

УДК 351.713:347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/pdu.2024.2.11>

**О. В. Мащенко**

доктор економічних, юридичних наук, професор,  
перший проректор Класичного приватного університету

**Ю. П. Козаченко**

доктор наук з державного управління,  
виконуюча обов'язки начальника Головного управління ДПС  
у Київській області

## **ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ВПРОВАДЖЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМИ КОМПЛАЄНС-РИЗИКАМИ: СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ**

В статті обґрунтовано доцільність запровадження системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) за для підвищення рівня дотримання платниками податків податкового законодавства.

Надано визначення поняття комплаєнсу – як системі заходів та процедур, що здійснюються контролюючими органами з метою підвищення рівня добровільного виконання платниками податків податкових та інших обов'язків та зменшення ймовірності настання податкового ризику (комплаєнс-ризик). Доведено, що попередня оцінка ефективності управління ризиками у Державній податковій службі з використанням Діагностичного інструменту оцінки податкового адміністрування показала свою нездатність.

Виявлено некоректність поняття „податковий ризик (комплаєнс-ризик)”, в якому законодавець посилаючись на невиконання платником податків податкового обов'язку, розширив зміст пункту 36.1, статті 36 Податкового кодексу України, додав до поняття „податкового обов'язку” – „обов'язок щодо взяття його на облік як платника податків”, тоді як ця процедура здійснюється автоматично на підставі переданих відомостей від державного реєстратора до інформаційних систем контролюючих органів. Вказано що обов'язком платників податків може бути лише подати заяву до контролюючого органу про взяття на облік за неосновним місцем обліку. Запропоновано внести зміни до підпункту 14.1.221 Податкового кодексу України щодо визначення поняття „податковий ризик (комплаєнс-ризик)”.

Наведено критерії, яким має відповідати платник податків для отримання статусу платника з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства.

Наголошено на незрозумілості норми щодо одного з критеріїв, які висуваються до платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства – як то відсутність податкового боргу, що перевищує 3000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з дня виникнення якого минуло більше 30 днів. На сьогодні в законодавстві відсутнє чітке визначення розміру неоподатковуваного мінімуму доходів громадян.

Наголошується на невизначеності правового статусу комплаєнс-менеджера, який має взаємодіяти з платником податків, якого визнано з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства.

**Ключові слова:** податковий ризик (комплаєнс-ризик), платник податків, податковий обов'язок, комплаєнс-менеджер, контролюючі органи.

**Постановка завдання.** Податкова система України опинилась у становищі, коли виконувати високоякісно свої функ-

ції платникам податків і посадовим особам контролюючих органів стало проблематично без здійснення адекватних заходів

щодо її вдосконалення. Проте проведення податкових реформ завжди пов'язано з великими труднощами, оскільки практично неможливо цілком задовольнити інтереси всіх сторін оподаткування: реалізувати наміри держави, пристосувати фіскальний режим до комерційних інтересів підприємців, забезпечити соціальні ідеали справедливості та суспільного добробуту. Неодноразові спроби поспішного і необґрунтованого вирішення проблем і суперечностей шляхом постійного корегування податкового законодавства викликають нові проблеми. Сьогодні, можна побачити, що управління в сфері оподаткування проводиться в умовах невизначеності, конфліктності, дії дестабілізуючих чинників і зумовлених ними ризиків [1, с. 185]. Найбільш негативним чинником, який впливає на реалізацію податкових реформ та наповнення бюджетів – стала збройна російська агресія, яка нанівець звела здобутки від значної фіскальної консолідації, досягнутої за останні роки.

Задля швидкого відновлення економічного зростання країни у середньостроковій перспективі, та реалізації європейського вектору розвитку – необхідно проводити виважену податкову політику, метою якої має стати досягнення партнерських відносин між бізнесом та державою.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вивчення поняття податкового ризику, методів його дослідження та процесів управління ними у різних галузях науки здійснювалося фрагментарно. Зокрема, зміст цього терміну розкривався у роботах вчених в галузі адміністративного та фінансового права, як то: Л. К. Воронової, Д. М. Веприняк, П. В. Коломійця, М. П. Кучерявенка, В. В. Курила; у галузі економіки – В. Л. Андрущенко, В. П. Вишневського, О. М. Десятника, І. О. Луніної, О. М. Тимченко, П. В. Мельника, В. М. Опаріна, В. А. Онищенка, та ін. Зокрема, О. С. Риженко розглядалися окремі елементи методології дослідження податкових ризиків у науці фінансового права [2]. В. І. Курило, В. В. Мушенко здійснили аналіз вітчизняної правової категорії „податковий ризик” та запропонувати розширення смислового наповненням

