

**РИЗИКООРІЄНТОВАНА СИСТЕМА
ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ©**

ЧУДАК Л.А.,
кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри
аудиту та державного контролю
Вінницький національний
аграрний університет
(Вінниця)

Статтю присвячено питанням правового регулювання ризикоорієнтованої системи податкового контролю. Проаналізовано стан впровадження ризикоорієнтованої системи відбору платників податків до перевірок у органах Державної фіскальної служби України та реальний вклад донарахованих податків підрозділами податкового аудиту. Доведено на підставі показників у Звітах Державної фіскальної служби про результати діяльності необхідність подальшого розвитку системи ризик-аналізу в Україні. Розглянуто методологічні засади управління податковими ризиками, де завданням державної податкової є визначення низки небезпек для кожної сфери контролю і розробка комбінації критеріїв для виявлення ризиків і ефективного відбору платників податків для планування перевірок. Встановлено, що запровадження ризикоорієнтованої системи контролю дозволило податковим органам аналізувати фінансову сутність бізнесу кожного платника податків, зосередити увагу на визначенні основних критеріїв для відбору платників податків до Плану-графіка проведення перевірок. Досліджено основні методи проведення аналізу ризиків. Визначено перелік внутрішніх та зовнішніх джерел отримання інформації про ймовірні податкові ризики в процесі доперевірочного аналізу. Запропоновано заходи для підвищення ефективності застосування ризикоорієнтованого підходу відбору платників податків при здійсненні податкового аудиту в умовах створення єдиної системи управління ризиками в податкових органах. Розглянуто шляхи мінімізації податкових ризиків на рівні держави.

Ключові слова: податковий ризик, ризикоорієнтована система, податковий контроль, платники податків, адміністрування податків, податкова перевірка

Табл.: 3. Рис.: 4. Літ.: 16.

RISK-ORIENTED TAX CONTROL SYSTEM

CHUDAK Lina,
Doctor of Philosophy,
Senior lecturer of the chair of the public audit and control,
Vinnitsya National Agrarian University
(Vinnitsia)

The article deals with the issues of legal regulation of risk-oriented tax control system. The state of implementation of the risk-oriented system of selection of taxpayers for audits in the bodies of the State Fiscal Service of Ukraine has been analyzed. The real contribution of the accrued taxes to the units of tax audit are also analyzed. The need for further development of the risk analysis system in Ukraine has been proved on the basis of indicators in the reports of the State Fiscal Service on the results of activity. Methodological principles of tax risk management are considered. The task of the state tax inspection is to identify a number of dangers for each sphere of control and to develop a combination of criteria for identifying risks and effective selection of taxpayers for planning audits. It was found that the introduction of a risk-oriented control system allowed the tax authorities to analyze the financial substance of each taxpayer's business, to focus on identifying the main criteria for selecting taxpayers in the schedule of audits. The basic methods of risk analysis are investigated. The list of internal and external sources of information about probable tax risks in the process of pre-audit is determined. Measures are proposed to

increase the efficiency of applying the risk-oriented taxpayer selection approach when conducting tax audits in the conditions of creation of a unified system of risk management in tax authorities. Ways to minimize tax risks at the state level are considered.

Key words: tax risk, risk-oriented system, tax control, taxpayers, tax administration, tax inspection
Tab.: 3. **Fig.:** 4. **Lit.:** 16.

РИСКООРИЕНТИРОВАННАЯ СИСТЕМА НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

ЧУДАК Л.А.,

кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры аудита и государственного контроля, Винницкий национальный аграрный университет (Винница)

Статья посвящена вопросам правового регулирования рискоориентированной системы налогового контроля. Проведен анализ состояния внедрения рискоориентированной системы отбора налогоплательщиков к проверкам в органах Государственной фискальной службы Украины и реальный вклад доначисленных налогов подразделениями налогового аудита. Доказано на основании показателей в отчете Государственной фискальной службы о результатах деятельности необходимость дальнейшего развития системы риск-анализа в Украине. Рассмотрены методологические основы управления налоговыми рисками, где задачей государственной налоговой инспекции является определение ряда опасностей для каждой сферы контроля и разработка комбинации критериев для выявления рисков и эффективного отбора налогоплательщиков для планирования проверок. Установлено, что введение рискоориентированной системы контроля позволило налоговым органам анализировать финансовую сущность бизнеса каждого налогоплательщика, сосредоточить внимание на определении основных критериев для отбора налогоплательщиков в план-график проведения проверок. Исследованы основные методы проведения анализа рисков. Определен перечень внутренних и внешних источников получения информации о возможных налоговых рисках в процессе допроверочного анализа. Предложены меры по повышению эффективности применения рискоориентированного подхода отбора налогоплательщиков при осуществлении налогового аудита в условиях создания единой системы управления рисками в налоговых органах. Рассмотрены пути минимизации налоговых рисков на уровне государства.

Ключевые слова: налоговый риск, рискоориентированная система, налоговый контроль, налогоплательщики, администрирование налогов, налоговая проверка

Табл.: 3. **Рис.:** 4. **Лит.:** 16

Постановка проблемы. Податки є важливим інструментом перерозподілу ресурсів в економіці, основним важелем формування доходної частини усіх рівнів бюджету та їх адміністрування супроводжується ризиками для всіх учасників податкових відносин. Наявність певних видів податкових ризиків призводить до дисбалансу інтересів держави та платників податків. За значного збільшення податкового навантаження на економічний сектор зростає частка тіньової економіки, скорочення стимулів для функціонування підприємницьких структур в Україні, виникають загрози недоотримання очікуваних податків. З метою забезпечення наповнення бюджету податковими доходами задля зниження податкового ризику, державні органи влади вимушені посилювати фіскальну функцію податкових та правоохоронних органів.

Податкова система України перебуває у становищі, в якому високоякісне виконання своїх функцій досить проблематичне без здійснення прогресивного та адекватного реформування. Через недотримання принципів економічної та соціальної справедливості, недосконале розв'язання фіскальних завдань, негативний вплив на стан економіки, низький рівень податкової дисципліни податкова система неспроможна об'єктивно реагувати на класичні для ринкової економіки регулятори.

