

*В. В. Пухальський,
к. е. н., доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування,
Хмельницький національний університет, м. Хмельницький, Україна
ORCID ID: 0000-0002-1145-0109*

DOI: 10.32702/2306-6806.2021.4.92

УДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМ ТА ПРОЦЕДУР ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ У ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

*V. Pukhalskyi,
PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Accounting, audit and taxes,
Department of International Economic Relation, Khmelnytskyi National University, Khmelnytskyi, Ukraine*

IMPROMENMENT OF TAX CONTROL FORMS AND PROCEDURES AGAINST TAX AVOIDANCE

У статті розглядаються найбільш актуальні для України схеми ухилення від оподаткування та напрями удосконалення форм і методів податкового контролю з метою їх мінімізації. З'ясовано, що до чинників, які негативно позначаються на формуванні дохідної частини бюджету, відноситься ухилення від оподаткування. Проблема ухилення від оподаткування набуває у всіх країнах все більш важливого значення. Діють відомі та з'являються нові схеми ухилення від оподаткування, які органи податкової служби повинні не тільки моніторити, але застосовувати відповідні заходи впливу. Робота в цьому напрямі триває постійно. Свідченням цього є прийняття низки розпоряджень Кабінету Міністрів України, направлених на недопущення ухилення від сплати податків і зборів суб'єктами господарювання та запобігання відмиванню коштів.

Проаналізовано наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, в яких досліджено проблеми боротьби з ухиленням від оподаткування. Акцентовано увагу на тому, що суб'єкти господарювання не завжди виконують свій конституційний обов'язок щодо повної і своєчасної сплати податків і зборів. Такий висновок ґрунтується на результатах проведеного аналізу стану, результативності, ефективності податкового контролю в Україні та сум донарахувань. З'ясовано, що 82,1% донарахувань припадають на порушення податкового законодавства, що виникають в оподаткуванні податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств. Встановлено, що протягом трьох останніх років скорочується кількість контрольних заходів, зменшується донарахування за усіма видами перевірок та ступінь стягнення узгоджених податкових зобов'язань.

Доведено, що все ще не вирішеними залишаються питання розробки дієвих заходів податкового контролю стосовно виявлення схем діяльності суб'єктів господарювання, які використовуються для несплати або зменшення платежів до бюджету. Розкрито спектр схем ухилення від оподаткування, які в кінцевому результаті призводять до погіршення економічної ситуації в країні через недоотримання значних за обсягами бюджетоформуючих податків. На підставі проведеного дослідження запропоновано рекомендації щодо вдосконалення форм та методів податкового контролю, застосування яких сприятиме зменшенню ухилення від оподаткування.

З метою зменшення негативних наслідків ухилення від оподаткування на величину надходжень до бюджету та упередження ухилення від оподаткування запропоновано низку заходів для контролюючих органів.

The article considers the most relevant schemes of tax evasion in Ukraine and improvement ways of forms and methods of tax control in order to minimize such evasions. It was found out that tax evasion is among the factors that negatively affect the formation of the budget's revenue side. The problem of tax evasion is becoming increasingly important in all countries. There are known and new schemes of tax evasion, which the tax authorities must not only monitor, but apply appropriate measures. Work in this direction is constantly ongoing. This is evidenced by the adoption of several orders of the Cabinet of Ministers of Ukraine aimed at preventing taxes and fees evasion by business entities and at preventing money laundering.

The scientific works of domestic and foreign scientists were analyzed, in which the problems of struggle against tax evasion were investigated. Attention is focused on the fact that business entities do not always fulfill their constitutional obligation to pay taxes and fees in full and on time. This conclusion is based on the analysis results of the state, effectiveness, efficiency of tax control in Ukraine and the amount of surcharges. It was found that 82.1% of surcharges were made due to violations of tax laws arising from the taxation of value added tax and corporate income tax. It has been established that during the last three years the number of control measures has been reduced, the surcharge for all types of inspections and the level of fees of harmonized tax liabilities has been reduced.

It has been proven that the issues of developing effective tax control measures still remain unresolved in relation to the identification of schemes used by business entities for non-payment or reduction of payments to the budget. The range of tax evasion schemes has been revealed, which ultimately leads to the deterioration of the economic situation in the country due to the lack of significant budget-generating taxes. Based on this study, some recommendations were proposed to improve the forms and methods of tax control, the use of which will help to reduce tax evasions.

A number of measures have been proposed for regulatory authorities in order to reduce the negative consequences of tax evasion for the amount of budget revenues and to prevent tax evasion.

Ключові слова: податки, збори, суб'єкти господарювання, ухилення від оподаткування, податковий моніторинг, вдосконалення, ефективність, медіація.

