

Сергій Сергійович БРЕХОВ

кандидат економічних наук, заступник директора з наукової роботи НДІ фіскальної політики –
начальник Науково-дослідного центру проблем оподаткування та фінансового права, Університет
державної фіскальної служби України, e-mail: sergbr78@gmail.com,
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-4141-3210>

**КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМИ РИЗИКАМИ:
СТРАТЕГІЧНІ ЦІЛІ ТА НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ДЕРЖАВНОЇ
ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

Брехов, С. С. *Концептуалізація системи управління податковими ризиками : стратегічні цілі та напрями реформування Державної податкової служби України*. Вісник соціально-економічних досліджень : зб. наук. праць / За ред. М. І. Зверькова (голов. ред.) та ін. Одеса : Одеський національний економічний університет. 2019. № 2-3 (70-71). С. 106–117.

Анотація. Статтю присвячено актуальним питанням реформування діяльності податкового відомства у напрямі формування цілісної системи управління податковими ризиками з огляду на основи теорії ризику, стандарти управління ризиками, світові тенденції та специфіку вітчизняного податкового адміністрування. У статті акцентовано увагу на конкретизації окремих напрямів роботи з податковими ризиками з урахуванням експертної оцінки за методологією TADAT. Представлено стратегічні підходи податкових органів до підвищення рівня дотримання платниками податкових норм, а також взаємозалежність інструментів протидії податковим ризикам. Доведено, що застосування диференційного підходу вимагає започаткування та функціонування моніторингу податкових ризиків, визначення рівня ризиковості платників податків, а також високого рівня комунікації з платниками податків щодо мінімізації податкових ризиків для того, щоб мати можливість за рахунок неаудиторських заходів та сервісних функцій зменшувати кількість податкових правопорушень. Визначено способи реагування на ризики недотримання податкового законодавства. Здійснений аналіз відповідних показників оцінювання ключових областей результативності управління податковими ризиками дозволив визначити пріоритетні напрями розбудови комплексної системи управління податковими ризиками з недотримання платниками податків податкового законодавства в діяльності Державної фіскальної служби України відповідно до сучасної світової передової практики. Відмічено, що рівень та ефективність управління податковими ризиками значною мірою залежить від рівня аналітичної роботи, що передбачає підетапи з ідентифікації, аналізу, оцінювання (вимірювання) та ранжування. Представлено рекомендації щодо оцінювання TADAT, де зазначено, що основними етапами роботи з інформацією про ризик є такі: перевірка зовнішнього середовища, аналіз даних перевірок, даних третіх осіб, поведінки платників податків, дослідження транскордонної торгівлі щодо застосування схем уникнення оподаткування, тіньової економіки.

Ключові слова: податкові ризики; втрати бюджету; моніторинг платників податків; відповідність дотриманню податковому законодавству; система управління ризиками; оцінка податкових ризиків.

Сергей Сергеевич БРЕХОВ

кандидат экономических наук, заместитель директора по научной работе НИИ фискальной политики – начальник Научно-исследовательского центра проблем налогообложения и финансового права, Университет государственной фискальной службы Украины, e-mail: sergbr78@gmail.com,
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-4141-3210>

**КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ НАЛОГОВИМИ РИСКАМИ:
СТРАТЕГІЧЕСЬКІ ЦІЛІ І НАПРАВЛЕННЯ РЕФОРМУВАННЯ
ГОСУДАРСТВЕННОЙ НАЛОГОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

Брехов, С. С. *Концептуалізація системи управління податковими ризиками : стратегічні цілі та напрями реформування Державної податкової служби України*. Вестник социально-экономических исследований : сб. науч. трудов / Под ред. М. И. Зверькова (глав. ред.) и др. Одесса : Одесский национальный экономический университет. 2019. № 2-3 (70-71). С. 106–117.

Аннотация. Статья посвящена актуальным вопросам реформирования деятельности налогового ведомства в направлении формирования целостной системы управления налоговыми рисками с учетом основ теории риска, стандартов управления рисками, мировых тенденций и специфики отечественного налогового

адміністрування. В статті акцентовано увагу на конкретизації окремих напрямків роботи з податковими ризиками з урахуванням експертної оцінки за методологією TADAT. Представлені стратегічні підходи податкових органів до підвищення рівня дотримання платцями податкових норм, а також взаємозалежність інструментів протидії податковим ризикам. Доведено, що застосування диференціального підходу потребує створення та функціонування моніторингу податкових ризиків, визначення рівня ризиковості платцями, а також високого рівня комунікації з платцями з метою мінімізації податкових ризиків для того, щоб мати можливість за рахунок неаудиторських заходів та сервісних функцій зменшити кількість порушень. Визначено способи реагування на ризики недотримання податкового законодавства. Проведений аналіз відповідних показників оцінки ключових областей результативності управління податковими ризиками дозволив визначити пріоритетні напрями розвитку комплексної системи управління податковими ризиками щодо недотримання платцями податкового законодавства в діяльності державної податкової служби України згідно з сучасною міжнародною практикою. Зазначено, що рівень та ефективність управління податковими ризиками в значній мірі залежить від рівня аналітичної роботи та передбачає етапи ідентифікації, аналізу, оцінки (вимірювання) та ранжування. Представлені рекомендації до оцінки TADAT, де зазначено, що основними етапами роботи з інформацією про ризик є: перевірка зовнішнього середовища, аналіз даних перевірок, даних третіх осіб, поведінки платців, дослідження трансграничної торгівлі застосування схем ухилення від оподаткування, тіньової економіки.

