», не проробляти, оскільки витрати на пророблення ризику і його мінімізацію можуть перевищити можливі негативні втрати від здійсненого ризику.

Оцінка ризику індивідуальна для кожного підприємства. Кожна компанія сама визначає для себе критерії ймовірності або наслідків.

Ранжувати ризики за ймовірністю і за наслідками можна, наприклад, на ймовірності здійснення ризику протягом трьох податкових періодів. Якщо

«подія ризику» відбувається один раз протягом трьох податкових періодів - це такий, що «дуже рідко відбувається». Якщо ж ймовірність здійснення такої події становить більше ніж двічі за один податковий період – такий, що «постійно відбувається». Приклад ранжування ризиків за ймовірністю наведено у табл. 8.

Таблиця 8

Ранжування ризиків за ймовірністю [14]

Ранг	Значення	Ймовірність	Опис
5	Певні	Понад два рази в один податковий період	Постійно відбувається
4	Дуже ймовірні	Двічі за один податковий період	Часто відбувається
3	Можливі	Один раз за один податковий період	Відбувається рідко
2	Малоймовірні	Двічі за три податкові періоди	Швидше за все, не відбудеться, але слід очікувати
1	Рідкісні	Один раз за три податкові періоди	Дуже рідко відбувається

Ранжування може враховувати такі наслідки ризиків:

- ризик донарахування податків, штрафів, пені тощо;
- ризик посилення податкового контролю;
- ризик втрати репутації;
- ризик ліквідації бізнесу.

Важливим є питання коли та за яких умов доцільно/ефективно впроваджувати систему податкового комплаєнса. На думку експертів [14] необхідно врахувати два моменти:

- для яких саме ризиків доцільно проводити комплаєнс-процедури (у тому числі моніторинг і мінімізацію податкових ризиків);
- як чітко (бажано кількісно) визначити момент, коли доцільно почати впровадження комплаєнса.

Щодо першого питання, проводити комплаєнс-процедури доцільно для ризиків, які віднесено до «високих» і «дуже високих». Проводити дорогі процедури комплаєнса для «дріб'язку» — недоцільно (до «дріб'язку» зазвичай належать ризики, пов'язані з ПДФО, ЄСВ, військовим збором тощо). Однак для

підприємства, яке потрапило до зони дії трансферного ціноутворення (далі – ТЦУ), де всі ризики високі або дуже високі (табл. 9), швидше за все, впровадження комплаєнса буде вже необхідністю.

Таблиця 9

Податкові ризики трансфертного ціноутворення [14]

Подія	Ймовірність	Наслідки (донарахування, штраф, ст. 212 КК)	Рівень ризiku
Донарахування ДПП податку на прибуток (невідповідність ціни правила «витягнутої руки»)	Дуже ймовірний	Від 1 млн грн (критичний або катастрофічний)	Дуже високий
Неподання Звіту про контрольовані операції (КО)	Дуже ймовірний або визначений	300 розмірів прожиткового мінімуму (від 0,5 млн грн) помірний	Високий
Незадекларовані у Звіті про КО	Дуже ймовірний або визначений	200 розмірів прожиткового мінімуму (від 0,5 млн грн) помірний	Високий
Ненадання документації в ДПП	Дуже ймовірний	200 розмірів прожиткового мінімуму (від 0,5 млн грн) помірний	Високий

Друге питання потребує розгляду пропозицій щодо розрахунку ефективності комплаєнс-контролю [22]. Для визначення ефективності податкового комплаєнс-контролю доцільно для початку порахувати суму коштів, яку податковому відомству вдалося заощадити завдяки його функціонуванню:

$$R = D_0 - D_1, \quad (1)$$

де R – результат функціонування служби податкового комплаєнс-контролю;

D_0 – втрати (збитки) в умовах відсутності служби податкового комплаєнс-контролю;

D_1 – втрати (збитки) при діючій службі податкового комплаєнс-контролю.

Не забуваємо, що для впровадження служби комплаєнс-контролю потрібні певні витрати. Компанія має одержати економічний ефект і як мінімум виправдати додаткові витрати, вкладені у створення служби комплаєнса:

$$E = R - C, \quad (2)$$

де E – економія або втрати (ефективність);

C – витрати на утримання служби комплаєнса.

Перший очевидний висновок: впровадження служби податкового комплаєнс-контролю доцільно лише тоді, коли результат її діяльності перевищуватиме витрати на його створення та функціонування: $E > 0$ або $R > C$.

Також оцінити ефективність комплаєнс-служби більш розширено можна, наприклад, з використанням нижчеподаних коефіцієнтів $K1$ і $K2$. Перший коефіцієнт розраховується за формулою:

$$K1 = Vп / Уп, \quad (3)$$

де $Vп$ – сума виявлених порушень;

$Уп$ – сума усунених порушень.

Другий коефіцієнт визначається як:

$$K2 = Vпс / Ппо, \quad (4)$$

де $Vпс$ – суми виграних податкових спорів;

$Ппо$ – суми претензій податкового органу.

Якщо значення коефіцієнтів дорівнюють одиниці, то комплаєнс-система працює максимально ефективно і є ідеалом, до якого потрібно прагнути. Значення коефіцієнтів, наближених до одиниці, характеризують високу ефективність комплаєнс-контролю.

Наступним новітнім інструментом податкового контролю є застосування процедури електронного аудиту, як складової частини документальної перевірки (е-аудит) великих платників податків (далі – ВПП). Законодавчими передумовами для впровадження процедури е-аудиту є :

- встановлення п.85.2 ст. 85 ПКУ обов'язку надання великими платниками податків на запит контролюючого органу в електронній формі передбачених документів (такий обов'язок виникатиме у ВПП лише з 01.01.2025, а у платників ПДВ — з 01.01.2027);
- затвердження наказом Міністерства фінансів України від 15 вересня 2020 р. № 561 «Про затвердження Змін до Порядку надання документів

великого платника податків в електронній формі при проведенні документальної перевірки» [32] загальних вимог до надання електронних документів, формату та порядку надання електронних документів.

Електронний аудит платників податків базується на інформації, отриманій від платників податків у вигляді стандартного аудиторського файлу (SAF-T).

SAF-T – це стандартизований формат надання платниками податків бухгалтерської та фінансової інформації в електронному вигляді до податкових органів, що містить експортовані з вихідної системи обліку достовірні дані про наявність та стан активів, власного капіталу та зобов'язань, а також зміни у фінансово-господарському стані платника податків за певний період. Такий файл є легким у використанні та призначений для здійснення заходів податкового контролю із застосуванням спеціалізованого програмного забезпечення.

За отриманими результатами автоматизованої обробки отриманого файлу буде відбуватись податкова перевірка.

Для платників податків формування та подання стандартного аудиторського файлу (SAF-T) сприятиме достовірності ведення бухгалтерського та податкового обліку, прискоренню заповнення податкової звітності, та дозволить підвищити рівень добровільного дотримання платниками податків норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [15].

Для податкового органу поява нових електронних сервісів надасть можливість суттєво покращити ефективність здійснення доперевірочної та контрольно-перевірочної роботи:

- покращити якість та результативність податкового контролю за рахунок автоматичного аналізу і тестування показників податкової та фінансової звітності,
- виявлення розбіжностей та ризиків та зменшити вплив «людського» фактору під час процедур податкового контролю [20].

Отже, основною метою впровадження новітніх інструментів податкового контролю є передбачення та запобігання проблемам під час податкових

перевірок, знаходження можливості значно знизити податкові ризики, допомогти платникам уникнути найпоширеніших помилок податкового законодавства у майбутньому та стимулювати бізнес до добровільної сплати податків. Це шлях до якісних змін у підходах до податкового адміністрування та сприйняття податкових органів платниками, що дозволить вивести відносини з платниками на новий рівень, який ґрунтується на довірі і партнерстві.

