

БРЕЧКО О. В.

к. е. н., доцент

Тернопільський національний економічний університет

**РИЗИКОЛОГІЯ ПОДОЛАННЯ КОНФЛІКТУ ІНТЕРЕСІВ В ОПОДАТКУВАННІ**

*В статті розглянуто природу податкових конфліктів, які вирізняються специфікою фіскальної політики держави у відстоюванні своїх фінансових інтересів та в протидії їм з іншої сторони інтересів платників податків. Наведено основні складові ризикоорієнтованої системи, яка спрямована на виявлення та упередження конфліктних ситуацій в системі оподаткування. Запропоновано складові збалансування інтересів суб'єктів конфлікту. Виокремлені основні фактори ризикованості виникнення конфліктних ситуацій в оподаткуванні.*

*Ключові слова: ризик, конфлікт інтересів, податкові спори, мінімізація податкових платежів, поведінка платника податків.*

БРЕЧКО А. В.

к. э. н. доцент

Тернопольский национальный экономический университет

**УПРАВЛЕНИЕ РИСКАМИ В ПРЕОДОЛЕНИИ КОНФЛИКТА ИНТЕРЕСОВ  
В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ**

*В статье рассмотрена природа налоговых конфликтов, которые отличаются спецификой фискальной политики государства в отстаивании своих финансовых интересов и в противодействии им с другой стороны интересов налогоплательщиков. Приведены основные составляющие риск-ориентированной системы, которая направлена на выявление и предупреждение конфликтных ситуаций в системе налогообложения. Предложены составляющие сбалансирования интересов субъектов конфликта. Выделены основные факторы рискованности возникновения конфликтных ситуаций в налогообложении.*

*Ключевые слова: риск, конфликт интересов, налоговые споры, минимизация налоговых платежей, поведение налогоплательщика.*

BRECHKO O. V.

candidate of economical sciences, associate professor

Ternopil National Economic University

**RISK MANAGEMENT IN OVERCOMING THE CONFLICT OF INTERESTS  
IN TAXATION**

*The article examines the nature of tax disputes that are different specificity fiscal policy in the pursuit of their financial interests and to counter them, on the other hand, the interests of taxpayers. The main components of risk-oriented system were presented, which is aimed at detecting and preventing conflicts in the tax system. Components of balancing the interests of the subjects of the conflict were suggested. Main factors of the riskiness of a conflict in taxation were determined. The author analysed the methods of influence on the tax conflict through the mechanism of risk management in the system of tax planning, the results of the implemented measures regarding liability for corruption acts of tax officials in Ukraine in 2008–2013, dynamics of adjudication for violations of the tax legislation in 2009–2012.*

*Keywords: risk, conflict of interests, tax disputes, minimizing tax payments, the behaviour of the taxpayer.*

---

viplider@ukr.net

---

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими чи практичними завданнями.** Податковий конфлікт як категорія, що в своїй основі містить протиставлення інтересів як мінімум двох сторін, не позбавлений системи ризикованості щодо його зародження, розвитку, загострення та не розв'язання або завершення з негативними наслідками. Ризик виникнення конфлікту інтересів в системі оподаткування є невід'ємною складовою усіх процесів життєдіяльності суспільства, які супроводжують його нормальний розвиток і залежать від впливу значної кількості факторів, наслідки впливу яких

не завжди можливо передбачити. Зростання частоти виникнення, модифікації та масштабів негативного прояву ризикових ситуацій зумовлюють необхідність наукового вивчення та оцінки різноманітних аспектів цього поняття.

Податковим ризиком називається вірогідна можливість порушення податкового законодавства, в результаті чого можливі втрати бюджету. Наслідком таких втрат звичайно є конфлікт на рівні суб'єктів оподаткування з приводу усунення порушень законодавства та понесення за це законного покарання. З самим визначенням категорії податкового ризику можна погодитися, адже з точки зору держави, податки виконують фіскальну функцію, тобто забезпечують постійне наповнення бюджету країни. Кожний економічний об'єкт здійснює фінансово-господарську діяльність, яка в більшій чи меншій мірі залежно від суб'єкта господарювання та виду діяльності може призводити до усвідомленого або неусвідомленого ними зобов'язання щодо сплати податків, створюючи при цьому податкові ризики. Саме на стику виникнення податкового ризику в будь-якій сфері оподаткування одночасно зароджується відповідний конфлікт інтересів на рівні суб'єктів оподаткування, при чому часто можливість виникнення самого ризику є першопричиною цього конфлікту.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Аналіз наукових досліджень провідних фахівців у сфері ризикології (П.К. Бечко, О.М. Десятнюк, О.В. Доброскок, А.Г. Загородній, Ю.Б. Іванов та ін.) показує, що податковий ризик з точки зору платника податків – це ймовірність (загроза) донарахування йому податків (зборів), пені і штрафів в ході податкової перевірки за виниклих розбіжностей між платниками податків та податківцями у трактуванні податкового законодавства, що може обернутися для господарюючого суб'єкта дійсним зростанням податкового тягаря. Для можливості зменшення податкового ризику стосовно держави, основною характеристикою суб'єктів господарювання має бути платоспроможність – здатність підприємств вчасно виконувати свої зобов'язання [1–5].