Key words: taxes, fees, business entities, tax evasion, tax monitoring, improvement, efficiency, mediation.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В сучасних умовах господарювання, коли явно виражена політико-економічна ситуація в Україні, а саме: неоголошена війна, нестабільність ринку, коронавірус, тіньова економіка, бюджетний дефіцит, особливого значення набуває забезпечення стійкості податкових надходжень у бюджет країни, які можуть бути досягнуті шляхом проведення ефективного та результативного податкового контролю. 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 ін., визначених ст. 4 Податкового кодексу України [1].

Сплата податків та зборів значною мірою залежить від ставлення суб'єктів господарювання до виконання своїх обов'язків перед державою (податкового менталітету). Податковий менталітет має прямий взаємозв'язок з рівнем довіри суспільства до держави: якщо платники податків не довіряють владі, податковий менталітет буде змінюватися в гіршу сторону, а також буде знижуватися мотивація до виконання податкових зобов'язань [2]. Звідси частота проведення податкового контролю має залежати від статусу платника податків ("сумлінний" і "несумлінний"), що формується в залежності від ступеня дотримання ним податкового законодавства, сумлінного виконання податкових зобов'язань (високі досягнення щодо повноти та своєчасності сплати податків та зборів), дотримання податкової дисципліни, кількості офіційно працевлаштованих осіб, і що є не менш важливо на теперішній час — сума коштів, які спрямовують підприємства на соціальні програми та благодійність.

Голова Державної податкової служби України Олександр Любченко висловив підтримку добросовісному бізнесу: "Сьогодні ми вивели на новий рівень тему партнерства Державної податкової служби та бізнесу. Це партнерство є взаємовигідним — ми працюємо на білий бізнес, проти тіні. Білий бізнес може розраховувати на нас повністю, і наші форми податкового контролю будуть цілком залежати від історії добросовісності платника" [3].

Таким чином, суспільно небезпечним не тільки в Україні, але у світі є таке явище, як ухилення від оподаткування та сплати податків, яке веде до зменшення

доходів бюджетів усіх рівнів, протирічить інтересам як держави в цілому, так і сумлінних платників податків, що в кінцевому результаті веде до порушення одного із фундаментальних принципів оподаткування — принципу загальної обов'язковості сплати, який визначено ст. 67 Конституції України: "Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом" [4].

Отже, це питання важливе як для наповнення бюджету, так і для формування податкового досвіду платників податків.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Проведений аналіз літературних джерел свідчить, що проблема ухилення від сплати податків та наслідки для бюджету України досліджується вітчизняними науковцями та практиками не один десяток років. Так, Кобушко Я. досліджує сутність та особливості податкового регулювання процесів незаконного виведення коштів. Дубровський В., Черкашин В., Сенік Р. висвітлюють інструменти ухилення від сплати податків та агресивного податкового планування, дана оцінка їхніх розмірів, наявні обмеження для застосування, наслідки (окрім власне зменшення бюджетних надходжень) та перспективи і способи подолання — із їхніми наслідками. Парфентій Л. проаналізував передумови ухилення від сплати податків в Україні, зазначив найпоширеніші схеми, внаслідок яких бюджет України зазнає найбільших втрат. Химич О., Білик О., Карковська В. розкрили основні проблеми боротьби з ухиленням від оподаткування.

Зарубіжні науковці також приділяють увагу цьому питанню: професори Білостоцького університету Етель Л. та Попавський М. розглядають засоби боротьби відносно ухилення від сплати податків у Польщі в історичній перспективі, інші польські вчені Волтановський П. та Косінська Р. досліджують проблеми розривів у надходженнях до бюджету непрямих податків та відмічають про значення польського досвіду у вирішенні цієї проблеми у справі обмеження публічного боргу, проф. Маркова Х. Карлівського університету Праги розглядає ухилення від сплати податків та податкову оптимізацію в Чеській республіці. Судавичус Б. розглядає спеціальні правила проти ухилення від сплати податків у податковому законодавстві Литви, до яких відносяться трансфертне ціноутворення, правила тонкої капіталізації, оподаткування контрольованих іноземних компаній.

Попри доробки науковців та практиків з цієї проблематики все ще не вирішеними залишаються питання щодо розробки дієвих заходів податкового контролю стосовно виявлення схем діяльності суб'єктів господарювання, які використовуються для несплати або зменшення платежів до бюджету.