8. УДОСКОНАЛЕННЯ ТА ЗАСТОСУВАННЯ РИЗИК-ОРІЄНТОВАНИХ МОДЕЛЕЙ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ І СТРАТЕГІЙ ВІДБОРУ ОБ'ЄКТІВ ПЕРЕВІРОК

Ефективне функціонування системи ризик-менеджменту є запорукою злагодженого функціонування всієї системи адміністрування податків та ознакою її зрілості. ДПС України застосовується ризик-орієнтований підхід при плануванні і проведенні контрольно-перевірочної роботи. Значна увага зосереджена на комплексному контролі та відпрацюванні ризиків з ПДВ – діє автоматизована система моніторингу процесу реєстрації податкових накладних. Реалізуються ризик-орієнтовані системи контролю у митній сфері; налагоджена робота щодо виявлення та мінімізації ризиків ІТ сфери. Однак, ці ініціативи не згуртовані в межах багаторічного стратегічного планування діяльності щодо виявлення, оцінювання й усунення ризиків, а їх реалізація координується різними підрозділами. При цьому механізмів централізованого оцінювання результатів діяльності щодо управління ризиками в ДПС України не передбачено. Тобто, механізми управління ризиками, які нині успішно функціонують в податкових органах, в дійсності складають лише фрагменти окремих етапів цілісної системи державного управління податковими ризиками. Усунення цих недоліків дасть можливість сформувати цілісну, ефективну системи управління ризиками, що в свою чергу сприятиме вдосконаленню всієї системи адміністрування податків.

Засвідченням значного прогресу у впровадженні ДПС України сучасних практик адміністрування податків є, проведена міжнародною групою експертів у лютому 2018р., діагностична оцінка системи податкового адміністрування з використанням інструменту TADAT [56]. Експерти місії TADAT відзначили прозорість роботи вітчизняних податкових органів, актуальність електронних сервісів, які розробляються відповідно до вимог платників, високий рівень вжиття заходів за результатами судових спорів, а також своєчасність подання декларацій та сплати податкових зобов'язань. Слабким місцем на мапі ефективності системи адміністрування податків визнано механізми управління ризиками. Передумовою їх ефективного функціонування є системний підхід до процесів виявлення, оцінювання й усунення ризиків, а сама система управління ризиками в оподаткуванні має бути складовою частиною довгострокового стратегічного планування. Відповідно постає необхідність розробки рекомендацій щодо підвищення ефективності системи управління ризиками в органах ДПС України з урахуванням результатів діагностичного оцінювання з використанням інструменту TADAT.

Рекомендації з оцінювання TADAT [38] основними етапами роботи з інформацією про ризик визначають такі: перевірку зовнішнього середовища, аналіз даних перевірок, даних третіх осіб, поведінки платників податків, дослідження транскордонної торгівлі щодо застосування схем уникнення оподаткування, тіньової економіки. Інформація про ризики формується на основі аналізу результатів дослідження зовнішніх факторів, які можуть впливати на податкову систему та систему адміністрування податків, зокрема, в середньостроковій та довгостроковій перспективі. До цих факторів належать політичні, економічні, соціальні, технологічні, правові, демографічні події і тенденції. Аналіз вказаних факторів податкова адміністрація в обов'язковому порядку має здійснювати в межах свого стратегічного планування для виявлення імовірних ризиків недотримання податкового законодавства. В обов'язковому порядку до уваги має братися аналіз результатів податкових перевірок і податкових декларацій – це забезпечує можливість виявлення та розрізнення

ситуацій, у яких платники податків або просто не розуміють вимог законодавства, і тому роблять помилки, або свідомо не дотримуються норм (наприклад, не подають звіт про доходи, не всі види доходів включають до звіту) [42].

Останнім часом для оцінки ризиків обов'язковим є використання інформації від третіх сторін (наприклад, від банків бірж, таких державних установ, діяльність яких спрямована на протидію відмиванням незаконно отриманих коштів, відділів реєстрації прав власності на землю та майно тощо), дослідження прихованої економічної діяльності підприємств, поведінки платників і їх ставлення до сплати податків. Не менш важливими є порівняльний аналіз проблем дотримання податкового законодавства та дослідження актуальних питань дотримання норм на міжнародному рівні, наприклад, щодо імовірних втрат доходів у результаті трансфертного ціноутворення та інших форм передачі прибутку великим платникам податку при здійсненні міжнародних операцій, а також агресивних методів податкового планування. Ознакою зрілості системи ризик-менеджменту вважається не тільки наявність окремих механізмів та процедур, спрямованих на збирання аналітичної інформації з метою виявлення ризиків недотримання вимог податкового законодавства, але й те, що податковий орган поглиблює знання про наявні чи потенційні ризики на основі багаторічного планування, використовує широкий спектр даних як від внутрішніх, так і від зовнішніх джерел.

Проте, як зазначено експертами TADAT, вітчизняна практика управління податковими ризиками не виокремлює перевірку зовнішнього середовища, аналіз поведінки платників податків, даних податкових перевірок і тіньової економіки (додаток Г). Окремо варто наголосити на конкретизації окремих напрямів роботи з податковими ризиками, які, на думку вітчизняних науковців [6], з урахуванням експертної оцінки за методологією TADAT, потребують додаткового врегулювання та вдосконалення в діяльності вітчизняного податкового відомства (додаток Д). Отже, з метою підвищення ефективності

адміністрування податків діяльність ДПС України потребує систематизації та вдосконалення управління податковими ризиками.

Окремі рекомендації зі звіту TADAT знайшли відображення в Стратегічних ініціативах розвитку ДФС до 2020 р. та Плані з їх реалізації, а також в Концепції організації діяльності ДФС з управління ризиками у податковій сфері [18]. Проте цей документ не виправив зазначені вище недоліки та не врахував усі аспекти для розбудови цілісної системи управління податковими ризиками.

Відповідно, вважаємо необхідним впровадження заходів, направлених на формування цілісної системи управління податковими ризиками в діяльності ДПС України, які полягають у такому:

1) розроблення стратегії розвитку системи управління податковими ризиками. У процесі реалізації стратегії управління ризиками доцільно забезпечити інституційні та організаційні засади виявлення, аналізу та оцінювання податкових ризиків, у т. ч. щодо розширення повноважень податкових органів в отриманні інформації від третіх осіб, яка може використовуватися для контролю за повнотою дотримання платниками податків податкового законодавства;

2) організації багатовекторної роботи з податковими ризиками. Передбачені механізми виявлення, аналізу та оцінювання ризиків недотримання платниками податкових норм за основними напрямками діяльності для всіх рівнів (стратегічний, тактичний, оперативний), а також на основних стадіях адміністрування податків;

3) більш чітка сегментація платників податків, формування податкової історії платника податків, об'єктивність, зрозумілість, прозорість відбору підприємств до проходження перевірок на основі реального аналізу податкової звітності, оцінки ризику несплати податків, врахування специфіки діяльності платника податків при плануванні перевірок [23];

4) забезпечення права суб'єкта господарювання отримати в офіційному порядку інформацію про критерії, за якими його віднесено до певної групи ризику ведення господарської діяльності;

5) запровадження реєстрів ризиків, пов'язаних із недотриманням платниками податків податкових норм та інституційних ризиків, що охоплює процедури оновлення реєстрів, профілі податкових ризиків, які передбачають опис ризику, особливості його прояву, інформаційні джерела, переліки індикаторів та алгоритмів для їхнього виявлення та мінімізації. За рахунок постійної контрольної роботи, в умовах виникнення нових видів, форм та методів господарської діяльності база даних податкових ризиків буде постійно змінюватись, доповнюватись новими ризиками. При цьому, деякі ризики можуть втрачати свою актуальність або видозмінюватись. Відповідно ризики можуть бути актуальними чи неактуальними, з'являтися та зникати. У випадку встановлення ризику і внесення його до автоматизованої бази даних він вважатиметься актуальним, а у випадку зменшення частоти його виявлення – втрачатиме свою актуальність. Однак періодично фахівцям доцільно повертатись до неактуальних ризиків, щоб переконатись, чи не застосовують їх платники знову як метод ухилення від оподаткування;

5) посилення автоматизації аналітичного та інформаційного супроводу процесів виявлення ризиків господарської діяльності платників податків з метою виключення людського фактора, а отже, і будь-яких зловживань в процесі планування контрольно-перевірочної роботи податковими органами. При цьому, розбудова вітчизняної системи управління податковими ризиками повинна враховувати сучасні тенденції до використання цифрових технологій та обробки великих масивів інформації, пошуку релевантної інформації про платників податків в Інтернеті та обробки великих даних з метою виявлення «неочевидних» зв'язків.