Ключові слова: податкові ризики; втрати бюджету; моніторинг платців; відповідність дотриманню податкового законодавства; система управління ризиками; оцінка податкових ризиків.

Serhii BREKHOV

PhD in Economics, Deputy Director for Scientific Work in Research Institute of Fiscal Policy – Head of the Research Center for Taxation Problems and Financial Law, University of State Fiscal Service of Ukraine, e-mail: sergbr78@gmail.com, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-4141-3210>

THE TAX RISK MANAGEMENT SYSTEM CONCEPTUALIZATION: STRATEGIC GOALS AND DIRECTIONS OF REFORMING THE STATE TAX SERVICE OF UKRAINE

Brekhov, S. (2019). *The tax risk management system conceptualization: strategic goals and directions of reforming the State Tax Service of Ukraine*. Ed.: M. Zvieriakov (ed.-in-ch.) and others [Konseptualizatsiia systemy upravlinnia podatkovymy ryzykamy: stratehichni tsili ta napriamy reformyvannia Derzhavnoi Podatkovoї Sluzhby Ukrainy; za red.: M. I. Zvieriakova (gol. red.) ta in.], Socio-economic research bulletin, Visnik social'no-ekonomiĭnih doslidzen' (ISSN 2313-4569), Odessa National Economic University, Odessa, No. 2-3 (70-71), pp. 106–117.

Abstract. The article is devoted to actual issues of the State Tax Service of Ukraine reforming for creation a comprehensive tax risk management system in view of the basics of risk theory, risk management standards, global trends and specific features of domestic tax administration. The article focuses on the concretization of specific areas of work with tax risks, taking into account the expert evaluation by the TADAT methodology. The strategic approaches of tax authorities to increase the level of compliance by taxpayers with tax rules, as well as the interdependence of instruments to counteract of the tax risks are presented. It is proved that the differential approach application requires the creation and functioning of tax risk monitoring, the level of taxpayer risk determining, as well as a high level of communication with taxpayers to minimize tax risks in order to be able to minimize the number of tax violations through non-audit measures and service functions. The ways of responding to the risks of non-compliance with tax legislation are defined. Performed analysis of relevant indicators for key areas of tax risk management performance assessing allowed determining the priority directions for integrated tax risk management system development regarding non-compliance by taxpayers with tax legislation in the State tax service of Ukraine activity in accordance with modern international best practice. It is noted that the level and effectiveness of tax risk management largely depends on the level of analytical work and provides for identification stages, analysis, evaluation (measurement), and ranking. Recommendations for the TADAT assessment are presented, which indicate that the main steps for working with risk information are: environmental testing, analysis of audit data, third-party data, taxpayer behavior, cross-border trade research on the application of tax evasion schemes, the shadow economy.

Keywords: tax risks; budget losses; taxpayers monitoring; compliance with tax laws; risks management system; tax risks assessment.

JEL classification: H260

DOI: [https://doi.org/10.33987/vsed.2-3\(70-71\).2019.106-117](https://doi.org/10.33987/vsed.2-3(70-71).2019.106-117)

Постановка проблеми у загальному вигляді. Робота з податковими ризиками у вітчизняній практиці податкового адміністрування не має системного характеру і переважно обмежується категоризацією платників податків за рівнем ризиковості для включення їх до плану-графіку документальних перевірок, а також визначенням підстав для блокування виписки податкових накладних ризиковими платниками податку на додану вартість. В умовах централізації функцій податкового адміністрування на рівні обласних управлінь фіскальних органів це призвело до погіршення взаємодії з платниками податків, їх сервісного обслуговування, розуміння специфіки їх діяльності та застосування персоналізованого підходу. Відповідно, значна кількість платників податків, які тяжіють до роботи у легітимному правовому полі, залишилася без належної підтримки з боку податкової служби, а також значна кількість суб'єктів господарювання отримала більше можливостей порушувати законодавство та перебувати поза фокусом податкового контролю. При цьому непослідовність податкової політики держави, постійні зміни законодавства у сфері оподаткування, реформування податкових органів, значна частка тіньової економіки, призводять до накопичення та неврегульованості проблем, пов'язаних з недотриманням платниками податків податкового законодавства. Відтак, сучасна практика управління податковими ризиками не забезпечує високої ефективності адміністрування податків, не сприяє раціональному використанню матеріально-технічних і людських ресурсів, суттєво не впливає на поліпшення дотримання податкового законодавства платниками податків. Зазначене вимагає переосмислення підходів до організації роботи податкового органу з метою систематизації процесів управління податковими ризиками.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Податкові ризики перебувають у центрі уваги багатьох сучасних науковців та практиків. Так, теорія та практика адміністрування податкових ризиків детально розкривається у працях зарубіжних дослідників, зокрема, І. Балабанова, Т. Вейдера, В. Глуценко, В. Хейлмана, Р. Шабаєва. В Україні наукові розробки у сфері управління податковими ризиками здійснювали В. Вітлінський, В. Гранатуров, О. Десятнюк, К. Соколова, С. Юрій та ін. Віддаючи належне високому фаховому рівню наукових досліджень зарубіжних і вітчизняних учених, низка питань теорії ризику, проблема оптимальної організації управління податковими ризиками з боку державних органів не знайшла достатнього обґрунтування та практичного вирішення в Україні. Це зумовлено складністю і динамічністю процесів управління податковими ризиками, мінливістю економічного середовища та податкового законодавства. Взагалі, наукові дослідження проблематики ефективного адміністрування податків та управління податковими ризиками виконувалися на державному рівні у багатьох розвинених країнах, міждержавних інституціях та організаціях (ОЕСР, ООН, МФВ та ін.).

