

УДК 338.24:338.45

DOI: <https://doi.org/10.32782/1814-1161/2024-2-10>

Ходус А.І.

аспірант кафедри економіки
Класичного приватного університету

Khodus Anastasiia

Postgraduate student of the Department of Economics
Classical Private University

АНАЛІЗ ПРОЦЕСУ УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМИ РИЗИКАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

ANALYSIS OF THE TAX RISK MANAGEMENT PROCESS AT THE ENTERPRISE

У статті викладено основні аспекти дослідження процесу управління податковими ризиками на підприємстві в межах визначення податкових ризиків суб'єктів господарювання в частині запровадження особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства та орієнтації законодавства на виконання Національної стратегії доходів, запровадженої у рамках Меморандуму про економічну та фінансову політику від 1 грудня 2023 року з Міжнародним валютним фондом, що запропоновано Комітетом Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики, яким запропоновано напрямком добровільного дотримання податкового законодавства, що відповідно, визначає недотримання критеріїв добровільного дотримання податкового законодавства як критеріїв податкових ризиків суб'єктів господарювання. Проаналізовано особливості податкового адміністрування на період включення платників до Переліку платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства. Визначено вплив зазначених особливостей на роботу підприємства в межах процесу управління податковими ризиками. Висвітлено ряд недоліків Проекту Закону № 11084 від 13.03.2024 р., «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства» в частині тлумачення термінів, визначення порядків та процедур, що потребують доопрацювання. На основі проведеного дослідження процесу управління податковими ризиками на підприємстві в частині запропонованих змін норм чинного законодавства визначено, що недотримання критеріїв добровільного дотримання податкового законодавства – є безпосереднім податковим ризиком. Виходячи з запропонованих критеріїв суб'єкта господарювання є можливість встановлення контролю над механізмом упередження та мінімізації податкових ризиків. Запропоновані норми мають вектор Національної стратегії доходів, однак потребують розширення, уточнення, обґрунтування та в цілому доопрацювання.

Ключові слова: податкові ризики, управління податковими ризиками, підприємства, платники податків.

The article outlines the main aspects of the study of tax risk management process at the enterprise within the scope of determining the tax risks of economic entities in terms of the implementation of tax administration features during martial law for taxpayers with a high level of voluntary compliance with tax legislation and the orientation of legislation to the implementation of the National Revenue Strategy, introduced as part of the Memorandum on Economic and Financial Policy dated December 1, 2023 with the International Monetary Fund, proposed by the Committee of the Verkhovna Rada of Ukraine on Finance, Tax and Customs Policy, which proposed the direction of voluntary compliance with tax legislation, which accordingly, determines non-compliance with the criteria for voluntary compliance with tax legislation as criteria of tax risks of business entities. The peculiarities of tax administration for the period of inclusion of taxpayers in the List of taxpayers with a high level of voluntary compliance with tax legislation were analyzed. The influence of the specified features on the operation of the enterprise within the framework of the tax risk management process is determined. A number of shortcomings of Draft Law № 11084 dated 03/13/2024, "On Amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the peculiarities of tax administration during martial law for taxpayers with a high level of voluntary compliance with tax legislation" in terms of interpretation of terms, definition of orders and procedures, are highlighted that need refinement. Based on the study of the process of tax risk management at the enterprise in the part of the proposed changes to the norms of the current legislation, it was determined that non-compliance with the criteria for voluntary compliance with tax legislation is a direct tax risk. Based on the proposed criteria of the business entity, it is possible to establish control over the mechanism of prejudice and minimization of tax risks. The proposed norms have the vector of the National Revenue Strategy, but they need to be expanded, clarified, substantiated and generally refined.

Keywords: tax risks, tax risk management, enterprises, taxpayers.

