

ним розвитием. Основной целью является выяснение сущности, структуры и места в системе государственного управления государственного налогового регулирования.

**Ключевые слова:** налог, развитие, регулирование, налог на доходы физических лиц, социализация налогов, социальные налоги, социальные взносы.

## STATE TAX REGULATION AS A FACTOR OF SOCIAL DEVELOPMENT IN UKRAINE: THEORETICAL ASPECTS

*A. V. Ovchinnikov, post-graduate student, University of Customs and Finance*

The theoretical approaches to understanding the mechanism of tax regulation as a factor of social and economic development are considered. Different approaches to the interpretation of the concept of «state regulation of the economy», «tax regulation» are analyzed, their interrelation are shown. New trends in the theory of taxation are shown, namely the use of terms such as «social function of the tax», «social taxes», «social taxation», «socialization of taxation». It is noted that terminological uncertainty forms certain obstacles in the perception of the structure of the tax system and taxation as a whole. It is time that all new trends in the theory of taxes and in the practice of taxation were reflected in the legislation of Ukraine, including in the Tax Code.

The role of taxes as a regulator of economic processes is constantly increasing in national economies. The state, by manipulating tax levers, can stimulate socio-economic development. State tax regulation is a significant component of the overall system of tax relations, as it faces the interests of all subjects of legal relations in the state. Effective direction of state tax regulation is the provision of benefits. Tax privileges can purposefully influence the economic behavior of taxpayers and support the priority areas of management. The socio-economic situation in the country requires a well-balanced approach to managing public finances. An important point in solving this problem is the study of problematic issues in the theory of tax regulation, which is an important component of the system of public administration. Unsolved problems in the mechanism of tax regulation affect the ability of the state to manage social development. The main objective is to determine the essence, structure and place of state tax regulation in the system of state management.

**Keywords:** tax, development, regulation, income tax of natural persons, socialization of taxes, social taxes, social contributions.

*Надійшла до редакції 27.06.18 р.*

УДК 336.22:005.334]-027.12(100:477)(045)

## РОЗВИТОК ІНСТРУМЕНТАРІЮ ДЕРЖАВНОГО ПОДАТКОВОГО РИЗИК-МЕНЕДЖМЕНТУ В УКРАЇНІ

*В. В. Романенко, Університет державної фіскальної служби України,  
Valerii.V.Romanenko@I.Ua*

У статті розглядається наявний в Україні інструментарій державного податкового ризик-менеджменту як одна з основних ланок управління податковими ризиками. Виявлено наявність резервів підвищення ефективності державного податкового ризик-менеджменту як у розвитку конкретних наявних в Україні інструментів управління податковими ризиками, так і в адаптованому обґрунтованому впровадженні до вітчизняної практики кращих світових практик. Показано, що позиціонування управління податковими ризиками держави має

© 2018. V. V. Romanenko. Published by the National Technical University Dnipro Polytechnic on behalf of Economics bulletin of the National Mining University. This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>), which permits unrestricted reuse, distribution and reproduction in any medium provided the original work is properly cited.

еволюціонувати від його трактування як контрольно-перевірочної роботи з відібраними платниками податків до сучасних концепцій, сформованих як міжнародними практиками – фахівцями Європейської Комісії та депутатами Парламенту Республіки Казахстан, так і науковцями Г. Великоіваненко, В. Вітлінським та Е. Осборном. Встановлено, що наявні нині в Україні методи та інструменти державного податкового ризик-менеджменту здебільшого є складовими контрольно-перевірочної діяльності підрозділів Державної фіскальної служби України і через це потребують суттєвого доповнення як самого спектру інструментів, так і розвитку методичного забезпечення функціонування ряду наявних інструментів.

На основі аналізу даних відповідних міжнародних рейтингів за останні роки виявлено ряд держав, досвід управління податковими ризиками яких є доцільним для впровадження в Україні. У ході моніторингу підходів, методів та інструментів управління податковими ризиками, які використовуються в зазначеному вище ряді держав, виявлено досвід, належний до впровадження в Україні. Запропоновано впровадження ряду апробованих у державах Європейського Союзу та Республіці Казахстан інструментів управління ризиками, зокрема, податковими, а також окремі методичні рекомендації, спрямовані на розвиток наявних в Україні інструментів.

**Ключові слова:** впровадження передового досвіду, державний податковий ризик-менеджмент, інструментарій управління податковими ризиками, міжнародні податкові рейтинги, оподаткування, податки, податковий блок, управління ризиками.

**Постановка проблеми.** Податкові надходження складають близько вісімдесяти відсотків доходів бюджету України [1]. Постійне урізноманітнення та ускладнення економічних відносин, а також форм та методів ухилення від сплати податків актуалізують науково-практичну проблематику управління податковими ризиками (далі – ПР) держави або державного податкового ризик-менеджменту (далі – ДПРМ). Зазначеній проблематиці присвячено ряд і наукових публікацій, і практичних рекомендацій. Однак, навіть термін «податковий ризик» означається у чинній в Україні нормативно-правовій базі, на думку автора, занадто обмеженим чином, будучи зведеним до ймовірності зниження податкових надходжень унаслідок різноманітних правопорушень із боку платників податків (далі – ПП). За наявності такого законодавчого визначення терміну «податковий ризик» випускається з поля зору цілий ряд інших вагомих факторів невиконання податковою системою її функцій, проаналізованих і розкритих нами зокрема у статтях [2–4]. Для України актуальним і науковим, і практичним завданням є аналіз, адаптація та впровадження передового міжнародного досвіду ДПРМ, що являє собою кращі практики управління ПР.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Серед досвіду ДПРМ, на думку автора, доцільними є відбір для впровадження в

Україні тих методичних підходів, які апробовані практикою держав – лідерів міжнародних рейтингів систем оподаткування.

До останніх таких рейтингів зокрема належать щорічний рейтинг «Paying Taxes 2018» компанії «PricewaterhouseCoopers» [5], а також розділ «Paying Taxes» рейтингу «Doing Business» [6]. В обох зазначених рейтингах оцінено якість систем оподаткування більшості країн світу. Теоретичні основи ризик-менеджменту висвітлені у працях західних (Е. Осборн, К. Прітчард) та українських (Г. Великоіваненко, В. Вітлінський) авторів. У Керівництві з ризик-менеджменту щодо дотримання законодавства для податкових адміністрацій (далі – КРМДЗПА), виданому Європейською Комісією, описано як основи теорії, так і досвід управління податковими ризиками держав – членів Європейського Союзу (далі – ЄС) [7]. Корисні практичні рекомендації з розвитку інструментарію ДПРМ містить Кінцевий звіт Наглядової ради з питань реалізації Проекту «Модернізація Державної податкової служби України – 1» (далі – ПМДПС) [8].

