

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528) [www.economy.nayka.com.ua](http://www.economy.nayka.com.ua) | № 12, 2018 | 27.12.2018 р.

DOI: [10.32702/2307-2105-2018.12.88](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2018.12.88)

УДК 336.225.673(477)

*Л. А. Чудак,  
к. е. н., ст. викладач кафедри аудиту та державного контролю,  
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця*

## **ПОДАТКОВИЙ АУДИТ В УКРАЇНІ: СТАН, ПРОБЛЕМАТИКА ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

*L. A. Chudak  
Candidate of Economic Sciences,  
Senior Lecturer at the Department of Audit and State Control,  
Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia*

### **TAX AUDIT IN UKRAINE: ITS STATE, TERMS OF REFERENCE AND PROSPECTS FOR FURTHER DEVELOPMENT**

*У статті проаналізовано стан вітчизняної практики здійснення податкового аудиту органами Державної фіскальної служби України. Проведено оцінку і аналіз ефективності результатів податкового аудиту та досягнення ключових показників ефективності ДФС України. Встановлено, що контрольньо-перевірочна робота в контексті заявлених завдань реформування податкової системи та наближення принципів діяльності контролюючих органів до стандартів ЄС спрямована на підтримання балансу інтересів суб'єктів господарювання і фіскальних органів. Розглянуто напрями поліпшення результативності проведення податкового аудиту в частині усунення прогалін у податковому законодавстві, вдосконалення ризикоорієнтованої системи відбору платників податків та системи контролю якості послуг, організації заходів з підвищення рівня професійної компетентності працівників органів ДФС, активізації інформаційно-консультативної діяльності.*

*With the purpose of growth of Ukraine's key figures in the rating of the World Bank «Doing Business» State Fiscal Service of Ukraine a number of actions directed to creation of comfortable conditions for taxpayers, in particular modernization of electronic services, streamlining of customs procedures, optimization of tax reporting, weakening of administrative pressure upon conscientious taxpayers and increase of an effectiveness of control and test actions concerning risk subjects of managing, decrease of corruption risks is carried out.*

*The article analyzes the condition of domestic practice of work of State Fiscal Service of Ukraine and its territorial authorities on tax inspections concerning keeping of tax, custom and other legislation during the period of 2015-2017. According to the Report on the achievement of KPI of controlling bodies during 2017 pik reached and target KPI value regarding already held control and check actions by divisions of the tax audit is investigated. SFS reports publication lets everyone control SFS in carrying out a reform, improve controllability of SFS system, decrease a level of unreasonable inspections and additional accruals, reduce a level of tax debt.*

*It is found out that one of key performance indicators of control and test actions is introduction of a system of risk management, which is characterized by creation of a separate risk management*

*division of highly qualified specialists in a central SFS office and criteria determination of a risk of a failure of tax legislation on administration of each type of tax.*

*The directions of improvement of effectiveness of carrying out tax audit are allocated: elimination of incoordination of the legislation on administration of taxes with normative legal acts of other branches of law affirmed in the tax legislation of organizational and methodical bases of inspections, perfecting of a risk-oriented system of tax audit and a control system of quality of services, formation of unified base of tax violations, the organization of work on increase in level of professional competence of SFS employees, activization of informational and advisory activity.*

**Ключові слова:** *податковий аудит; органи ДФС; контрольно-перевірочна робота; платники податків; податкова перевірка.*

**Keywords:** *tax audit; SFS bodies; control and test activity; taxpayers; tax inspection.*

**Постановка проблеми.** Податкова система є важливим інструментом державного впливу на економічну безпеку та інвестиційну привабливість національної економіки. Сприятливе податкове регулювання є рушійною силою для розвитку бізнессередовища, що зумовлює необхідність вдосконалення фіскального простору в Україні.

Реалізація нової політики та трансформація функцій органів ДФС, що полягає налагодженні взаємовідносин із суб'єктами господарювання на умовах довіри і партнерства, покликана підвищити ефективність контрольно-перевірочна роботи.

Зростання ролі та значення податків у формуванні та зміцненні доходної частини державного бюджету країни в умовах сучасної економічної кризи, соціальна спрямованість податкової політики, реформування системи оподаткування зумовило необхідність виокремлення з державного фінансового контролю податкового аудиту як засобу підвищення податкової дисципліни.

