

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2024.34.14>

МОНІТОРИНГ ЯК ФОРМА КОНТРОЛЮ В ПОДАТКОВІЙ СФЕРІ

Костенко Юлія Олександрівна,

orcid.org/0000-0003-4079-694X

кандидат юридичних наук,

доцент кафедри господарського

та адміністративного права

(Донецький національний університет

імені Василя Стуса,

м. Вінниця, Україна)

В роботі обґрунтовано, що сучасний розвиток сфери податкового контролю є неможливим без запровадження новітніх, прогресивних форм його здійснення, зокрема горизонтального моніторингу. Уточнено, що формою податкового контролю є спосіб конкретного вираження й організації контрольних дій (податковий облік, податкова перевірка, моніторинг, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності податкових органів); методи податкового контролю – це прийоми і способи реалізації відповідної форми податкового контролю (аналіз, розрахункова перевірка даних, контрольна та зустрічна звірки, інвентаризація, огляд приміщень, контрольний запуск продукції, опитування, експертиза, електронний аудит тощо).

На підставі дослідження теоретичних підходів щодо поняття «моніторинг» виділено низку його загальних характеристик: безперервність, ретельність, спостереження, аналіз на відповідність бажаному результату, прогнозування, здійснення з метою оцінки та запобігання порушень. Обґрунтовано, що для запровадження горизонтального моніторингу в податковій сфері актуальним питанням є підвищення рівня довіри платників податків як до контролюючих органів, так і до податкової системи в цілому. Розглянуто систему управління комплаєнс-ризиками з наведенням їх визначення, принципів здійснення. Уточнено, що за своїм змістом податковий комплаєнс та горизонтальний моніторинг платників податків являють взаємопов'язані, проте, самостійні форми податкового контролю. Виділено наступні характеристики горизонтального моніторингу платників податків: а) є самостійною формою податкового контролю, що здійснюється на добровільних засадах; б) виступає «розширеною інформаційною взаємодією (співпрацею)» між податковими органами та платниками податків; в) забезпечує дотримання розумного балансу інтересів податкових органів та платників податків; г) є ефективним способом попередження податкових спорів; д) результатом проведення має стати мотивований висновок контролюючого органу щодо оцінки правильності обчислення, повноти та своєчасності сплати податків і зборів за результатами господарської діяльності платників податків.

Ключові слова: податкове законодавство, податкові органи, податковий контроль, моніторинг, податковий комплаєнс, податкова консультація, форма та методи контролю.

MONITORING AS A FORM OF CONTROL IN THE TAX SPHERE

Kostenko Yuliia Oleksandrivna,
orcid.org/0000-0003-4079-694X
Candidate of Juridical Sciences,
Associate Professor at the Department
of Commercial and Administrative Law
(Vasyl' Stus Donetsk National University,
Vynytsia, Ukraine)

The publication substantiates that the modern development of the sphere of tax control is impossible without the introduction of new, progressive forms of its implementation, in particular horizontal monitoring. It is clarified that the form of tax control is a way of specific expression and organization of control actions (tax accounting, tax audit, monitoring, information and analytical support for the activities of tax authorities); Methods of tax control are the techniques and methods of implementing the appropriate form of tax control (analysis, calculated verification of data, control and counter reconciliations, inventory, inspection of premises, control launch of products, surveys, examination, electronic audit).

On the basis of the study of theoretical approaches to the concept of «monitoring», a number of its general characteristics have been allocated: continuity, thoroughness, observation, analysis for compliance with the desired result, forecasting, implementation in order to assess and prevent violations. It is substantiated that for the introduction of horizontal monitoring in the tax sphere, an urgent issue is to increase the level of taxpayers' confidence both in the regulatory authorities and in the tax system as a whole. The system of management of compliance risks is considered with the provision of their definition, principles of implementation. It is clarified that, in terms of their content, tax compliance and horizontal monitoring of taxpayers are interrelated, however, independent forms of tax control. The following characteristics of horizontal monitoring of taxpayers have been allocated: a) it is an independent form of tax control, which is carried out on a voluntary basis; b) acts as an "extended information interaction (cooperation)" between tax authorities and taxpayers; c) ensures compliance with a reasonable balance of interests of tax authorities and taxpayers; d) are an effective way to prevent tax disputes; e) the result of the conduct should be a motivated conclusion of the supervisory authority on the assessment of the correctness of calculation, completeness and timeliness of payment of taxes and fees based on the results of economic activity of taxpayers.

