

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансів ім. С.І. Юрія

РИБАК Олександр Володимирович

**Напрямки розвитку податкового
ризик-менеджменту в Україні / Development
Directions for Tax Risk Management in Ukraine**

спеціальність: 072 - Фінанси, банківська справа та страхування
освітньо-професійна програма - Фіскальне адміністрування

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи ФФам-21
О. В. Рибак

Науковий керівник:
к.е.н., доцент А. М. Шевчук

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

"__" _____ 20__ р.

Завідувач кафедри
_____ О. П. Кириленко

ТЕРНОПІЛЬ - 2022

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМИ РИЗИКАМИ.....	6
1.1. Суть та класифікація податкових ризиків	6
1.2. Концептуальні засади податкового ризик-менеджменту	15
Висновки до розділу 1	22
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ПОДАТКОВОГО-РИЗИК МЕНЕДЖМЕНТУ УКРАЇНИ В УМОВАХ ПОЛІТИКО-ЕКОНОМІЧНИХ ДИСБАЛАНСІВ	24
2.1. Особливості реформування податкової системи України в контексті управління податковими ризиками	24
2.2. Прагматика податкового ризик-менеджменту в Україні в умовах воєнного стану	34
Висновки до розділу 2	44
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО РИЗИК- МЕНЕДЖМЕНТУ УКРАЇНИ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ ТА ПОСТВОЄННОГО ВІДНОВЛЕННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ.....	46
Висновки до розділу 3	55
ВИСНОВКИ.....	57
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	61

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В умовах воєнного стану та загострення макроекономічних проблем розвитку держави управління податковими ризиками набуває актуальності, адже забезпечення безперебійності податкових надходжень до державного бюджету є одним із пріоритетних завдань влади. Однак, в умовах воєнних дій, які спричинили руйнування виробничих потужностей, призвели до розриву логістичних ланцюжків поставок товарів, знизили сукупний споживчий попит, а велика кількість підприємств залишається на тимчасово окупованій території України, досить важко забезпечити оптимальний рівень податкових надходжень до державного бюджету. Більше того, держава змушена вживати заходів щодо підтримки функціонування вітчизняного бізнесу в складних формажорних обставинах використовуючи, в тому числі, механізми податкового стимулювання діяльності бізнесу та надання податкових пільг, що, в свою чергу, знижує доходи державного бюджету. Відтак, в податкових органів України сьогодні виникло непросте завдання щодо збалансованості податкового навантаження на економіку з необхідністю створення умов для підтримки і розвитку вітчизняного бізнесу, що й зумовило обрання теми дослідження.

Огляд літератури з теми дослідження. Питанням податкового ризик-менеджменту та проблемам управління податковими ризиками в умовах ринкових дисбалансів присвятили свою увагу такі вчені як: Бадида М.П., Глущенко О. О., Десятнюк О. М., Євтушенко Н.О., Захожай В. Б., Карлін М. І., Крисоватий А. І., Кучерова Г. Ю., Литвиненко Я.В., Лісовий А. В., Матвієнко-Біляєва Г. Л. та ін. Разом з тим переліченими вченими не було присвячено уваги проблематиці управління податковими ризиками в умовах воєнного стану.

Мета і завдання дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних засад податкового ризик-менеджменту та розробка рекомендацій щодо забезпечення його ефективності в умовах воєнного стану і поствоєнної відбудови економіки України.

Досягнення визначеної мети зумовило необхідність виконання в дослідженні таких завдань:

- дослідити суть податкових ризиків та провести їх класифікацію;
- визначити концептуальні засади податкового ризик-менеджменту;
- розглянути особливості реформування податкової системи України в контексті управління податковими ризиками;
- дослідити проблемні аспекти податкового ризик-менеджменту в умовах воєнного стану в Україні;
- розробити рекомендації щодо підвищення ефективності податкового ризик-менеджменту в умовах воєнного стану і поствоєнного відновлення національної економіки.

Об'єктом дослідження є відносини, що виникають між державними податковими органами та платниками податків в системі управління податковими ризиками.

Предмет дослідження – податкова система України.

Методи дослідження. Під час написання випускної кваліфікаційної роботи використано такі наукові методи: ретроспективного аналізу; аналізу і синтезу; математичних та статистичних прийомів і методів; індукції та дедукції; розрахунково-аналітичний; логічного узагальнення; статистичний; графічний і табличний; описовий та порівняльний.

Інформаційною базою випускної кваліфікаційної роботи є наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, з питань ризикології та управління ризиками; законодавчі і нормативні акти України; статистичні дані Державної служби статистики України; статистичні дані Державної податкової служби України, Міністерства фінансів України, ресурси мережі Інтернет.

Наукова новизна одержаних результатів. За підсумками виконаного дослідження автором отримані результати, що містять елементи новизни. Досліджено особливості податкового ризик-менеджменту в умовах воєнного стану та обґрунтовано основні фактори активізації податкових ризиків в Україні.

Розроблено пропозиції щодо оптимізації податкового ризик-менеджменту в контексті контролю за трансфертним ціноутворенням, обґрунтовано необхідність запровадження інституту податкового агента під час сплати ПДВ і акцизного

податку, запропоновано напрямки удосконалення податкових пільг з огляду на необхідність стимулювання розвитку вітчизняної промисловості з високою часткою доданої вартості.

Практичне значення одержаних результатів. Результати дослідження, що отримано у випускній кваліфікаційній роботі можуть бути використані податковими органами України в процесі удосконалення податкового ризик-менеджменту.

Структура магістерської роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг магістерської роботи становить 66 сторінок, основний зміст роботи викладено на 60 сторінках. Робота містить 3 таблиці, 9 рисунків, список використаних джерел включає 62 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМИ РИЗИКАМИ

1.1. Суть та класифікація податкових ризиків

Економічна діяльність підприємств та функціонування національної економіки нерозривно пов'язано із різними групами ризиків, серед яких повідне місце займають податкові ризики, поняття яких, попри їх основний характер, в нашій країні законодавчо не закріплено і найчастіше трактується довільно. Тим часом поняття податкового ризику, що є однією з форм ризиків, здатних торкнутися таких інтересів учасників податкового процесу, що мають протилежну спрямованість, як платники податків і податкові органи, може бути виведено з базового визначення ризиків як таких і представлено у вигляді ряду ймовірностей настання негативних наслідків прийняття суб'єктом податкових відносин тих чи інших рішень у сфері оподаткування. До негативних наслідків, що реалізуються внаслідок здійснення податкових ризиків залежно від того, з позиції якого суб'єкта податкового процесу вони розглядаються, можуть бути віднесені недоотримання чи втрата фінансових ресурсів та очікуваних вигод, а також виникнення додаткових матеріальних та (або) іміджевих витрат.

Податкові ризики мають деякі специфічні риси, які необхідно враховувати при реалізації процедур їх оцінки та формуванні ефективних механізмів ризик-менеджменту. Серед таких слід особливо виділити:

- 1) суттєвий період реалізації причинно-наслідкового зв'язку «прийняття рішення – здійснення ризикової події»;
- 2) нульова ймовірність сприятливого вирішення ризикової події у разі її настання;
- 3) значна частка суб'єктивного компонента щодо оцінки ризику;
- 4) висока мінливість складу факторів, що визначають ймовірність настання ризикової події та ваги кожного з таких факторів у її вирішальному значенні;

5) суттєва ймовірність розгалуження оцінюваної ризикової події на складноформалізовані і тому складнопередбачувані на етапі оцінки вихідного ризику негативні фіскальні сценарії.

Звісно ж, що перелічені особливості податкових ризиків природно вказують як на дуже значний рівень відповідальності, щодо своєчасності та реалістичності їх прогнозування, але й свідчать, що важливою умовою ефективності процедур оцінки ймовірності реалізації негативних податкових подій є оперативність прийняття під час податкового процесу відповідних управлінських рішень.

У цілому нині безліч сценаріїв взаємовідносин платників податків з державою можна описати, використовуючи одну з трьох базових поведінкових моделей, кожна з яких характеризується різним ступенем законслухняності господарюючого суб'єкта і передбачає виникнення різних видів податкових ризиків.

У першій із цих моделей усі без винятку вимоги законодавства у сфері оподаткування платником податків виконуються у повному обсязі. Цей підхід, вочевидь, передбачає мінімізацію ймовірності настання несприятливих податкових наслідків, проте їх повністю не виключає. Як приклади ризиків, актуальних для зазначеної моделі, можна навести ризики, зумовлені різними антропогенними чинниками і пов'язані з прийняттям неправильних рішень співробітниками відповідних служб організації. Крім того, для законслухняного підходу до організації фіскальних взаємодій платника податків з державою дуже актуальним є ризик низької ефективності існуючої в організації системи оподаткування.

Другий, як показує вітчизняна практика, найбільш поширений підхід до прийняття податкових рішень передбачає їхню формальну відповідність нормам чинного у фінансово-податкового законодавства. Такі рішення, у цьому випадку, формуються з використанням існуючих між різними галузями права протиріч, внутрішньогалузевої недосконалості, так званих «дір» у законодавстві та різної прецедентної практики (у тому числі судової), відповідність номінально

зазначеним нормам що, як правило, дозволяють платникам податків суттєво знизити рівень податкового навантаження, залишаючись у межах легітимності. Для цієї поведінкової моделі кількість ризиків, що породжуються діями менеджерів організації, може виявити тенденцію до суттєвого підвищення (що з урахуванням високої потенційної вартості рішень, прийнятих «на межі» правового поля, цілком природно). Тут також актуалізується значущість податкових ризиків, які пов'язані з процесами менеджменту організації.

Третя модель, також досить широко використовувана практика прийняття платниками податків податкових рішень, пов'язана із застосуванням різноманітних схем незаконної мінімізації обсягу сплачуваних податків. Цей підхід, за всієї його привабливості, характеризується максимальним рівнем ймовірності настання несприятливих податкових наслідків, зокрема які тягнуть за собою кримінальне переслідування.

Всі три описані вище поведінкові моделі виникнення податкових ризиків, реалізуються в корпоративному середовищі, та складають податкові ризики для держави, адже дії, спрямовані на зниження податкового навантаження та ухилення від сплати податків призводять до недоотримання державним бюджетом податкових платежів. Однак, окрім цього, потрібно звернути увагу й на ті типи податкових ризиків, які залежать від неефективного функціонування державного апарату адміністрування податків, що також можуть призвести до недоотримання державним бюджетом податкових надходжень у зв'язку із проявами корупції та формуванням надмірного податкового і адміністративного навантаження на суб'єктів бізнесу. Надмірне податкове і адміністративне навантаження на суб'єктів бізнесу спонукає бізнес до пошуку легальних і нелегальних шляхів уникнення від сплати податків. Поряд з цим варто відмітити й ризики з точки зору діяльності суб'єкта господарювання, які проявляються у недоотриманні ним очікуваного прибутку внаслідок зростання ставок оподаткування, встановлення надмірного податкового навантаження та посилення адміністративного навантаження, що характеризується надмірною бюрократизацією ведення бізнесу і процесів сплати податків.

Враховуючи описані вище поведінкові моделі та елементи податкових ризиків постає питання їх теоретизації з метою формування єдиного підходу до визначення сутності дефініції «податковий ризик», яка враховуватиметься під час формування концептуальних засад податкового ризик менеджменту.

Разом з тим, перш ніж перейти до теоретизації поняття «податковий ризик», необхідно звернути увагу на саму сутність поняття «ризик», яке в літературі із ризикології трактується наступним чином:

- «ризик – можливість появи випадку з результатом відхилення від мети, що відбувається з певною об'єктивною закономірністю» [13, с. 37];
- «ризик – відхилення від визначених ефектів, що виникають в процесі ведення господарської діяльності» [23, с. 815];
- «ризик – це не втрата, якої можна зазнати під час реалізації господарського рішення, а можливість відхилення від мети, заради якої приймалось рішення» [53, с. 11].

Таким чином, аналізуючи наведені вище визначення, можемо зробити висновок про те, що під ризиком варто розуміти відхилення від визначеної мети діяльності суб'єктів суспільних відносин, що виникають внаслідок впливу тих чи інших негативних факторів.

Що ж стосується власне податкового ризику, то трактування його сутності у вітчизняній науковій літературі зводиться в основному до макроекономічного підтексту. Так, наприклад, Вовчак О.Д. та Кеменяш І. Г. в ході дослідження сутності податкових ризиків використовують нормативно-правовий підхід та трактує податковий ризик, як «ймовірні можливості порушення платниками податків чинного податкового законодавства» [3, с. 43]. Такий підхід акцентує увагу лише на окремому сегменті податкових ризиків, які лежать у площині національного законодавства, разом з тим, порушення тих чи інших норм податкового права не завжди призводить до порушення запланованих в державному бюджеті податкових надходжень. Тому окреслений вище підхід варто розглядати, як підхід який трактує податковий ризик, як ризик порушення податкового права.

Подібного підходу дотримуються й такі вчені як Захожай В. Б. та Перевалова О. М. на думку яких: «податковий ризик – це можливе настання несприятливих правових наслідків для платника податків у результаті дій (бездіяльності) органів держави та органів місцевого самоврядування» [8, с. 33].

Українські вчені Гранатуров В. М. та Ясенова І. Б. дотримуються так званого фінансового підходу до трактування сутності податкового ризику, адже під податковим ризиком розуміють «теоретичну ймовірність того, що внаслідок якихось дій платника певні платежі до бюджету можуть надійти не в повному обсязі або несвоєчасно» [5, с. 88]. Ми також поділяємо цей підхід, адже вважаємо, що податковий ризик повинен мати кількісне вираження, яке дозволить приймати ефективні управлінські рішення під час реалізації податкового ризик-менеджменту.

Дещо ширшим підходом до розуміння сутності податкового ризику є підхід Десятюк О.М., яка визначає податковий ризик як «можливість виникнення негативних економічних наслідків через неефективність побудови і функціонування податкового механізму, тактики та стратегії податкової діяльності і вчинення правопорушень у сфері оподаткування» [6, с. 356]. Аналізуючи наведене визначення, можемо зробити висновок про те, що автор намагається пояснити сутність податкового ризику крізь призму організаційно-економічного підходу, адже акцентує увагу на організаційних аспектах податкової політики, неефективність яких призводить до економічних втрат суб'єктів податкового процесу.

Дещо інші підходи до розуміння сутності податкового ризику пропонує нам законодавець. Так, згідно з наказом з наказом Державної податкової адміністрації України «Про затвердження методичних рекомендацій з моніторингу податкових ризиків» податковий ризик трактується «як вірогідність порушення податкового законодавства, внаслідок чого можливі втрати бюджету» [42]. В цьому підході поєднується фінансово-правові фактори податкового ризику, адже акцентується увага на тому, що саме за умови порушення податкового законодавства державний бюджет може зазнати втрат.

В Податковому кодексі України під податковим ризиком розуміють «ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи державної податкової служби» [38]. В цьому визначенні основний акцент зроблено на діяльності платника податків, як одного із суб'єктів податкового процесу, який може вдаватися до порушення процедури декларування податкових зобов'язань, що може призвести до певних фінансових втрат державного бюджету.

Аналізуючи наведені визначення, зауважимо, що в основному вони розглядають податковий ризик, як імовірність втрати держави внаслідок порушення податкового законодавства з боку платників податків. Такі підходи, на наш погляд не відображають повної суті податкових ризиків, адже податковий процес передбачає відносини двох груп суб'єктів, а саме: держави в особі фіскальних органів з одного боку та платників податків з іншого боку. Порушення податкового законодавства, процесу декларування та адміністрування податків може призводити до втрат як державного бюджету, так і суб'єктів бізнесу.

Тому, на наш погляд, податковий ризик потрібно трактувати в двох аспектах: податковий ризик держави та податковий ризик платника податків. Відтак, під податковим ризиком держави варто розуміти ймовірність недоотримання запланованих обсягів податкових надходжень до бюджетів різних рівнів внаслідок використання платниками податків методів мінімізації оподаткування, можливих через ті чи інші недоліки в податковому законодавстві, а також внаслідок проявів зловживань посадових осіб фіскальних органів в процесі адміністрування податків.

