

УДК 336.22

Проскура К.П.*доктор економічних наук, професор,
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана***Сущкова О.Є.***кандидат економічних наук, доцент,
Університет державної фіскальної служби України***ОЦІНЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПРОТИДІЇ
СХЕМАМ МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ****THE ESTIMATION OF THE TAX MINIMIZATION SCHEMES
PREVENTION EFFICIENCY IN UKRAINE****АНОТАЦІЯ**

Статтю присвячено вивченню наявних ризик-орієнтованих методик виявлення фактів заниження платниками податків суми податкових зобов'язань та застосування схем незаконної мінімізації рівня податкового навантаження. Здійснено оцінку ефективності контрольно-перевірочної роботи органів ДФС України. Систематизовано критерії визначення рівня ризиковості платника податків залежно від виду податку, категорії платника та характеристики здійснюваних ним господарських операцій. Здійснено оцінку ефективності порядку відпрацювання суб'єктів господарювання, залучених у схеми ухилення від оподаткування ПДВ. Розроблено методичний підхід до оцінки ефективності протидії органів, що здійснюють контроль, незаконній мінімізації податкового навантаження.

Ключові слова: мінімізація податків, податковий контроль, податкова політика, податкове навантаження, органи, що здійснюють контроль, податкові перевірки.

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена изучению имеющихся риск-ориентированных методик выявления фактов занижения налогоплательщиками суммы налоговых обязательств и применения схем незаконной минимизации уровня налоговой нагрузки. Осуществлена оценка эффективности контрольно-проверочной работы органов ДФС Украины. Систематизированы критерии определения уровня риска налогоплательщика в зависимости от вида налога, категории плательщика и характеристики осуществляемых им хозяйственных операций. Осуществлена оценка эффективности порядка отработки субъектов хозяйствования, задействованных в схемах уклонения от налогообложения НДС. Разработан методический подход к оценке эффективности противодействия органов, осуществляющих контроль, незаконной минимизации налоговой нагрузки.

Ключевые слова: минимизация налогов, налоговый контроль, налоговая политика, налоговая нагрузка, контролирующие органы, налоговые проверки.

ANNOTATION

The article is devoted to the study of the existing risk-based methods of detecting underreporting by taxpayers of tax obligations and application of illegal schemes of minimizing tax burden. The estimation of efficiency of controlno-verifying work of the bodies of the SFS of Ukraine. Systematic criteria for determining the risk level of the taxpayer depending on the type of tax, category of taxpayers and the characteristics of its ongoing business operations. Assess the effectiveness of the procedure of mining entities involved in schemes of tax evasion of VAT. The developed methodical approach to assessment of efficiency of counteraction of the authorities exercising control over, the illegal minimization of tax burden.

Keywords: minimizing taxes, tax control, tax policy, tax burden, regulatory authorities, tax audits.

Постановка проблеми. Підвищення ефективності роботи органів, що здійснюють контроль,

у сфері протидії наявним схемам мінімізації податків на сьогодні розглядається як один із пріоритетних напрямів контрольно-перевірочної роботи та їх діяльності в цілому. Враховуючи вплив ряду негативних як зовнішніх, так і внутрішніх факторів на діяльність платників податків, рівень незаконної мінімізації оподаткування в Україні останнім часом знаходиться на неприпустимо високому рівні, що вказує на низьку результативність діяльності заходів щодо контролю.

Статистика результативності податкових перевірок свідчить, що в середньому 88% підприємств України, що перевірялись органами, що здійснюють контроль, порушують податкове законодавство. Значна частка цих порушень припадає на незаконну мінімізацію оподаткування, що пов'язано з недосконалістю податкового законодавства, низьким кваліфікаційним рівнем учасників податкових відносин, постійними змінами податкового законодавства.

Органи, що здійснюють контроль, займаються розробкою ризико-орієнтованих методик оцінювання ймовірності скоєння платниками податкових правопорушень на основі сукупності певних критеріїв. Найбільш ефективною ця робота сьогодні є в частині відпрацювання податкових ризиків для платників ПДВ.