Key words: tax legislation, tax authorities, tax control, monitoring, tax compliance, tax consultation, form and methods of control.

Вступ. Сучасний розвиток сфери податкових відносин є неможливим без запровадження новітніх, інноваційних технологій та формування якісно нового рівня взаємовідносин між державою в особі податкових органів та платниками податків. Можна сказати що початок 2000-х років у сучасному світі ознаменував нову епоху – еру побудови горизонтальних відносин між суспільством та державою за гаслом «Менше правил, краще виконання правових норм і більша відповідальність з боку суспільства та держави» [1]. У зв'язку з цим очевидна необхідність розробки та запровадження нових форм податкового контролю, які дозволять забезпечити дотримання розумного балансу публічних та приватних інтересів, підвищать рівень довіри та співпраці між податковими органами та платниками податків, тим самим знижуючи в цілому високу ступінь конфліктності податкових правовідносин. Серед вітчизняних наукових досліджень, у яких був започаткований ґрунтовний аналіз відносин щодо

моніторингових форм контролю в податковій сфері, слід виділити роботи В. І. Теремецького, С. І. Лекаря, В. В. Пухальського, А. С. Овчаренко, Л. В. Товкун тощо [2–6]. Проте дискусійність низки положень, й перш за все, перспектив запровадження горизонтального моніторингу платників податків зумовлюють подальший інтерес до цього питання.

Постановка завдання. Мета роботи полягає у дослідженні сучасного стану правового регулювання моніторингу, як форми податкового контролю.

Результати дослідження. Слід зазначити, що в теорії податкового права немає єдиного підходу до розмежування форм, видів і методів податкового контролю [7; 8, с. 78–91; 9, с. 56–61; 10, с. 1279–1280; 11, с. 390–393]. Безперечно, розгляд питання щодо класифікації податкового контролю є надзвичайно важливим та може бути самостійним напрямом наукового дослідження. У контексті розгляду проблематики цієї роботи, хотілось би підкреслити, що ми не схильні ототожнювати види, форми чи методи (способи) податкового контролю, які, безумовно, виражають різні сторони контрольної діяльності податкових органів. І хотіли б уточнити, що під формою ми схильні розуміти спосіб конкретного вираження й організації контрольних дій (наприклад: облік платників податків та зборів, податкову перевірку, моніторинг тощо). Виходячи зі змісту п. 61.1 ст. 61. Податкового кодексу України (далі – ПК України) саме в межах певної форми податкового контролю реалізується контролюючими органами система відповідних заходів з метою оцінки правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи.

Методи ж податкового контролю – це прийоми і способи реалізації відповідної форми податкового контролю (аналіз, розрахункова перевірка даних, контрольна та зустрічна звірки, інвентаризація, огляд приміщень, контрольний запуск продукції, опитування, експертиза, електронний аудит тощо). Фактично в даному випадку йдеться про певні способи перевірки законності господарських операцій, правильності їх відображення у фінансових документах з метою оцінки на відповідність податковому законодавству та дотримання податкової дисципліни. Методи податкового контролю носять похідний характер від конкретної форми податкового контролю. Представляється, що в межах однієї правової форми можуть застосовуватися різні методи (способи) податкового контролю залежно від завдань, які стоять на вирішенні перед контролюючим органом.

При цьому, відразу хотілося б зробити одне застереження, адже, вітчизняний законодавець те, що ми схильні характеризувати як форми визначає саме як способи здійснення податкового контролю (з чим ми і не погоджуємося), й закріплює їх вичерпний перелік в ст. 62 ПК України, зокрема: 1) ведення обліку платників податків; 2) інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів; 3) здійснення перевірок та звірок відповідно до вимог податкового законодавства; 4) моніторинг контрольованих операцій та опитування посадових (уповноважених осіб) та/або працівників платника податків; 5) облік та моніторинг діяльності фінансових агентів в сфері трансфертного ціноутворення [12].

З цього випливає, що самостійною формою податкового контролю є моніторинг. Для з'ясування сутності цього терміну, перш за все, звернімося до тлумачних словників. У Великому тлумачному словнику сучасної української мови під «моніторингом» (англ. «monitoring» в перекладі «відстеження») розуміється безперервне стеження за будь-яким процесом з метою виявлення його відповідності бажаному результату,

а також прогнозування та запобігання критичним ситуаціям [13, с. 687]. Близьке за змістом розуміння поняття моніторингу міститься й в Економічному словнику, зокрема: моніторинг – це комплекс спостережень і досліджень, вивчення стану соціальних явищ і процесів, зіставлення результатів постійних спостережень для одержання обґрунтованих уявлень про їх дійсний стан, тенденції розвитку [14, с. 191].