Як форма реалізації податкового контролю державний податковий аудит нині розглядається як засіб забезпечення фіскальної функції держави, що пов'язаний із проведенням податкових перевірок щодо встановлення законності та достовірності формування платниками податків податкової бази, нарахування та своєчасного перерахування податків до бюджету.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Удосконаленню організаційних та методичних засад податкового аудиту в органах Державної фіскальної служби, проблематику контрольно-перевірочної роботи розглядали у своїх працях такі вітчизняні вчені-економісти: Н.Й. Анфіногентова, І.П.Сидор, Б.В. Костюк, І.С. Риженко, Г.В. Пухальська, Н.М. Кругла, А.В. Кириченко, О.В. Артюх та інші.

Не применшуючи ролі наукових здобутків економістів-дослідників та незважаючи на велику кількість публікацій, недостатньо висвітленими залишається питання системи управління якістю податкового контролю у відповідно до вимог міжнародних стандартів, розробки пропозицій щодо організаційних заходів у частині проведення податківцями документальних перевірок.

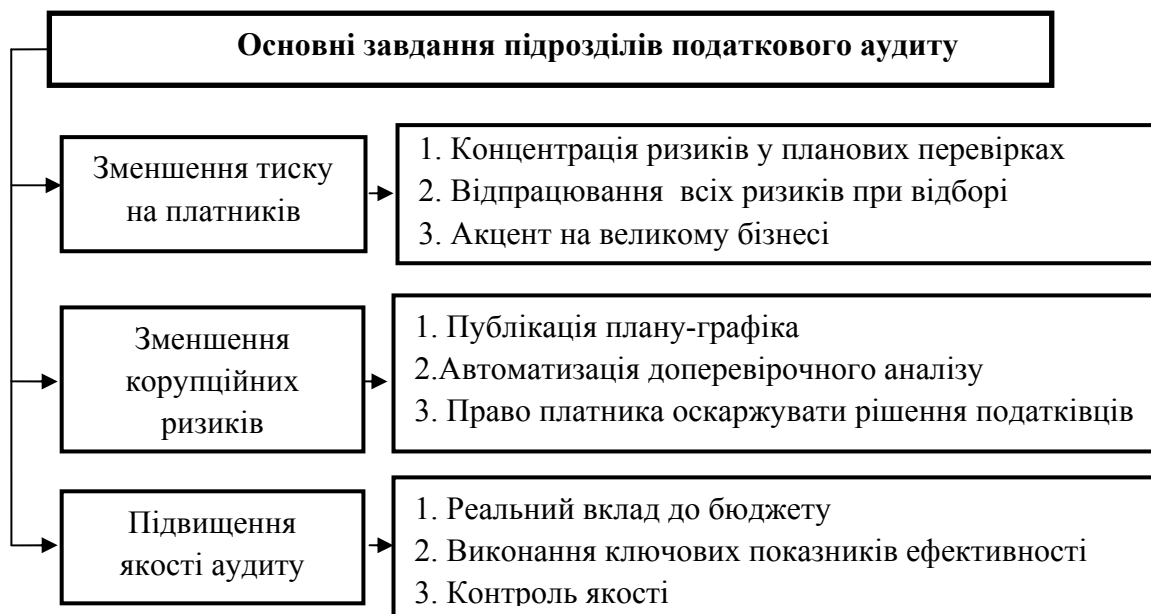
**Метою статті** є аналіз роботи Державної фіскальної служби та її територіальних органів щодо податкових перевірок з питань дотримання податкового, митного та іншого законодавства у період 2015-2017 рр. та обґрунтування напрямів з покращення ефективності контрольно-перевірочних заходів.

**Виклад основного матеріалу.** Діяльність Державної фіскальної служби України у 2017р. була направлена на реалізацію заходів, визначену Середньостроковим планом пріоритетних дій Уряду до 2020р., затверджених розпорядженням Кабінету Міністрів України від 03.04.2017 р. № 275-р, а також виконання завдань, визначених Податковим та Митним кодексами України та іншими нормативно-правовими актами.

У 2017 р. ДФС вжито заходів щодо забезпечення виконання доведених Міністерством фінансів України індикативних показників доходів, розширення бази оподаткування, здійснення контролю за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати податків (зборів) та інших платежів до бюджету. Результатом діяльності органів ДФС у 2017 р. стало поліпшення ефективності роботи із забезпечення виконання завдань та досягнення позитивних темпів приросту надходжень платежів до бюджету у порівнянні з минулими роками [1].

