

УДК 336.225

JEL Classification H 26, H 30

*Світлана Миколаївна Шуляренко, к.е.н., доцент
(завідувачка кафедри фінансів, обліку і оподаткування, Державний університет
інфраструктури та технологій)
ORCID ID 0000-0001-5421-0175*

ЗАГРОЗИ ПОДАТКОВІЙ БЕЗПЕЦІ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Податки є основним джерелом наповнення бюджету держави. В умовах воєнного стану підвищена увага приділяється податковій безпеці держави, забезпечення якої неможливе без дотримання податкової безпеки самими платниками податків. Податкову безпеку науковці розглядають на різних рівнях: податкова безпека платників податків, регіону, держави, міжнародна податкова безпека, а також в розрізі таких елементів як загрози, ризику, рівень, індикатори податкової безпеки. В статті обґрунтовано поняття податкової безпеки платників податків та управління податковою безпекою як сукупність заходів з забезпечення оптимального рівня податкової безпеки. До завдань управління податковою безпекою включено ідентифікацію загроз податковій безпеці, визначення фактичного та оптимального рівня податкової безпеки, обґрунтування та реалізація заходів щодо забезпечення оптимального рівня податкової безпеки, визначення ефективності заходів з метою коригування управлінських рішень. Загрози податковій безпеці платників податків за можливістю впливу і управління ними поділені на керовані та некеровані. До керованих видів загроз віднесено систему управління підприємством, кваліфікацію облікового персоналу, рівень податкової культури, облікову політику, фінансовий стан платника податків; до некерованих – систему адміністрування податків і зборів, зміни в податковому законодавстві та структурі контролюючих органів, високий рівень податкового навантаження, форс-мажор, обставини непереборної сили. Блокування реєстрації податкових накладних в ЄРПН як інструмент електронного адміністрування ПДВ становить загрозу платникам ПДВ, призводить до неспроможності визнати податкове зобов'язання та податковий кредит з ПДВ. Запроваджені зміни в оподаткуванні на час дії воєнного стану мали позитивний ефект для платників податків та бюджету країни.

Ключові слова: податкова безпека, управління податковою безпекою, загрози податковій безпеці, адміністрування податків і зборів

Постановка проблеми. Надзвичайно актуальним, найбільш вживаним терміном наразі є національна безпека держави. Воєнний стан, епідемія коронавірусу негативно вплинули на її рівень та рівень її складових. В пошуку засобів задля подолання кризових явищ в економіці приділяється підвищена увага до такої складової національної безпеки як фінансова, і зокрема податкова. Саме податки є основним джерелом наповнення державного бюджету, а отже, джерелом фінансування воєнних потреб.

© Шуляренко С.М., 2023

Збірник наукових праць ДУІТ. Серія «Економіка і управління», 2023. Вип. 53

В умовах воєнного стану підвищення ставок податків, запровадження нових податків є нормальною практикою, яка себе виправдала, наприклад, під час Першої світової війни в Великобританії. Проте війну, яку розв'язала в Україні російська федерація, не можна порівняти з війнами в інших регіонах планети різних часів, немає готових рішень і шаблонів як забезпечити податкову безпеку і протистояти загрозам. Важливими проблемами в умовах воєнного стану є не тільки наповнення державного бюджету, а й збереження бізнесу, створення сприятливих умов для його ведення. Суб'єкти господарювання повинні мати можливість сплачувати такі необхідні державі податки та збори й підтримувати оптимальний рівень власної податкової безпеки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вітчизняні науковці широко досліджують поняття податкової безпеки (Цимбалюк І.О. [1], Крамаренко К.М, Сахно І.В. [2], Голіков С.С. [3], Подік [4]), її рівні [1, 5], елементи [1]. Найбільша увага приділена саме рівню податкової безпеки держави [4] та її загрозам і ризикам [1, 3], індикаторам податкової безпеки [1, 4], механізму управління податковою безпекою держави [2]. Податкова безпека платників податків/організацій/підприємств розглянута в нечисленних працях, в яких спостерігається певний спільний підхід до трактування поняття «податкова безпека підприємств» [5-8]. Проте з огляду на реальні події в Україні слід актуалізувати поняття податкової безпеки та склад загроз для неї.