При цьому розгляд науковцями проблематики ПР та ДПРМ може бути характеризований відсутністю одностайного усталеного розуміння суті поняття «податковий ризик» як у науковій літературі, так і у нормативно-правових актах. Під ПР розуміють-

ся, здебільшого, ймовірність порушення законодавства ПП, натомість інші фактори ПР ігноруються як законодавцями, так і переважно більшістю науковців. Очевидною при аналізі міжнародних рейтингів є відсталість системи оподаткування України від ряду лідерів, до яких належать не лише держави – члени ЄС, але і пострадянські країни. Цілком зрозуміло, що відсутність однозначного уявлення про сутність ПР та управління ними призводить до зниження ефективності ДПРМ, який має на меті знизити до припустимого мінімуму можливі втрати внаслідок реалізації факторів ПР. Прогресивні зміни ДПРМ, зафіксовані та відображені нами зокрема у статті [4], у своїй більшості, відбулися під час впровадження ПМДПС, зокрема при розвитку ризикорієнтованої системи адміністрування податків (далі – РОСАП), що актуалізує дослідження щодо розвитку РОСАП.

**Формулювання мети статті.** Метою даної статті є виявлення передового світового досвіду ДПРМ, адаптація його до наявних в Україні умов, а також формулювання конкретних обґрунтованих кроків із розвитку інструментарію ДПРМ України.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Порівнянням якості систем оподаткування різних держав займається група компаній ПрайсуотерхаусКуперс – одна з чотирьох найбільших у світі міжнародних організацій з аудиту, оподаткування та права, супроводу транзакцій та консультування. Останній рейтинг, складений цією організацією, називається «Paying Taxes 2018» [5]. Згідно з розділом «Paying Taxes» рейтингу «Doing Business», підготовленого Світовим Банком у співпраці зі згаданою групою компаній, система оподаткування України у 2018 році перебуває на 54 місці зі 190 країн та територій [5], у рейтингу «Paying Taxes 2018» система оподаткування України так само посідає 43 місце зі 190 країн та регіонів [6]. Ситуація, коли система оподаткування України посідає 43 місце зі 190 держав і територій, є невтішною, особливо на фоні інших пострадянських держав, системи оподаткування яких посідають значно вищі місця за розділом Paying Taxes рейтингу «Doing Business»: Литва – 18, Латвія – 13, Естонія – 14, Грузія – 22 місце [6]. Одинад-

цять держав, які входять до п'ятдесяти лідерів цього рейтингу, є членами ЄС, що актуалізує вивчення саме європейського досвіду ДПРМ.

Зміст поняття «податковий ризик», на думку автора, визначається як комплексне природне або соціальне явище, яке полягає у можливості часткового невиконання податковою системою її функцій унаслідок впливу як на створення податкової бази, так і на оподаткування різноманітних факторів. Характеризований ПР може бути за трьома основними параметрами:

- 1) ймовірність негативних наслідків;
- 2) величина негативних наслідків;
- 3) позитивне ставлення до факторів ПР суб'єктами прийняття рішень у процесах, якими обумовлюється наявність ПР.

Значні напрацювання як науковців, так і практиків управління ризиками, зокрема податковими, являють собою передумови для розвитку ДПРМ в Україні.

Зазначений розвиток, як нами визначено та обчислено, мав найбільш позитивну динаміку впродовж впровадження ПМДПС – у період 2001–2011 років [4, с. 190–191]. Саме у цей період відбувалося створення та становлення РОСАП, впродовж якого до методик адміністрування податків додано ряд як окремих, так і комплексних ризикорієнтованих підходів. Це, зокрема через здійснення моніторингу суб'єктивних переконань репрезентативної вибірки ПП, сприяло встановленню зворотного зв'язку суб'єкта управління (органів державної влади України, зокрема Державної податкової служби України) та об'єкта управління (ПП, державних службовців). На думку автора, одним із найважливіших показників, який характеризує фактор ризику ухилення платників від оподаткування, є суб'єктивне сприйняття ПП оптимальності рівня податкового навантаження. Цей показник у звіті [9] отримав назву «Добровільності виконання податкових зобов'язань» (далі – ДВПЗ). Суть показника полягає у відсотку відповідей «Так» на питання «Чи вважаєте Ви рівень податкового навантаження на Ваше підприємство оптимальним?», задане репрезентативній вибірці ПП. У статті [2] нами проаналізовано ряд макроекономічних обернено пропорційних зв'язків, серед яких тіс-

ні, майже функціональні обернені залежності обсягів податкових втрат від ДВПЗ, обсягів тіньової економіки від ДВПЗ та інтегрального індексу економічної безпеки України від обсягів тіньової економіки.

У контексті розвитку ДПРМ варто проаналізувати наявний в Україні інструментарій РОСАП, упроваджений упродовж ПМДПС, і способи його подальшого вдосконалення, у тому числі з застосуванням методичних підходів, перевірених досвідом держав – лідерів рейтингів [5–6]. Серед досвіду ДПРМ, доцільного до впровадження в Україні, з метою підвищення рівня економічної безпеки національної економіки, варто виділити зокрема перевірені практикою держав-членів ЄС засоби, підходи, методи, моделі та інструменти.

Далі приведено приклади ряду застосовуваних у податкових адміністраціях держав-членів ЄС інструментів, методів, моделей та підходів ДПРМ, описані наслідки їхнього впровадження до роботи фіскальних адміністрацій зазначених держав та способи запровадження їх аналогів до діяльності українських органів державної влади та місцевого самоврядування, зокрема Державної фіскальної служби України (далі – ДФСУ), в контексті розвитку ДПРМ. Також означені найбільш імовірні, на думку автора, наслідки імплементації зазначених інструментів, методів, моделей та підходів ДПРМ в українську практику для економічної безпеки національної економіки нашої держави.

В Ірландії – державі, система оподаткування якої належить до п'ятірки лідерів обох міжнародних рейтингів [5–6], уже близько десяти років застосовується система оцінювання, аналізу та профілювання ризиків (Risk Evaluation Analysis and Profiling – «REAP»). Метою розробки даної системи було підвищення цінності даних, зібраних Ірландською податковою та митною адміністрацією для оцінювання ризиків. Рівень дотримання законодавства підвищується шляхом більш ефективної контрольно-перевірочної роботи (далі – КПП), коли ресурси і зусилля підрозділів КПП концентруються на випадках із вищим рівнем ризику, а контакти з законослухняними ПП мінімізуються. Ця система основана на знаннях на основі правил і оцінювання описана у Кері-

вництві [7] та у статті [10], результати її роботи використовуються для управління програмами з дотримання законодавства. Вона аналізує надходження з основних податків, отримані дані зі внутрішніх систем, а також усю наявну пов'язану з кожним конкретним ПП інформацію з зовнішніх джерел. Це є цілісна система ризик-аналізу, на виході якої є відсортована за ризиками база даних (далі – БД) ПП. Дві тисячі восьмий став першим роком, коли 60% ресурсів підрозділів КПП Ірландською податковою та митною адміністрацією було зосереджено на 20% ПП, визначених найбільш ризиковими. Результати роботи системи «REAP» обнадіюють – намічається тенденція більш високих надходжень і зменшення кількості випадків невиконання податкових зобов'язань. Також є підвищення податкових надходжень від ПП, повернутих із групи високого ризику.