Під податковим ризиком платника податків варто розуміти ймовірність донарахування податків та зборів, пені й штрафів внаслідок формування розбіжностей щодо даних про розмір податкових зобов'язань, непередбачуваного підвищення податкових ставок, непрофесійних та неправомірних дій фіскальних органів в процесі адміністрування податків, які

призводять до надмірного фіскального та адміністративного навантаження на суб'єкт господарювання.

Виходячи із запропонованої концепції розуміння сутності податкового ризику з точки зору держави та платника податків, як суб'єктів податкового процесу проведемо класифікацію податкових ризиків на рисунку 1.1.

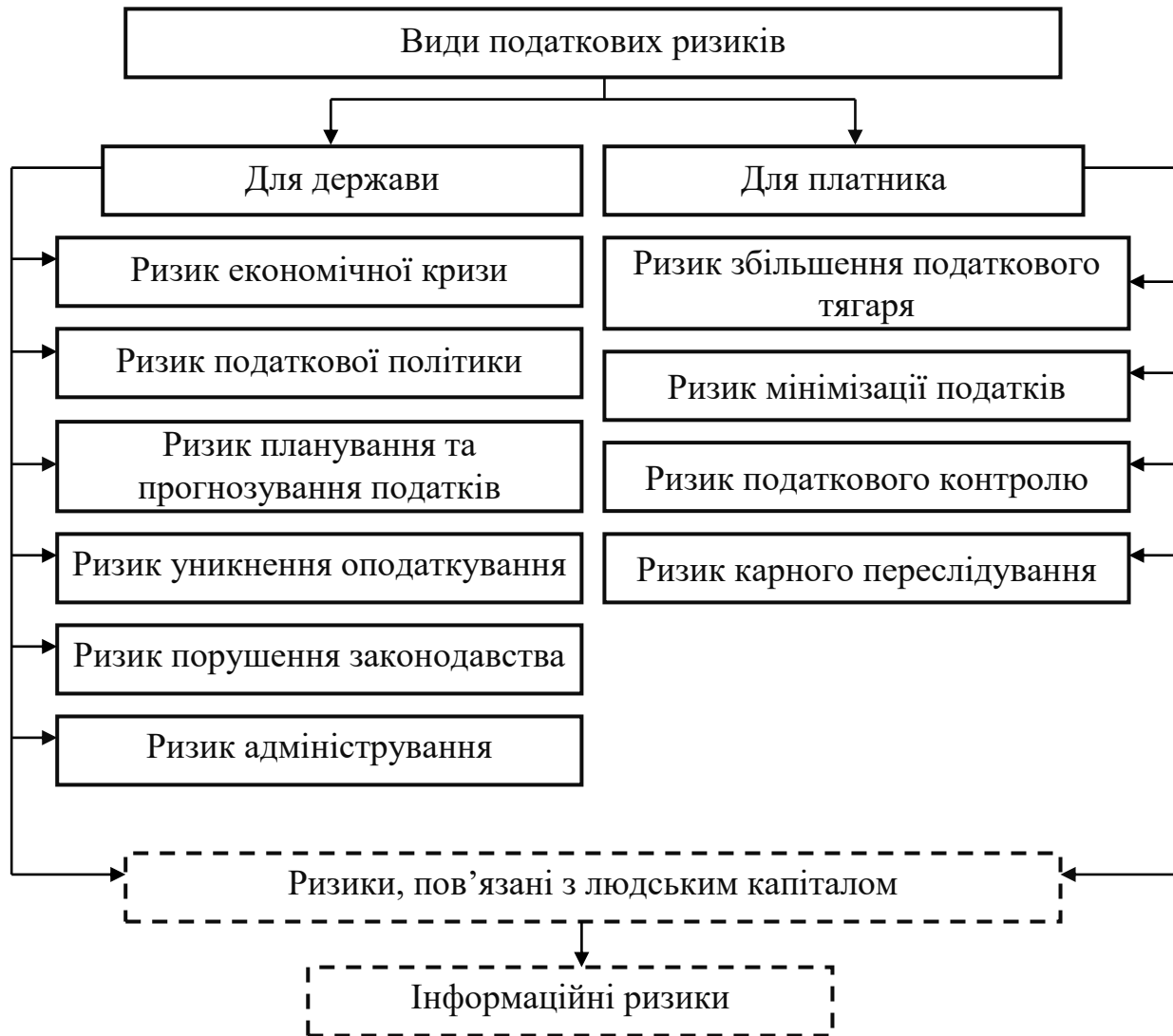


Рис. 1.1. Класифікація податкових ризиків за типом учасника податкового процесу [7, с. 74]

Наведемо коротку характеристику кожного із видів ризику. Так, для держави характерним є такий вид податкового ризику, як ризик економічної кризи. Ризик економічної кризи полягає в тому, що внаслідок раптових економічних дисбалансів звужується база оподаткування внаслідок зменшення

як прибутковості підприємств та обороту грошових коштів, так і внаслідок зменшення кількості підприємств.

Ризик податкової політики характеризуються неефективним податковим пільгами, надмірними податковими ставками та надмірним податковим і адміністративним навантаженням на платника податків, що спонукає його до застосування легальних і нелегальних методів ухилення від сплати податків.

Ризик планування та прогнозування податків також є важливим податковим ризиком для держави, адже хибний облік бази оподаткування в країні може призвести до складання неправильного плану податкових надходжень, що за результатами фінансового року може призвести до суттєвих відхилень між запланованими показниками надходжень до бюджету і реальним обсягом сплачених податків. На цій основі може бути сформований хибний прогноз щодо обсягів податкових надходжень. Тому в контексті планування і прогнозування податків необхідно володіти вичерпною статистикою про кількість платників податків, їх діяльність, обсяги обороту та прибутковості.

Ризик уникнення оподаткування є одним із найважливіших для податкових органів, адже його прояви можуть призвести до найбільших недонадходжень до державного бюджету, що пов'язано з веденням незареєстрованої підприємницької діяльності, звуженням бази оподаткування, веденням подвійної бухгалтерії, контрабанди товарів тощо.

Ризики порушення законодавства виникають у випадку реалізації методів ухилення від оподаткування, а також у випадку неефективності законодавства, яке може підвищувати рівень податкового та адміністративного навантаження.

Ризик адміністрування полягає у порушенні посадовими особами податкових органів процесу адміністрування податків та збільшення адміністративного навантаження на платника податків. В цьому контексті під адміністративним навантаженням на платника податків ми розуміємо кількість бюрократичних процедур щодо подання різного роду довідок, звітів та документів, які вимагають від платника податків збільшення затрат часу та

фінансових і організаційних ресурсів для виконання поставлених бюрократичних завдань.

Що ж стосується податкових ризиків для платника податків, то ризик збільшення податкового тягаря є одним із найважливіших, адже збільшення високі податкові ставки та високі вимоги до формування податкових зобов'язана призводять до зниження очікуваної прибутковості бізнесу.

Суть ризику мінімізації податків полягає в тому, що платник податків може використати протизаконні методи мінімізації податків, що в кінцевому підсумку призведе до юридичної відповідальності у вигляді стягнення штрафів за порушення податкового законодавства.

Ризик податкового контролю для платника податкові полягає в тому, що податкові органи здійснюючи функції податкового контролю можуть виявити нелегальні методи уникнення від сплати податків, що в кінцевому підсумку призведе до штрафних санкцій та фінансових втрат суб'єкта господарювання.

Ризик карного переслідування також виникає за умови свідомим чи несвідомим порушенням платником податків податкового законодавства.

Враховуючи перелічені вище ризики для всіх учасників податкового процесу виникає необхідність для виділення ризику людського капіталу, суть якого полягає в тому, що від професійності працівників податкових органів та фінансових служб бізнесу залежить ефективність організації податкового процесу, що дає змогу досягнути бажаних надходжень до державного бюджету та законної оптимізації сплати податків з боку суб'єктів господарювання. В цьому контексті не менш важливим є інформаційний ризик, адже недостовірна інформації про об'єкти оподаткування та законодавчі норми може призвести до викривленого планування та прогнозування податкових надходжень та оптимізації податків суб'єкта господарювання.

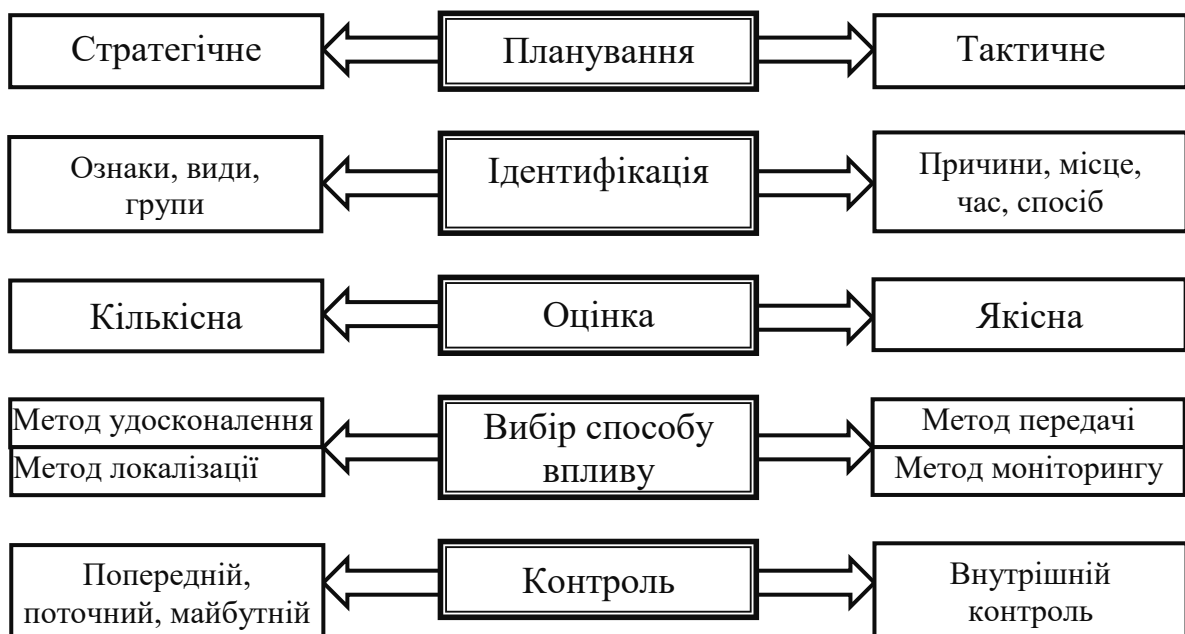
Визначення сутності податкових ризиків та їх класифікація з точки зору учасників податкового процесу дає змогу сформуванню підґрунтя для ефективної організації податкового ризик-менеджменту.

1.2. Концептуальні засади податкового ризик-менеджменту

Управління податковими ризиками є актуальним питанням для теорії і практики податкової справи, адже своєчасне виявлення, попередження, уникнення та подолання наслідків проявів податкових ризиків дозволить мінімізувати втрати державного бюджету та втрати прибутковості суб'єктів бізнесу. Тому розгляд концептуальних засад податкового ризик-менеджменту є важливим з точки зору формування системи управління податковими ризиками на макро і мікроекономічному рівнях.

Враховуючи результати дослідження сутності податкового ризику, зауважимо, що податковий ризик потрібно трактувати з точки зору держави, як загроза зниження податкових надходжень до державного бюджету, а з точки зору бізнесу – як загроза зниження прибутковості внаслідок непередбачуваних податкових змін та підвищення податкових ставок.

Концепція податкового ризик-менеджменту, як вихідна теорія управління податковими ризиками, включає п'ять етапів (рис. 1.2).



1.2. Етапи податкового ризик-менеджменту

*Побудовано автором

Перший етап – планування. Він включає вибір найбільш оптимальних податкових відносин і систем оподаткування виходячи з здійснюваних видів діяльності. Процес планування податкових ризиків має різні цілі для держави та для бізнесу. Якщо для держави основна мета планування податкових ризиків – це не допустити зниження податкових надходжень до бюджету всіх рівнів, то для підприємства ціль полягає у визначенні методів мінімізації податкових зобов'язань.

Методи планування податкових ризиків дозволяють зменшувати податкове навантаження підприємства законним шляхом, використовуючи податкове законодавство та бухгалтерську документацію для прийняття відповідних рішень, розумно використовуючи як внутрішню, так і зовнішню інформацію.

Планування може бути стратегічним, тобто на довгостроковий період, що доцільно при стабільних економічних умовах розвитку ринку. В сучасних умовах найбільше застосування отримало тактичне поточне планування, яке дозволяє оперативно реагувати на ризики та загрози на макроекономічному рівні та рівні окремого підприємства.

Другий етап – ідентифікація, тобто розпізнавання і визначення ознак, видів та групи податкових ризиків, здатних впливати на оптимізацію оподаткування, докладний їх опис (причина, місце, час, умови, спосіб і т. д.).

Кожна група податкових ризиків є індивідуальною і характеризується певною сукупністю щодо стійких ознак, що дає можливість їх ідентифікації для встановлення можливості настання негативних наслідків. В основі ідентифікації податкових ризиків можуть бути визначені такі закономірності:

- виникнення податкових ризиків як результату будь-якого діяння (дії чи бездіяльності) учасників податкових відносин, тобто держави чи платників податків;
- використання ідентифікації податкових ризиків для встановлення об'єктивних наслідків, які можуть бути позитивними та негативними;

- ідентифікація податкових ризиків є одним із засобів збору інформації, що відображає форму та повноту змісту економічних взаємин у податковій сфері, які можна розділити на три види: інформація про суб'єкт господарювання (галузь, вид діяльності, розмір тощо); інформація про використання будь-якої системи оподаткування, різних податкових схем оптимізації, подрібнень бізнесу, створення дочірніх фірм тощо; інформація про наслідки податкових ризиків (податкові суперечки, судові провадження).

Третій етап – оцінка ризиків. Це кількісна та якісна характеристика позитивних негативних наслідків. Основним методом оцінки податкових ризиків є системний аналіз, який дозволяє визначити ступінь та масштаби впливу, а також результати наслідків податкових ризиків у різних вимірах.

Для деяких груп податкових ризиків можливі прогнозування та оцінка певних проблем у податковій сфері, пов'язаних із зміною видів діяльності, переходом на іншу систему оподаткування та виконанням податкових зобов'язань. Фактично, це превентивний спосіб оцінки податкового ризику, що дозволяє прорахувати економічну ефективність.

Четвертий етап – вибір методів впливу. Це визначення найефективніших методів впливу на ризики для мінімізації негативних наслідків ризикових подій. Для податкових ризиків доцільно виділити такі методи: ухилення, локалізації, передачі та моніторингу ризиків.

Ухилення від податкових ризиків передбачає вибір певної системи оподаткування та відмову від застосування податкових оптимізацій та податкових схем з метою зменшення ймовірності настання негативних наслідків. Одним із сучасних способів ухилення від податкових ризиків є передача ведення податкового обліку та звітності до аутсорсингової компанії, яка бере на себе всі ризики, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів.

Як відомо, бізнес не може існувати без бухгалтерського та податкового обліків, які є досить об'ємними та складними процесами, що потребують підвищеної уваги, значного часу, кваліфікованих кадрів та фінансових коштів. Тому організації, які хочуть мінімізувати податкові і бухгалтерські ризики,

можуть передати ці функції спеціалізованим організаціям, які будуть здійснювати всі операції щодо управління податковими ризиками.

Як показує практика, передача податкового обліку та бухгалтерії на аутсорсинг здійснюється в основному невеликими та середніми вітчизняними компаніями, а також новоствореними організаціями, організаціями з сезонним характером робіт, а також багатопрофільними фірмами, для яких утримання в штаті бухгалтерів – дороге задоволення. У таких випадках залучення аутсорсингової компанії сприяє скороченню витрат на ведення бухгалтерського та податкового обліків, придбання сучасних бухгалтерських та податкових програм, збільшує якість податкової та бухгалтерської інформації, дозволяє концентрувати увагу підприємців на своїй основній діяльності та практично повністю усуває податкові ризики.