6) удосконаленні нормативно-правового поля з метою розвитку системи управління податковими ризиками, імплементації стандартів для роботи з податковими ризиками та кращого світового досвіду, напрацюванні дієвих механізмів зміни норм чинного законодавства, які призводять до зловживань з боку платників податків або унеможливають ефективну протидію податковим ризикам;

7) моніторинг та аудит ефективності управління податковими ризиками з метою її підвищення. Створення сприятливих умов та передбачення процедур для формування структурними підрозділами ДПС ініціатив з покращання роботи з податковими ризиками;

8) сприянні дотриманню вимог податкового законодавства платниками податків за рахунок впровадження системи податкового комплаєнсу, зокрема шляхом підвищення рівня сервісного обслуговування, інформаційної підтримки, електронних сервісів, застосування дистанційних форм контролю та обмеження фінансової відповідальності за несуттєві та ненавмисні правопорушення.

На сучасному етапі податковими органами необхідно досягти попередження фактів неплатоспроможності та ухилення від сплати податків суб'єктами підприємницької діяльності, а також забезпечити добровільну сплату ними податкових зобов'язань. Податкові ризики представляють собою один із інструментів для здійснення цих завдань. Опис податкових ризиків буде сприяти збільшенню надходжень до бюджету, зменшенню недоїмки, сприянню легалізації доходів, таке інше. Автоматизація процесу моніторингу податкових ризиків дозволить мінімізувати вплив суб'єктивного фактору на вибір підприємств для податкового аудиту, дозволить, при цьому, здійснювати контроль за можливими порушеннями клієнтами податкового.

ВИСНОВКИ

Дослідження проблематики управління податковими ризиками дозволило нам удосконалити теоретико-методичні засади та обґрунтувати пріоритетні напрями підвищення ефективності практичної реалізації ризик-орієнтованої системи податкового контролю у процесі забезпечення якості податкових перевірок. Результати, отримані в процесі дослідження, дають підстави формулювати такі висновки та пропозиції:

1. Розкрито теоретичні аспекти ризик-орієнтованої системи адміністрування податків і платежів при відборі платників податків до перевірок в процесі здійснення податкового контролю. Встановлено, що сучасна недосконалість ризик-орієнтованого підходу при виборі об'єктів перевірок і недостатня ефективність його застосування зумовлюється, насамперед, недосконалістю та неоднозначністю трактувань податкового законодавства. Зокрема, аналіз судових справ в системі аналізу судових рішень, в яких платники податків оскаржують правомірність їх включення до плану-графіка податкових перевірок свідчить про необхідність подальшого удосконалення та застосування ризик-орієнтованих моделей контролю і стратегій відбору об'єктів перевірок.

2. Розглянуто окремі практичні аспекти проведення податкових перевірок та на цій основі визначено вплив головних чинників контрольно-перевірочної роботи на учасників державного контролю: органів ДПС України і платників податків. А саме, на підставі опрацювання результативних даних діяльності ДПС України упродовж 2017–2022 рр., прийнятих за базу дослідження за обраними критеріями (динаміка кількості податкових перевірок та сум донарахувань; співвідношення між плановими та позаплановими перевірками; сума податкового боргу за результатами контрольно-перевірочної роботи податкових органів), встановлено, що впровадження ризик-орієнтованої системи відбору платників податків для перевірок не значно вплинуло на покращення ситуації в системі податкового контролю, що зумовлено низьким показником співвідношення планових перевірок до позапланових. Зокрема, поряд з скороченням кількості проведених планових перевірок щодо майже у 2 рази

спостерігається зростання позапланових перевірок майже у 4,5 рази, тобто з 7 985 у 2017 р. до 36 284 у 2021 р. При цьому, показник співвідношення планових перевірок до позапланових щодо правильності обчислення і сплати ПДФО, ВЗ та ЄСВ за період дослідження зменшився з 0,52 до 0,07.

Обґрунтовано, що в частині повноти та своєчасності сплати в державний бюджет донарахованих грошових зобов'язань за результатами перевірок плановий податковий контроль не можна назвати достатньо ефективним. Підтвердженням цього є сукупність головних показників ефективності перевіркової діяльності ДПС України, значення яких у динаміці останніх років свідчать про зниження дієвості перевіркової роботи через наявність та тенденцію зростання податкового (зокрема безнадійного) боргу.

3. З'ясовано, що податковий ризик є складовим елементом будь-якої керувальної діяльності та залежить від множини факторів та дій стейколдерів, вплив яких передбачити в усій повноті із необхідною точністю неможливо. Зазвичай ризик оцінюють як вартісний вимір результатів діяльності людського капіталу в умовах невизначеності та недосконалості інформаційного забезпечення. Доведено, щоб мінімізувати й протидіяти податковим ризикам, доцільно розглядати їх як систему керування. При цьому, система управління податковими ризиками повинна містити заходи пов'язані із забезпечення контролю за діяльністю суб'єктів господарювання у фінансово-господарській діяльності (здійснення перевірок), моніторинг сплати податків, виявлення порушень податкового законодавства і, найголовніше, недопущення повторення застосування схем з ухилення від оподаткування. За таких умов використання системного підходу щодо керування податковими ризиками є елементом підвищення ефективності адміністрування податків і платежів. Оскільки, системний підхід щодо управління податковими ризиками дозволить передбачити виникнення негативних наслідків, дозволить підвищити якість процесу моніторингу податкових ризиків і забезпечить можливість керувати такими ризиками. Водночас із забезпеченням позитивних тенденцій у сфері управління податковими ризиками дозволить знизити рівень податкових

правопорушень, водночас це призведе до зростання податкових надходжень до бюджетів країни. Такі реформи і налагодження ефективної системи управління податковими ризиками сприятиме економічному розвитку і зростанню добробуту громадян, через призму перерозподілу податкових платежів у видатки.

4. Приділено увагу питанням реформування діяльності податкових органів у напрямі формування цілісної системи управління податковими ризиками з огляду на основи теорії ризику, стандарти управління ризиками, світові тенденції та специфіку вітчизняного податкового адміністрування. Акцентовано увагу на конкретизації окремих напрямів роботи з податковими ризиками з урахуванням експертної оцінки за методологією TADAT. Представлено стратегічні підходи податкових органів до підвищення рівня дотримання платниками податкових норм, а також взаємозалежність інструментів протидії податковим ризикам. Доведено, що застосування диференційного підходу вимагає започаткування та функціонування моніторингу податкових ризиків, визначення рівня ризиковості платників податків, а також високого рівня комунікації з платниками податків щодо мінімізації податкових ризиків для того, щоб мати можливість за рахунок неаудиторських заходів та сервісних функцій зменшувати кількість податкових правопорушень. Визначено способи реагування на ризики недотримання податкового законодавства. Відмічено, що рівень та ефективність управління податковими ризиками значною мірою залежить від рівня аналітичної роботи, що передбачає підетапи з ідентифікації, аналізу, оцінювання (вимірювання) та ранжування. Констатовано, що сучасний розвиток ДПС України спрямований на створення системи управління ризиками з метою оцінки та ранжування ризиків недотримання законодавства, а також забезпечення вжиття заходів щодо мінімізації недонадходження доходів відповідно до виявлених ризиків. Це визначено стратегічною ініціативою 4.2 «Ефективне управління ризиками та підвищення аналітичної спроможності» стратегічної цілі 4 «Протидія ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів» стратегічного плану ДПС України на

2022 – 2024 рр.

5. Досліджено зарубіжні моделі функціонування ризик-орієнтованої системи податкового контролю. На цій основі встановлено, що основні зусилля податкових органів різних держав направлено на вирішення задач щодо якісного податкового адміністрування, включно із застосуванням ризик-орієнтованого підходу при проведенні контрольних заходів, використання сучасних інформаційних технологій у діяльності податкових органів, а також підвищення якості надання державних послуг. Здійснено пошук напрямів залучення іноземного досвіду для вдосконалення вітчизняної системи податкового контролю в умовах динамічних змін адміністративно-правового регулювання даної сфери суспільних відносин.