Імплементація аналога розглянутої вище системи до діяльності українських органів державної влади можлива шляхом упровадження до інформаційно-аналітичної системи «Податковий блок» (далі – ІАС ПБ) ДФСУ програмного продукту «Ризик-аналіз», який на основі оцінювання надходжень з основних податків, даних зі внутрішніх систем (податкова, митна та статистична звітність), а також усієї наявної пов'язаної з кожним конкретним ПП інформації, отриманої з зовнішніх джерел (переважно, з мережі Інтернет), у автоматизованому порядку, що виключає корупційні впливи суб'єктивного фактора, формує перелік ПП високого ризику, до яких першочергово мають застосовуватися контрольно-перевірочні заходи та на опрацювання яких, у першу чергу, спрямовуються ресурси підрозділів КПП ДФСУ.

Методика аналізу та зіставлення зазначеної внутрішньої та зовнішньої інформації є предметом окремого науково-практичного дослідження.

Впровадження зазначеного розглянутого вище інструменту до діяльності ДФСУ має сприяти оптимізації використання ресурсів підрозділів КПП. Згадана оптимізація означає зниження адміністративного тиску на тих ПП, які сумлінно дотримуються податкового законодавства.

Адміністративний тиск належить до факторів зниження економічної продуктивності, оскільки проведення перевірок відволікає персонал ПП від основної їхньої економічно ефективної діяльності. Виходячи з зазначеного, автоматизована, знеособлена оптимізація використання ресурсів КПП позитивно впливає на рівень економічної безпеки України у трьох її складових:

- виробничій (знижуючи витрати суб'єктів господарювання, пов'язані з адміністративним тиском, підвищує загальну продуктивність економічної діяльності і сприяє, таким чином, зростанню обсягів та зниженню ресурсоемності ВВП);

- соціальній (зменшуючи передумови для корупційних діянь і сприяючи розкриттю корупційних злочинів, виключаючи суб'єктивний фактор);

- фінансовій (збільшуючи обсяги податкових надходжень за рахунок підвищення рівня виконання законслухняності суб'єктів господарювання в частині виконання ними податкових зобов'язань).

Система «APPLE» Агентства з доходів Італії – комплекс комп'ютерних програм, який виявляє можливих порушників податкового законодавства серед усіх платників податків – фізичних осіб (резидентів або нерезидентів) старших 18 років, які мають податковий код. Варто зауважити, що державні службовці також є фізичними особами – платниками податків.

Виявлення відбувається шляхом зіставлення внутрішньої (дані податкової звітності) та зовнішньої (дані про наявність у власності автомобілів, літаків, інших транспортних засобів, переказів сум, які перевищують установлене нормативами значення) інформації і виявлення розбіжностей.

Система APPLE сприяла позитивним змінам КПП Агентства з доходів Італії шляхом виявлення невідповідностей фінансової (в тому числі податкової) звітності реальному фінансовому стану ПП [7, с. 65–66].

Аналогічно описаній вище системі «REAP», програмний продукт, подібний до системи «APPLE», запроваджений у роботу ІАС ПБ ДФСУ шляхом автоматизованих, знеособлених методів оптимізації використання ресурсів КПП та виявлення корупційних ризиків серед державних службовців,

може позитивно вплинути на рівень економічної безпеки України у таких її складових, як виробнича, соціальна та фінансова.

Одним із інструментів ДПРМ, аналог якого є доцільним, на думку автора, до впровадження в Україні, є Шведська карта податкового розриву (Swedish Tax Gap Map). У 2007 році податковою службою Швеції (посідає 27 місце у рейтингах [5–6]) були представлені нові оцінки податкового розриву (суми податкових зобов'язань, не сплачених через випадкові помилки у підготовці та поданні податкової звітності та сплаті податків, а також через навмисне приховування оподатковуваної діяльності та майна від державного обліку). Згідно з цими оцінками приблизно 133 мільярди шведських крон (еквівалент 404 мільярдів гривень, згідно нинішнього офіційного курсу гривні щодо іноземних валют [1]) у вигляді податкових надходжень втрачалося щороку через різні види шахрайства і помилки, допущені ПП. Це відповідає приблизно 5 відсоткам ВВП або 10 відсоткам річних податкових надходжень Королівства Швеція. Найбільша частина податкового розриву, 66 мільярдів шведських крон – відповідає 49,6 % (майже половині) загальних обсягів податкового розриву, формувалася внаслідок тіньової, не задекларованої праці. Дві третини цієї праці належали до суб'єктів мікробізнесу – підприємств, на яких працює не більше п'яти осіб. У цьому дослідженні загальний рівень тіньового працевлаштування був визначений за допомогою невідповідності між доходами і споживанням домогосподарств у національних рахунках. Оцінений обсяг недоотриманих через нелегальну працю податків становить близько 115–120 мільярдів шведських крон (еквівалент 350 – 365 мільярдів гривень [1]).

За допомогою різних мікрометодів (результати перевірок, обстежень як покупців, так і продавців нелегальної праці, а також досліджень різних галузей підприємництва, було визначено обсяги нелегальної праці серед різних груп ПП. Таким чином було пояснено значну частину нелегальної праці. Карта податкового розриву побудована на даних за різні роки, тому вона є не миттєвим інформаційним зрізом, а, скоріше, набором поточних знань про податковий розрив [10].

В Україні аналогом Шведської Карти податкового розриву має бути або окрема адміністрована підрозділом центрального апарату ДФСУ інформаційно-аналітична система, або програмний комплекс, інтегрований до ІАС ПБ ДФСУ. Назвемо зазначений програмний комплекс «Українська карта податкового розриву» (далі – УКПР). УКПР, опрацьовуючи інформацію щодо оподатковуваних діяльності та майна, отримувану з якнайширшого ряду джерел, має виявляти та демонструвати приховані від офіційного обліку види економічної діяльності, а також розраховувати належні до сплати обсяги податків.

Наприклад, одним із видів належної до оподаткування, згідно чинного законодавства України, економічної діяльності, є здача в оренду житлової нерухомості. Переважною більшістю суб'єктів зазначеного виду економічної діяльності законодавчі вимоги щодо оподаткування отриманих прибутків ігноруються. УКПР має регулярно аналізувати інформацію щодо динаміки оголошень про оренду нерухомості та цін зазначеної оренди. На підставі проведеного аналізу має підтверджуватися доцільність внесення змін до законодавства в напрямі такого вдосконалення адміністрування ПДФО, яке сприятиме легалізації даного виду економічної діяльності, його належному оподаткуванню.

УКПР має бути регулярно автоматизовано аналізований доцільний, максимально можливо широкий спектр інформаційних потоків та джерел із метою підвищення ймовірності виявлення неоподаткованої належним, відповідно до чинного законодавства, чином економічної діяльності.