Наприклад, у Франції існує державна організація допомоги зі сплати податків. Діяльність цієї організації поширюється на підприємства малого та середнього бізнесу. Її завдання полягає в тому, щоб надавати максимальну допомогу підприємцям у сфері податкового планування та сплати податків. Співробітники організації ведуть податковий облік, заповнюють податкові декларації, здають податкову звітність, інформують про зміни у податковому законодавстві, загалом роблять все, щоб цивілізованими методами забезпечити податкову безпеку держави та бізнесу.

У той же час багато підприємців надають перевагу фахівцям власної бухгалтерії, боячись відкривати стороннім особам відомості про свою комерційну діяльність та про її фінансовий стан. Крім того, підлеглого бухгалтера можна змусити зробити все можливе і неможливе, щоби підприємство заплатило до бюджету мінімальні платежі, а податкові органи не виявили порушень і не пред'явили претензій. Уся відповідальність таких ризиків лежить на бухгалтері. З аутсорсингової фірми цього не вимагатимеш, що гарантує дотримання законодавства і правильного обчислення податків до бюджету.

Метод використання податкового аутсорсингу дозволяє здійснювати високопрофесійне та якісне ведення бухгалтерського та податкового обліків та звітності для підприємств, у тому числі:

- розробку облікової політики з метою оподаткування; підготовку та оформлення первинної документації з господарських операцій;
- формування податкових реєстрів;
- складання бухгалтерської та податкової звітності;
- подання звітності до податкової інспекції, позабюджетних фондів, органів статистики;
- надання консультаційних послуг;
- подання інтересів організації-замовника у податкових органах, позабюджетних фондах, інших організаціях та установах, пов'язаних з виконанням обов'язків щодо ведення бухгалтерського та податкового обліків;
- надання пояснень з приводу бухгалтерської та податкової звітності, у тому числі під час виїзних та камеральних податкових перевірок, проведення звірок, отримання довідок тощо;
- прийом на своїй території різних перевірок з податкової інспекції та позабюджетних фондів;
- зберігання архіву документів організації-замовника, у тому числі після закінчення податкового періоду або після припинення строку дії договору;
- подання інформації щодо запитів організації-замовника, податкових органів та інших зацікавлених осіб.

Локалізація ризиків передбачає виділення найбільш небезпечних ділянок у застосовуваній системі оподаткування для посилення контролю та зниження рівня ризику.

Локалізацію податкових ризиків можна зробити шляхом створення окремої венчурної структури у вигляді малого підприємства або індивідуального підприємця, яка прийме на себе фінансові потоки або певні види діяльності, пов'язані з ризикованою системою оподаткування та впровадженням податкової оптимізації з метою забезпечення податкової безпеки основної компанії.

Локалізація податкових ризиків добре проявляється при дробленні великого бізнесу на дрібні взаємопов'язані компанії, що застосовують різні системи оподаткування, що дозволяють мінімізувати податкові платежі до бюджету.

Передача ризику здійснюється шляхом покладання відповідальності за настання небажаних наслідків на третіх осіб – аудиторську компанію, страхову організацію на основі укладання відповідних цивільно-правових договорів. Доцільність такого способу необхідно прорахувати за рівнем здійснених витрат (витрат) на запобігання податковим ризикам.

Моніторинг податкових ризиків передбачає постійне спостереження за повнотою та своєчасністю перерахування податкових платежів, проведення аналізу суми нарахованих та сплачених податкових платежів, їх динаміки для виявлення певних тенденцій. Це, наприклад, зниження податкового навантаження на підприємстві за співвідношенням суми сплачених податків і виручки нижче за середньогалузевий рівень, здійснення організацією фінансово-господарської діяльності зі збитком протягом двох і більше років, що випереджає темп зростання витрат над темпом зростання доходів від реалізації товарів (робіт, послуг), виплата середньомісячної зарплати на одного працівника нижче середнього рівня в галузі та інші критерії самостійної оцінки ризиків платників податків, які використовуються податковими органами у процесі відбору об'єктів для проведення виїзних податкових перевірок.

Під час проведення моніторингу необхідно враховувати постійне оновлення та зміну податкової нормативно-законодавчої бази. Діяльність моніторингу податкових ризиків залежить чітко визначених об'єктів та суб'єктів спостереження; від якості та кількості інформації, що надходить; від джерел та каналів інформації.

При виборі методів впливу на ризик важливо визначитися з механізмом для більш точного виявлення та зниження ступеня ймовірності ризику, наслідки від якого необхідно мінімізувати. Деякі автори пропонують такі методи управління податковими ризиками, як метод додаткового документального

підтвердження, метод судового прецеденту, метод податкової «подушки безпеки».

П'ятий етап – контроль та коригування. Це останній етап управління податковими ризиками, який полягає у визначенні відхилення фактичних податкових показників та показників фінансово-господарської діяльності від запланованих, поточного періоду від аналогічних показників за попередні періоди, а також у виявленні обставин, які можуть змінити ступінь ймовірності ризику.

Контроль за часом буває попередній, поточний та наступний. По відношенню до об'єкта контроль у системі управління ризиками може бути внутрішнім — на рівні підприємства, і зовнішнім — з боку податкових органів.

Наявність контрольних механізмів дозволяє скоригувати оперативні та стратегічні плани, розробити основні методи управління ризиками та оцінити ефективність управління з оптимізації податкових ризиків з метою забезпечення податкової безпеки на макро- і мікроекономічних рівнях. Контроль рівня податкових ризиків передбачає створення певних резервів, які зможуть компенсувати матеріальні втрати або коригувати їх розміри за можливих несприятливих наслідків.

Таким чином, ефективність управління податковими ризиками є основним механізмом забезпечення податкової безпеки, яке не гарантує повної ліквідації ризиків у системі податкових відносин, але дозволяє знизити ймовірність настання несприятливих наслідків для держави, суспільства і бізнесу.

Початковим етапом управління податковими ризиками є розробка стратегічних та тактичних планів податкової політики. Потім оцінюються існуючі системи оподаткування та масштаби податкових ризиків для кожного виду діяльності, розробляються прогнози розвитку подій та плани ліквідації наслідків. За результатами контролю здійснюється коригування системи управління податковими ризиками та прийняття рішень.

Методи управління податковими ризиками залежать від того, чи має на меті забезпечення стратегічної ефективності податкової безпеки у

довгостроковому періоді соціально-економічного розвитку або вони спрямовані на вирішення короткострокових завдань та конкретних податкових проблем певного економічного етапу фінансово-господарської діяльності. Ці методи дуже різноманітні, проте вони базуються на єдиних засадах і принципах.

Податкові ризики постійно поповнюються та змінюються залежно від навколишнього середовища, що ставить перед економістами нові завдання аналізу та оцінки ризиків, що є важливим напрямком розвитку фіскальної теорії.

Висновки до розділу 1

Аналіз наукової літератури з питань ризикології та податкового ризик-менеджменту дав змогу зробити висновок, що в основному вчені розглядають податковий ризик, як імовірність втрати держави внаслідок порушення податкового законодавства з боку платників податків, що не відображає повної суті податкових ризиків, адже податковий процес передбачає відносини двох груп суб'єктів, а саме: держави в особі фіскальних органів з одного боку та платників податків з іншого боку. Порушення податкового законодавства, процесу декларування та адміністрування податків може призводити до втрат як державного бюджету, так і суб'єктів бізнесу.

В роботі обґрунтовано, що податковий ризик потрібно трактувати в двох аспектах: податковий ризик держави та податковий ризик платника податків. Відтак, під податковим ризиком держави варто розуміти ймовірність недоотримання запланованих обсягів податкових надходжень до бюджетів різних рівнів внаслідок використання платниками податків методів мінімізації оподаткування, можливих через ті чи інші недоліки в податковому законодавстві, а також внаслідок проявів зловживань посадових осіб фіскальних органів в процесі адміністрування податків. Під податковим ризиком платника податків варто розуміти ймовірність донарахування податків та зборів, пені й штрафів внаслідок формування розбіжностей щодо даних про розмір податкових зобов'язань, непередбачуваного підвищення податкових ставок, непрофесійних та неправомірних дій фіскальних органів в процесі адміністрування податків, які

призводять до надмірного фіскального та адміністративного навантаження на суб'єкт господарювання.

Управління податковими ризиками здійснюється в процесі виконання п'яти етапів, а саме: 1) планування, що включає вибір найбільш оптимальних податкових відносин і систем оподаткування виходячи з здійснюваних видів діяльності; 2) ідентифікація – суть цього етапу полягає у розпізнаванні та визначенні ознак, видів та групи податкових ризиків, здатних впливати на оптимізацію оподаткування, докладний їх опис (причина, місце, час, умови, спосіб і т. д.); 3) оцінка ризиків – кількісна та якісна характеристика позитивних негативних наслідків; 4) вибір методів впливу – це визначення найефективніших методів впливу на ризики для мінімізації негативних наслідків ризикових подій. Для податкових ризиків доцільно виділити такі методи: ухилення, локалізації, передачі та моніторингу ризиків; 5) контроль та коригування – полягає у визначенні відхилення фактичних податкових показників та показників фінансово-господарської діяльності від запланованих, поточного періоду від аналогічних показників за попередні періоди, а також у виявленні обставин, які можуть змінити ступінь ймовірності ризику.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ПОДАТКОВОГО-РИЗИК МЕНЕДЖМЕНТУ УКРАЇНИ В УМОВАХ ПОЛІТИКО-ЕКОНОМІЧНИХ ДИСБАЛАНСІВ

2.1. Особливості реформування податкової системи України в контексті управління податковими ризиками

Аналіз стану та механізмів реалізації податкової політики в сучасній глобальній економіці є основою для визначення універсальних податкових методів антикризового регулювання, які набувають певних особливостей з огляду на структурні відмінності національних економік. Тому податкова система США, орієнтована на прямі податки, забезпечує понад 30% ВВП, а податковий тягар є одним із найнижчих серед промислово розвинених країн. З 2018 року в Сполучених Штатах було запроваджено податкову реформу для підвищення міжнародної конкурентоспроможності американських компаній (US Government Services and Information, 2019). Логіка реформи базується на «ефекті просочування»: збільшення грошей у бізнесі призведе до зростання зарплат і створення робочих місць, що матиме позитивний вплив на економіку держави. Основні моменти податкової реформи в США включають:

1) зниження ставки податку на прибуток підприємств з 35% до 21% і встановлення максимального податку 15% для транзитних підприємств дозволяє уникнути подвійного оподаткування;

2) зниження податків на репатріацію доходів від діяльності за кордоном (з 35,0% до 15,5% для готівкових і 8% для безготівкових коштів) спрямоване на повернення капіталу американських підприємств, зареєстрованих в офшорних зонах;

3) запровадження акцизного податку за ставкою 20% на імпортні товари та послуги, які не підлягають оподаткуванню США, з одночасним зниженням податків для американських компаній;

4) запровадження преференцій для фізичних осіб:

- зниження максимальної ставки податку на доходи фізичних осіб з 39,6% до 35%;
- скасування податку на інвестиційний прибуток (за ставкою 3,8% на доходи понад 200 тис. дол. США);
- скасування податку на спадщину.

Групові зміни податкової реформи в Європейському Союзі відображають глобалізований підхід до корпоративного податку та заходи щодо обмеження ерозії податкової бази та переміщення прибутків (BEPS). Відповідні ініціативи Європейської Комісії визначили оновлений підхід до податку на прибуток підприємств і забезпечили стандартизовану міжурядову координацію за принципами Організації економічного співробітництва та розвитку проти ухилення від податку на прибуток (OECD, 2019). Таким чином, податкове законодавство є гармонізованим для всіх країн ЄС і включає:

- обов'язкові заходи щодо блокування можливостей мінімізації податків;
- інструменти попередження зловживань, пов'язаних із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування;
- обмін податковою інформацією про транснаціональні компанії в ЄС;
- механізми вдосконалення податкового менеджменту на міжнародному рівні;
- норми щодо третіх країн, які не беруть участь у співпраці.

Разом ці заходи мають запобігти мінімізації податкових зобов'язань через податкове планування, сприяти прозорості між державами-членами та забезпечити справедливі умови для всіх підприємств на спільному ринку.

Економіка Китаю зосереджена на реальному виробничому секторі, що дозволило стабільно збільшувати ВВП. Проблему скорочення експортних поставок вдалося вирішити шляхом переорієнтації економіки на внутрішній ринок (Zou, Shen, & Gong, 2018). Ключем до успішного зростання економіки Китаю та послаблення впливу глобальної кризи є державне регулювання, постійне зростання внутрішнього платоспроможного попиту та значні державні

та приватні інвестиції у виробничу інфраструктуру. Податкова система Китаю, в якій податкові надходження формують понад 85,0% бюджетних надходжень, перебуває в стадії реформування з 2013 року. Податкове регулювання виражається в посиленні державного втручання в економічну діяльність. Оподаткування доходів більшості підприємств здійснюється за загальною ставкою 25% (малі, малорентабельні підприємства – 20%, підприємства творчих і високих технологій, інноваційних технічних послуг – 15%, пасивні доходи нерезидентів – 10%). Наукові неприбуткові організації та частина сільськогосподарських підприємств звільняються від оподаткування податком на прибуток. Значні пільги (зниження ставки до 12,5% у перші три роки) передбачені для розробників великих інфраструктурних та ресурсозберігаючих проектів. Доходи фізичних осіб, пов'язані з роботою, оподатковуються за прогресивною ставкою 3%-45%, а інші доходи – за ставкою 20%. Стандартна ставка ПДВ на 2018 рік – 16%, пільгова – 10% або 6%. Окрім податків, китайські компанії зобов'язані сплачувати кілька зборів, найважливішим з яких є плата за навчання (Державна податкова адміністрація Китайської Народної Республіки, 2019).

Аналіз Податкового кодексу України (Верховна Рада України, 2010 р.) підтверджує ефективність його фінансової ролі. У розрізі окремих бюджетоутворюючих податків спостерігається тенденція до збільшення їх обсягів. Також спостерігається тенденція до збільшення частки податкових надходжень до бюджету (рис. 2.1).

В Україні до загальнодержавних податків належать податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, акцизний податок, екологічний податок, плата за землю (з фізичних осіб), державне мито, орендна плата. У 2014–2021 роках показник прямого податкового навантаження (податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб, податок на нерухомість, плата за землю, єдиний, транспортний, екологічний податки) знаходився в межах 1,8% – 5,3%. Показник непрямого

податкового навантаження, включаючи ПДВ, акцизи, імпорتنі та експортні мита, становив 10,8% – 14,2%.