Необхідністю пошуку шляхів підвищення ефективності боротьби з незаконною мінімізацією платниками податкового навантаження зумовлена актуальність цього дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченню проблем та розробці напрямів підвищення ефективності боротьби з незаконною мінімізацією платниками податків рівня податкового навантаження присвячені праці багатьох вітчизняних вчених, серед яких: В. Андрущенко, А. Вдовиченко, О. Десятнюк, Ю. Іванов, В. Кміть, Т. Кірсанова, В. Коротун, О. Короткова, В. Мельник, А. Соколовська, Т. Тищук, Ф. Ярошенко та інші [1; 2].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Однак з плином часу змінюється економічне середовище, законодавче

поле, інструменти, що ними оперують платники у процесі господарської діяльності, виникають нові схеми ухилення від сплати податків, останнім часом переважно з залученням іноземних підприємств. У зв'язку із цим, постійно існує необхідність виявлення і вивчення нових тенденцій та схем мінімізації податків, розробки нових підходів та механізмів боротьби з такими схемами.

Метою статті є дослідження наявних ризик-орієнтованих методик виявлення фактів заниження платниками податків суми податкових зобов'язань та застосування схем незаконної мінімізації рівня податкового навантаження, а також розробка методичних підходів до оцінювання ефективності протидії незаконній мінімі-

зації податкового навантаження органами, що здійснюють контроль.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одним з основних способів протидії схемам мінімізації податків з боку органів, що здійснюють контроль, є податкові перевірки. Методичні основи відпрацювання органами, що здійснюють контроль, ризиків застосування схем мінімізації податків закладено Наказом Державної фіскальної служби України «Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ» від 28 липня 2015 р. № 543 (далі – Наказ № 543) [3], Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» від 2 червня 2015 р. № 524

Таблиця 1

Основні критерії відбору органами ДФСУ платників податків для проведення документальної перевірки

Категорії платників податків	Критерії відбору платників податків
Юридичні особи	<ul style="list-style-type: none"> – співвідношення темпів зростання податку на прибуток й доходів платника податків; – рівень сплати податку на прибуток та ПДВ нижче середнього показника по відповідній галузі; – наявність значного (понад 5%) обсягу операцій з сумнівними контрагентами (мають ознаки фіктивності, ліквідовані, в розшуку, визнані банкрутами); – декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування або декларування чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на рівні або нижче собівартості реалізованої продукції; – значна частина витрат (понад 20%) формуються за рахунок операцій із пов'язаними особами чи неплатниками податку на прибуток (спрощена система оподаткування) або податкового кредиту з ПДВ (понад 5%) – за рахунок операцій із суб'єктами спеціального режиму оподаткування; – понад 5% обсягів постачання припадає на операції нетипового експорту або зовнішньоекономічні операції через нерезидентів-засновників та нерезидентів, зареєстрованих в офшорних зонах, за непрямыми постачання; – здійснення виплати доходів (відсотки, роялті, лізингові платежі) нерезидентам, зареєстрованим в офшорних зонах
Фізичні особи – підприємці та самозайняті особи	<ul style="list-style-type: none"> – наявність розбіжностей між сумою чистого оподаткованого доходу, відображеною в декларації про майновий стан і доходи, та сумою доходу, зазначеною у звіті про суми нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску; – невідповідність обсягів імпорتنих операцій задекларованій сумі загального оподаткованого доходу або обсягам постачання з ПДВ; – декларування сум доходу на рівні або менше рівня витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування; – обсяг операцій із пов'язаними особами перевищує 20% задекларованої в податковій звітності вартості документально підтверджених витрат; – наявність операцій (понад 10% обсягу постачання) з сумнівними контрагентами (мають ознаки фіктивності, ліквідовані, в розшуку, визнані банкрутами); – декларування податкових зобов'язань з ПДВ на рівні податкового кредиту; – декларування від'ємного значення з ПДВ під час здійснення імпорتنих операцій; – заниження податкового зобов'язання та/або завищення податкового кредиту з ПДВ; – ввезення на митну територію України підакцизних товарів в обсягах понад 50% задекларованої суми доходу за рік
Юридичні особи, які залучені у схемах мінімізації та ухилення від сплати податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску	<ul style="list-style-type: none"> – нарахування заробітної плати у сумі менше законодавчо встановленого розміру мінімальної заробітної плати за наявності доходу за попередній звітний період у сумі 1 млн грн і більше; – несплата податку на доходи фізичних осіб та/або єдиного внеску або їх сплата у розмірі менше 1% доходу за попередній звітний період за наявності доходу в сумі понад 1 млн грн; – відсоток утриманої суми податку на доходи фізичних осіб нижче за 10% суми виплаченого доходу у вигляді заробітної плати; – нарахування та виплата доходів у вигляді заробітної плати та/або виплат за цивільно-правовими договорами без утримання, перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб та/або єдиного внеску; – наявність кредиторської заборгованості з податку на доходи фізичних осіб; – збільшення (зменшення) у звітності суми нарахованого єдиного внеску за попередні періоди; – порушення встановлених строків сплати єдиного внеску

