

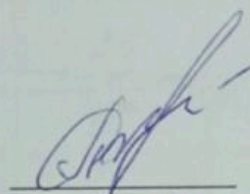
**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

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

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА

**на тему: «Шляхи підвищення ефективності
контрольно-перевірочної роботи ДПС України»**

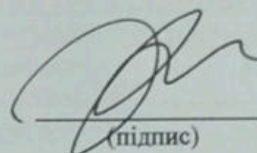
Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ФМФА-21-1,
спеціальності 072 «Фінанси,
банківська справа та страхування»,
ОПП «Фіскальне адміністрування»



(підпис)

Лінник
Оксана Петрівна

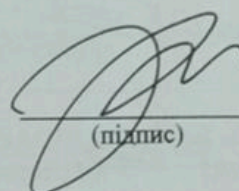
Науковий керівник



(підпис)

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

Керівник освітньо-професійної
програми

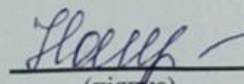


(підпис)

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 № 9 20.01.2023 [підпис]
(дата) (підпис відповідальної особи)

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

Результат захисту 07.02.2023 92/А/5 [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

<u>[підпис]</u>	<u>М.В. Кривий</u>
-----------------	--------------------

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	25		Швабій К.І.
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	10		
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	45		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	9		Романов І.М. Швабій К.І. Турак Б.В. Тамура Ю.В. Ярун М.В.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	4		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	25		
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	9		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	47		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	92		

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)
92	A	5 (відмінно)	07.02.2023	Романов І.М. Швабій К.І. Турак Б.В. Тамура Ю.В. Ярун М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

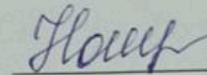
Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

**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
Лінник Оксани Петрівни**

1. Тема випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи
«Шляхи підвищення ефективності контрольно-перевірочної роботи ДПС України»
2. Затверджена наказом ректора від 25.10.2022 № 1070
3. Строк здачі закінченої роботи - 24.01.2023
4. Цільова установка – дослідження шляхів підвищення ефективності контрольно-перевірочної роботи ДПС України.
Метою дипломної роботи є вивчення сутності контрольно-перевірочної роботи ДПС України, проведення аналізу її ефективності, виокремлення проблемних питань та шляхів вдосконалення.
Об'єктом дослідження дипломної роботи є контрольно-перевірочна робота ДПС України.
Предметом дослідження є показники ефективності та шляхи її підвищення в результаті здійснення контрольно-перевірочної роботи ДПС України.
Вихідні дані до роботи сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.
5. Перелік графічного матеріалу – 10 таблиць, 22 рисунка.

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

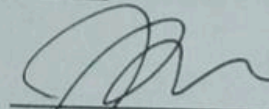
1. Контрольно-перевірочна робота як основний напрямок діяльності ДПС України
2. Взаємодія податкових органів та платників податків у процесі контролю перевіркою роботи ДПС України
3. Проблемні аспекти здійснення контрольно-перевірочної роботи ДПС України
4. Зарубіжний досвід здійснення контрольно-перевірочної роботи податковими органами
5. Оцінка показників ефективності контрольно-перевірочної роботи ДПС України
6. Індикатори ефективності контрольно-перевірочної роботи ДПС України
7. Напрями вдосконалення контрольно-перевірочної роботи ДПС України
8. Ризики та недоліки процесу реалізації шляхів для підвищення ефективності контрольно-перевірочної роботи ДПС України

7. Календарний план виконання роботи

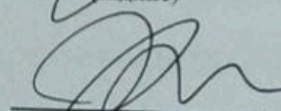
№ п/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1.	Вибір теми дипломної роботи та написання заяви на її затвердження	25.01.22	25.01.22
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання дипломної роботи	02.02.22	02.02.22
3.	Узгодження 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

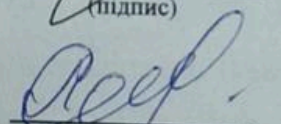
8. Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи


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

10. Керівник освітньо-професійної програми


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

11. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти


(підпис) Лінник О.П.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ.....	7
ВСТУП.....	8
1. Контрольно-перевірочна робота як основний напрямок діяльності ДПС України	11
2. Взаємодія податкових органів та платників податків у процесі контрольно-перевірочної роботи ДПС України	17
3. Проблемні аспекти здійснення контрольно-перевірочної роботи ДПС України .	22
4. Зарубіжний досвід здійснення контрольно-перевірочної роботи податковими органами	27
5. Оцінка показників ефективності контрольно-перевірочної роботи ДПС України	35
6. Індикатори ефективності контрольно-перевірочної роботи ДПС України.....	43
7. Напрями вдосконалення контрольно-перевірочної роботи ДПС України.....	49
8. Ризики та недоліки процесу реалізації шляхів для підвищення ефективності контрольно-перевірочної роботи ДПС України	55
ВИСНОВКИ	59
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	61

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ІС «Податковий блок» – інформаційна система «Податковий блок»

ІТС «Електронний кабінет» – інформаційно-телекомунікаційна система «Електронний блок»

КРІ – Ключові показники ефективності

ДПС – Державна податкова служба

ПДВ – податок на додану вартість

ПКУ – Податковий кодекс України

ППР – податкові повідомлення-рішення;

ПРРО – програмний реєстратор розрахункових операцій

РРО – реєстратор розрахункових операцій

ТАДАТ – інструмент для проведення об’єктивної, стандартизованої оцінки ефективності системи адміністрування податків в країні

ТЦ – трансфертне ціноутворення

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних умовах розвитку державно-партнерських відносин та актуалізації прозорості діяльності державних органів особливого значення набуває питання здійснення контрольно-перевірочної роботи ДПС України та його підрозділами. У цьому зв'язку оновлюються підходи, інструменти та механізми для реалізації зазначеного напрямку роботи, а також налагодження невідворотної взаємодії між податковими органами та суб'єктами господарювання.

Податковий контроль є одним із стабілізуючих факторів соціального розвитку, оскільки контролює дотримання таких принципів як загальність оподаткування, рівність платників перед Законом, фіскальну достатність, соціальну справедливість, встановлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків та інші, визначених ст. 4 Податкового кодексу України [20].

У цьому контексті важливості набуває питання щодо ефективності контрольно-перевірочної роботи як важливої складової у системі функціональних обов'язків ДПС України. Запровадження шляхів підвищення контрольно-перевірочної роботи дозволить досягти покращення ряду аспектів. Таким чином, податковий контроль виступає важливим інструментом підтримки фінансової безпеки держави, зокрема у сфері податкового адміністрування.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Актуальність податкового контролю та пов'язаним з ним аспектам висвітлюється у працях багатьох українських вчених, зокрема: питання контрольно-перевірочної роботи висвітлено у працях таких вчених як Кондуова Е.В., Лещух І.В., Мельник М.І., Пухальський В.В., Шевчук О.А.; з питань електронного аудиту як напрямку контрольно-перевірочної роботи – Білецька Г. М., Дмитренко Е.С. Ковтунович Г. М., Подік І.І.; зарубіжний досвід реалізації контрольно-перевірочних заходів контролюючими органами – Живко М.О., Майдан Ю.А., Миколаєць А.П., Носкова М., Волних А.І.,

Проскура К.П. Пугаченко О.Б. та інші.

Водночас, в сучасній літературі недостатньо систематизовані проблемні аспекти здійснення контрольно-перевірочної роботи податкових органів, а також відсутні підходи щодо конкретизації шляхів підвищення ефективності контрольно-перевірочної діяльності податкових органів.

Метою дипломної роботи є вивчення сутності контрольно-перевірочної роботи ДПС України, проведення аналізу її ефективності, виокремлення проблемних питань та шляхів вдосконалення.

Основними завданнями дипломної роботи є:

- вивчити сутність контрольно-перевірочної роботи як основного напрямку діяльності ДПС України;
- встановити взаємодію податкових органів та платників податків у процесі контрольно-перевірочної роботи ДПС України;
- визначити проблемні аспекти здійснення контрольно-перевірочної роботи ДПС України;
- проаналізувати зарубіжний досвід здійснення контрольно-перевірочної роботи податковими органами;
- провести оцінку показників ефективності контрольно-перевірочної роботи ДПС України;
- індикатори ефективності контрольно-перевірочної роботи ДПС України;
- напрями вдосконалення контрольно-перевірочної роботи ДПС України
- ризики та недоліки процесів реалізації шляхів для підвищення ефективності контрольно-перевірочної роботи ДПС України.

Об'єкт дослідження дипломної роботи – контрольно-перевірочна робота ДПС України.

Предмет дослідження – показники ефективності та шляхи її підвищення в результаті здійснення контрольно-перевірочної роботи ДПС України.

База дослідження – Головне управління ДПС у м. Києві.

Методи дослідження. Для висвітлення поставлених у роботі завдань застосовано загально- та спеціально-наукові методи дослідження, зокрема: методи аналізу та синтезу – з метою вивчення сутності контрольно-перевірочної роботи, її нормативно-правового забезпечення та узагальнення методів та інструментів її реалізації; спостереження і порівняння – з метою вивчення зарубіжного досвіду здійснення контрольно-перевірочної роботи; статистичний – з метою вивчення показників ефективності за результатами контрольно-перевірочної роботи; узагальнення і синтезу – з метою наведення позитивних аспектів від впровадження окремих методів контрольно-перевірочної роботи, ризиків та недоліків у процесі їх реалізації.

Практичне значення одержаних результатів полягає у врахуванні обґрунтованих недоліків та ризиків у процесі реалізації шляхів покращення ефективності контрольно-перевірочної роботи ДПС України, зокрема при впровадженні ризик-орієнтованого підходу та е-аудиту.

Апробація результатів дипломної роботи. Викладені положення дипломної роботи апробовано під час участі в інтернет-конференції на тему «Фіскальна політика: досягнення, інновації та перспективи розвитку», що відбувалася у Державному податковому університеті, м. Ірпінь, 20 жовтня 2022 року, з публікацією у відповідному збірнику тез.

1. Контрольно-перевірочна робота як основний напрямок діяльності ДПС України

Однією з основних рис державної влади в будь-якій країні, в тому числі спеціальних офіційних органів, що створені для здійснення її функцій і завдань, є здатність прямого впливу на фінансові відносини в суспільстві, відслідковування їх стану для подальшої координації відповідно до державної політики в певному секторі життєдіяльності.

Для можливостей застосування зазначеного прямого впливу органи державної влади наділені функцією контролю, що, передусім, спрямований на реалізацію фінансової політики держави та забезпечення процесу формування, а також ефективного використання фінансових ресурсів в усіх сферах національної економіки.

В Україні функціональними обов'язками щодо здійснення контролю наділені Державна податкова служба України та її територіальні органи. Про це закріплено у пункті 7 Положення про ДПС України [24]. При цьому вважаємо за доцільне, перш за все, визначити місце ДПС у системі державних органів влади, що наведено на рис. 1.

Як бачимо, ДПС є «центральною виконавчою владою, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику» [24]. Саме ДПС здійснює, передусім, контрольні функції за діяльністю недобросовісних суб'єктів господарювання.

Податковий контроль є невід'ємною характеристикою при реалізації відносин у сфері оподаткування в межах діючого законодавства. найбільш детальну правову регламентацію отримав саме податковий контроль.

У ПКУ виділено главу 5, яка присвячена визначенню податкового контролю, способів та окремим деталям його здійснення [20].



Рис.1. Місце ДПС у системі державних органів влади

Джерело: складено автором за даними [24]

Відповідно до ст. 61.1 ПКУ «податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [20].

Метою податкового контролю у науковій літературі вважається невідворотність притягнення до відповідальності суб'єктів господарювання, які порушили податкове законодавство.

За своєю стратегічною суттю податковий контроль можна поділити на дві складові:

- за правильністю нарахування та своєчасністю сплати податків;
- за виконанням податкового законодавства фіскальними органами.

Результати аналізу завдань та повноважень ДПС щодо здійснення державної політики у сфері контролю, перелік яких з 84 пунктів наводиться безпосередньо у пункті 4 Положення про ДПС, узагальнено на рис. 2.

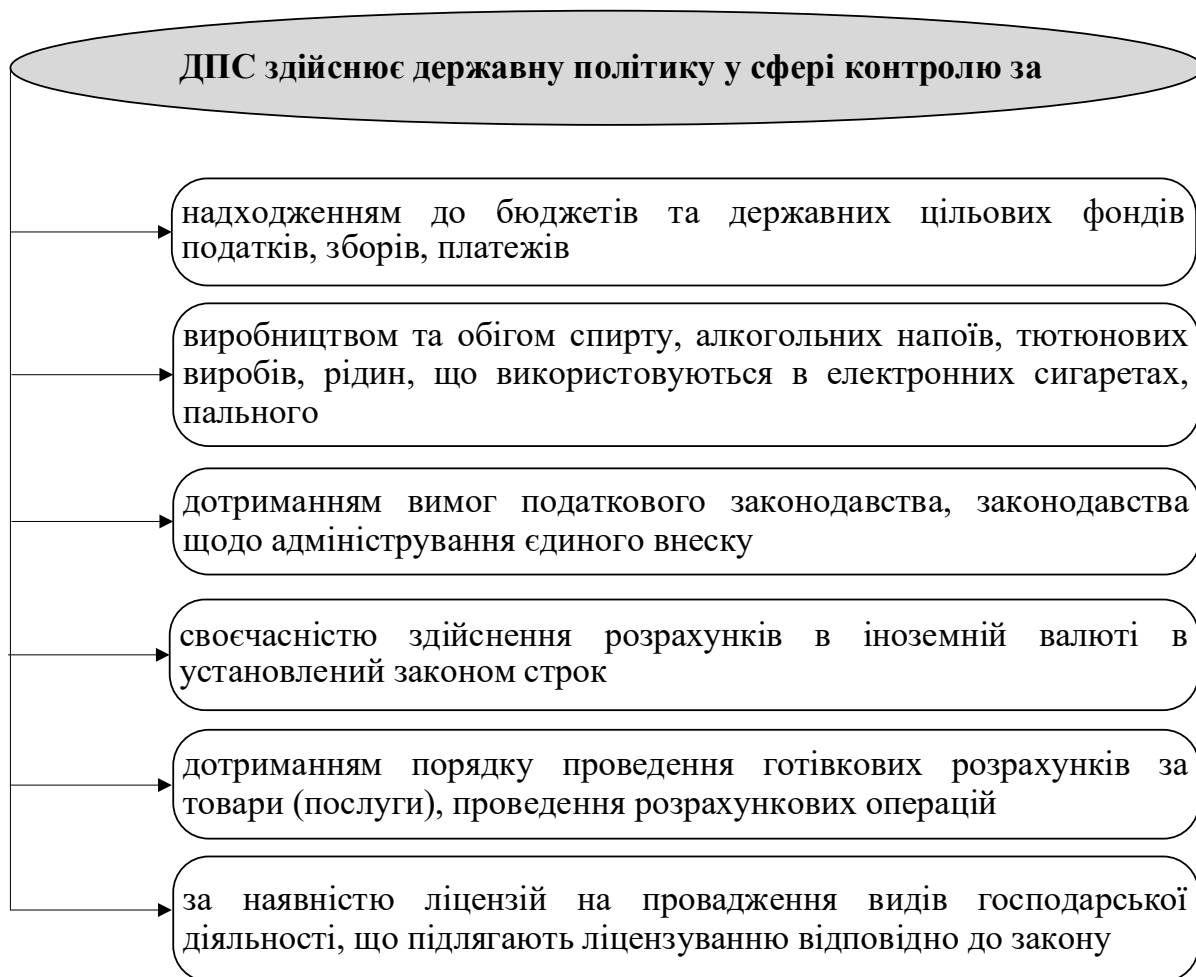


Рис. 2. Завдання та повноваження ДПС у сфері контролю

Джерело: складено автором за даними [24]

Зовнішнє вираження змісту податкового контролю має прояв, насамперед, у застосуванні прийомів та способів для встановлення відхилень щодо податкових показників з подальшою їх фіксацією в документах податкового контролю. Інакшими словами таку діяльність можна визначити як «регламентований нормами податкового законодавства спосіб організації і проведення заходів податкового контролю, що являє собою сукупність методів, використовуваних для досягнення конкретного завдання податкового контролю; організаційна єдність контрольних заходів та процедур, об'єднаних єдиною метою» [30].