Трансформаційні зміни національної економіки спонукають до вдосконалення форм і методів податкового контролю. В органах ДФС України пропонуються певні заходи для підвищення ефективності застосування системи аналізу та управління ризиками при здійсненні податкового контролю в умовах створення ризикоорієнтованої системи відбору платників податків. Завдяки виявленню податкових ризиків до початку наступної перевірки, у контролюючих органах є можливість аналізувати фінансову сутність бізнесу і поступово скорочувати контрольні-перевірочні заходи.

Тому створення наукової концепції податкової ризикології в сфері податкового контролю є важливою теоретичною базою розбудови національної системи оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченню сутності, та особливостей ризикоорієнтованої системи податкового контролю, ключових проблем управління податковими ризиками в діяльності державної фіскальної служби, розробці практичних рекомендацій для відбору платників податків присвятили дослідження Васюк Ю.М. [2], Доброскок О.В. [3], Бечко П.К., Лиса Н.В. [1], Мисник Т.Г. [9], Романенко В.А. [15], Шевчук О.Д. [16] та ін.

Нестабільність механізму оподаткування в Україні і порушення податкового законодавства платників податків обумовлюють необхідність пошуку уніфікованого підходу до механізму управління податковими ризиками в сфері оподаткування.

Мета статті – дослідити стан впровадження ризикоорієнтованої системи відбору платників податків для документальних перевірок органами Державної фіскальної служби України, розкрити основні етапи процесу управління податковими ризиками.

Вклад основного матеріалу. Ризикоорієнтована система податкового контролю – це сукупність контрольних-перевірочних заходів податкових органів з метою проведення документальних перевірок, спрямована на встановлення ступеня надійності підконтрольного суб'єкта.

Загальноприйнята в ЄС практика країн-членів Внутрішньоевропейської організації податкових адміністрацій (ЮТА) свідчить про надання переваги під час здійснення податкових перевірок системі ризик-аналізу, що забезпечить проведення контролю з мінімальними витратами для бюджету та платників податків. Зокрема, найбільша увага приділяється відбору платників податків, що мають високий ступінь ризику порушень податкового законодавства. Такий підхід зменшує ймовірність застосування з боку контролюючих органів процедур податкового контролю до платників податків, які сумлінно сплачують податки, та знижує на них адміністративний тиск. Вагомий фактор підвищення результативності перевірок податковими інспекціями – це наявність ефективної системи відбору платників. Наприклад, у Німеччині існують два способи відбору платників: випадковий та спеціальний. Випадковий – здійснюється з використанням методів статистичної вибірки, спеціальний спосіб базується на цілеспрямованій вибірці платників податків, ймовірність встановлення податкових порушень щодо яких є найвищою за результатами проведеного аналізу податкової та іншої звітності, а також іншої зовнішньої та внутрішньої інформації про платника податків. Однією зі спеціальних інформаційних програм, які використовуються в міжнародній практиці при плануванні документальних перевірок є програма DIF, що базується на формулі розрахунку доходів, витрат, вирахувань. Здебільшого країни ЄС дозволяють платникам податків на власний розсуд оцінювати ризики своєї фінансової діяльності за низкою критеріїв, що гарантує забезпечення прозорості відбору підприємств для документальної перевірки.

Україна в рамках виконання Порядку денного Асоціації (ПДА) «Україна – ЄС» взяла на себе зобов'язання щодо впровадження ризикоорієнтованого підходу до податкового контролю, як ефективного інструменту поліпшення і удосконалення оподаткування платників податків. Так, один з пріоритетів ПДА передбачає спрямування фіскальних органів на систему податкового контролю та податкових перевірок, засновану на оцінці ризику, з метою покращення ефективності адміністрування податків.

У вітчизняній податковій практиці вперше згадка про ризикоорієнтовану систему ДПА України була у затвердженій 5 червня 2003 року Програмі модернізації державної податкової служби України, у якій однією з основних ініціатив з реформування був поділ за сегментами управління ризиками та платників податків з подальшим створенням Спеціалізованої державної податкової інспекції з обслуговування великих платників податків.

У 2018 році Урядом затверджено нову методологію управління податковими ризиками, де завданням ДФС є визначення низки небезпек для кожної сфери контролю і розробка комбінації критеріїв для виявлення ризиків і ефективного відбору платників податків для планування перевірок.

Особливість модернізації інспекційної системи полягає у орієнтованості на платників податків. Так, на Інспекційному порталі створено «Кабінет управління ризиками», за переліком інструментів:

- план-графік запланованих перевірок;
- результати попередніх перевірок;
- чек-листи – вимоги до суб'єктів підприємництва, з можливістю самоконтролю по кожному потенційному ризику;
- оцінка якості роботи інспектора для формування рейтингу податкових інспекцій;

- інформація від платника податків про обтяжливість конкретних вимог, що перешкоджають працювати (з метою зменшення регулярного навантаження на бізнес).

Згідно пп. 29 п. 4 Положення про Державну фіскальну службу України від 21.05.2014 року, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України, здійснює управління ризиками з метою визначення форм і обсягів митного та податкового контролю [11].

Податковим кодексом України (ПКУ) в пп. 14.1.221 статті 14 термін «ризик» визначено як імовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи [9].

Ризикоорієнтована система адміністрування податків в Україні почала впроваджуватись з моменту поділу платників на групи ризику та врахування податкової ризиковості платника при плануванні документальних перевірок контролюючими органами. Слід зазначити, що Податковий кодекс не наводить критерії відбору платників податків за ступенем ризику. Вони детально розглядаються у наказі ДПСУ від 27.06.2012 № 553 [7].

Відомство України з питань адміністрування податків нині впроваджує різні методи модернізації контрольно-перевірочної роботи. На сьогодні рішення, необхідні для запуску нової системи управління ризиками, затверджені у нормативно-правовому полі.

У Звіті про досягнення Ключових показників ефективності Державної фіскальної служби України у січні-грудні 2017 року ключовим показником ефективності контрольно-перевірочної роботи фіскальної служби стало запровадження системи ризик-менеджменту, включаючи наступне: у центральному апараті ДФС створено з висококваліфікованих фахівців окремий підрозділ ризик-менеджменту; визначено критерії ризику невиконання податкового законодавства з адміністрування кожного виду податку (збору, обов'язкового платежу). Розпорядженням ДФС затверджено склад робочої групи з удосконалення критеріїв, алгоритмів відбору та методики відпрацювання ризикових суб'єктів господарювання, які залучені до схем мінімізації податкових платежів; затверджено критерії та алгоритми відбору ризикових суб'єктів господарювання [5].