Джерело: побудовано авторами на основі [4]

Таблиця 2

**Результати роботи органів ДФС України за I півріччя 2015 р.
щодо протидії внутрішньодержавним схемам мінімізації податків**

Зміст проведеного заходу контрольно-перевірочної роботи ДФС України	Результати проведення контрольно-перевірочного заходу			
	Вид контрольної дії	Донараховано податків і зборів, млн грн	Сплачено до бюджету податків і зборів, млн грн	% від донарахованої суми
1. Проведення фактичних перевірок суб'єктів господарювання	– проведено 4,3 тис. фактичних перевірок	59,8	23,9	39,97
2. Аналіз діяльності суб'єктів господарювання – юр. та/або фіз. осіб з метою розподілу їх за рівнем ризику	– організована робота щодо відпрацювання «ризикових» суб'єктів господарювання – юр. та/або фіз. осіб	ПДФО – 56,4, у т.ч. юр.осіб – 45,4, фіз. осіб – 10,9	5,6	9,93
3. Проведення позапланових (виїзних або невиїзних документальних перевірок суб'єктів господарювання, які віднесені до категорії ризикових;	– відпрацьовано платників податків ризикових категорій;	366,8	–	–
	– розроблено схеми руху імпортного товару 88 ризикових імпортерів для відпрацювання;	зменшено від'ємне значення ПДВ на суму 8,1		–
4. Проведення позапланових документальних перевірок за матеріалами підрозділів Головного слідчого управління фінансових розслідувань та Головного оперативного управління, постановами (ухвалами) судів, органів досудового розслідування, слідчого, прокурора, винесеними ними у кримінальних провадженнях	– проведено 1 157 позапланових документальних перевірок – проведено 177 зустрічних звірок на виконання постанов про проведення позапланових перевірок	151,4	107,6	71,07
5. Проведення перевірки діяльності суб'єктів господарювання, які порушують податкове законодавство при виплаті заробітної плати та інших доходів громадян	– виявлено близько 40 тис. найманих осіб, праця яких використовувалась роботодавцями без укладання трудових угод та без сплати податку;	ПДФО – 6,0 ЄСВ – 13,2	ПДФО – 6,0 ЄСВ – 13,2	100
	– до державної реєстрації залучено близько 17 тис. громадян	6,5	6,5	100
	– встановлено понад 2 тис. суб'єктів господарювання (фіз. і юр. осіб), які порушували законодавство при виплаті заробітної плати та інших доходів громадян	ПДФО – 220 ЄСВ – 43	–	–
6. Проведення перевірок контрольованих операцій	– складено 1,6 тисяч протоколів про адміністративні порушення – до органів прокуратури передано інформацію стосовно 500 платників;	– встановлено близько 200 випадків виплати зарплати за рахунок не облікованих коштів та 400 випадків виплати доходу найманих працівників під виглядом позик, інших матеріальних благ без утримання ПДФО		
	– здійснено аналіз звітів про контрольовані операції за 2013–2014, відібрано операції, в яких вбачаються ризики відхилення від рівня звичайних цін; – направлено запити щодо надання документації та додаткової інформації 26 платникам; – направлено 16 платникам запити на подання документації з трансфертного ціноутворення			
7. Проведення позапланових документальних перевірок суб'єктів господарювання з метою виявлення та/або відпрацювання операцій, що можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, та/або іншими правопорушеннями	– прийнято участь у 276 перевірках суб'єктів господарювання, у т.ч. у 44 позапланових перевірках			

Джерело: побудовано авторами на основі [7]

(далі – Наказ № 524) [4] та іншими законодавчими та нормативними актами, внутрішніми документами органів, що здійснюють контроль.