6. Запропоновано новий підхід до ідентифікації ризикових платників податків, застосування якого сприятиме підвищенню ефективності роботи податкових органів України щодо протидії уникненню від сплати податків. Обґрунтована необхідність використання фінансової звітності суб'єктів господарювання як джерела інформації щодо ймовірності застосування ними схем мінімізації сплати податків. Розроблено алгоритм виявлення ризикових суб'єктів господарювання в результаті співставлення даних фінансової та податкової звітності. Акцентовано увагу, що автоматизація запропонованого підходу до виявлення ризикових суб'єктів господарювання суттєво збільшить ефект від його впровадження у контрольно-перевірочну роботу податкових органів України. Вцілому наявність ефективної моделі моніторингу податкових ризиків спричинить комплексний позитивний вплив на податкову систему України, сприятиме збільшенню рівня податкових надходжень до бюджету України, а отже, зміцненню фінансового становища країни, забезпечить більш конкурентні умови ведення бізнесу для сумлінних платників податків.

7. Акцентовано увагу на доцільності впровадження та розвитку новітніх інструментів податкового контролю, зокрема системи податкового комплаєнсу та е-аудиту як сучасної форми податкової перевірки. Обґрунтовано, що такі заходи сприятимуть: покращенню податкової дисципліни платників податків, а

також мінімізації ненадходжень до державного бюджету; удосконаленню ризик-орієнтованих підходів на доперевірочному та перевірочному етапах; підвищенню швидкості, точності та ефективності результатів перевірок; створенню можливостей для платників податків щодо самоперевірки поданої податкової звітності; зменшенню кількості податкових запитів до платників податків; зменшенню податкових правопорушень та судових спорів; зменшенню особистих контактів між платником податків та контролюючим органом, зниженню впливу «людського фактора». Вцілому, впровадження новітніх інструментів податкового контролю приведе до більш ефективного виконання покладених на податкові органи функцій та вирішить суперечливі моменти у взаємовідносинах між платниками податків і податковими органами і, як наслідок, сприятиме зменшенню тиску на бізнес, посиленню захисту прав і законних інтересів платників податків, покращенню інвестиційного клімату в Україні.

8. Обґрунтовано пріоритетні напрями підвищення ефективності практичної реалізації ризик-орієнтованої системи відбору платників податків для перевірок, серед яких основними є: розроблення стратегії розвитку системи управління податковими ризиками; закріплення чітких і прозорих механізмів розподілу платників податків за ступенями ризику ведення бізнесу; забезпечення права платників податків отримати в офіційному порядку інформацію (з можливістю її оскарження) про їх відповідність критеріям віднесення до певної групи ризику господарської діяльності з подальшим чітким визначенням графіку проведення податкових перевірок; автоматизація аналітичного та інформаційного супроводу процесів виявлення ризиків господарської діяльності суб'єктів господарювання задля оперативного попередження порушень податкового законодавства та виключення зловживань у процесі планування контрольних заходів податковими органами; запровадження реєстрів ризиків, пов'язаних із недотриманням платниками податків податкових норм та інституційних ризиків, що охоплює процедури оновлення реєстрів, профілі податкових ризиків; удосконаленні нормативно-правового поля з метою

розвитку системи управління податковими ризиками; моніторинг та аудит ефективності управління податковими ризиками з метою її підвищення; впровадження та подальший розвиток новітніх інструментів податкового контролю, зокрема системи податкового комплаєнсу та електронного аудиту.

Вирішення цих завдань дозволить сформувати сприятливе податкове середовище для ведення бізнесу на засадах зниження тягаря оподаткування при збереженні рівня оподаткування, який відповідає соціально-економічним інтересам держави; гуманізації взаємовідносин учасників контрольно-перевірочного процесу задля утвердження порозуміння та уникнення конфліктів між ними, виховання соціально-відповідального платника податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адміністрування податків, які сплачує бізнес. Системний звіт. *Business Ombudsman Council*. 2020. URL: <https://boi.org.ua/files/5d/qd/admtaxesukr.pdf>.
2. Артюх О. В. Податковий аудит у системі фінансового контролю: монографія. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2018. 412 с.
3. Артюх О. В. Податковий аудит у системі фінансового контролю: теорія, методологія та організація : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. ек. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Одеса, 2019. 41 с.
4. Базя Я. Процедурні помилки податківців - шанс платника податків. *Ліга Закон*. 2019. URL: https://biz.ligazakon.net/analytics/188587_protseurn-pomilki-podatkvtsv---shans-platnika-podatkv.
5. Басанцов І. В. Державний фінансовий контроль як дійовий інструмент підвищення ефективності державних цільових програм. *Механізм регулювання економіки*. 2005. №4. С. 238-243.
6. Брехов С. С. Концептуалізація системи управління податковими ризиками: стратегічні цілі та напрями реформування державної податкової служби України. *Вісник соціально-економічних досліджень*. № 2-3 (70-71), 2019. С. 106-117. URL: <http://vsed.oneu.edu.ua/collections/2019/70-71/pdf/106-117.pdf>.
7. Буряк П. Ю., Карпінський Б. А., Залуцька Н. С., Білінський В. З. Податковий контроль: підручник. К. : Хай-Тек Прес, 2007. 608 с.
8. Впровадження ризикорієнтованого податкового контролю: чи покращилось податкове адміністрування? *Інститут економічних досліджень та політичних консультацій*. 2012. URL: http://www.ier.com.ua/ua/publications/comments/archive_2012?pid=3417.
9. Газилишин О. А. Управління податковими ризиками: стратегічні орієнтири і тактика здійснення. 2021. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/44337/1/%D0%93%D0%90%D0>

- %97%D0%98%D0%9B%D0%98%D0%A8%D0%98%D0%9D_original_07022022_110116.pdf.
- 10.Десятнюк О. М. Управління податковими ризиками – нова парадигма розбудови податкової системи України. *Вісн. нац. ун-ту «Львів. Політехніка»*. Серія: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2007. № 606. С. 355–362.
 - 11.Десятнюк О. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2009. 312 с.
 - 12.Динаміка податкового боргу. *Офіційний сайт Державної податкової служби України*. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borg>.
 - 13.Євтушенко Н. О. Податкові ризики та система керування ними. *Вісник Дніпропетровського університету*. Серія: Менеджмент інновацій. 2016. Випуск 6. С. 68-77. URL: https://www.dnu.dp.ua/docs/visnik/fmecon/program_5e4b8eac1328a.pdf.
 - 14.Жукова О. What is COMPLIANCE , або як оцінювати податковий ризик? *Вісник. Офіційно про податки*. 27 липня 2019 № 27-28. URL: https://saivena.com/wp-content/uploads/2019/10/%D0%9A%D0%BE%D0%BC%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D0%B5%D0%BD%D1%81_27-07-19.pdf.
 - 15.З 27 серпня 2021 набирає чинності наказ Мінфіну № 561 щодо Е-аудиту! *Офіційний портал Державної податкової служби України*. URL: <https://nvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-485322.html>.
 - 16.Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на 2021 рік. *Державна податкова служба України*. 2022. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html>.
 - 17.Звіт про результати діагностичної оцінки системи податкового адміністрування ДФС з використанням інструменту TADAT. Performance Assessment Report. Травень 2018. 75 с. URL:

- http://sfs.gov.ua/data/material/000/259/339853/Ukraine_PAR_Ukr_TADADT_Checked_2018.pdf.
18. Звіт про хід виконання плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 рр., затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415-р, за 2020 рік. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%97%D0%92%D0%86%D0%A2_%D0%A1%D0%A3%D0%94%D0%A4_%D0%B7%D0%B0_2020_%D1%80%D1%96%D0%BA.pdf.
 19. Інформація з СОД РРО: кому ДПС приділяє особливу увагу під час фактичних перевірок. *Бухгалтерський інтернет-портал*. 2021. URL: <https://ibuhgalter.net/news/15949>.
 20. Кабмін погодив впровадження електронних перевірок (е-аудит): що це означає. 2021. URL: https://biz.ligazakon.net/news/207135_kabmn-pogodiv-vprovadzhennya-elektronnikh-perevrok-e-audit-shcho-tse-oznacha.
 21. Канюк В. М. Алгоритм аналізу податкових ризиків суб'єктів господарювання. *Галицький економічний вісник*. Т. : ТНТУ, 2017. Том 52. № 1. С. 61–70. URL: <http://elartu.tntu.edu.ua/handle/lib/22926>.
 22. Малишкін О. І. Аудит оподаткування: вимоги до системи внутрішнього аудиту. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 1. С. 46 – 50.
 23. Мельник М.І., Лещух І. В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія. Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. 330 с.
 24. Меских К. Л. Опыт Германии в налоговом администрировании. *Финансовая аналитика: проблемы и решения*. 2012. № 6. С. 78–84.
 25. Мисник Т. Г. Податкові перевірки як основна форма податкового контролю. URL: <https://www.pdau.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/spec/96.pdf>.
 26. Носкова М. Адміністративно-правові основи ризикоорієнтованої системи податкового контролю: зарубіжний досвід. *Вісник Національного*