МЕТА І ЗАВДАННЯ ДОСЛІДЖЕННЯ

Мета полягає у дослідженні теоретичних наукових напрацювань і практичного досвіду експертів та фахівців органів Державної податкової служби України щодо заходів податкового контролю направлених на виявлення схем діяльності суб'єктів господарювання, які використовуються ними для несплати або зменшення платежів до бюджету та розробки напрямів удосконалення контрольно-діяльності органів податкової служби. Завданнями дослідження: є проведення аналізу наукових праць вітчизняних та зарубіжних вчених, в яких досліджено проблеми боротьби з ухиленням від оподаткування. З'ясування в якій мірі суб'єкти господарювання виконують свій обов'язок щодо повної і своєчасної сплати податків і зборів. Розкриття схем ухилення від оподаткування бюджетоформуючих податків. Обґрунтування рекомендацій щодо вдосконалення методів податкового контролю, які сприятимуть зменшенню ухилення від оподаткування.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Податковий контроль здійснюється не тільки з метою виявлення порушень податкового законодавства, але і упередження їх виникнення. Як приклад, застосування системи електронного адміністрування ПДВ та системи моніторингу податкових ризиків при реєстрації податкових накладних, що дозволяє припинити злочинні схеми, які використовують нечесні платники податків для мінімізації своїх податкових зобов'язань.

Податковий контроль в Україні здійснюють підрозділи податкового аудиту, які у 2020 р. отримали свої повноваження у зв'язку з реорганізацією ДПС України. Аналіз стану, результативності та ефективності податкового контролю представлено у таблиці 1.

Кількість платників, які знаходяться на обліку в органах ДФС (ДПС) та мають сплачувати податки склали у 2018 р. 1181,6 тис. а у — 1230,5 тис. Тобто спостерігається зростання платників податків на 48,9 тис. Однак уже у 2020 р. кількість платників податків проти 2019 р. зменшилася на 43,6 тис осіб. Значна частина представників бізнесу втратила своїх потенційних клієнтів у зв'язку із вимушеним карантинном і звернула свою діяльність.

Контрольно-перевірочні заходи, визначені ПКУ, проводяться у вигляді планових, позапланових, фактичних перевірок та зустрічних звірок. У 2020 р. проти 2019 р. кількість усіх видів контрольно-перевірочних заходів значно зменшилася на 17240 перевірок, а саме: в частині планових перевірок на 4692, позапланових на — 9286, та зустрічних звірок на — 3070, а фактичних навпаки спостерігається ріст на 192 перевірки. Підрозділи податкового аудиту проводять документальну планову перевірку платника податків згідно із затвердженим ДПС України планом-графіком проведення документальних планових перевірок на відповідний рік, який формується на підставі ризикоорієнтованого підходу до здійснення податкового контролю. План документальних перевірок виконано на 45,1%. Протягом останніх трьох років кількість планових документальних перевірок зменшується. Невиконання плану документальних перевірок у попередні роки обумовлено: відсутністю суб'єкта господарювання за місцезнаходженням, не допуском до перевірки працівників органу ДФС (ДПС), оскарженням матеріалів перевірки у судовому порядку, втратою, вилученням та пошкодженням документів.

На виконання плану планових документальних перевірок 2020 р. вплинула епідеміологічна ситуація в Україні. Так, з 18.03.2020 р. встановлено мораторій на проведення документальних та фактичних перевірок, крім фактичних перевірок у частині обігу піддакцизних товарів, документальних перевірок з питань декларування ПДВ, припинення (ліквідації) суб'єкта господарювання та на звернення платників податків. Наведені вище дані свідчать про відсутність тиску перевірок та зустрічними звірками на господарюючі суб'єкти. Свідченням цього значне зменшення охоплення податковими перевірок суб'єктів бізнесу. Якщо у 2018 р. цей показник становив 1,6%, то у 2020 р. він становить лише 0,7%.

Кожного року спостерігається негативний фактор, як-от: безрезультатні перевірки. Якщо за плановими перевірок вони коливаються в межах 2—3%, то за позаплановими перевірок цей показник знаходиться в межах від 38% у 2018 р. до 53% у 2020 р. Безрезультатні перевірки виникають не тільки внаслідок корупційної складової, некомпетентності перевіряючих, низької якості перевірки, не доведення виявлених порушень, неоднозначного тлумачення податкового законодавства, значної кількості перевірок, пов'язаних із припиненням (ліквідацією) суб'єктів господарювання, але і в результаті оскарження результатів податкових перевірок в адміністративному та судовому порядку в різних інстанціях. Наслідком оскарження є ненадходження до бюджету 32,05 млрд грн по 10,55 тис. справах.

Зменшення у 2020 р. кількості усіх видів контрольно-перевірочних заходів призвело до зменшення суми донарахувань на 31843,5 млн грн. Водночас із узгодженої суми донарахувань до бюджету України надійшло лише 2190,3 млн грн або 27,2 %, в той час коли у 2019 р. — 23,5%. Збільшення показника — це не заслуга органу контролю, а наслідок зменшення суми донарахувань та узгодженості стосовно сплати цих донарахувань.