Відповідно до п. 77.2 ст. 77 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [5], періодичність проведення документальних планових переві-

рок платників податків визначається залежно від рівня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Критерії віднесення платника податків до того чи іншого ступеня ризику викладено в Наказі № 524 (див. табл. 1).

Таблиця 3

Критерії відпрацювання суб'єктів господарювання, залучених у схемах ухилення від оподаткування ПДВ

Вигодоформувальний СГ	Вигодотранспортний СГ («зустрічний транзит»)	Вигодонабувач
Щодо якого проведено перевірку (узагальнено податкову інформацію при неможливості проведення перевірки) з висновками про не підтвердження реальності здійснення г/о та виключено з реєстру платників ПДВ; проведено перевірку (узагальнено податкову інформацію при неможливості проведення перевірки) з висновками про не підтвердження реальності здійснення г/о та відсутні підстави щодо виключення з реєстру платників ПДВ за умови використання направлених матеріалів ДПП контрагента (підтвердження якості податкової інформації від ДПП вигодоформувального СГ)	Щодо якого проведено перевірку (узагальнено податкову інформацію при неможливості проведення перевірки) з висновками про не підтвердження реальності здійснення г/о, за результатами якої підлягають зменшенню суми ПК та ПЗ, або донараховано ПЗ, які сплачено (при визнанні, під час відпрацювання, вигодотранспортного суб'єкта (або СГ «Зустрічного транзиту») вигодонабувачем)	Щодо якого проведено документальну перевірку з висновками про не підтвердження реальності здійснення г/о, за результатами якої зменшено суму ПК: – донараховано ПЗ та/або зменшено від'ємне значення з ПДВ, суму бюджетного відшкодування, а також винесено податкове повідомлення; – рішення (не винесено згідно з п. 86.9 ст. 86 ПКУ)
Щодо якого: проведено перевірку з висновками про підтвердження правомірності задекларованих сум ПК (ПЗ); узагальнено податкову інформацію та складено доповідну записку (висновок) про відсутність підстав для проведення перевірки згідно з п.п. 78.1.1 або 78.1.4 п. 78.1 ст. 78 ПКУ у зв'язку з відсутністю факту порушення податкового законодавства та подано обґрунтовану пропозицію за підписом начальника ГУ ДФС у областях /м. Києві/ Центрального офісу про зняття з контролю у зв'язку з відсутністю порушень податкового законодавства	Яким самостійно скориговано обсяги схемного ПК та нараховано ПЗ, які сплачено (при визнанні себе вигодонабувачем) Щодо якого проведено перевірку з висновками про підтвердження правомірності задекларованих сум ПК (ПЗ); узагальнено податкову інформацію та складено доповідну записку (висновок) про відсутність підстав для проведення перевірки згідно з пп. 78.1.1 або 78.1.4 п. 78.1 ст. 78 ПКУ у зв'язку з відсутністю факту порушення податкового законодавства та подано обґрунтовану пропозицію за підписом начальника регіонального ГУ ДФС про зняття з контролю у зв'язку з відсутністю порушень податкового законодавства	Яким самостійно скориговано обсяги схемного ПК та одночасно збільшено суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, та/або зменшено від'ємне значення з ПДВ, суму бюджетного відшкодування (наступне коригування цих сум не допускається) Щодо якого проведено перевірку (узагальнено податкову інформацію у разі неможливості проведення перевірки) з висновками про не підтвердження реальності здійснення г/о, за результатами якої зменшено суми ПК та ПЗ, та подано обґрунтовану пропозицію за підписом начальника ГУ ДФС в області /м. Києві/ Центрального офісу щодо заміни ризикової категорії платника податків з вигодонабувача на вигодотранспортний суб'єкт з визначенням наступного в ланцюгу вигодонабувача для забезпечення його відпрацювання
Щодо якого оперативними підрозділами взято пояснення у посадових осіб про непричетності до створення та здійснення фінансово-господарської діяльності СГ та внесено інформацію до АІС «СФП». Проводиться досудове розслідування за матеріалами, які внесені до СРДР (ст. 205 КК України «Фіктивне підприємство»)	Яким самостійно скориговано обсяги схемного ПК та відповідно зменшено суми ПЗ	Щодо якого проведено перевірку з висновками про підтвердження правомірності задекларованих сум ПК (ПЗ); узагальнено податкову інформацію та складено доповідну записку (висновок) про відсутність підстав для проведення перевірки згідно з пп. 78.1.1 або 78.1.4 п. 78.1 ст. 78 ПКУ у зв'язку з відсутністю факту порушення податкового законодавства та подано обґрунтовану пропозицію за підписом начальника регіонального ГУ ДФС у про зняття з контролю у зв'язку з відсутністю порушень податкового законодавства