У контексті використуваного зазначеною службою, для оцінювання загального рівня тіньового працевлаштування, методу зіставлення обсягів доходів і споживання домогосподарств у національних рахунках, доцільно запровадити відображення на офіційному сайті ДССУ реальних, а не штучно прирівняних між собою, обсягів доходів і споживання домогосподарств.

Для впровадження УКПР доцільні:

- створення повноцінного науково-методичного забезпечення діяльності з виявлення, опису та збереження інформації

щодо факторів податкового розриву – порушень законодавства чи його вад;

- введення в дію НПА, які належним чином регламентують організаційне, кадрове, фінансове та методичне забезпечення діяльності УКПР;

Запровадження УКПР в Україні, на думку автора, має призвести до:

- підвищення рівня виконання податкового законодавства, а отже до зміцнення фінансової складової економічної безпеки України шляхом збільшення надходжень;

- підвищення рівня економічної безпеки України через зростання поінформованості органів державної влади про види та обсяги економічної діяльності в Україні, підвищення якості управління цією діяльністю.

У контексті вивчення передового досвіду ДПРМ із метою розвитку інструментарію управління ПР в Україні шляхом запровадження перевірених державами – лідерами рейтингів [5–6] систем ДПРМ необхідно відзначити комп'ютеризований інструмент запису і врахування ПР «Національна база даних ризиків» (далі – НБДР), який понад десятиліття успішно працює у Королівстві Нідерланди (посідає 20 і 21 місце у рейтингах [5–6] відповідно).

Згідно засад ризикології, сформульованих українськими науковцями В. Вітлінським та Г. Великоіваненко зокрема у [11] та адаптованих нами до управління податковими ризиками у [4], НБДР є інструментом, який допомагає у здійсненні першого, інформаційно-аналітичного етапу ДПРМ.

Кожен податковий службовець може будь-коли звернутися до НБДР, щоби дізнатися, чи записаний певний ПР, а також, які ПР фіксуються в базі. Інформація щодо результатів попередніх розслідувань та опрацювання ПР є таємною та доступна лише для кількох членів національної організації з управління ризиками.

Ризики до НБДР може вносити кожен співробітник-податківець Голландської адміністрації з податків та мита (Dutch Tax and Customs Administration). Кожен запис має структуру, де є наступна інформація про ПР:

- назва;
- характер;
- опис;

- пов'язане законодавство;
- джерело відомостей про ПР;
- наявність ознак частого повторення;
- сектор, у якому виявлений ПР;
- імовірність і фінансове значення;
- способи найкращого виявлення та найкращого покриття.

Ця БД полегшує роботу службовцям Голландської адміністрації з податків та мита, сприяючи чіткій класифікації та відпрацюванню наступних етапів та засобів роботи з ризиками: їх виявлення, оцінювання, опрацювання та попередження.

Запровадження повноцінного аналога голландської НБДР до діяльності ДФСУ (шляхом створення БД, у якій зберігається аналогічним чином структурована інформація про всі ПР, відкриття регламентованого доступу службовців ДФСУ до цієї БД) означає початок системного централізованого проведення першого етапу ДПРМ в Україні.

Позитивний вплив впровадження аналога голландської «Національної бази даних ризиків» на стан та динаміку економічної безпеки України має бути значним, оскільки ведення зазначеної БД є першим і ключовим етапом ДПРМ. Внаслідок такого запровадження органи державної влади (як виконавчої, так і законодавчої, судової) та органи місцевого самоврядування отримують чітку картину щодо характеру наявних ПР та інструкції щодо їх опрацювання і, що значно важливіше – попередження.

Створення та постійний розвиток, оновлення інструктивного матеріалу щодо попередження різного роду ПР, які мають бути внесеними до Національної бази даних ризиків, є актуальним завданням.

Щодо одного з наступних етапів ДПРМ – опрацювання ризиків – доцільною, на думку автора, є імплементація до ІАС ПБ ДФСУ аналога голландської системи оцінювання рівня законслухняності та фіскальної значущості ПП «Категорія уваги». Результатом її роботи є двовимірна матриця, у якій ПП упорядковані за фіскальним ризиком (горизонтальна вісь) та фіскальною важливістю (вертикальна вісь). Фіскальний ризик розраховується за 13 критеріями:

- чи розглянутий суб'єкт господарювання є новим підприємством;
- сектор ризику;

- складність оподаткування, пов'язана з кількістю компаній в організації;
- податкова поведінка (декларування та сплата податку на прибуток підприємств);
- регулярність подання декларацій для всіх податків за останні дванадцять місяців;
- сплачені за останній календарний рік податки;
- додаткова виплата ПДВ в останньому календарному році;
- якість адміністрування;
- основні матеріальні виправлення податкової декларації протягом останніх п'яти років;
- фінансово-технічні виправлення за останні п'ять років;
- дані щодо шахрайств, вчинених данним суб'єктом господарювання;
- регулярність сплати;
- результати попередньої консультації.

Розрахунок фіскального ризику та фіскальної важливості цілком автоматизований і базується на даних податкових декларацій та іншій інформації, якою володіє податкова служба. Зазначена матриця оновлюється двічі на рік [7, р. 72].

Підходи, частково аналогічні використуванню у системі «Категорія уваги», мають застосовуватися в Україні: розподіл ПП за ознаками фіскальної важливості та ступенів ризику для оптимізації (за критерієм результативності КПП) формування плану-графіка КПП.

Варто відзначити дієвий метод мінімізації корупційних ризиків при КПП, який полягає у нормативно-правовому закріпленні розміру винагороди, що має надаватися усім посадовим особам, які законно донараховують податкові зобов'язання, за умови відшкодування, у обсязі певного відсотка від обсягів зазначених зобов'язань.

Вплив системи автоматизованого формування матриці ПП для КПП на показники економічної безпеки національної економіки України має бути відповідним впливу аналогів систем «REAP» та «APPLE»: підвищення загального рівня економічної безпеки України через покращення її виробничого, соціального та фінансового складників.

В Україні важливим напрямом розвитку ДПРМ є запровадження методів РОСАП, яке відбувалося при реалізації ПМДПС із 2003 до 2012 року.

Складовими ПМДПС було впровадження автоматизованих систем (далі – АС) «Податковий блок», «Управління документами», «Електронна картка» та сервісу «Електронний кабінет платника податків».

Важливий крок із розвитку інформаційно-аналітичного забезпечення адміністрування податків в Україні було впровадження у 2013 р. в експлуатацію інтегрованої ІАС ПБ, яка замінила різноманітні АС різних рівнів і стала основою для розвитку сучасної інформаційної інфраструктури ДФСУ. Зазначену інформаційну АС побудовано за принципом централізованого накопичення, обробки та систематизації даних з наданням доступу службовцям ДФСУ, в межах їхніх функціональних обов'язків.

У структурі ІАС ПБ виділяються п'ять підсистем, одна – адміністративна та чотири функціональних: (1) «Адміністрування системи»; (2) «Реєстрація платників податків»; (3) «Обробка податкової звітності та платежів»; (4) «Облік платежів»; (5) «Податковий аудит» (використання підрозділами КПП).

