

УДК 336.226.12

Борейко Н.М.*кандидат економічних наук**Науково-дослідного інституту фіскальної політики
Університету Державної фіскальної служби України***Скоромцова Т.О.***кандидат економічних наук, старший науковий співробітник**Науково-дослідного інституту фіскальної політики
Університету Державної фіскальної служби України*

СВІТОВІ ОРІЄНТИРИ ВИЯВЛЕННЯ РИЗИКОВИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА

GLOBAL GUIDELINES DETECTION RISK TAXPAYERS PROFIT TAX

АНОТАЦІЯ

Статтю присвячено актуальній проблемі виявлення ризикових платників податку на прибуток підприємства. На прикладі окремих країн – членів Європейського Союзу розглянуто критерії розрахунку податкових ризиків. Досліджено окремі елементи сучасних програмних засобів, що застосовуються для виявлення ризикових платників податків, аналізу й оцінки податкових ризиків, і дають змогу своєчасно викривати та перешкоджати застосуванню схем ухилення від сплати податків. Виявлено найбільш ефективні заходи, які застосовуються у зарубіжній практиці щодо виявлення ризикових платників податків і можуть бути використані для вдосконалення вітчизняної практики здійснення контрольно-перевірочної роботи.

Ключові слова: платники податків, ризики, податковий контроль, податкові перевірки, контролюючі органи.

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена актуальной проблеме выявления рискованных плательщиков налога на прибыль предприятия. На примере отдельных стран – членов Европейского Союза рассмотрены критерии расчета налоговых рисков. Исследованы отдельные элементы современных программных средств, которые применяются для выявления рискованных налогоплательщиков, анализа и оценки налоговых рисков и позволяют своевременно определять и препятствовать применению схем уклонения от уплаты налогов. Авторами выявлены наиболее эффективные мероприятия, применяемые в зарубежной практике для выявления рискованных налогоплательщиков, которые могут быть использованы для совершенствования отечественной практики осуществления контрольно-проверочной работы.

Ключевые слова: налогоплательщики, риски, налоговый контроль, налоговые проверки, контролирующие органы.

ANNOTATION

This research deals with the actual problem of identification of risky taxpayers of corporate income tax. Using examples from some countries of the European Union it was considered the criteria for calculating tax risks. It was studied some elements of modern software which can be used for identifying risky taxpayers, analysis and evaluation of tax risks, and enable to detect and prevent the use of schemes of tax evasion on time. The authors found the most effective measures which are used in foreign practice to identify risky taxpayers and can be used to improve the domestic practice of control work and audits.

Keywords: taxpayers, risks, tax control, tax audits, regulatory authorities.

Постановка проблеми. Нині серед науковців і практиків у сфері оподаткування істотно зросла зацікавленість проблематикою виявлення ризикових платників податку на прибуток підприємства. Із посиленням світової фінансово-економічної кризи дана проблема набула особливої гостроти, оскільки суб'єкти господарювання

почали частіше вдаватися до порушення податкового законодавства, у тому числі шляхом заниження розмірів річних оборотів, недостовірного відображення у фінансовій звітності результатів господарської діяльності тощо. Згідно зі статистикою результативності податкових перевірок в Україні, близько 90% підприємств здійснюють свою діяльність із порушенням податкового законодавства [7, с. 770]. Як наслідок, бюджет держави зазнає втрат.