Умовні позначення: СГ – суб'єкт господарювання; ПК – податковий кредит; г/о – господарські операції; ПЗ – податкове зобов'язання.

Джерело: побудовано авторами на основі [8]

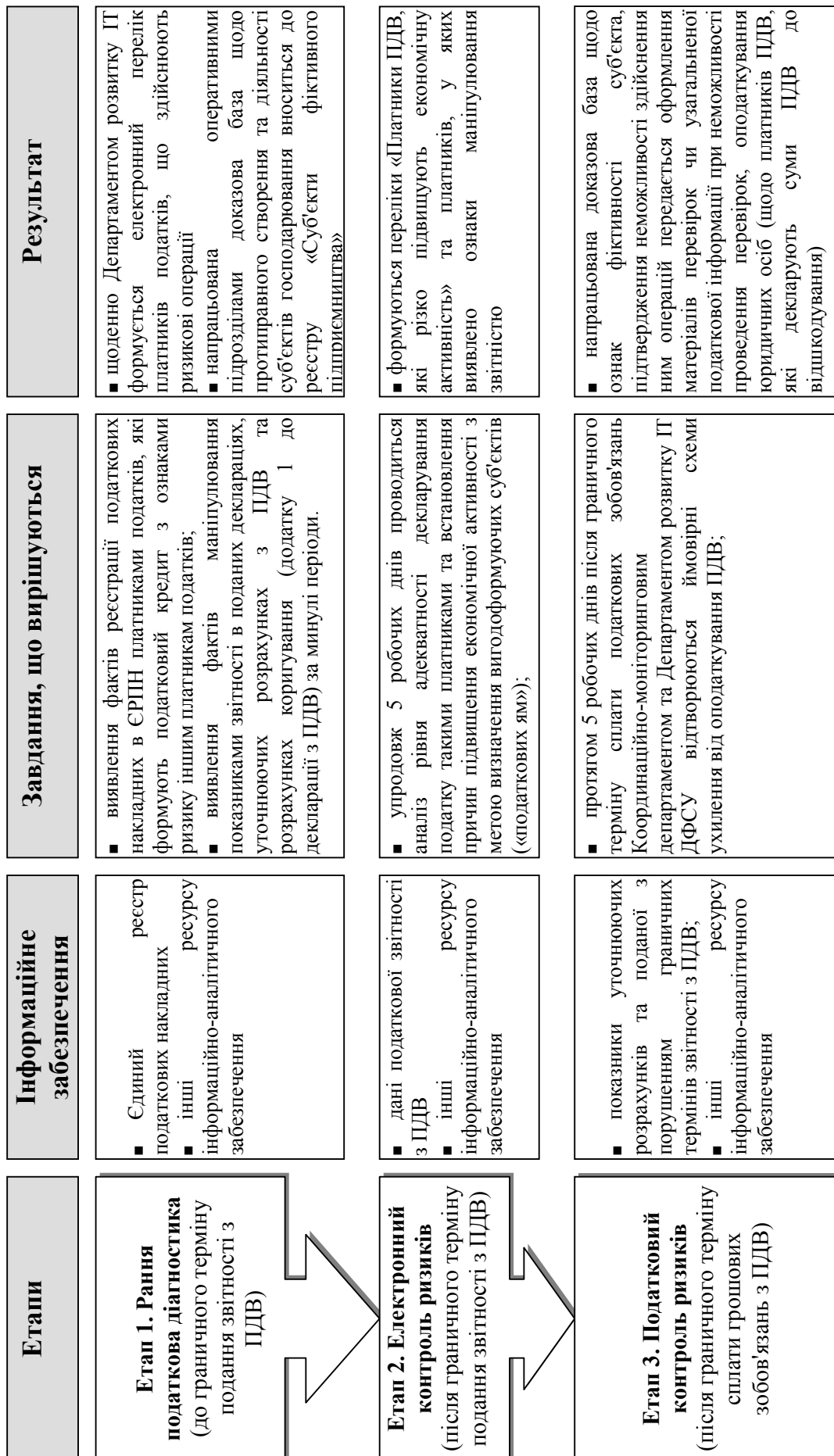


Рис. 1. Порядок комплексного відпрацювання органами ДФС України схем мінімізації сплати ПДВ

Також відповідно до інформації з автоматизованої системи аналізу та управління ризиками (АСАУР) та згідно з Порядком заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30 травня 2012 р. № 651, до проведення документальної планової перевірки відбираються платники податків – суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності, що здійснюють:

- оформлення митних декларацій у митних режимах за кодами 31, 51 згідно з класифікатором митних режимів, затвердженим наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій» від 20 вересня 2012 р. № 1011 [6], зі звільненням від оподаткування митними платежами;

- оформлення митних декларацій зі звільненням від сплати митних платежів за кодами пільг 014, 099, 102, 112, 120, 137, 153, 202, 400, 401, 402, 403, 404, 500, 501, 502, 503, 517, згідно з класифікатором звільнень від сплати митних платежів, затвердженим Наказом № 1011 [6];

- сплату «ліцензійних платежів» на рахунок нерезидента;

- митне оформлення товарів суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності за ціною, що є нижчою, ніж митна вартість ідентичних/подібних товарів попередніх митних оформлень;

- митне оформлення товарів з ризиком неправильної класифікації згідно з УКТ ЗЕД, що впливає на надходження митних платежів до бюджету;