**Формулювання цілей статті.** З урахуванням вищесказаного вважаємо за доцільне розкрити зміст поняття «податковий ризик» в системі існування конфлікту інтересів між суб'єктами оподаткування. Під поняттям "податкові ризики суб'єктів господарювання" розуміємо спричинену невизначеністю та конфліктністю податкової сфери ймовірність виникнення негативних наслідків в процесі прийняття альтернативних управлінських рішень щодо реалізації податкової політики підприємства, спрямованої на мінімізацію податкових платежів, а також розмежування рівнів ризикованості в системі конфлікту інтересів в сфері оподаткування.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Ймовірність ризиків проявляється у тому, що несподівана та неочікувана ситуація може як настати, так і не настати, і це принципова характеристика ризику, оскільки заздалегідь сплановані, визначені та оцінені господарські операції не можуть вважатися ризиковими. Однак внаслідок впливу непередбачуваних факторів заплановані результати можуть не збігтись з реальними. У податковому плануванні непередбачуваними факторами, які впливають на заплановані результати зменшення податкового навантаження на підприємстві, можуть бути підвищення ставок податків, скорочення термінів їхньої сплати та інші зміни порядку оподаткування суб'єктів господарювання.

Конфліктність обрання тої чи іншої альтернативи з відповідної схеми планування податків (вибір щодо реалізації тої схеми податкового планування, за якою наявна сума зниження податків є максимальною, а ризиковість – мінімальною) стає причиною виникнення податкових ризиків суб'єктів господарювання. У своїх дослідженнях А.В. Скрипник підкреслює наявність певного типового конфлікту, що характеризує за такими складовими, як наявність зацікавленої сторони, оптимальні варіанти стратегій зацікавлених сторін та врахування інтересів конфліктних сторін [5, с. 48].

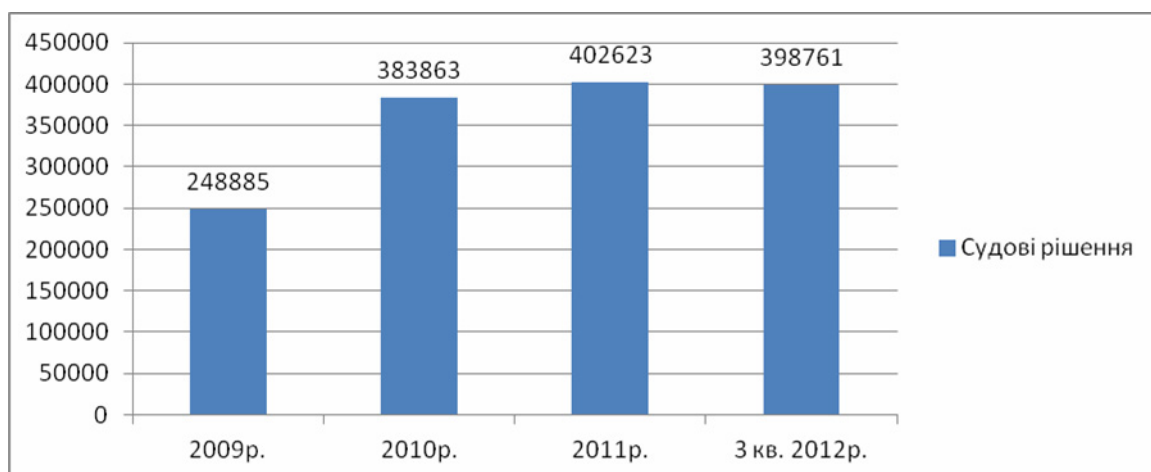
Відповідно означеного, учасниками або зацікавленими сторонами в системі податкових правовідносин є держава, що проектує та ухвалює податкове законодавство, виконує функцію податкового регулювання на законодавчому рівні; податкові органи, що

забезпечують відповідний контроль виконання норм і нормативів податкового законодавства; платники податків – юридичні та фізичні особи, що виконують визначені податковим законодавством зобов'язання. За наявної системи, державні органи прагнуть забезпечити максимальне наповнення бюджету за рахунок фіскального характеру податків, а суб'єкти господарювання – мінімізувати сплату податків за рахунок використання системи податкового планування. Державні органи податкового контролю прагнуть досягти своєї мети за рахунок виконання систематичних виїзних або невиїзних перевірок на підприємствах на предмет правильності та законності здійснення податкового обліку, відповідності показників, що наведені у звітності платників податків до реального стану справ підприємств.