Дефініція «моніторинг» сьогодні використовується в рамках різних сфер науково-практичної діяльності, й тому, є предметом дослідження вчених в галузі соціології, економіки, державного управління, юриспруденції. Так, в соціології моніторинг виступає методом предметно-практичної та пізнавальної діяльності, який забезпечує оперативне, комплексне й адекватне оцінювання ситуації, на основі якої можна здійснювати ефективне прогнозування та розробку оптимальних управлінських рішень [15, с. 10]. Вчені-економісти моніторинг пов'язують із комплексною системою спостережень, збору, обробки, систематизації та аналізу інформації про стан економічного об'єкта, яка дає оцінку і прогнозує його зміни, розробляє обґрунтовані рекомендації щодо прийняття управлінських рішень [16, с. 13]. В сфері державного управління моніторинг у загальному розумінні визначається, як один з універсальних видів науково-практичної діяльності, що передбачає проведення спеціально організованого спостереження, збору, обробки, збереження, оцінювання інформації й прогнозування розвитку певного об'єкта (системи, явища, діяльності тощо) [17–18].

Відповідно до низки правових актів ЄС моніторинг розуміється як комплексний процес нагляду за різними аспектами суспільного та державного життя, що спрямований на оцінку ризиків та забезпечення стабільності (залежно від сфери виділяють: екологічний, економічний, фінансовий, бюджетний тощо) [19–21].

Виходячи з аналізу наведених визначень можна виділити загальні характеристики поняття моніторингу: безперервне, ретельне, постійне спостереження, аналіз на відповідність бажаному результату, прогнозування, запобігання порушень. Враховуючи наведені характеристики спробуємо визначити зміст поняття «моніторинг» саме як форми податкового контролю. І в цьому аспекті хотілося б, перш за все, звернутися до наукових здобутків вчених-фінансистів, які відстоюють доцільність запровадження в Україні інституту горизонтального моніторингу [4-6; 22, с. 119–121].

Концепція запровадження системи податкового адміністрування на принципах прозорості, довіри до контролюючих органів та податкової системи, добровільного та добросовісного виконання платниками податків правових норм, спрощення правил і вимог з боку влади уперше була запроваджена Нідерландами у 2002 р. [23, с. 176–180]. Наукова рада з державної політики Нідерландів (Scientific Council for Government Policy) опублікувала доповідь щодо майбутнього держави з ключовим напрямом змін щодо побудови саме системи горизонтальних відносин між суспільством та органами публічної влади, що не означає повну відмову від системи вертикального державного управління та нагляду. Проте, на перший план вийшло гасло «Менше правил, краще виконання правових норм і більша відповідальність», що було підтримано й Міністерством фінансів за рахунок запровадження горизонтального моніторингу [1]. Саме тоді Міністерство фінансів країни розпочало підготовку пілотного проекту (у 2005 році було укладено Угоду щодо виконання зобов'язань з 20 підприємствами) щодо впровадження горизонтального моніторингу як нового методу ефективної, взаємовигідної співпраці податкових органів із бізнесом, насамперед, за рахунок успішного сервісного обслуговування великих платників на принципах взаємної довіри, прозорості, транспарентності, взаєморозуміння та взаємовигідної співпраці, відповідальності. Відповідно до умов такої угоди компанія зобов'язана звернутися до податкової служби, коли відмічає податковий ризик, а інспектор зобов'язаний дати свій

висновок протягом певного терміну. Слід також зазначити, що відповідно до змісту зазначеної угоди платник податку бере на себе зобов'язання щодо надання податковому менеджеру фінансових даних відповідно до національного законодавства та міжнародних стандартів (Стандартів бухгалтерського обліку Європейського Союзу та Стандартів Сарбейнса-Окслі (законодавство США). Цей експеримент дав 100% позитивний результат і за два роки кількість компаній, бажаючих укласти подібну угоду з податковими органами збільшилася утричі.