Зокрема, способи здійснення податкового контролю наведені у ст. 62 ПКУ (рис. 3).

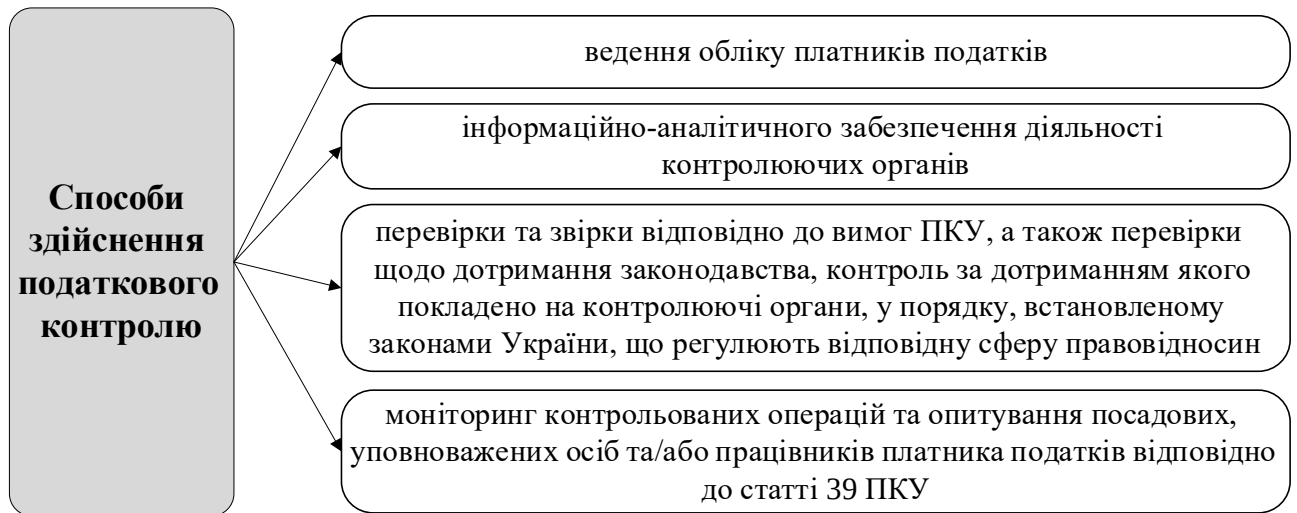


Рис. 3. Способи здійснення податкового контролю

Джерело: складено автором за даними [20]

Контроль як функціональні обов'язки ДПС мають безпосередній практичний прояв у вигляді перевірок, що регулюються розділом II ПКУ «Адміністрування податків, зборів, платежів», глава 8 «Перевірки» (рис. 4).

Податкові перевірки виступають основною формою податкового контролю, що полягають у проведенні податковим органом комплексу заходів відповідно до нормативно-правових актів про податки та збори, а також мають за мету перевірку правильності й повноти їх сплати до відповідних бюджетів, а також дотримання інших норм законодавства про податки та збори.

Водночас, визначення окремого виду перевірок має певний регламентований та виписаний порядок проведення.

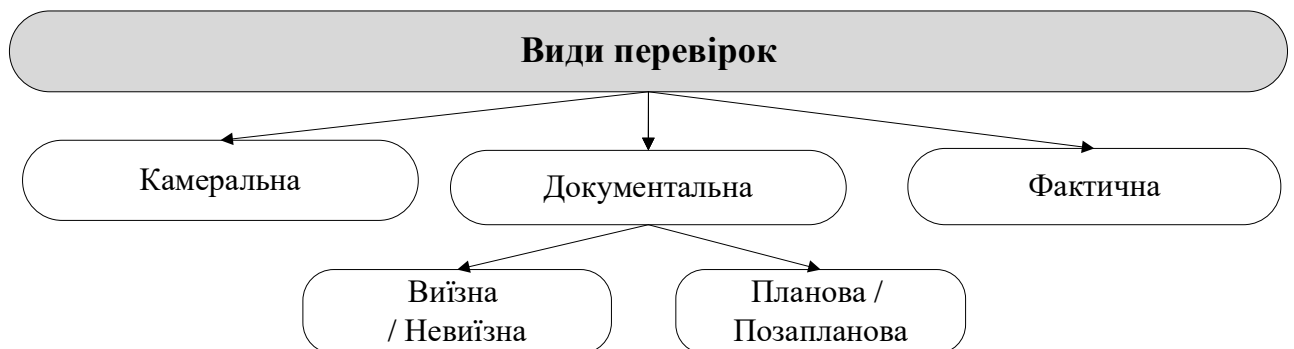


Рис. 4. Види перевірок

Джерело: складено автором за даними [20]

Для виконання поставлених завдань у сфері контролю ДПС здійснює перевірки для таких цілей, що наведені на рис. 5.

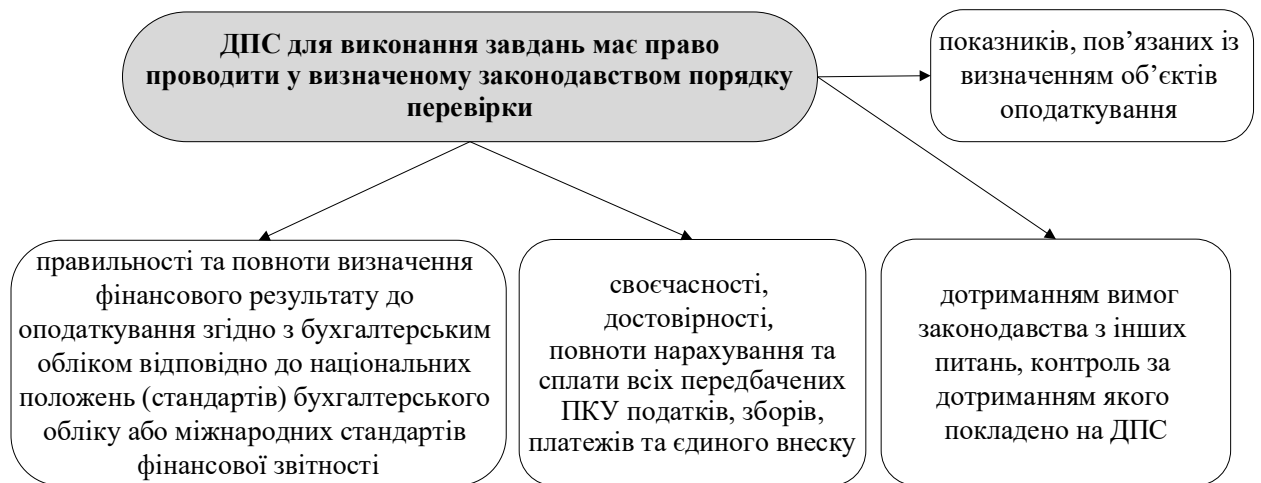


Рис. 5. Цілі перевірок

Джерело: складено автором за даними [24]

Відповідно до методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів ДПС при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків одним з основних підрозділів в розріз здійснення контрольно-перевірочної роботи визначається підрозділ податкового аудиту.

Підрозділ податкового аудиту здійснює (очолює) перевірку, забезпечують «доперевірочними матеріалами, інформацією та документальним її підтвердженням з питань, що виникають під час проведення перевірки, роз'ясненнями та консультаціями органів ДПС, судової практики та іншою інформацією, що може бути використана під час проведення перевірки та оформлення її результатів» [13].

Основні завдання Департаменту податкового аудиту ДПС України наведено на рис. 6.



Рис. 6. Основні завдання Департаменту податкового аудиту ДПС України

Джерело: складено автором за даними [18]

Викладене вище дає підстави зробити висновок, що контрольно-перевірочна робота як напрямок діяльності ДПС України є сукупністю спеціальних, послідовних, нормативно встановлених адміністративних дій уповноважених суб'єктів, зокрема структурних підрозділів ДПС, що спрямовані на реалізацію контролю та перевірок за законністю, відповідністю нормативним стандартам діяльності підконтрольних суб'єктів, соціальною орієнтованістю та ефективністю роботи ДПС у межах суспільних відносин,

пов'язаних і здійсненням податкового контролю, контролю за дотриманням ліцензійного законодавства, внутрівідомчого контролю в структурі ДПС.

2. Взаємодія податкових органів та платників податків у процесі контрольно-перевірочної роботи ДПС України

При розгляді питання щодо взаємодії податкових органів та платників податків, перш за все, наведемо основу та ціль усіх взаємовідносин в країні між державними органами влади та платниками податків. В будь-якій державі такою ціллю виступає наповнення бюджетів та цільових фондів за рахунок платників податків задля подальшого здійснення державних та соціальних виплат. Тобто усі державно-суспільні відносини здійснюються навколо одного – бюджетів, що передбачає безумовну функцію державу щодо контролю (рис. 7).

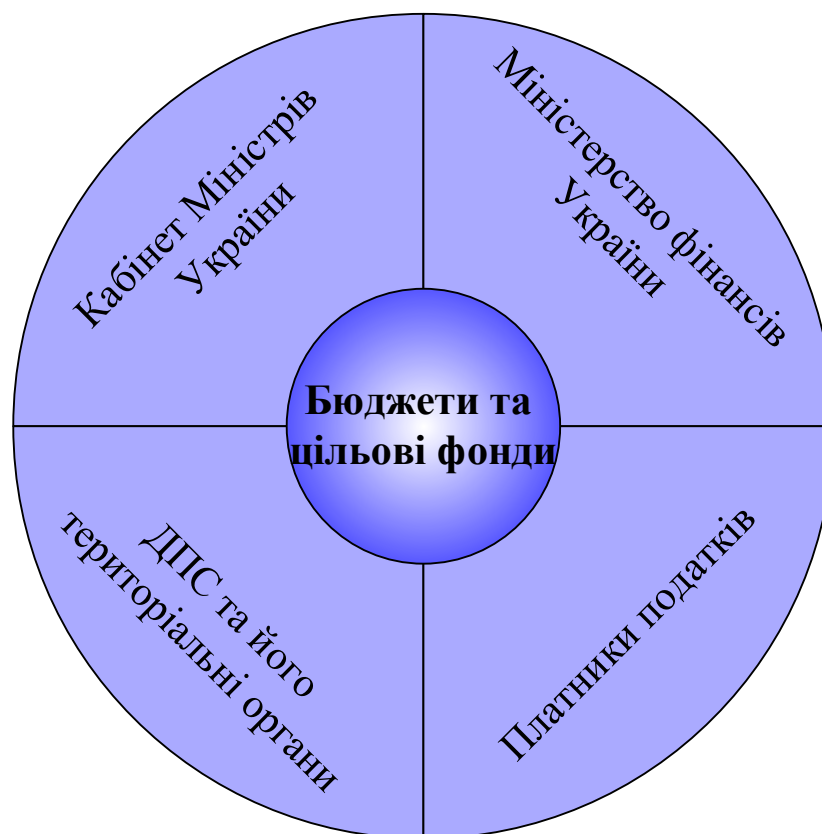


Рис. 7. Взаємодія між центральними органами влади та платниками податків

Джерело: власна розробка автора

Для забезпечення транспарентності під час організації, проведення та реалізації матеріалів перевірок, зокрема у взаємовідносинах між підрозділами податкового аудиту ДПС, її територіальних підрозділів та платниками податків, у серпні 2021 року затверджено Хартію податкового аудиту ДПС України. Це документ, по суті – внутрішній для ДПС, водночас – публічна декларація взаємовідносин ДПС із платниками податків.

Зокрема, Хартією визначаються наступні принципи діяльності підрозділів податкового аудиту, що наведено на рис. 8.

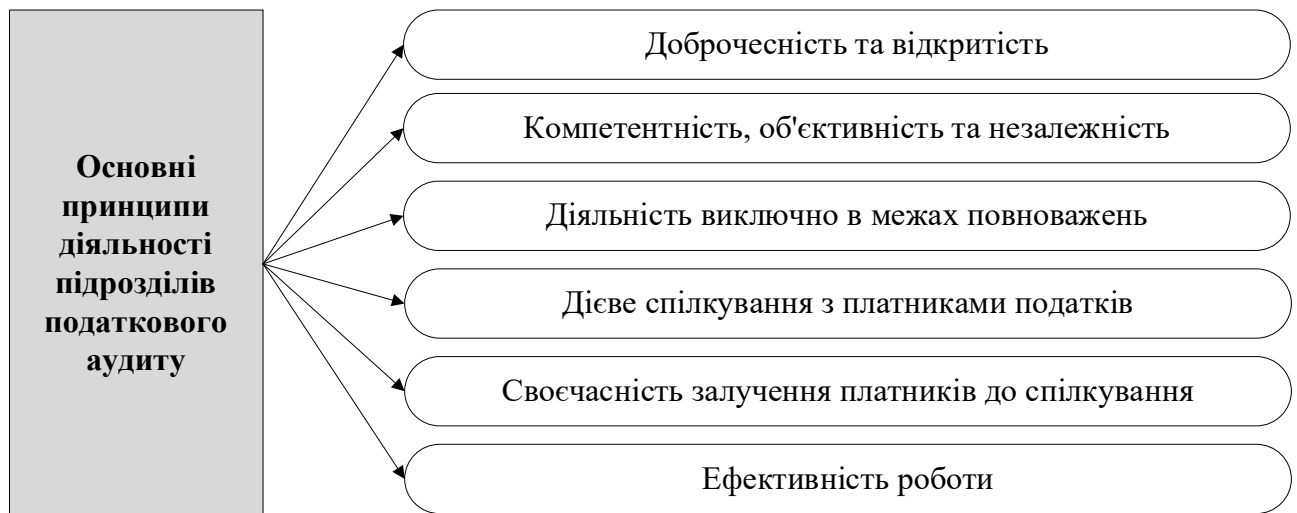


Рис. 8. Основі принципи діяльності підрозділів податкового аудиту

Джерело: складено автором за даними [30]

Для налагодження відповідної взаємодії підрозділами ДПС використовуються засоби комунікації відповідно до рис. 9.



Рис. 9. Засоби комунікації податкових органів та платників податків

Джерело: складено автором за даними [30]

Так на рис. 2.3 розглянуто дві форми взаємодії:

пряма (безпосередня) взаємодія, що передбачає особистий контакт відповідальними працівниками ДПС та платниками податків;

непряма (опосередкована) взаємодія, що передбачає контакт через різного роду засоби комунікації, без застосування особистого контакту.

Розглянемо коротко кроки, що здійснюються в ході контрольно-перевірочної роботи ДПС, на рис. 10.