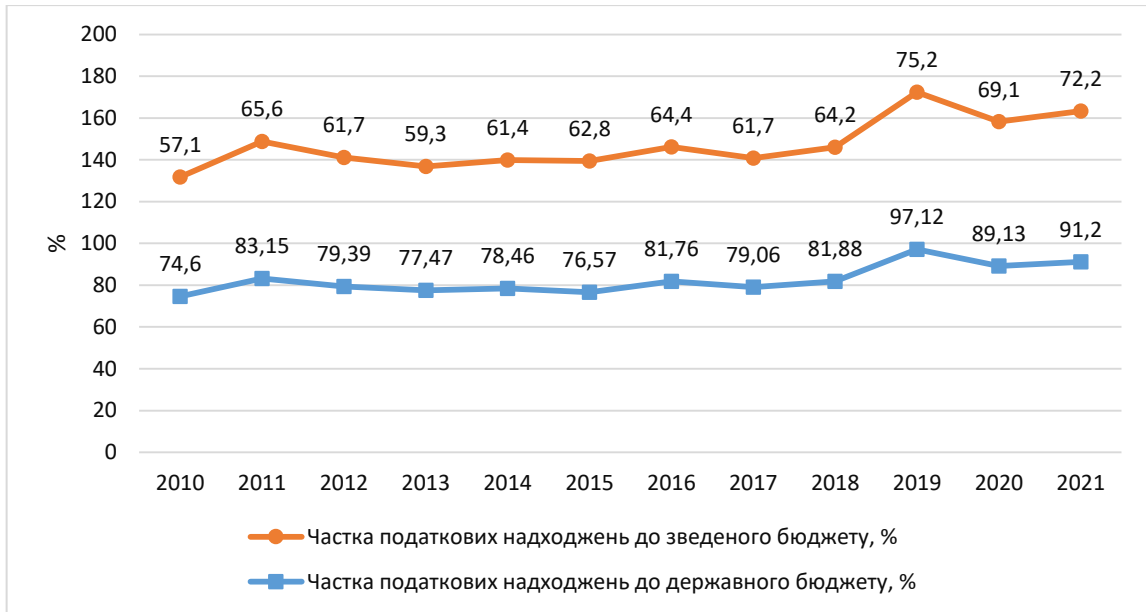


Рис. 2.1. Динаміка частки податкових надходжень до державного та зведеного бюджетів України

*Побудовано автором за даними Державної казначейської служби України [32]

Помітним є перерозподіл податкового тягара в бік непрямих податків. Серед об'єктивних причин збільшення загального податкового навантаження – функціонування військового збору та запровадження додаткового ввізного мита за ставками 5–10% на весь імпорт, крім критичного.

Поточна ставка податку на прибуток в Україні становить 18 %, що повністю відповідає податковому навантаженню Польщі, Угорщини (19 %) та Швейцарії (17,9 %), але водночас нижче середньоєвропейської ставки (22,09 %). Проте в цих країнах податкова система суттєво відрізняється від української. Наприклад, у Швейцарії використовують диференційовану ставку за регіонами (від 11,5% до 24%), в Угорщині використовують спеціальну ставку для малого бізнесу (10%). Хоча в більшості країн ЄС ставки податку на прибуток вищі, ніж в Україні (Німеччина – 30%, Франція – 33%, Бельгія – 34%), там широко використовуються різні системи податкових пільг. Так, у Франції протягом перших двох років після реєстрації компанії звільняються від оподаткування. У

наступні роки ставка податку становить 8,25%, 16,5%, і лише на шостий рік – умовні 33%. В Естонії прибуток від бізнесу не оподатковується, як це відбувається в багатьох острівних державах (Багами, Віргінські острови) [62].

Податок на додану вартість в Україні становить 20% (така ж ставка діє у Франції, Словаччині, Австрії); загалом у Європі ставка ПДВ коливається в межах 17% – 23% (Угорщина – 27%, Норвегія, Румунія, Хорватія – 25%, Фінляндія – 24%). Ставки ПДВ в європейській практиці також диференційовані за сферами товарного ринку, причому найнижчими є продукти харчування.

Нафтові країни (Кувейт, Бахрейн), Гонконг і деякі офшорні країни не використовують податок на додану вартість. У Сполучених Штатах замість ПДВ застосовується податок з продажів (4%–11%) [62].

Прибутковий податок (з доходів фізичних осіб) в Україні стягується за постійною ставкою 18% (Латвія – 25%, Естонія – 20,0%, Литва – 15%, Болгарія – 10%), хоча загальноєвропейська практика передбачає диференціацію за добробут платників. Зокрема, у Німеччині нижня межа податку на прибуток становить 9 тис. доларів США, дохід понад 285 тис. доларів США оподатковується за найвищою ставкою 45,0%. В Австрії неоподатковуваний мінімум становить 12,5 тис. доларів США, найвища ставка 50,0% застосовується для доходу в 58 тис. доларів США. Податок на прибуток не використовується в більшості нафтових країн. У Сполучених Штатах ставки змінюються залежно від доходу платника та сім'ї [62].

Податкові відрахування до фонду оплати праці в Україні загалом складають 24,8% прибутку підприємств (Болгарія – 20,1%, Сербія – 19,8%, Перу – 11%, Грузія – податкового навантаження на працю немає). З урахуванням податків на працю загальне податкове навантаження на бізнес сягає в Україні 41,5%, що вище аналогічних показників більшості країн Східної Європи (Польща – 40,7%, Угорщина – 40,3%, Латвія – 36%, Грузія – 9,9). %. Що стосується високорозвинутих країн, то податковий тягар України можна вважати дещо меншим (Німеччина – 49%, Австрія – 51,5%, Франція – 60%), проте в цих

країнах поширені прогресивні шкали оподаткування, податкові пільги та процедури компенсації [62].

Ефективність сучасної податкової системи України з точки зору її впливу на економічне зростання доцільно дослідити за показниками соціально-економічного розвитку України (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Головні індикатори розвитку економіки України у 2014-2019 роках

Індикатори	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2019 у % до 2014
Сума податкових надходжень, млрд грн (FISC)	280,2	409,4	503,9	627,2	759,9	969,6	3,5 рази
Валовий внутрішній продукт у фактичних цінах, млрд грн (GDP)	1586,9	1988,5	2383,2	2982,9	3558,7	4080,2	2,6 рази
Обсяг експорту, млрд грн (EXPORT)	65,4	46,6	44,9	52,3	59,2	65,3	99,8
Обсяг імпорту, млрд грн (IMPORT)	60,8	42,6	44,5	55,0	62,9	67,3	110,7
Обсяг інвестицій, млрд грн (INVEST)	249,9	219,4	273,1	359,2	448,5	578,7	2,3 рази
Прямі іноземні інвестиції, млрд грн (FDI)	410,0	2961,0	3130,0	2202,0	2355,0	1711,0	4,2
Індекс промислового виробництва, % (PROD)	89,9	87,7	104,0	101,1	103,0	99,5	9,6
Індекс інфляції, % (INF)	124,9	143,3	112,4	113,7	109,8	104,1	-20,8
Рівень безробіття, % (UNE)	9,7	9,5	9,7	9,9	9,1	8,6	-1,1

*Побудовано автором за даними Державної служби статистики України [34]

Для визначення пріоритетних напрямків удосконалення інструментів податкового регулювання пропонується використовувати показники податкового навантаження (табл. 2.2), розрізняючи сплачене та несплачене податкове навантаження.

Щоб прояснити цей вплив, необхідно висунути кілька гіпотез.

Перша гіпотеза стосується зв'язку між розміром валового внутрішнього продукту та поточною податковою системою. Регресійна модель, отримана за допомогою економетричного моделювання $ВВП = 1058,0009 + 3,6429 \times FISC - 3,8135 \times INF$ ($R^2 = 0,98$), показує, що зростання податкових надходжень на 1,0% прямо пропорційне зростанню ВВП на 3,6%, що пояснюється поточною

політикою перерозподіл бюджетних надходжень для підтримки економічного розвитку.

Таблиця 2.2

Динаміка формування податкового навантаження в Україні у 2014-2019 роках

Індикатори	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2019 у % до 2014
Податкові надходження до зведеного бюджету, млрд. грн	280,2	409,4	503,9	627,2	759,9	969,6	3,5 рази
Валовий внутрішній продукт, млрд. грн	1586,9	1988,5	2383,2	2982,9	3558,7	4080,2	2,6 рази
Доходи зведеного бюджету, млрд. грн	456,1	652,0	782,7	1016,8	1184,3	1289,8	2,8 рази
Єдиний соціальний внесок, млрд. грн	166,9	185,7	131,9	181,0	216,5	273,5	163,9
Податкове навантаження на бюджет, %	17,7	20,6	21,1	21,0	21,4	23,8	6,1
Частка централізації валового внутрішнього продукту в бюджет, %	28,7	32,8	32,8	34,1	33,3	31,6	2,87
Податкове навантаження на працю, %	10,5	9,3	5,5	6,1	6,1	6,7	-3,82
Загальна ставка податкового навантаження, %	28,2	29,9	26,7	27,1	27,4	30,5	2,3

*Побудовано автором за даними Державної служби статистики України [34]

Друга гіпотеза полягає в тому, що існує прямий статистично підтверджений зв'язок між обсягами промислового виробництва та чинною податковою системою. Отримана регресійна модель $PROD = 150,413 - 0,00122 \times FISC - 0,4419 \times INF$ ($R^2 = 0,94$) спростовує вплив фінансового тиску в Україні на зростання промислового виробництва, оскільки збільшення податкових надходжень на 1 % ймовірно зменшує обсяги промислового виробництва на 0,001%.

Третя гіпотеза полягає в тому, що існує статистично значуща кореляція між оподаткуванням та експортом. Отримана регресійна модель $EXPORT = 78,9943 + 0,00292 \times FISC - 0,2127 \times INF$ ($R^2 = 0,93$) вказує на те, що збільшення податкового навантаження на 1% має дуже незначний вплив на діяльність експортоорієнтованих секторів, спричиняючи лише збільшення обсяги експорту на 0,003%.

Четверта гіпотеза стосується позитивного впливу податкової системи України на динаміку інвестицій. Регресійна модель $INVEST = 246,3922 + 0,4712 \times FISC - 1,4435 \times INF$ має статистично незначущі параметри ($R^2 = 0,17$), що свідчить про низьку достовірність підтвердження цієї гіпотези.

П'ята гіпотеза передбачає кореляцію між податковою політикою та рівнем безробіття в Україні. Отримана регресійна модель $UNE = 12,0868 - 0,00204 \times FISC - 0,01237 \times INF$ ($R^2 = 0,95$) не спростовує цю гіпотезу, зниження рівня безробіття на 0,002% не можна вважати позитивним ефектом.

Реформування податкового законодавства України та його подальша реалізація не можуть бути здійснені одночасно. Податкові процеси є досить тривалими, оскільки їх зумовлює обачність уряду при перегляді нормативної податкової бази та внутрішньої логіки реформ.

Масштаби реформування податкової системи можуть призвести до порушення балансу між економічною ефективністю та соціальною справедливістю оподаткування [48, с. 162]. Наприклад, внесений у січні 2020 року законопроект про запровадження прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб передбачає ставку 54,0% для доходів понад 20 мінімальних зарплат, хоча згідно з чинним розподілом податкового тягаря податкова система України є регресивною. Досягнення соціального компромісу не обмежується оперативним внесенням змін до податкового законодавства, а має базуватися на довгострокових пріоритетах державного бюджету та податкової доктрини. Оскільки чинна система оподаткування в Україні несе високий ризик щодо спекуляції податковими ставками, у травні 2020 року були прийняті зміни до Податкового кодексу України [37], які передбачають приєднання до міжнародної програми розширеного співробітництва BEPS, в якій беруть участь 116 країн.

Приєднання передбачає поетапне запровадження контролю за трансфертним ціноутворенням, оподаткування підконтрольних іноземних компаній, обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами, запобігання зловживанням при застосуванні угод про уникнення подвійного оподаткування, застосування процедури взаємної згоди. Участь України в BEPS

може стати поштовхом для лібералізації політики монетарного регулювання в рамках зобов'язань України в рамках Угоди про асоціацію з ЄС. При цьому анонсовані зміни здебільшого стосуються протидії стягненню податків міжнародними компаніями, які, будучи платниками податків у різних країнах, оприлюднюють консолідовану фінансову звітність.

Друга категорія платників податків, на яких поширюються правила BEPS – підконтрольні іноземні компанії, для яких нововведення стосується як звітності, так і оподаткування.

Важливим фактором впливу на ефективність податкової реформи є стимулювання інвестиційної активності. Діяльність внутрішніх інвесторів під сильним фінансовим тиском може бути переорієнтована на країну з більш привабливими інвестиційними режимами. Іноземні інвестори менше реагують на фінансові зміни, оскільки їхні ризики більше пов'язані зі складнощами відкриття бізнесу в Україні та низьким правовим захистом прав інтелектуальної власності.

Згідно з дослідженням Doing Business-2020 [62], яке представляє інституційні умови для сприяння підприємницькій діяльності в 190 країнах, Україна займає лише 64 місце (у 2019 році – 71). Водночас, незважаючи на покращення таких часткових показників, як отримання дозволів (на 10 пунктів) чи захист міноритарних інвесторів (на 27 пунктів), більшість досліджуваних характеристик показали лише незначне покращення позицій. За умовами оподаткування відбулося зниження на 11 пунктах.

Відсутність інструментів фінансового регулювання інвестиційної діяльності в Україні має бути компенсована впровадженням напрацювання інших країн. Податкова система Німеччини передбачає використання стимулів для інноваційної діяльності. Японія заохочує впровадження високотехнологічних проєктів, оподаткування за зниженими ставками для малих і середніх корпорацій передбачено в США. В Австрії формування резервного інвестиційного фонду (10,0% від прибутку) підприємствами має бути витрачено на інноваційні проєкти протягом чотирьох років [44, с. 5].

Запровадження таких інструментів пільгового оподаткування для українського бізнесу сприятиме інноваційній перебудові економічної системи. Позитивним нововведенням є підвищення у 2020 році граничних розмірів річного доходу для різних категорій фізичних осіб – підприємців, які працюють на спрощеній системі оподаткування: для першої групи – з 0,3 до 1,0 млн грн, для другої групи – з 1,5 до 5,0 млн грн. для третьої групи – від 5,0 до 7,0 млн грн [37].

Актуальним напрямком реформування податкової системи України є зміни в податковому обліку. Частково цей напрямок перетинається з наведеними вище рекомендаціями щодо обліку фінансових операцій міжнародних компаній та звітності перед українськими емітентами – їх співвласниками, наданими BEPS (OECD, 2019). Ці зміни пов'язані з безперешкодністю боротьби із застосуванням схем усунення від сплати податків або знижок. Спрощення звітності для платників податку на прибуток передбачає її видачу один раз на рік (а не щоквартально) суб'єктами господарювання з річним доходом до 40,0 млн грн (у 2019 році – до 20,0 млн грн) [37].

Водночас пропозиція Уряду України щодо підвищення вартості основних засобів змінює податковий облік (вартість об'єкта менше 20,0 тис. грн. більше не визнаватись основними засобами) збільшує базу оподаткування. Ця невідповідність потребує негайного рішення. Реформування системи адміністрування податків має забезпечити її прозорість. Платники податків мають право отримувати інформацію про взаємозв'язок між сплатою податків та розміром і можливістю отримати суспільні блага взамін. Цьому сприятиме приєднання України у 2019 році до Європейської митної інформаційної системи **NCTS** [58], яка об'єднує 35 країн європейського регіону. без цифровізації сервісної складової інституційної регулювання, залучення міжнародних експертів до реформування української податкової системи сприятиме розвитку SMART-митниці, запровадженню інструментів боротьби з ухиленням від сплати податків та гармонізації законодавства України з Митним кодексом ЄС [59].

Податкове регулювання макроекономічної стабілізації є негативним за рахунок економічного напрямку податкової реформи. У 2019 році Міністерство фінансів України, Державна фіскальна служба України, Державна податкова служба України спільно з Центральним агентством управління проектами Литви та Представництвом Європейського Союзу в Україні ініціювали реалізацію програми управління державними фінансами в Україні. EU4PFM [55]. Загальний бюджет програми становить 55,0 млн. євро, ЄС виділяє 29,5 млн. євро, а її впровадження очікується завершення у 2022 році. Програма спрямована на підтримку податкового адміністрування та податкової та митної реформ, зокрема у сферах аудиту, послуг, аналіз окремих бізнес-процесів (Компонент III «Мобілізація доходів») та підтримку організаційних питань (Компонент IV «Горизонтальні функції та управління»).

Таким чином реформування податкової політики України та систем управління податковими ризиками повинно продовжуватися зокрема в сфері трансфертного ціноутворення і податкового контролю за фактами ухилення від сплати податків, тіншовою економікою тощо

2.2. Прагматика податкового ризик-менеджменту в Україні в умовах воєнного стану

Повномасштабне вторгнення Російської Федерації на територію України 24 лютого 2022 року негативно позначилося на функціонування національної економіки активізувавши прояви податкових ризиків держави, які були зумовлені як макроекономічними факторами, так і факторами, що пов'язані із тимчасовою окупацією значної території нашої держави.