На теперішній час горизонтальний моніторинг вважається альтернативним способом попередження та розв'язання податкових спорів («Alternative dispute resolution» (ADR)) й успішно застосовується у більшості країн ЄС (Німеччині, Нідерландах, Австрії, Франції, Ісландії, Ірландії, Іспанії, Норвегії, Данії тощо), США та Канаді [4, с. 147]. Так, в США діє програма укладення угоди між податковим органом і платником податків до подачі податкової звітності («Pre-Filing Agreement Program») та програма створення гарантій дотримання законодавства «Compliance Assurance Process», згідно якої компанії разом із Службою Внутрішніх Доходів виявляють потенційні податкові ризики до подачі податкової звітності [4, с. 148]. Одним із ключових методів в даному випадку виступає електронний аудит, як комплекс контролюючих заходів податкового органу, який базується на обробці даних спеціалізованим програмним забезпеченням, з поглибленими основами статистики та статистичного аналізу, бухгалтерського обліку платника податку. В окремих випадках передбачається податкове посередництво – визнання податковими органами висновків аудиторських компаній, які відповідають певним критеріям та стандартам, а також надання відповіді на запитання платників податків у максимально стислі терміни.

Показово, що в низці пострадянських країн досліджувана форма податкового контролю також знайшла своє закріплення. Так, відповідно до положень ст. 129–133 Податкового кодексу Республіки Казахстан моніторинг в податковій сфері здійснюється шляхом аналізу фінансово-господарської діяльності платників податків з метою визначення їх реальної податкової бази, контролю за дотриманням податкового законодавства Республіки Казахстан і застосованих ринкових цін, а також з метою контролю трансфертного ціноутворення. При цьому, законодавцем розмежовано два види податкового моніторингу: а) моніторинг великих платників податків (застосовується з 2019 року); б) горизонтальний моніторинг. У свою чергу останній передбачає обмін інформацією і документами між уповноваженим органом і платником податків, який ґрунтується на принципах співробітництва, законності, прозорості, обґрунтованої довіри та розширеної інформаційної взаємодії [24]. Як позитивний момент, хотілося б підкреслити, що безпосередньо ст. 132–133 зазначеного нормативного акту встановлено безпосередній порядок його здійснення, а також права та обов'язку сторін при укладанні Угоди на здійснення кожного з видів податкового моніторингу.

У Податковому кодексі Республіки Узбекистан також окремою Главою 19 «Податковий моніторинг» затверджено механізм його дії [25]. Так, предметом податкового моніторингу є дотримання податкового законодавства, правильність обчислення, повнота та своєчасність сплати (перерахування) податків і зборів юридичною особою, щодо якої здійснюється податковий моніторинг (ч. 1. ст. 169 Податкового Кодексу Республіки Узбекистан). Здійснюється така форма контролю виключно на добровільних засадах на підставі рішення контролюючого органу та регламенту інформаційної взаємодії.

В податковому законодавстві Республіки Грузії також застосовується термін «податковий моніторинг», проте, на наш погляд, він виступає виключно фіскальним інструментом та його визначення не відображає змістовне наповнення цієї категорії. Так,

по-перше, він не є самостійною формою податкового контролю, а реалізується як один із методів здійснення поточного податкового контролю. Зокрема, відповідно до ст. 257-1 Податкового Кодексу Республіки Грузії [26] податковий орган має право проводити податковий моніторинг шляхом приєднання уповноваженої особи/осіб за місцем здійснення господарської діяльності платника податків строком до 6 місяців. По-друге, отриману інформацію податковий орган використовує саме під час податкової перевірки з метою визначення податкового зобов'язання особи. По-третє, метою податкового моніторингу є незалежна кількісна оцінка придбання, витрат, втрат основних видів товарно-матеріальних цінностей, що використовуються платником податків у господарській діяльності, а також постачання готової продукції (за видами) та збору даних про такий облік та/або виявлення можливих ризиків приховування об'єкта оподаткування або пов'язаної з ним інформації. Тобто, «податковий моніторинг» в такій інтерпретації більш відповідає змісту такого методу податкової перевірки, як «податковий хронометраж».

Україна перші кроки у напрямку наближення податкового законодавства до європейських стандартів щодо моніторингових форм контролю почала робити з 2011 року, коли в якості експерименту розпочалося запровадження нової сервісної послуги – горизонтальний моніторинг для великих платників податків [27]. Передбачалося, що останній базується на співпраці між податківцями та платниками податків шляхом збільшення взаємної відповідальності, створення культури консультування, підвищення рівня співробітництва та довіри [28]. Така форма контрольних відносин передбачала укладання між великим платником податків та податковим органом угоди, що закріплює взаємні зобов'язання сторін. Відповідно до угоди великий платник податків подаватиме на розгляд податківцям податкові ризики у режимі реального часу. У свою чергу податковий орган аналізуватиме правомірність відображення операцій у податковій звітності платника податків. До основних переваг такої контрольної форми можна віднести наступні: 1) значне зменшення кількості перевірок та скорочення їх термінів; 2) збільшення довіри до податкових документів платника податків з боку податкових органів; 3) зменшення адміністративного навантаження на платників податків при виконанні обов'язкових податкових процедур через взаємний постійний моніторинг податкових ризиків; 4) усунення перешкод в діяльності платника через запровадження електронних процедур адміністрування та мінімізацію суб'єктивного людського фактору податкових органів.