даного поняття для подальшого його правозастосування у сучасній податково-правовій науці [1]. Н. О. Євтушенко у своїх працях дослідив зміст системи керування ризиками та запропонував напрямки підвищення через запровадження системного підходу в умовах великої частки тіньової економіки [3]. Але реформування податкової системи у напрямку посилення співпраці з платниками податків та підтримки соціально-відповідальних платників вимагають розробки нової системи управління податковими комплаєнс-ризиками, що обумовлює актуальність обраної теми.

#### **Виклад основного матеріалу.**

З початком збройної російської агресії на території України національна економіка знаходиться у досить складному становищі через: руйнування об'єктів цивільної, критичної та промислової інфраструктури, відновлення яких потребує значних зусиль і часу та пошуку джерел інвестицій; зупинення на постійній або тимчасовій основі роботи підприємств – платників податків через безпосередню військову загрозу або відсутність доступу до ринків збуту; руйнування логістичних зав'язків платників податків; міграція та внутрішнє переміщення громадян України, зростання трудового навантаження та нестача кадрового потенціалу й погіршення його якості; складність адаптації платників податків до нових умов господарювання в умовах воєнного стану.

За для вирішення вище перелічених проблем та виведення країни з фінансової кризи Кабінетом міністрів України було схвалено „Національну стратегію доходів до 2030 року” у якій за для підвищення рівня надходження податків та зборів в умовах дотримання податкового законодавства було передбачено впровадження системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками).

Комплаєнс-ризиками – це потенційні втрати і юридичні санкції через недотримання законів або правил. 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 негатив-

них наслідків: зниження вартості бізнесу, значної переоплати податків, адміністративної і карної відповідальності, навіть банкрутства підприємства [4].

О. С. Риженко наголошує, що: „... під поняттям „ризик” для платника податку можна розуміти ступінь потенційної можливості для суб’єкта понести фінансові або інші втрати внаслідок негативних відхилень від очікуваних результатів, що ґрунтуються на чинних нормах права та враховуються суб’єктом при прийнятті рішень” [2, с. 228]. Тобто це негативні наслідки, які можуть мати місце для платника податку у зв’язку з невиконанням ним свого податкового обов’язку.

ЗУ „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства” [5] було доповнено зміст пп. 14.1.221, п. 14.1, ст. 14 ПК України, де надано визначення поняття „податковий ризик (комплаєнс-ризик)” – як ймовірність невиконання платником податків податкового обов’язку щодо взяття його на облік як платника податків, реєстрації платником окремих видів податків, подання податкової звітності, декларування, сплати платником податків податкових зобов’язань, інших податкових обов’язків [6]. Зокрема, було доповнено пп. 14.1.221-1 в якому з’явилося поняття „комплаєнс” – система заходів та процедур, що здійснюються контролюючими органами з метою підвищення рівня добровільного виконання платниками податків податкових та інших обов’язків та зменшення ймовірності настання податкового ризику (комплаєнс-ризика) [5].

Ще у 2018 році було затверджено оцінку ефективності управління ризиками у ДПС з використанням Діагностичного інструменту оцінки податкового адміністрування TADAT, проте, ця система управління показала цілий ряд слабких сторін, як то:

- неструктурованість процесу оцінки податкових ризиків;
- відсутність багаторічного стратегічного документу, який би охоплював всю сферу оцінки податкових ризиків;

- формалізація чинного процесу управління податковими ризиками відразу у декількох документах, затверджених вищим керівництвом ДПС, дотримання вимог яких контролювалося лише на індивідуальній основі;

- відсутність щорічного плану покращення податкової дисципліни, який би охоплював усі комплаєнс-ризиками та передбачав би кроки їх зменшення;

- обмеженість застосування плану податкового органу щодо зменшення податкових ризиків, який, окрім розділу, що стосувався податкових перевірок, не зосереджував окремої уваги на конкретних галузях економіки чи географічних регіонах або окремих категоріях платників податків;

- відсутність узгодженого підходу до зменшення податкових ризиків шляхом комунікації з платниками податків;

- визначення лише проведення перевірок та не передбачення проведення навчальних заходів з підвищення кваліфікації, вдосконалення робочих інструкцій або ефективного розподілу персоналу щодо зменшення податкових ризиків;

- відсутність регулярного відслідковування процесу управління податковими ризиками або успішності заходів з їх зменшення, проведення відповідного моніторингу [7].