Так, наприкінці лютого російська армія фактично окупувала частини Київської, Чернігівської, Сумської, Харківської, Луганської, Донецької, Запорізької, Херсонської та Миколаївської областей, на території яких діяло сотні підприємств. Так, сумарно станом на березень 2022 року у перелічених

областях здійснювали свою діяльність 524231 фізичних осіб-підприємців і 105661 підприємство (рис.). Станом на вересень 2022 року території Київської, Чернігівської, Сумської та Харківської областей було звільнено, що створило умови для повернення бізнесу, однак близькість до кордону з країною-агресором формує негативні очікування бізнесу, що позначається на бізнес-активності в регіоні.

Станом на вересень 2022 року кількість фізичних осіб-підприємців, що зареєстрована в тимчасово-окупованих областях зменшилася до 316491 одиниць, а кількість підприємств – до 61509 одиниць (рис. 2.2).

Безумовно, діяльність підприємств на території тимчасово-окупованих областей була згорнута, а у суміжних областях, та в цілому в Україні внаслідок військових дій, порушення логістики, закордонних поставок та зниження внутрішнього попиту внаслідок міграції населення за кордон (за різними даними близько 9 млн. осіб в перші три місяці війни) та зміни пріоритетів призвели до зупинки багатьох підприємств.

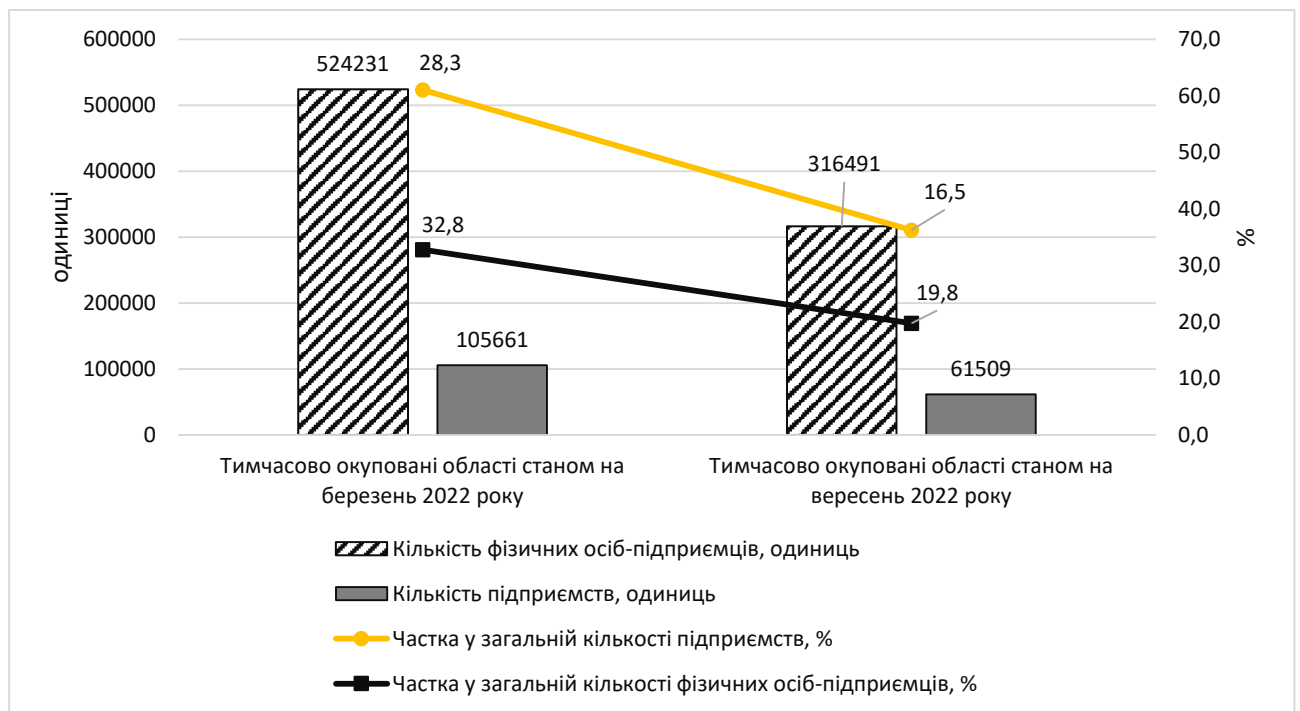


Рис. 2.2. Динаміка кількості підприємств, що діяли в областях до початку їх тимчасової окупації з лютого 2022 року

*Побудовано автором за даними Державної служби статистики України [34]

В силу відсутності формування адекватної статистики про діяльність бізнесу в Україні в умовах воєнного стану, різними експертно-аналітичними центрами та державними органами, зокрема через сервіс «Дія» було проведено ряд опитувань про діяльність бізнесу в умовах воєнного стану. Такі опитування свідчать про вкрай негативні тенденції на початку війни, що, на наш погляд, стали визначальними для макросередовища та були основними факторами виникнення податкових ризиків, проявом яких стало недонадходження до державного бюджету податкових зобов'язань.

Так, за результатами опитування сервісу «Дія» в період з березня по червень 2022 року близько половини бізнесу України припинило або обмежило свою діяльність (рис. 2.3).

Дані рисунку свідчать, що в перший тиждень війни 75,3% бізнесу припинило своє функціонування, а 10,8% підприємств були майже зупиненими. В наступні тижні війни статистика діяльності бізнесу в Україні покращувалася, однак станом на червень 2022 року діяльність підприємств суттєво залежала від перебігу воєнного стану.

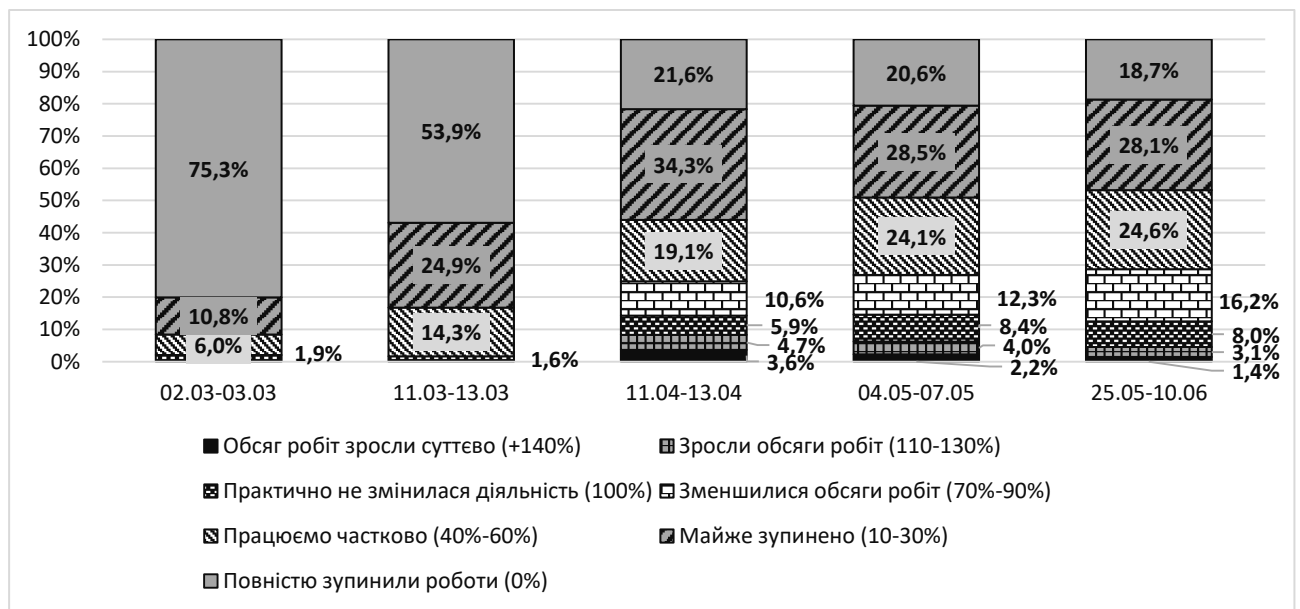


Рис. 2.3. Результати опитування сервісу «Дія» щодо діяльності бізнесу в умовах воєнного стану в Україні у березні-червні 2022 року [45]

Так, зокрема, у червні 18,7% українського бізнесу повністю не працювала, а 28,1% підприємств були майже зупиненими, тобто з високою імовірністю можна стверджувати, що 46,8% бізнесу фактично не працювало перші три місяці війни, а отже не сплачували податки до державного бюджету України. Окрім цього, 24,6% респондентів зазначили, що вони працюють частково, що може означити роботу із збитком, який мінімізує сплату податку на прибуток. Загалом потрібно зазначити, що у 71,4% українського бізнесу у перші три місяці війни спостерігалися суттєві проблеми, пов'язані із попитом на його продукцію, наявністю замовлень, логістикою тощо.

Призупинення роботи бізнесу внаслідок бойових дій та негативних ділових очікувань вкрай негативно позначилися на динаміці сплати основних видів податків до державного бюджету України, що відображає суттєві податкові ризики, які виражаються у суттєвому невиконанню плану щодо податкових надходжень.

Окрім цього, блокада морських портів, введення безпольотної зони, перевантаженість наземних логістичних маршрутів та невідповідність залізничних колій України та Європи призвели до зміни динаміки зовнішньої торгівлі (рис. 2.4), що посилили фактори проявів податкових ризиків.

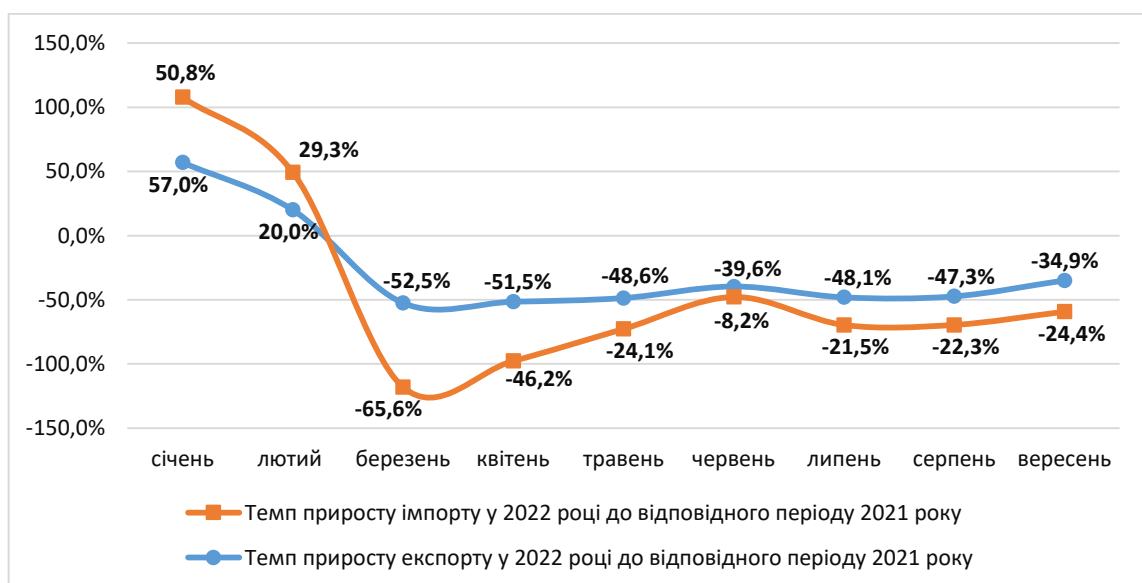


Рис. 2.4. Динаміка темпів приросту імпорту та експорту України у 2022 році до відповідного періоду 2021 року

*Побудовано автором за даними Державної служби статистики України [34]

Як свідчать дані рисунку обсяги експорту та імпорту у 2022 році по відношення до аналогічного періоду 2021 року почали знижуватися ще в лютому, а в березні зниження темпів зовнішньої торгівлі було критичним. Так, у березні 2022 року по відношення до березня 2021 року обсяг експорту знизився на 52,5%, а обсяг імпорту – на 65,6%, при цьому високі темпи зниження обсягів експорту зберігали тенденції до вересня 2022 року, коли темпи зменшення експорту становили 34,9%%. Обсяги зниження імпорту були значно меншими і складали від 20 до 25% щомісяця, винятком став червень 2022 року, коли обсяг імпорту зменшився лише на 8,2% відносно червня 2021 року, що, на наш погляд, пов'язано із рекордним обсягом ввезення автомобілів на територію України.

Негативні тенденції в економіці, згорання бізнесу та зменшення зовнішньої торгівлі вимагали від Уряду адекватної та своєчасної реакції на існуючі загрози для національної економіки, що, в підсумку, призвело до запровадження податкових пільг (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Перелік та характеристика податкових пільг, запроваджених на період дії воєнного стану в Україні

№ п/п	Назва пільги	Характеристика
Податкові пільги		
1.	Звільнення від сплати ЄСВ	Під час воєнного стану та протягом 12 місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні ФОП (зокрема платники єдиного податку), особи, які провадять незалежну професійну діяльність, та члени фермерського господарства мають право не нараховувати та не сплачувати ЄСВ за себе. На проведення перевірок щодо сплати ЄСВ встановлено мораторій. В період дії воєнного стану та протягом 3 місяців після припинення дії правового режиму воєнного стану платникам ЄСВ не нараховується пеня і до них не застосовуються штрафні санкції за несплату, неповну сплату або несвоєчасну сплату ЄСВ та за ряд інших порушень. Встановлено добровільність сплати єдиного податку ФОП 1-2 груп та звільнення від подання декларації за період несплати податку.
2.	Введено податок 2 % від обороту для бізнесу (новий формат єдиного податку третьої групи), як альтернатива сплати ПДВ та податку на прибуток	Право на використання спрощеної системи оподаткування з 01 квітня 2022 року до припинення дії правового режиму воєнного стану отримують всі юридичні та фізичні особи - підприємці з оборотом до 10 млрд. грн. на рік за виключенням підприємців, які провадять діяльність у сфері грального бізнесу; виробництва, експорту та імпорту підакцизних товарів; видобутку корисних копалин; фінансів і страхування; підприємців-нерезидентів.
3.	Звільнення від плати за землю, екологічного податку та податку на нерухомість	Земельний податок. На період з 01 березня 2022 року по 31 грудня року, наступного за роком, у якому припинено дію правового режиму воєнного стану не нараховується та не сплачується плата за землю (земельний податок та орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності) за земельні ділянки (земельні частки (паї), що розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, або на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації, та перебувають у власності або користуванні, у тому числі на умовах оренди, фізичних або юридичних осіб, а також за земельні ділянки (земельні частки

		<p>(паї), визначені обласними військовими адміністраціями як засмічені вибухонебезпечними предметами та/або на яких наявні фортифікаційні споруди.</p> <p>Екологічний податок. З 1 січня 2022 року по 31 грудня року, в якому припинено дію правового режиму воєнного стану не нараховується та не сплачується екологічний податок платниками цього податку, зареєстрованими (взятими на облік) за місцем розміщення стаціонарних джерел забруднення, за утворення радіоактивних відходів та тимчасове зберігання радіоактивних відходів на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, та на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації.</p> <p>Податок на нерухомість. За період з 1 березня 2022 року по 31 грудня 2022 року не нараховується та не сплачується податок на нерухоме майно за об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, у тому числі їх частки, які перебувають у власності юридичних осіб, що розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, або на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації, та за об'єкти житлової нерухомості, що стала непридатною для проживання у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України.</p>
Митні пільги		
1.	Звільнення на період дії режиму воєнного стану від оподаткування товарів та транспортних засобів ввізним митом та ПДВ.	Від ввізного мита звільнюються всі суб'єкти господарювання, від оподаткування ПДВ - суб'єкти господарювання, які зареєстровані платниками єдиного податку I, II та III (крім тих, що сплачують 3% доходу у разі сплати ПДВ) груп, окрім тих, хто ввозить товари та транспортні засоби з країни-агресора або з тимчасово окупованої території. Пільги також не стосуються таких товарів як алкогольні напої та тютюнові вироби.
2.	Звільнення на період дії воєнного стану від оподаткування митними платежами операцій із ввезення товарів, кінцевими отримувачами яких є правоохоронні органи, Міноборони, ЗСУ, добровольчі формування тощо.	Товари, які належать до групи 27 митного тарифу (паливо, нафта, бітумінозні речовини тощо), визнаються гуманітарною допомогою та безоплатно передаються на потреби ЗСУ, військовим формуванням, перевізникам такої допомоги. На деякі товари групи 27 (бензин моторний, дизельне паливо, скраплений газ) встановлено нульову ставку акцизного податку та зменшено розмір ПДВ при їхньому імпорті.
3.	Спрощена процедура звільнення від оподаткування ПДВ лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них	Не потрібно отримувати довідку від МОЗ чи особи, уповноваженої на здійснення закупівель у сфері охорони здоров'я. Також розширено перелік лікарських засобів, що закуповують для виконання програм та здійснення централізованих заходів з охорони здоров'я.
4.	Встановлено спрощений порядок декларування товарів шляхом подання попередньої митної декларації, яка містить всю необхідну інформацію для випуску товарів.	Спрощений порядок може бути застосовано зареєстрованими платниками єдиного податку першої, другої та третьої групи (крім тих, що сплачують 3% доходу у разі сплати ПДВ)

Побудовано автором за даними [39; 29].