Попри конституційний обов'язок сплачувати податки та збори, не всі платники податків — свідомі та сумлінні. Як зазначалося вище, за даними Звіту ДПС України у 2020 р. було донараховано 17,8 млрд грн за усіма видами податків і зборів (табл. 2).

Дані таблиці 2 свідчать, що найбільше порушень припадає на податок на прибуток (49,4%) та податок на додану вартість (32,7%). До способів ухилення платників податків від оподаткування можна віднести:

- неподання або несвоєчасне подання податкових декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів. Крім того, неподання або несвоєчасне подання вище вказаних податкових звітних документів свідчить про приховання об'єкта оподаткування;
- зумисне заниження податків і зборів;
- фіктивне підприємництво;
- оформленні операцій з реалізації продукції нижче собівартості;
- здійснення діяльності з реалізації пального без реєстрації платниками акцизного податку;
- провадження господарської діяльності без реєстрації платником податків;
- незаконне користування податковими пільгами;
- ухилення від оподаткування за допомогою офшорних схем;
- ухилення від оподаткування за допомогою конвертаційних центрів чи контрафактів;
- ухилення від сплати податків з використанням "податкових ям";
- ухилення від сплати податків за допомогою ССО та ін.

Усі схеми мінімізації податків та способи ухилення від оподаткування відпрацьовуються органами податкової служби та прораховуються втрати бюджету від них. Податкові органи використовують в боротьбі проти ухилення від оподаткування всі доступні їм засоби:

Таблиця 1. Аналіз стану, результативності та ефективності податкового контролю у 2018–2020 рр.

Показники	Од. вим.	Роки			Відхилення	
		2018	2019	2020	2020 /2018	2020 /2019
Кількість платників податків	тис	1181,6	1274,1	1230,5	48,9	-43,6
Охоплено документальними перевітками платників податків	тис од.	19,3	–	8,7	-10,6	–
Питома вага охоплення документальними перевітками платників податків	%	1,6	–	0,7	-0,9	–
Кількість планових документальних перевірок, передбачених планом	тис	8,1	7,2	4,3	-3,8	-2,9
Кількість податкових перевірок, разом у т.ч:	тис од.	66,1	56,2	42,4	-23,7	-13,5
- планові		7,8	6,6	1,94	-5,86	-6,6
- позапланові		43,6	33,2	23,9	-19,7	-9,3
- фактичні		14,7	16,4	16,6	1,9	0,2
% виконання плану за плановими перевітками	%	96,3	91,7	45,1	-51,2	-46,6
Сума донарахувань, разом у т.ч:	млн грн	38487,0	49621,8	17778,4	-20708,6	-31843,0
- за плановими		21178,1	24644,8	9789,0	-11389,1	-14855,8
- за позаплановими		16866,1	17072,2	7424,0	-9442,1	-9648,2
- за фактичними (нараховано штрафів)		442,8	7904,8	565,0	122,2	-7339,8
Сума узгоджених грошових зобов'язань, разом у т.ч:	млн грн	14800,8	18596,2	8041,1	-6759,7	-10555,1
- за плановими		4214,9	5256,3	3286,3	-928,6	-1970,0
- за позаплановими		10446,6	9435,9	4503,3	-5943,3	-4932,6
- за фактичними (узгоджено штрафів)		139,3	3904,0	251,5	112,2	-3652,5
Питома вага узгоджених грошових зобов'язань	%	38,5	37,5	45,2	6,7	7,7
Надійшло до бюджету, разом у т.ч:	млн грн	3303,9	3557,3	2190,3	-1113,6	-1367,0
- за плановими		1804,1	2141,5	1111,6	-1692,5	-1029,9
- за позаплановими		1411,3	1317,7	970,0	-441,3	-347,7
- за фактичними		88,5	98,1	108,7	20,0	10,6
Питома вага сплати узгоджених грошових зобов'язань	%	22,3	19,1	27,2	4,9	8,1
Питома вага сплати донарахованих сум	%	8,6	7,2	12,3	3,7	5,1

Джерело: складено на основі [5–7].

документальні та фактичні перевірки, штрафні та фінансові санкції, судові позови, арешти майна і т.д. Крім того, не один рік фахівці Інституту соціально-економічної трансформації аналізують фіскальний ефект схем ухилення (уникнення) оподаткування в Україні (табл. 3).

Дані, наведені у таблиці 3 свідчать, про наявність широкого спектру схем ухилення від оподаткування, які в кінцевому результаті приводять до погіршення економічної ситуації в країні через недоотримання значних за обсягами бюджетоформуючих податків.