В цей же час вводиться інститут податкового посередництва, як можливості визнання податковими органами аудиторських висновків, що відповідають певним критеріям та стандартам, а також надання відповіді на запитання платників податків у максимально стислі терміни [2, с. 955]. З цієї метою 31 серпня 2011 року було підписано Генеральну Угоду про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України (далі – ДПС України), в якій передбачено звільнення платників податків – учасників експериментального проекту від податкового контролю з боку податкових органів за умови підтвердження податкової звітності аудиторською фірмою [29]. Не дивлячись на значні переваги запровадженого експерименту, внесення доповнень до ПК України щодо впровадження горизонтального моніторингу великих платників податків так і не відбулося.

Наступним кроком щодо впровадження в Україні моніторингових форм контролю стало внесення доповнень у 2015 та 2023 роках до ст. 62 ПК України п. 62.1.4 та 62.1.5, які встановили моніторинг в сфері трансфертного ціноутворення та затвердження порядку його здійснення [12; 30]. До цілей зазначеного виду моніторингу можна віднести наступні: а) встановлення відповідності умов контрольованих операцій

принципу «витягнутої руки»; б) виявлення потенційних ризиків трансфертного ціноутворення; в) виявлення ризиків відсутності розумної економічної причини (ділової мети); г) проведення аналізу ризиків заниження платником податків податкових зобов'язань; д) забезпечення контролю за своєчасністю та повнотою подання звітів про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення, майстер-файлу, звітів у розрізі країн міжнародної групи компаній та іншої інформації, передбаченої п. п. 39.4.9 п. 39.4 ст. 39 ПК України.

На сьогодні Україна підійшла до реалізації нового етапу реформування податкового контролю. Зі слів Д. Гетманцева держава працює над відновленням довіри між платником та владним суб'єктом, для чого: а) держава в особі податкової надає перевагу масовим проактивним попереджувальним та роз'яснювальними заходам, аніж вибірковому адміністративному впливу; б) держава докладє всіх зусиль для забезпечення обґрунтованого, якісного, заснованого на ризик-орієнтованому та системному підході, відбору платників для застосування найжорсткішого та найдорожчого для податкової заходу впливу – перевірки [31].

В цьому контексті хотілося б звернути увагу на один із основних запропонованих податкових важелів – запровадження стратегії управління щодо дотримання податкової дисципліни та управління ризиками «комплаєнсу» (compliance risk management – CRM) в системі податкових органів України. Вбачається, що останній виведе відносини з платниками на новий рівень, який ґрунтується на довірі та партнерстві, а також надасть змогу мінімізувати ризики порушення платниками вимог податкового законодавства, підвищити рівень податкової дисципліни, допомогти платникам уникнути найбільш поширених помилок у майбутньому, максимально спростити подання звітності та сплату податків, спільно вирішувати проблеми й усувати перешкоди у забезпеченні стабільного розвитку економіки.

В такий спосіб формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві планується досягти, зокрема, за рахунок впровадження «податкового комплаєнсу» над чим фактично працює команда фінансового блоку уряду спільно з міжнародними експертами близька десяти років. Відповідно до Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки [32] у структурі ДПС України створено відповідний підрозділ з організації комплаєнсу. 25 липня 2024 року прийнято Постанову КМУ «Про реалізацію експериментального проєкту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі», якою закладено основи впровадження та функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками), які будуть вдосконалюватися відповідно до визначених завдань в Національній стратегії доходів до 2030 року (п. 4.2.2(a)) [33].

Метою експериментального проєкту є впровадження в організацію та діяльність органів податкової служби міжнародних підходів, що ґрунтуються на управлінні податковими ризиками, щодо підвищення рівня дотримання платниками податків своїх податкових обов'язків без залучення до цього процесу платника податків безпосередньо. В цьому контексті виникає питання: чи можна податковий комплаєнс розглядати як альтернативу горизонтальному моніторингу як форми податкового контролю. Для відповіді на це питання звернемося безпосередньо до основних положень, які визначають організаційно-процедурну сторону реалізації цього експерименту.