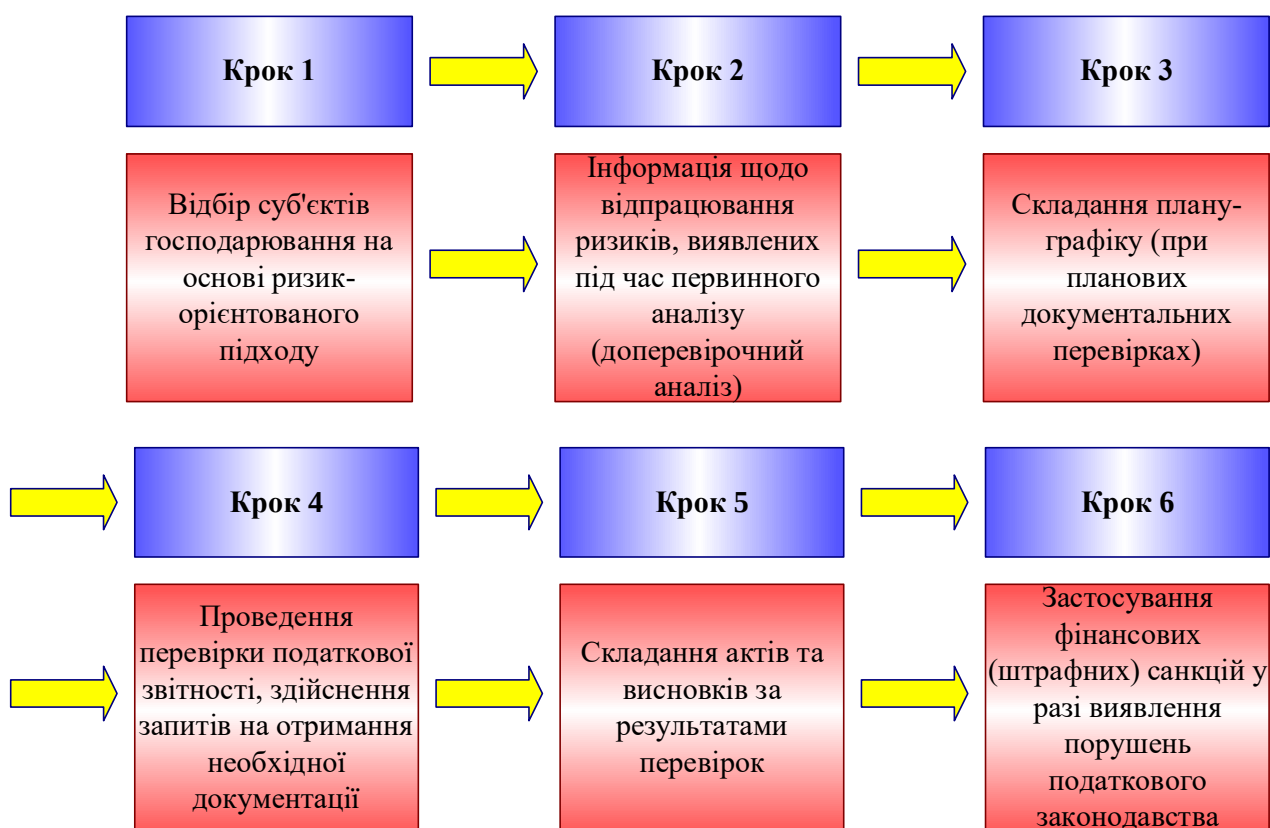


Рис. 10. Процедурні кроки при здійсненні контрольно-перевірочної роботи ДПС

Джерело: власна розробка автора за даними [13]

З рис. 10 можна зробити висновок про застосування одразу обох форм взаємодії: на 1-3 кроках – це безумовна непряма (опосередкована) взаємодія та наступні 4-6 кроки – це пряма (безпосередня) взаємодія. Водночас, потрібно зауважити, що при різних видах перевірок подібні кроки можуть змінювати форми взаємодії та засоби комунікації.

На сьогодні одним з головних методів комунікації ДПС – платники податків виступає ІТС «Електронний кабінет», де для платників податків

відображається інформація про наявні критерії ризику високого ступеня за результатами їх діяльності за певний рік та щодо правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску за рік.

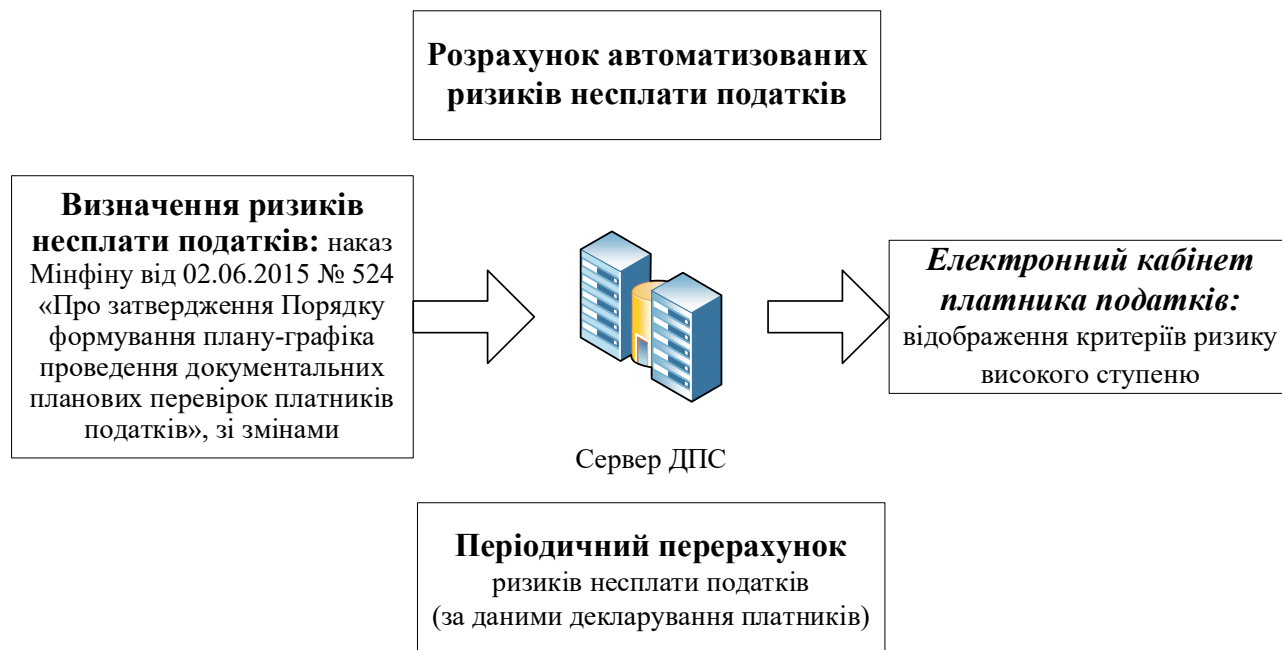


Рис. 11. Відображення критеріїв ризику в електронному кабінеті платника податків
Джерело [17]

Таким чином, платники податків мають можливість самостійно оцінювати ймовірність проведення у них документальних планових перевірок.

ДПС забезпечується розрахунок оновлених ризиків несплати податків, результати якого розміщуються на сервері ДПС для врахування територіальними органами ДПС при формуванні плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків на конкретний рік.

Така система забезпечує опосередковану взаємодію:

для платника податку – підвищується рівень обізнаності щодо фінансового аналізу власного суб'єкта господарювання та ймовірності проведення перевірок терорганом ДПС;

для підрозділів ДПС та його терорганів – можливість ознайомитися та провести аналіз поданої податкової звітності суб'єкта господарювання.

Якщо розглядати процес контрольно-перевірочної роботи у більш деталізованих аспектах щодо надання – отримання інформації, то потрібно навести такий порядок взаємодії підрозділів податкового аудиту та платників податків, що наведено на рис. 12.

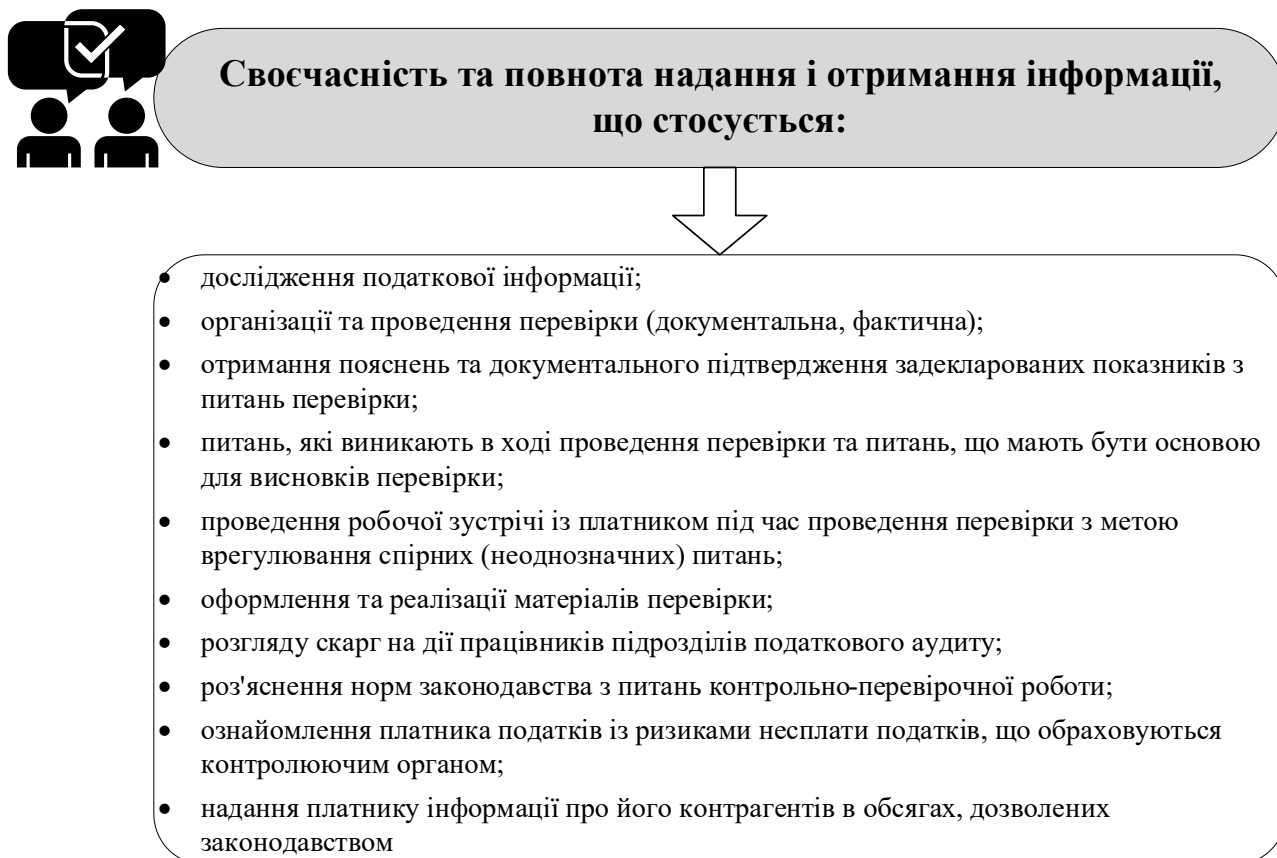


Рис. 12. Взаємодія підрозділів податкового аудиту з платниками податків в розрізі надання – отримання інформації

Джерело: складено автором на основі [30]

Податковий контроль проходить певні етапи. Наприклад, О. В. Жигаленко виокремлює такі етапи податкового контролю [11]: етап інформаційно-роз'яснювальної роботи із платниками податків; оперативно-розшукова діяльність; стягнення податкової заборгованості; арешт активів; судові процедури; апеляція. Проте, на наш погляд, така етапність притаманна діяльності лише податкової міліції, а відтак не може бути застосована повною мірою для характеристики контрольних дій податкових інспекторів, податкових агентів або аудиторів Рахункової палати України.

З метою забезпечення максимальної прозорості щодо податкових процедур податковими органами застосовується інформаційно-телекомунікаційної системи «Податковий блок». Зокрема, до підсистеми «Податковий аудит» ІС «Податковий блок» вносяться дані про результати контрольно-перевірочної роботи, а саме: статус перевірок, формування паспортів перевірок, вручення податкових повідомлень-рішень, очікувані донарахування в «Паспорт перевірки», відпрацювання ризиків тощо.

Щотижнево до ДПС передаються акти матеріалів планових та позапланових перевірок юридичних осіб у вигляді архівного файлу. База даних Депозитарію актів документальних перевірок підтримувалася в актуальному стані та щоп'ятниці здійснюється аналіз її наповнення.

Отже, на сьогодні одним з пріоритетних напрямів у діяльності контрольно-перевірочної роботи ДПС визначається вдосконалення фіскального простору шляхом забезпечення відкритості та прозорості у площині «ДПС – платники податків», що спрямоване на підвищення довіри платників податків до податкових органів, покращення податкового клімату та культури щодо сплати податків.

3. Проблемні аспекти здійснення контрольно-перевірочної роботи ДПС України

Ефективний податковий контроль є однією з головних умов забезпечення економічної безпеки держави та забезпечення реалізації державної податкової політики, а також поширенню податкової культури між платниками податків. Серед проблем здійснення ДПС контрольно-перевірочної роботи можна виділити наступні.

Перше, недоліки ризик-орієнтованого підходу у плануванні перевірок.

Податковий контроль органів ДПС багато в чому залежить від першого етапу контрольно-перевірочної роботи – правильного відбору суб'єктів

господарювання для включення їх до плану-графіка документальних перевірок, що передбачено ст. 77 ПКУ [20]. Подібний план-графік документальних перевірок формується засобами інформаційно-телекомунікаційних систем ДПС за критерієм ризику (високий, середній, незначний) та за пропозиціями структурних підрозділів ДПС.

Статтею 77.2 ПКУ визначено, що платники із незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше ніж один раз на три календарні роки, із середнім – не частіше ніж один раз на два календарні роки, з високим – не частіше одного разу на рік [20]. До найбільш розповсюджених ризиків відносяться:

- рівень сплати податку на прибуток нижчий за рівень сплати по відповідній галузі;
- рівень сплати ПДВ нижчий за рівень сплати по відповідній галузі;
- задекларовано від’ємне значення об’єкта оподаткування податком на прибуток;
- мають відносини з контрагентами, що знаходяться в розшуку, ліквідовані, збанкрутували;
- здійснювали операції з придбання товарів (послуг) у сумнівних постачальників,
- є розбіжності між податковими зобов’язаннями та податковим кредитом тощо.

Ризикоорієнтована система постійно зазнає змін, критерії ризику юридичних осіб переглядаються та уточнюються. Звідси оцінка ризиків у діяльності платників податків – це першооснова контрольно-перевірочної роботи.

Так званий ризик-орієнтований підхід до проведення перевірок давно застосовується в практиці ДПС України. Незважаючи на доволі значні кроки у напрямі реалізації пріоритету ризик-орієнтованих методів податкового контролю, на сьогодні залишається високою ймовірність того, що навіть за

цілком нормальної роботи підприємство може потрапити до плану-графіка перевірок.

Така ситуація може відбутися, наприклад, через погіршення показників інших підприємств тієї ж галузі. Цим порушується принцип мінімізації втручання у бізнес сумлінних платників податків. Зокрема, крім удосконалення власне системи оцінювання ризиків та відповідних критеріїв відбору підприємств, доцільно окремо у податковому законодавстві забезпечити право платників податків самостійно оцінювати ризики своєї фінансової діяльності.