У зв'язку з цим необхідно виробити ефективні заходи, щодо своєчасного упередження цих схем. На державному рівні 16.01.2020 р. Президент України підпи-

сав Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві", метою якого є запровадження міжнародних стандартів податкового контролю для всіх учасників міжнародної торгівлі та імплементація норм, передбачених Планом протидії практикам розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування (План дій BEPS), реформування інституту фінансової відповідальності та удосконалення процедури адміністрування податків та зборів [9].

Крім того, Кабінетом Міністрів України прийнято План заходів щодо концептуальних напрямів реформу-

Таблиця 2. Склад і структура донарахувань за податками, зборами та іншими платежами у 2020 р.

Види податків, зборів і платежів	2020 р.	
	сума донарахувань, млн грн	частка донарахувань, %
Податок на прибуток	8783,1	49,4
Податок на додану вартість	5808,3	32,7
Податок на доходи фізичних осіб	817,1	4,6
Єдиний внесок	122,9	0,7
Акцизний податок	65,6	0,4
Військовий збір	61,8	0,3
Інші платежі	1287,6	7,2
Пені по розрахунках у сфері ЗЕД	300,9	1,7
Пеня за порушення податкового законодавства	531,3	3,0
Разом	17778,6	100,0

Джерело: складено на основі [5–7].

Таблиця 3. Порівняльний аналіз фіскального ефекту схем ухилення / уникнення оподаткування в Україні у 2019 р. (млрд грн на рік)

Схема	Податки (платежі), яких вона дозволяє уникати	Приблизні обсяги	Приблизні втрати бюджету	Примітки
Порушення митних правил, контрабанда та корупція на кордоні	ПДВ+акцизи+мита	226–320	68–96	Зростання у порівнянні із минулим роком
Офшорні схеми	Податок на прибуток (ПП), податок на репатріацію	130–220	23–40	За рахунок ТЦУ, потенційна база уникнення від оподаткування за експортно-імпортними операціями 356-393 млрд грн
Конвертаційні та/або транзитні центри, податкові ями	ПП+ПДВ+ЄСВ+ПДФО+військовий збір	60–90	15–25	Стійка зростаюча динаміка, поки що демонструється
Контрафакт	ПП+ПДВ+акцизи	40–60	11,5–16	інституційна неспроможність держави подолати зазначені схеми
Формування схемного податкового кредиту (скрутки)	ПДВ	120–180	20–30	Різноманітні тренди 2017–2018 – спад 2019 – підйом
Оренда с/г земель та сільгосппродукції	ПДФО+ПП+ЄСВ+військовий збір	19–69	8–27	Буде уточнено по отриманню даних
Заробітні плати «у конвертах»	ЄСВ+ПДФО+військовий збір	58–231	24–94	Буде уточнено по отриманню даних
ССО – ФОП замість найму – 3 група та «обнал»	ЄСВ+ПДФО	23–58	4–10	Буде уточнено по отриманню даних
ССО – заниження виручки – 1 та 2 групи	ЄП	130–156	6,3–7,6	Буде уточнено по отриманню даних

Джерело: складено на основі [8].

вання системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику від 05.07.2019 № 542-р, який у повній мірі має відповідати вимогам бізнесу і запроваджує сервісні підходи до обслуговування платників податків фіскальними органами. Серед них:

- оптимізація організаційної та функціональної структур служб;
- удосконалення процедур адміністративного оскарження;
- управління інформаційними системами та технологіями;
- розвиток персоналу, антикорупційні заходи;
- стимулювання добровільної сплати податків, розвиток податкових сервісів;
- управління ризиками, податковий контроль та аудит;
- удосконалення роботи, спрямованої на погашення податкового боргу;
- протидія розмиванню податкової бази та посилення функції аналізу трансфертного ціноутворення;
- сприяння безпеці та міжнародній торгівлі, включаючи спрощення та гармонізацію митних процедур;
- сприяння ефективному справлянню митних платежів;
- розвиток інфраструктури, електронних технологій та сервісів для міжнародної торгівлі;
- захист суспільства, громадського здоров'я і безпеки навколишнього природного середовища та боротьба з незаконним переміщенням наркотичних засобів та зброї;
- підвищення ефективності міжнародного митного співробітництва [10].