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Попри значний інтерес до окреслених питань, універсального концепту для управління податковими ризиками на рівні країн не було запропоновано. Це зумовлено відмінностями їх державного устрою, територіальним поділом, правовим полем, специфікою економік та багатьма іншими факторами. Тому на сьогодні, незважаючи на ґрунтовні дослідження теорії податкового ризик-менеджменту, рекомендації міжнародних організацій та зріз зарубіжного досвіду, існує нагальна потреба у синтезі теоретичних та практичних підходів для визначення пріоритетних напрямів розбудови системи управління податковими ризиками в Україні.

Постановка завдання. У контексті зазначеного метою статті є визначення найбільш актуальних напрямів реформування Державної податкової служби України щодо створення цілісної системи управління податковими ризиками з урахуванням міжнародних тенденцій, стандартів податкового ризик-менеджменту та вітчизняної специфіки адміністрування податків.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поняття «податковий ризик» найчастіше асоціюється з ризиками недотримання платниками податків вимог податкового законодавства, що призводить до недонаходжень в бюджет податків та обов'язкових платежів. Проте часто причиною втрат бюджету є недоліки, які існують на законодавчому

рівні або у процесах адміністрування податків чи в діяльності самої податкової служби. Особливо це стає актуальним в умовах постійного коригування податкового законодавства та реформування органів податкової служби, що зумовлює накопичення фіскальних дисбалансів та зниження ефективності реалізації всіх функцій податкової системи.

Деякі ризики можуть бути найбільш ефективно усунуті на законодавчому рівні, ніж за допомогою адміністративних процедур. Опрацювання інших ризиків буде ефективніше на тактичному рівні – наприклад, при одночасному опрацюванні групи платників податків за галузевим принципом, а вирішення окремих питань може бути доцільним на оперативному рівні (прийом декларації, реєстрація податкових накладних, фактичні перевірки тощо). При цьому поряд із системами виявлення та прийняття рішень щодо впливу на ризики недотримання платниками податкових норм необхідна система управління за інституційними ризиками.

Отже, управління ризиками у податковій сфері вимагає структурованого підходу, що передбачає одночасну роботу з податковими ризиками на трьох рівнях – стратегічному, тактичному та оперативному, а також у двох площинах – інституційні ризики (ризики, пов'язані зі спроможністю податкових органів здійснювати свої функції та досягати своїх цілей) та ризики недотримання податкового законодавства.

У 2016 році МВФ презентував стратегію сприяння добровільній сплаті податків. Забезпечення дотримання податкового законодавства було визначено як першочергову мету для податкових органів. Стрижнем цієї стратегії є використання податковими органами ризик-менеджменту (CRM – Compliance risk management, управління податковими ризиками). Ця стратегія МВФ і, відповідно, побудований цикл базуються на моделі управління ризиками ОЕСР. Варто наголосити, що модель ОЕСР більш сконцентрована на операційному аспекті управління податковими ризиками, що охоплює такі етапи: ідентифікацію, аналіз, ранжирування, застосування відповідних заходів та оцінювання підсумкового результату дій податкових органів (рис. 1).

Таким чином, управління податковими ризиками визначено структурованим процесом для систематичного виявлення, оцінювання, ранжирування та поведження з ризиками недотримання податкового законодавства. Це ітеративний (багатоповторювальний) процес, який складається із чітко визначених кроків і слугує підтримкою для прийняття рішень податковими органами.

Реалізація такого циклу дає можливість:

- оцінити, наскільки дотримано податкове законодавство платниками податків;
- визначити ефективність застосовуваних дій податковими органами.

Кроки зазначені на рис. 1 виконуються у чіткій послідовності, що формує цикл управління податковими ризиками.

В умовах існування великих систем та обмеженості ресурсів реагування на кожний ризик чи індикатор ризику є невиправданим та неефективним заходом. У зв'язку з необхідністю мінімізації витрат контролюючого органу на людські та інші ресурси, мінімізація ризиків має здійснюватися у менш затратний, але достатньо ефективний спосіб.

На сьогодні вже є усталеною світовою практикою використання податковими органами усього доступного спектра методів та інструментів для сприяння дотриманню податкових норм щодо виконання податкоплатниками чотирьох видів зобов'язань (табл. 1). Це передбачає полегшення дотримання, моніторинг дотримання і боротьбу з недотриманням зазначеного законодавства. Для полегшення дотримання передбачено такі елементи, як покращання обслуговування платників податків, надання їм чітких інструкцій, зрозумілих форм та необхідної інформації.