У 2018 році робота підрозділів податкового та митного аудиту була спрямована на зменшення документальних планових перевірок сумлінних платників та підвищення ефективності контролю за найбільш ризиковими платниками податків. ДФС та її територіальними органами у 2018 році вжито комплекс заходів, спрямованих на забезпечення повноти нарахування та сплати до бюджету податків, зборів та інших платежів, а також єдиного внеску і на виявлення та руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань [4].

За результатами контрольно-перевірочної роботи підрозділами аудиту донараховано до бюджету 34,4 млрд грн, з яких узгоджено 13,4 млрд гривень

Підрозділи, відповідальні за контрольно-перевірочну роботу у фіскальних органах, забезпечили надходження до бюджету у сумі 5,6 млрд грн (надходження грошовими коштами – 3,0 млрд грн; зменшення від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток – 11,5 млрд грн; що упередило несплату податку у наступних звітних періодах на 2,0 млрд грн; зменшення від'ємного значення податку на додану вартість, яке після бюджетного відшкодування відноситься до податкового кредиту наступного звітного періоду на 0,6 млрд грн) (рис.1).

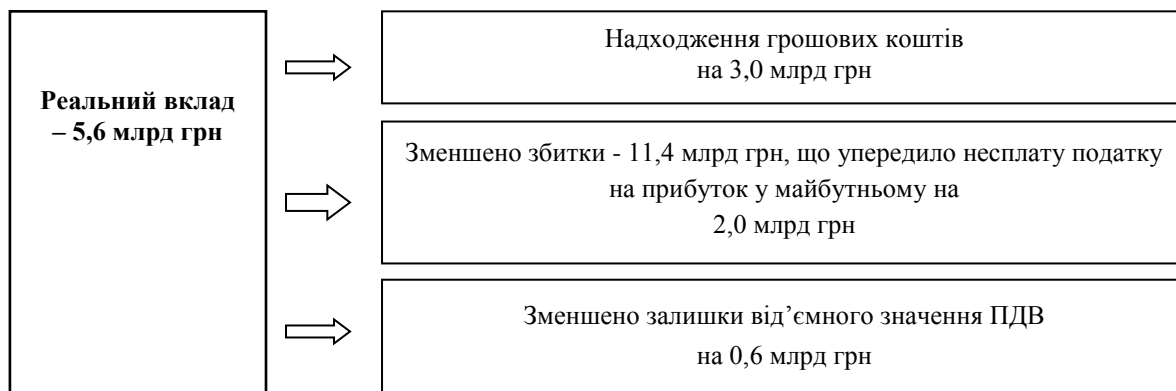


Рис. 1. Реальний вклад до бюджету підрозділами податкового аудиту, 2018р.

Джерело: сформовано автором за даними Державної фіскальної служби України [4]

Знижено тиск на платників за рахунок скорочення заходів контролю, а саме: за останні 5 років у 3,8 рази зменшено кількість візитів до платників для документального підтвердження виявлених ризиків (рис. 2).

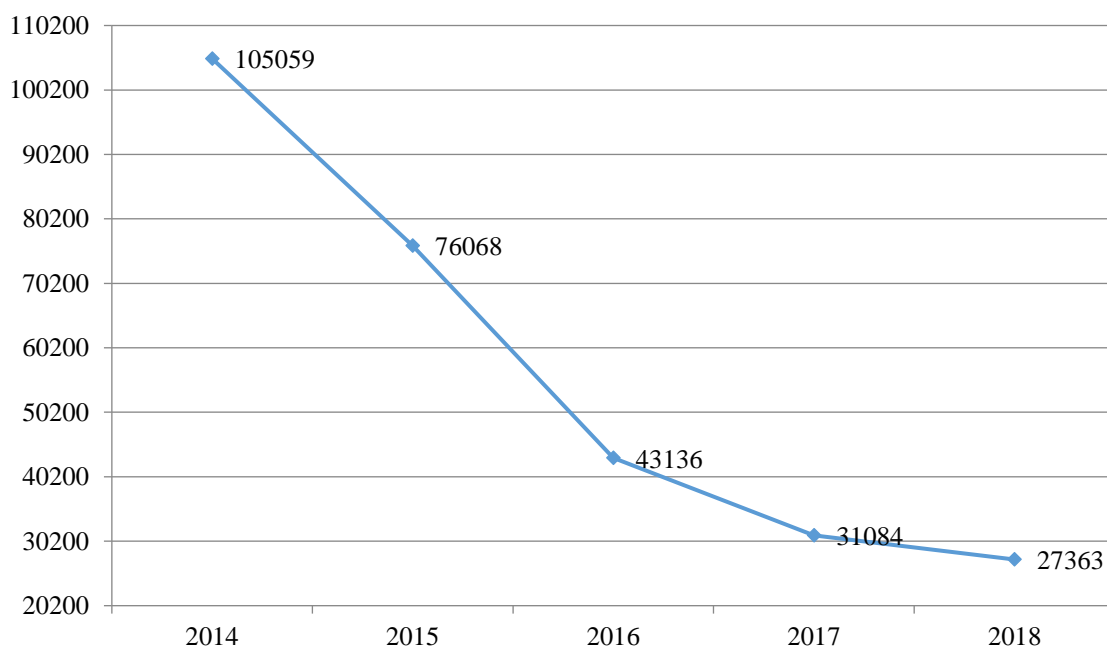


Рис. 2. Динаміка кількості контрольно-перевірочних заходів в Україні за 2014-2018 рр., од.
Джерело: сформовано автором за даними Державної фіскальної служби України [4]

У 2018 році підрозділами податкового контролю проведено 5,3 тис. планових перевірок, 15,7 тис. – позапланових перевірок та 6,4 тис. – зустрічних звірок (рис. 3).