Так, «комплаєнс» у податковій сфері визначено як комплекс заходів, які здійснюються податковим органом в межах реалізації експериментального проєкту з метою сприяння добровільному дотриманню платниками податків вимог податкового законодавства, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на

податкові органи, за наявності підстав, у межах та способами, що визначені таким законодавством, шляхом управління податковими ризиками [33]. Методологічною основою та підґрунтям для інтеграції системи управління податковими ризиками в діяльність ДПС України став міжнародний стандарт ISO 31000:2018 «Менеджмент ризиків. Принципи та настанови», що відповідає рекомендаціям ОЕСР.

«Комплаєнс» в перекладі з англійської означає відповідність, згоду [34]. Фактично йдеться про забезпечення відповідності законодавства і міжнародних норм шляхом розробки та дотримання певних внутрішніх політик і процедур. Безпосередньо податковий комплаєнс пов'язано із комплексом мотивів та стимулів платників податків, які спонукають їх добровільно дотримуватись вимог податкового законодавства. Стимулювання добровільної сплати податків неможливо без надання якісних послуг, зручного процесу звітування та ефективного адміністрування. Аналітична робота податківців орієнтована на ризикових платників, що дозволяє забезпечувати належний процес реагування на правопорушення податкового законодавства. Одним із основних елементів системи податкового комплаєнса є ідентифікація та оцінка податкових ризиків.

Управління податковими ризиками – це структурований, повторюваний, безперервно циклічний процес, який містить комплекс заходів з: 1) виявлення (ідентифікації) податкового ризику, його аналізу, оцінки та мінімізації, що має вчинити податковий орган для того, щоб ризик зменшився (це комплекс заходів, які передбачені податковим законодавством від різних видів сервісу до стягнення боргу); 2) моніторингу та перегляду таких ризиків, як постійного процесу з метою побудови системи адміністрування податків та зборів в сталому, актуальному стані; 3) оцінки комплаєнсу, тобто перевірки чи справдилися визначені ризики, чи досягнуто результату, визначення причин не досягнення – фактично це контроль за якістю здійснення роботи податковими органами, в тому числі територіальними, з податковими ризиками.

В такий спосіб, комплаєнс-ризиками – це ймовірність настання певних подій, що призведе до невиконання платником податків вимог податкового законодавства, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи. Проведення ідентифікації та оцінки ризиків є необхідною попередньою роботою, яка проводиться перед виконанням основного завдання – мінімізацією ризиків. Якщо ж контроль податкових ризиків недостатній, то це може призвести до вкрай негативних наслідків: зниження вартості бізнесу, значної переплати податків, притягнення до адміністративної та кримінальної відповідальності.

Розрізняють зовнішні (пов'язані зі зміною законодавства) і внутрішні ризики (обумовлені відновленням персоналу, впровадженням або модернізацією інформаційних систем, появою нових технологій, запровадженням нових видів товарів, реорганізацією компанії, розширенням ринків збуту тощо); за ступенем (низький, середній, високий); за критерієм ймовірності (певні, дуже ймовірні, можливі, малоімовірні, рідкісні); за складовою податкових обов'язків: а) ризик реєстрації (випадки, коли особи, які зобов'язані стати на облік у податковому органі або зареєструватися платниками окремих податків, не перебувають на обліку в податковому органі або не зареєстровані платниками відповідних податків); б) ризик звітності (випадки, коли платники податків подають податкову звітність із запізненням або не подають її взагалі); в) ризик сплати (випадки, коли платники податків сплачують податки, збори, платежі із запізненням або сплачують у неповному обсязі, або не сплачують зовсім, що призводить до виникнення або накопичення податкового боргу); г) ризик декларування (випадки, коли податкові надходження зменшено або може бути зменшено внаслідок неправильного відображення даних у звітності (помилково або умисно).

Залежно від виявленого ступеня податкових ризиків у платників податків, податковим органом визначаються способи реагування до такого платника: від відправлення повідомлень і листів, навчання, роз'яснювальної роботи, інформування про податкові ризики до усіх видів податкових перевірок та вжиття заходів щодо стягнення податкового боргу. Градація платників податків за ступенем ризику відбувається централізовано та відповідно до визначеної методології.