У цьому контексті варто акцентувати увагу, що наявні галузі, в яких динаміка податкових надходжень не відповідає тенденціям, що спостерігаються в економіці країни. Здійснення перевірки одного великого підприємства окремої галузі, під час якої виявляються типові порушення і схеми, призводить до зростання надходжень податків загалом по галузі, що отримало назву хвильового ефекту. Подібні ефекти можуть спостерігатися в нафтовій галузі, будівництві та мережевій торгівлі. Тобто, по суті, хтось один по галузі, мусить «дотягнути» показники, які б мали бути високими по цій галузі.

Друге, прогалини щодо здійснення перевірок окремих категорій платників податків. В цьому контексті заслуговують уваги суб'єкти господарювання, що перебувають в процесі припинення підприємницької діяльності. Така категорія платників податків входить до числа перевірок, оскільки перед зняттям платника податків з обліку податковими органами проводиться їх обов'язкова перевірка. Водночас, така перевірка може проводитися невчасно або не проводиться зовсім у відповідному періоді. У цьому зв'язку виникає часовий лаг між поданням заяви платником податку про припинення діяльності та проведенням усіх необхідних процедур, що спричинює потрапляння платника податку до ризикової групи платників податків.

Третє, недоліки щодо формування плану-графіку перевірок.

В умовах інформаційної відкритості план-графік документальних планових перевірок публікується на офіційному сайті територіальних органів ДПС та відповідно доступний для ознайомлення платниками податків.

Водночас, наприклад у 2018 році план-графік проведення документальних планових перевірок платників податків зазнавав змін 15 разів. Перше опублікування відбулося наприкінці 2017 року (22.12.2017), останнє – 31.10.2018 [31].

З одного боку, це можна пояснити постійним моніторингом ДПС суб'єктів господарювання та визначенням ризикових до сплати. Крім цього, ДПС в таких випадках працює в правовому полі, не порушуючи його, у зв'язку з тим, що оприлюднює план-графік на сайті відповідно до законодавчого порядку. Але, з другого боку, постійна зміна окремих його розділів спричиняє незручності та в окремих випадках необізнаність для платників податків.

Звичайно, що коригування плану-графіку має на меті наповнення бюджету України за рахунок збільшення донарахувань податків і зборів та відповідно штрафних санкцій, але при цьому порушується головна мета – публічності такого графіку, що робиться передусім для ознайомлення платників податків. Тобто може виникнути ситуація, коли в один й той самий період внесли зміни та здійснили перевірку, що в підсумки нівелює презумпцію невинуватості бізнесу та актуальність подібного оприлюднення.

Четверте, недоліки щодо здійснення аналітичної роботи.

З метою підвищення ефективності здійснення податкового контролю у сфері оподаткування, потрібно покращити виконання аналітичної роботи, яка здійснюється структурними підрозділами ДПС України.

Удосконалення процедур планування контрольної роботи тягне за собою активне включення у цей процес методів інтелектуального аналізу даних про платника податків, які має податковий орган.

Інтелектуальний аналіз полягає в автоматизованому пошуку певних закономірностей в інформаційних базах даних податкових органів про діяльність суб'єктів господарювання і використання отриманих результатів для виявлення ознак податкових правопорушень.

Залежно від використовуваного математичного апарату методи інтелектуального аналізу даних, своєю чергою, поділяються на такі три групи:

експертні системи, статистичний аналіз і нейронні мережі (останні ще недостатньо адаптовані до практики податкових органів) [31].

П'яте, недоліки у системі взаємовідносин між платниками податків і податковими органами. Подібні взаємовідносини мають визначати партнерський характер: формування податкової дисципліни платників податків і працівників контролюючих органів полягає у точному, своєчасному та неухильному виконанні кожним своїх суспільних та посадових обов'язків, визначених нормами податкового законодавства.

Відповідно до Хартії податкового аудиту ДПС України від 2021 року очікувані результати при проведенні перевірок платників податків наведено на рис. 13.

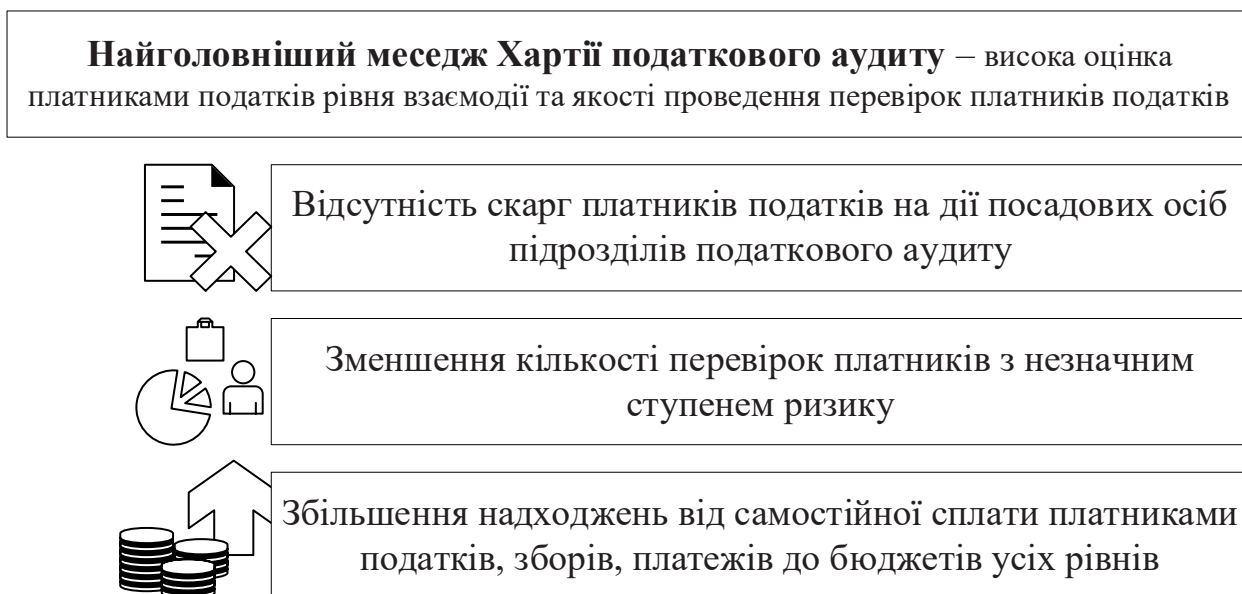


Рис. 13. Очікувані результати внаслідок покращення контрольно-перевірочної роботи

Джерело: складено автором за даними [30]

З іншого боку, існують певні проблеми щодо здійснення податкового контролю, які мають макроекономічний характер, а також спричинені поведінкою платників податків. Усунення дестабілізуючих, що впливають на результативність податкового контролю, на рівні роботи податкових органів та їх відносин з платниками податків є першочерговим завданням при визначенні

напрямів підвищення ефективності податкового контролю і системи податкового адміністрування загалом.

Таким чином, підвищення ефективності податкового контролю має вплинути не тільки на економічний, а й соціальний ефект, який проявляється в підвищенні податкової свідомості та відповідальності платників податків, а також у покращенні взаємодії між податковими органами і платниками податків. Ухилення або зменшення платниками податків обсягів їх сплати відбувається в усі часи, тому контрольно-перевірочна має бути спрямована, передусім, на формуванні комфортних умов для здійснення перевірок для усіх сторін цього процесу.

Інформаційно-технологічна складова відіграє велику роль в системі контрольно-перевірочних процедур, адже за її допомогою можна як попередити платника податків, так й здійснити попередній аналіз для перевірки. Це досягається завдяки функціонуванню інформаційно-комунікаційних систем для збирання, оброблення, систематизації та зберігання податкової інформації, як баз податкових даних.

4. Зарубіжний досвід здійснення контрольно-перевірочної роботи податковими органами

Податкові системи різних країн світу формувалися під впливом різних економічних, політичних і соціальних умов. Залежно від форми державного устрою податкові системи різних країн світу мають свої особливості щодо організаційної структури та розгалуженості підрозділів. Водночас, принципи здійснення контрольно-перевірочної роботи є спорідненими та мають однакове підґрунтя.

Зарубіжний досвід здійснення контрольно-перевірочної роботи характеризується такими основними моментами [9]:

- загальновизнаними формами контрольно-перевірочної роботи податкових органів є камеральна (перевірка податкових декларацій) та

документальна, виїзна (податковий аудит) перевірки. В окремих країнах перевірки охоплюються переважно великі підприємства;

- планування контрольно-перевірочної роботи здійснюється на підставі різних методів: Німеччина – випадковий / спеціальний; Швеція – за групами платників податків).

Вважаємо за доцільне, більш детально розглянути зарубіжний досвід в двох підходах:

- горизонтального моніторингу;
- електронного аудиту.

Зарубіжний досвід застосування горизонтального моніторингу

В сучасному світі «горизонтальний моніторинг» визначається одним із видів альтернативних способів попередження та розв’язання податкових спорів Alternative dispute resolution (ADR), що базується на принципах довіри, прозорості та взаємовигідної співпраці.

За своєю суттю горизонтальний моніторинг можна визначити наступним чином:

- нова форма податкового контролю, що передбачає надання платником податків прямого доступу податковому органу до своїх облікових систем в обмін на звільнення від традиційних контрольних заходів;
- здійснення процедури відстеження та аналізу контролюючим органом податкових ризиків, проведених та запланованих великим платником податків фінансово-господарських операцій.

Основні позиції щодо горизонтального моніторингу наведено на рис. 14.

Яскравими прикладами налагодження системи горизонтального моніторингу є:

США – програма укладення угоди між податковим органом і платником податків до подачі податкової звітності («Pre-Filing Agreement Program») та програма створення гарантій дотримання законодавства «Compliance Assurance Process». Відповідно до останньої платники податків разом із Службою Внутрішніх Доходів США виявляють потенційні податкові ризики до подачі податкової звітності;

Республіка Казахстан – законодавчо (розділ 15 Податкового кодексу) закріплено податковий моніторинг, в рамках якого здійснюється моніторинг великих платників податків та горизонтальний моніторинг. Останній, у свою чергу, передбачає обмін інформацією та документами між уповноваженим органом і платником податків на принципах співробітництва, законності, прозорості та обґрунтованої довіри.

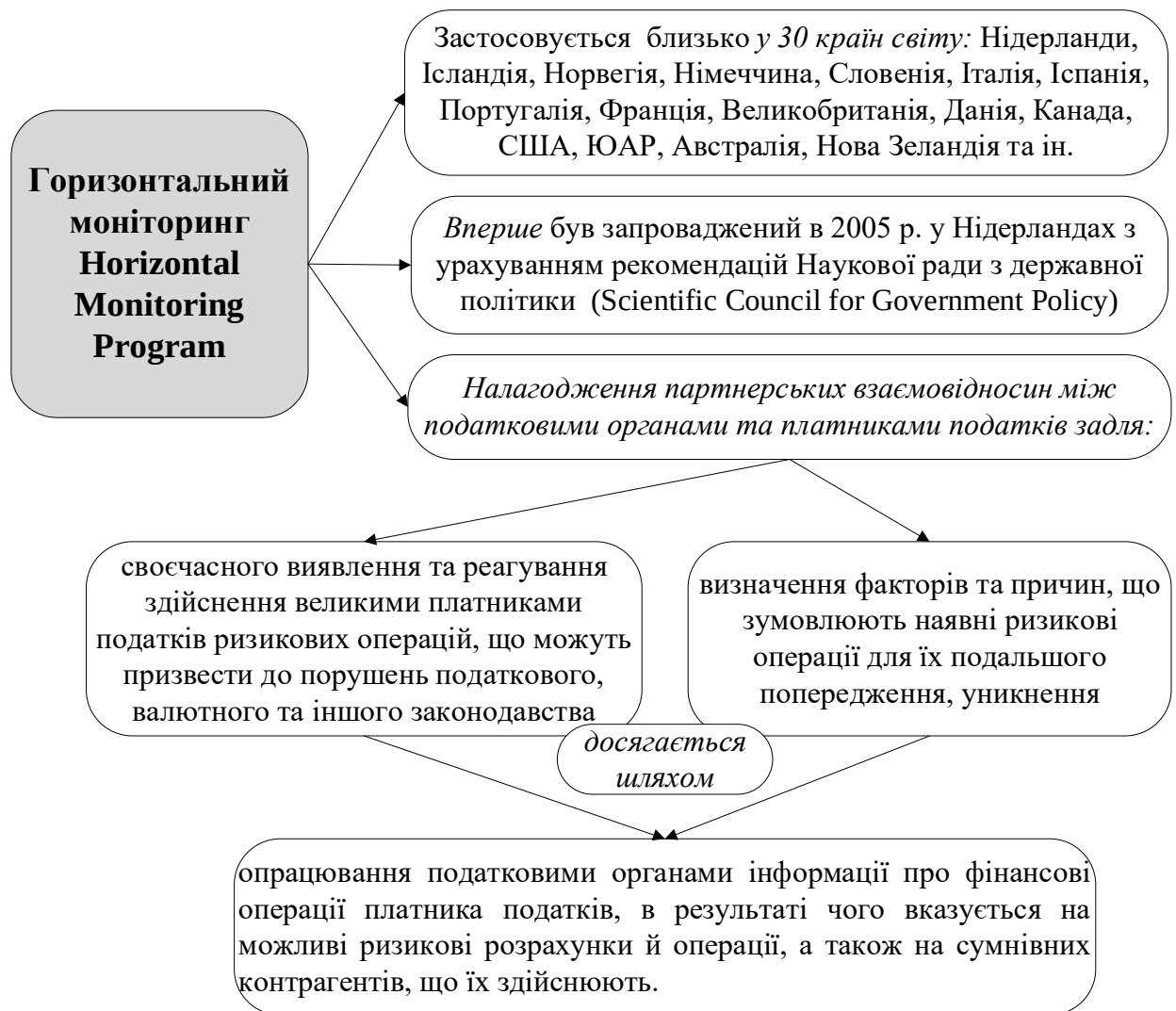


Рис. 14. Основні позиції горизонтального моніторингу

Джерело: складено автором за даними [27]

Зазначені позиції щодо здійснення горизонтального моніторингу обґрунтовують формування інституту попереднього рішення, інституту попереднього податкового регулювання, процедури фіскального рескрипту. Багато хто ототожнює усі ці поняття та явища, оскільки вони схожі за сенсом, стратегічною метою та тактичними засобами. Якщо узагальнити, то процес усіх таких явищ зводиться до наступного алгоритму (рис. 15).



Рис. 15. Алгоритм здійснення горизонтального моніторингу та інших тотожних процедур

Джерело: власна розробка автора за даними [9]

Важливим та ефективним інструментом уникнення або мінімізації податкових ризиків є отримання платником податків індивідуальної податкової консультації. Однак, право на податкові консультації має розглядатися не різновидом податкового планування, а скоріш є як один із його методів податкового контролю за діяльністю платників податків, що використовується на стадії оцінки ризиків. Наприклад, у Бельгії, за бажанням платника податків, податкові органи допомагають йому визначити перелік податків та платежів, які йому необхідно сплачувати. В Україні платник податків повинен самостійно визначати, які податки та платежі, відповідно до законодавства він має сплачувати. Це в свою чергу доволі часто призводить до ситуації, коли сумлінному платнику податків призначаються штрафні санкції за податками, що не були визначені та сплачені ним не з метою ухилення від оподаткування, а по незнанню.