Перевагами ІАС ПБ є:

- 1) інтегрованість;
- 2) оперативна доступність усього обсягу податкової інформації для аналізу, в тому числі – ризик-орієнтованого;
- 3) можливості доповнення функціональних підсистем шляхом створення, доповнення та розвитку відповідного програмного забезпечення.

У контексті ДПРМ доцільно розглянути функції підсистеми «Податковий аудит»: формування в автоматичному режимі переліку платників податків для включення до ПП проведення документальних перевірок ПП; формування інформаційної довідки щодо діяльності ПП, які включаються до плану-графіка перевірок; затвердження плану-графіка. До резервів підвищення ефективності підсистеми «Податковий аудит» належать розробка та впровадження до її програмних комплексів програмних продуктів з управління ПР, аналогічних розглянутим вище.

Рекомендації з розвитку інструмента-

рію ДПРМ, надані керівництву Державної податкової служби України, які, на думку автора, залишаються актуальними у розвитку ДФСУ в контексті ДПРМ містить Кінцевий звіт Наглядової ради з питань реалізації ПМДПС, приведені далі [8]:

1. Відмова від використання планів за доходами, як від родючого ґрунту для корупції. Заміна планів за доходами щорічними розрахунками, що ґрунтуються на ставках та інших інструментах податкової системи, незалежній статистиці та подіях в економіці. Виконання призведе до зниження рівня корупції в ДФСУ, що сприяє підвищенню якості ДПРМ та економічної безпеки України.

2. Обов'язкове опублікування усіх тлумачень закону за конкретними випадками, як на центральному рівні, так і всередині ДФСУ, якщо необхідно, то анонімно.

3. Введення законодавчої антикорупційної заборони пропонувати будь-що цінне службовцям ДФСУ, а службовцям – приймати будь-що цінне, а для формування законодавчої обізнаності – проведення навчань, інформаційних кампаній.

4. Переформатування заходів, спрямованих на боротьбу з шахрайством, із їхнім ґрунтуванням виключно на аналізі ризиків, ні в якому разі не допускаючи шкоди добросовісним ПП.

5. Вжити заходів щодо зниження тіньової економіки. Зниження її рівня прямо впливає на підвищення індексу економічної безпеки України [2, с.180].

7. Запровадження механізму надання попередніх роз'яснень із податкових питань – податкових наслідків планованих ділових операцій. Такі роз'яснення мають бути обов'язковими для дотримання державними службовцями, а ДФСУ повинна створити вичерпну базу даних із усіма роз'ясненнями з податкових питань, доступну для всіх ПП.

8. Попередження подання апеляцій із метою відстрочення сплати податків – може сприяти підвищенню індексу економічної безпеки України через зростання своєчасності сплати податків.

9. Фінансування комплексу заходів у сфері інформаційних технологій, організаційного розвитку та кадрових ресурсів: їх навчання та працевлаштування – сприятиме



зростанню соціального субіндексу економічної безпеки України.

11. Створення спеціального підрозділу ДФСУ з експлуатації та підтримки нових систем. Як показує досвід, щорічно потребуватиметься фінансування близько 30 % від початкової інвестиції.

12. Подальша модернізація ДФСУ. Надзвичайно актуальною є рекомендація знаходити можливість збереження фахівців із модернізації податкової служби, які за період виконання першої фази ПМДПС здобули значний досвід роботи.

13. Виявлення причини зниження рівня ДВПЗ серед великих ПП і розробка плану заходів для відновлення довіри до адміністрування податків та сприяння добровільному дотриманню податкового законодавства.

14. Врахування ДФСУ, при аналізі статистичної інформації, всіх доречних факторів і здійснення аналізу з метою отримання реалістичних висновків.

15. Проведення безперервних опитувань серед ПП, які є ключовими при формуванні зворотного зв'язку ДФСУ з ПП із метою підвищення рівня ДВПЗ.

16. Проведення для ДФСУ незалежним органом опитувань усього персоналу з метою визначення рівня його знань та усвідомлення концепцій, планів та завдань модернізації.

17. Подання декларацій із податку на прибуток підприємств (далі – ППП) на річній основі та базування щомісячних авансових платежів ППП на задекларованому прибутку минулого року.

18. Формування цілісного, сучасного закону про податкову службу (або розділу ПКУ), який містить чіткі та зрозумілі правила КПП та адміністрування податків, викладені в одному документі. Застосування даної рекомендації сприятиме зміцненню економічної безпеки України через розвиток системи оподаткування у таких її аспектах: зниження рівня корупції при КПП; підвищення ефективності КПП; підвищення обсягів податкових надходжень.

20. Створення дієвої системи нормотворчості, відповідно до нових ЗУ та проводити роз'яснення щодо їх застосування заздалегідь до початку дії НПА. Застосування даної рекомендації сприятиме зміцненню

економічної безпеки України шляхом підвищення рівня законності в оподаткуванні.

21. Розробка ДФСУ плану та бачення щодо нової організаційної структури, яка передбачає впровадження та розвиток ІАС ПБ. Зміцнює економічну безпеку України через розвиток ДПРМ.

22. Розробка довгострокових планів укомплектування штату та програм перепідготовки надлишкового кадрового складу.

23. Оптимізація виконання кадрових та адміністративних завдань, зокрема активне заохочення ПП до більшого використання веб-сайтів та електронної пошти, надання статусу офіційних документів відповідям ДФСУ електронною поштою; підготовка кваліфікованих фахівців для надання відповідей на найчастіше озвучувані ПП питання; залучення роз'яснювальної роботи 10–15 % найбільш досвідченого кадрового складу. Зміцнює соціальну складову економічної безпеки України та через розвиток ДПРМ.

24. Сприяння подальшому розвитку підсистем ІАС ПБ.

25. Формування незалежного від центрального апарату мозкового центру зі стратегічних питань, підпорядкованого безпосередньо голові ДФСУ та його заступникові з модернізації.

26. Оцінювання результативності роботи службовців ДФСУ на основі критеріїв, відмінних від кількості стягнених податків. Такі критерії мають включати кількість виявлених додаткових платників податків.

У контексті цієї пропозиції варто зауважити доцільність мотивації службовців ДФСУ, до посадових обов'язків яких входять попередження та протидія порушенням податкового законодавства: доцільне нормативне закріплення обов'язку ДФСУ виплати премій своїм службовцям, які виявили та усунули схеми незаконної мінімізації оподаткування, з обов'язковою прив'язкою обсягу премій посадовим особам, які безпосередньо здійснювали КПП, до обсягу донарахованих унаслідок КПП узгоджених сум податків.

27. Підвищення рівня компетентності персоналу ДФСУ до рівня компетенції юридичних консультантів ПП при розгляді податкових спорів у суді з метою збільшення узгоджених донарахованих сум до сплати.