Метою статті є дослідити поняття «податкова безпека підприємства», «управління податковою безпекою», визначити його завдання, класифікувати актуальні загрози податковій безпеці вітчизняних підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поняття податкової безпеки науковці переважно розглядають на різних рівнях: податкова безпека платників податків, регіону, держави, міжнародна податкова безпека [1, 5]. Ідеально визначає податкову безпеку держави Цимбалюк І.О. як стан оподаткування в країні, за якого забезпечується гармонізація інтересів платників і держави шляхом установаження обґрунтованих податків, забезпечення чіткості порядку їх стягнення на базі досконалого податкового законодавства за умови наявності рівня справедливості оподаткування. В такому визначенні звичайно більше вимог висувається до держави: обґрунтовані податки, чіткий порядок стягнення, досконале законодавство, проте високий рівень податкової культури платників податків також дозволить забезпечити оптимальний рівень податкової безпеки держави. Про такий рівень культури можемо стверджувати тільки тоді, коли і самі платники податків матимуть оптимальний рівень власної податкової безпеки.

Грачов О.В. (2010 р.) визначає поняття «податкова безпека підприємства» як «фінансово-економічний стан платника податків, що забезпечує мінімізацією податкових ризиків, при якому з боку господарюючого суб'єкта повністю й вчасно сплачуються нараховані податки, а з боку виконавчих і законодавчих органів забезпечується передбачені законом захист платника податків» [5, с.86]. Як бачимо, в даному визначенні податкова безпека залежить і від самого платника, і від державних органів.

Кеменяш І.Г. (2011 р.) визначає податкову безпеку як «окремий вид економічної безпеки суб'єктів підприємництва, який за своїм змістом є системою захисту підприємницьких структур від можливих ризиків, загроз і втрат, що пов'язані як із державним адмініструванням податків, так і з виконанням суб'єктами підприємництва надмірних податкових зобов'язань, які призводять до падіння і повного згорання ділової активності підприємницьких структур» [6, с.8-9]. Вважаємо, що система

захисту підприємницьких структур дозволить забезпечити оптимальний рівень податкової безпеки суб'єктів підприємництва, але не є самою податковою безпекою.

Більш детально розглянули поняття податкової безпеки Мельник А.О. та Колесник А.О. (2020 р.) «як такий фінансово-економічний стан конкретного платника податків, що дає змогу забезпечити мінімізацію його податкових ризиків (зменшення податкових платежів в умовах дотримання вимог законодавства) та гармонізувати взаємовідносини з державою». Автори додають, що податкова безпека «може бути визначена як стан захисту інтересів організації від загроз податкової сфери» [7, с.84-85].

Для розуміння сутності податкової безпеки транспортних підприємства доцільно застосовувати декілька підходів: захисний, процесний, ресурсний та гармонізаційний – вважають Турпак Т.Г., Назаренко Я.Я., Горобінська В.Г. (2020 р.) [8].

Таким чином, податкову безпеку платників податків слід розуміти, як такий фінансово-економічний стан платника податків, за якого він спроможний вчасно і в повному обсязі сплачувати податки, збори, легально зменшити податкові платежі і при цьому залишатись соціально відповідальним платником, своєчасно реагувати на загрози податковій безпеці, мати позитивну податкову історію з одночасним гарантуванням від контролюючих і законодавчих органів захисту інтересів платника податків.

Як уже зазначалось в попередніх дослідженнях автора статті, вважаємо, що наявність оптимального рівня податкової безпеки на рівні підприємства означає, що суб'єкт господарювання достовірно відображає базу оподаткування, повністю й вчасно сплачує нараховані податки, адміністрування цього суб'єкта зі сторони контролюючих органів мінімальне і прозоре, а в частині оподаткування оплати праці – наймані працівники задоволені рівнем оплати праці, порядком нарахування і сплати податків/внесків.

Забезпечити оптимальний рівень податкової безпеки допоможе сукупність заходів з управління податковою безпекою. З огляду на це, вважаємо необхідним визначити «управління податковою безпекою» як сукупність заходів з оптимізації податкового навантаження підприємства з метою його приведення до такого стану, за якого можливо протистояти внутрішнім і зовнішнім загрозам і забезпечити стійкий розвиток та позитивний податковий імідж, позитивну податкову історію платника.