Зазначене вище ототожнення понять горизонтального моніторингу та попереднього податкового контролю обґрунтовується першочерговим надання податкових консультацій до укладення фіскального рескрипту, що має законодавче закріплення. Тобто на етапі податкових консультацій платники податків мають право:

- направити у фіскальний орган запит про правомірність планованої операції до укладення контракту. При відсутності відповіді у передбачені

терміни платник податків здійснює дії з позиції їх повної правомірності, при цьому в майбутньому податкові органи не вправі розглядати дану угоду як правопорушення (*Франція*);

– отримати письмові відповіді від податкового органу щодо попереднього запиту по угоді, яку він має намір укласти (*США*);

– звернутись за консультацією до укладання угоди, під час і після його вчинення, при цьому головна умова – подати прохання про податкове вирішення до терміну здачі річного звіту (*Ізраїль*);

– отримати консультації з питань оподаткування заробітної плати, митних зборів чи оцінки фактичних ситуацій у зв'язку з проведенням фіскального контролю (*Німеччина*).

Висновок податкових угод можна розглядати як умовну гарантію в стосунках платника податків та держави, що знижує ризики податкового тиску [26].

Зарубіжний досвід запровадження електронного аудиту

Інтенсивний розвиток цифрових технологій дав відповідний поштовх удосконаленню методів комп'ютерного аудиту, а відтак і започаткуванню *е-аудиту*. Такий вид перевірок значно полегшує роботу контролерів і сьогодні широко застосовується у країнах ЄС, США та Австралії при інспектуванні дотримання суб'єктами господарювання (особливо великими платниками податків) податкового законодавства.



Рис. 16. Переваги автоматизації податкових процесів та впровадження е-аудиту

Джерело: складено автором за даними [21]

«Е-аудит визначається як верифікація та перевірка бухгалтерських операцій, яка здійснюється в електронному середовищі за допомогою комп'ютеризованих інструментів, використовуючи аналітичні, оціночні та тестові методи аудиту» [22].

Тобто електронний аудит як вид аудиту, насамперед, спрямований на перевірку правильності і повноти відображення у відповідних програмах (в електронному середовищі) господарських операцій бухгалтерського і податкового обліку, реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, перевірку бухгалтерських операцій (та їх джерел походження), виявлення ймовірних причин розбіжностей аналітичних і облікових даних [1].

Водночас, є ряд загроз для податкової системи, що обґрунтовано зростаючою кількістю операційних систем, спеціалізованих бухгалтерських програм, форматів даних та опцій зберігання файлів. Перераховане може спричинити ускладнення роботи податківців та нерозуміння з боку платників податків, а також створити перешкоди для взаємного обміну економічною інформацією.

З метою нейтралізації зазначених проблем Комітетом з фіскальних питань Організації економічного співробітництва та розвитку в 2005 році опубліковано розроблений стандартний податковий аудиторський файл (Standard Audit File for Tax – скорочено SAF-T), основні характеристики якого наведено на рис. 17.

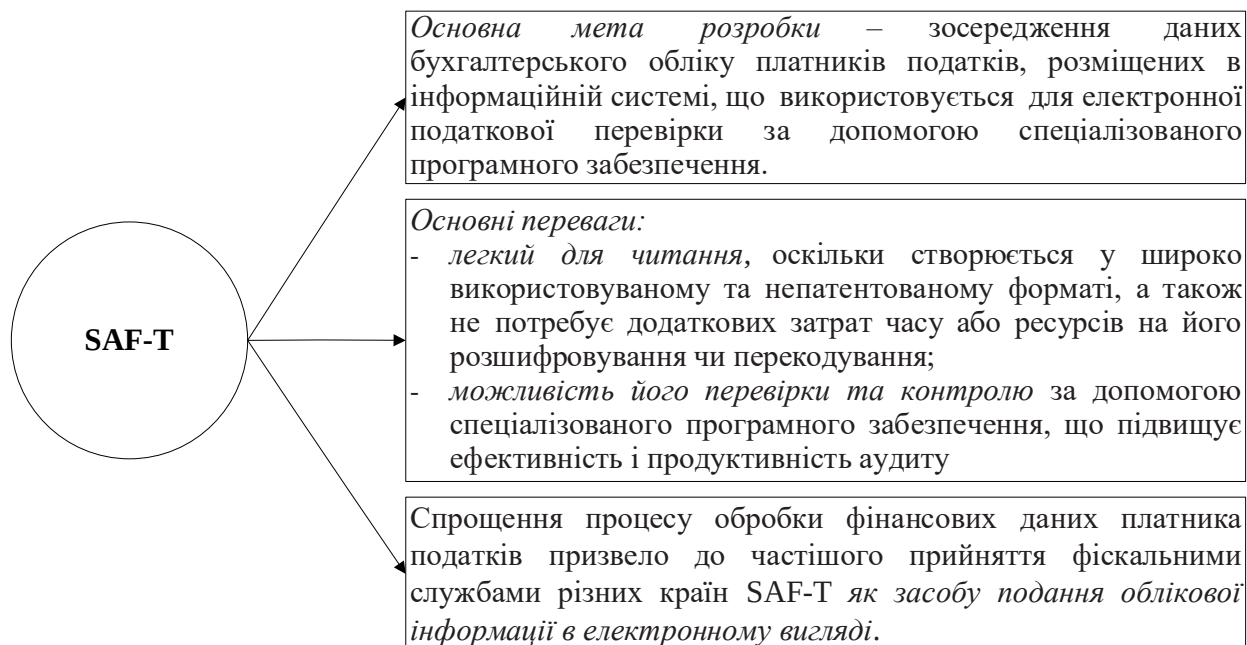


Рис. 17. Основні характеристики SAF-T

Джерело: складено автором за даними [21]

Відомості про міжнародний досвід впровадження податкового аудиторського файлу узагальнено у таблиці 1. Зокрема, Республіка Сінгапур стала першою країною, яка у 2005 році почала використовувати податковий аудиторський файл для цілей е-аудиту. Після внесення трьох змін, на сьогодні застосовується четверта версія податкового аудиторського файлу.

Серед європейських країн першою почала використовувати податковий аудиторський файл Португалія з поетапним його введенням:

з 2008 року – на добровільній основі лише для великих платників податків;

з 2010 року – обов'язково для всіх суб'єктів господарювання, які ведуть бухгалтерський облік в електронній системі.

Таблиця 1

Міжнародний досвід впровадження податкових аудиторських файлів

Країна	Рік впровадження податкового аудиторського файлу
Сінгапур	2005
Португалія	2008
Румунія	2022
Австрія	2009

Люксембург	2011
Німеччина	2011
Болгарія	2014
Нідерланди	2014
Норвегія	2014
Франція	2014
Швеція	2014
Польща	2016
Литва	2019

Джерело: складено автором за даними [22]

Здійснення електронного аудиту на основі податкового аудиторського файлу відбувається в кілька етапів.

Перший етап – платник податків на вимогу фіскального органу або у встановлений законодавством термін здійснює формування даних у форматі SAF-T та надає їх до фіскального органу. При цьому використовуються спеціальні алгоритми шифрування даних із високим рівнем криптографічної стійкості, а також складається протокол здавання-приймання конфіденційної інформації.

Другий етап – аудитор завантажує дані з захищеного сервера та розпочинає аналіз за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення.

Після завершення контрольних-перевірочних процедур платник податків отримує протокол аудиту, в якому містяться висновки, зроблені під час електронної податкової перевірки. Така процедура е-аудиту забезпечує найбільш прогресивні та цивілізовані взаємовідносини між платниками податків та фіскальними органами.

На сьогодні все більше країн використовують податковий аудиторський файл для здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства. Проте всі вони передбачали його поетапне запровадження: від невеликих пробних проектів до нормативного закріплення обов'язку платників податків формувати та подавати до фіскальних органів податковий аудиторський файл.

Головною рисою «проведення е-аудиту є застосування відповідного інформаційно-технологічного середовища для взаємодії фіскальних органів із платниками податків через електронні форми податкової звітності,

документообіг та відповідні комп'ютеризовані програми аналізу даних та файлів бухгалтерського обліку, що реалізується завдяки введенню до методології й процедури податкової перевірки стандартного податкового аудиторського файлу (SAF-T)» [22].

5. Оцінка показників ефективності контрольно-перевірочної роботи ДПС України

Для аналізу та оцінки показників ефективності контрольно-перевірочної роботи ДПС України розглянемо наступні:

- показники контрольно-перевірочної роботи – це кількісні показники здійснення різних видів перевірок (тисячі одиниць);
- результати контрольно-перевірочної роботи – це кількісні показники виявлених донарахувань до бюджету та їх погашення (млн. грн.).

Передусім відзначимо окремі моменти суспільно-економічного характеру, що обґрунтували внесення змін до податкового законодавства у частині безпосередньо контрольно-перевірочної роботи ДПС:

- у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19) внесено зміни до ПКУ (пункт 52², підрозділ 10 розділу XX «Перехідні положення») щодо встановлення мораторію на проведення *документальних та фактичних перевірок* «на період з 18 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України» [20]. Це, у свою чергу, обґрунтовує відповідне зменшення податкових перевірок у 2020 році порівняно з 2019 роком;
- з лютого 2021 року скорочено строк дії зазначених обмежень в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок юридичних осіб. Серед них тимчасово зупинені документальні та фактичні перевірки, що були розпочаті до 18 березня 2020 року та не були завершеними [23]. Часткове

зняття обмежень позитивно вплинуло на кількість контрольно-перевірочних заходів, донараховані та узгоджені суми грошових зобов'язань.

Розпочнемо з аналізу показників контрольно-перевірочної роботи, зокрема у частині проведених перевірок (див. таблицю 2).

Таблиця 2

Показники контрольно-перевірочної роботи, тис. одиниць

Види перевірок	Кількість перевірок (тис.)					
	2017	2018	2019	2020	2021	% зміни 2021/2020
Планові	4,09	4,52	3,65	1,94	3,1	+59
Позапланові	15,08	13,84	10,23	23,9	41,9	+76
Фактичні	-	-	-	16,6	26,1	+58
Усього	19,17	18,36	13,1	42,4	71,14	+68

Джерело: узагальнено автором за даними [17]

Дані таблиці наведено в наочному вигляді на рис. 18, що показує неоднозначні тенденції кількісних змін проведених податкових перевірок. Зокрема спостерігається наступне:

– *планові перевірки* – у 2018 році найбільша їх кількість (4,52 тисячі), у 2020 році – максимальне зменшення до 1,94 тис. перевірки. Однак, у 2021 році (3,1 тисячі) показник сягнув майже рівня 2019 року (3,65 тисячі);

– *позапланові перевірки* – тенденція поступового зменшення від 15 тисяч – у 2017 році до 10 тисяч – у 2019 році. Водночас, у 2020 році відбулося збільшення більше ніж у 2 рази, майже до 24 тисяч; у 2021 році цей показник збільшився на 76 % порівняно з 2020 роком;

– тенденції щодо проведених *позапланових перевірок* співвідносяться із загальними тенденціями: впродовж двох років (2018-2019) порівняно з 2018 роком їх зменшення (19,17 тисяч), у 2020 році їх раптове збільшення до 42,4 тисяч та у 2021 році – 71,14 тисяч.

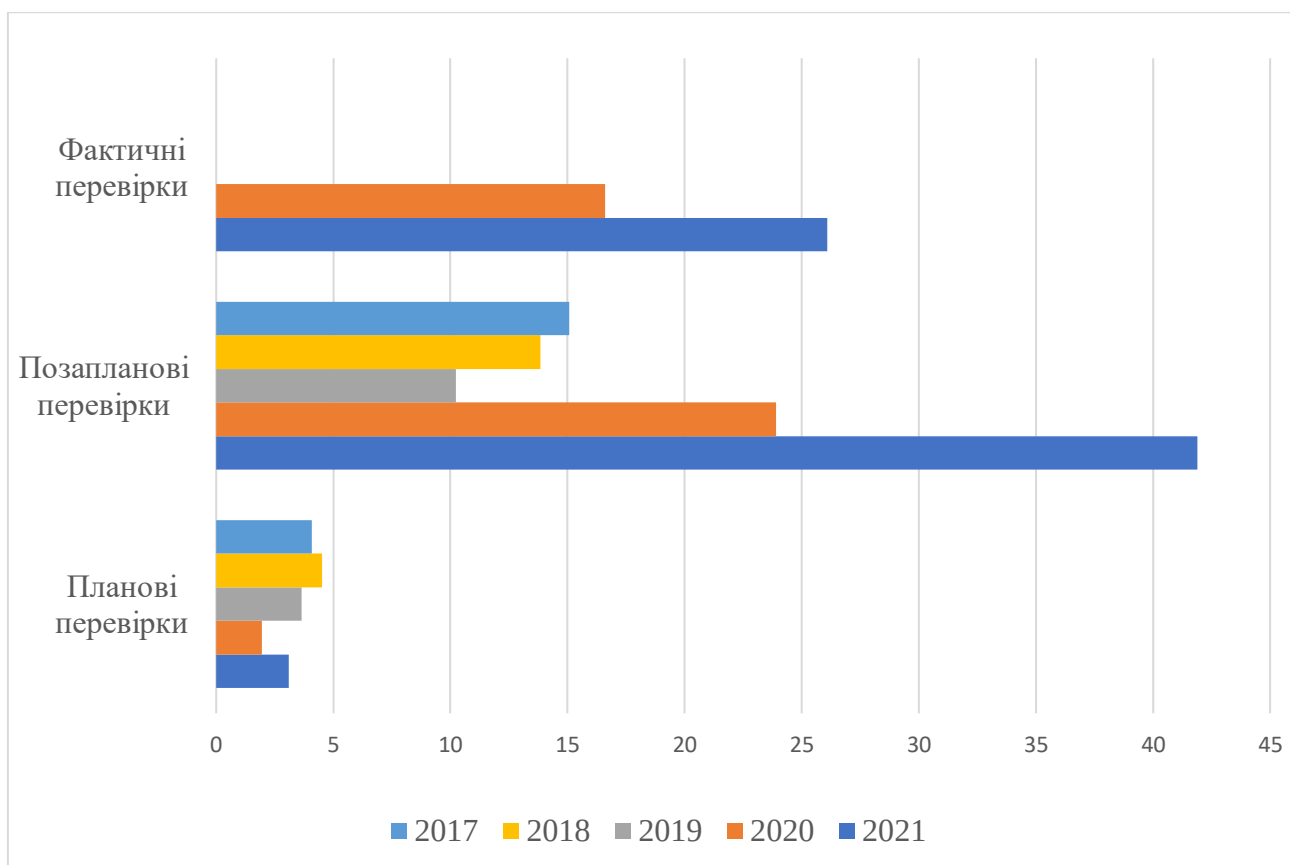


Рис. 18. Динаміка показників контрольно-перевірочної роботи, тис. одиниць
Джерело: побудовано автором за даними [17]

За наявною інформацією цікавим є розглянути кількість встановлених порушень за результатами податкових перевірок та їх відсоток до кількості перевірок. Це показує, наскільки ефективно проведення податкових перевірок та рівень їх результативності. Такі результати надані у таблиці 3.

Підтвердженням достатньо високої ефективності контрольно-перевірочної роботи 2021 року є встановлення порушень за матеріалами 52,6 тис. перевірок, що становить майже 74 % від загальної кількості проведених (71,1 тис.).