Кабінет Міністрів України своїм розпорядженням від 03.03.2021 № 162-р затвердив План заходів щодо недопущення ухилення від сплати податків і зборів суб'єктами господарювання та запобігання відмиванню коштів в офшорних зонах, який передбачає 10 заходів, а саме:

— забезпечення оновлення українського переліку офшорних зон з урахуванням правових норм ЄС та даних Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей та ОЕСР;

— запобігання незаконному виведенню коштів за кордон, у тому числі до офшорних зон, незаконному переміщенню товарів на підставі підроблених рахунків-фактур (інвойсів);

— подання правоохоронним органам Держфінмоніторингом узагальнених матеріалів (додаткових узагальнених матеріалів), сформованих за результатами здійснення моніторингу фінансових операцій, та виявлення таких, що можуть бути пов'язані з легалізацією доходів від податкових злочинів;

— запровадження Міністерством фінансів України та Державною податковою службою автоматичного обміну інформацією з податковими органами інших країн, зокрема відповідно до Загального стандарту звітності (CRS);

— імплементація Плану дій з протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування (Base Erosion and Profit Shifting — BEPS) шляхом прийняття нормативно-правових актів щодо запровадження кроків такого Плану;

— застосування Державною податковою службою заходів податкового контролю із запобігання ризикам необґрунтованого формування платниками ПДВ податкового кредиту з урахуванням категорії ризиковості суб'єктів господарювання — учасників схем ухилення від оподаткування, зокрема до:

а) суб'єктів господарювання, що формують і поширюють ризиковий податковий кредит, — через зупинення реєстрації їх податкових накладних / розрахунків коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних;

б) суб'єктів господарювання реального сектору економіки, що мінімізують власні податкові зобов'язання з

використанням ризикового податкового кредиту, через організацію проведення документальних перевірок;

— організація проведення документальних перевірок платників ПДВ, які декларують від'ємне значення суми податку, розраховане згідно з п. 200.1 ст. 200 Податкового кодексу, що сформоване за рахунок сум ризикового податкового кредиту;

— проведення Державною податковою службою заходів податкового контролю для виявлення, запобігання та руйнування схем ухилення від оподаткування суб'єктами господарювання під час виплати заробітної плати та інших доходів фізичним особам з метою залучення додаткових надходжень з ПДФО, військового збору та ЄСВ;

— організація Державною податковою службою в межах компетенції співпраці з територіальними органами Держпраці, Пенсійного фонду, іншими державними органами щодо здійснення контролю за додержанням суб'єктами господарювання законодавства, зокрема податкового, під час виплати заробітної плати та інших доходів громадянам, використання праці найманих осіб, обмін інформацією про виявлені порушення та опрацювання отриманої інформації;

— застосування Державною податковою службою заходів податкового контролю за суб'єктами господарювання, зокрема тих, що реалізують підакцизні товари, обсяги доходу яких не відповідають мінімальним витратам у зв'язку з отриманням такого доходу [11].

З метою зменшення негативних наслідків ухилення від оподаткування на величину надходжень до бюджету та упередження виникнення цього негативного явища автор пропонує низку заходів. На нашу думку, основним інструментом в боротьбі держави через органи ДПС України з таким явищем, як ухилення від оподаткування має стати податковий моніторинг, який досить до речний в умовах мораторію на документальні та фактичні перевірки. Основними його перевагами є, по-перше, простота доступу до документів платника податків (онлайн доступ), по-друге, підрозділи податкового аудиту в межах податкового моніторингу отримують нові можливості у боротьбі з ухиленнями від оподаткування, по-третє, дозволяє ще скоротити кількість податкових перевірок і мінімізувати ризики платника податків та дозволяє уникнути донарахування податків, пені та штрафів, по-четверте, принципово новим і важливим є те, що в межах цієї форми податкового контролю відсутнє переслідування платника податків, яке допустило порушення податкового законодавства з боку держави (податкових органів), а навпаки попереджує платника податків у вигляді мотиваційної думки.

Досить часто з метою ухилення від оподаткування (податком на прибуток та безпідставне заявлення відшкодування ПДВ) застосовується фіктивне підприємство. З метою недопущення такої схеми ухилення від оподаткування на законодавчому рівні, тобто у ПКУ, необхідно виділити основні критерії проявлення платником податків необхідної обачності і обережності при виборі контрагента (ділова репутація, платоспроможність, наявність необхідних ресурсів та активів) та чітко визначити ступінь відповідальності платника податків через прояв умисної чи неумисної обачності при виборі контрагента (відмова в обліку витрат, що зменшують базу оподаткування по податку на прибуток, і в отриманні податкового кредиту по ПДВ, застосування підвищеного розміру штрафних санкцій).

Органу податкового контролю пропонуємо здійснювати моніторинг і контроль за достовірністю відомостей, інформації та документів, які надходять до контролюючих органів після взяття на облік платника податків. Моніторинг, взятого на облік платника податків, проводиться виключно у податковому органі, а фактичний контроль — шляхом виходу за місцезнаходженням платника податків, що дозволить встановити рівень фіктивності підприємства. Своєчасний конт-

роль наявності приміщень, обладнання, рухомого та нерухомого майна платника податків, трудових ресурсів, наявності дозвільних документів та ліцензій тощо, необхідних для здійснення передбаченого установчими та іншими документами платника податків виду господарської діяльності, що дозволить зменшити кількість фіктивних підприємств.