Аналізуючи податкові та митні пільги, які були введені Кабінетом Міністрів України в березні-квітні 2022 року можна відмітити їх оперативність, своєчасність та ефективність в контексті підтримки українського бізнесу в умовах форс-мажорних обставин. Разом з тим, податкові та митні пільги були одними із факторів зменшення обсягів надходжень до державного бюджету податкових та митних платежів.

Так, скасування акцизу на пальне та зменшення ставки ПДВ на пальне з 20% до 7%, а також падіння споживання підакцизних товарів, таких як алкоголь, в тому числі у зв'язку із обмеженням часу продажу продукції, призупиненням роботи розважальних закладів призвело до суттєвого зниження обсягів надходження акцизного податку до державного бюджету України (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Динаміка надходження акцизного податку до державного бюджету України у (січень 2022/січень 2021-вересень 2022/вересень 2021)

*Побудовано автором за даними Державної служби статистики України [34]

Як свідчать дані рисунку темпи зниження акцизного у березні 2022 року по відношенню до березня 2021 року склали -86,7%, в квітні -53,6%, в травні вересні 2022 року темпи зниження приросту акцизного податку склали 37-45% по відношенню до аналогічного періоду 2021 року.

Ще гіршою ситуація є у сфері надходження до державного бюджету України склалася у сфері надходження митних платежів (рис. 2.6).



Рис. 2.6. Динаміка надходжень ввізного і вивізного мита до державного бюджету України (січень 2022/січень 2021-вересень 2022/вересень 2021)

*Побудовано автором за даними Державної служби статистики України [34]

Як свідчать дані рисунку темпи зниження надходжень до державного бюджету України від митних платежів у березні-червні 2022 року коливалися в межах 80,7%-87,5%, що на наш погляд було зумовлено впровадженням так званого «нульового розмитнення» транспортних засобів і пального.

Окрім цього, зниження ПДВ на пальне, звільнення від оподаткування фізичних осіб-підприємців I-III груп спрощеної системи оподаткування, скасування ПДВ на імпорتنі ліки і критично необхідні товари для сектору оборони і продовольчої безпеки разом із зменшенням кількості підприємств, зменшенням обсягів внутрішньої і зовнішньої торгівлі призвело до зниження надходжень до державного бюджету від ПДВ на ввезені товари (рис. 2.7).

Так, у березні 2022 року обсяг надходжень від ПДВ на ввезені товари по відношенню до березня 2021 року склали -77,9%, в наступних місяцях до липня темпи приросту надходжень від ПДВ на ввезені товари коливалися в межах 58-

77%. З липня темпи надходження збільшилися, що було пов'язано із скасуванням деяких податкових пільг, а особливо пільги про «нульове розмитнення» автомобілів.

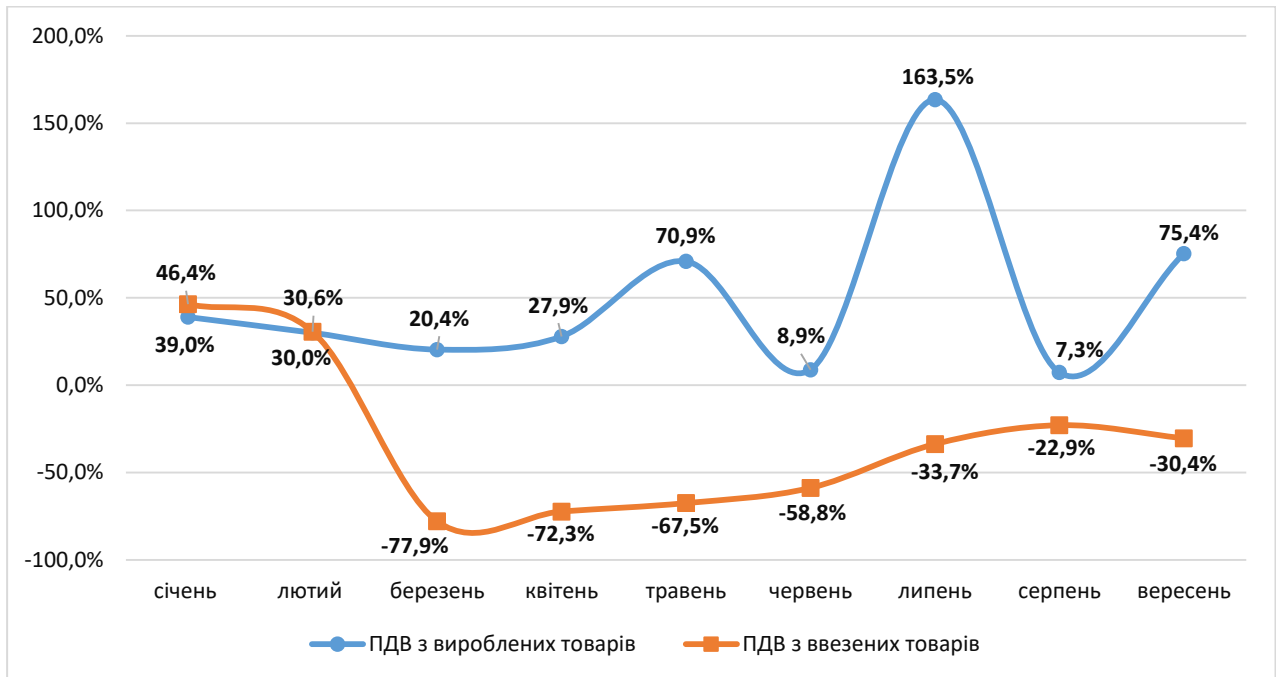


Рис. 2.7. Динаміка надходжень ПДВ з вироблених і з ввезених товарів до державного бюджету України (січень 2022/січень 2021-вересень 2022/вересень 2021)

*Побудовано автором за даними Державної служби статистики України [34]

Як свідчать дані рисунку надходження від ПДВ на вироблені товари в Україні мали позитивну динаміку приросту, що пов'язано із певним імпортозаміщенням внаслідок порушення логістичних маршрутів, що обслуговували зовнішньоекономічну діяльність.

Таким чином, недонадходження податкових і митних платежів до державного бюджету України, що власне характеризують результати проявів податкових ризиків зумовлені не лише наслідками військових дій, але й ліберальною політикою держави в контексті регулювання податкового навантаження. Потрібно відмітити, що така політика держави була виправданою на початку війни, тобто в перші три місяці, однак в наступні місяці війни податкова політика держави повинна бути спрямована на захист національного

виробника та виявлення фактів порушення податкового законодавства в сфері переміщення товарів через митний кордон України.

Висновки до розділу 2

У роботі доведено, що норми Податкового кодексу України підтверджують ефективність його фіскальної ролі, а також відбувається перерозподіл податкового тягаря в бік непрямих податків. Аналіз якісних та кількісних показників показує, що податкова практика в Україні суттєво відрізняється від практики оподаткування в інших країнах Європи.

Перевірено п'ять гіпотез про взаємозв'язок між податковими надходженнями та зміною окремих макроекономічних показників на основі чого встановлено наявність прямо пропорційної залежності, зокрема: зростання податкових надходжень на 1% зумовлює зростання ВВП на 3,6%, незначне збільшення експорту на 0,003%, незначне скорочення обсягів виробництва на 0,001% та рівня безробіття на 0,002%. Зв'язок між фіскальним тягарем та динамікою інвестицій не є математично підтвердженим.

У процесі реформування податкової системи пріоритетним напрямком регулювання стабілізації економіки України є перегляд податкових ставок та запровадження інструментів макроекономічного ризик-менеджменту та митного пост-аудиту. Відсутність інструментів фінансового регулювання інвестиційної діяльності існуючої податкової системи України має бути компенсована терміною розробкою відповідних механізмів стимулювання з використанням передового досвіду інших країн у цій сфері. Пріоритетом має бути забезпечення прозорості податкового законодавства та його гармонізація з Митним кодексом ЄС. Концептуальним пріоритетом у визначенні інструментів податкових преференцій має стати визнання компенсаційного, а не дискримінаційного характеру податкових пільг щодо інших суб'єктів господарювання. Реформи податкового адміністрування мають бути зосереджені на інструментах забезпечення відкритості та цифровізації сервісного компоненту податкового адміністрування. Підвищення ефективності адміністрування податків має

забезпечуватися шляхом запровадження фінансової відповідальності платників податків та розширення повноважень податкових органів.

Повномасштабне вторгнення Російської Федерації в Україну та впровадження воєнного стану суттєво погіршили макроекономічні умови функціонування вітчизняного бізнесу, адже в перші три місяці війни близько 70% бізнесу призупинила роботу, або частково працювала на 20-20% потужності порівняно з довоєнним станом. Часткова окупація одинадцяти областей України негативно позначилося на роботі тисяч підприємств, яким довелося повністю припинити діяльність або перемістити виробничі потужності в тиллові міста. В період війни внаслідок міграції населення суттєво знизився споживчий попит, споживчі пріоритети споживачів були змінені, а блокада портів та порушення логістичних маршрутів негативно позначилися на внутрішній та зовнішній торгівлі України. Все це призвело до звуження податкової бази та кількості платників податків, а отже темпи приросту надходжень до державного бюджету від практично всіх видів податків суттєво зменшилися. Поглибили процеси зменшення податкових надходжень впроваджені податкові пільги, які були об'єктивними та своєчасними та дозволили підтримати бізнес в складний воєнний час, однак ціною зниження податкових надходжень до державного бюджету.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО РИЗИК-МЕНЕДЖМЕНТУ УКРАЇНИ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ ТА ПОСТВОЄННОГО ВІДНОВЛЕННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ

Діяльність податкових органів України в умовах воєнного стану можна визнати ефективною з огляду на прийняті рішення щодо пільгового оподаткування критично важливих для національної економіки та оборони товарів, а також вразливих категорій бізнесу, зокрема фізичних осіб-підприємців спрощеної системи оподаткування.

Разом з тим, переведення економіки на військові рейки вимагає від податкових органів трансформації своєї діяльності в частині управління податковими ризиками, які пов'язані із трансферним ціноутворенням, тіншовою економікою та контрабандою товарів через митний кордон України. Окрім цього податкові органи повинні сформувавши стратегію підтримки бізнесу як в умовах воєнного стану, так і в період поствоєнного відновлення економіки, при цьому така стратегія повинна орієнтуватися на створення податкових умов для розвитку інноваційних галузей економіки, розвитку виробництва з високою часткою доданої вартості, що дозволить в майбутньому розширити базу оподаткування та збільшити обсяги податкових надходжень до державного бюджету.

Так, що ж стосується трансфертного ціноутворення, то враховуючи постійні зміни в правилах трансфертного ціноутворення та складну внутрішню ситуацію, платникам податків слід враховувати такі зміни при плануванні та структуруванні своїх ділових відносин на 2022 рік з пов'язаними особами-нерезидентами, або з тими, чия юрисдикція входить до списку «низьких податкових», або нерезиденти, чиї організаційні форми надають їм податкову преференцію їхньої юрисдикції. Наразі контроль за трансфертним ціноутворенням в Україні сповільнився, старі чеки призупинено, а нові заборонено. Також варто зазначити, що більшість компаній, які підпадають під

процес трансфертного ціноутворення, належать до групи великих платників податків. До складу цієї групи входять найбільші потужні виробники та компанії гірничодобувної, а також металургійної, паливної, оборонної та харчової промисловості України.

З початку повномасштабного вторгнення Росії в Україну було серйозно пошкоджено або зруйновано 25 великих промислових підприємств. Сім підприємств зруйновано і не підлягають відновленню та реконструкції. Тому зараз важко говорити про відновлення довоєнного стану економіки, особливо важко говорити про контроль за трансфертним ціноутворенням, коли з початку воєнного стану відбулися зміни в законодавстві, спрямовані на послаблення заходів контролю для підтримки підприємців та їх підприємства.

Транснаціональні компанії часто встановлюють свої трансфертні ціни, що відрізняються від ринкових цін, тобто ціни, які застосовували б непов'язані сторони в подібних операціях за подібних умов відкритого ринку. Міжнародні компанії оптимізують оподаткування, переміщуючи оподатковуваний прибуток із країн із високим податком у країни з низьким шляхом зміни трансфертних цін. Таким чином, трансфертне ціноутворення є важливим інструментом збільшення прибутку як для платників податків, так і для податкових органів, оскільки воно значною мірою визначає доходи та витрати, а отже, оподатковуваний дохід філій у різних податкових юрисдикціях.

Процес глобалізації відокремлює та роз'єднує країни та підприємства, що призводить до нерегульованих ринків та економіки, які порушують соціальну стабільність [57]. За даними ООН, у світі налічується 35 тис. транснаціональних корпорацій, які мають 150 тис. дочірніх компаній. Грошовий обіг і доходи деяких ТНК можуть перевищувати ВВП слаборозвинутих і деяких розвинених країн. Одним із наслідків цих процесів є посилення податкової конкуренції, оскільки інвестиції та заощадження в такому середовищі розміщуються ефективніше для самих ТНК і рідше для країн.

Українське законодавство про трансфертне ціноутворення ґрунтується на міжнародних документах, найважливішими з яких є Керівні принципи

Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) для транснаціональних компаній та міжнародних податкових адміністрацій. Згідно з цим документом, трансфертне ціноутворення – це процес встановлення ціни, за якою компанія передає товари, послуги або нематеріальні активи.

Досвід України показує, що правила трансфертного ціноутворення спрямовані на переміщення бази оподаткування між країнами та перерозподіл прибутків між пов'язаними компаніями (Mel'nichenko, 2016).

Основними країнами-резидентами з найбільшим обсягом контрольованих операцій (крім банківських послуг) у 2019 році були Швейцарія – 32,6%, Кіпр – 9,8%, ОАЕ – 6,9%. Найбільшими за обсягом є контрольовані операції з товарами – 49,9% та банківськими послугами – 33,5%.

Норми трансфертного ціноутворення були запроваджені в Україні 1 вересня 2013 року. Першим повним податковим звітним періодом за цими нормами був 2014 рік, який фактично розпочався у 2015 році з моніторингу контрольованих операцій. Україна внесла комплексні зміни до свого Податкового кодексу, що стосуються правил трансфертного ціноутворення, через Закон 466-IX, який набрав чинності у травні 2020 року, та Закон 1117-IX, який набрав чинності 1 січня 2021 року. Основні зміни включають трирівневий підхід до документації з трансфертного ціноутворення, нові вимоги щодо розумної економічної мети, змінені положення щодо передбачуваних дивідендів та нові правила товарних операцій. Ці зміни передбачають трирівневий підхід до документації з трансфертного ціноутворення відповідно до дії 13 проекту ОЕСР щодо розмивання бази оподаткування та протидії зловживанням (BEPS) (Grinberg, 2015).