З метою підвищення показників України у рейтингу Світового банку «Doing Business» ДФС здійснено низку заходів направлених на створення комфортних умов для платників податків, зокрема модернізацію електронних сервісів, удосконалення митних процедур, оптимізацію податкової звітності, послаблення адміністративного тиску на сумлінних платників податків та підвищення ефективності контрольно-перевірочних заходів стосовно ризикових суб'єктів господарювання, зменшення корупційних ризиків, подальше удосконалення системи внутрішнього контролю якості [1].

Діяльність ДФС за 2017 р. за даними Звіту [1] була спрямована на вирішення таких завдань та пошуку шляхів їх досягнення (рис.1).



**Рис. 1. Основні завдання підрозділів податкового аудиту**

*Джерело: на основі [1]*

В цілому підрозділами податкового аудиту органів ДФС за 2017 рік проведено 19 169 планових і позапланових перевірок. Зменшення тиску на платників відбувалось через недопущення безпідставних перевірок та виходів на перевірки за незначних ризиків. Поліпшення організації роботи контролюючих органів сприяла зменшенню кількості перевірок суб'єктів господарювання із 21 663 виїзних перевірок у 2015 році до 19 169 – у 2017 році (табл. 1).

Податковий аудит ґрунтується на ризикоорієнтованому підході. Так, наказом Міністерства фінансів України від 02.06.2015 року №524 (зарєєстровано у Мін'юсті 24.06.2015 за №751/27196), затверджено Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок [2] платників податків, критерії ризиків від провадження діяльності платників податків, які поділено за ступенями значущості (високий, середній, незначний). Зазначений наказ немає жодного обмеження у доступі і кожен платник податків може визначити свій рівень ризиковості.

З метою гарантування відбору для контролю найбільш ризикових суб'єктів господарювання Наказом Міністерства фінансів України від 04.08.2016 №723 «Про внесення змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» значно розширено систему ризиків.

За результатами опрацювання даних ризикоорієнтованої системи до плану-графіка проведення документальних планових перевірок на 2017 рік включено 5,6 тис. суб'єктів господарювання (у т.ч. майже 0,1 тис. суб'єктів великого підприємництва, 2,2 тис. середнього та 3,2 тис. малого). Перевірками охоплено майже кожного 15 великого і середнього суб'єкта підприємництва. На 2017 рік було заплановано 2,1 тисяч перевірок самозайнятих осіб, за відповідний період 2016 року – 2,7 тисяч, зменшення на 20% відбулось за рахунок більш ефективного відбору платників зі значною кількістю ризиків.