Протилежність інтересів платників податків, а саме мінімізація податкових платежів, дає змогу законними способами зменшувати податкове навантаження на підприємство. Наявна протилежність визначених інтересів сторін податкових правовідносин спричиняє конфліктність системи оподаткування, що є характерною ознакою ризиків податкового планування суб'єктів господарювання. Під фактором податкового ризику розуміють обставини, які сприяють можливості виникнення небажаних для суб'єкта податкових правовідносин наслідків у вигляді фінансових або інших втрат, пов'язаних з процесом оподаткування [6, с. 94].

Податкові органи повинні бути поінформовані на початковій стадії про можливі випадки порушення законодавства та відповідно реагувати на них належними діями, в т. ч. передбачати й упереджувати. Для цього і призначений моніторинг податкових ризиків. Впровадження системи роботи з моніторингу податкових ризиків дає можливість не тільки здійснювати якісний відбір клієнтів для проведення аудиту, а й мінімізувати безрезультатні перевірки та скоротити витрати робочого часу на проведення податкового аудиту. Саме за допомогою цієї системи працівники податкових органів зможуть аналізувати порушення та систематизувати їх, прогнозувати бюджетні витрати.

Численні судові суперечки між податковими органами та великими підприємствами сировинного та високотехнологічного сектора української економіки, на жаль, підтверджують наявність і гостроту проблеми податкових ризиків (рис. 1). В основному судові рішення спрямовуються на визнання/скасування податкових рішень податкових інспекцій про невідповідність нарахування податкових зобов'язань суб'єктами господарювання, наявність податкової заборгованості та ін.



**Рис. 1. Динаміка винесення судових рішень щодо порушень податкового законодавства у 2009–2012 рр. [7]**

Даний факт може свідчити як про неефективне ведення внутрішнього податкового контролю на самому підприємстві, так і нестабільність податкового законодавства, наявність фінансової кризи, неможливість розрахуватись за податковими зобов'язаннями суб'єктам господарювання. А це ті фактори, які лягають в основу податкового конфлікту.

З позицій ризикованості створення передумов щодо виникнення конфлікту інтересів звичайно найбільший ризик – це нестабільність податкового законодавства. З прийняттям Податкового кодексу підприємці в нашій державі очікували в цьому контексті зрушень на базі уніфікації податкових норм та приведення їх до єдиних стандартів. Проте, на жаль, принцип стабільності і далі цинічно порушується в процесі виконання податкової роботи компетентними органами, а тому суб'єкти господарювання все частіше вимагають мораторію на зміни з порушенням принципу стабільності, який закладений у ст.4 кодексу, та чесні «правила гри» протягом тривалого періоду.

На нашу думку, щоб вирішити цю проблему сьогодні та не втратити довіру платників, контролюючим органам потрібно запровадити механізми, які б нівелювали негативний вплив норм законодавства на діяльність суб'єктів господарювання. Найдієвішим засобом подолання будь-яких конфліктів є передбачення його виникнення та недопущення до конфліктного інциденту. Для цього слід скористатися не лише засобами превентивного характеру чи діагностики конкретних ситуацій, але й попереднім досвідом їх загострення та вирішення.

Іншим рівнем ризикованості загострення конфліктних ситуацій є поведінка платника, спрямована на зниження податкових зобов'язань, їх оптимізацію, мінімізацію, а подекуди й ухилення від оподаткування. Для того, щоб оцінити величину можливих втрат від податкового конфлікту внаслідок таких дій, необхідно розглянути існуючі способи аналізу ризиків і обрати ті з них, які можуть бути використані для оцінки конфліктних ситуацій.

Під час оцінки ризику аналізують дві його складові: вірогідність настання і характер збитку. Вірогідність настання ризику може бути визначена об'єктивним або суб'єктивним методом. Об'єктивний метод визначення вірогідності заснований на обчисленні частоти, з якою відбувається ризикова подія.