- університету “Львівська політехніка”. Серія: “Юридичні науки”. Т. 7, № 1, 2020. С. 107–113. URL: <https://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2020/may/21494/19.pdf>.
27. Обґрунтування господарських рішень та оцінювання ризиків. Навч. посіб. / О. В. Шепеленко, С. М. Баранцева, О. В. Сергєєва, О. Ф. Веремейчик, за заг. ред. Донець Л. І. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 472 с.
28. Осина Д. М. Риск-ориентированный подход и его особенности при проведении налогового контроля в США. *Налоговед.* 2019. № 3. С. 79–86.
29. Податковий кодекс України: Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
30. Мельник М.І., Лещух І.В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія. Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. 330 с.
31. Порядок денний асоціації між Україною та ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію Міністерство закордонних справ України. *Офіційний веб-сайт.* URL: https://mfa.gov.ua/storage/app/sites/1/Docs/evroitegraciina_dijalnist/UA_15-1%20final.pdf.
32. Про затвердження Змін до Порядку надання документів великого платника податків в електронній формі при проведенні документальної перевірки: Мінфін України; Наказ від 15.09.2020 № 561. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1123-20#Text>.
33. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації проведення перевірок підприємств, які входять до складу фінансово-промислових груп, інших об'єднань та великих платників податків: Наказ ДПА України від 16.07.2007 № 432. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0432225-07#Text>.
34. Про затвердження місії та Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022 – 2024 рр.: наказ ДПС України від 22.11.2021

- № 965. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/77553.html>.
35. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: Наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524. URL: <https://www.tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovе-zakonodavstvo/nakazi/69562.html>.
36. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 05.04.2007 № 877-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16#Text>.
37. Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок: Постанова Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2021 року № 89. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/89-2021-%D0%BF#Text>.
38. Проект практического пособия по TADAT. Ноябрь 2015. 232 с. URL: http://www.tadat.org/files/IMF_TADAT-FieldGuide_RU.pdf.
39. Публічний звіт ДПС 2020. *Державна податкова служба України*. 2021. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/254936.pdf>.
40. Святаш С. В. Автоматизація податкового рахівництва у контексті створення податкової інформаційної бази для аналізу та контролю. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: Економіка і управління*. Том 29 (68). № 1, 2018. С. 102–108. URL: http://www.econ.vernadskyjournals.in.ua/journals/2018/29_68_1/21.pdf.
41. Сушкова О. Є. Вдосконалення підходу до ідентифікації ризикових платників податків. *Мукачівський державний університет*. Випуск № 8. 2017. С. 690–694. URL: https://www.researchgate.net/publication/344865579_Vdoskonalenna_pidhodu_do_identifikacii_rizikovih_platnikiv_podatkiv.

- 42.Точиліна І. В. Рівень розвитку системи управління податковими ризиками в Україні. Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/7_2018/52.pdf.
- 43.Формування підходу до ідентифікації, аналізу та оцінки ризиків недотримання платниками податків податкових норм у діяльності ДФС : Аналітична записка УДФСУ. Ірпінь. 2019. С. 42–47.
- 44.Чередніченко А. П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України : монографія. К. : ТОВ «Аспект-Поліграф», 2005. 204 с
- 45.Чудак Л. А. Ризикоорієнтована система податкового контролю. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*: зб. наук. пр. ВНАУ. 2019. № 8. С. 196–208.
- 46.Як ДПС формує план-графі проведення податкових перевірок на 2022 рік? *Системи для бізнесу*. 2021. URL: <https://sys2biz.com.ua/news/yak-dps-formuye-plan-grafik-provedennya-podatkovykh-perevirok-na-2022-rik/>.
- 47.Bittkerby B. I., McMahon M. J., Zelenak L. A. Federal Income Taxation of Individuals. 3rd ed. November 2018. Part 47.01. Examination and Audit of Returns (Westlaw Academics).
- 48.Compliance risk management : managing and improving tax compliance. Centre for tax policy and administration. *Organization for economic cooperation and development*. URL: <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>
- 49.Risk Management Guide for Tax Administrations. 2006. *Fiscalis Risk Analysis Project Group*. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf.
- 50.Compliance risk management guide for tax administrations. Fiscals risk management platform group. 110 p. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf.
- 51.Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. 2004, OECD guidance note. URL:<https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>

52. Government H. M. Compliance Handbook. HMRC Internal Manual. *HM Revenue and Customs*. URL: [https:// www.gov.uk/hmrcinternal-manuals/compliance-handbook/](https://www.gov.uk/hmrcinternal-manuals/compliance-handbook/).
53. Internal Revenue Manual. 4.10.3.2. (02/26/2016). URL: <https://www.irs.gov>.
54. Larson T. F. Corporate Tax Risks: A Call for Greater Audit Committee Involvement. Article, 13 U. C. Davis Bus. L. J. 39. 2012. URL: <https://blj.ucdavis.edu/archives/vol-13-no-1/corporate-tax-risks.html>.
55. Revenue Administration: Developing a Taxpayer Compliance program. 2010, IMF Technical note. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1017.pdf>
56. TADAT (2018) Performance assessment Report. Ukraine. URL: http://sfs.gov.ua/data/material/000/259/339853/Ukraine_PAR_Ukr_TADADT_Checked_2018.pdf.

ДОДАТКИ

Поняття та дефініції до визначення категорії «податковий ризик»*

Наукові визначення		Закондавче визначення	
Автор	Зміст поняття	Нормативно-правовий акт	Зміст поняття
Донець Л. І. [27, с. 102]	Ризик – це дуже складне явище, невід’ємний атрибут ринкової економіки, який необхідно враховувати у будь-якій сфері діяльності.	Закон України № 877-V від 05.04.2007 «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» [36]	Ризик – ймовірність виникнення негативних наслідків від провадження господарської діяльності та можливий розмір втрат від них, що вимірюється у кількісних та якісних показниках
Канюк В.М. [21]	«Етимологічні дослідження терміну «ризик» у різних галузях науки (зокрема в праві та психології) свідчать, що здебільшого під ним розуміють невизначеність, небезпеку, можливість настання шкідливих подій (наслідків)».	Наказ Державної податкової адміністрації від 16.07.2007 №432 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації проведення перевірок підприємств, які входять до складу фінансовопромислових груп, інших об’єднань та великих платників податків» [33]	Податковий ризик – це можливість втрати бюджетних надходжень внаслідок вірогідного або встановленого порушення податкового та валютного законодавства.
Щекін Д.	Податковий ризик не можна відносити до групи фінансових ризиків, бо він не впливає з природи фінансових операцій, а зумовлений діями платника податків або органів держави стосовно платника податків		Ризико-орієнтовний контроль – це система заходів, направлена на попередження можливості втрати бюджетних надходжень.
Вітлінський В. і Редич О.	«Податковий ризик – це економічна категорія, що відображає особливості сприйняття суб’єктами економічних відносин об’єктивно існуючих невизначеності, конфліктності та загроз, притаманних процесам оподаткування і адміністрування податків, що призводять до невикористаних можливостей, і фінансових збитків як для держави, так і для платника податків		Управління ризиками - процес вивчення та упередження можливості втрати бюджетних надходжень, а також удосконалення методів виявлення та усунення порушень податкового та валютного законодавства.
Десятнюк О. [10]	«Можливість виникнення негативних для податкової сфери економічних і соціальних наслідків через неефективність її побудови та функціонування, тактики й стратегії податкової діяльності чи впливу зовнішніх факторів».	Податковий кодекс України [29]	Ризик – ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов’язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи.