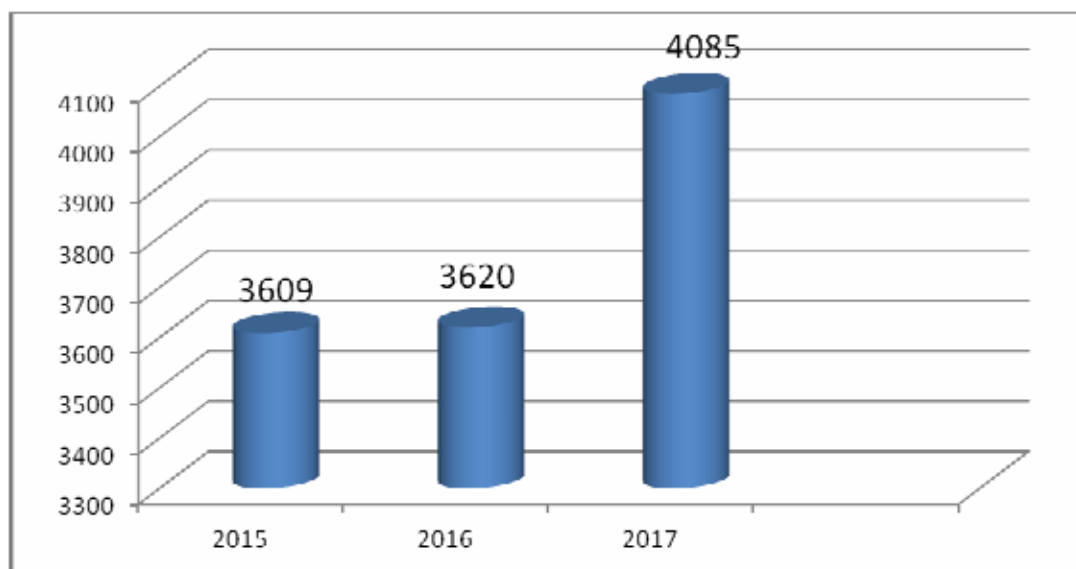
**Таблиця 1**

**Основні показники контрольно-перевірочної роботи Департаменту аудиту за 2015-2017 рр.**

Показники	Роки		
	2015	2016	2017
Кількість перевірок, результати яких узгоджено			
Всього у т.ч.	21 663	18 485	19 169
планових	3 609	3 620	4 085
позапланових	18 054	14 865	15 084
Сума донарахованих за результатами перевірок податків, зборів, платежів та внесків, яка підлягає погашенню, тис. грн.			
Всього у т.ч.	4 611 007	6 103 433	16 300 557
планових	1 777 802	2 300 904	8 225 206
позапланових	2 833 206	3 802 529	8 075 351

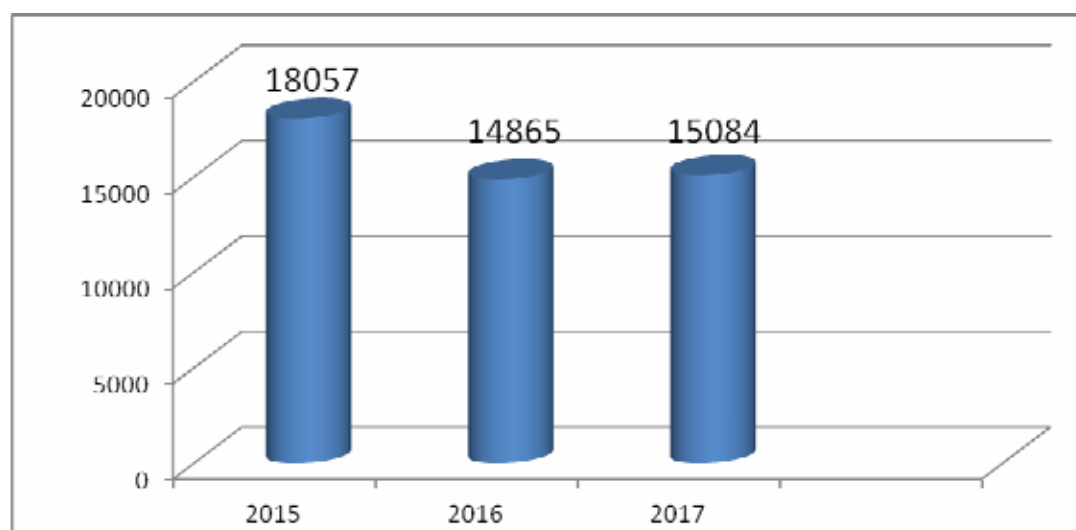
*Джерело: на основі [3]*

У 2017 році акцент у контрольно-перевірочних заходах зміщено на збільшення кількості планових перевірок (4,0), т.ч. 567 – «нульових перевірок», що на 0,4 тис. (13%) більше ніж за 2015 рік. З огляду на це, максимум ризиків у діяльності платника податків зосереджено при відборі для планового контролю (рис 2).



**Рис. 2. Кількість проведених планових перевірок за період 2015-2017 рр.**

Крім того, у 2017 році було проведено 15 084 позапланових перевірок, в т.ч. 6 024 – «нульових перевірок», що на 3,0 тис. (20%) менше ніж за 2015 рік (рис. 3).