В цьому контексті вже були відмічені позапланові перевірки, серед яких впродовж 2020-2021 років спостерігається тенденція щодо встановлення порушень у половині проведених податкових перевірок:

у 2020 році – 12,7 тис. при 23,9 тис. проведених (53 %);

у 2021 році – 23,91 тис. при 41,95 тис. проведених (57 %).

Відсотки порушень по планових та фактичних перевірках майже відповідають кількості проведення таких перевірок, що коливається в межах 95-99 відсотків.

Таблиця 3

Кількість встановлених порушень під час проведених податкових перевірок

Види перевірок	Кількість встановлених порушень (тис.)		Відсоток порушень до кількості перевірок (%)	
	2020	2021	2020	2021
Планові	1,9	2,93	98	95
Позапланові	12,7	23,91	53	57
Фактичні	16,3	25,8	98	99
Усього	30,9	52,6	73	74

Джерело: узагальнено автором за даними [17]

Такі результати говорять про необхідність перегляду підходів до здійснення позапланових перевірок, адже їх ефективність щодо виявлення порушень складає половину від проведених перевірок.

Результати контрольно-перевірочної роботи в розрізі узгоджень та надходжень грошових зобов'язань наведено у таблиці 4.

Таблиця 4

Результати контрольно-перевірочної роботи (млн. грн.)

Види перевірок	Узгодження ¹		% зміни 2021/2020	Надходження (погашення) ²		% зміни 2021/2020
	2020	2021		2020	2021	
Планові	3 286,3	4 686,1	+42,6	1 111,6	2 959,6	+266,2
	33,6 %	47,6 %	-	33,8 %	45,2 %	-
Позапланові	4 503,3	6 548,9	+45,4	970,0	1 742,1	+79,0
	60,7 %	12,4 %	-	21,5 %	37,2 %	-
Фактичні	251,5	493,4	+96,2	108,7	203,3	+87,0
	44,5 %	60,0 %	-	43,2 %	41,2 %	-
Усього	8 041,1	11 728,4	+34,8	2 190,3	4 905,0	+223,9
	45,2 %	18,5 %	-	27,2 %	41,8 %	-

¹ відсоток від загальної суми донарахувань

² відсоток від загальної суми узгоджених донарахувань

Джерело: узагальнено автором за даними [17]

З таблиці 4 можна побачити, що за рахунок збільшення обсягів грошових надходжень від планових перевірок більше ніж у 2,5 рази у 2021 році збільшився їх загальний обсяг від усіх перевірок у 2,3 рази, тобто з 2 190 млн.

грн – у 2020 році до 4 905 млн. грн. – у 2021 році. Рівень стягнення узгоджених донарахувань у 2021 році становив 41,8 відс. порівняно з 27,2 відс. – у 2020 році.

Найбільший відсоток узгоджень від донарахованих сум спостерігається від фактичних перевірок, що складає у 2021 році – 60 відс., у 2020 році – 44,5 відсотки.

Проведений аналіз проведення контрольно-перевірочної роботи ДПС України за 2020 рік підсумуємо цікавими спостереженнями:

– сума донарахувань в результаті податкових перевірок склала 2,3 % загальної суми надходжень до бюджету, тобто 991,1 млрд. грн.;

– однією з причин скасування результатів податкових перевірок стало неякісне їх проведення та недоведення встановлених порушень, що склало 54,7 відсотка;

– серед причин непроведення податкових перевірок є такі: відсутність за місцем реєстрації; вилучення документів; відмова у допуску до перевірки; втрата (пошкодження) документів.

В розрізі здійснених податкових перевірок окрему увагу заслуговують причини здійснених скасування у 2020-2021 роках, які наведені у таблиці 5.

Таблиця 5

Причини здійснених скасування ППР у 2020-2021 роках

№ з/п	Причини скасування	К-ть ППР		Сума скасованих грошових зобов'язань, млн. грн.		Відсотки	
		2020	2021	2020	2021	2020	2021
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Неоднозначне тлумачення податкового законодавства	115	64	620,6	553,4	29,5	35,6
2.	Надання платником додаткових документів при проходженні процедури адміністративного оскарження	71	38	301,6	494,4	14,3	31,8
3.	Неправильне визначення розміру та застосування суми штрафних		124		275,6		17,7

	(фінансових) санкцій						
4.	Неякісне проведення перевірки та недоведення встановлених порушень	162	133	1 151,0	170,1	54,7	11,0
5.	Інше	-	121	-	60,5	-	3,9
Усього		450	480	2 103,9	1 554	X	X

Джерело: узагальнено автором за даними [17]

Впродовж двох проаналізованих років (2020-2021) підрозділи податкового аудиту виконували наступні показники ефективності паспорта бюджетної програми ДПС:

– у 2020 році – частка узгоджених грошових зобов'язань, донарахованих за результатами контрольно-перевірочних заходів у загальній сумі таких грошових зобов'язань (рівень узгодження донарахованих грошових зобов'язань), цільове значення на кінець 2020 року – 33 відс., фактичне виконання – 45,2 відсотка;

– 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 2020 року – не більше 18 відс., у 2021 році – не більше 17 відс.; фактичне виконання у 2020 році – 13,0 відс., у 2021 році – 2,9 відсотка. Це дозволяє говорити про вищу якість проведених податкових перевірок у 2021 році, адже відсоток скасування на низькому відсотковому рівні;

– за результатами адміністративного оскарження ППР, прийнятих за матеріалами перевірок, у 2020 році скасовано грошових зобов'язань більше ніж на 600 млн. грн ніж у 2021 році за наявності більшої кількості ППР – на 30 (див. табл. 5.4).

В контексті здійснюваного дослідження проаналізуємо основні показники щодо проведення контрольно-перевірочної роботи ГУ ДПС у м. Києві наведено у таблиці 6.

Таблиця 6

Кількість проведених перевірок ГУ ДПС у м. Києві

Вид перевірок	2019	2020	2020 / 2019, %	2021	2021 / 2020, %
Планові перевірки,	1 032	321	-68,9	528	+64,5
в т.ч. філії	11	1	-	4	-
Позапланові перевірки	3 193	2 531	-20,7	528	+64,5
в т.ч. філії	12	8	-	1	-
Фактичні перевірки	1 589	1 938	+22,0	2 590	+33,6
Усього	5 814	4 790	-17,6	5 142	+7,3

Джерело: узагальнено та розраховано автором за даними [16]

Протягом 2020 року проведено 4 790 перевірок, з них: 321 – планова виїзна перевірка, 2 531 – позапланова перевірка, 1 938 – фактичних перевірок.

У зв'язку з введенням в дію зазначеного вище мораторію зменшено загальну кількість контрольних заходів у 2020 році порівняно з 2019 роком, зокрема кількість планових перевірок зменшено на 68,9 %. Водночас, цей показник вже у 2021 році порівняно з 2020 роком збільшився на 64,5 %, але дещо менше за показник 2019 року.

За результатами контрольно-перевірочної роботи підрозділами податкового аудиту ГУ ДПС у м. Києві:

– протягом 2021 року – донраховано податкових зобов'язань у сумі 3 504,3 млн. грн., з яких узгоджено – 2 044,9 млн. гривень; рівень узгодження становить 58,4 відсотка. До бюджету надійшло 427,1 млн грн донрахованих податкових зобов'язань, рівень стягнення донрахованих сум у цьому періоді становить 20,9 відсотка;

– протягом 2020 року – донраховано податкових зобов'язань у сумі 4 125,3 млн. грн.; рівень узгодження становить 43,7 відсотків. До бюджету мобілізовано 294,4 млн грн донрахованих податкових зобов'язань, рівень стягнення донрахованих сум у цьому періоді становить 16,4 відсотків.

Цікавим є проведений аналіз щодо порівняння основних показників контрольно-перевірочної роботи в м. Києві та Україні в цілому, що представлено в таблиці 7.

Таблиця 7

**Порівняльний аналіз основних показників
контрольно-перевірочної роботи (в розрізі Київ / Україна)**

Показники	м. Київ			по Україні		
	2019	2020	2021	2019	2020	2021
Рівень стягнення, %	8,9	16,7	22,1	19,9	27,2	41,8
Рівень узгодженості донарахованих сум, %	57,0	43,7	58,3	37,4	45,2	18,5
Донараховано узгоджених зобов'язань 1 аудитором, тис. грн	25 487	6 564	3 412	9 880	3 886	2 809
Стягнуто узгоджених зобов'язань 1 аудитором, тис. грн	2 270	1 097	753	1 963	1 059	1 175
Навантаження на 1 працівника плановими та позаплановими перевірками	15,1	18,3	9,6	11,1	14,5	12,0
Якість матеріалів перевірок, %	9,42	1,96	0,21	18,45	13,03	2,85
Якість заповнення «Паспорта перевірки» (Алгоритм якості), %	X	100	100	X	100	100

Джерело: узагальнено та розраховано автором за даними [16]

З наведеного аналізу зробимо ряд висновків:

– навантаження на одного працівника плановими та позаплановими перевірками у 2020 році найбільше серед трьох років, хоча саме в цей період через мораторій проведено найменшу кількість податкових перевірок. В той же час у 2021 році цей показник найменший, хоча кількісний рівень податкових перевірок майже сягнув рівня 2019 року;

– при такому навантаженні перевірками обсяг стягнутих узгоджених зобов'язань одним аудитором (що показує безпосередню ефективність

перевірок) найбільший у 2019 році, у 2020-2021 році в Україні показник майже на одному рівні, водночас в м. Києві на 300 тис. грн. менший у 2021 році.

При цьому можна зауважити наступне:

- для аналізу інших офіційних показників використовується підхід співвідношення результатів контрольної роботи до чисельності працівників;
- недоліком такого підходу є надто висока фіскальна орієнтованість податкового контролю, спрямована на збільшення донарахувань податкових платежів до бюджету;
- не враховується можливість отримання нульового результату у процесі податкового контролю, який, є ймовірним та може свідчити про високу податкову культуру платників податків.

Таким чином, при оцінці відносних показників контрольної-перевірочної роботи податкових органів мають враховуватись тенденції сплати податкових платежів загалом.

6. Індикатори ефективності контрольної-перевірочної роботи ДПС України

За результатами аналізу розділу 6 можна зробити висновок, що оцінка податкового контролю проводиться на підставі використання обмеженого переліку кількісних показників:

- питома вага донарахувань за результатами перевірок у загальній сумі податкових надходжень;
- кількість перевірок на одного інспектора;
- середня сума донарахувань на одну перевірку;
- питома вага перевірок, що мають донарахування тощо.

Дослідження наявних методик оцінювання ефективності податкового контролю та адміністрування податків, наданих у працях вітчизняних й зарубіжних науковців, дозволяє виділити низку недоліків, а саме:

- застарілість та невідповідність сучасним тенденціям розвитку податкової системи окремих нормативних значень показників оцінки ефективності податкового контролю;

- переважна фіскальна орієнтованість податкового контролю, що має на меті – нарощення обсягів донарахувань податків до бюджету без з'ясування та фіксації причинно-наслідкових зв'язків податкових порушень;

- визначення об'єктивними критерії і показники результативності податкового контролю без урахування способів досягнення цієї результативності.

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

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

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

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

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

- окреслити напрями підвищення ефективності податкового контролю.

Отже, ефективність податкового контролю варто розглядати як співвідношення результатів та витрат на його проведення. За результатами розгляду різних наукових підходів до визначення критеріїв ефективності державного фінансового контролю загалом та податкового контролю зокрема, наявні думка щодо доцільності у застосування для оцінювання ефективності

податкового контролю таких базових критеріїв: результативність, дієвість та економічність. Це обґрунтовується наступним призначенням кожного з наведених критеріїв:

- результативність, як зовнішня ефективність – для врахування обсягів виявлених правопорушень, частки результативних податкових перевірок в їх загальній кількості;

- дієвість – для виявлення відповідності обсягів виявлених правопорушень та фактично відшкодованих збитків за результатами контролю (що безпосередньо пов'язано зі здатності органів контролю забезпечити своєчасне й повне виконання платниками податків податкових зобов'язань перед державою);

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

Кожен із наведених критеріїв може бути оцінений кількісно за допомогою системи відповідних показників, склад яких є різним, враховуючи специфіку окремого контролюючого органу.

На наш погляд, оцінювати ефективність податкового контролю доцільно, як на основі базових критеріїв, також і з використанням додаткового критерію – навантаження. При цьому показники оцінювання, розроблені за цим критерієм, мають характеризувати ефективність податкового контролю як зі сторони податкових органів, так і зі сторони платників податків.

Результатом проведеного теоретико-методологічного дослідження стала побудова схеми оцінювання ефективності податкового контролю (рис. 19).



Рис. 19. Етапи оцінювання ефективності податкового контролю

Джерело [11]

Серед іншого, до механізму оцінювання ефективності податкового контролю, включаються такі види забезпечення для функціонування податкової системи загалом:

- нормативно-правове – законодавчі документи, що визначають правові основи здійснення податкового контролю в Україні;
- інформаційне – сукупність інформативних матеріалів, в тому числі інших державних та місцевих органів влади, що використовуються податковими органами під час здійснення контрольно-перевірочної роботи;

- організаційне – сукупність органів різних рівнів, що в межах своєї компетенції уповноважені здійснювати податковий контроль;
- кадрове – висококваліфікований персонал, який забезпечує ефективне здійснення контрольно-перевірочної роботи.

Крім цього, серед заходів Стратегічного плану ДПС України на 2022-2024 роки визначено напрями щодо ефективного адміністрування податків, зборів, платежів [14]:

з метою підвищення ефективності перевірок – удосконалити підходи та процедури податкових перевірок;

з метою збільшення кількості послуг, доступних онлайн, спрощення доступу платників до таких послуг та інформаційних ресурсів ДПС – розвивати зручні та доступні сервіси для платників податків.

За результатами аналізу звіту про стан виконання Плану заходів з реалізації стратегічних цілей діяльності ДПС у 2021 році [19], відмічено:

задля реалізації концепції електронного аудиту (що буде аналізуватися далі) поступове запровадження електронної документальної перевірки спочатку великих платників податків, а надалі всіх платників;

задля контролю за ефективністю використання робочого часу працівниками підрозділу податкового аудиту, в тому числі в підсистемі «Податковий аудит» ІТС «Податковий блок» створено уніфікований довідник видів робіт робочого часу працівників підрозділу податкового аудиту, який використано при розробці заявки на доопрацювання програмного забезпечення.

Відповідно до ключових показників ефективності роботи (KPI) ДПС за 2019-2020 роки [5] досягнення цільових значень в розрізі окремих аспектів контрольно-перевірочної роботи відбулися на рівнях, наведених у таблиці 8.