Рекомендації ОЕСР із трансфертного ціноутворення не входять до українського законодавства, але ТРГ вважається міжнародно визнаним посібником, який містить пояснення та роз'яснення (застосування) принципу «витягнутої руки» [56]. Основна відмінність між українськими правилами та Рекомендаціями ОЕСР полягає в тому, що сфера контрольованих операцій включає операції з контрагентами в юрисдикціях з низьким рівнем

оподаткування, незалежно від того, є такі компанії афілійованими чи ні. Українське законодавство також містить нетиповий режим ТП, що застосовується до експорту/імпорту певних товарів, який відрізняється від Рекомендацій ОЕСР. Загалом українське законодавство залишається нечітким і має численні прогалини [40; 56].

Основною проблемою є правильний вибір методу порівняння контрольованих операцій, тому виникає багато судових спорів, оскільки позиції контролюючого органу та ТОВ зазвичай відрізняються і кожен самостійно формує доказову базу, що, на їхню думку, є правильним. Навіть після встановлення справедливої ціни на товари на правильну дату ціноутворення виникає багато суперечок щодо оцінки послуг з перевантаження, транспортування, транспортно-експедиційних витрат, відповідності маркетингових послуг тощо [57]. У 2020 році підприємства виграли 70% справ у сфері трансфертного ціноутворення та справедливого ціноутворення у контрольованих угодах.

Відповідність контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» підтверджується застосуванням найбільш прийняттого методу трансфертного ціноутворення в межах наведеної вище ієрархії методів відповідно до фактів та обставин справи, якщо Податковим кодексом України не встановлено вимоги щодо застосування конкретного трансферту метод ціноутворення для певного типу контрольованих операцій (наприклад, застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни (CUP) для товарних операцій)[56].

Визначення відповідності умов даної операції принципу «витягнутої руки» здійснюється одним із таких методів:

- методом порівнянної неконтрольованої ціни (CUP);
- метод ціни перепродажу;
- метод «витрати плюс»;
- метод наживки;
- метод транзакційної чистої маржі (TNMM).

Найбільш відповідний метод трансфертного ціноутворення обирається за такими критеріями:

- обґрунтованість обраного методу відповідно до характеру транзакції, що аналізується, визначається, зокрема, на основі результатів функціонального аналізу операції в питанні (з урахуванням виконуваних функцій, використовуваних активів і понесених ризиків);

- наявність повної та достовірної інформації, необхідної для застосування обраного методу та/або методів трансфертного ціноутворення;

- ступінь порівнянності між проаналізованими та неконтрольованими операціями, включаючи надійність коригувань порівнянності, якщо такі є, які можуть бути використані для усунення невідповідностей між такими операціями.

Українські правила трансфертного ціноутворення передбачають ієрархію методів. Зокрема, пріоритетним вважається метод порівняльної неконтрольованої ціни, тобто, коли є можливість використовувати як метод порівняльної неконтрольованої ціни, так і будь-який інший метод, застосовується метод порівняльної неконтрольованої ціни [54]. Якщо використання методу порівняльної неконтрольованої ціни неможливе або його застосування не дозволяє зробити обґрунтований висновок про те, що умови відповідних угод відповідають принципу витягнутої руки, а також методу ціни перепродажу або методу «витрати плюс» і чистого прибутку, або метод розподілу прибутку можна застосовувати з однаковою надійністю, застосовується метод ціни перепродажу або метод витрат плюс.

Правила трансфертного ціноутворення дозволяють використовувати такі джерела інформації, що містять відомості, які дозволяють порівнювати комерційні та фінансові умови операцій, зокрема:

- інформацію про порівнювані неконтрольовані операції платника податків;

- відомості про порівнювані неконтрольовані операції контрагентів платника податків – сторін аналізованої операції з непов'язаними особами;

– будь-які інформаційні джерела, які містять відкриту інформацію та надають інформацію про порівнювані операції та осіб [8]

З початком повномасштабного вторгнення Російської Федерації словосполучення «трансфертне ціноутворення» було чи не останнім, про що думали власники бізнесу в Україні. Найголовніше було врятувати своїх близьких, розробити план екстрених дій для порятунку компанії та чекати звісток з фронту. Але перший шок минув, економіка повернулася на «воєнний лад», а питання трансфертного ціноутворення повернулося в інформаційний простір.

Щодо подання звітів про контрольовані операції та відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства: звіти подаються до 01.10.2022. Що стосується податкових перевірок трансфертного ціноутворення під час воєнного стану, то можна виділити наступне:

- всі розпочаті перевірки припиняються;
- проведення нових перевірок заборонено;
- після завершення перевірок зупиняються строки нарахування податкових штрафів на період дії воєнного стану в Україні.

Щодо єдиного податку за ставкою 2 відсотки та критерію контрольованих операцій: при звітуванні про ТП необхідно враховувати, що після припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України платники податку, які застосовували спеціальні особливості оподаткування зі сплати єдиного податку у відсотках 2 відсотки доходу з першого числа місяця, наступного за місяцем її припинення або скасування, втрачають право на застосування особливостей такого оподаткування та автоматично вважаються застосовують ту систему оподаткування, в якій вони перебували до обрання цих ознак оподаткування. При цьому для визначення відповідності критерію «собівартість» для віднесення операцій до контрольованих враховується сума річного доходу платника податку від будь-якої діяльності за весь звітний рік, у тому числі зазначені особливості оподаткування (сплата єдиного податку за ставкою 2 відсотки доходу). При цьому операції, здійснені платником податку зі

сплати цього єдиного податку, не враховуються при визначенні критерію 10 млн грн, якщо вони не впливають на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств.

Окрім підвищення ефективності податкового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні податковим органам варто звернути увагу на оптимізацію адміністрування податків деяких категорій бізнесу.

Так, зокрема вже зараз ведеться робота щодо спрощення адміністрування податків самозайнятих осіб, що перебувають на третій групі спрощеної системи оподаткування. Велика кількість платників єдиного податку третьої групи без сплати ПДВ, які не мають найманих працівників, мають контракти виключно із одним чи декількома контрагентами та здійснюють розрахунки виключно в безготівковій грошовій формі. Такі платники не здійснюють великої кількості різнопланових господарських операцій та здійснюють діяльність в межах невеликої кількості КВЕДів. При цьому, вони витрачають значну кількість часу для складення податкової звітності та сплати податків, а також часто пропускають строки її подачі.

Фактично в такому випадку функцію податкового агента для них може виконувати банк в якому для нього відкрито поточний рахунок як фізичної особи-підприємця, утримуюючи 5% податку від сум надходжень на цей рахунок.

Поширення інституту податкового агента на зазначених осіб стимулюватиме:

- збільшення реєстрації фізичних осіб суб'єктами господарювання і збільшення надходжень до бюджетів;
- зменшення кількості помилок в податковій звітності та скорочення витрат часу контролюючих органів на перевірочну роботу;
- покращення виконання платниками податків податкових обов'язків;
- збільшення доходів банків за рахунок обороту залишків коштів на підприємницьких рахунках таких платників єдиного податку;
- зменшення витрат часу на складання податкової звітності платників податків та виконання інших податкових обов'язків.

Особи, які оберуть спрощену систему оподаткування із податковим агентом – банком, повинні будуть лише зареєструватися таким платником та відкрити спеціальний підприємницький рахунок, а виконання інших податкових обов'язків на них не покладатиметься, що відповідає прагненню створення концепції цифрової держави. Вбачається, що така система буде інтегрована в платформу "ДІЯ" де особа зможе як подати заяву на перехід (обрання) на спеціальний податковий режим, коли банк виступає податковим агентом, так і відкрити спеціальний підприємницький рахунок.

Аналізуючи наявні пропозиції щодо впровадження інститут податкового агента для фізичних осіб-підприємців третьої групи спрощеної системи оподаткування, відмітимо високий рівень прогресивності податкових змін в Україні. Однак зауважимо, що інститут податкового агента доцільно поширити й на інші категорії податків та види бізнесу. Зокрема, пропонуємо впровадити інститут податкового агента в сферу адміністрування податку на додану вартість та акцизного податку, таке нововведення дасть змогу мінімізувати зловживання в сфері відшкодування ПДВ як зі сторони бізнесу, так зі сторони посадових осіб податкових органів, адже адміністрування ПДВ здійснюватиметься автоматично без необхідності створення і підписання додаткових документів. Більше того, автоматичне нарахування та утримання ПДВ і акцизного податку дозволить максимально реалізувати концепцію електронного врядування, підвищити прозорість діяльності бізнесу та ефективність податкового контролю.

Важливим напрямком підвищення ефективності податкового-ризик менеджменту є розробка стратегії економічного розвитку України в період воєнного стану та поствоєнного відновлення, в основу якої має бути покладена політика ефективних податкових пільг.

Під ефективністю податкової пільги, ми розуміємо таку її дію, яка спрямована на створення умов для розвитку вразливих категорій бізнесу (фізичні особи-підприємці, підприємства, що діють на звільнених територіях), розвитку високотехнологічної промисловості та виробництва з високим рівнем доданої вартості.

Відновлена українська економіка повинна мати вищий рівень якості, ніж економіка, що функціонувала в довоєнний період, як сировинна та енергозатратна економіка. Відтак, з метою побудови ефективної економіки в податковому законодавстві не повинно бути місця для податкових пільг, які спрямовані на розвиток сировинного сектору та сектору первинної обробки сировини.

В контексті політики надання податкових пільг варто застосувати галузевий підхід, який передбачатиме надання державної підтримки лише тим суб'єктам бізнесу, які виконують ряд умов. Наприклад, використання для виробництва продукції більше 70% комплектуючих вітчизняного виробництва; виробництва товарів та комплектуючих для відбудови зруйнованої інфраструктури; виробництва органічної продукції сільського господарства; виробництва верстатів і машин; виробництва мікросхем та іншої високотехнологічної продукції. Окремий вид податкових пільг у вигляді повного скасування оподаткування повинен бути застосований для модернізації української залізниці в частині будівництва колії європейської ширини. Стимулювання такого будівництва є стратегічно важливим заходом для національної економіки, адже сприятиме збільшенню експорту в Європу сухопутними шляхами.

Окрім цього, податкові пільги у вигляді зменшення ставок оподаткування, в тому числі прибутку та податку на додану вартість повинні мати чітку градацію, а саме: інфраструктурна пільга; інноваційна пільга; виробнича сільськогосподарська пільга; тваринницька пільга.

Інфраструктурна пільга повинна надаватися тим підприємствам, які втратили свої виробничі потужності внаслідок бойових дій та підприємствам, які розширюють основні фонди за рахунок будівництва нових виробничих потужностей. Зокрема підприємства, які втратили виробничі потужності доцільно повністю звільнити від сплати податку на прибуток та податку на додану вартість, а підприємства які створюють нові виробничі потужності – на 50%. Інноваційну пільгу доцільно застосувати для всіх видів підприємств, які впроваджують

технологічні інновації у виробництво та логістику. Сільськогосподарська податкова пільга повинна бути спрямована виключно для сільськогосподарських підприємств, які ведуть переробне сільське господарство та мають повний виробничий цикл, тобто, власні насінні заводи, виробництво добрив, рослинництво, борошно-мельне виробництво, хлібопекарню тощо. В цьому контексті мова йде про те, щоб сільськогосподарське підприємство займалося не тільки вирощуванням і продажем зерна, але й його переробкою, що вимагає збільшення кількості робочих місць, а отже розширення бази оподаткування і збільшення надходження податків до державного бюджету. Особливо важливою є тваринницька пільга, яка повинна надаватися як сімейним фермам, так і великим господарствам, які ведуть тваринницьке господарство, адже для продовольчої безпеки це є важливим сектор економіки з огляду на масове вбивство тварин під час бойових дій.

Висновки до розділу 3

Вивчення питань трансфертного ціноутворення та пошук шляхів удосконалення його розвитку стає вимогою часу. Для України на практиці тепер є можливість спиратися на досвід європейських країн та судову практику, які сформували низку важливих та прогресивних правових позицій та висновків щодо вдосконалення контролю у сфері трансфертного ціноутворення. Водночас можна підкреслити, що завдяки належному контролю за інструментами трансфертного ціноутворення можна суттєво запобігти розмиванню бази оподаткування, а отже, збільшити обсяги оподаткування, зменшити податкові ризики та забезпечити економічну безпеку держави на належному рівні. Від ефективності трансфертного ціноутворення та встановлення адекватного рівня цін залежить економічне зростання країни і, зокрема, створення сприятливого конкурентного середовища, розвиток національного виробництва, рівень трансакційних витрат і обіг виробничого капіталу.

З метою удосконалення податкового ризик-менеджменту в Україні доцільно підвищити прозорість діяльності бізнесу та податкового контролю, а також автоматизувати процедуру адміністрування податків. Одним із варіантів таких заходів є впровадження інститут податкового агента, роль якого будуть виконувати комерційні банки. Сьогодні пропонується застосування такого підходу для адміністрування податків самозайнятих осіб, які перебувають на третій групі спрощеної системи оподаткування. Однак інститут податкового агента доцільно розширити на адміністрування податку на додану вартість та акцизного податку, що автоматизує сплату цих податків до державного бюджету та дозволить виключити людський фактор як зі сторони суб'єктів бізнесу, так і зі сторони посадових осіб податкових органів. Автоматичне адміністрування платку на додану вартість та акцизного податку окрім іншого дозволить зменшити ймовірність виникнення корупційних ризиків.

Розвиток економіки України в умовах воєнного стану та поствоєнного відновлення вимагає ефективного застосування податкових пільг, які повинні допомогти створити нову якість національної економіки заснованої на виробництві з високою часткою доданої вартості та високотехнологічному виробництві. Пільги для сировинного сектору необхідно повністю скасувати з метою ліквідації фактів фактичного перетворення України в сировинний придаток розвинутих країн. Відтак введення інфраструктурної, інноваційної, виробничої сільськогосподарської пільги є необхідними умовами для поствоєнного відновлення національної економіки, створення робочих місць та збільшення податкових надходжень до державного бюджету України в майбутньому.

ВИСНОВКИ

1. Аналіз наукової літератури з питань ризикології та податкового ризик-менеджменту дав змогу зробити висновок, що в основному вчені розглядають податковий ризик, як імовірність втрати держави внаслідок порушення податкового законодавства з боку платників податків, що не відображає повної суті податкових ризиків, адже податковий процес передбачає відносини двох груп суб'єктів, а саме: держави в особі фіскальних органів з одного боку та платників податків з іншого боку. Порушення податкового законодавства, процесу декларування та адміністрування податків може призводити до втрат як державного бюджету, так і суб'єктів бізнесу.

2. В роботі обґрунтовано, що податковий ризик потрібно трактувати в двох аспектах: податковий ризик держави та податковий ризик платника податків. Відтак, під податковим ризиком держави варто розуміти ймовірність недоотримання запланованих обсягів податкових надходжень до бюджетів різних рівнів внаслідок використання платниками податків методів мінімізації оподаткування, можливих через ті чи інші недоліки в податковому законодавстві, а також внаслідок проявів зловживань посадових осіб фіскальних органів в процесі адміністрування податків. Під податковим ризиком платника податків варто розуміти ймовірність донарахування податків та зборів, пені й штрафів внаслідок формування розбіжностей щодо даних про розмір податкових зобов'язань, непередбачуваного підвищення податкових ставок, непрофесійних та неправомірних дій фіскальних органів в процесі адміністрування податків, які призводять до надмірного фіскального та адміністративного навантаження на суб'єкт господарювання.