Постановка завдання. В умовах постійних змін податкового законодавства та впровадження в дію цілей Національної стратегії доходів до 2030 року [5] за необхідне є дослідження впливу нововведень законодавства на діяльність суб'єктів господарювання, зокрема, в частині управління податковими ризиками. Державою запропоновано послідовна трансформація секторів податкового та митного адміністрування, податкової та митної політики, що ми можемо спостерігати вже на поточну дату. Також, впровадження управління податковими ризиками сьогодні відбувається на державному рівні для, що означає чітку визначеність критеріїв, механізм функціонування та оцінки критеріїв податкових ризиків. Пропонується розширення змісту поняття «податковий ризик» та запровадження тимчасового, на період дії воєнного стану, запровадження Переліку платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства, які користуватимуться низкою переваг у податковому адмініструванні та відповідних критеріїв їх визначення.

В свою чергу затвердження зазначених показників на законодавчому рівні дає змогу підприємствам розраховувати та контролювати діяльність в межах допустимих значень. Що потребує дослідження запропонованих критеріїв добровільного дотримання податкового законодавства з точки зору критеріїв податкового ризику суб'єкта господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання, пов'язані з податковими ризиками, досліджували фахівці привідні вчені-економісти, такі як О.М. Десятнюк, А.І. Крисоватий, О.Д. Вовчак, В.М. Гранатуров, В.В. Вітлінський, О.М. Тимченко, І.Л. Назаренко, які зробили вагомий внесок у вивчення теоретичних та практичних аспектів управління податковими ризиками в діяльності суб'єктів господарювання.

Мета статті. Дослідження елементів процесу управління податковими ризиками підприємства та особливостей податкового адміністрування на основі критеріїв добровільного дотримання податкового законодавства.

Виклад основних результатів дослідження. Від ефективності процесу управління податковими ризиками залежить результат роботи підприємства в частині ризик – менеджменту системи управління підприємством.

З урахуванням змін податкового законодавства та впровадження ризиків податкового контролю, першочерговим для суб'єкта господарювання, в процесі управління податковим ризиком, є аналіз існуючих та новітніх державних стандартів визначення податкових ризиків та впровадження їх розрахунків для побудови внутрішньої системи управління податковими ризиками.

Відповідно, потребує дослідження Проект Закону № 11084 від 13.03.2024 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем до-

бровільного дотримання податкового законодавства» [2] що прийнято у першому читанні та визначено податкове адміністрування для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства.

Зазначені критерії формують «без ризикову податкову діяльність підприємства» що дає змогу суб'єктам господарювання формувати процесу управління податковими ризиками на підприємстві починаючи з чітких вимог законодавства.

Відповідно до зазначеного законопроекту до платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства належать юридичні особи та фізичні особи підприємці, що одночасно відповідають таким вимогам [2]:

а) відсутність податкового боргу та/або недоїмки зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування або загальна сума податкового боргу та/або боргу зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне страхування не перевищує ста вісімдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

б) відсутність за результатами документальних перевірок платника податків незгоджених податкових (грошових) зобов'язань за податковими повідомленнями-рішеннями, за якими сума грошових зобов'язань або зменшення податку на додану вартість, заявленого до бюджетного відшкодування, перевищує 3000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

в) відсутність допущених платником податків фактів порушення податкових обов'язків щодо подання звітності та/або документів (повідомлень), у тому числі передбачених статтями 39 і 39-2, пунктом 46.2 статті 46 Податкового кодексу України[1];

г) відсутність винесених щодо платника податку податкових повідомлень-рішень про порушення граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів протягом року;

ґ) відсутність прийнятого щодо платника податків рішення про його відповідність критеріям ризиковості платника податку на додану вартість, у порядку та на підставах, визначених Кабінетом Міністрів України відповідно до пункту 201.16 статті 201 Податкового кодексу України [1];

д) відсутність прийнятого щодо платника податків рішення про застосування спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій), у порядку, встановленому Законом України «Про санкції» [2].