Суб'єктивний метод визначення вірогідності заснований на використанні різних припущень: думок того, хто оцінює, його особистого досвіду, оцінки експерта і тому подібному. Коли вірогідність визначається суб'єктивно, то різними суб'єктами аналізу може встановлюватися різне її значення для однієї і тієї ж події. Визначення характеру збитку навіть у разі суб'єктивної оцінки має бути засноване на припущеннях у вартісному вираженні. Як суб'єктивні методи аналізу рівня ризиків можливе застосування таких якісних методів, як аналогії, «Due Diligence», «дерева рішень», «Монте-Карло» [8].

У загальному методи впливу на всі види ризиків, що виникають в системі конфлікту інтересів, який стосується мінімізації податкових платежів окремим суб'єктом господарювання, можна подати у вигляді чіткої їх класифікації (табл. 1).

Таблиця 1

**Методи впливу на податковий конфлікт через механізм управління ризиком в системі податкового планування [8]**

№	Метод впливу	Характеристика
1	Прийняття ризику	Здійснення оптимізації податкових платежів відповідно до методів та напрямів податкового планування або за окремим напрямом оптимізації податкових платежів не зважаючи на рівень ризику
2	Зниження ризику	Розподіл ризиків – створення структур-сателітів, у яких здійснюють оптимізацію податкових платежів, що призводить до зниження ризику
		Створення резервів – резервування коштів для покриття збитків
		Додаткове інформаційне забезпечення – спрямування на ефективну мінімізацію податкових платежів
		Уступка ризиків третім особам за певну плату – страхування або одержання додаткових гарантій від аудиторських фірм чи консультантів з податкового планування
3	Уникнення ризику	Відмова від запланованих заходів мінімізації податкового навантаження

На завершальному рівні управління податковими конфліктами суб'єкта господарювання є оцінювання його результатів. На цьому етапі необхідно зібрати й опрацювати інформацію щодо впроваджених на підприємстві схем мінімізації податкових платежів, а також щодо ризиків їхньої реалізації, зокрема й тих, які призвели до негативних наслідків. На основі зібраної та опрацьованої інформації аналізують обставини, що призвели до втрат та збитків. Доцільно також зіставити витрати, які були понесені підприємством для запобігання негативних наслідків ризиків податкового планування, із отриманими вигодами.

За результати податкового планування пропонуємо використовувати не тільки традиційний показник величини нарахованих податків, але і такі критерії: чистий прибуток; відносний рівень податкового навантаження; величина дисконтованого грошового потоку. При цьому на основі критичного аналізу теорії і практики розрахунку рівня податкового навантаження аргументами на користь використання моделі визначення рівня податкового навантаження є відношення сукупної величини нарахованих податків (включаючи непрямі, але без урахування податку на доходи фізичних осіб) до доходів (включаючи виручку від реалізації продукції, доходи від операційної діяльності).

Третій рівень ризикованості виникає на базі конфлікту інтересів, який характеризує поведінку працівника податкового органу. Відповідно Правил поведінки посадових осіб контролюючих органів в сфері оподаткування вони зобов'язані [9]:

- чітко розмежовувати службову діяльність та приватне життя;
- заявляти про наявність у них конфлікту інтересів;
- вживати заходів для запобігання виникненню та усунення конфлікту інтересів.

В даному випадку під конфліктом інтересів розуміється будь-який вид стосунків, який не відповідає інтересам держави або може перешкоджати об'єктивному виконанню обов'язків працівника.

Конфлікт інтересів впливає з ситуації, коли податківець як державний службовець має приватний інтерес, який може бути зумовлений особистими, родинними, дружніми чи будь-якими іншими позаслужбовими стосунками з іншими особами, у тому числі особисті майнові та немайнові інтереси, а також ті, що виникають у зв'язку з членством особи або з її діяльністю, не пов'язаною з виконанням функцій держави, що впливає або може впливати на неупереджене та об'єктивне виконання службових обов'язків. При цьому суть такого роду конфлікту та ризиків, пов'язаних з ним, полягає у тому, що при його виникненні йде пряме протиріччя між приватним і державним інтересом, а тому у відповідності до етичних та моральних стандартів діяльності податкових органів державний інтерес завжди має переважати приватний. Звичайно забезпечити це на практиці набагато складніше ніж прописати у етичних кодексах, оскільки для переважної більшості осіб в податкових органах, незважаючи на присягу державного службовця, все ж приватний інтерес є вищим за державний. Це стосується не лише податкових органів, оскільки дана проблема напряму пов'язана з корупційною складовою, яка в останні роки стала глобальною у нашій державі та охопила всі сфери життєдіяльності суспільства.