Незважаючи на внесення змін і доповнень до податкового законодавства, зокрема й у частині адміністрування податку на прибуток підприємства, розробки низки заходів з удосконалення контрольно-перевірочної роботи, проблематика виявлення ризикових платників податків в Україні залишається недостатньо врегульованою. Таким чином, актуальним є дослідження досвіду фіскальних органів зарубіжних країн, а саме країн – членів Європейського Союзу, щодо виявлення ризикових платників податків, адже для України, яка стоїть на шляху євроінтеграції, дуже важливо досліджувати тенденції, які мають місце у цих країнах і можуть слугувати підґрунтям для вдосконалення вітчизняної практики управління податковими ризиками.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченню проблем управління податковими ризиками суб'єктів господарювання у вітчизняній та закордонній практиці присвячено праці багатьох учених, серед яких: В. Андрущенко, М. Воробей, Н. Горохова, О. Десятнюк, Л. Кирина, В. Коротун, К. Колісниченко, М. Мельник, І. Митрофанова, К. Проскура, В. Романенко, О. Сушкова, Т. Тучак, С. Хохлова та ін. Досвід виявлення ризикових платників податків у країнах Європейського Союзу часто обговорюється в наукових колах і серед фахівців-практиків, він є надзвичайно цікавим, корисним та може стати у нагоді для вдосконалення діяльності вітчизняних фіскальних органів.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Податкові ризики є важливим складником податкового планування, особливо в період кризи. Як зазначають учені, ризики є «критичним фактором корпоратив-

ного менеджменту, перед яким стоїть завдання виявити ризики, визначити їх вплив, відповідно реагувати на загрози» [1, с. 77]. Незважаючи на те що проблематика управління податковими ризиками більшою чи меншою мірою розглядалася у вітчизняній науковій літературі, досвід зарубіжних країн, які досягли вагомих результатів у частині виявлення ризикових платників податку на прибуток, постійно вдосконалюють діючі методики здійснення контрольно-перевірочних заходів потребує постійного моніторингу й аналізу з метою виявлення найбільш позитивних його аспектів, що можуть бути впроваджені у вітчизняну практику.

Мета статті полягає у вивченні світового досвіду виявлення ризикових платників податку на прибуток підприємств на прикладі країн – членів Європейського Союзу, щоб взяти з нього найбільш перспективні аспекти та уникнути можливих помилок в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Проблема управління податковими ризиками та виявлення ризикових платників є актуальною в багатьох країнах світу, однак у різних державах існують різні підходи до її вирішення. Високий рівень якості управління податковими ризиками сформований у країнах Європейського Союзу, зокрема у Великій Британії, Нідерландах, Швеції, Австрії, Ірландії тощо.

Так, у Великій Британії контроль над правильністю сплати податків, облік податкових нарахувань, розслідування порушень податкового законодавства суб'єктами господарювання здійснює Податкове і митне управління. Податкові інспектори направляють платникам нагадування і бланки податкових декларацій, здійснюють перевірку правильності їх заповнення та достовірність указаних даних.

Для покращення взаємовідносин із великими платниками податків створено Центр з обслуговування великого бізнесу [6]. Із метою відстеження й аналізу податкових ризиків, а також проведених і запланованих суб'єктами господарювання – великими платниками податків фінансово-господарських операцій у Великій Британії активно застосовується метод горизонтального моніторингу. Основною метою впровадження горизонтального моніторингу є налагодження партнерських взаємовідносин між фіскальними органами та великими платниками податків шляхом своєчасного реагування й упередження здійснення ними ризикових операцій, які можуть призвести до порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль яких здійснюють податкові органи [2]. Реалізація останнього на підприємствах проводиться після підписання заяви про контроль над податками. Зазначимо, що в інших країнах, які застосовують горизонтальний моніторинг, законодавством передбачено підписання угод чи меморандумів між податковими органами та великими платниками податків. Підписання заяви дає змогу не лише податко-

вим органам контролювати платника податків, але й самі платники отримують можливість контролювати свої податкові ризики [4, с. 219].

Варта уваги система контрольно-перевірочної роботи у Швеції. Ця країна характеризується як така, що має одну з найефективніших систем податкового контролю і високий рівень податкової свободи. Збір податків, перевірку правильності їх нарахування і сплати здійснює Агентство зі сплати податків. Для попередження порушень податкового законодавства фіскальні органи здійснюють широку роз'яснювальну роботу з платниками податків через мережу Інтернет, поштою або телефоном, а також шляхом зустрічі платників із податковими інспекторами. Нюанси оподаткування пояснюються платникам на спеціальних безкоштовних семінарах, що організовуються Агентством зі сплати податків. Для виявлення різного роду шахрайств і помилок, допущених платниками під час сплати податків, застосовується Шведська карта податкового розриву (суми податкових зобов'язань, не сплачених у строк) (Swedish Tax Gap Map), що будується за даними, отриманими у різні роки і є миттєвим набором поточних знань про податковий розрив [8, с. 256].