*Джерело: складено автором на основі [9].

Критерії відбору платників податків - юридичних осіб з високим ступенем ризику:

- рівень зростання податку на прибуток нижчий на 50% та більше за рівень зростання доходів платника податків, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування;
- рівень сплати податку на прибуток нижчий на 50% та більше за рівень сплати податку за відповідною галуззю;
- рівень сплати ПДВ нижчий на 50% та більше за рівень сплати податку за відповідною галуззю;
- наявність відносин з контрагентами, які знаходяться в розшуку або ліквідовані, або визнані банкрутами, якщо сума таких операцій перевищує 5% загальних обсягів постачання, але не менше ніж 100 тис.грн;
- наявність інформації про неспітвдження реального здійснення операції з придбання із сумою ПДВ понад 1 млн грн або понад 5% загального обсягу податкового кредиту, але не менше ніж 100 тис.грн;
- здійснення зовнішньоекономічних операцій через нерезидентів - засновників та нерезидентів, зареєстрованих в офшорних зонах, за непрямими поставками у сумі операцій понад 5 млн грн або понад 5% загальних обсягів постачання, але не менше ніж 100 тис.грн;
- наявність інформації правоохоронних органів, структурних підрозділів органів ДПС про ухилення від оподаткування та/або щодо взаємовідносин із платниками податків, які мають ознаки фіктивності; реєстрацію яких скасовано у судовому порядку; знаходяться в розшуку; визнані банкрутами;
- інші операційні витрати перевищують 30 % загальних витрат операційної діяльності;
- здійснення операцій з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) нижче собівартості тощо.

критерії із середнім ступенем ризику

- декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток протягом двох податкових (звітних) періодів за умови, якщо податковим (звітним) періодом є календарний квартал, або протягом одного податкового (звітного) періоду за умови, якщо податковим (звітним) періодом є календарний рік;
- здійснення експортних операцій щодо товарів, нетипових для основного виду діяльності підприємства (нетиповий експорт), у сумі понад 5 млн грн або понад 5 % загальних обсягів постачання, але не менше ніж 100 тис.грн;
- декларування суми від'ємного значення, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду, у сумі понад 1 млн грн або понад 5 % загального обсягу податкового кредиту, але не менше ніж 100 тис.грн за останній звітний (податковий) період;
- нарахування та виплата доходів за ознаками 101 (заробітна плата, нарахована (виплачена)) та/або 102 (виплати відповідно до умов цивільно-правового договору), без утримання, перерахування до бюджету ПДФО та/або ЄСВ;
- зменшення у звітності суми нарахованого ЄСВ за попередні періоди більше ніж на 20% загальної суми нарахованого єдиного внеску за останні 12 місяців, що передують звітному;
- порушення встановлених строків сплати ЄСВ більше ніж на 365 днів;
- наявність відносин з платниками податків, які обрали ССО та є керівниками, засновниками або співробітниками цього підприємства, у сумі операцій понад 5 млн грн або понад 5% загальних обсягів постачання, але не менше ніж 100 тис.грн;
- наявність інформації про встановлення порушень порядку погашення векселів, авальованих банком (податкових розписок), які видаються до отримання спирту етилового та біоетанолу, легких та важких дистилатів;
- невідповідність суми сплати АП з роздрібного продажу підакцизних товарів розрахунковій сумі цього податку із суми загального продажу таких товарів, проведеної через РРО;
- наявність інформації про об'єкти оподаткування у платника податків, який не сплачує плату за землю або сплачує її в неповному обсязі, а також задекларував податкові зобов'язання без документів, які надають право використовувати земельні ділянки;
- наявність розбіжностей у платника податків між даними податкової декларації з ПДВ та Єдиного реєстру податкових накладних у сумі понад 1 млн грн або понад 5 % загальних обсягів податкового кредиту, але не менше ніж 100 тис.грн тощо.

Рис. Б.1. Критерії попадання до плану-графіка перевірок з питань сплати податків і зборів

Критерії незначного ступеня ризику:

- проведення протягом місяця більше трьох ремонтів одного РРО, не пов'язаних із плановим технічним обслуговуванням;
- наявність в органів ДПС інформації про відсутність торгових патентів і ліцензій у платників податків, які провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню;
- зменшення у звітності суми нарахованого ЄСВ за попередні періоди від 10 до 20 % загальної суми нарахованого ЄСВ за останні 12 місяців, що передують звітному;
- здійснення платником податків коригування звітності шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці від 10 до 20 %;
- декларування платником податків видів діяльності, пов'язаних з торгівлею, громадським харчуванням, наданням послуг, за відсутності зареєстрованого РРО;
- наявність зареєстрованого РРО за відсутності обсягів реалізації товарів (послуг) через такий РРО;
- суми за повернення товарів становлять понад 5 % в суми загального продажу, проведеної через РРО;
- зменшення суми розрахункових операцій, проведених через РРО, на 20% та більше порівняно із середньою сумою розрахункових операцій, проведених через РРО за останні 6 місяців з урахуванням пропорційності доходів до суми розрахункових операцій, проведених через РРО;
- ІР-адреса або електронна адреса, яка використовується платником податків для листування з контролюючими органами, використовується більш ніж сімома платниками податків з обсягами реалізації понад 4 млн гривень.

Рис. Б.1. Критерії попадання до плану-графіка перевірок юридичних осіб з питань сплати податків і зборів (продовження)*

**Джерело: складено автором на основі [35].*

Критерії високого ступеня ризику:

- несплата ПДФО, ВЗ та/або ЄСВ або його сплата у розмірі менше ніж 1 % доходу за попередній звітний період платником податку - юридичною особою, дохід якої становить понад 1 млн грн;
- нарахування заробітної плати у сумі менше від законодавчо встановленого розміру мінімальної заробітної плати за наявності доходу за попередній звітний період у сумі 1 млн грн та більше;
- нарахування та виплата доходів за ознаками, визначеними Довідником ознак доходів, 101 (заробітна плата, нарахована (виплачена)) та/або 102 (виплати відповідно до умов цивільно-правового договору), у сумі понад 40 мінімальних зарплат без утримання, перерахування до бюджету ПДФО, ВЗ та/або ЄСВ;
- відсоток утриманої суми ПДФО та ВЗ нижче за 10 % суми виплаченого доходу у вигляді заробітної плати;
- наявність кредиторської заборгованості з ПДФО та ВЗ у сумі понад 10 % суми сплаченого ПДФО та ВЗ у попередньому звітному періоді, але не менше ніж 100 тис.грн;
- збільшення (зменшення) у звітності суми нарахованого ЄСВ за попередні періоди більше ніж на 20 % загальної суми нарахованого ЄСВ за останні 12 місяців, що передують звітному періоду;
- порушення більше ніж на 30 календарних днів встановлених строків подання звітності з ЄСВ за шість або більше звітних періодів протягом календарного року;
- порушення встановлених строків сплати ЄСВ більше ніж на 365 днів;
- наявність інформації правоохоронних органів, структурних підрозділів органів ДПС та іншої податкової інформації, одержаної у встановленому ПКУ порядку, що свідчить про ухилення від сплати належних сум ПДФО, ВЗ та/або ЄСВ;

критерії із середнім ступенем ризику

- нарахування та здійснення виплати доходів за ознаками 101 (заробітна плата, нарахована (виплачена)) та/або 102 (виплати відповідно до умов цивільно-правового договору), у сумі від 20 до 40 мінімальних зарплат без утримання, перерахування до бюджету ПДФО, ВЗ та/або ЄСВ;
- здійснення виплати громадянам протягом попереднього звітного кварталу доходів від продажу сільськогосподарської продукції (ознака доходу 148, визначена Довідником ознак доходів) у сумі понад 40 мінімальних зарплат без утримання та сплати ПДФО, ВЗ;
- кількість найманих працівників на сільськогосподарських підприємствах менше ніж 5 осіб за наявності у власності та/або оренді земельних ділянок площею понад 10 га, доходу за попередній звітний період у сумі понад 1 млн грн;
- кількість найманих працівників на підприємствах будівельної галузі менше ніж 5 осіб за наявності відведених у поточному та/або попередньому звітному роках земельних ділянок площею понад 0,5 га;
- наявність кредиторської заборгованості з ПДФО та ВЗ у сумі понад 10 % суми сплаченого ПДФО та ВЗ у попередньому звітному періоді, але не менше ніж 50 та не більше ніж 100 тис.грн;
- збільшення (зменшення) у звітності суми нарахованого ЄСВ за попередні періоди на 10-20 % загальної суми нарахованого єдиного внеску за останні 12 місяців, що передують звітному періоду;
- порушення встановлених строків сплати єдиного внеску на 180-365 днів;