До завдань управління податковою безпекою включимо: 1) ідентифікація загроз податковій безпеці; 2) визначення фактичного та оптимального рівня податкової безпеки; 3) обґрунтування та реалізація заходів щодо забезпечення оптимального рівня податкової безпеки; 4) визначення ефективності заходів з метою коригування управлінських рішень.

Загрози, які діють на податкову безпеку, – це сформована небезпека, яка під впливом чинників спонукає до настання певного ризику (імовірності появи негативних явищ для податкової безпеки). До ризиків, що можуть виникнути в податковій сфері, відносять наступні: 1) неможливість отримати запланований обсяг податкових доходів; 2) неможливість виконання функцій державою; 3) збільшення дефіциту бюджету внаслідок недоотримання податкових платежів; 4) збільшення податкових правопорушень та зловживань [3].

Серед загроз податковій безпеці держави слід виділити ухилення від сплати податків та зборів, приховування доходів підприємцями, недовіра до органів влади, значні витрати на утримання контролюючих органів, відсутність податкової культури, до яких наразі потрібно додати воєнний стан і окупацію територій та платників податків (рис. 1). Загрози податковій безпеці платників податків слід поділити за можливістю впливу і управління ними на керовані та некеровані. Серед керованих видів загроз

було виділено наступні: 1) система управління підприємством; 2) кваліфікація облікового персоналу; 3) рівень податкової культури; 4) облікова політика; 5) фінансовий стан платника податків (рис. 1).



Рис. 1. Загрози податковій безпеці

Джерело: складено автором

Зрозуміло, що загрози 1-5 взаємопов'язані: від керівництва залежить кадрова політика та рівень податкової культури, а недостатнє знання податкового законодавства обліковими працівниками призводить до несвідомого порушення законодавства, що в свою чергу може закінчитись фінансовими втратами платників через сплату штрафів та пені. Некваліфіковано регламентована облікова політика може бути причиною завищення бази оподаткування (наприклад, з податку на прибуток). Співпраця з неплатоспроможними контрагентами, неграмотна політика управління активами може призвести до погіршення фінансового стану платника податків та до його неспроможності сплачувати податки, збори.

Серед некерованих загроз податковій безпеці виокремлено: 1) система адміністрування податків і зборів; 2) зміни в податковому законодавстві та структурі контролюючих органів; 3) високий рівень податкового навантаження; 4) форс-мажор, обставини непереборної сили (рис. 1).

Податковий кодекс України визначає адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, як сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування

платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів [8]. До органів, що здійснюють адміністрування податків та зборів в Україні, належать Державна податкова та Державна митна служби України, які мають в своєму розпорядженні різні інструменти для здійснення адміністрування. До сервісних рішень контролюючих органів, які є зручними і корисними для платників податків і не становлять загрози податковій безпеці, є ведення реєстрів, електронних кабінетів платників податків, консультування в електронній формі, електронна звітність. Блокування реєстрації податкових накладних – це процедура контролюючих органів, інструмент електронного адміністрування ПДВ, який становить загрозу платникам ПДВ та призводить до неспроможності визнати податкове зобов'язання та податковий кредит з ПДВ вчасно. Як відомо, платник ПДВ повинен скласти та зареєструвати податкову накладну в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) з урахуванням граничних строків. Блокування реєстрації податкових накладних передбачене постановою Кабінету міністрів України «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних», за яким спочатку податкові накладні підлягають автоматизованому моніторингу за семи ознаками безумовної реєстрації, потім платник податку, яким складено та/або подано для реєстрації в Реєстрі податкову накладну, що не відповідає жодній з ознак безумовної реєстрації, перевіряється щодо відповідності критеріям ризиковості платника податку, перевіряється чи позитивна податкова історія платника податку, операції з податкової накладної перевіряються на відповідність критеріям ризиковості здійснення операцій. Таким чином, автоматизований моніторинг, передбачений Порядком зупинення реєстрації податкової накладної в ЄРПН, максимально може проходити в чотири етапи, на кожному з яких формується рішення – або реєстрація податкової накладної в ЄРПН, або блокування. Через інструменти адміністрування податків та зборів є можливість забезпечити дотримання законодавства в оподаткуванні, і, відповідно, більші надходження до бюджету від податків та зборів, проте, з іншої сторони, необґрунтоване блокування податкових накладних підприємств, які ведуть свій бізнес легально, змушує підприємства витратити час на подання необхідного пакету документів та пояснень для виведення себе із переліку ризикових (а потім пакет документів для розблокування реєстрації в ЄРПН).