З метою підвищення ефективності здійснення податкового контролю у сфері оподаткування, потрібно покращити виконання аналітичної роботи, яка здійснюється контролюючими органами.

На думку заступника Голови ДПС в Україні роками панує тенденція лише зростання податкового боргу. Це свідчить про те, що підходи, які використовувались ДПС України раніше, втратили свою ефективність та потребують удосконалення [12]. Переважно, податковий борг виникає через відсутність активів. Офіційні дані свідчать, що податковий борг лише на третину забезпечений вартістю описаного в податкову заставу майна платників податків-боржників [7]. Така ситуація складається через застосування схеми уникнення покарання або відстрочення сплати донарахованих за результатами перевірок сум грошових зобов'язань шляхом затягування платниками податків процедури оскарження прийнятих податкових повідомлень — рішень та виведення власних активів за час її проведення. Як наслідок, по завершенню оскарження, а це близько трьох і більше років, для сплати сум вже відсутні активи. У зв'язку з цим доречно запозичити досвід зарубіжних країн, де подання скарги не зупиняє сплату податків по рішенню, яке оскаржується.

Ще один напрям щодо скорочення податкового боргу — це досудове вирішення спорів (медіація), яке вже багато років практикується зарубіжними країнами. Інститут медіації приносить державі і платнику практичну вигоду. По-перше, це пришвидшення вирішення податкових спорів, друге, можлива тенденція щодо попередження порушень у подальшому, третє медіація сприяє налагодженню партнерських стосунків.

ВИСНОВКИ

У ході дослідження встановлено, що суспільнонебезпечним не тільки в Україні, але у світі є таке явище, як ухилення від оподаткування та сплати податків, яке веде до зменшення доходів бюджетів усіх рівнів, протирічить інтересам як держави в цілому, так і сумлінних платників податків, і в кінцевому результаті веде до порушення одного із фундаментальних принципів оподаткування — принцип загальної обов'язковості сплати. Держава через органи податкової служби (підрозділи податкового аудиту) стають на заваді ухиленню від оподаткування шляхом проведення різного роду перевірок.

У ході проведеного аналізу стану, результативності та ефективності податкового контролю в Україні встановлено, що протягом трьох останніх років скорочується кількість контрольних заходів, зменшується донарахування за усіма видами перевірок та ступінь стягнення узгоджених податкових зобов'язань. Найбільш питому вагу в донарахуваннях за видами податкових перевірок займають податок на прибуток та ПДВ.

Значна частина податкових надходжень втрачається через низку схем ухилення від оподаткування, які виявляють та прораховують податкові органи та експерти. Верховна Рада та Уряд України приймають ряд нормативних актів щодо їх мінімізації.

З метою зменшення негативних наслідків ухилення від оподаткування на величину надходжень до бюджету та упередження виникнення цього негативного явища запропоновано низку заходів, а саме: запровадити податковий моніторинг; здійснювати моніторинг і контроль за достовірністю відомостей, інформації та документів, які надходять до контролюючих органів після взяття на облік платника податків; покращити виконан-

ня аналітичної роботи, яка здійснюється контролюючими органами; впровадити інститут медіації.

Література:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 01.03.2021).
2. Phillips M. Deterrence vs. Gamesmanship: Taxpayer Response to Targeted Audits and Endogenous Detection / M. Phillips // Journal of Economic Behavior & Organization. — 2014. — № 100 — pp. 81—98.
3. Реформування державної податкової служби через призму доброчесності податківців та платників податків [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://unic.org.ua/news/diskusiya-reformuvannya-derzhavnoyi-podatkovoyi-sluzhbi-cherez-prizmu-dobrochesnosti-podatkivciv-ta-platnikiv-podatkov-227/> (дата звернення 01.03.2021).
4. Конституція України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://www.president.gov.ua/documents/constitution> (дата звернення 04.03.2021).
5. Звіт Державної фіскальної служби України за 2018 рік. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf>. (дата звернення: 04.03.2021).
6. Звіт про результати аудиту ефективності діяльності Державної фіскальної служби України, Державної податкової служби України та Державної митної служби України, затверджено рішенням Рахункової палати від 22.12.2020 № 34-3. Київ. 2020 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/34-3_2020/Zvit_34-3_2020.pdf (дата звернення 04.03.2021).
7. Звіт Державної податкової служби України за 2020 рік. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf> (дата звернення 04.03.2021).
8. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/унікнення оподаткування в Україні: нові виклики / В. Дубровський, В. Черкашин, О. Гетман. Київ Інститут соціально-економічної трансформації 2020 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/uploads/assets/files/2019/Pdf/Analiz-shem-2019-FINAL.pdf> (дата звернення 05.03.2021).
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 № 466-IX [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення 06.03.2021).
10. Деякі питання реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 05.07.2019 р. № 542-р. Київ [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/542-2019-p#Text> (дата звернення 06.03.2021).
11. Про затвердження плану заходів щодо недопущення ухилення від сплати податків і зборів суб'єктами господарювання та запобігання відмиванню коштів в офшорних зонах: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 162-р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/162-2021-p#Text> (дата звернення 06.03.2021).
12. Титарчук М. Тенденція зростання податкового боргу протягом багатьох років свідчить про лояльність українського законодавства по відношенню до несумлінних платників податків / М. Титарчук. Вісник. Київ [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100020946-mikhaylo-titarchuk-tendentsiya-zrostannya-podatkovogo-borgu-protiyagom-bagatokh-rokiv-svidchit-pro-loyalnist-ukrayinskogo-zakonodavstva-po-vidnoshennyu-do-nesumlinnikh-platnikiv-podatkov>