3. Управління податковими ризиками здійснюється в процесі виконання п'яти етапів, а саме: 1) планування, що включає вибір найбільш оптимальних податкових відносин і систем оподаткування виходячи з здійснюваних видів діяльності; 2) ідентифікація – суть цього етапу полягає у розпізнаванні та визначенні ознак, видів та групи податкових ризиків, здатних впливати на оптимізацію оподаткування, докладний їх опис (причина, місце, час, умови,

спосіб і т. д.); 3) оцінка ризиків – кількісна та якісна характеристика позитивних негативних наслідків; 4) вибір методів впливу – це визначення найефективніших методів впливу на ризики для мінімізації негативних наслідків ризикових подій. Для податкових ризиків доцільно виділити такі методи: ухилення, локалізації, передачі та моніторингу ризиків; 5) контроль та коригування – полягає у визначенні відхилення фактичних податкових показників та показників фінансово-господарської діяльності від запланованих, поточного періоду від аналогічних показників за попередні періоди, а також у виявленні обставин, які можуть змінити ступінь ймовірності ризику.

4. У роботі доведено, що норми Податкового кодексу України підтверджують ефективність його фіскальної ролі, а також відбувається перерозподіл податкового тягаря в бік непрямих податків. Аналіз якісних та кількісних показників показує, що податкова практика в Україні суттєво відрізняється від практики оподаткування в інших країнах Європи.

5. Перевірено п'ять гіпотез про взаємозв'язок між податковими надходженнями та зміною окремих макроекономічних показників на основі чого встановлено наявність прямо пропорційної залежності, зокрема: зростання податкових надходжень на 1% зумовлює зростання ВВП на 3,6%, незначне збільшення експорту на 0,003%, незначне скорочення обсягів виробництва на 0,001% та рівня безробіття на 0,002%. Зв'язок між фіскальним тягарем та динамікою інвестицій не є математично підтвердженим.

6. У процесі реформування податкової системи пріоритетним напрямком регулювання стабілізації економіки України є перегляд податкових ставок та запровадження інструментів макроекономічного ризик-менеджменту та митного пост-аудиту. Відсутність інструментів фінансового регулювання інвестиційної діяльності існуючої податкової системи України має бути компенсована терміною розробкою відповідних механізмів стимулювання з використанням передового досвіду інших країн у цій сфері. Пріоритетом має бути забезпечення прозорості податкового законодавства та його гармонізація з Митним кодексом ЄС. Концептуальним пріоритетом у визначенні інструментів податкових

преференцій має стати визнання компенсаційного, а не дискримінаційного характеру податкових пільг щодо інших суб'єктів господарювання. Реформи податкового адміністрування мають бути зосереджені на інструментах забезпечення відкритості та цифровізації сервісного компоненту податкового адміністрування. Підвищення ефективності адміністрування податків має забезпечуватися шляхом запровадження фінансової відповідальності платників податків та розширення повноважень податкових органів.

7. Повномасштабне вторгнення Російської Федерації в Україну та впровадження воєнного стану суттєво погіршили макроекономічні умови функціонування вітчизняного бізнесу, адже в перші три місяці війни близько 70% бізнесу призупинила роботу, або частково працювала на 20-20% потужності порівняно з довоєнним станом. Часткова окупація одинадцяти областей України негативно позначилося на роботі тисяч підприємств, яким довелося повністю припинити діяльність або перемістити виробничі потужності в тиллові міста. В період війни внаслідок міграції населення суттєво знизився споживчий попит, споживчі пріоритети споживачів були змінені, а блокада портів та порушення логістичних маршрутів негативно позначилися на внутрішній та зовнішній торгівлі України. Все це призвело до звуження податкової бази та кількості платників податків, а отже темпи приросту надходжень до державного бюджету від практично всіх видів податків суттєво зменшилися. Поглибили процеси зменшення податкових надходжень впроваджені податкові пільги, які були об'єктивними та своєчасними та дозволили підтримати бізнес в складний воєнний час, однак ціною зниження податкових надходжень до державного бюджету.

8. Вивчення питань трансфертного ціноутворення та пошук шляхів удосконалення його розвитку стає вимогою часу. Для України на практиці тепер є можливість спиратися на досвід європейських країн та судову практику, які сформували низку важливих та прогресивних правових позицій та висновків щодо вдосконалення контролю у сфері трансфертного ціноутворення. Водночас можна підкреслити, що завдяки належному контролю за інструментами

трансфертного ціноутворення можна суттєво запобігти розмиванню бази оподаткування, а отже, збільшити обсяги оподаткування, зменшити податкові ризики та забезпечити економічну безпеку держави на належному рівні. Від ефективності трансфертного ціноутворення та встановлення адекватного рівня цін залежить економічне зростання країни і, зокрема, створення сприятливого конкурентного середовища, розвиток національного виробництва, рівень трансакційних витрат і обіг виробничого капіталу.

9. З метою удосконалення податкового ризик-менеджменту в Україні доцільно підвищити прозорість діяльності бізнесу та податкового контролю, а також автоматизувати процедуру адміністрування податків. Одним із варіантів таких заходів є впровадження інститут податкового агента, роль якого будуть виконувати комерційні банки. Сьогодні пропонується застосування такого підходу для адміністрування податків самозайнятих осіб, які перебувають на третій групі спрощеної системи оподаткування. Однак інститут податкового агента доцільно розширити на адміністрування податку на додану вартість та акцизного податку, що автоматизує сплату цих податків до державного бюджету та дозволить виключити людський фактор як зі сторони суб'єктів бізнесу, так і зі сторони посадових осіб податкових органів. Автоматичне адміністрування платку на додану вартість та акцизного податку окрім іншого дозволить зменшити ймовірність виникнення корупційних ризиків.

10. Розвиток економіки України в умовах воєнного стану та поствоєнного відновлення вимагає ефективного застосування податкових пільг, які повинні допомогти створити нову якість національної економіки заснованої на виробництві з високою часткою доданої вартості та високотехнологічному виробництві. Пільги для сировинного сектору необхідно повністю скасувати з метою ліквідації фактів фактичного перетворення України в сировинний придаток розвинутих країн. Відтак введення інфраструктурної, інноваційної, виробничої сільськогосподарської пільги є необхідними умовами для поствоєнного відновлення національної економіки, створення робочих місць та збільшення податкових надходжень до державного бюджету України в майбутньому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бадида М. П. Податковий менеджмент у закріпленні фінансової самостійності місцевого самоврядування. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. 2017. № 1. С. 138-141.
2. Болдова А. А., Гаглоєва Ж. Е., Моргун М. О. Податковий ризик-менеджмент на фінансовому ринку України. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2015. № 1. С. 27-33.
3. Вовчак О. Д., Кеменяш І. Г. Податкові ризики в системі управління економічною безпекою підприємницьких структур України. *Фінанси України*. 2008. № 11. С. 41-46.
4. Глущенко О. О. Концептуальні основи податкового менеджменту підприємства: стан складових. *Економіка і регіон*. 2017. № 5. С. 80-86.
5. Гранатуров В. М., Ясенова І. Б. Податковий ризик держави: визначення та класифікація. *Фінанси України*. 2007. № 10. С. 8795.
6. Десятнюк О. М. Управління податковими ризиками – нова парадигма розбудови податкової системи України. *Вісн. нац. ун-ту «Львівська політехніка»*. Серія: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2007. № 606. С. 355-362.
7. Євтушенко Н.О. Податкові ризики та система керування ними. *Вісник Дніпропетровського університету*. Серія : Менеджмент інновацій. 2016. Випуск 6. С. 68-77.
8. Захожай В. Б., Перевалова О. М. Податкові ризики в системі державного управління. *Наукові записки [Національного університету «Острозька академія»]*. Сер. : Економіка. 2009. Вип. 11. С. 32-39.
9. Звіт про виконання Плану діяльності Державної податкової служби на 2020 рік. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html>.
10. Івасенко С. Аналіз корупційних ризиків в податкових органах України. *Публічне управління: теорія та практика*. 2014. Вип. 3. С. 170-174.

11. Карлін М. І. Шляхи реформування податкової системи України у посткризовий період. Фінансова система України: [збірник наукових праць]. – Острог: Вид-во Національного університету “Острозька академія”, 2010. Випуск 14. С. 17-22.
12. Коломієць Г. Податкові ризики: сутність та класифікація. Ринок цінних паперів України. Вісник Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку. 2009. № 5-6. С. 27-32.
13. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики в Україні : моногр. Тернопіль : Карт-бланш, 2005. 371 с.
14. Крупка М. І., Кміть В. М., Ткачик Л. П. Формування та особливості корпоративного податкового менеджменту в сучасних умовах господарювання. Фінанси України. 2014. № 3. С. 69-82.
15. Кучерова Г. Ю. Трендовий аналіз податкових надходжень зведеного бюджету України. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. 2015. Вип. 14. С. 258-261.
16. Левицька С. О., Цимбалюк А. Ф. Податковий менеджмент на макрорівні: вітчизняна та міжнародна практики впровадження. Наукові записки [Національного університету «Острозька академія»]. Сер. : Економіка. 2011. Вип. 16. С. 69-76.
17. Лекарь С. І. Горизонтальний моніторинг як прогресивний механізм податкового контролю. Економічний форум. 2017. № 2. С. 311-318.
18. Литвиненко Я.В. Податкова політика : [навч. посіб.]. К. : МАУП, 2003. 224 с.
19. Ліпський В. В. Податковий контроль: загальна характеристика. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право. 2016. Вип. 38(1). С. 180-183.
20. Лісовий А. В., Лісова Т. А. Податковий менеджмент: проблеми та перспективи розвитку. Сталий розвиток економіки. 2013. № 2. С. 267-269.

21. Маглаперідзе А.С., Храпкіна В.В. М. Податковий менеджмент: Навч. пос. К.: Центр учбової літератури, 2008. 328 с.
22. Макогон В. Д. Податкові надходження у системі формування дохідної частини бюджету. Економічний вісник університету. 2019. Вип. 41. С. 188-195.
23. Матвієнко-Біляєва Г. Л. Ризик-менеджмент як сучасна система ефективного управління ризиками підприємницьких структур. *Молодий вчений*. 2018. № 4(2). С. 814-818.
24. Матвієнко-Біляєва Г. Л. Ризик-менеджмент як сучасна система ефективного управління ризиками підприємницьких структур. *Молодий вчений*. 2018. № 4(2). С. 814-818.
25. Машковська І. Л. Окремі питання протидії корупції в органах Державної податкової служби України. Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика). 2010. Вип. 22. С. 103-108.
26. Мельник М.І., Лещух І.В. Напрями вдосконалення податкового контролю в умовах підвищення ефективності адміністрування податків в Україні. Економічні інновації: Зб. наук. пр. Одеса: ІПРЕЕД НАН України, 2014. Вип. 57. С. 232-242.
27. Мельничук Г.С., Дзецько Я.Ю. Податкові ризики та їх вплив на стан економічної безпеки підприємства. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. 2017. Випуск 15. С. 206-210.
28. Мисник Т. Г., Безкровний, Ю. О., Романченко О. В. Податкові ризики: характеристика та шляхи мінімізації. Актуальні проблеми економіки. 2016. № 6. С. 158-166.
29. Накліцький Д. Митне оформлення товарів на період воєнного стану: ключові новації для бізнесу. URL: https://biz.ligazakon.net/news/210518_mitne-oformlennya-tovarv-na-perod-vonnogo-stanu-klyuchov-novats-dlya-bznesu.
30. Нехай В. А., Гнедіна К. В. Податкові ризики: зміст та методи зниження. Науковий вісник Полісся. 2015. Вип. 2. С. 132-138.
31. Осадча Г. Г., Погрібна О. С. Податкова система – сьогодні і минуле. Міжнародний науковий журнал. 2016. - № 5(3). С. 61-66.

32. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>.
33. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua>.
34. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
35. Пасічний М.Д. Податкова політика України в сучасних умовах. Вісник Одеського національного університету. Сер.: Економіка. 2016. Т. 21, Вип. 7 (2). С. 123-128.
36. Петков В. П. Вступ до менеджменту : навчальний посібник / В. П. Петков, О. О. Соломенчук, С. В. Петков; [за заг. ред. Д-ра юр. наук В .П. Петкова]. Запоріжжя : Юридичний ін.-т МВС України, 2001. 158 с.
37. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
38. Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: zakon.rada.gov.ua.
39. Податкові та митні пільги воєнного часу для бізнесу. URL: https://biz.ligazakon.net/analytics/210884_podatkov-ta-mitn-plgi-vonnogo-chasu-dlya-bznesu.
40. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням: закон України від 28.12.2014 № 72-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/72-19#Text>.
41. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням: закон України від 28.12.2014 № 72-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/72-19#Text>.
42. Про затвердження Методичних рекомендацій з моніторингу податкових ризиків: Наказ ДПА України від 23.10.2001 р. № 428.

43. Руденко Є. М. Податковий менеджмент в системі стимулювання розвитку бізнесу в Україні. Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. 2014. Т. 19, Вип. 2(4). С. 60-65.
44. Слатвінська М. О. Податкове стимулювання інвестиційної діяльності. Економіка. Фінанси. Право. 2016. № 3(1). С. 4-7.
45. Стан та потреби бізнесу в умовах війни: результати опитування. URL: <https://business.dii.gov.ua/cases/novini/stan-ta-potrebi-biznesu-v-umovah-vijni-rezultati-opituvanna>.
46. Тарасюк М. В. Теоретичні засади державного податкового менеджменту. Сталий розвиток економіки. 2013. № 3. С. 3-8.
47. Токовенко В. В. Політичне керівництво і державне управління : проблеми взаємовідносин та оптимізація взаємодії : моногр. К. : Вид-во УАДУ 2001. 256 с.
48. Федоров С. Принципи соціальної справедливості податкової системи України як оцінне поняття. Підприємництво, господарство і право. 2017. №10. С. 160-165.
49. Шевчук, А. Проблеми управління податковими ризиками в умовах пандемії COVID-19. Світ фінансів. 2021. Вип. 1. С. 188-200.
50. Юревич Л. М. Податкові ризики в Україні. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія : Економіка. 2011. Вип. 18. С. 94-98.
51. Ярема Б. П., Ролько А. В. Сучасна податкова система України: проблеми та перспективи розвитку. Причорноморські економічні студії. 2018. Вип. 34. С. 171-175.
52. Ярема Б. П., Ролько А. В. Сучасна податкова система України: проблеми та перспективи розвитку. Причорноморські економічні студії. 2018. Вип. 34. С. 171-175.
53. Ястремський О. Основи теорії економічного ризику. Навч. пос. для студентів економічних спеціальностей ВНЗ. Київ: “АРТЕК”, 1997. 235 с.

54. Bodnar G. Study of the tax management problem. Технологічний аудит та резерви виробництва. 2018. № 3/5(41), С. 30-35.
55. Ministry of Finance of Ukraine. Public Finance Management Support Programme for Ukraine (EU4PFM). URL: <https://mof.gov.ua/en/eu4pfm>
56. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. doi: <http://doi.org/10.1787/20769717>.
57. Starostina A., Kravchenko V., Lishchuk V. Risk Management in the Field of Public Finance in Ukraine. Public policy and administration. 2019, Vol. 18, No 4, p. 466–482.
58. The European Commission. Establishing the work programme relating to the development and deployment of the electronic systems provided for in the Union Customs Code: implementation decision 2019/2151. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32019D2151&from=EN>.
59. The European Commission. Union Customs Code 2016. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/union-customs-code_en.
60. The World Bank. (2019). Total tax and contribution rate (% of profit): All Countries and Economies. URL: <https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.TOTL.CP.ZS>.
61. Turyanskyy Yuriy, Svydruk Irena, Sydorchuk Orystlava, Mitsenko Nataliia and Klepanchuk Olga. Management priorities of tax reform in Ukraine: implementation of international experience. Investment Management and Financial Innovations. 2020. 17(2), 320-333.
62. World Bank Group. Doing Business-2020. Ukraine: Reforming to Create Jobs, 2020. URL: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/u/ukraine/UKR.pdf>.