Таблиця 8

Досягнення цільових значень ключових показників
ефективності роботи (KPI) ДПС за 2019-2020 роки

KPI	Фактичне зн-ня KPI	Цільове зн- ня KPI
-----	-----------------------	-----------------------

<i>Вдосконалення механізмів і методів здійснення податкового контролю 2019 рік</i>			
Частка узгоджених грошових зобов'язань, донарахованих за результатами перевірок ЮО, у загальній сумі грошових зобов'язань, донарахованих за результатами перевірок ЮО (рівень узгодження грошових зобов'язань, визначених за результатами податкового контролю)		37,4%	33%
Частка узгоджених грошових зобов'язань, у загальній сумі грошових зобов'язань, донарахованих за результатами документальних перевірок, проведених підрозділами, до функціональних повноважень яких належить здійснення контрольно-перевірочної роботи податків і зборів з ФО (рівень узгодження грошових зобов'язань, визначених за результатами контрольно-перевірочних заходів)		39,9%	29%
<i>Ефективне адміністрування податків, зборів, платежів 2020 рік</i>			
Частка узгоджених грошових зобов'язань, донарахованих за результатами контрольно-перевірочних заходів у загальній сумі таких грошових зобов'язань (рівень узгодження донарахованих грошових зобов'язань):	за донарахуваннями підрозділів податкового аудиту	45,2%	не менше 33%
	за донарахуваннями підрозділів органів ДПС, на які покладено функції з питань адміністрування податків	72,4%	не менше 35%
	за донарахуваннями підрозділів контролю за підакцизними товарами	30,2% *	не менше 49%

* Причиною недосягнення цільового значення КРІ ДПС у звітному періоді є те, що оскаржується в апеляційному порядку 227,2 млн грн по платнику податків ДП «ЖОВТНЕВИЙ СПИРТЗАВОД»

Джерело: складено автором за даними [5]

З таблиці можна побачити перевиконання фактичних значень КРІ ДПС за цільові значення КРІ ДПС у 2019-2020 роках, що свідчить про ефективні заходи в рамках здійснення контрольно-перевірочної роботи ДПС. Але звертаємо увагу, що оцінка проводилася виключно за одним критерієм – частки узгоджених грошових зобов'язань, донарахованих за результатами контрольно-перевірочних заходів, що відповідно звужує аналіз досліджуваного напрямку роботи ДПС.

7. Напрями вдосконалення контрольно-перевірочної роботи ДПС України

Міністерством фінансів розроблено Концепцію впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків. Документ розроблено на виконання пункту 2 умов Меморандуму про взаєморозуміння між Україною як Позичальником та Європейським Союзом як Кредитором щодо отримання Україною макрофінансової допомоги [10].

Метою Концепції визначено перехід до якісно нового рівня здійснення контрольно-перевірочної роботи. Е-аудит у багатьох країнах світу запроваджено через використання аудиторського файлу SAF-T.

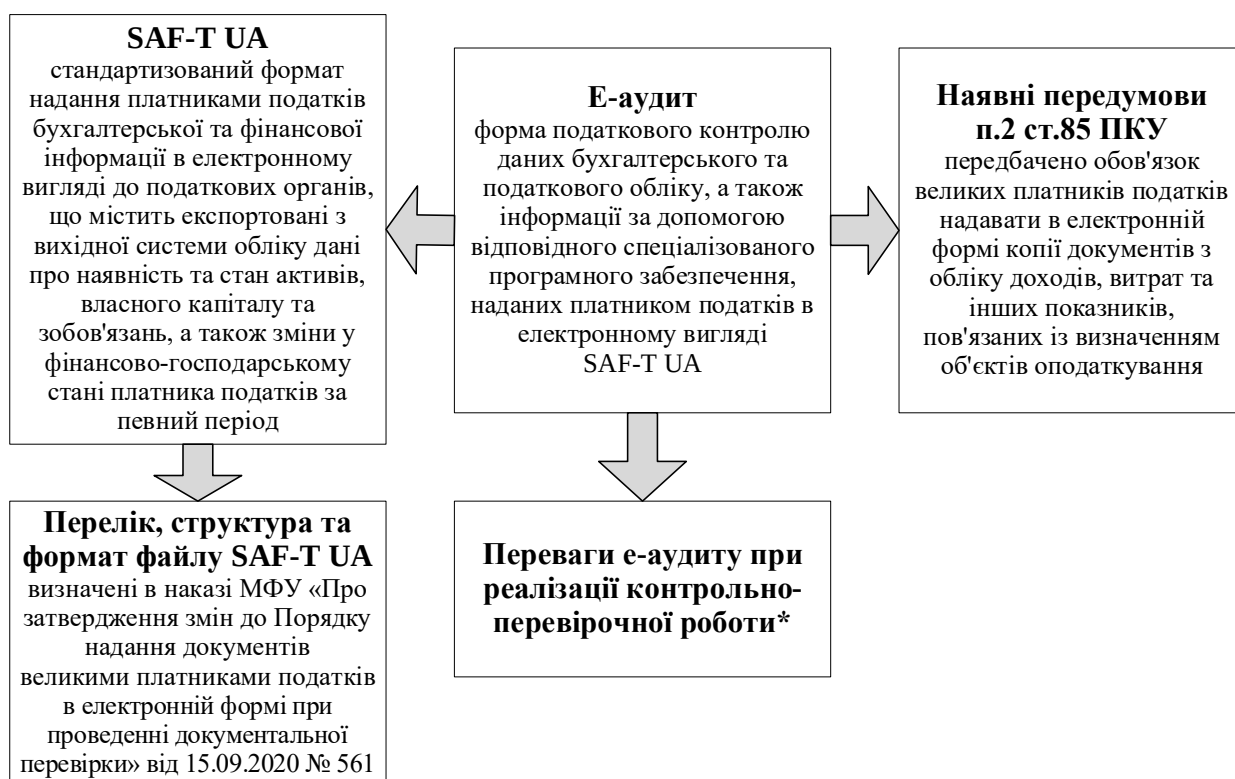


Рис. 20. Впровадження процедури електронного аудиту як складової частини контрольно-перевірочної роботи

Джерело [17]

Переваги е-аудиту при реалізації контрольно-перевірочної роботи ДПС [17]:

- розвиток ризик-орієнтованого підходу при проведенні перевірок;
- зменшення навантаження на посадових осіб контролюючих органів;
- підвищення швидкості, точності та ефективності результатів перевірок;

- підвищення ефективності виконання покладених на податкові органи функцій;
- покращення якості обслуговування платників податків;
- зростання податкових надходжень;
- зменшення податкових правопорушень;
- зменшення кількості судових спорів з платниками податків;
- зниження впливу «людського фактору», що має під собою мінімізації особистих контактів між платниками податків та контролюючих органів.

Переваги е-аудиту для суб'єктів господарювання [17]:

- зменшення тиску на бізнес;
- зменшення паперового документообігу щодо діяльності платників податків;
- посилення захисту прав і законних інтересів платників податків;
- підвищення привабливості ведення бізнесу в Україні та покращенню інвестиційного клімату в Україні.

Крім зазначених вище переваг, потрібно відмітити, що впровадження SAF-T дозволить досягти таких наступних моментів:

- 1) прозорість, стандартизація запитуваних даних для суб'єктів господарювання і для ревізорів;
- 2) скорочення термінів проведення податкової перевірки;
- 3) підвищення ефективності використання ресурсів;
- 4) обробка великих масивів інформації;
- 5) можливість проведення автоматичного тестування та виявлення ризиків;
- 6) виявлення фактів порушення податкового законодавства для «ручної» перевірки і махінацій;
- 7) зменшення паперової звітності;
- 8) можливість використання суб'єктами господарювання для перевірки власних ризиків та усунення помилок;

9) архівування та захист інформації.

В Україні визначено впровадження е-аудиту відбуватиметься у три етапи, що надано на рис. 21.



Рис. 21. Етапи впровадження е-аудиту в Україні

Джерело: складено автором за даними [28]

Так, у 2021 році ДПС проведено експеримент стосовно надання великими платниками податків, які надали згоду на участь у експерименті, даних бухгалтерського обліку в електронному вигляді. Серед іншого, відбулися зустрічі та різного роду листування з такими контрагентами:

- з великими платниками податків та ТОВ «Київстар» - щодо співпраці та виявлення проблемних питань у процесі заповнення форм в рамках е-аудиту;
- компанії сфери ІТ - ТОВ «КВ АЙТІ СОЛЮШН» та проєктним менеджером EU4PFM, Представництвом ЄС в Україні з питань ІТ-закупівель.

У процесі дослідження у попередніх розділах зазначалося про проблему проведення перевірок у зв'язку з припиненням платників податків. В цьому контексті у 2021 році з метою спрощення процедури припинення платників податків – фізичних осіб складено висновки доперевірочного аналізу щодо недоцільності проведення перевірок фізичних осіб у зв'язку з припиненням платників. У цьому зв'язку, видано наказ ДПС від 04.06.2021 № 568 «Про внесення змін до наказу ДПС від 15.09.2020 № 499», яким розширено коло платників, відносно яких може бути прийнято рішення щодо недоцільності проведення перевірки.

Упродовж січня – грудня 2021 року територіальними органами ДПС складено 191,2 тис. висновків доперевірочного аналізу щодо недоцільності проведення перевірок платників податків – фізичних осіб у зв'язку з припиненням платників, у т. ч. щомісячно складалося більше 10 тис. висновків (у грудні 2021 року – 12,0 тис. висновків) [17].

Автоматизована обробка отриманого аудиторського файлу надасть можливості для швидкого виявлення найбільш ризикових як суб'єктів (платників податків), так і об'єктів (транзакцій) для податкових перевірок. Така ефективність досягається завдяки автоматизованому процесу контрольно-перевірочної роботи (рис. 22).

Результати такої обробки можуть бути використані для оперативного виправлення виявлених розбіжностей платниками податків або під час відбору платників податків для проведення податкової перевірки.

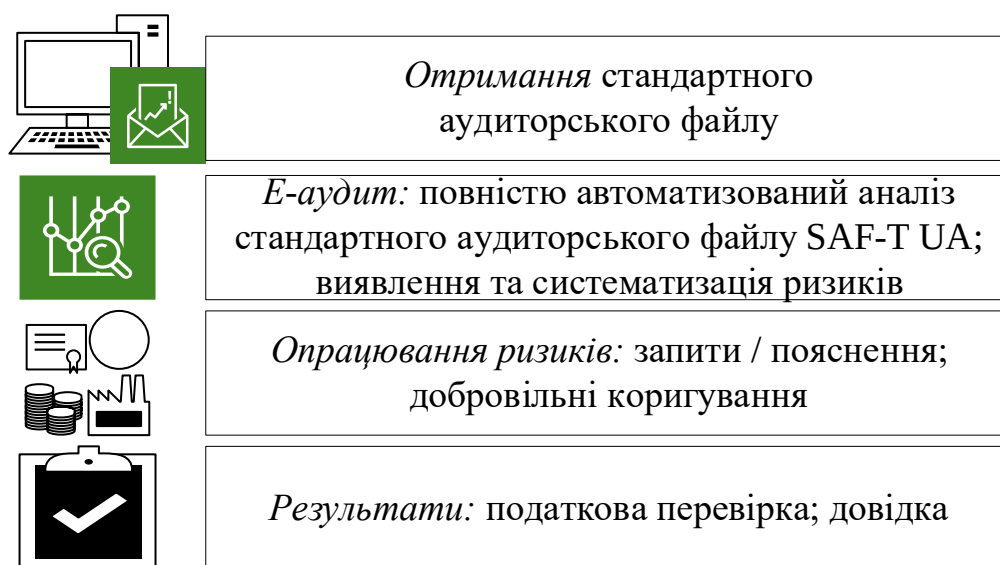


Рис. 22. Прядок здійснення е-аудиту

Джерело: складено автором за даними [10]

Таким чином, впровадження електронного аудиту (е-аудиту) направлене на удосконалення ризик-орієнтованих підходів на етапах доперевірочному та перевірочному, підвищенню точності та ефективності результатів перевірок, скорочення термінів їх проведення.

ДПС обрано пріоритетом у своїй діяльності щодо імплементації комплексного підходу до роботи з податковими ризиками. Про це наголошували керівники різних рівнів ДПС на тематичних нарадах в рамках

зміни моделі функціонування служби. Апробація застосування податковою службою ризик-орієнтованого підходу відбувається фактично з моменту її створення. Водночас, методи відбору платників та аналізу ризиків вдосконалюються та відповідно система функціонування ДПС змінюється.

На заміну лінійній системі реалізується Комплексна система реагування на податкові ризики, що унеможлиблює монополізацію питання виявлення податкових ризиків одним підрозділом та робить процес ідентифікації ризику більш ефективним. Завдяки комплексному підходу ДПС отримує можливість узагальненого бачення проблеми податкових ризиків, а після ідентифікації ризику спільно визначається комплекс заходів реагування.

Нормативне забезпечення ризик-орієнтованої системи відбору платників податків містить розроблений перелік критеріїв податкових ризиків: 38 – у 2011 р., 42 – у 2012 р., 139 – у 2020 р. (з яких автоматизовано 94, що складає 70 відс.), 185 – у 2021 р. Критерії затверджуються наказом Міністерства фінансів України та визначають ризики несплати податків для планування податкових перевірок.

Наприклад, за результатами декларування платниками податків за 9 місяців 2021 року та 2020 рік розраховано ризики по 198 тис. суб'єктів господарювання.

По 159 тис. суб'єктах господарювання (80 відс.) з обсягами задекларованих доходів за 2020 рік 10,4 трлн грн встановлено ризики несплати податків з розрахунковими втратами 110,1 млрд грн (у т. ч. з податку на прибуток 34,9 млрд грн та з ПДВ 75,2 млрд гривень).

Такі цифри стали підставою для формування плану-графіку проведення документальних планових перевірок платників податків на 2022 рік, до якого включено усього 4,7 тис. найбільш ризикових суб'єктів господарювання – юридичних осіб з обсягами задекларованих доходів за 2020 рік 1,2 трлн грн та розрахунковими втратами бюджету 31,9 млрд гривень [17].

Основу зазначеного плану-графіка складають великі платники податків реального сектору економіки з найбільшими ризиками у господарській

діяльності, що здійснюють 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).

Рекомендації з оцінювання TADAT [32] 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 (табл. 9).

Таблиця 9

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

Назва елементу/етапу	Невідповідність стандартам управління ризиками	Заходи з удосконалення
Аналіз результатів перевірки зовнішнього середовища 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

Джерело [32]

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.

8. Ризики та недоліки процесу реалізації шляхів для підвищення ефективності контрольно-перевірочної роботи ДПС України

Наведений аналіз шляхів підвищення ефективності контрольно-перевірочної роботи ДПС України дає підстави говорити про окремі ризики в процесі їх реалізації. Зокрема, впровадженні е-аудиту, що зумовлене появою

нових електронних сервісів, відкриває можливості для суттєвого покращення ефективності здійснення доперевірочної та контрольно-перевірочної роботи, яка на сьогоднішній день має такі ризики:

- недостатня точність існуючої системи оцінки ризиків, яка використовується при плануванні та проведенні податкових перевірок;
- придбання (розроблення) та впровадження програмного забезпечення щодо автоматизації процесу проведення податкових перевірок (е-аудит)
- недостатньо ефективне превентивне виявлення помилок при розрахунку податкових зобов'язань, що може бути причиною накопичення суттєвих податкових ризиків, які призводять до значних нарахунків за наслідками податкових перевірок;
- удосконалити систему кабінетного аудиту як методу визначення напрямів та перспектив проведення контрольно-перевірочної роботи, які б дозволяли оперативно реагувати на порушення податкового законодавства та ефективно їх відпрацьовувати;
- оптимізувати використання часу на оформлення матеріалів у результаті здійснених перевірок, спростити процедури їх оформлення;
- покращити якість обслуговування та проведення консультаційної і масово-роз'яснювальної роботи з платниками податків;
- здійснювати регулярний моніторинг рівня кваліфікації (за необхідності її підвищення за допомогою проведення регулярних тематичних навчань) працівників контролюючих органів у сфері оподаткування.