28. Застосування системи звітності з ПДВ тільки як механізму відбору ПП для КПП – спрямування декларацій із ПДВ до належного контролю, де вони розглядатимуться згідно з загальними принципами, системи управління ризиками.

29. Надання законослухняним ПП гарантій незастосування заходів, що затримують відшкодування ПДВ.

30. Отримання технічної допомоги країн ЄС, які мають досвід боротьби з випадками карусельного шахрайства.

31. Якнайшвидше вжиття заходів управління ризиками та відбору ПП для КПП. Починати з невеликої кількості ПП – приблизно 500. За успішної реалізації, розширити до 1000 ПП. 2000 найбільших ПП імовірно генеруватимуть більше 90 % надходжень із ПДВ в Україні.

32. Першочерговий пошук фінансування для експлуатації АС «Податковий блок» та «Управління документообігом».

33. Вдосконалення системи подання електронної звітності, уникнення постійного подання ПП додаткової інформації на папері. Слід вимагати додаткову інформацію лише після прийняття рішення про аудиторську перевірку податкової звітності ПП.

34. Створення спільної робочої групи зі службовців ДФСУ та підрядників для розробки проектів і вимог для тендерів із закупівлі належного апаратного забезпечення.

Застосування рекомендацій 27 – 34 має сприяти зміцненню економічної безпеки України через розвиток ДПРМ.

35. Внесення змін до законодавства відносно обов'язкової реєстрації ПП, які відповідають критеріям віднесення до категорії великих ПП, у спеціалізованих інспекціях.

36. Впровадження підходу на основі оцінювання ризиків, задля уникнення даремної витрати людських та фінансових ресурсів, яка не сприяє дотриманню податкового законодавства. ДФСУ має подати проєкт змін до відповідного закону, керуючись статистичними даними про результати КПП. Ця пропозиція була озвучена та подана керівництву ДПС України ще 2010 року.

37. Запровадження загальнонаціональної функції ризик-орієнтованого відбору ПП для КПП. Виділення ресурсів на подальший

розвиток функції управління ризиками.

38. Активне використання інформації від інших органів державної влади.

39. Розробка плану та стратегії інформування всіх службовців ДФСУ про конкретні цілі та завдання модернізації.

Застосування рекомендацій 36 – 39 має сприяти зміцненню економічної безпеки України через розвиток ДПРМ.

Наглядова рада ПМДПС у своєму кінцевому звіті наголошує, що протягом періоду найбільш активної фази впровадження ПМДПС (2004–2012 роки) Департамент розвитку і модернізації ДПС України очолювали шість різних осіб, чим, частково, і зумовлена затримка з реалізацією першої фази проєкту, яка, на момент оприлюднення звіту (весна 2012 року) складала майже чотири роки. Необхідно звернути увагу на те, що приведені вище рекомендації Наглядової ради ПМДПС, досі актуальні для впровадження до діяльності ДФСУ, були офіційно надані керівництву ДПС та ДПА України, серед більш ніж 80 пропозицій, у період зі 2004 року по 2012 рік. Актуальним практичним завданням є якнайшвидше впровадження зазначених рекомендацій.

Одним із ефективних сучасних інструментів виявлення ПР є горизонтальний моніторинг (далі – ГМ). Поняття «моніторинг» означає стеження за процесом із метою виявлення його відповідності бажаному результату, прогнозування та запобігання критичним ситуаціям. ГМ, у контексті ДПРМ, є системним регулярним спостереженням за суб'єктами процесу оподаткування, які є контрагентами певного ПП; оцінюванням стану, моделюванням та прогнозуванням змін економічного середовища зазначеного ПП; сприянням зазначеному ПП у дотриманні законодавства. ГМ є складовою ДПРМ і вписується у завдання виявлення ризиків, як другий етап ризик-менеджменту, полягаючи у виявленні контрагентів, які прямо чи опосередковано задіяні у схемах незаконної мінімізації оподаткування.

ГМ – це здійснення податковим органом процедури відстеження та аналізу ПР за фінансово-господарськими операціями, проведеними і запланованими великими ПП. Основна мета ГМ – створення партнерських взаємовідносин органів ДФС із великими

ПП шляхом своєчасного реагування та попередження здійснення ними ризикових операцій, що можуть призвести до порушень законодавства, контроль за яким здійснюється ДФСУ.

Механізм здійснення ГМ передбачає активну участь ПП. У разі виникнення проблемних питань, пов'язаних із ПР, великий ПП звертається до органу ДФСУ щодо надання роз'яснення чи консультації. Орган ДФСУ опрацьовує запит і в прискореному режимі надає відповідь. Крім того, за умови участі платника в експерименті ГМ, ДФСУ може використати своє право не проводити документальні планові перевірки таких ПП.

ГМ може бути вдосконалений через його розширення до таких напрямів:

- майновий – автоматизоване зіставлення задекларованих доходів та витрат контрагентів певного ПП;

- соціологічний – виявлення фактів і тенденцій порушень законодавства шляхом проведення анонімних опитувань серед ПП;

- кримінологічний – через ведення та використання реєстрів податкових правопорушень та винних у них осіб.

Крім розподілу за напрямками, проведення ГМ може бути розширеним до рівнів:

- загальнодержавного – центрального апарату ДФСУ – серед великих ПП;

- регіонального – управлінь ДФСУ в областях – серед великих ПП та суб'єктів середнього підприємництва;

- місцевого – рівня районних ДПП, а також митниць і спеціалізованих ДПП по роботі з великими ПП – серед ПП, які належать до груп і малого, і середнього, і великого підприємництва.

Удосконалення ГМ сприятиме розвитку ДПРМ.

Інструментом моніторингу (опрацювання) ПР ухилення від оподаткування є мережевий робот «XENON» – інформаційно-аналітична система, яка більше десяти років успішно працює в Голландській адміністрації з податків та мита. Метою створення цього апаратно-програмного комплексу є виявлення інформації щодо оподаткованої діяльності через мережу «Інтернет»: спочатку виявлення інформації про економічну діяльність, яка, згідно чинного законодавства, має бути оподаткованою;

збереження зазначеної інформації; визначення ПП. Запровадження подібного інструмента в Україні має сприяти збільшенню податкових надходжень, зокрема з податку на доходи фізичних осіб, при оренді житлової та іншої нерухомості.

Імплементация розглянутого вище досвіду, на думку автора, доцільна у вигляді вдосконалення підсистеми «Податковий аудит» ІАС ПБ шляхом включення до неї програмного продукту, який автоматично виявляє суб'єктів економічної діяльності, яка має бути оподаткована, і передає інформацію про них відповідним органам ДФСУ. Упровадження зазначеного інструмента має сприяти зміцненню економічної безпеки України через розвиток ДПРМ і наступне зростання обсягів податкових надходжень.