критерії незначного ступеня ризику

- нарахування та виплата доходів за ознаками 101 (заробітна плата, нарахована (виплачена)) та/або 102 (виплати відповідно до умов цивільно-правового договору), у сумі від 5 до 20 мінімальних зарплат без утримання, перерахування до бюджету ПДФО, ВЗ та/або ЄСВ;
- кількість найманих працівників менше від кількості зареєстрованих реєстраторів розрахункових операцій (окремо на господарську одиницю);
- наявність кредиторської заборгованості з ПДФО, ВЗ у сумі понад 10% суми сплаченого ПДФО, ВЗ у попередньому звітному періоді, але не менше ніж 10 та не більше ніж 50 тис.грн;
- збільшення (зменшення) у звітності суми нарахованого ЄСВ за попередні періоди менше 10 % загальної суми нарахованого ЄСВ за останні 12 місяців, що передують звітному періоду;
- порушення більше ніж на 30 календарних днів встановлених строків подання звітності з ЄСВ за три або більше звітні періоди протягом календарного року;
- порушення встановлених строків сплати ЄСВ на 30-180 днів.

Рис. Б.2. Критерії попадання до плану-графіка перевірок юридичних осіб щодо правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати ПДФО, ВЗ та ЄСВ*

**Джерело: складено автором на основі [35].*

Категорії судових спорів щодо оскарження дій податкових органів у зв'язку із включенням суб'єкта господарювання до плану-графіка податкових перевірок*

Категорія справи	№ судової справи	Обставини
1	2	3
Формальні критерії (справи щодо дотримання процедури включення платника податку до плану-графіка податкових перевірок)	№ 826/11530/18	платник податків звернувся із запитом до ДФС, у відповідь на який отримав витяг із плану-графіка та інформаційно-аналітичну довідку. Також, суд додатково зобов'язав ДФС надати засвідчені копії всіх наявних документів і матеріалів, що були враховані при затвердженні плану-графіка в частині, що стосується платника. Таку вимогу контролюючий орган не виконав. Як результат, дії ДФС щодо затвердження плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків на 2018 р. в частині, що стосується включення платника податків, були визнані протиправними.
	№ 821/590/17	Верховний Суд, відмовляючи податковій у задоволенні її касаційної скарги, зауважив, що територіальний орган ДФС надав лише титульну сторінку плану-графіка та витяг з нього, який оформлений неналежним чином, а саме не було зазначено якою посадовою особою підписаний та якою установою він складений. З підстави відсутності відомостей про те, коли та ким був затверджений витяг із плану-графіка, на користь платника податків також було вирішено справу № 813/1946/17.
	№ 540/2626/18	обґрунтування підстав включення платника податків до плану-графіка є невід'ємною частиною паперового варіанту плану-графіка. Оскільки в ході розгляду справи податкова не надала вказані обґрунтування, суд був позбавлений можливості надати правову оцінку доводам контролюючого органу щодо підстав включення платника податків до плану-графіка, а тому визнав протиправним і скасував наказ про проведення документальної планової виїзної перевірки.
	№ 817/1525/17	територіальний орган ДФС на підтвердження правомірності включення компанії в план-графік надав витяг з документу «Обґрунтування підстав включення платників податків до плану-графіка», але жодних інших доказів на вимогу суду не надав. У зв'язку з цим, суд першої та апеляційної інстанцій підтримали вимоги платника податків про визнання неправомірними дій податкової щодо включення позивача до плану-графіка та скасування наказу.

продовження таблиці В.1.

1	2	3
Змістові критерії (оцінка ступеню ризику від провадження діяльності платника податків)	№ 820/653/17	при відборі компанії до плану-графіка спрацював, зокрема, критерій високого ступеня ризику - рівень сплати податку на додану вартість нижче на 50 та більше відсотків рівня сплати податку по відповідній галузі (фактично 0,34). Вирішуючи спір, суди трьох інстанцій звернули увагу на наступні факти: податковим органом не було доведено, що компанія є платником з найбільш високим ступенем ризику несплати до бюджету податків та зборів, що у розумінні Порядку № 524 є підставою для першочергового включення підприємств до плану-графіка документальних перевірок; не було наведено, з яких фактичних числових даних та розрахунків виходив податковий орган, стверджуючи, що рівень сплати податку на додану вартість становить 0,34; податковий орган також не довів, що цей показник є нижчим від середнього рівня по відповідній галузі, та не вказав, яка саме галузь була взята до уваги.
	№ 817/1525/17	контролюючий орган не навів, з яких фактичних числових даних та розрахунків він виходив, стверджуючи, що рівень сплати податку на додану вартість по відповідній галузі становить 0,75, тоді як щодо компанії даний показник складає 1,35. Суд також вказав на недоведеність факту того, що цей показник є нижчим від середнього рівня по відповідній галузі, та на відсутність інформації про те, яка саме галузь була взята до уваги та яким чином були визначені дані показники.
	№ 805/4239/17-а)	податкова не пояснила, які інформаційні ресурси ДФС, інші джерела та аналіз яких основних показників діяльності компанії надав підстави для висновку про наявність в її діяльності критеріїв високого ступеню ризику. На думку суду, витяг з АС «Податковий блок» не є належним доказом, оскільки не може беззаперечно підтверджувати наявність ризиків в діяльності платника податків. Такий витяг також не містить відомостей, що стали підставою для висновку податкової про те, що платник податків відповідає критеріям високого ступеня ризику.

**Джерело: складено автором на основі [4].*

Додаток Г
Таблиця Г.1.

**Збір інформації та дослідницька робота щодо виявлення ризиків
недотримання податкових норм [6]**

Назва елементу/етапу	Невідповідність стандартам управління ризиками	Заходи з удосконалення
Аналіз результатів перевірки зовнішнього середовища, у межах власного стратегічного планування для виявлення ризиків недотримання вимог податкового законодавства	Рекомендації та стандарти щодо перевірки зовнішнього середовища відсутні	Імплементация у вітчизняну практику управління податковими ризиками
Аналіз податкових перевірок і декларацій з метою розуміння ситуацій, коли платники податків не розуміють вимог законодавства, схильні до помилок чи схильні до порушень	Систематична робота за цим напрямом у діяльності ДПС не здійснюється	Обов'язковий періодичний аналіз результатів перевірок, а також податкових декларацій та фінансових звітів на предмет, характер і причини допущених порушень
Аналіз інформації третіх осіб (наприклад, фінансові установи, податкові агенти, органи державної реєстрації та ін.)	Широкомасштабні, автоматичні заходи з перехресної перевірки даних, отриманих від банків / фінансових установ, не здійснюються	Зміна чинного законодавства
Дослідження поведінки платників податків та їхнього ставлення до сплати податків	Не аналізуються фактори середовища, які позначаються на ставленні платників податків до сплати податків (наприклад, галузеві, соціальні, економічні та психологічні фактори)	Періодично здійснювати експертні дослідження факторів, що негативно впливають на сплату податків у розрізі категорій платників податків
Дослідження актуальних питань дотримання законодавчих норм у міжнародній сфері (трансфертне ціноутворення, агресивні методи оптимізації оподаткування)	Пропозиції з протидії такій практиці на законодавчому рівні не надаються на системній основі	Запровадження моніторингу та аналізу агресивної практики оптимізації оподаткування
Дослідження прихованої економічної діяльності підприємств (зареєстровані та незареєстровані підприємства, що здійснюють операції купівлі-продажу за готівку і фальсифікують бухгалтерські записи з метою ухилення від оподаткування)	Ініціативи щодо виявлення незареєстрованих платників податків є обмеженими	Запровадження практики досліджень виявлення прихованої економічної діяльності з метою розроблення та реалізації планів підвищення рівня дотримання податкового законодавства
Аналіз дотримання податкового законодавства	Періодичні дослідження стану дотримання податкового законодавства. Розроблення методик оцінювання стану дотримання податкового законодавства. Визначення втрат за конкретними сферами дотримання норм (категорії платників, види діяльності, незареєстровані підприємства, законна мінімізація, схеми ухилення, шахрайство тощо)	Розроблення методичних матеріалів, запровадження відповідного оцінювання