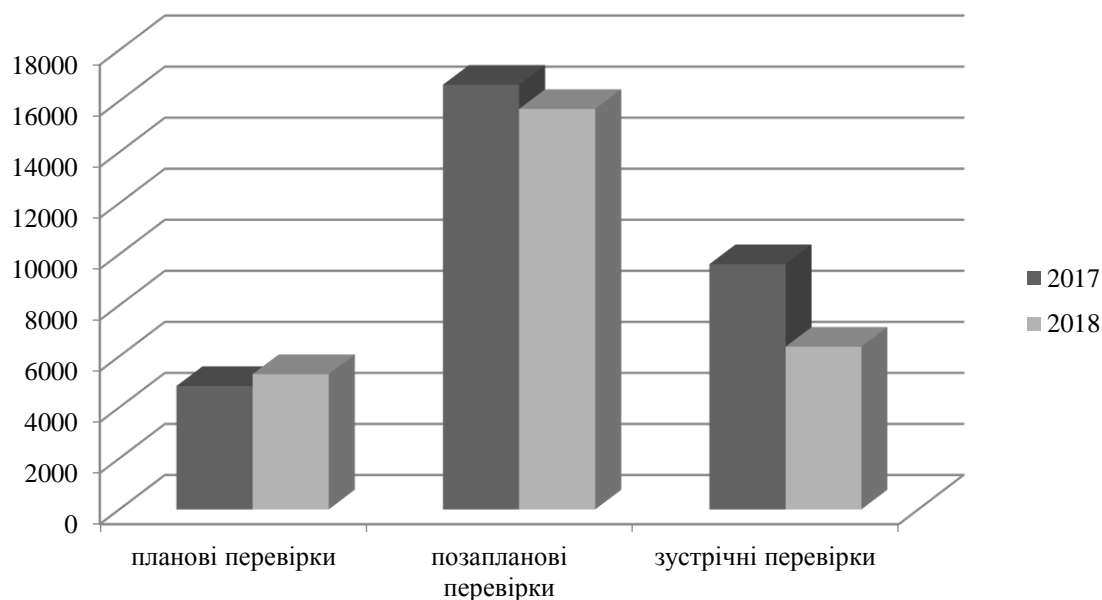


Рис. 3. Кількість проведених перевірок підрозділами податкового аудиту в Україні, од.
Джерело: сформовано автором за даними Державної фіскальної служби України [4]

Удосконалення відбору ризиків призвело до зростання кількості планових документальних перевірок на 10% та зменшення кількості зустрічних і позапланових перевірок податку на додану вартість на 6%.

На офіційному сайті Державна фіскальна служба України звертає увагу на те, що у 100% запланованих до перевірок платників документально та проведеними донарахуваннями підтверджено ризики несплати податків, що свідчить про якість відбору ризикових платників [4].

Акценти у плановій роботі 2018 року було зроблено на великих платників (перевірено 14 %) із середніх лише 2,5 %, а малих тільки 0,3 %. У плановому порядку охоплено найбільші ризики у діяльності 4,3 тис. платників податків із сумарним обсягом доходів 1257,8 млрд грн, за галузевим принципом [4].

Найбільша увага при проведенні позапланового контролю приділялась відпрацюванню учасників схем ухилення від оподаткування з ПДВ. Для виявлення та упередження порушень податкового законодавства регулярно здійснюється комплексний аналіз діяльності суб'єктів господарювання, у тому числі суб'єктів, які формують податковий кредит з ознаками ризику та які використовують його для зменшення податкового зобов'язання.

Щомісячно аналізується повнота даних, які містяться в статистичній базі даних митних декларацій Єдиної автоматизованої інформаційної системи Державної фіскальної реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних», яка регламентує порядок здійснення автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ступеня ризиків [4].

Так, у межах комплексного контролю податкових ризиків охоплено 2,9 тис. осіб вигодонабувачів та 5,5 млрд грн ПДВ, донараховано 2,9 млрд грн грошових зобов'язань, зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування та бюджетне відшкодування ПДВ на 3,3 млрд грн, встановлено нереальність операцій з продажу на 1,4 млрд грн [4].

Значну частку у загальній сумі недоплат, які були виявлені плановими докуметальними перевірками, становить податок на додану вартість, податок на прибуток, акцизний та земельний податки (табл.1).

Таблиця 1

Основні порушення, виявлені в процесі контрольних заходів

Податок	Порушення, виявлені за результатами планових перевірок
Податок на додану вартість	завищення податкового кредиту за рахунок робіт та ТМЦ, отриманих від «сумнівних» суб'єктів господарювання
Податок на прибуток	завищення витрат внаслідок порушень стандартів бухгалтерського обліку (нарахування курсових різниць на заборгованість в національній валюті, коригування резерву сумнівних боргів); заниження доходів внаслідок не врахування отриманих безповоротних фінансових допомог, протермінованої кредиторської заборгованості; реалізація товарів (робіт, послуг) нижче фактичної собівартості; завищення витрат (на товари і послуги із залученням до закупівель суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності); виплати грошових заохочень, які мали б виплачуватись з чистого прибутку; відсутність первинних документів;
Акцизний податок	виробництво, зберігання, транспортування, реалізація алкогольних напоїв та тютюнових виробів без марок акцизного податку встановленого зразка або з підробленими марками акцизного податку
Земельний податок	заниження земельного податку через невірне застосування коефіцієнту функціонального використання землі
Рентна плата	порушення при обчисленні рентної плати за користування надрами

Джерело: сформовано автором за даними Державної фіскальної служби України [4]

З метою вжиття профілактичних заходів щодо запобігання вчиненню правопорушень, належної координації роботи органів ДФС з унеможливлення використання суб'єктами господарювання реального сектору економіки схем ухилення від оподаткування та упередження необґрунтованого формування податкового кредиту наказом ДФС від 02.04.2018 № 171 актуалізовано Рекомендований порядок взаємодії підрозділів ДФС з метою оперативного реагування, подолання та контролю податкових ризиків з ПДВ, затверджений наказом ДФС від 28.07.2015 № 543 (зі змінами) [13].

Для покращення організації роботи щодо визначення суб'єктів господарювання, якими ймовірно порушено податкове законодавство, видано розпорядження ДФС від 13.09.2018 № 95-р «Про затвердження порядку відбору ризикових суб'єктів господарювання та побудови ймовірних схем ухилення від оподаткування», яким затверджено:

– Порядок взаємодії структурних підрозділів ДФС та територіальних органів ДФС при відборі ризикових суб'єктів господарювання та побудові ймовірних схем ухилення від оподаткування;

–Критерії автоматизованого відбору платників податків з ознаками реального сектору економіки та методику побудови ймовірних схем ухилення від оподаткування [4].

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіку планових перевірок суб'єктів господарювання, затверджених наказом ДПСУ від 27.06.2012 № 553 платників поділено на три групи: високого, середнього та незначного ступеня ризику. Такий поділ використовують для юридичних і фізичних осіб [7].