protiyagom-bagatokh-rokiv-svidchit-pro-loyalnist-ukrayinskogo-zakonodavstva-po-vidnoshennyu-do-nesumlinnikh-platnikiv-podatkov (дата звернення 06.03.2021).

References:

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2012), "The Tax Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (Accessed 1 March 2021).
2. Phillips, M. (2014), "Deterrence vs. Gamesmanship: Taxpayer Response to Targeted Audits and Endogenous Detection", Journal of Economic Behavior & Organization, vol. 100, pp. 81—98.
3. The Ukrainian Network of Integrity and Compliance (2020), "Reforming the State Tax Service through the Prism of Integrity of Tax service and Taxpayers", available at: <https://unic.org.ua/news/diskusiya-reformuvannya-derzhavnoyi-podatkovoyi-sluzhbi-cherez-prizmu-dobrochesnosti-podatkivciv-ta-platnikiv-podatkov-227/> (Accessed 1 March 2021).
4. The Verkhovna Rada of Ukraine (1996), "Constitution Of Ukraine", available at: <https://www.president.gov.ua/documents/constitution> (Accessed 4 March 2021).
5. SFS (2018), "The 2018's report of the State Fiscal Service of Ukraine", available at: <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf> (Accessed 4 March 2021).
6. The Accounting Chamber of Ukraine (2020), "Report on the results of the audit of the efficiency of the State Fiscal Service of Ukraine, the State Tax Service of Ukraine and the State Customs Service of Ukraine, approved by the decision of the Accounting Chamber dated from 22.12.2020 № 34-3. Kyiv. 2020", available at: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/34-3_2020/Zvit_34-3_2020.pdf (Accessed 4 March 2021).
7. SFS (2018), "The 2018's report of the State Fiscal Service of Ukraine", available at: <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf>. (Accessed 4 March 2021).
8. Dubrov's'kyj, V. Cherkashyn, V. and Hetman, O. (2019), "Comparative analysis of the fiscal effect of the use of tax evasion / avoidance instruments in Ukraine: new challenges", Institute of Socio-Economic Transformation. Center for Socio-Economic Research CASE-Ukraine, [Online], available at: <http://www.visnuk.com.ua/uploads/assets/files/2019/Pdf/Analiz-shem-2019-FINAL.pdf> (Accessed 5 March 2021).
9. The Verkhovna Rada of Ukraine (2020), The Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine to Improve Tax Administration, Eliminate Technical and Logical Inconsistencies in Tax Legislation", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (Accessed 6 March 2021).
10. Cabinet of Ministers of Ukraine (2019), Resolution "On some issues of implementation of conceptual directions of reforming the system of bodies implementing state tax and customs policy", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/542-2019-p#Text> (Accessed 6 March 2021).
11. Cabinet of Ministers of Ukraine (2021), Resolution "About approval of the plan of measures on prevention of evasion of payment of taxes and fees by business entities and prevention of money laundering in offshore zones", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/162-2021-p#Text> (Accessed 6 March 2021).
12. Titarchuk, M. (2020), "The growing trend of tax debt for many years shows the loyalty of Ukrainian legislation to dishonest taxpayers", The Herald. Officially About Taxes, Official publication of the State Fiscal Service of Ukraine, available at: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100020946-mikhaylo-titarchuk-tendentsiya-zrostannya-podatkovogo-borgu-protiyagom-bagatokh-rokiv-svidchit-pro-loyalnist-ukrayinskogo-zakonodavstva-po-vidnoshennyu-do-nesumlinnikh-platnikiv-podatkov>

Стаття надійшла до редакції 09.04.2021 р.