У контексті зазначеної вище важливості врахування корупційної складової у структурі ПР держави, слід розглянути інструменти зниження корупційних ПР. Одним із основних напрямів антикорупційної політики в оподаткуванні має бути антикорупційний моніторинг (далі – АМ), багато років успішно використовуваний у Республіці Казахстан. Моніторинг – це системне регулярне спостереження за суб'єктами процесу оподаткування; оцінка стану, моделювання та прогнозування змін економічного середовища; розроблення науково обґрунтованих рекомендацій щодо оптимізації виконання цих завдань; сприяння ПП у дотриманні податкового законодавства; спільне виявлення службовців-корупціонерів. Антикорупційний моніторинг є складовою частиною ДПРМ і вписується у завдання виявлення ризиків, як другий етап ризик-менеджменту, і полягає у виявленні корупційних факторів, що прямо чи опосередковано можуть спричинити зниження податкових надходжень. АМ має проводитися в Україні по таких напрямках:

- психологічний – визначення схильності персоналу ДФСУ до корупційних дій шляхом проведення психологічних тестувань;

- законодавчий – аналіз нормативно-правових актів та їх проектів на предмет корупційних ризиків;

- майновий – зіставлення доходів та витрат державних службовців;

- соціологічний – виявлення коруп-

ційних фактів і тенденцій через проведення анонімних опитувань серед ПП;

– кримінологічний – через ведення та використання реєстрів корупційних правопорушень та винних у них осіб.

Крім розподілу за напрямками, моніторинг корупційних ризиків у роботі ДФСУ має проводитися на трьох рівнях:

– загальнодержавному – рівні центрального апарату ДФСУ;

– регіональному – рівні обласних управлінь ДФСУ;

– місцевому – рівні районних державних податкових інспекцій (далі – ДПІ), а також митниць і спеціалізованих ДПІ по роботі з ВПП.

Суб'єктами АМ мають бути:

– спеціальні групи депутатів, науковців та юристів-практиків, а також підрозділи, сформовані у складі апарату Верховної Ради України, – як суб'єкти АМ законодавства;

– національне антикорупційне бюро України;

– ДФСУ, зокрема її Департамент службової етики, у який має бути реорганізоване головне управління власної безпеки ДФСУ;

– Міністерство внутрішніх справ України;

– Служба безпеки України;

– комісії, сформовані з компетентних представників судової влади, які мають досвід роботи зі справами з адміністративних та кримінальних правопорушень.

Нормативно-правовим забезпеченням антикорупційного моніторингу має бути Закон України «Про антикорупційний моніторинг».

**Висновки.** Серед досвіду, доцільного до впровадження в Україні, виділено та описано перевірені практикою країн – лідерів міжнародних рейтингів інструменти ДПРМ.

Засоби ДПРМ, використовувані у ЄС, можна розподілити наступним чином. Системи «REAP», «Категорія Уваги», та «APPLE» – сприяють оптимізації КПП шляхом розподілу ПП за категоріями уваги. «Карта податкового розриву» демонструє вплив широкого ряду факторів інституційного середовища на сплату податків до бюджету. «Національна база ризиків» є ін-

струментом, який охоплює найбільш широкий спектр ПР.

Доцільними є розробка та запуск, у складі ІАС ПБ, аналогу італійської системи «APPLE», який би відслідковував суб'єктів, які можуть порушувати податкове законодавство. Таке виявлення здійснюється через аналіз інформації про купівлю транспортних засобів, житла, вартість яких перевищує порогове значення, а також внесення на банківський рахунок чи грошові перекази кількості коштів, яка перевищує порогове значення. Робота даної системи допоможе виявити в Україні ПП, що, декларуючи незначні доходи, витрачають значні суми коштів на розкішні покупки.

Доцільним є розширення функціональності ІАС ПБ із застосуванням підходів і принципів, аналогічних застосуванню у Шведській карті податкового розриву і застосування її не лише для покращення КПП ДФСУ, але і для спрямування та посилення політичного, законодавчого та економічного впливів на виконання податковою системою її функцій.

Одним із найважливіших напрямів зміцнення економічної безпеки України через розвиток ДПРМ сьогодні є підвищення ефективності КПП. Важливим чинником підвищення зазначеної ефективності є формування особистої зацікавленості службовців підрозділів КПП в успішності їхньої діяльності шляхом нормативного закріплення розмірів премій зазначених службовців як чітко встановленого відсотка від узгоджених донарахованих за результатами КПП податкових зобов'язань.

## Література

1. Національний банк України. Офіційне інтернет-представництво. URL: [www.bank.gov.ua](http://www.bank.gov.ua) (дата звернення: 10.02.2018).
2. Редич О. В. Суб'єктивна оцінка податкового навантаження як фактор ризику економічної безпеки України / О. В. Редич, В. В. Романенко // Теоретичні та прикладні питання економіки. – 2017. – № 1 (34). – С. 175–184.
3. Романенко В. В. Джерела податкових ризиків. / В. В. Романенко // Моделювання та інформаційні системи в економіці. – 2016. – № 92. – С. 97–105.
4. Романенко В. В. Система управління податковими ризиками та оцінювання якості державного податкового ризик-менеджменту. / В. В. Романенко, А. П. Тонковид // Збірник наукових праць Націона-

льного університету державної податкової служби України: електрон. наук. фахове вид. – 2018. – Вип. 1. – С. 178–193. – URL: [nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11/Збірник-наукових-праць-УДФСУ-№-12018.pdf](http://nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11/Збірник-наукових-праць-УДФСУ-№-12018.pdf) (дата звернення: 19.04.2018).

5. PWC. Paying Taxes 2018. URL: [https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc\\_paying\\_taxes\\_2018\\_full\\_report.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf) (Last accessed: 01.07.2018).

6. World Bank Group. Doing Business. Paying Taxes URL: [www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes](http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes) (Last accessed: 01.08.2018).

7. Compliance risk management guide for tax administrations. URL: [ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/info\\_docs/taxation/risk\\_managt\\_guide\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf) (Last accessed: 01.11.2018).

8. Кінцевий звіт Наглядової ради з питань реалізації Проекту модернізації Державної податкової служби України (ПМДПС 1) від 25.05.2012. URL: [sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/naglyadovara-da-z-pitan-rea/zvitu-np/60351.html](http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/naglyadovara-da-z-pitan-rea/zvitu-np/60351.html) (дата звернення: 10.02.2018).

9. Проміжний звіт про надання послуг Іноземним підприємством «ГФК ЮКРЕЙН» відповідно до Контракту № 63М від 28 лютого 2011 року щодо результатів розрахунку ключових показників досягнення прогресу впровадження проекту модернізації державної податкової служби України-1 за 2010 рік.

10. Романенко В. В. Європейський досвід управління ризиками в оподаткуванні / В. В. Романенко // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2014. – № 1. – С. 253–258.

11. Вітлінський В. В. Ризикологія в економіці та підприємстві / В. В. Вітлінський, Г. І. Великоіваненко. – К. : КНЕУ, 2004. – 480 с.

## References

1. *Natsionalnyi bank Ukrainy. Ofitsiynе internet-predstavnytstvo* [National Bank of Ukraine. Official website] URL: [www.bank.gov.ua](http://www.bank.gov.ua) (last accessed: 10.02.2018).