Але у 2020 році в межах реформ ДПС було створено відділ реалізації стратегії комплаєнсу, який на сьогодні, складається з чотирьох відділів: методології податкового комплаєнсу; забезпечення функціонування інформаційної СУР; планування та реалізації податкового комплаєнсу; інформаційної підтримки та технічного забезпечення [8].

А у жовтні 2023 року Наказом ДПС України № 813 було затверджено „Концепцію функціонування системи управління податковими ризиками”, яка мала запровадити та визначити комплексний і єдиний підхід в управлінні ризиками дотримання податкового законодавства, контроль за виконанням якого покладено на ДПС. Метою Концепції стало – підвищення податкової свідомості платників податків внаслідок попередження про ризик, можливість самостійного усунення ризику

платником податків і спрямування податкового контролю на діяльність платників податків, які систематично порушують податкове законодавство, через запровадження системи управління податковими ризиками платника податків із ідентифікації, оцінювання, встановлення ризиків та вжиття заходів своєчасного реагування на них [7].

Як наголошують Є. Курілов та В. Кругляк «Комплаєнс-ризик в системі податкового адміністрування – ризик, що призводить до втрати доходів, у разі якщо платники податків не дотримуються чотирьох основних обов'язків, визначених податковим законодавством: належної реєстрації в податковій системі; своєчасного подання податкової звітності; зазначення повної та достовірної інформації у податковій звітності та своєчасної сплати податкового зобов'язання в установлені терміни [8]. Тобто не виконання свого податкового обов'язку, передбаченого п. 36.1, ст. 36 ПК України.

Податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковий кодексом та законами з питань митної справи (п. 36.1, ст. 36 ПК України [6]). Отже, ми бачимо, що законодавець, надаючи визначення поняттю „податковий ризик (комплаєнс-ризик)“, яким є невиконання платником податків податкового обов'язку, розширив зміст п. 36.1, ст. 36 ПК України, додав до поняття „податкового обов'язку“ – „обов'язок щодо взяття його на облік як платника податків“, тоді як, обов'язок стати на облік визначено у пп. 16.1.11, п. 16.1, ст. 16 ПК України. Проте, вважаємо, трохи некоректним визначення „податковий ризик (комплаєнс-ризик)“, де серед складових податкового обов'язку вказано „взяття на облік як платника податків“, адже пп. 16.1.11, п. 16.1, ст. 16 ПК України акцентує увагу на обов'язку „стати на облік“, тоді як у п. 63.2–63.3, ст. 63 ПК України вказано, що взяттю на облік у контролюючих органах підлягають всі платники податків за місцезнаходженням юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів; місцем проживання особи, а також

за місцем розташування рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування [9].

Процедура взяття на облік відбувається наступним чином: юридична або фізична особа для здійснення державної реєстрації як суб'єкта господарювання звертається з відповідними документами до державного реєстратора, і в день проведення реєстраційної дії технічний адміністратор Єдиного державного реєстру забезпечує передачу відомостей про особу до інформаційних систем центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, і саме ці відомості – є підставою для взяття на облік платника податків в податкових (контролюючих) органах [9]. Тобто взяття на облік – є обов'язком контролюючих органів на підставі переданих їм відомостей від державного реєстратора, що відбувається із застосуванням програмного забезпечення, що забезпечує автоматизацію процесу державної реєстрації та інших реєстраційних дій та передачу даних інформаційних систем державних органів, зокрема контролюючих. Взяття на облік – не є обов'язком платника податків.

Але, у п. 63.3, ст. 63 ПК України вказано обов'язок платників податків подати заяву до контролюючого органу про взяття на облік за неосновним місцем обліку протягом 10 робочих днів після створення відокремленого підрозділу або реєстрації рухомого чи нерухомого майна, і можна сказати, що саме цей обов'язок корегує з пп. 16.1.11, п. 16.1, ст. 16 ПК України, і він стосується неосновного місця обліку. Тому доцільно внести зміни до пп. 14.1.221 п. 14.1, ст. 14 ПК України щодо визначення поняття „податковий ризик (комплаєнс-ризик)“ та змінити фразу „ймовірність невиконання платником податків податкового обов'язку щодо взяття його на облік як платника податків“, наступною „*ймовірність невиконання платником податків обов'язку щодо подання документів для взяття його на облік за неосновним місцем обліку, або неповідомлення про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи – підприємця*“ (цей обов'язок покладено на платника податків пп. 16.1.11, п. 16.1, ст. 16 ПК України).