- декларування в одній партії товарів з високим податковим навантаженням та незначною вагою разом з товарами з низьким податковим навантаженням та великою вагою;

- декларування складових митної вартості в декларації митної вартості з ризиком неправильного зазначення числових показників (витрати на транспортування, навантаження, розвантаження, страхування, інженерні, дослідно-конструкторські роботи тощо).

Зазначені вище критерії, на нашу думку, потребують удосконалення і, незважаючи на те, що Наказ № 523 прийнятий зовсім недавно, окремі критерії є застарілими й неактуальними. Багато критеріїв пов'язані з формуванням вимог щодо забезпечення платниками певного рівня податкового навантаження, що є недопустимим. Необхідність вдосконалення методики відпрацювання органами, що здійснюють контроль, застосовуваних платниками податків схем мінімізації податків також підтверджує оцінка результатів роботи органів ДФС України за I півріччя 2015 р. [7] (див. табл. 2).

Під час проведення податкових перевірок діяльності суб'єктів господарювання найбільшу кількість схем мінімізації податкових платежів застосовувались відносно ПДВ. Цей податок займає особливе місце в податковій системі України, є найбільшим бюджетотворюючим

податком. Протягом останнього року успішно реалізовано і впроваджено в практику систему електронного адміністрування ПДВ, що дало можливість підвищити ефективність і прискорити процеси відпрацювання і виявлення ризиків і порушень під час нарахування ПДВ. Але, не зважаючи на нові методи адміністрування цього податку, залишається багато невирішених проблемних питань.