Відповідно, законопроектом визначено 6 основних податкових ризиків суб'єктів господарювання що підлягають підвищеному податковому контролю.

Водночас, визначено критерії добровільного дотримання податкового законодавства залежно від обраної системи оподаткування [2], які наведені в таблицях 1, 2.

За відповідними розрахунками планується здійснювати «відсіювання» підприємств за відповідними критеріями ризику. Та на законодавчому рівні визначати потенційно «ризикові» та «неризикові» підприємства.

Таблиця 1

Критерії добровільного дотримання податкового законодавства для юридичних осіб

Юридичні особи (загальна система оподаткування)	Юридичні особи (платники єдиного податку третьої групи)	Юридичні особи (платники єдиного податку четвертої групи)
а) рівень сплати податку на прибуток підприємств є рівним/вищим від середнього по галузі;	а) рівень сплати податків до зведеного бюджету є рівним/вищим від середнього по галузі;	а) рівень сплати податків до зведеного бюджету на 1 гектар є рівним/вищим від середнього по країні;
б) рівень сплати податку на додану вартість є рівним/вищим від середнього по галузі (крім платників, у яких питома вага обсягу експорту в загальному обсязі постачання дорівнює або перевищує 25 відсотків);	б) нарахування та/або виплата податковим агентом – юридичною особою доходів у вигляді заробітної плати за останні два звітні (податкові) періоди здійснюються на рівні не менше середньої заробітної плати у відповідній галузі у відповідному регіоні, помноженої на коефіцієнт 1,1, за умови, що середньомісячна чисельність працюючих за останні 12 місяців становить не менше п'яти осіб.	б) нарахування та/або виплата податковим агентом – юридичною особою доходів у вигляді заробітної плати за останні два звітні (податкові) періоди здійснюються на рівні не менше середньої заробітної плати у відповідній галузі у відповідному регіоні, помноженої на коефіцієнт 1,1, за умови, що середньомісячна чисельність працюючих за останні 12 місяців становить не менше п'яти осіб.
в) нарахування та/або виплата податковим агентом – юридичною особою доходів у вигляді заробітної плати за останні два звітні (податкові) періоди здійснюються на рівні не менше середньої заробітної плати у відповідній галузі у відповідному регіоні, помноженої на коефіцієнт 1,1, за умови, що середньомісячна чисельність працюючих за останні 12 місяців становить не менше п'яти осіб.	-	в) площа наявних у платника податку у власності (власності/користування) орендованих земельних ділянок становить не менше 500 га включно або орендованих земельних ділянок комунальної та/або державної власності – не менше 0,5 га (станом на 1 січня поточного року), що задекларовані до 20 лютого поточного року та за які сплачено суму податкового зобов'язання з плати за землю у строки, передбачені законодавством, або платником податку, який перебуває на спрощеній системі оподаткування четвертої групи, сплачено податкові зобов'язання з єдиного податку в повному обсязі та у строки, передбачені законодавством.

Джерело: складено на підставі [2]

Використання зазначених розрахунків у діяльності суб'єкта господарювання забезпечує діяльність процесу управління податковими ризиками на підприємстві. Охоплює етапи та методи попередження та мінімізації податкових ризиків, що визначає поточний ступінь податкового ризику та ймовірність потенційного податкового ризику в межах податкового адміністрування. Та, як наслідок, забезпечує процес управління податковими ризиками на підприємстві.