Процедура податкового комплаєнсу була прописана у пп. 69.41, п. 69 підрозділу 10, розділу XX «Перехідні положення» ПК України, який було доповнено ЗУ „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства”, внаслідок чого з’явилося нове поняття – як платник податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства, до яких належать юридичні особи та фізичні особи – підприємці, що одночасно відповідають всім таким вимогам:

- податковий борг не перевищує 3000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян та з дня їх виникнення минуло не більше 30 днів;

- відсутність заборгованості (недоїмки, штрафу, пені) із сплати єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування;

- відсутність фактів порушення платником податків податкових обов’язків щодо подання звітності та/або документів (повідомлень);

- відсутність винесених щодо платника податку податкових повідомлень-рішень про порушення граничних строків розрахунків за операціями з експорту та/або імпорту товарів протягом останніх 12 місяців;

- відсутність рішення про відповідність платника податків критеріям ризиковості платника податку на додану вартість;

- відсутність розпочатої процедури припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця;

- відсутність порушеного провадження у справі про банкрутство (неплатоспроможність) платника податків;

- відсутність прийнятого щодо платника податків та/або його засновників (учасників), кінцевих бенефіціарних власників рішення про застосування спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій);

- відсутність у платника податків та/або його засновників (учасників), кінцевих бенефіціарних власників громадян-

ства держави, що здійснює збройну агресію проти України, тощо [5].

Крім того, платник податків має відповідати певним критеріям, як то:

- мати показник рівня сплати податку на прибуток підприємств той, що дорівнює або перевищує середній показник у відповідній галузі за останні чотири квартали;

- мати показник рівня сплати податку на додану вартість такий, що дорівнює або перевищує середній показник у відповідній галузі за останні 12 звітних (податкових) періодів (місяців);

- показник середньомісячної нарахованої та/або виплаченої податковим агентом – юридичною особою заробітної плати за останні чотири звітні (податкові) періоди становить не менше середньої заробітної плати у відповідній галузі у відповідному регіоні, помноженої на коефіцієнт 1,1, за умови що середньомісячна чисельність працюючих за зазначений період становить не менше п’яти осіб (пп. 69.41.2, п. 69.41, ст. 69 розділу XX «Перехідні положення» ПК України [6]).

І виникають певні питання з приводу визначення критеріїв, які висуваються до платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства, зокрема, стосовно відсутності податкового боргу, що перевищує 3000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з дня виникнення якого минуло більше 30 днів.

В останнє, розмір неоподатковуваного мінімуму доходів громадян було встановлено Указом Президента України від 13 вересня 1994 р., № 519/94 „Про збільшення неоподатковуваного мінімуму та ставки прогресивного оподаткування доходів громадян” [10] на рівні 1 700 000 крб., що відповідно до Указу Президента України „Про грошову реформу в Україні” [11] склало 17 грн. Проте, 25 грудня 2003 р., цей Указ [10] втратив чинність [12].

У ч. 5, підрозділу 1, розділу XX «Перехідні положення» ПК України міститься норма, яка вказує, що якщо норми інших законів містять посилання на неоподатковуваний мінімум доходів громадян, то для цілей їх застосування використовується сума в розмірі 17 гривень, крім норм адміні-

стративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації адміністративних або кримінальних правопорушень, для яких сума неоподаткованого мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги [6]. Але норма, яка міститься у пп. 69.41, п. 69 підрозділу 10, розділу XX «Перехідні положення» ПК України прописана, саме у Податковому кодексі. Тобто, не виникає питань, що при визначенні адміністративних стягнень у вигляді штрафу передбаченого Кодексом України про адміністративні правопорушення, або покарання за вчинення кримінального правопорушення відповідно до Кримінального кодексу України, – застосовується неоподатковуваний мінімум у розмірі 17 гривень. Відповідне роз'яснення свого часу і надало Міністерство доходів і зборів України у своєму Листі від 29.07.2013 р., № 7692/6/99-99-10-04-02-15/2667 [13].