Результатом проведених заходів стало формування в автоматизованому режимі переліку платників податків з метою встановлення першочерговості включення платників податків до плану-графіка проведення планових виїзних перевірок, складання якого передбачено статтею 77 Податкового кодексу України. До плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік [10].

Перегляд системи ризиків, за якими підприємства включаються до плану-графіка було забезпечено у 2018 році.

Наказом Мініфіну від 26.03.2018 №386 «Про внесення змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків», зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 18.04.2018 за №465/31917, внесено зміни до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків [14]. Зазнали змін процедурні питання формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок, оновились критерії, за якими оцінюється ступінь *ризик* від провадження господарської діяльності суб'єкта господарювання, поділ їх за ступенями. Новий перелік критеріїв ризику для юридичних осіб поповнено 28 новими критеріями.

В оновленому Порядку для платників податків-юридичних осіб визначено 69 критеріїв ризику несплати податків, з них: 21 – високого ступеня ризику, 20 – середнього та 7 – незначного. Для банківських установ – 25, небанківських установ – 29, постійних представництв та представництв нерезидентів – 16, суб'єктів господарювання – учасників ЗЕД – 21, платників податків-фізичних осіб – 27, платників податків-юридичних осіб з питань правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску – 21 [14].

Критерії відбору суб'єктів господарювання - юридичних осіб з високим ступенем ризику наступні: рівень зростання податку на прибуток не відповідає рівню зростання доходів або рівень сплати податку на прибуток не відповідає рівню сплати податку по відповідній галузі; подання платником податків уточнюючих розрахунків податкової звітності з податку на прибуток та ПДВ у бік значного зменшення податкових зобов'язань (більше ніж 100 тис. грн.) та інші [7].

Критерії відбору суб'єктів господарювання юридичних осіб з середнім ступенем ризику – це: сума інших витрат перевищує 30% суми витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування; обсяг податкових пільг з податку на прибуток перевищує 1 млн грн; сума заявленого до відшкодування на рахунок платника у банку ПДВ у 10 разів перевищує суму нарахованого податку на прибуток та інші [7].

Платники податків з незначним ступенем ризику підлягають перевірці, якщо сума сумнівної (безнадійної) заборгованості перевищує 10% суми витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування; несвоєчасне нарахування та сплата ПДВ; збільшення суми податкового кредиту звітного податкового періоду порівняно з сумою податкового кредиту попереднього звітного податкового періоду більше ніж у 2 рази [7].

В структурі Департаменту моніторингу доходів та обліково-звітних систем органами ДФС створено управління організації роботи щодо прийняття рішень про реєстрацію податкових накладних та управління моніторингу ризикових операцій (наказ ДФС від 31.05.2017 №393 «Про внесення змін до наказу ДФС від 30.12.2015 №1022») [5]. Відповідно до функцій структурні підрозділи управління використовують у своїй діяльності систему ризик-менеджменту, що базується на критеріях ризику порушення податкового законодавства України, визначених нормативними актами:

- наказами Міністерства фінансів України від 13.06.2017 №567 «Про затвердження Критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, та Переліку документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування» та від 02.06.2015 №524 «Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків»[12];

- наказом ДФС від 27.07.2015 №543 «Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ»;

- розпорядженнями ДФС від 14.08.2015 №254-р «Про забезпечення алгоритму контролю дій при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з ПДВ» та від 23.12.2016 №286-р/ДСК «Про затвердження Критеріїв та алгоритмів відбору ризикових суб'єктів господарювання» [13].

Завдяки моніторингу податкових ризиків, контролюючі органи аналізу фінансову сутність бізнесу кожного платника податків, здійснювати якісний відбір клієнтів для проведення податкового аудиту, мінімізувати безрезультатні перевірки та скоротити витрати робочого часу на їх проведення. Тож, моніторинг податкових ризиків за сучасних умов є об'єктивною необхідністю у модернізації та вдосконаленні контрольно-перевірочної роботи фіскальної служби.

Триває процес затвердження нових критеріїв ризику у різних сферах підприємництва та приєднання до єдиного порталу перевірок, що дасть змогу ефективніше планувати заходи контролю. Застосування ризикоорієнтованої системи дозволяє виявити в автоматичному режимі ті суб'єкти господарювання, які підлягають проведенню податкового аудиту.

На думку Романенка В.В. поняття «податковий ризик» у ПКУ має бути визначене як комплексне соціально-економічне явище, яке полягає в можливості невиконання податковою системою фіскальної, розподільчої, контрольної, стимулюючої та регулюючої функцій унаслідок впливу на процеси оподаткування суб'єктивних, об'єктивних, зовнішніх та внутрішніх факторів і характеризується ймовірністю реалізації, величиною можливих негативних наслідків та сприйняттям ризику суб'єктами податкових відносин. [15].

Бечко П.К., Лиса Н.В. класифікують податкові ризик наступним чином: податковий ризик економічної кризи; податковий ризик інфляції; податковий ризик зниження платоспроможності платників податків; податковий ризик зміни правової бази; податковий ризик затримки податкових та інших перерахувань; податковий ризик помилки в плануванні; операційні ризики адміністрування податків [1, с. 94].

Васюк Ю.М. ризики класифікує за такими критеріями:

- за масштабом їх впливу на економічну діяльність;
- за сферою виникнення;
- за причиною виникнення;
- за ступенем обґрунтованості й прийняття ризику;
- за ступенем системності [2].

Для виявлення суб'єктів господарювання з високим ступенем ризику контролюючі органи використовують індикатори ризиків. Індикатори класифікуються відповідно до встановлених груп ризиків:

- індикатори випадкових ризиків,
- індикатори оптимізації оподаткування,
- індикатори ухилення від оподаткування.

Індикатори ризиків в процесі адміністрування податків визначаються, переглядаються і оновлюються постійно в залежності від впливу різних чинників на розвиток національної економіки та змін у нормативному законодавстві. Пріоритетність індикаторів встановлюється з урахуванням ступеню ризику, за яким визначались індикатори. Методика розрахунку значимості індикаторів визначається фіскальним органом.

Система управління податковими ризиками охоплює сукупність методів, заходів і контрольних дій, що спрямовані на усунення або мінімізацію податкових ризиків. Етапи процесу управління ризиками у державному податковому контролі представлено на рис. 4.

Комплекс дій з управління ризиками полягає у поєднанні всіх фактів, процедур, що забезпечують якість управління ризиками фіскальними органами та функціонування ризикоорієнтованої системи адміністрування податків.