З метою відпрацювання схем мінімізації ПДВ координаційно-моніторинговий департамент ДФСУ, відповідно до методики відпрацювання платників ПДВ (Наказ № 543), забезпечує координацію роботи департаменту оподаткування юридичних осіб, доходів і зборів з фізичних осіб, правової роботи, податкового та митного аудиту, Головного оперативного управління у частині формування переліків:

- 1) платників податків, що здійснюють ризикові операції (відповідно до п. 2.1 Порядку № 543 [3]);

- 2) платників податків, у яких виявлено ознаки маніпулювання звітністю;

- 3) платників ПДВ, які різко підвищують економічну активність;

- 4) платників ПДВ за категоріями уваги (переліки вигодонабувачів, вигодотранспортних (транзитерів), вигодотранспортних («податкових ям»), підприємств «зустрічних транзитів», а також ланцюги постачання) (див. табл. 3).

Загальна схема комплексного відпрацювання органами ДФС України схем мінімізації сплати ПДВ наведена на рис. 1.

Так, на першому етапі комплексного відпрацювання органами ДФС України схем мінімізації сплати ПДВ здійснюється порівняння в автоматичному режимі даних ЄРПН, проведених операцій за попередні податкові періоди та податкових декларацій з ПДВ, що подаються платником податку до граничного терміну подання, та/або уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок, та/або розрахунків коригування [3]. За поданими деклараціями минулих періодів та уточнюючими розрахунками територіальним органом ДФС України аналізується:

- маніпулювання показниками звітності шляхом некоректного її заповнення або внесення неправдивих даних, що привело до безпідставного збільшення/зменшення обсягів податкових зобов'язань або збільшення обсягів податкового кредиту;

- включення до податкової звітності звітного періоду податкових накладних з періодом виписки, відмінним від звітного періоду;

- факт реєстрації платників ПДВ у періодах, за які проведено коригування.

На наступному етапі комплексного відпрацювання органами ДФС України схем мінімізації сплати ПДВ здійснюється відтворення ймовірних схем ухилення від оподаткування за результатами аналізу податкової інформації з

використанням відповідного інформаційно-аналітичного забезпечення:

– перевіряється ланцюг з ідентифікацією за найменуванням (характеристиками) товару (послуги) в ньому;

– для забезпечення комплексного відпрацювання вигодонабувача визначається його участь в інших схемах ухилення від оподаткування та ланцюгах [3].

У разі недостатності цієї інформації для формування доказової бази по вигодонабувачу територіальним органам ДФСУ, на обліку в яких перебувають відповідні суб'єкти господарювання з податковими ризиками – учасники ланцюга, направляються запити.

Далі наводимо статистику щодо результатів відпрацювання органами, що здійснюють контроль документів та операцій платників ПДВ на предмет наявності ризиків мінімізації ПДВ (див. табл. 4 і 5).

З метою зменшення проявів незаконної мінімізації податків необхідно, на нашу думку, розглянути можливість закріплення на законодавчому рівні використання податковими органами непрямих методів податкового контролю, що обов'язково повинно супроводжуватись законодавчим затвердженням методики визначення суми податкових зобов'язань за непрямыми методами.

Доцільно також створити відповідну інформаційну базу підприємств, організацій, уста-

нов і громадян України, які ухиляються від сплати податків, для подальшого використання цієї інформації органами, що регулюють, в разі вирішення такими фізичними та юридичними особами створювати нові суб'єкти господарської діяльності.

Також необхідно проводити роз'яснювальну роботу із платниками податків для підвищення податкової культури в суспільстві, запровадити та розробити загальнонаціональну програму формування належної податкової культури на державному рівні.

Крім того, як показує закордонна практика податкового контролю, доцільним є суттєве підвищення рівня штрафних санкцій зі порушення податкового законодавства, що і втілено вже в розвинутих країнах, коли скоєння податкового правопорушення тягне за собою досить значні фінансові втрати платника.

Висновки. У ході дослідження нами було визначено наявні ризик-орієнтовані методики виявлення фактів заниження платниками податків суми податкових зобов'язань та застосування схем незаконної мінімізації рівня податкового навантаження.