Близько 80% платників податків у Швеції належать до категорії добросовісних платників [4, с. 221]. Однак існують випадки порушення податкового законодавства, зокрема під час сплати прибуткового податку, який у Швеції сплачується і до державного, і до місцевого бюджетів. Виявлення ризикових платників у Швеції здійснюється на центральному та регіональному рівнях. Спеціально створені групи експертів несуть відповідальність за виявлення й аналіз ризиків, а також забезпечують основу для прийняття рішень. Окремо створюються постійні робочі групи, до складу яких входять представники від усіх регіонів і від центрального рівня. У своїй діяльності зазначені робочі групи керуються інформацією, що надходить від експертів, які здійснюють виявлення й аналіз ризиків [3].

Стратегія аудиту у Швеції має чотири складника, а саме: 1) виявлення великих неплатників; 2) запобігання перетворенню «нових» неплатників на «старих» неплатників (аудит новостворених підприємств відбувається навіть за невеликої потенційної суми ухилення); 3) створення кращого індивідуального профілактичного ефекту від проведення наступних перевірок (у разі виявлення ухилення такий платник у подальшому підлягає перевіркам знову, доки не змінить свою поведінку); 4) створення кращого загального профілактичного ефекту шляхом аудиту в безризикових зонах [3].

В Австрії під час здійснення контрольно-перевірочних заходів податкові органи акцентують увагу на основних сегментах ринку – великих підприємствах та мікропідприємствах. Залежно від сегменту ринку визначено основні сфери ризику. Зокрема, для великих платників податків береться до уваги таке: 1) зміна розміру прибут-

ку; 2) міжнародні транскордонні угоди; 3) консолідація; 4) корпоративна реструктуризація, злиття та поглинання; 5) доходи і втрати капіталу; 6) приріст капіталу та іноземні резиденти; 7) ПДВ за фінансовими поставками; 8) оподаткування фінансових механізмів; 9) дослідження і розробка вимог; 10) цілісність бізнес-систем; 11) операції і вартість майна; 12) пенсійні фонди. Крім того, зазначається коротка інформація про діяльність підприємства у поточному фінансовому році. Поділ ризиків залежно від сегментів їх виникнення не практикується [3; 11].

У Нідерландах рівень добровільності сплати податків становить 97%, тому Державною фіскальною службою України береться за приклад досвід цієї країни з метою створення партнерських відносин між платниками податків і податковим відомством. За даними рейтингу Doing Business 2016, ця країна посідає 28-е місце серед 189 країн, що охоплені дослідженням, за легкістю ведення бізнесу [10]. Із 2005 р. у Нідерландах успішно впроваджено систему горизонтального моніторингу, завдяки чому зменшилася кількість платників, що потрапляють у зону ризику під час сплати податків, а також кількість штрафних санкцій і апеляцій, знизилася навантаження на працівників податкового відомства, сформувалася атмосфера довіри між суб'єктами господарювання й органами податкового відомства, а також підвищилася інвестиційна привабливість країни.

У Нідерландській адміністрації з податків та мита (Dutch Tax and Customs Administration) створено базу даних ризиків – «Національну базу даних ризиків», яка є комп'ютерною програмою, що записує весь «життєвий цикл» ризику. Інформацію до цієї бази даних має право вносити кожен працівник податкової адміністрації. Інформацію про ризик відображають у певній послідовності: 1) назва, характер та опис ризику; 2) пов'язане з ним законодавство; 3) джерело, з якого службовцю стало відомо про ризик; 4) наявність ознак частого повторення цього ризику; 5) сектор, в якому виявлений ризик; 6) імовірність і фінансове значення; 7) способи найкращого виявлення та найкращого покриття ризику [8, с. 255].