На підставі викладеного резюмуємо, що зміст податкового комплаєнсу можна звести саме до оцінки податкових ризиків, яка являє собою загальний аналітичний процес щодо ідентифікації, аналізу та оцінювання податкового ризику (SWOT та PESTEL – аналізу) без залучення платника податків безпосередньо, що здійснюється відповідно до затвердженої методики. Метою податкового комплаєнсу – є підвищення рівня дотримання платниками податків податкових обов'язків із використанням підходу, що базується на оцінці податкових ризиків з виокремленням причин виникнення останніх; визначення заходів впливу (способів реагування) щодо цих ризиків з урахуванням наявності фінансових, матеріально-технічних, людських та інших ресурсів ДПС України для мінімізації таких податкових ризиків для платників податків в майбутньому.

Безумовно, це шлях до якісних змін в податковому адмініструванні та підвищення довіри до податкових органів платниками. Саме на законодавчому рівні має бути чітко визначено всі елементи системи податкового комплаєнсу. Представляється що за своєю правовою природою останній є нічим іншим як комплекс заходів, що реалізуються в межах такої форми податкового контролю як інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів. Звідси, було б логічним внесення змін та доповнень до Глави 7 «Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів» ПК України, де окремою статтею закріпити поняття та основні засади здійснення податкового комплаєнсу.

Висновки. Таким чином, підтримуючи запровадження податкового комплаєнсу в Україні, ми не схильні ототожнювати його з горизонтальним моніторингом платників податків, адже, останній характеризується наступним: а) є самостійною формою податкового контролю, що здійснюється на добровільних засадах (в силу угоди між контролюючим органом та платником податків); б) виступає «розширеною інформаційною взаємодією (співпрацею)» між податковими органами та платниками податків що передбачає доступ до даних платника податків в режимі реального часу; в) забезпечує дотримання розумного балансу інтересів податкових органів та платників податків; г) є ефективним способом попередження податкових спорів; д) результатом проведення має стати мотивований висновок контролюючого органу щодо оцінки правильності обчислення, повноти та своєчасності сплати податків і зборів за результатами господарської діяльності платників податків. У зв'язку з цим, наступним кроком щодо реформування інституту податкового контролю вбачаємо розробку та запровадження горизонтального моніторингу платників податків.

Список використаних джерел:

1. Маас А. Горизонтальний моніторинг: зміни в системі оподаткування Нідерландів. URL: palata-nk.ru.
2. Теремецький В. І. Горизонтальний моніторинг – новий метод здійснення податкового контролю. *Фінансове право*. 2012. № 1. С. 953–961. URL: <https://dspace.univd.edu.ua/server/api/core/bitstreams/00632425-963e-4f12-9a52-647dccdbd276/content>
3. Лекарь С. І. Горизонтальний моніторинг як прогресивний механізм податкового контролю. *Економічний форум*. 2017. Вип. 2. С. 311–317.