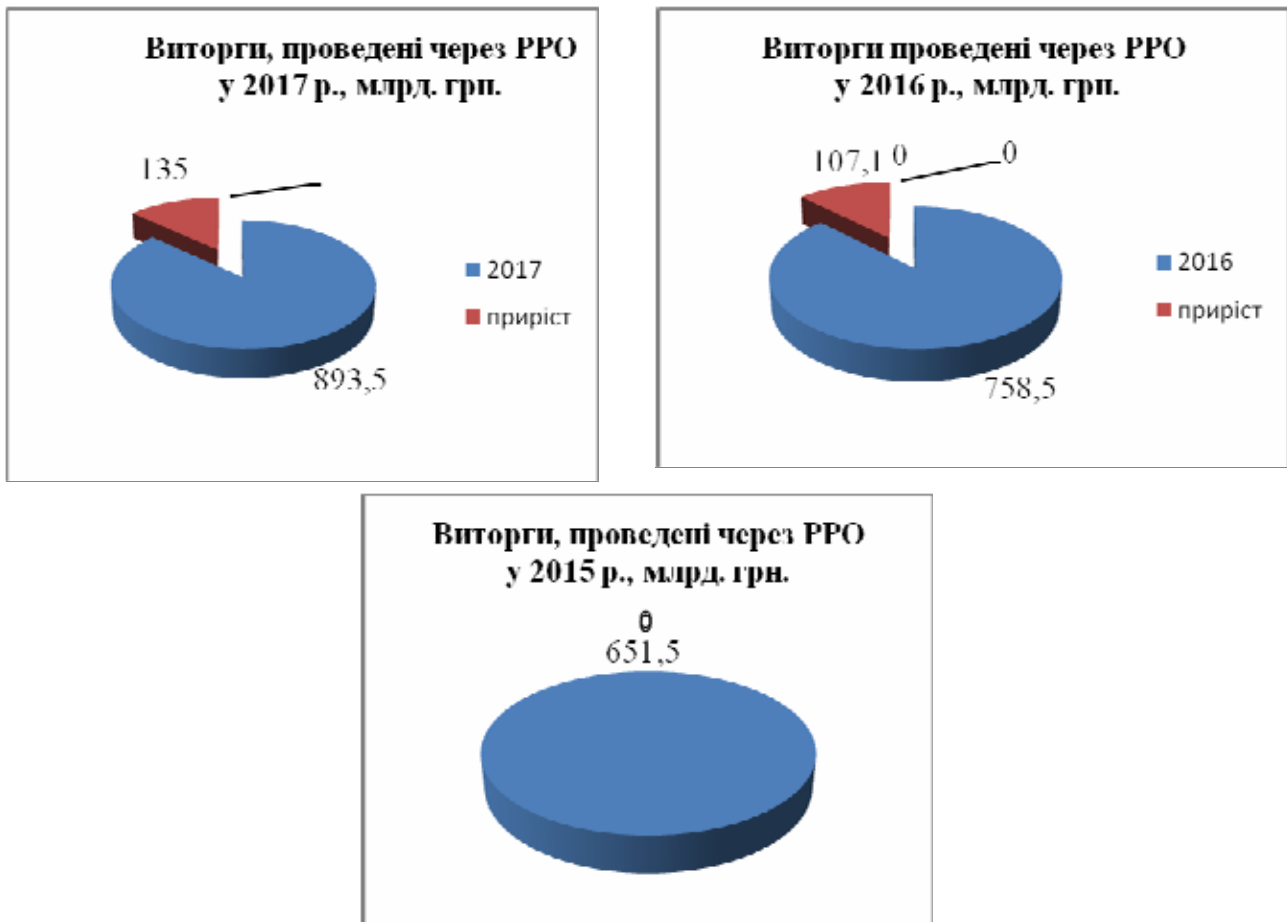


**Рис. 3. Кількість проведених позапланових перевірок за період 2015-2017 рр.**

За ініціативою платників податків (підстави п.78.1, 78.2 ст.78 ПКУ [4] ) у 2017 році проведено 5 382 податкові позапланові перевірки: припинення юридичної особи (пп.78.1.7 п.78.1 ст.78 ПКУ) – 5 266 перевірок, на прохання платника податків (п.78.2 ст.78 ПКУ) – 114 перевірок. За ініціативою інших органів (за підставами п.78.1 ст.78 ПКУ ) у 2017 році проведено 562 податкові перевірки: отримано повідомлення банків про порушення термінів розрахунків у сфері ЗЕД (пп.78.1.1 ст.78 ПКУ) – 456 перевірок, отримано судові рішення суду (слідчого судді) (пп.78.1.11 ст.78 ПКУ [4]) – 106 перевірок.

За результатами перевірок 2017 року донараховано 26,6 млрд. грн. (у т.ч. за плановими перевірками – 10,2 млрд. грн., за позаплановими – 16,2 млрд. грн., за фактичними – 162,0 млн. грн.). Із донарахованих грошових зобов'язань узгоджено загалом 16,4 млрд. грн., або 61,7 відсотка [1].