Крім того, фахівцями фіскального відомства в Нідерландах розроблено систему оцінки рівня законслухняності та фіскальної значимості платників податків «Категорія уваги». Ця система автоматично, за даними податкових декларацій та інших інформаційних джерел, якими користуються органи податкової адміністрації для виявлення ризикових платників податків, формує двовимірну матрицю, де по горизонтальній осі розміщуються підприємства залежно від рівня фіскального ризику, а по вертикальній – за фіскального значимістю. Матриця оновлюється два рази на рік. Розрахунок фіскального ризику фахівцями Нідерландської адміністрації з податків та мита здійснюється за тринадцятьма критеріями, а саме: 1) чи є суб'єкт господарю-

вання, що розглядається, новим підприємством; 2) сектор ризику; 3) складність оподаткування, пов'язана з кількістю компаній в організації; 4) податкова поведінка (податок на прибуток); 5) регулярність подання декларацій для всіх податків за останні дванадцять місяців; 6) сплачені за останній календарний рік податки; 7) додаткова виплата ПДВ в останньому календарному році; 8) якість адміністрування; 9) основні матеріальні виправлення податкової декларації протягом останніх п'яти років; 10) фінансово-технічні виправлення за останні п'ять років; 11) шахрайство; 12) регулярність сплати; 13) попередня консультація [8].

Якщо платники податків викликають довіру, то ризикові випадки розглядаються Нідерландською адміністрацією з податків та мита у режимі реального часу.

Серед країн Євросоюзу доцільно також розглянути досвід Ірландії. Ця країна за рейтингом Doing Business 2016 займає 17-е місце [10], і її досвід корисний для вивчення та можливого впровадження до вітчизняної практики виявлення ризикових платників податків. Ірландською податковою та митною адміністрацією застосовується система оцінки, аналізу й профілювання ризиків REAP (Revenue's Risk Evaluation Analysis and Profiling), що є цілісною системою ризик-аналізу. Система REAP є програмним продуктом, який акумулює та обробляє всю наявну інформацію з внутрішніх систем і зовнішніх джерел (понад 50 джерел даних) про платника податків, суми сплачених ним податків і видає відсортовану за ризиками базу даних суб'єктів господарювання [8, с. 256]. Ця система в електронному режимі здійснює пошук компаній (або приватних підприємців), фінансові показники яких співпадають із показниками в типових моделях, що розраховані на основі підтверджених випадків ухилення від сплати податків. У роботі REAP використовується математична теорія ймовірності, яка дає змогу виявити випадки ухилення від норми (потенційне порушення, чи потенційна помилка) [5].

За інформацією Ірландської податкової та митної адміністрації, система REAP дає змогу вірно визначити суб'єктів господарювання, що ухиляються від сплати податків. За допомогою цієї системи податкова адміністрація концентрує увагу на перевірці платників податків із високим рівнем ризику, одночасно мінімізуючи контакт із сумлінними платниками. З упровадженням останньої в Ірландії підвищилися рівень дотримання суб'єктами господарювання податкового законодавства та якість контрольно-перевірочної роботи, збільшилися суми податкових надходжень до бюджету.

У 2010 р. в ЄС видано Керівництво для податкових адміністрацій із ризик-менеджменту щодо дотримання законодавства (Compliance risk management guide for tax administrations, CRMG) [9, с. 50–51; 8], де виокремлено п'ять основних етапів роботи з ризиками (рис. 1).

Одним із дієвих способів виявлення податкових ризиків є запровадження штрафних санкцій для промоутерів схем (promoter penalty regime) – податкових консультантів, аудиторських і юридичних компаній, які, користуючись прогалинами в податковому законодавстві, розробляють схеми агресивного податкового планування і допомагають суб'єктам господарювання втілювати їх у життя. Запровадження штрафних санкцій для промоутерів дає змогу не лише виявляти ризикових платників податків,

але й своєчасно викривати та перешкоджати застосуванню схем ухилення від сплати податків.