Некерованою загрозою податковій безпеці платників є форс-мажорні обставини, зокрема війна, розв'язана росією на території України. В тяжких умовах воєнного стану зі сторони держави були запроваджені заходи в сфері оподаткування: ФОП – платники єдиного податку 1-ої та 2-ої групи тимчасово, з 1 квітня 2022 року до припинення або скасування воєнного стану на території України, мали право не сплачувати єдиний податок і не заповнювати декларацію платника єдиного податку за період, в якому єдиний податок не сплачувався (підрозділ 8 розділу XX перехідні положення Податкового кодексу України (ПКУ)) [9]. Була запроваджена спеціальна третя група платників єдиного податку. Фізичні особи-підприємці та юридичні особи будь-якої організаційно-правової форми могли обрати особливі умови сплати єдиного податку – за ставкою 2 % від отриманих доходів. Платники ПДВ, які перейшли на спецгрупу, звільнялись від обов'язку нарахування, сплати ПДВ за операціями з постачання товарів, робіт та послуг на митній території України та при ввезенні товарів на митну територію України. Тимчасово була знижена ставка ПДВ до 7% на моторні, важкі дистилляти та скраплений газ, нафту та нафтопродукти. Ставку акцизного податку на пальне встановили у розмірі 0 євро. Було скасовано земельний податок на земельні ділянки та екологічний податок на

територіях, де ведуться бойові дії, на тимчасово окупованих територіях (за переліком Кабміну). Скасовано податкові перевірки, відмінені штрафи за несвоєчасну сплату податків. Деякі заходи податкових послаблень вже скасовані або планується їх скасування, заміна іншими, проте на початку повномасштабного вторгнення вони стали в нагоді і дозволили підприємцям призупинити, але не закрити бізнес.

Не зважаючи на запроваджені зміни в податковій системі на час дії воєнного стану найголовнішою загрозою, податковій безпеці в тому числі, залишається війна, розв'язана російською федерацією, на яку накладаються поки що не вирішені проблеми довоєнного стану (прозорість розподілу податків, кількість контролюючих органів та їх перевірок, недовіра до органів влади, процедура розблокування податкових накладних).

Висновки та пропозиції. Забезпечення податкової безпеки підприємства-платника податків за допомогою сукупності заходів щодо протидії її загрозам допоможе досягти економічної стійкості та ефективної діяльності, своєчасної адаптації до змін, що загалом сприятиме сталому розвитку підприємства в цілому. Подальших досліджень потребують такі елементи податкової безпеки як оцінка рівня податкової безпеки та формування цілісного механізму забезпечення податкової безпеки платників податків.

ЛІТЕРАТУРА

1. Цимбалюк І.О. Податкова безпека в системі фінансової безпеки держави. Стратегічне управління національним економічним розвитком : колективна монографія / за заг ред. О.В. Кендюхова. В 2 т. Донецьк, 2013. URL: <https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/2901/1/podatkovabez.pdf>.
2. Крамаренко К. М., Сахно І. В. Податкова безпека в управлінні фінансовою безпекою держави. Ефективна економіка. 2020. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7763>. DOI: 10.32702/2307-2105-2020.4.52.
3. Голіков С.С. Сутність податкової безпеки. Економіка та держава № 9/2015. 129-132. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/9_2015/32.pdf.
4. Подік І.І. Оцінювання сучасного стану податкової безпеки України. Економіка та держава, №4, 2017. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/4_2017/11.pdf.
5. Грачов О.В. Податкова безпека як невід'ємна складова економічної безпеки підприємства. Вісник економіки транспорту і промисловості. 2010. №29. С.86-88. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vetr_2010_29_20.
6. Кеменяш І.Г. Управління податковою безпекою суб'єктів підприємництва в Україні : автореф. дис. ... канд. економ. наук : 08.00.08. Львів : ЛДФА, 2011. 20 с.
7. Мельник А.О., Колесник А.О. Податковий складник економічної безпеки підприємства. Науковий погляд: економіка та управління, №1 (67) / 2020. DOI: <https://doi.org/10.32836/2521-666X/2020-67-13>.
8. Турпак Т.Г., Назаренко Я.Я., Горобінська І.В. Податкова безпека транспортних підприємств. Економіка та держава. 2020. № 9. С. 59-63. DOI: 10.32702/2306-6806.2020.9.59.
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