2. Redych O. V. *Subiektivna otsinka podatkovoho navantazhennia yak faktor ryzyku ekonomichnoi bezpeky Ukrainy* [Subjective assessment of tax burden as a risk factor for Ukraine's economic security] / O. V. Redych, V. V. Romanenko // *Teoretychni ta prykladni pytannia ekonomiky*. – 2017. – № 1(34). – P. 175–184.

3. Romanenko V. V. *Dzherela podatkovykh ryzykiv* [Sources of tax risks] / V. V. Romanenko //

*Modeliuvannia ta informatsiini systemy v ekonomitsi*. – 2016. – № 92. – P. 97–105.

4. Romanenko V. V. *Systema upravlinnia podatkovymy ryzykamy ta otsiniuvannia yakosti derzhavnoho podatkovoho ryzyk-menedzhmentu* [Tax risk management system and evaluation of a tax risk management quality] / V. V. Romanenko, A. P. Tonkovyd // *Zbirnyk naukovykh prats natsionalnoho universytetu derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy*. – 2018. – № 1. – P. 178–193.

5. PWC. Paying Taxes 2018. URL: [https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc\\_paying\\_taxes\\_2018\\_full\\_report.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf) (Last accessed: 01.07.2018).

6. World Bank Group. Doing Business. Paying Taxes URL: [www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes](http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes) (Last accessed: 01.08.2018).

7. Compliance risk management guide for tax administrations. URL: [ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/info\\_docs/taxation/risk\\_managt\\_guide\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf) (Last accessed: 01.11.2018).

8. *Kintsevyi zvit Nahliadovoi rady z pytan realizatsii Proektu modernizatsii Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy* [Final report of the Supervisory Board on the implementation of the State Tax Service of Ukraine Modernization Project] (PMDPS 1) vid 25.05.2012 URL: [sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/naglyadovara-da-z-pitan-rea/zvitu-np/60351.html](http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/naglyadovara-da-z-pitan-rea/zvitu-np/60351.html) (last accessed: 10.02.2018).

9. *Promizhnyy zvit pro nadannia posluh Inozemnym pidpriemstvom «FK YUKREIN» vidpovidno do Kontraktu № 63M vid 28 liutoho 2011 roku shchodo rezultativ rozrakhunku kliuchovykh pokaznykiv dosiahnennia prohresu vprovadzhenia proektu modernizatsii derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy-1 za 2010 rik*. [The interim report on the provision of services by Foreign Enterprise «GFK UKRAINE» is responded to the Contract No. 63M of February 28, 2011 on the results of calculating key indicators for achieving progress in implementing the project of modernization of the State Tax Service of Ukraine-1 for 2010].

10. Romanenko V. V. *Yevropeyskyy dosvid upravlinnia ryzykamy v opodatkuванні* [European tax risk management experience] / V. V. Romanenko // *Naukovyy visnyk Natsionalnoho universytetu derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy*. – 2014. – № 1. – P. 253–258.

11. Vitlinsky V. V. *Ryzykologhiia v ekonomitsi ta pidpriemnytstvi* [Riskology in economics and entrepreneurship] / V. V. Vitlinsky, G. Velykoivanenko – K. : KNEU, 2004. – 480 p.

## РАЗВИТИЕ ИНСТРУМЕНТАРИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО НАЛОГОВОГО РИСК-МЕНЕДЖМЕНТА В УКРАИНЕ

*В. В. Романенко, Университет государственной фискальной службы Украины*

В статье рассматривается имеющийся в Украине инструментарий государственного налогового риск-менеджмента как одно из основных звеньев управления налоговыми рисками. Выявлено наличие резервов повышения эффективности государственного налогового

риск-менеджмента как в развитии конкретных имеющихся в Украине инструментов управления налоговыми рисками, так и в адаптированном обоснованном внедрении в отечественную практику лучших мировых практик. Показано, что позиционирование управления налоговыми рисками государства должно эволюционировать от его трактовки как контрольно-проверочной работы с отобранными налогоплательщиками к современным концепциям, сформированными как международными практиками – специалистами Европейской Комиссии и депутатами Парламента Республики Казахстан, так и учеными Г. Великоиваненко, В. Витлинским и Э. Осборном. Установлено, что существующие ныне в Украине методы и инструменты государственного налогового риск-менеджмента, будучи в основном составными контрольно-проверочной деятельности подразделений Государственной фискальной службы Украины, требуют существенного дополнения как самого спектра инструментов, так и развития методического обеспечения функционирования ряда имеющихся инструментов.

На основе анализа данных соответствующих международных рейтингов за последние годы, выявлен ряд государств, опыт управления налоговыми рисками которых целесообразно к внедрению в Украине. В ходе мониторинга подходов, методов и инструментов управления налоговыми рисками, используемых в указанном выше ряде государств, обнаружен опыт, надлежащий ко внедрению в Украине. Предложено внедрение ряда апробированных в государствах Европейского Союза и в Республике Казахстан инструментов управления рисками, в частности налоговыми, а также отдельные методические рекомендации, направленные на развитие имеющихся в Украине инструментов.

**Ключевые слова:** внедрение передового опыта, государственный налоговый риск-менеджмент, инструментарий управления налоговыми рисками, международные налоговые рейтинги, налогообложения, налоги, налоговый блок, управления рисками.

## DEVELOPMENT OF STATE TAX RISK MANAGEMENT TOOLS IN UKRAINE

*V. V. Romanenko, University of SFS of Ukraine*

The existing Ukrainian tax risk management tools are considered as one of the main elements of tax risk management. There has been identified the existence of reserves for increasing the efficiency of state tax risk management in the development of specific existing tax risk management instruments in Ukraine and in the adapted and well-grounded introduction of best international practices into domestic practice. It is shown that the positioning of the tax risk management of the state should evolve from its interpretation as control and audit of selected tax payers to modern concepts formulated by both international experts from the European Commission along with deputies of the Parliament of the Republic of Kazakhstan, and scientists like G. Velikoivanenko, V. Vitlinsky and E. Osborne. It has been established that the methods and instruments of state tax risk management currently existing in Ukraine, mostly being components of the control and audit activity of the divisions of the State Fiscal Service of Ukraine, require a significant addition to both the range of instruments and the development of methodological support for the functioning of a number of existing instruments.

On the basis of data analysis of the relevant international ratings in recent years, a number of countries have been identified whose tax risk management experience is appropriate for implementation in Ukraine. During the monitoring of approaches, methods and tools for managing tax risks used in the above-mentioned countries, practices for implementation in Ukraine have been identified. The implementation of a number of risk management tools tried and tested in the European Union member states and in the Republic of Kazakhstan, in particular tax risks management is offered, as well as some methodological recommendations aimed at the development of existing instruments in Ukraine.

**Keywords:** implementation of best practices, state tax risk management, tax risk management tools, international tax ratings, taxation, taxes, tax unit, risk management.

*Надійшла до редакції 03.08.18 р.*