Посилення аналітичної складової щодо роботи з податковими ризиками

- Перехід від алгоритмів визначення ризикових платників податків до рівня ідентифікації імовірних правопорушень

Управління ризиками щодо платників податків – фізичних осіб з високим рівнем доходу та/або статків

- Відсутність методик та спеціальних підрозділів для контролю за оподаткуванням та податковим супроводженням фізичних осіб з високим рівнем доходів

Податкові ризики, пов'язані з малим та середнім бізнесом

- Робота з малим та середнім бізнесом часто має другорядний характер для контролюючого органу у зв'язку з необхідністю відпрацьовувати більш пріоритетні ризики

Посилення контролю за рівнем прибутковості та сплатою податків під час здійснення зовнішньоекономічних операцій

- Відсутня система виявлення ризиків у міжнародних схемах діяльності платників податків

У т.ч. податкові ризики, пов'язані з виплатою доходів нерезидентам

- Щорічно з України виплачуються десятки мільярдів доларів за послуги нерезидентам. Виявляти такі ризики простіше в умовах функціонування системи міжнародного автоматичного обміну податковою інформацією

Розвиток інформаційно-аналітичної платформи та методик для проведення перевірок платників податків

- Необхідний додатковий інструментарій для підвищення ефективності аудитів платників податків та контролю працівників аудиту

Ризик-орієнтований підхід до відбору платників ПДВ для перевірок з метою встановлення правомірності заявлених до відшкодування сум ПДВ

- Відповідно до рекомендацій ТАДАТ часті позапланові перевірки сумлінних платників є недоцільними

Ризик-орієнтований підхід до призначення перевірок суб'єктів господарювання, що подали заяву на припинення державної реєстрації (ліквідацію)

- Неврегульованість дискреційних повноважень у прийнятті рішень щодо проведення перевірок у зв'язку з припиненням державної реєстрації платників податків

Удосконалення процедур визначення ризикових суб'єктів господарювання – платників податку на прибуток на основі зіставлення показників податкової та фінансової звітності, у тому числі таксономованої фінансової звітності

- Чинний порядок відбору платників податків для плану-графіка документальних перевірок базується на застарілих критеріях ризиковості

Удосконалення системи блокування податкових накладних, автоматизація та спрощення процесу розблокування податкових накладних з ПДВ

- Удосконалення критеріїв та алгоритму системи блокування податкових накладних щоб вона не була перепорою для роботи малого та середнього бізнесу

Рис. Д.1. Конкретизація напрямів роботи з податковими ризиками, що потребує додаткового врегулювання та вдосконалення в діяльності ДПС України*

**Джерело: складено автором на основі [6].*

ДОВІДКА
про перевірку кваліфікаційної роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Нестерчук Юлія Юріївна

Курс/група _____ ФМФА-21-1 _____

Тема кваліфікаційної роботи

Розвиток ризик-орієнтовного підходу у процесі забезпечення якості податкових перевірок

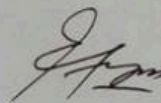
П. І. Б. наукового керівника

Тучак Т.В.

Дата захисту 07.02.2023 р.

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 79,0 %.
Відсоток схожості (складається з правомірних запозичень (посилання, цитування) і неправомірних запозичень (пояснення щодо відсотку тексту, який не є оригінальним (н/д, стаття або інші роботи автора, які є у базі, але вони не зазначені в літературних джерелах) 19,0 %, цитат 0,30 %.

Відповідальна особа



М. Яруш

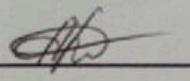
Відгук керівника випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи
Випускна кваліфікаційна робота «Розвиток ризик-орієнтованого підходу у процесі забезпечення якості податкових перевірок» здійснена на актуальну тему. Наукова новизна проведеного дослідження полягає в уточненні та розвитку теоретичних положень щодо застосування ризик-орієнтованого підходу в податковому адмініструванні та розробці рекомендацій щодо удосконалення ризик-орієнтованих моделей податкового контролю і стратегій відбору об'єктів перевірок.

У структурі роботи відсутні суттєві недоліки, які би могли суттєво вплинути на її оцінку.

В цілому дипломна робота є завершеним дослідженням, за змістом, структурою та оформленням відповідає вимогам до даного виду робіт.

Робота рекомендована до захисту з оцінкою «відмінно».

Керівник випускної
кваліфікаційної (дипломної)
роботи


(підпис, дата)

Тучак Т.В.
ПІБ керівника

Висновок кафедри про випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу

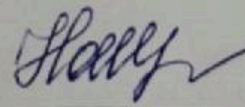
Випускна кваліфікаційна (дипломна) робота здобувача вищої освіти

Нестерчук Ю.Ю.

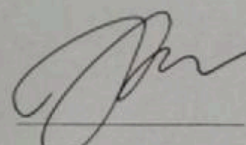
(прізвище, ініціали)

після попереднього захисту розглянута на засіданні кафедри, протокол від «20» 01.2023 № 10 допущена/не допущена до захисту на екзаменаційній комісії.

Завідувач кафедри
фіскального адміністрування


(підпис) Іванишина О.С.

Гарант освітньо-професійної
програми


(підпис) Швабій К.І.

РЕЦЕНЗІЯ

на випускню кваліфікаційну (дипломну) роботу
здобувача вищої освіти Державного податкового університету

Нестерчук Юлії Юріївни

на тему «Розвиток ризик-орієнтованого підходу у процесі забезпечення якості
податкових перевірок»

Актуальність теми. У ринковій економіці проблеми економічної невизначеності та ризику потребують науково обґрунтованих рішень, оскільки зниження податкових надходжень до бюджету може провокувати нові кризові ситуації. Податкове адміністрування як система управління податковими відносинами, що розвивається на основі «галузевого» підходу, використання галузевих бізнес-моделей оподаткування, тісно пов'язана з податковими ризиками. У цьому вимагають переосмислення багато податкових категорій, принципів оподаткування, механізмів врегулювання відносин із платниками податків. Недостатня кількість досліджень у цій галузі не дозволяє сформулювати науково обґрунтований інструментарій управління ризиками та врегулювати відносини з платниками податків на новому якісному рівні. Вищевикладене свідчить про актуальність проблеми управління податковими ризиками в процесі здійснення податкових перевірок та питань врегулювання відносин з платниками податків.

Наукова новизна проведеного дослідження полягає в уточненні та розвитку теоретичних положень щодо застосування ризик-орієнтованого підходу в податковому адмініструванні та розробці рекомендацій щодо удосконалення ризик-орієнтованих моделей податкового контролю і стратегій відбору об'єктів перевірок.

Якість проведеного аналізу проблеми, текстового та табличного матеріалу. У роботі використано достатню кількість аналітичного матеріалу, проблема проаналізована якісно та на достатньому рівні.

Обґрунтованість пропозицій і висновків та їх практична цінність у роботі підприємства, установи, організації, органів ДПС України. Практична значимість проведеного дослідження полягає у використанні запропонованих підходів, направлених на удосконалення системи управління податковими ризиками, у практичній діяльності податкових органів та платників податків. Матеріали дослідження можуть бути застосовані при вдосконаленні окремих норм податкового законодавства, розробці програм для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації спеціалістів у галузі управління і адміністрування.

Наявність недоліків. У структурі роботи відсутні суттєві недоліки, які би могли суттєво вплинути на її оцінку.

Загальний висновок і оцінка роботи. В цілому дипломна робота є завершеним дослідженням, за змістом, структурою та оформленням відповідає вимогам до даного виду робіт.

Робота рекомендована до захисту з оцінкою «відмінно».

Рецензент:

Головний спеціаліст відділу
акцизного податку Департаменту
податкової політики
Міністерства фінансів України, к.е.н.

Інна ХЛІБНИКОВА

«19» січня 2023 р.



особи засвідчую
Мейка В.Б. / Головний
спеціаліст відділу персоналу