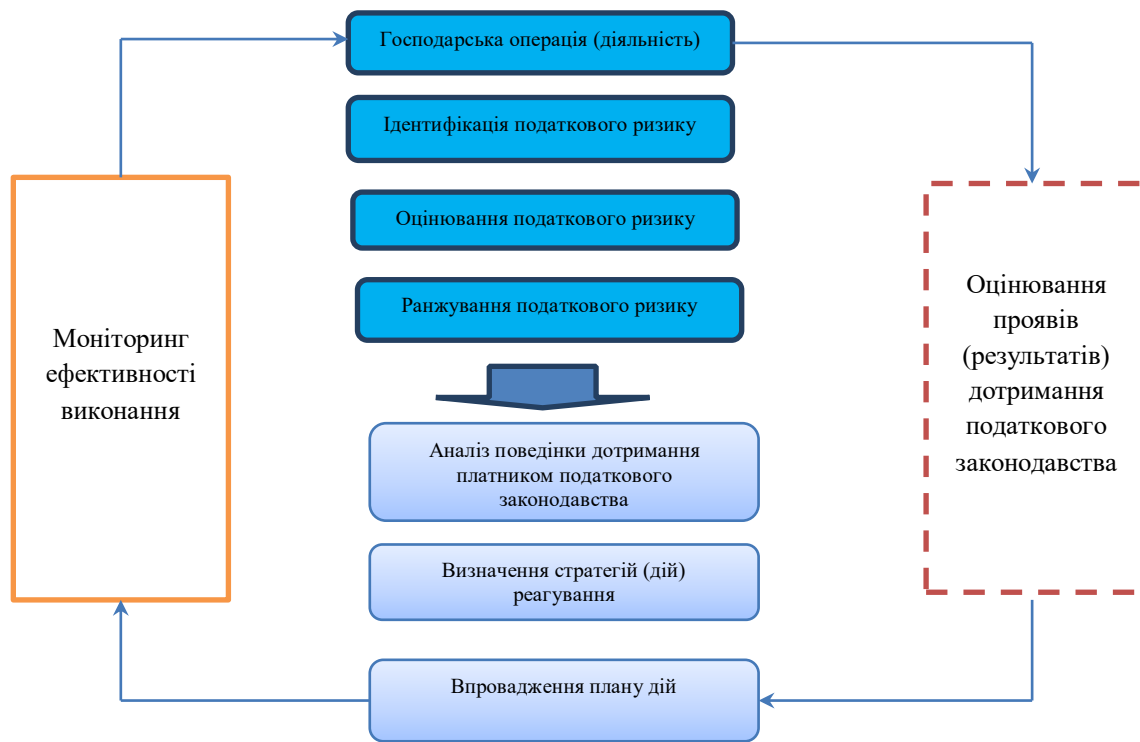


Рис. 1. Цикл управління податковими ризиками [1, с. 9]

Таблиця 1

Стратегічні підходи податкових органів до підвищення рівня дотримання платниками податкових норм [5, с. 29]

Методи зобов'язання	Освіта	Сервісне обслуговування	Аудит (контроль)	Розслідування
Ресстрація	+	+	+	+
Подання податкових декларацій	+	+	+	+
Звітність	+	+	+	+
Сплата податків	+	+	+	+

Аналіз кращих моделей управління податковими ризиками зарубіжних країн свідчить про те, що в них присутній диференційований підхід до застосування інструментів впливу на платників податків залежно від рівня їхньої ризиковості. Так, за стандартом ОЕСР, вибір методу мінімізації має залежати від величини ризику та місця платників податків на шкалі дотримання податкового законодавства [2, с. 38] (рис. 2).

У системі відпрацювання податкових ризиків необхідно передбачити пріоритетність, обов'язковість та спосіб вжиття контрольних заходів залежно від економічної доцільності, податкової поведінки платника податків, імовірності встановлення порушення. Насамперед потрібно опрацьовувати ризики, які встановлені на основі індикаторів, які прямо вказують на наявність правопорушень. При цьому доцільно розрізняти підвищені ризики, що потребують оперативного відпрацювання, та ризики помірною, незначною або опосередкованого рівня, які дозволяють їхній дистанційний супровід та відпрацювання, особливо якщо платник податків має позитивну податкову історію, задовільні показники фінансово-майнового стану, конструктивно взаємодіє з податковою службою з відповідних питань.

При цьому доцільно розрізняти підвищені ризики, що потребують оперативного відпрацювання, та ризики помірної, незначної або опосередкованого рівня, які дозволяють їхній дистанційний супровід та відпрацювання, особливо якщо платник податків має позитивну податкову історію, задовільні показники фінансово-майнового стану, конструктивно взаємодіє з податковою службою з відповідних питань.



Рис. 2. Взаємозалежність інструментів протидії податковим ризикам та рівня дотримання податкового законодавства платниками податків [2, с. 38]

Вважаємо, що саме такий підхід дозволяє зменшити витрати на адміністрування податків, більш раціонально використовувати наявні обмежені ресурси (час, працівників тощо), спрямовуючи їх на зони високого ризику, й водночас знижуючи навантаження на неризикових платників податків.