На фоні корупційних проблем в державі, які є також вагомим фактором, що безпосередньо присутній у конфлікті інтересів, і як правило, на стадії не його загострення, а «розв'язання» зростає роль безпосередньо етичних та професійних стандартів діяльності працівників фіскальних органів, зокрема таких як професійна чесність, об'єктивність, справедливість та неупередженість. Тобто через корупційну складову, на жаль, часто вирішується в системі податкових відносин ряд проблем, пов'язаних з податковим боргом, списанням податкових зобов'язань, вирішенням податкових спорів в системі адміністративного оскарження. Але це не вирішує в даному контексті глобальної проблеми конфлікту інтересів в системі взаємостосунків щодо добровільної і своєчасної сплати податкових платежів до бюджету.

Поглиблює зазначену проблему і недосконалість та нечіткість норм правового поля, суперечливість законодавства, що породжує підбурювання до корупційних дій з боку підприємців, керівників підприємств різних видів власності з метою захисту від податкового

тиску, різних видів штрафів, стягнень тощо. Зазначені негативні явища в країні є головними умовами корумпованості податкових органів, наявність якої підтверджують дані табл. 2.

Таблиця 2

**Результати вжитих заходів щодо відповідальності за корупційні діяння працівниками податкових органів в Україні за 2008–2013 рр. \***

<b>Проведені заходи</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
Притягнуто до адміністративної відповідальності, осіб	264	184	17	59	48
Притягнуто до дисциплінарної відповідальності, осіб	1967	2016	1984	1843	1823
Порушено кримінальних справ, шт.	285	225	138	138	122
Притягнуто до кримінальної відповідальності згідно з рішенням судів, осіб	21	21	23	12	15

\*складено автором на основі даних веб-порталу Державної фіскальної служби [7]

Звичайно, корупційна складова породжує інші ризики, які стосуються порядку використання конфіденційної інформації про діяльність платника, та можливості тиску на нього, хоча нормами законодавства передбачено, що якщо податковими органами використовуються конфіденційні особисті дані про платників податків, то вони повинні забезпечити і надійний захист цієї інформації.

**Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розробок у даному напрямку.** Отже, процес управління конфліктом інтересів, спрямований на досягнення допустимої його величини через прийняття певних умов входження в такий конфлікт, повинен базуватися на аналізі ризикоутворюючих факторів і оцінці окремих видів податкових ризиків, на основі якої доцільно приймати рішення про необхідність розробки заходів щодо їх нейтралізації.

Питання про розмір прийняттого рівня ризику, відповідного якомусь балансу між очікуваною вигодою і загрозою втрат, повинен вирішуватися стосовно індивідуальної ситуації, яка детермінується такими ключовими факторами: завдання податкового планування, здійснюваного в даній ситуації (об'єктивний аспект); індивідуальна схильність власників до прийняття / неприйняття ризику (суб'єктивний аспект).

**Список використаних джерел**

1. Бечко П.К. Податковий менеджмент : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закладів / П.К. Бечко, Н.В. Лиса. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.
2. Десятнюк О.М. Управління податковими ризиками – нова парадигма розбудови податкової системи України / О.М. Десятнюк // Вісник НУ “Львівська політехніка”. – 2009. – № 60. – С. 355–361.
3. Доброскок О.В. Податковий контроль та його ефективність : навч. посіб. / О.В. Доброскок. – К. : Алерата, 2012. – 238 с.
4. Загородній А.Г. Ризики податкового планування суб'єктів господарювання / А.Г. Загородній, Н.І. Федішин // Вісн. Нац. ун-ту “Львів. політехніка”. – 2010. – № 682. – С. 299–305.
5. Скрипник А.В. Економічний ризик та ризик в оподаткуванні : навч. посіб. / А.В. Скрипник. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2007. – 112 с.
6. Білоусов Ю. Правова природа податкового спору / Ю. Білоусов // Науковий вісник. – Ірпінь, 2002. – № 4. – С. 94–96.
7. Річний звіт Міндоходів України за 2013 рік [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. – 2014. – 62 с. – Режим доступу : [www.sfs.gov.ua](http://www.sfs.gov.ua)

8. Атаманенко І.Б. Оцінка податкових ризиків при ухваленні управлінських рішень / І.Б. Атаманенко // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 16–20.

9. Про затвердження Правил поведінки посадових осіб Міністерства доходів і зборів України та його територіальних органів [Електронний ресурс] : наказ № 357 від 15.08.2013 / Міндоходів і зборів України. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.54827.0>

---