4. Пухальський В. В. Горизонтальний податковий моніторинг як напрям удосконалення податкового контролю. *Молодий вчений*. № 5. 2021. С. 146–151. URL: 601-Текст статті-584-1-10-20210720.pdf
5. Овчаренко А. С. Горизонтальний податковий моніторинг як прогресивний спосіб здійснення податкового контролю: перспективи запровадження в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 8. С. 246–249. URL: http://www.lsej.org.ua/8_2021/57.pdf
6. Овчаренко А. С., Товкун Л. В. Горизонтальний податковий моніторинг як альтернативний спосіб вирішення податкових спорів в системі податкового адміністрування. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 7. С. 267–269. URL: https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/19789/1/Ovcharenko_267%e2%80%93269.pdf.
7. Рева Д.М. Метод податкового контролю як спосіб контрольного впливу. URL: <http://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2014/01/Reva.pdf>
8. Гаращук В. М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні: дис. ... доктора юрид. наук: 12.00.07. Х., 2003. 412 с.
9. Доброскок О. В. Податковий контроль та його ефективність: навч. посіб. К.: Алерта, 2012. 238 с.
10. Пухальський В. В. Методи податкового контролю. *Молодий вчений*. 2017. № 11. С. 1279–1285. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/11/307.pdf>
11. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія. К.: Алерта: КНТ: ЦУЛ, 2009. 460 с.
12. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
13. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. Київ: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с. URL: Free Download, Borrow, and Streaming : Internet Archive
14. Завадський Й. С., Осовська Т. В., Юшкевич О. О. Економічний словник. Київ: Кондор, 2006. 356 с. URL: Free Download, Borrow, and Streaming : Internet Archive
15. Шинкарук В. Д., Пеша І. В., Сопівник І. В., Галайдюк В. В., Кошук О. Б. Моніторинг і оцінка у соціальній роботі: навчальний посібник. К.: «Компринт», 2022. 360 с. URL: https://nubip.edu.ua/sites/default/files/u188/posibnik_monitoring.pdf
16. Галіцин В. К. Моделі та технології систем моніторингу в економіці: автореф. дис... д-ра екон. наук: спец. 08.03.02. К.: Київ. нац. екон. ун-т, 2001. 31с.
17. Яріш О. В. Моніторинг як складова управління різними сферами практичної діяльності. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. 2013. № 24. С. 25–30. URL: Academia.edu
18. Лукіна Т. О. Загальні принципи та організаційні засади моніторингу як засобу управління якістю освіти на різних рівнях. URL: https://lib.iitta.gov.ua/id/eprint/4148/1/%D0%97%D0%B0%D0%B3%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D1%96_%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%BD%D1%86%D0%B8%D0%BF%D0%B8_%D1%82%D0%B0_%D0%BE%D1%80%D0%B3%D0%B0%D0%BD%D1%96%D0%B7%D0%B0%D1%86%D1%96%D0%B9%D0%BD%D1%96_%D0%B7%D0%B0%D1%81%D0%B0%D0%B4%D0%B8_%D0%BC%D0%BE%D0%BD%D1%96%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B8%D0%BD-%D0%B3%D1%83.pdf
19. REGULATION (EU) No 473/2013 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 21 May 2013. Official Journal of the European Union. 2013. № 140. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R0473>
20. Regulation (EU) No 1173/2011 of the European Parliament and of the Council of 16 November 2011 on the effective enforcement of budgetary surveillance in the euro area. URL: <http://data.europa.eu/eli/reg/2011/1173/oj>

21. DIRECTIVES COUNCIL DIRECTIVE 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States. Official Journal of the European Union. L 306. URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:306:0041:0047:EN:PDF>

22. Скоромцова Т. О. Горизонтальний моніторинг як новітній метод в технології податкового адміністрування великого бізнесу. Оподаткування та економічна безпека держави в епоху діджиталізації: зб. матер. наук.-практ. круглого столу (Ірпінь, 23 лют. 2018 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. С. 119–121. URL: (wunu.edu.ua)

23. Bugnon M. Horizontal Treatment – New Forms and Experiences of Achieving Enhanced Relationship between Tax Administrations, Taxpayers and Tax Intermediaries: The Swiss Approach – With a Focus on the Ruling Practice, *Tax Tribune* 28, 2012. С. 176–180.

24. Кодекс Республіки Казахстан про податки та інші обов'язкові платежі до бюджету (Податковий кодекс): Закон від 25.12.2017 р. № 120-VI зі змінами на 09.09.2024 р. URL: (zakon.kz)

25. Податковий кодекс Республіки Узбекистан: Закон від 25.12.2007 р. URL: lex.uz

26. Податковий кодекс Грузії: Закон Грузії від 17.09.2010р. № 3591. URL: matsne.gov.ge

27. Податкова вводить VIP – сервіси для платників податків. Економічна правда. 2011. URL: epravda.com.ua

28. Лист Державної податкової служби України від 15.06.2011 р . N 585/3/31-0011. URL: rada.gov.ua

29. Генеральна Угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України від 31.08.2011 р. URL: rada.gov.ua

30. Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення: Наказ Міністерства фінансів України від 14.08.2015 р. № 706. URL: rada.gov.ua

31. Гетманцев Д. Про справжню, а не удавану реформу податкового контролю. Економічна правда. 2024. URL: epravda.com.ua

32. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки: Розпорядження КМУ від 29.12.2021 р. № 1805-р. URL: rada.gov.ua

33. Про реалізацію експериментального проєкту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі: Постанова КМУ від 25.07.2024 р. № 854. URL: tax.gov.ua

34. Костенко Ю. О. Окремі аспекти програми EU4PFM з системи управління державними фінансами. Фінансова система України: сучасні виклики та загрози на шляху до Європейського Співтовариства: матеріали круглого столу (м. Харків, 19 квіт. 2024 р.). Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого, каф. фін. права; Держ. наук.-дослід. ін-т МВС України, лаб. прав. та орг. забезп. діяльності м-ва; Донец. нац. ун-т ім. Василя Стуса, юрид. ф-т. Харків: Право, 2024. С. 29–33.