REFERENCES

1. Tsymbaliuk, I.O. (2013), "Tax security in the financial security system of the state", *Stratehichne upravlinnia natsionalnym ekonomichnym rozvytkom*, vol. 2, pp. 13-23.
2. Kramarenko, K. and Sakhno, I. (2020), "Tax security in management of financial security the state", *Efektynna ekonomika*, vol. 4, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7763> (Accessed 05 Jun 2023). DOI: 10.32702/2307-2105-2020.4.52.
3. Golikov, S. (2015), "The essence of tax security", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 9, pp. 129-132. available at: http://www.economy.in.ua/pdf/9_2015/32.pdf
4. Podik, I. (2017). "Evaluation of the current state of Ukraine's tax security". *Ekonomika ta derzhava*, 4, pp. 46-51, available at: http://www.economy.in.ua/pdf/4_2017/11.pdf.

5. Hrachov, O.V. (2010), "Tax security as an integral part of economic security of the enterprise", *Visnyk ekonomiky transportu i promyslovosti*, vol. 29, pp. 86-88. available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vetp_2010_29_20.
6. Kemenyash I.G. (2011) *Upravlinnya podatkovoyu bezpekoyu sub'ektiv pidpriemnitstva v Ukraini* [Management of tax security of business entities in Ukraine]. L'viv: LDFA.
7. Melnyk, A.O. and Kolesnyk, A.O. (2020) "Tax component of economic security of the enterprise". *Naukovi pohliad: ekonomika ta upravlinnia*, vol. 1(67), pp. 83-88.
8. Turpak, T., Nazarenko, Ya. and Horobinska, I. (2020), "Tax security of transport enterprises", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 9, pp. 59-63. DOI: 10.32702/2306-6806.2020.9.59.
9. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

***Svitlana Shulyarenko, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
(Head of Finance, Accounting and Taxation Department, State University of
Infrastructure and Technologies)***

THREATS TO THE TAX SECURITY OF TAXPAYERS IN THE MODERN ECONOMIC CONDITIONS

Taxes are the main source of filling the state budget. Considerable attention is paid to the fiscal security of the state in the conditions of martial law. Ensuring the country's tax security is impossible without compliance with tax security by the taxpayers themselves. Scientists consider tax security at different levels: tax security of taxpayers, the region, the state, international tax security. Tax security consists of such elements as threats, risks, level, indicators of tax security. The article substantiates the concept of tax security of taxpayers and tax security management as a set of measures to ensure the optimal level of tax security. The tasks of tax security management include identifying threats to tax security, determining the actual and optimal level of tax security, substantiating and implementing measures to ensure the optimal level of tax security, determining the effectiveness of measures to adjust management decisions. Threats to the tax security of taxpayers are divided into managed and unmanaged by the possibility of influencing and managing them. The managed types of threats include the company's management system, the qualifications of accounting staff, the level of tax culture, accounting policy, and the taxpayer's financial condition; to the unmanaged - the system of administration of taxes and fees, changes in tax legislation and the structure of control bodies, a high level of tax burden, force majeure, circumstances of force majeure. Blocking the registration of tax invoices in the Unified register of tax invoices as a tool for electronic administration of value added tax poses a threat to VAT payers, leads to the impossibility of recognizing the tax liability and VAT tax credit. The introduced changes in taxation had a positive effect on taxpayers and the country's budget during martial law.

Keywords: *tax security, tax security management, threats to tax security, administration of taxes and fees.*

Стаття прийнята до друку 10 травня 2023 року