У 2017 році у порівнянні з 2016 роком завдяки посиленню податкового контролю за обігом готівки (вимоги встановлення РРО, відображення факту продажу товарів у чеку) суми розрахунків, проведені через РРО збільшились на 135 млрд. грн. (18%).



**Рис. 4. Динаміка виторгів, проведених через РРО за період 2015-2017 рр.**

Загальний вклад підрозділів податкового аудиту по забезпеченню надходжень до бюджету склав 7 023 млн. грн.:

- забезпечено надходжень грошовими коштами на 5 062 млн. грн.;
- зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на 5 630 млн. грн., що упередило несплату податку у майбутньому на 1 013 млн. грн.;
- зменшено залишки від'ємного значення ПДВ, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного періоду на 948 млн. грн. [1].

Протягом 2017 року за рахунок вжитих заходів надходження від податкових боржників у розрізі основних податків склали по: ПДВ - 46,7 млн.грн.; податку на прибуток - 16,1 млн.грн.; платі за землю - 11,5 млн.грн.; ПДФО - 14,6 млн.грн.; акцизному збору - 1,7 млн.грн.; інших податках та зборах - 25,1 млн. гривень.

Рівень узгодження напряму залежить від використання наданого суб'єктам господарювання права на оскарження у адміністративному порядку прийнятих за результатами перевірки рішень, неупередженого розгляду скарг та звернення з позовом до суду (ст. 55, 56 ПКУ [4]).

Територіальними органами ДФС доведено найбільші (понад 10 млн. грн.) схеми ухилення від оподаткування за звітні періоди оподаткування ПДВ жовтень 2016 – червень 2017 років на загальну суму схемного ПДВ – 3 млрд. грн. Всього по виявлених схемах ідентифіковано 5,5 тис. ймовірних вигодонабувачів на загальну суму ПДВ близько 3,7 млрд. грн.

Основними напрямками використання схемного податкового кредиту ідентифікованими ймовірними вигодонабувачами є: сільськогосподарська продукція (970 млн. грн.), обладнання та сировина для виробничої діяльності (569 млн. грн.), олія (430 млн. грн.), будівельні роботи та інші послуги (380 млн. грн.), продукти харчування та товари широкого вжитку (284 млн. грн.). Всього протягом 2017 року податківцями відпрацьовано більше 5,9 тис. ймовірних вигодонабувачів на загальну суму ПДВ більше 12,2 млрд. грн. [1].

Міністром фінансів України у 2016 р. затверджено та надіслано Голові Державної фіскальної служби ключові показники ефективності (КПЕ) в реформі ДФС, де визначаються стратегічні цілі та завдання на 2016-2017 роки. КПЕ були розроблені з громадськими експертами та в партнерстві з Інститутом податкових реформ.

Одним із КПЕ є регулярна оцінка задоволеності платників податків роботою ДФС. Найкращим індикатором податкової реформи є те, наскільки бізнес задоволений роботою ДФС. Розглянемо за даними Звіту про досягнення КПЕ контролюючих органів за 2017 рік досягнуте та цільове значення КПЕ в частині проведених контрольно-перевірочних заходів підрозділами податкового аудиту (табл. 2).

Таблиця 2.

## Звіт про досягнення Ключових показників ефективності ДФС України у січні – грудні 2017 р.

№ з/п	Ключові показники ефективності ДФС	Досягнуте значення КПЕ ДФС	Цільове значення КПЕ ДФС у 2017 р.
1	Частка погашених (сплачених) грошових зобов'язань, донарахованих за результатами перевірок, у загальній сумі грошових зобов'язань, донарахованих за результатами перевірок (рівень погашення грошових зобов'язань, визначених за результатами податкового та митного аудиту)	18,6%	30,0%
2	Частка узгоджених грошових зобов'язань, донарахованих за результатами перевірок, у загальній сумі грошових зобов'язань, донарахованих за результатами перевірок (рівень узгодження грошових зобов'язань, визначених за результатами податкового та митного аудиту)	60,2%	35,0%
3	Частка планових документальних перевірок до загальної кількості перевірок (коефіцієнт покриття податкового аудиту системою управління ризиками)	45,8%	40,0%
4	Динаміка податкового боргу	Скорочено на 10,7%	Скорочення на 10,7%

*Джерело: на основі [2]*

Динаміка податкового боргу відображає зменшення суми податкового боргу по відношенню до суми боргу станом на початок поточного року та без врахування боргу, який виник у поточному році.