Окремо варто наголосити на конкретизації окремих напрямів роботи з податковими ризиками, які, вважаємо, з урахуванням експертної оцінки за методологією TADAT, потребують додаткового врегулювання та вдосконалення в діяльності українського податкового органу (табл. 10).

Таблиця 10

Конкретизація напрямів роботи з податковими ризиками, що потребує додаткового врегулювання та вдосконалення в діяльності ДПС України

Напрямок діяльності	Недоліки у напрямі діяльності
---------------------	-------------------------------

Посилення аналітичної складової щодо роботиз 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 нецільовими
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	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

Отже, з метою підвищення ефективності адміністрування податків діяльність вітчизняного податкового відомства потребує систематизації та вдосконалення управління податковими ризиками.

Варто зазначити, що до проведення в Україні перевірки податкових органів за допомогою діагностичного інструменту TADAT (на початок 2018

року) не було стратегічного документа, який би визначав порядок управління податковими ризиками. Наказом ДФС України № 433 від 03.07.2018 р. було затверджено Концепцію організації діяльності Державної фіскальної служби України з управління ризиками у податковій сфері [8], що побудована з урахуванням зауважень та рекомендацій TADAT [32] і покликана мобілізувати зусилля для виявлення та управління податковими ризиками. Це стосується як ризиків недотримання платниками податкового законодавства, так і інституційних ризиків. Проте цей документ не виправив зазначені вище недоліки та не врахував усі аспекти для розбудови цілісної системи управління податковими ризиками.

Таким чином, ефективна робота ДПС є однією з ключових умов економічного зростання країни. Вона гарантує повноцінне наповнення бюджету, виконання державою своїх функцій і фінансування необхідних реформ. Тому ДПС має бути сервісною, прозорою, ефективною, вільною від корупції службою, яка забезпечить сталі надходження до бюджетів всіх рівнів і стане відкритим майданчиком для взаємодії та діалогу держави, бізнесу і громадян.

ВИСНОВКИ

Під час виконання кваліфікаційної роботи наведено теоретичне узагальнення та вирішення наукового завдання, що полягає у вивченні ефективності контрольно-перевірочної роботи як базової функції податкових органів та виокремленні практичних рекомендацій для її підвищення. За результатами дослідження можна зробити ряд висновків.

1. Визначено, що контрольно-перевірочна робота ДПС України являє собою сукупність спеціальних та нормативно встановлених дій уповноважених осіб щодо перевірки законності, дотримання та відповідності законодавчим нормам. Встановлено, що підвищення ефективності контрольно-перевірочної роботи впливає на економічний та соціальний ефект (зокрема при формуванні податкової свідомості, відповідальності платників податків, покращення взаємодії податкових органів та платників податків).

Відзначено, що вплив сучасних процесів інформатизації інформаційно-технологічна складова має важливу роль під час контрольно-перевірочних процедур. Запровадження додаткових інформатизованих процесів допоможе попередити платника податків (який може ознайомитися з рівнем ризику свого бізнесу) та здійснити попередній аналіз в межах перевірки.

2. В рамках оцінки ефективності податкового контролю розглянуто практичні аспекти контрольно-перевірочної роботи ДПС України. Зокрема, опрацьовано динаміку кількісних даних щодо податкових перевірок та фінансових надходжень до бюджету внаслідок виявлених податкових порушень.

3. За результатами аналізу зарубіжного досвіду у питанні контрольно-перевірочної роботи узагальнено використання підходів щодо горизонтального моніторингу та електронного аудиту. Зокрема, процедура е-аудиту покликана забезпечити найбільш прогресивні взаємовідносини платників податків з представництвом податкових органів.

Відмінною рисою для впровадження процедури е-аудиту є застосування відповідного інформаційно-технологічного середовища та стандартного

податкового аудиторського файлу (SAF-T), завдяки чому здійснюється податкова перевірка.

4. Розглянуті підходи зарубіжного досвіду щодо здійснення контрольної-перевірочної роботи імплементовано під українські реалії. В рамках зазначеного розглянуто детально запровадження е-аудиту, підготовчі технічні процедури якого вже розпочаті та заплановано для безпосереднього впровадження у 2023 році. Крім цього, проаналізовано застосування ДПС України ризик-орієнтовного підходу, як обґрунтування для проведення податкових перевірок, передусім великих платників податків реального сектору економіки з найбільшими ризиками.

5. Водночас, при реалізації окреслених напрямів підвищення ефективності контрольної-перевірочної роботи ДПС виокремлено ряд недоліків та ризиків, що має розглядатися комплексно з стратегією діяльності ДПС та податкової системи в цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білецька Г. М., Ковтунович Г. М. Щодо впровадження електронного аудиту: світові та вітчизняні тенденції. Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення: матеріали Міжнародної Інтернет-конференції (02.03.2017 р.). URL: <http://www.konferenciaonline.org.ua/arhiv-konferenciya/arhiv-konferenciya02-03-2017>
2. 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. URL: http://journals.uran.ua/vsed_oneu/article/view/202351
3. Дмитренко Е.С. Електронний аудит платників податків: проблеми запровадження в Україні. Київський часопис. 2021. № 1. URL: https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/37224/K_ch_p-2021-1-6.pdf?sequence=1&isAllowed=y
4. Закон України від 13 травня 2020 року № 591-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/591-20#Text>
5. Інформація про досягнення цільових значень Ключових показників ефективності роботи ДПС. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/398266.html>
6. Кондуова Е.В. Проблеми розвитку методики фінансово-економічного аналізу в податковому контролі. Економічний аналіз. 2015 рік. Том 20. URL: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/download/797/587>
7. Концепція організації діяльності ДФС з управління ризиками у податковій сфері: Наказ ДФС України № 433 від 03.07.2018 р. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk/download/page/2410>.
8. Лист ДПС України від 18.03.2020 № 4431/7/99-00-05-08-01-07. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/podatkoviyy-audit/listi-dps/print-415072.html>

9. Майдан Ю.А. Зарубіжний досвід організації контролю у сфері оподаткування та оцінка можливості його застосування в умовах економіки України. Державні фінанси. 2018. URL: <http://libfor.com/index.php?newsid=3407>

10. Міністерство фінансів України. Концепція впровадження е-аудиту для платників податків. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D1%80%D0%B5%D0%B7%D0%B5%D0%BD%D1%82%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F_%D0%9A%D0%BE%D0%BD%D1%86%D0%B5%D0%BF%D1%86%D1%96%D1%96%CC%88_%D0%B5_%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D1%83_30_11_2020.pdf

11. 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.

12. Миколаєць А.П. Особливості здійснення державного контролю у розвинутих зарубіжних країнах. Державне управління. Інвестиції: практика та досвід. № 12. 2017. URL: <http://www.investplan.com.ua/?op=1&z=5580&i=21>

13. Наказ ДПС України від 04.09.2020 № 470 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків» від 04.09.2020 № 470. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/podatkoviy-audit/nakazi/76357.html>

14. Наказ ДПС України від 21.11.2021 № 965 «Про затвердження місії та Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022-2024 роки». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0965912-21#n7>

15. Носкова М. Адміністративно-правові основи ризикоорієнтованої системи податкового контролю: зарубіжний досвід. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія «Юридичні науки». Т. 7. № 1. 2020. URL: <https://science.lpnu.ua/uk/law/vsi-vypusky/volume-7-number-25-2020/administrativno-pravovi-osnovy-ryzykoooriyentovanoyi-systemy>

16. Офіційний сайт Головного управління ДПС у м. Києві. Плани та звіти роботи. URL: <https://kyiv.tax.gov.ua/diyalnist/plani-ta-zviti-roboti/>

17. Офіційний сайт Державної податкової служби України. Плани та звіти роботи ДПС України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html>
18. Офіційний сайт ДПС України. Структура. Департамент податкового аудиту. Завдання і функції. URL: <https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/struktura/aparat/departament-podatkovogo-audit/zavdannya-i-funktsii/>
19. План заходів з реалізації стратегічних цілей діяльності ДПС та звіти про його виконання. URL: <https://blind.tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/430665.html>
20. Податковий кодекс України 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://tax.gov.ua/nk/>
21. Подік І. І. SAF-T як інструмент забезпечення податкової безпеки платників податків. *Economics of the Information Society: Current Issues and Prospects for Development*. Kyiv; Budapest; Vienna: International Academy of Information Science, 2018. URL: http://npndfi.org.ua/docs/NP_20_01_129_uk.pdf
22. Подік І.І., Живко М.О., Волних А.І. Електронний аудит на основі податкового аудиторського файлу: світовий досвід та українські перспективи. *Соціально-правові студії*. 2018. Випуск 1. С. 158-166. URL: <http://www.economy.in.ua/?op=1&z=4165&i=>
23. Постанова Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2021 року № 89 «Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/89-2021-%D0%BF#Text>
24. Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227 «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України». URL: <https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/pologennya/>
25. Проскура К.П. Зарубіжний досвід організації податкового адміністрування. *Економічний часопис-XXI*. № 7-8. 2012. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/48303/09-Proskura.pdf?sequence=1>

26. Пугаченко О.Б. Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2012. Вип. 22. Ч. 11. URL: [http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22\(2\)_ekon/stat_20_1/28.pdf](http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22(2)_ekon/stat_20_1/28.pdf)

27. Пухальський В.В. Горизонтальний податковий моніторинг як напрям удосконалення податкового контролю. Молодий вчений. № 5 (93). 2021. URL:

28. Рибальченко Д. Концепція е-аудиту: плюси та мінуси для платників податків. URL: https://lb.ua/blog/dmytro_rybalchenko/472585_kontseptsiya_eauditulyusy_minusi.html

29. Формування підходу до ідентифікації, аналізу та оцінки ризиків недотримання платниками податків податкових норм у діяльності ДФС: Аналітична записка УДФСУ. Ірпінь. 2019. URL: <https://www.nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA-%D0%BC%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B0%D0%BB%D1%96%D0%B2-%D0%BA%D1%80%D1%83%D0%B3%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE-%D1%81%D1%82%D0%BE%D0%BB%D1%83-23.02-1.pdf>

30. Хартія податкового аудиту Державної податкової служби України від 26.08.2021. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/podatkoviy-audit/nakazi/76074.html>

31. Шевчук О.А. Форми та методи податкового контролю: світовий досвід та українська практика. Економічний часопис – XXI. Гроші, фінанси і кредит. 1-2 (1), 2013. URL: <http://194.44.12.92:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/152/11%20%D0%A4%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B8%20%D1%82%D0%B0%20%D0%BC%D0%B5%D1%82%D0%BE%D0%B4%D0%B8%20%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8E%20%D1%81%D0%B2%D1%96%D1%82%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9%20%D0%B4%D0%BE%D1%81%D0%B2%D1%96%D0%B4%20%D1%82%D0%B0%20>

%D1%83%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D1%81%D1%8C%D0
 %BA%D0%B0%20%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B8%D
 0%BA%D0%B0.pdf?sequence=1

32. TADAT (2018) Performance assessment Report. Ukraine. URL:
http://sfs.gov.ua/data/material/000/259/339853/Ukraine_PAR_Ukr_TADADT_Checked_2018.pdf.

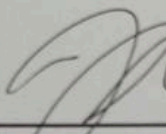
Відгук керівника випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

Випускна кваліфікаційна робота Лінник Оксани Петрівни за темою «Шляхи підвищення ефективності контрольно-перевірочної роботи ДПС України» написана на актуальну та практично значущу тему. У роботі розкрито основні аспекти та проблемні моменти контрольно-перевірочної роботи органів ДПС України, проведено аналіз та визначено шляхи вдосконалення цієї діяльності в тч шляхом впровадження нових цифрових рішень в практичну діяльність податкових органів. Зроблені висновки та рекомендації сприятимуть підвищенню інституційної спроможності контролюючих органів. Висновки і пропозиції є достовірними та науково обґрунтованими.

Робота заслуговує на високу оцінку.

Керівник
кваліфікаційної (дипломної)
роботи

випускної


(підпис, дата)

К. Швабій

ПІБ керівника

Висновок кафедри про випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу

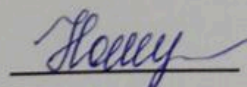
Випускна кваліфікаційна (дипломна) робота здобувача вищої освіти

Лінник О.П.

(прізвище, ініціали)

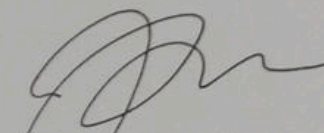
після попереднього захисту розглянута на засіданні кафедри, протокол від «20» 01.2023 № 10 допущена/не допущена до захисту на екзаменаційній комісії.

Завідувач кафедри
фіскального адміністрування


(підпис)

Іванишина О.С.

Гарант освітньо-професійної
програми


(підпис)

Швабій К.І.

Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра фіскального адміністрування

ДОВІДКА

про перевірку кваліфікаційної роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Лінник Оксана Петрівна

Курс/група _____ ФМФА-21-1 _____

Тема кваліфікаційної роботи

Шляхи підвищення ефективності контрольно-перевірочної роботи ДПС України

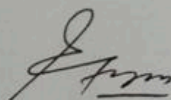
П. І. Б. наукового керівника

Швабій К.І.

Дата захисту 07.02.2023 р.

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 90,0 %.
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) 10,0 %, цитат 2,17 %.

Відповідальна особа



М. Яруш

РЕЦЕНЗІЯ

на випускню кваліфікаційну роботу
здобувача вищої освіти Державного податкового університету
Лінник Оксани Петрівни
на тему «Шляхи підвищення ефективності
контрольно-перевірочної роботи ДПС України»

Актуальність теми. Реалізація органами ДПС України контрольно-перевірочної роботи є основою їх функціональної мети. Європейський вектор розвитку країни та виконання певних необхідних вимог у податковій системі актуалізують розгляд питання щодо ефективності здійснення контрольно-перевірочних заходів та перегляду підходів і методів до них.

Це, у свою чергу, дозволить оптимізувати не тільки безпосередню роботу ДПС України, а й механізм взаємодії контролюючих органів та платників податків в процесі податкових перевірок та подання податкової звітності. Отже, наведене доводить важливість обраної тематики в сучасних умовах розвитку податкової системи.

Наукова новизна. У роботі наведено оцінку результатів контрольно-перевірочної роботи в розрізі різних видів податкових перевірок та донарахувань, а також здійснено порівняльний аналіз показників ефективності в розрізі роботи територіального підрозділу у м. Києві та ДПС України. Виокремлено напрями вдосконалення контрольно-перевірочної роботи та ризиків, пов'язаних з цим.

Якість проведеного аналізу проблеми, текстового та табличного матеріалу. У роботі використано достатню кількість аналітичного матеріалу, зокрема статистичних даних у табличній формі, а також у наочному вигляді. Таким чином, проблема проаналізована якісно та на достатньому рівні.

Обґрунтованість пропозицій і висновків та їх практична цінність у роботі підприємства, установи, організації, органів ДПС України. Пропозиції та ризики (застереження), що наведено у роботі є актуальними та можуть бути використані у практичній роботі підрозділів ДПС України, зокрема при застосуванні ризик-орієнтованого підходу та реалізації е-аудиту.

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

Загальний висновок і оцінка роботи. Робота відповідає вимогам, що висуваються до даного виду робіт та рекомендується до захисту із високою позитивною оцінкою.

Рецензент



В.М. Мельник, д.е.н., професор

« 19 »

2023 р.