Також законопроектом передбачено такі особливості податкового адміністрування на період включення таких платників до Переліку платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства [2]:

а) щодо платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства не проводяться документальні перевірки, крім документальних позапланових перевірок:

– що проводяться виключно на звернення платника податків;

– що проводяться з підстав, визначених підпунктами 78.1.1, 78.1.2 (в частині контролю за

трансфертним ціноутворенням), 78.1.3, 78.1.5, 78.1.7, 78.1.8, 78.1.9, 78.1.12, 78.1.14, 78.1.15, 78.1.16, 78.1.19, 78.1.21 та 78.1.22 пункту 78.1 статті 78 Податкового Кодексу України [1];

– платників податків, щодо яких отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків вимог валютного законодавства в частині дотримання граничних строків надходження товарів за імпортними операціями та/або валютної виручки за експортними операціями;

б) строк для камеральної та документальної перевірок, зазначених у підпунктах 200.10 і 200.11 статті 200 Податкового Кодексу України [1], для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства становить 5 календарних днів для кожного виду перевірки;

в) індивідуальні податкові консультації для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства надаються протягом 5 календарних днів, що настають за днем отримання звернення контролюючим органом;

г) закріплення за платником податків посадової особи територіального органу центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, яка буде особою, відповідальною за взаємодію з платником податків (комплаєнс-менеджер);

г') платник податків на свій запит у п'ятиденний строк має право отримати відомості про наявну у контролюючого органу податкову інформацію, яка може свідчити про податкові ризики у діяльності платника податків, а також консультацію щодо усунення таких ризиків [2].

У висновку Головного науково-експертного управління Апарату Верховної Ради України на проект Закону України [3], зауважено на наступному:

– встановлення пропонується у проекті особливостей адміністрування для «платників податку з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства» не повною мірою узгоджується з принципом рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу (пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України), адже, встановлює різні підходи до проведення перевірок платників податків, надання індивідуальних податкових консультацій, форм взаємодії між контролюючим органом та платником податку в залежності від набутого (за встановленими критеріями) податкового статусу [3];

– запропонований у проекті підхід до взаємодії між контролюючими органами та платником податків («взаємодія між комплаєнс-менеджером та платником податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства») не містить завершеного механізму регулювання [3];

Значні у законопроекті преференції щодо контролю за діяльністю відповідних платників податків та окремі взаємовідносини з контролюючим органом матимуть значні ризики, серед яких – втрати надходжень до бюджету за рахунок

зменшення контролю за процесами оптимізації, мінімізації сплати податків, підтвердженням законності задекларованих до відшкодування з бюджету сум ПДВ [4].

Водночас, висновок Комітету Верховної Ради України з питань бюджету [4] направлений на ризики зменшення надходжень податків та зборів до бюджету та наголошено на доопрацювання Закону спільно з Державною податковою службою України в частині аналізу прогнозних фінансово-економічних наслідків від впровадження запропонованих законопроектів змін.

Відповідні зауваження мають вагомий значення для трактування понять та визначення функцій, етапів та процедур взаємовідносин контролюючих органів з суб'єктами господарювання. Однак, більш вагомими у питанні визначення критеріїв оцінки добровільного дотримання податкового законодавства (податкового ризику) є саме формули розрахунку, встановлені коефіцієнти та відсотки, що мають бути обґрунтовані на законодавчому рівні. Зокрема, здійснення аналізу прогнозних фінансово-економічних наслідків від впровадження запропонованих законопроектів змін на підприємстві відіграє важливу роль у механізмі управління податковими ризиками суб'єкта господарювання в перспективі створення податкових резервів, упередження та мінімізацію податкових ризиків превентивними заходами.

Висновки. З урахуванням зазначеного, суб'єкти господарювання мають змогу самостійно визначити та розрахувати основні критерії податкового контролю та уникнути або мінімізувати ризик надмірного податкового контролю, відповідно використавши зазначені показники в процесі управління податковими ризиками на підприємстві.