Впровадження системи аналізу діяльності платників податків у процесі управління податковими ризиками із використанням економіко-математичних моделей спрощує відбір суб'єктів господарської діяльності для податкового аудиту в автоматизованому режимі та мінімізує вплив людського фактору при призначенні перевірки.

Методи проведення аналізу ризиків поділяють на кількісні (розрахунок кількісних показників) та якісні (вибір потенційних ризиків).

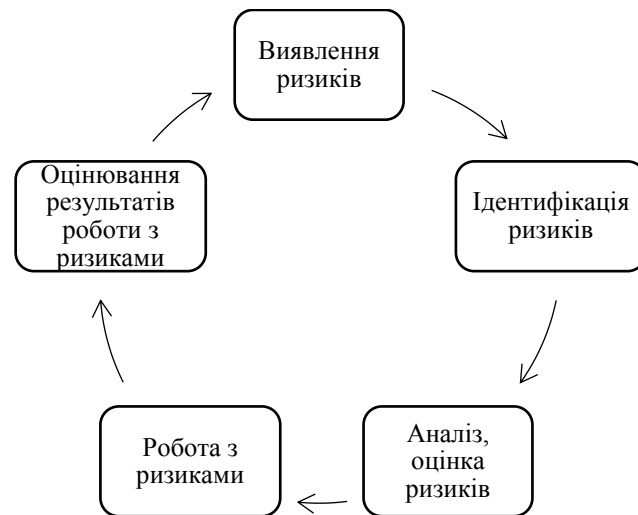


Рис. 4. Етапи процесу управління податковими ризиками у діяльності органів ДФС України
Джерело: авторська розробка

Головна мета якісного аналізу – виділення факторів ризику та ідентифікація етапів діяльності суб'єктів господарювання, яким властиві ті або інші фактори ризику. Таким шляхом протягом проведення якісного аналізу встановлюються потенційні ризики, а потім шляхом кількісного аналізу вони переходять до фактичних, для яких розраховуються кількісні характеристики [1, с. 94].

Після вибору потенційних ризиків повинні бути здійснені розрахунки їх кількісних показників. Вони здійснюються кожним з п'яти методів. Прийняття подальших рішень здійснюється на основі всіх кількісних оцінок ризику з урахуванням його якісного аналізу (табл. 2) [1, с. 94].

Таблиця 2.

Методи проведення аналізу ризиків

Метод	Сутнісна характеристика	Сфера застосування
Статистичний метод	Використовується та базується на наявності обсягів інформації про діяльність суб'єкта господарювання за попередній проміжок часу.	На основі цих кількісних показників обчислюються такі статистичні характеристики, як очікуваний прибуток та збитки у відповідних податкових періодах.
Метод аналізу витрат	Розглядає співвідношення витрат та доходів.	На основі цього співвідношення можна виділити декілька областей ризику, на основі очікуваних характеристик прибутку, та ліквідності підприємства
Метод експертних оцінок	Прогнозування та оцінка майбутніх результатів дій на основі прогнозів фахівців	Використовується за недостатніх обсягів кількісної інформації відносно певного виду діяльності суб'єкта господарювання, якщо відсутні існуючі аналоги за попередні проміжки часу.
Аналітичний метод	Здійснюється тільки за допомогою імітаційного моделювання.	Змінюючи входні параметри: попит на продукцію, рівень затрат на енергоносії, рівень оподаткування, можна оцінити критичні значення входних параметрів для кінцевих результатів, того або іншого виду діяльності.
Метод аналогів	Використанні відомої інформації відносно здійснення аналогічних видів діяльності в минулому.	Такий метод має суттєвий недолік - перенесення залежностей минулого в майбутнє.

Джерело: сформовано автором на основі [2]

Податковий ризик держави полягає в загрозі недоотримання фактичних податкових надходжень, запланованих на звітний період з податкових доходів бюджету та окремих податків.

Доброскок О.В. податкові ризики класифікує залежно від виду і джерела отримання показників податкової і фінансово-господарської діяльності платника податків на формальні, аналітичні і фактичні [3, с. 90].

Формальні податкові ризики ґрунтуються на внутрішніх джерелах інформації і характеризуються наявністю формальних ознак можливого ухилення при реалізації податкових відносин. Аналітичні податкові ризики або ризики відхилень ґрунтуються на внутрішніх і

зовнішніх джерелах інформації і характеризуються наявністю фактів відхилень від середніх показників податкової та господарської діяльності. Фактичні податкові ризики або ризики відхилень ґрунтуються на внутрішніх і зовнішніх джерелах інформації і характеризуються наявністю фактів невідповідності податкових показників, мають підвищений ймовірнісний рівень ухилення від оподаткування [3, с. 90].

До внутрішніх податкових ризиків належать операційні та організаційно-управлінські ризики. Операційні ризики адміністрування податків характеризуються невизначеністю кінцевого результату здійснення операційних процесів, завданням яких є забезпечення надходження коштів до бюджетів, унаслідок можливого впливу на них об'єктивних та суб'єктивних факторів, неефективного управління та порушень податкового законодавства. Організаційно-управлінські ризики характеризуються можливістю впровадження неефективної організаційної структури органів та підрозділів ДФС України, системи прийняття управлінських рішень, планування, прогнозування, що впливає на невизначеність результатів діяльності операційних процесів адміністрування податків [8].

Під час проведення аналізу суб'єктів підприємництва щодо виявлення ризиків у їх діяльності слід врахувати критерії ризиків, визначених у пункті 2 Методичних рекомендації щодо організації та проведення органами державної фіскальної служби зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здійсненні податкового контролю, затверджених наказом ДФС України від 17.07.2015 № 511 [6].

Податковим кодексом України передбачені обмеження термінів проведення документальних перевірок платників податків, тому посадові особи податкового органу до початку перевірки проводять доперевірочний аналіз наявної інформації з метою забезпечення виявлених ризикових операцій при нарахуванні податків, що можуть свідчити про порушення податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДФС України.

Враховуючи якісні і кількісні показники виявлених ризиків у діяльності платника податків, їх впливу на фінансово-економічну діяльність, системності виникнення, відповідальні за перевірку визначають податкові періоди для перевірки або певних питань за окремий період, що підлягає перевірці, та формують повний перелік документального забезпечення, необхідний для проведення дослідження виявлених ризиків.