Застосування диференційного підходу вимагає започаткування та функціонування моніторингу податкових ризиків, визначення рівня ризиковості платників податків, а також високого рівня комунікації з платниками податків як одного із способів мінімізації недотримання податкових норм за рахунок здійснення контролюючим органом неаудиторських заходів та сервісних функцій. До основних способів реагування на ризики недотримання податкового законодавства, відповідно до міжнародної практики, можна віднести такі:

1) неаудиторські заходи:

- співбесіди, профільні інтерв'ю (опитування платників);
- листування, у т. ч. доведення змісту ризику до платника податків з метою надання можливості самостійно виправити допущені порушення;
- дослідження ризику за допомогою опрацювання баз даних та інформації державних та комерційних організацій;

2) аудиторські перевірки:

- планова перевірка;
- позапланова перевірка;
- невізна перевірка, камеральна перевірка, електронна перевірка;

3) спеціальні (кримінальні) розслідування [3, с. 125–126].

Стандарти податкового ризик-менеджменту передбачають визначення пріоритетності податкових ризиків для прийняття управлінських рішень щодо вибору заходів впливу на платників податків для відпрацювання/мінімізації податкових ризиків. Це можна зробити на основі співвідношення категорії ризиковості платника податків та рівня ризику в матриці ризиків (табл. 2).

Таблиця 2

Визначення способу реагування на ризики недотримання податкового законодавства [3, с.129]

Ризик недотримання / Рівень ризиковості платника податків	Низький рівень ризику або незначні ймовірні втрати	Середній рівень ризику та ймовірних втрат	Високий рівень ризику / значна сума ймовірних втрат
Низько-ризиковий суб'єкт	–	Моніторинг / неаудиторські заходи	Неаудиторські заходи
Суб'єкт помірною (середнього) ризику	Моніторинг, неформальні способи	Неаудиторські заходи	Перевірка / спеціальне розслідування
Суб'єкт високого ризику	Моніторинг / неаудиторські заходи	Неаудиторські заходи / перевірка	Перевірка / спеціальне розслідування

Згідно з оцінкою експертів TADAT податкового адміністрування, процеси збору інформації та її аналітичне опрацювання в аспекті виявлення ризиків недотримання податкових норм мають недостатній характер. Так, експертами визначено недостатній рівень роботи з ризиками щодо недотримання податкових норм за двома ключовими областями результативності (далі – КОР), а саме – реєстрація в податковій системі (КОР 1) і зазначення повної та достовірної інформації в деклараціях (КОР 6). Крім того, на думку експертів, не здійснюється комплекс заходів з визначення, аналізу, ранжирування та оцінювання ризиків у податковій сфері (КОР 2) [4].

Аналіз відповідних показників оцінювання КОР [5, с.9] дозволяє визначити пріоритетні напрями розбудови комплексної системи управління податковими ризиками з недотримання платниками податків податкового законодавства у діяльності ДФС відповідно до сучасної світової передової практики, а саме:

- напрям I: збір інформації про ризик за зовнішніми та внутрішніми джерелами;
- напрям II: виявлення, оцінювання, ранжирування ризиків у розрізі категорій платників податків, основних податків та видів обов'язків (подання декларації, сплата податків, надання достовірної інформації);
- напрям III: управління ризиками за допомогою плану з поліпшення дотримання платниками податків податкових вимог, що формуються на основі ініціатив, які реалізуються залежно від обставин.

На основі теорії ризик-менеджменту можемо окреслити обов'язкові інституційні елементи системи управління податковими ризиками:

- 1) наявність структурного підрозділу у складі податкового органу, відповідального за організацію процесів виявлення та супроводу відпрацювання податкових ризиків;
- 2) реєстри податкових ризиків щодо недотримання платниками податків податкових норм та інституційних ризиків із визначенням профілів таких ризиків. Можливість оновлення реєстрів та внесення змін до профілів податкових ризиків;
- 3) наявність технічних, законодавчих та організаційних передумов і можливостей для пошуку, збору, зберігання та опрацювання інформації, необхідної для виявлення податкових ризиків;
- 4) різновекторні дослідження для виявлення податкових ризиків за результатами аналізу зовнішнього середовища, результатів перевірок, вивчення поведінки платників податків, тіньових процесів в економіці, міжнародної практики уникнення оподаткування, рівня дотримання податкового законодавства тощо;
- 5) методичне забезпечення виявлення та роботи з податковими ризиками за основними напрямками роботи податкових органів та видами податків;

- б) системи попереднього, поточного та наступного моніторингу податкових ризиків;
- 7) інкорпоровані у загальнодержавний податковий механізм та у процеси адміністрування податків механізми реагування на податкові ризики та порядок реалізації ініціатив з удосконалення норм податкового законодавства;
- 8) аудит ефективності функціонування системи управління податковими ризиками, її елементів, підрозділів відповідальних за роботу з податковими ризиками.

Рівень та ефективність управління податковими ризиками значною мірою залежить від рівня аналітичної роботи з податковими ризиками, що передбачає підетапи з ідентифікації, аналізу, оцінювання (вимірювання) та ранжування. Одним із основних напрямів реформування ДПС є підвищення її аналітичної спроможності за рахунок налагодження ефективного та своєчасного обміну інформацією, розширення використання інформаційних рішень, методів аналізу та опрацювання масивів даних, системи аналізу та управління ризиками у процесі виконання своїх функцій. З цією метою планом реформування ДПС передбачено запровадження цілісної системи управління ризиками під час виконання її функцій (у тому числі профілів та індикаторів ризику, процедур обміну інформацією структурними підрозділами ДПС), здатної забезпечити виявлення, аналіз і оцінювання ризиків, роботу з ними [6].