Водночас, віднесення підприємства до Переліку платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства не гарантує відсутність податкових ризиків а лише забезпечує двосторонній відкритий контроль упередження та мінімізацію податкових ризиків, за умови лояльної, некорумпованої взаємодії. Однак, необхідно зазначити що напрямок законопроекту хоч і має перспективи поліпшення податкового

Таблиця 2

Критерії добровільного дотримання податкового законодавства для фізичних осіб

Фізичні особи (загальна система оподаткування)	Фізичні особи (платники єдиного податку третьої групи)
а) рівень сплати податку на прибуток підприємств є рівним/вищим від середнього по галузі;	а) декларований обсяг доходу за податковий (звітний) період становить понад 5 мільйонів гривень та рівень сплати податків до зведеного бюджету є рівним/вищим від середнього по галузі;
б) рахування та/або виплата податковим агентом – фізичною особою підприємцем доходів у вигляді заробітної плати за останні два звітні (податкові) періоди становить на рівні не менше середньої заробітної плати у відповідній галузі у відповідному регіоні, помноженої на коефіцієнт 1,1	б) нарахування та/або виплата податковим агентом – фізичною особою підприємцем доходів у вигляді заробітної плати за останні два звітні (податкові) періоди становить на рівні не менше середньої заробітної плати у відповідній галузі у відповідному регіоні, помноженої на коефіцієнт 1,1

Джерело: складено на підставі [2]

адміністрування та процесу управління податковими ризиками на підприємстві, проте потребує доопрацювання в частині змісту та розрахунків.

Відповідно, здійснивши розрахунки відповідно таблиці 1,2 суб'єкт господарювання або є «ризиковим» або «неризиковим», що подальшому має прямий вплив на модель управління податковими ризиками.

Водночас, організація управління податковими ризиками на підприємстві з урахуванням державних критеріїв ризику виводить взаємовідносини між контролюючими органами та суб'єктами господарювання на вищий рівень співпраці. Щоб забезпечити чітке розуміння критеріїв податкового ризику, можливість упередження на супроводження податкового ризику.

Запровадження, узагальнення та оптимізація критеріїв оцінки податкових ризиків на законодавчому рівні є необхідним в межах оптимізації податкового адміністрування та зниження податкового навантаження на підприємства.

Бібліографічний список:

1. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями): Закон від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства № 11084 від 13.03.2024 р. Верховна Рада України. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/43829>
3. Висновок Головного науково-експертного управління Апарату Верховної Ради України на проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства». Верховна Рада України. URL: <https://itd.rada.gov.ua/02c095e8-5100-4e9f-acb5-3e8a3f034283>
4. Висновок Комітету Верховної Ради України з питань бюджету. Верховна Рада України. URL: <https://itd.rada.gov.ua/46a46902-2e37-49ca-8603-d4aff2c3d32b>
5. Постанова Кабінету Міністрів України від 3 березня 2021 р. № 179 «Про затвердження Національної економічної стратегії на період до 2030 року». Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/179-2021-%D0%BF#Text>

References:

1. Podatkoviy kodeks Ukrainy (zi zminamy ta dopovnenniamy): Zakon vid 02.12.2010 r. No. 2755-VI. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Proekt Zakonu pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo osoblyvostei podatkovoho administruvannia pid chas voiennoho stanu dlia platnykiv podatkov z vysokym rivnem dobrovilnoho dotrymannia podatkovoho zakonodavstva No. 11084 vid 13.03.2024 r. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/43829>
3. Vysnovok Holovnoho naukovo-ekspertnoho upravlinnia Aparatu Verkhovnoi Rady Ukrainy na proekt Zakonu Ukrainy «Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo osoblyvostei podatkovoho administruvannia pid chas voiennoho stanu dlia platnykiv podatkov z vysokym rivnem dobrovilnoho dotrymannia podatkovoho zakonodavstva». Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://itd.rada.gov.ua/02c095e8-5100-4e9f-acb5-3e8a3f034283>
4. Vysnovok Komitetu Verkhovnoi Rady Ukrainy z pytan biudzhetu. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://itd.rada.gov.ua/46a46902-2e37-49ca-8603-d4aff2c3d32b>
5. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 3 bereznia 2021 r. № 179 «Pro zatverdzhennia Natsionalnoi ekonomichnoi stratehii na period do 2030 roku». Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/179-2021-%D0%BF#Text>