Висновки. Таким чином, дослідження світової практики виявлення ризикових платників податку на прибуток підприємств дало змогу виявити позитивні аспекти, що доцільно враховувати для вдосконалення вітчизняної практики управління податковими ризиками:

1) одним із дієвих способів протидії податковим ризикам та виявлення ризикових платників податків є обмін досвідом роботи фіскальних



Рис. 1. Основні етапи роботи з ризиками в ЄС

відомств, країн, зокрема ЄС, які досягли найбільших успіхів у врегулюванні даної проблеми;

2) позитивною є практика впровадження в діяльність фіскальних органів Бази даних ризиків (досвід Нідерландів). Фахівці фіскальних органів на глобальному рівні повинні мати право доступу до такої бази і додавати до неї ризики. Виходячи з позитивного досвіду Нідерландів, доцільно розподіляти платників податків за категорією уваги, що дасть змогу сконцентрувати контрольню-перевірочну роботу на підприємствах, які мають найвищі рівні фіскальної важливості й ризику;

3) оптимізації контрольню-перевірочної роботи сприятиме створення аналога системи оцінки, аналізу та профілювання ризиків REAP, яка кілька років поспіль успішно використовується податковою та митною службою Ірландії;

4) заслуговує на увагу створення «Карти податкового розриву» (досвід Швеції), що дасть змогу покращити роботу податкових органів у частині виявлення ризикових платників податків;

5) у багатьох країнах суб'єкти господарювання, з різних причин, здійснюють свою діяльність із застосуванням агресивного податкового планування, ефективну протидію якому фіскальним органам здійснювати складно, а подекуди неможливо через надзвичайну винахідливість фахівців із податкового планування. Тому особливу роль у системі виявлення ризикових платників податків відіграє впровадження системи штрафних санкцій для промоутерів схем агресивного податкового планування (promoter penalty regime).

Проведений аналіз також свідчить, що податкові відомства окремих держав світу здійснюють моніторинг податкових ризиків на систематичній та комплексній основі. Систематизація податкових ризиків є основою податкового моніторингу і визначальним фактором побудови ефективної системи податкового адміністрування. Своєчасне виявлення податкових ризиків та адекватне управління ними є запорукою успіху реалізації державної податкової політики.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- Андрущенко В.Л. Ризики – сигнали тривоги в оподаткуванні / В.Л. Андрущенко, Т.В. Тучак // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 2(49). – С. 74–83 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Nvudpsu/2010_2/Andruschenko.pdf.
- Горизонтальний моніторинг як новий сервіс для сумлінних платників податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_/2012_povidomlenia-modernizatsia/print-59282.html.
- Колісниченко К. В. Світовий досвід адміністрування податкових ризиків та можливості його використання в Україні / К.В. Колісниченко // Ефективна економіка. – 2013. – № 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2173>.
- Мельник М.І. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : [монографія] / М.І. Мельник, І.В. Лещух. – Львів : Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України, 2015. – 330 с.
- Налоговики стали искать преступников по Интернет-платежам // Вести. – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://business.vesti-ukr.com/112454-nalogoviki-stali-iskat-prestupnikov-po-internet-platezham>.
- Покинтелиця В.М. Зарубіжний досвід адміністрування податків / В.М. Покинтелиця // Научний вестник ДГМА. – 2009. – № 1(4Е). – С. 281–287.
- Проскура К.П. Оцінка ефективності протидії схемам мінімізації податків в Україні / К.П. Проскура, О.Є. Сушкова // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – № 11. – С. 770–777 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://global-national.in.ua/archive/11-2016/161.pdf>.
- Романенко В.В. Європейський досвід управління ризиками в оподаткуванні / В.В. Романенко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2014. – № 1(64). – С. 253–257.
- Compliance risk management guide for tax administrations // Fiscalis Risk Management Platform Group. – European Union, 2010. – 110 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managgt_guide_en.pdf.
- Doing Business 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/netherlands/>.
- Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)] / Centre for tax policy and administration. Forum on tax administration. – 3 March 2011 [Elektronii resurs. – Rezhim dostupu : www.oecd.org.dataoecd/2/37/47228941.pdf.