У ході доперевірочного аналізу податківці ознайомлюються з видами діяльності підприємства на основі вивчення даних у документах, поданих до фіскальних органів платниками податків (табл. 3).

Таблиця 3

Джерела податкової інформації

Види	Зміст інформації
1	2
Внутрішні	<p>Державна фіскальна служба:</p> <ul style="list-style-type: none"> ♦ реєстраційні дані суб'єкта господарювання, що знаходяться у справі платника податків та в банку даних про платників податків – юридичних осіб (інформація про платника – юридичну особу, що містить, зокрема, відомості про його юридичну адресу і фактичне місцезнаходження, дату державної реєстрації і постановки на податковий облік, форму власності, організаційно правову форму, наявність представництв, філіалів, а також інших відокремлених підрозділів юридичних осіб, розмір статутного капіталу, рахунки в банках, дані про засновників, дані податкової та фінансової звітності, зведення про результати камеральних перевірок бухгалтерських звітів і розрахунків по податках, порушення термінів подання податкових розрахунків і балансів тощо; ♦ податкова і фінансова звітність; ♦ інформація про користування податковими пільгами (пільговий вид діяльності); ♦ інформація про отримані ліцензії; ♦ дані карток особових рахунків платника податків: розмір нарахованих до сплати сум податків, своєчасну сплату, терміни та обсяги сплати авансових платежів, розмір штрафних (фінансових) санкцій, пеня за несвоєчасну сплату узгоджених податкових зобов'язань, дані уточнюючих декларацій та перерахунку; ♦ дані підрозділів стягнення податкового боргу та динаміки його погашення; ♦ інформація про наявність реєстраторів розрахункових операцій та обсягів здійснених операцій;

1	2
Зовнішні	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Інші платники податків (проведені взаєморозрахунки); ◆ Державна служба статистики України (статистична звітність); ◆ Органи державного управління і місцевого самоврядування (державна реєстрація, дозволи, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності); ◆ Банки та інші фінансові установи (про відкриті розрахункові та валютні рахунки, про наявність та рух коштів на рахунках, про отримані кредити); ◆ Фонд державного майна та регіональних органів (про наявність майна); ◆ Митні органи (експортні та імпорتنі операції); ◆ Ліцензійна палата України (отримані ліцензії); ◆ Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (про наявність цінних паперів); ◆ Інформація від юридичних і фізичних осіб (листи, скарги, заяви); ◆ Дані про адміністративне і судове оскарження податкових повідомлень-рішень; ◆ Інформація від інших контролюючих і правоохоронних органів (про порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства)

Джерело: авторська розробка

Зокрема, аналізу підлягають: встановлення розбіжностей між сумами податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість; інформація, що міститься у податкових накладних та спеціального розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до них, відсутність факту реєстрації податкових накладних (з використанням Єдиного реєстру податкових накладних); дані про наявність працівників, які працюють за трудовими договорами за звітний період, нарахування та виплату дивідендів фізичним особам, утримання податку на доходи фізичних осіб з використанням Державного реєстру фізичних осіб; взаємодія з суб'єктами підприємництва з ознаками фіктивних.

Шляхами мінімізації податкових ризиків на рівні держави є: урегульованість податкового законодавства; вдосконалення інституційних умов оподаткування і податкової системи; стабільність системи оподаткування; ефективна робота органів ДФС щодо консультування та інформування платників податків; узгодженість роботи контролюючих органів; методологічне та методичне забезпечення; кваліфікація кадрів.

Ефективність проведення податкового контролю значною мірою залежить від запровадження в органах ДФС електронного аудиту для виявлення податкових ризиків до початку перевірки з найменшими затратами робочого часу та спрощення процедури доперевірочного аналізу платників податків. Остаточне впровадження електронного аудиту у підрозділах ДФС у 2020 році сприятиме мінімізації необгрунтованих податкових перевірок, зростанню їх результативності, зменшенню тиску на суб'єктів підприємництва.

Висновки. Отже, трансформація у підходах до роботи контролюючих органів неминуха. Проведено значну роботу Державною фіскальною службою України щодо запровадження ризикоорієнтованої системи відбору платників податків за критеріями, в процесі якого було розроблено методичні рекомендації та затверджені нормативними актами ДФС України інструкції по роботі з ризиками і управління ними в адмініструванні податків. Всеохоплююче впровадження ризикоорієнтованої системи у податковому контролі розпочалось із запуску інтегрованого порталу з низкою інструментів для прозорості онлайн-взаємодії держава – бізнес.

Встановлено, що управління податковими ризиками потребує організації його як безперервного циклу, який базується на послідовності етапів процесу управління податковими ризиками з урахуванням поставлених цілей.

Запропонований розширений перелік внутрішніх та зовнішніх джерел достовірної податкової інформації, необхідний для формування баз даних, суттєво спрощує відбір платників податків для планування податкових перевірок.

Для підвищення дієвості застосування ризикоорієнтованого підходу при здійсненні податкового контролю в умовах створення єдиної системи управління ризиками в органах ДФС України запропоновано: покращити аналітичну роботу підрозділів ДФС України; сформувати єдиний підхід в управлінні податковими ризиками; удосконалити інформаційне забезпечення, з допомогою якого визначається ступінь ефективності ризикоорієнтованої системи; надалі інтегрувати наявні бази даних контролюючих органів і бази даних інших органів державної влади; розробити механізм аналізу ризиків в контексті впровадження системи *попереднього інформування*; удосконалити процедуру електронного декларування.