Проаналізовані методики насамперед дають змогу відпрацьовувати податкові ризики з ПДВ. За результатами дослідження було виявлено недосконалість і незастосовність окремих критеріїв, передбачених методикою встановлен-

Таблиця 4

Результати відпрацювання територіальними органами ДФС України в м. Києві ризикових платників податків за 2014 р.

Територіальний орган ДФС України	Сума встановлених порушень, тис. грн	Сума усунених порушень, тис. грн	Показник відпрацювання порушень, %
ДПП в Дніпровському районі	77 382,7	1 244 121,4	1 607,75
ДПП в Печерському районі	62 044 520,0	49 730 235,6	80,15
ДПП у Святошинському районі	4 550 647,6	4 488 740,6	98,64
ДПП в Солом'янському районі	8 456 433,0	1 343 273,7	15,88
Усього	75 128 983,3	56 806 371,3	75,61

Джерело: побудовано авторами за даними ДФС України

Таблиця 5

Види правопорушень, виявлені територіальними органами ДФС України в м. Києві в ході відпрацювання ризикових платників податків за 2014 р., тис. грн

Територіальний орган ДФС України	Подано уточнюючий розрахунок			Донараховано (сума)	Визнано нереальність		Зменшено від'ємне значення	Зменшено бюджетне відшкодування	ПІДТВЕРДЖЕНО, порушень не встановлено	СПЛАЧЕНО
	Сума уточнення	Задекларовано до сплати	СПЛАЧЕНО		Зменшено ПЗ	Зменшено ПК				
ДПП в Дніпровському районі	0,0	0,0	0,0	15358,4	1167242,8	1217256,8	8862,0	980,6	1663,7	0,0
ДПП в Печерському районі	4795,2	–	–	67205,9	49830152,9	49652813,2	1314,0	1832,3	7070,2	606,6
ДПП у Святошинському районі	7848,5	6275,8	4696,7	14175,4	4462968,9	4468777,6	414,3	685,4	3333,5	1013,7
ДПП в Солом'янському районі	0,0	0,0	0,0	48498,9	1238677,8	1287265,4	1547,5	0,0	5962,0	0,0
Усього	12643,7	6275,8	4696,7	145238,6	56699042,4	56626113,0	12137,8	3498,3	18029,3	1620,3

Джерело: побудовано авторами за даними ДФС України

ня ступеню ризику платника податків при формуванні плану-графіку податкових перевірок.

Результати відпрацювання ризикових підприємств регіональними підрозділами ДФС України в м. Києві дозволяють констатувати, що масштаби ухилення від оподаткування в Україні однакові за обсягами надходжень від сплати податків.

З метою підвищення ефективності діяльності органів, що здійснюють контроль щодо виявлення схем податкової мінімізації, доцільним є запровадження непрямих методів контролю, доопрацювання застосовуваних критеріїв щодо виявлення ризикових платників податків, удосконалення організаційної структури органів, що здійснюють контроль, та посилення кваліфікації відповідних фахівців, суттєво підвищити розміри фінансової відповідальності за скоєння податкових правопорушень.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Коротун В. Проблеми мінімізації сплати податків в Україні / В. Коротун // Економіка. Фінанси. Право. – 2010. – № 6. – С. 21–24.
2. Суть та основні методи боротьби з незаконною мінімізацією оподаткування в Україні / І. Кріль, В. Кміть // Економікс. – 2013. – № 1. – С. 15–25.
3. Рекомендований порядок взаємодії підрозділів ДФС під час комплексного відпрацювання податкових ризиків з податку на додану вартість: Наказ Державної фіскальної служби України від 28 липня 2015 р. № 543 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/6370-543.html>.
4. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: Наказ Міністерства фінансів України від 2 червня 2015 р. № 524 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15>.
5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. Про затвердження відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій: Наказ Міністерства фінансів України від 20 вересня 2012 р. № 1011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z2120-12>.
7. Про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на I півріччя 2015 р.: звіт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/209948.html>.
8. Про забезпечення алгоритму контролю при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з ПДВ: Розпорядження ДФСУ від 14 серпня 2015 р. № 254-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://profiwins.com.ua>.