Рекомендації з оцінювання TADAT [7] основними етапами роботи з інформацією про ризик визначають такі: перевірку зовнішнього середовища, аналіз даних перевірок, даних третіх осіб, поведінки платників податків, дослідження транскордонної торгівлі щодо застосування схем уникнення оподаткування, тіньової економіки. Проте, як зазначено експертами TADAT, вітчизняна практика управління податковими ризиками не виокремлює перевірку зовнішнього середовища, аналіз поведінки платників податків, даних податкових перевірок і тіньової економіки (табл. 3).

Таблиця 3

Збір інформації та дослідницька робота щодо виявлення ризиків недотримання податкових норм (складено автором на основі [4, с. 21])

Назва елементу/етапу	Невідповідність стандартам управління ризиками	Заходи з удосконалення
Аналіз результатів перевірки зовнішнього середовища, у межах власного стратегічного планування для виявлення ризиків недотримання вимог податкового законодавства	Рекомендації та стандарти щодо перевірки зовнішнього середовища відсутні	Імплементация у вітчизняну практику управління податковими ризиками
Аналіз податкових перевірок і декларацій з метою розуміння ситуацій, коли платники податків не розуміють вимог законодавства, схильні до помилок чи схильні до порушень	Систематична робота за цим напрямом у діяльності ДФС не здійснюється	Обов'язковий періодичний аналіз результатів перевірок, а також податкових декларацій та фінансових звітів на предмет, характер і причини допущених порушень
Аналіз інформації третіх осіб (наприклад, фінансові установи, податкові агенти, органи державної реєстрації та ін.)	Широкомасштабні, автоматичні заходи з перехресної перевірки даних, отриманих від банків / фінансових установ, не здійснюються	Зміна чинного законодавства
Дослідження поведінки платників податків та їхнього ставлення до сплати податків	Не аналізуються фактори середовища, які позначаються на ставленні платників податків до сплати податків (наприклад, галузеві, соціальні, економічні та психологічні фактори)	Періодично здійснювати експертні дослідження факторів, що негативно впливають на сплату податків у розрізі категорій платників податків

Продовження табл. 3

Дослідження актуальних питань дотримання законодавчих норм у міжнародній сфері (трансфертне ціноутворення, агресивні методи оптимізації оподаткування)	Пропозиції з протидії такій практиці на законодавчому рівні не надаються на системній основі	Запровадження моніторингу та аналізу агресивної практики оптимізації оподаткування
Дослідження прихованої економічної діяльності підприємств (зареєстровані та незареєстровані підприємства, що здійснюють операції купівлі-продажу за готівку і фальсифікують бухгалтерські записи з метою ухилення від оподаткування)	Ініціативи щодо виявлення незареєстрованих платників податків є обмеженими	Запровадження практики досліджень виявлення прихованої економічної діяльності з метою розроблення та реалізації планів підвищення рівня дотримання податкового законодавства
Аналіз дотримання податкового законодавства	Періодичні дослідження стану дотримання податкового законодавства. Розроблення методик оцінювання стану дотримання податкового законодавства. Визначення втрат за конкретними сферами дотримання норм (категорії платників, види діяльності, незареєстровані підприємства, законна мінімізація, схеми ухилення, шахрайство тощо)	Розроблення методичних матеріалів, запровадження відповідного оцінювання

Окремо варто наголосити на конкретизації окремих напрямів роботи з податковими ризиками, які, вважаємо, з урахуванням експертної оцінки за методологією TADAT, потребують додаткового врегулювання та вдосконалення в діяльності вітчизняного податкового відомства (табл. 4).

Таблиця 4

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

Напрямок діяльності	Примітка
Посилення аналітичної складової щодо роботи з податковими ризиками	Перехід від алгоритмів визначення ризикових платників податків до рівня ідентифікації імовірних правопорушень
Управління ризиками щодо платників податків – фізичних осіб з високим рівнем доходу та/або статків	Відсутність методик та спеціальних підрозділів для контролю за оподаткуванням та податковим супроводженням фізичних осіб з високим рівнем доходів
Податкові ризики, пов'язані з малим та середнім бізнесом	Робота з малим та середнім бізнесом часто має другорядний характер для контролюючого органу у зв'язку з необхідністю відпрацьовувати більш пріоритетні ризики
Посилення контролю за рівнем прибутковості та сплатою податків під час здійснення зовнішньоекономічних операцій	Відсутня система виявлення ризиків у міжнародних схемах діяльності платників податків
У т.ч. податкові ризики, пов'язані з виплатою доходів нерезидентам	Щорічно з України виплачуються десятки мільярдів доларів за послуги нерезидентам. Виявляти такі ризики простіше в умовах функціонування системи міжнародного автоматичного обміну податковою інформацією