Голова ДФС щомісячно звітує про виконання цих КПЕ та оприлюднює звіти на сайті ДФС. Мінфін також оприлюднює звіти ДФС на офіційному сайті Міністерства. Це дає можливість абсолютно кожному контролювати ДФС у проведенні реформи, значно зменшити корупцію в ДФС, покращити керованість системи ДФС, зменшити рівень необгрунтованих перевірок та донарахувань, підвищити ефективність апеляційних оскаржень, зменшити рівень податкового боргу, мінімізувати людський фактор, покращити якість сервісів.

Новий штатний розпис апарату ДФС і територіальних органів (структурних підрозділів), затверджений в порядку, передбаченому нормативним законодавством, передбачає: скорочення адміністративних функцій територіальних органів (матеріально-технічне забезпечення, робота з кадрами тощо) та їх централізацію; ліквідацію на районному рівні функцій аудиту [2].

Одним з ключових показників ефективності контрольно-перевірочних заходів вважається запровадження системи ризик-менеджменту, включаючи наступне: у центральному апараті ДФС створено з висококваліфікованих фахівців окремий підрозділ ризик-менеджменту; визначення критеріїв 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 [2].

Заходи, спрямовані на розвиток напряму пост-митного аудиту, забезпечення системності в роботі та мінімізації людського фактору при прийнятті рішень щодо відбору суб'єктів господарювання для проведення митного аудиту у ДФС, полягають у здійсненні розробки програмно-інформаційного комплексу «Система відбору суб'єктів господарювання для митного аудиту».

Для унеможливлення бездоказових тверджень в актах податкових перевірок та прийняття необгрунтованих рішень органи ДФС зосереджують увагу на підвищенні якості матеріалів перевірок, що досягається завдяки реалізації комплексу заходів, спрямованих на покращення професійної компетентності посадових осіб, відповідальних за проведення та результати перевірки.

**Висновки.** Таким чином, аналіз результатів контрольно-перевірочних заходів та досягнення ключових показників ефективності Державної фіскальної служби України, дозволяє оцінити ефективність всієї системи податкового аудиту та діяльності окремих підрозділів в межах управління.

Сучасна практика проведення податкового аудиту в контексті заявлених завдань реформування податкової системи та наближення принципів діяльності контролюючих органів до стандартів ЄС спрямована на підтримання балансу інтересів суб'єктів господарювання і фіскальних органів.

Напрямами поліпшення результативності проведення податкового аудиту вважаємо наступні: усунення неузгодженості законодавства з адміністрування податків із нормативно-правовими актами інших галузей права, закріплення у податковому законодавстві організаційно-методичних засад здійснення перевірок, вдосконалення ризикоорієнтованої системи податкового аудиту та системи контролю якості послуг, формування єдиної бази податкових порушень, організація роботи з підвищення рівня професійної компетентності працівників органів ДФС, активізація роз'яснювальної та консультативної діяльності.

### **Література.**

1. Звіт Державної фіскальної служби України за 2017 рік. – Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF>
2. Звіт про досягнення Ключових показників ефективності Державної фіскальної служби України у січні – грудні 2017 року. – Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/291179.html>
3. Основні показники контрольно-перевірочної роботи за 2015 - 2017 роки. – Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robot/>
4. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
5. Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків Наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>

### **References.**

1. State Fiscal Service of Ukraine (2018), “Report of the State Fiscal Service of Ukraine for 2017”, available at <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF> (Accessed 05 Dec 2018).
2. State Fiscal Service of Ukraine (2018), “Report on Achievement of Key Performance Indicators of State Fiscal Service of Ukraine in January-December 2017”, available at <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/291179.html> (Accessed 05 Dec 2018).
3. State Fiscal Service of Ukraine (2018), “The main indicators of control and verification work for 2015-2017”, available at <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robot/> (Accessed 05 Dec 2018).
4. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), “Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 № 2755-VI with amendments and additions”, available at <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 05 Dec 2018).
5. Ministry of Finance of Ukraine (2015), “Order of formation of the scheduled plan of conducting documentary planned inspections of taxpayers”, available at <http://sfs.gov.ua> (Accessed 05 Dec 2018).

*Стаття надійшла до редакції 08.12.2018 р.*