Список використаних джерел

1. Бечко П. К., Лиса Н. В. Податковий менеджмент: навч. посібник. Київ, Центр учбової літератури, 2009. 288с.
2. Васюк Ю. М. Врахування ризиків при здійсненні податкового контролю в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2011. № 6. С. 93- 97.
3. Доброскок О. В. Податковий контроль та його ефективність: навч. посібник. Київ, Алерта, 2012. 238с.
4. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf> (дата звернення: 02.11.2019).
5. Звіт про досягнення Ключових показників ефективності Державної фіскальної служби України у січні – грудні 2017 року. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/291179.html> (дата звернення: 02.11.2019).
6. Методичні рекомендації щодо організації та проведення органами державної фіскальної служби зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здійсненні податкового контролю, затверджені наказом ДФС України від 17.07.2015 № 511 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0511872-15> (дата звернення: 03.11.2019).
7. Методичні рекомендації щодо складання плану-графіку планових перевірок суб'єктів господарювання, затверджені наказом ДПС України від 27.06.2012 № 553 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0553837-12> (дата звернення: 04.12.2019).
8. Методи визначення та класифікація податкових ризиків. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України URL: http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_/2010-povidomlenia/59484.html (дата звернення: 03.11.2019).
9. Мисник Т. Г., Безкровний О. В., Романченко Ю. О. Податкові ризики: характеристика та шляхи мінімізації. *Актуальні проблеми економіки*. 2016. № 6. С. 158-166.
10. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 03.11.2019).
11. Положення про Державну фіскальну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 року № 236 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.11.2019).
12. Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків Наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 26.03.2018 № 386) URL: <http://sfs.gov.ua> (дата звернення: 03.11.2019).
13. Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ затверджено наказом ДПС України від 28 липня 2015 року № 543 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0553837-12> (дата звернення: 04.12.2019).
14. Про критерії відбору платників для проведення планових документальних перевірок: Офіційний сайт ДФС URL: <http://zak.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-288175.html> (дата звернення: 02.11.2019)
15. Романенко В. В. Європейський досвід управління ризиками в оподаткуванні. Науковий вісник НУДПСУ. № 1(64). 2014. С.253–257.
16. Шевчук О.Д. Особливості функціонування сучасної системи податкового адміністрування і контролю в Україні. *Ефективна економіка*. 2015. №4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua> (дата звернення: 02.11.2019).

References

1. Bechko, P. K., Lysa N. V. (2009) Podatkovij menedzhment [Tax management]. Kyiv: *Centr uchbovoji literatury*, 242 (in Ukrainian)
2. Vasiuk, Yu. M. (2011) Vrakhuvannia ryzykiv pry zdiisnenni podatkovoho kontroliu v Ukraini [Taking into account risks in exercising tax control in Ukraine]. *Investytsii: praktyka ta dosvid*, 6. 93- 97. (in Ukrainian)
3. Dobroskok, O.V. (2012) Podatkovi kontrol ta yoho efektyvnist [Tax control and its effectiveness]. Kyiv: *Alerta*, 238 (in Ukrainian)
4. Sait Derdavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy (2018), Zvit Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy za 2018 rik [Report of the State Fiscal Service of Ukraine for 2018». Retrieved from: <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf> (Accessed 2 November 2019)
5. Sait Derdavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy. (2017), Zvit pro dosiahnennia Kliuchovykh pokaznykiv efektyvnosti Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy u sichni – hrudni 2017 roku [Report on Achievements of the Key Performance Indicators of the State Fiscal Service of Ukraine in January - December 2017]. Retrieved from: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/291179.html> (Accessed 2 November 2019).

6. Derzhavna fiskalna sluzhba (2015), Metodychni rekomendatsii shchodo orhanizatsii ta provedennia orhanamy derzhavnoi fiskalnoi sluzhby zustrichnykh zvirok, obminu podatkovoiu informatsiieiu pry zdiisnenni podatkovoho kontroliu [Methodological recommendations on the organization and holding by the bodies of the State Fiscal Service of counter-checks, exchange of tax information during the exercise of tax control], Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0511872-15> (Accessed 3 November 2019)

7. Derzhavna fiskalna sluzhba (2012) Metodychni rekomendatsii shchodo skladannia planu-hrafiku planovykh perevirok sub'yektiv hospodariuvannia [Guidelines for drawing up a schedule of scheduled inspections of business entities]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0553837-12> (Accessed 3 November 2019)

8. Sait Derdavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy (2019), Metody vyznachennia ta klasyfikatsiia podatkovykh ryzykiv [Methods for determining and classifying tax risks]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755> (Accessed 4 December 2019)

9. Mysnyk, T.H., Bezkrivnyi, O.V., Romanchenko, Yu.O. (2016) Podatkovi ryzyky: kharakterystyka ta shliakhy minimizatsii [Tax risks: characteristics and ways to minimize]. *Aktualni problemy ekonomiky*. 6. 158-166. (in Ukrainian)

10. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010). Podatkovy kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755> (Accessed 3 November 2019)

11. Kabinet ministriv Ukrainy. (2014) Polozhennia pro Derzhavnu fiskalnu sluzhbu Ukrainy [Regulations on the State Fiscal Service of Ukraine]. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua> (Accessed 3 November 2019)

12. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2015) Poriadok formuvannia planu-hrafika provedennia dokumentalnykh planovykh perevirok platnykiv podatkiv [The procedure for forming a schedule of documentary scheduled checks of payers]. Retrieved from: <http://sfs.gov.ua> (Accessed 3 November 2019)

13. Derzhavna fiskalna sluzhba (2015). Pro zabezpechennia kompleksnoho kontroliu podatkovykh ryzykiv z PDV [On ensuring comprehensive control of VAT tax risks]. Retrieved from: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/6370-543.html> (Accessed 4 December 2019)

14. Sait Derdavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy. Pro kryterii vidboru platnykiv dlia provedennia planovykh dokumentalnykh perevirok [The criteria for selecting payers for routine documentary checks]. Retrieved from: <http://zak.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-288175.html> (Accessed 2 November 2019)

15. Romanenko, V.V. (2014) Yevropeyskyi dosvid upravlinnia ryzykamy v opodatkuvani [European experience in risk management in taxation]. *Naukovyi visnyk NUDPSU*. 1(64). С. 253–257. (in Ukrainian)

16. Shevchuk, O.D. (2015) Osoblyvosti funktsionuvannia suchasnoi systemy podatkovoho administruvannia i kontroliu v Ukraini [Features of functioning of the modern system of tax administration and control in Ukraine]. *Efektivna ekonomika*. 4. Retrieved from: <http://www.economy.nayka.com.ua> (Accessed 2 November 2019)

Відомості про автора

ЧУДАК Ліна Анатоліївна, кандидат економічних наук, старший викладач кафедри аудиту та державного контролю Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, пров. Затишний, 5А, e-mail: chudaklina@ukr.net)

CHUDAK Lina, Doctor of Philosophy, Senior lecturer of the chair of the public audit and control, Vinnitsya National Agrarian University (21008, Vinnytsia, Zatyshnyi str., 5A, e-mail: chudaklina@ukr.net)

ЧУДАК Лина Анатольевна, кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры аудита и государственного контроля, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, переулок. Затышный, 5А, e-mail: chudaklina@ukr.net)