Продовження табл. 4

Розвиток інформаційно-аналітичної платформи та методик для проведення перевірок платників податків	Необхідний додатковий інструментарій для підвищення ефективності аудитів платників податків та контролю працівників аудиту
Ризик-орієнтований підхід до відбору платників ПДВ для перевірок з метою встановлення правомірності заявлених до відшкодування сум ПДВ	Відповідно до рекомендацій ТАДАТ часті позапланові перевірки сумлінних платників є недоцільними
Ризик-орієнтований підхід до призначення перевірок суб'єктів господарювання, що подали заяву на припинення державної реєстрації (ліквідацію)	Неврегульованість дискреційних повноважень у прийнятті рішень щодо проведення перевірок у зв'язку з припиненням державної реєстрації платників податків
Удосконалення процедур визначення ризикових суб'єктів господарювання – платників податку на прибуток на основі зіставлення показників податкової та фінансової звітності, у тому числі таксономованої фінансової звітності	Чинний порядок відбору платників податків для плану-графіка документальних перевірок базується на застарілих критеріях ризиковості
Удосконалення системи блокування податкових накладних, автоматизація та спрощення процесу розблокування податкових накладних з ПДВ	Удосконалення критеріїв та алгоритму системи блокування податкових накладних щоб вона не була перепорою для роботи малого та середнього бізнесу

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

Варто зазначити, що до проведення в Україні перевірки податкових органів за допомогою діагностичного інструменту ТАДАТ (на початок 2018 року) не було стратегічного документа, який би визначав порядок управління податковими ризиками. Наказом ДФС України № 433 від 03.07.2018 р. було затверджено Концепцію організації діяльності Державної фіскальної служби України з управління ризиками у податковій сфері [8], що побудована з урахуванням зауважень та рекомендацій ТАДАТ [4] і покликана мобілізувати зусилля для виявлення та управління податковими ризиками. Це стосується як ризиків недотримання платниками податкового законодавства, так і інституційних ризиків. Проте цей документ не виправив зазначені вище недоліки та не врахував усі аспекти для розбудови цілісної системи управління податковими ризиками.

У контексті реформування ДФС шляхом поділу на податкову та митну служби у межах утвореної в 2019 році Державної податкової служби України потрібне переформатування системи управління податковими ризиками з урахуванням теорії податкового ризик-менеджменту, сучасних тенденцій податкового адміністрування у світі, міжнародних стандартів управління ризиками та вітчизняної специфіки податкової системи.

Зазначимо, що утворення ДПС може стати каталізатором позитивних змін у систематизації діяльності з управління податковими ризиками за рахунок розроблення якісних нових нормативно-правових актів з адміністрування, формування організаційної структури відповідно до сучасних потреб, оновлення кадрів, розвитку ІТ-складової тощо. Водночас План заходів [6] щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, які втілюють у життя державну податкову політику, не деталізує кроки для вдосконалення діяльності з управління податковими ризиками.

Висновки і перспективи подальших розробок. Відповідно, вважаємо необхідним комплекс невідкладних заходів, направлених на формування цілісної системи управління податковими ризиками в діяльності ДПС України. З цією метою, основні висновки та пропозиції, які потребують першочергового практичного впровадження, полягають у такому:

- 1) розробленні та затвердженні стратегії розвитку системи управління податковими ризиками, яка б визначала цілі, завдання та шляхи їхнього досягнення. У процесі

реалізації стратегії управління ризиками доцільно забезпечити інституційні та організаційні засади виявлення, аналізу та оцінювання податкових ризиків, у т. ч. щодо розширення повноважень контролюючих органів в отриманні інформації від третіх осіб, яка може використовуватися для контролю за повнотою дотримання платниками податків податкового законодавства;

- 2) оновленні концепції управління податковими ризиками в органах податкової служби, що має враховувати стратегію розвитку та парадигму нової моделі системи управління ризиками, зміни в організаційній структурі ДПС тощо;
- 3) організації багатовекторної роботи з податковими ризиками. Передбачені механізми виявлення, аналізу та оцінювання ризиків недотримання платниками податкових норм за основними напрямками діяльності для всіх рівнів (стратегічний, тактичний, оперативний), а також на основних стадіях адміністрування податків;
- 4) більш чіткій сегментації платників податків, формуванні податкової історії платника податків, конкретизації податкових ризиків у розрізі платників податків за рахунок збору та обробки інформації щодо діяльності платників податків, у т. ч. галузевої та регіональної специфіки;
- 5) запровадженні реєстрів ризиків, пов'язаних із недотриманням платниками податків податкових норм та інституційних ризиків, що охоплює процедури оновлення реєстрів, профілі податкових ризиків, які передбачають опис ризику, особливості його прояву, інформаційні джерела, переліки індикаторів та алгоритмів для їхнього виявлення та мінімізації;
- 6) розвитку IT-інфраструктури, формуванні потужностей для передавання, зберігання та обробки інформації в більших обсягах, ніж це потрібно податковій службі на сьогодні. Розбудова вітчизняної системи управління податковими ризиками повинна враховувати сучасні тенденції до використання цифрових технологій та обробки великих масивів інформації, пошуку релевантної інформації про платників податків в Інтернеті та обробки великих даних з метою виявлення «неочевидних» зв'язків. Також потрібно накопичувати порівнювану інформацію, яка може бути оброблена автоматично. У зв'язку з цим необхідно передбачити правові заходи та інструменти, а також забезпечити технічні засоби для її реалізації. Це дасть змогу розширити базу та точність ідентифікації ризиків;
- 7) удосконаленні нормативно-правового поля з метою розвитку системи управління податковими ризиками, імплементації стандартів для роботи з податковими ризиками та кращого світового досвіду, напрацюванні дієвих механізмів зміни норм чинного законодавства, які призводять до зловживань з боку платників податків або унеможливають ефективну протидію податковим ризикам;
- 8) створенні автоматизованої інформаційно-аналітичної платформи з метою здійснення доперевірочного аналізу та виявлення податкових ризиків для усіх видів перевірок (планових і позапланових). Інформаційно-аналітична платформа дасть змогу визначати та обґрунтовувати доцільність проведення позапланових перевірок (наприклад, у випадку ліквідації платника податків, відшкодуванням ПДВ тощо);
- 9) моніторингу та аудиті ефективності управління податковими ризиками з метою її підвищення. Створення сприятливих умов та передбачення процедур для формування структурними підрозділами ДПС ініціатив з покращання роботи з податковими ризиками;
- 10) сприянні дотриманню вимог податкового законодавства платниками податків за рахунок підвищення рівня сервісного обслуговування, інформаційної підтримки, електронних сервісів, застосування дистанційних форм контролю та обмеження фінансової відповідальності за несуттєві та ненавмисні правопорушення.

Література

1. *Compliance risk management : managing and improving tax compliance*. Centre for tax policy and administration. Organization for economic cooperation and development. URL: <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf> (access date: 10.04.2019).

2. *Compliance risk management guide for tax administrations*. Fiscals risk management platform group. 110 p. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf (access date: 10.04.2019).
3. *Розвиток постмитного аудиту в Україні* : монографія / За заг. ред. С. С. Брехова. Київ : Алерта, 2018. С. 125–126.
4. *Звіт про результати діагностичної оцінки системи податкового адміністрування ДФС з використанням інструменту TADAT*. Performance Assessment Report. Травень 2018. 75 с. URL: http://sfs.gov.ua/data/material/000/259/339853/Ukraine_PAR_Ukr_TADADT_Checked_2018.pdf (дата звернення: 16.04.2019).
5. *Формування підходу до ідентифікації, аналізу та оцінки ризиків недотримання платниками податків податкових норм у діяльності ДФС* : Аналітична записка УДФСУ. Ірпінь. 2019. С. 42–47.
6. *Деякі питання реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику* : Розпорядження Кабінету Міністрів України № 542-р від 05.07.2019 р. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KR190542.html (дата звернення: 19.04.2019).
7. *Проект практического пособия по TADAT*. Ноябрь 2015. 232 с. URL: http://www.tadat.org/files/IMF_TADAT-FieldGuide_RU.pdf (дата обращения: 25.04.2019).
8. *Концепція організації діяльності ДФС з управління ризиками у податковій сфері* : Наказ ДФС України № 433 від 03.07.2018 р. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk/download/page/2410> (дата звернення: 29.04.2019).

References

1. *Compliance risk management: managing and improving tax compliance*. Centre for tax policy and administration. Organization for economic co-operation and development, available at: <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>.
2. *Compliance risk management guide for tax administrations*. Fiscals risk management platform group. 110 p. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf.
3. *The post-clearance audit development in Ukraine*: monograph (2018). Ed. by S. S. Brekhov [Rozvytok postmytnoho audytu v Ukraini: monohrafiia; za red. S. S. Brekhova], Alerta, Kyiv, s. 125–126 [in Ukrainian]
4. *Report about the diagnostic evaluation results of the SFS tax administration system with TADAT tool using* (2018) [Zvit pro rezultaty diahnostychnoi otsinky systemy podatkovoho administruvannia DFS z vykorystanniam instrumentu TADAT], Performance Assessment Report, 75 p., available at: http://sfs.gov.ua/data/material/000/259/339853/Ukraine_PAR_Ukr_TADADT_Checked_2018.pdf [in Ukrainian]
5. *Approach forming to identification, analysis and assessment the risks of non-compliance by taxpayers' with tax standards in the SFS activity: UDFSU Analytical Note* (2019) [Formuvannia pidkhodu do identyfikatsii, analizu ta otsinky ryzykiv nedotrymannia platnykamy podatkovykh norm u diialnosti DFS: Analitychna zapyska UDFSU], Irpin, s. 42–47 [in Ukrainian]
6. *Some issues of implementation of conceptual directions for the state authority system reforming, which implementing the state tax and customs policy*: Law of Ukraine, No. 542-p, 05.07.2019 [Deiaki pytannia realizatsii kontseptualnykh napriamiv reformuvannia systemy orhaniv, shcho realizuiut derzhavnu podatkovu ta mytnu polityku: Rozporiadzhennia KMU, No. 542-p, 05.07.2019], available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KR190542.html [in Ukrainian]
7. *The draft practical guide for TADAT* (2015) [Proekt prakticheskogo posobiya po TADAT], available at: http://www.tadat.org/files/IMF_TADAT-FieldGuide_RU.pdf [in Russian]
8. *SFS activity organization concept about risk management in the tax sphere*: Law of Ukraine, No. 433, 03.07.2018 [Kontseptsiia orhanizatsii diialnosti DFS z upravlinnia ryzykamy u podatkovii sferi: Nakaz DFS Ukrainy, No. 433, 03.07.2018], available at: <https://www.mof.gov.ua/uk/download/page/2410> [in Ukrainian]