Тоді як в частині кваліфікації кримінальних або адміністративних правопорушень, сума неоподаткованого мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги, визначеної пп. 169.1.1, п. 169.1, ст. 169 ПК України для відповідного року (на що вказується у цьому ж Листі Міністерства доходів і зборів України [13] та у ч. 5, підрозділу 1, розділу XX «Перехідні положення» ПК України, а саме – 50 % розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року.

Можна сказати, що ч. 5, підрозділу 1, розділу XX «Перехідні положення» ПК України не може бути застосована для визначення суми податкового боргу з метою віднесення платника податків до категорії з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства, тому як вона не вказує на можливість її застосування у податкових правовідносинах, зокрема для класифікації податкових ризиків.

Незрозумілим залишається й умова, якої має відповідати платник податків, для віднесення його до категорії з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства, як то – дотримання показника середньомісячної нарахованої **та/або** виплаченої податковим агентом заробітної плати, зокрема виникає питання коректності застосування законодавцем сполучника **«та/або»**. Можна зробити висновки, що до категорії цього виду платника податків може бути віднесений суб'єкт господарювання, який у поточному місяці виплатив заробітну платню, яку нарахував у попередніх період, отже мав заборгованість із виплати заробітної плати (саме таких висновків ми дійшли застосовували альтернативний сполучник «або»).

Більш того, безпідставна невивплата заробітної плати строком понад за один місяць, вчинена умисно керівником підприємства, установи або організації незалежно від форми власності чи громадянином – суб'єктом підприємницької діяльності, вважається кримінальним правопорушенням, склад якого визначено у ст. 175 КК України [14], тому віднесення такого платника податків до категорії сумлінного платника – з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства, – є некоректним. Тому, доцільно внести зміни до пп. 69.41, п. 69 підрозділу 10, розділу XX «Перехідні положення» ПК України в частині скасування сполучника «або», у даному випадку, мова може йти лише про платника, який нарахував **та** виплатив заробітну платню.

Серед привілеїв платникам податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства законодавець визначив: закріплення за платником податків посадової особи територіального органу державної податкової служби особу, відповідальну за взаємодію з платником податків (комплаєнс-менеджера) [5]. Взаємодія комплаєнс-менеджера з платником податків передбачає його консультування з питань виконання податкового обов'язку. Така взаємодія може бути у формі в усній формі, а також з використанням засобів дистанційного зв'язку, у тому числі в режимі відео конференції [5]. Але виникають декілька питань з приводу такої взаємодії:

– по-перше, з аналізу змісту пп. 69.41.3, п. 69.41, розділу XX «Перехідні положення» ПК України, ми бачимо, що головною метою такої співпраці – є надання повної, компетентної консультації за для виконання платником податків своєчасно

і в повному обсязі податкового обов'язку (сплати податків та зборів, ведення податкового обліку, подання податкової звітності). Отже, виникає питання, якщо консультація комплаєнс-менеджера з-за наданих ним непрофесійних порад призвела до помилки в даних податкового обліку, чи буде такий менеджер притягнутий до відповідальності? Чи понесе відповідальність за негативні наслідки від таких порад платник податків? Чи зможе довести платник податків, що він припустив помилку з причин надання некомпетентної консультації комплаєнс-менеджера, адже пп. 69.41.4, п. 69.41, розділу ХХ «Перехідні положення» ПК України вказує на форми взаємодії як то: усна, в режимі відео конференцій, – не зрозуміло, що буде доказовою базою для підтвердження надання такої консультації у разі застосування таких форм. Отже, можна зробити висновки, що надання консультацій має бути лише у формі надання індивідуальних консультацій з обов'язковим письмовим оформленням (відповідно до п. 52.3, 52.4 ПК України) – у протилежному випадку вина комплаєнс-менеджера не може бути доведена;

– по-друге, ЗУ „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства” від 18 червня 2024 р., № 3813-IX не містить чіткого механізму взаємодії між комплаєнс-менеджером та платником податків передусім в частині настання правових наслідків некомпетентного консультування;

– по-третє, у разі проведення податкової перевірки, чи буде враховано на користь платника податків дотримання порад комплаєнс-менеджера;

– по-четверте, у разі вчинення податкового правопорушення за наслідками некомпетентних порад комплаєнс-менеджера, чи буде платник податків й надалі належати до категорії платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства та підпадати під особливі умови податкового адміністрування.

**Висновки.** Отже, не дивлячись на те, що законодавець спробував створити „клуб сумлінних платників податків”, які б мали можливість мати заохочення за своєчасність та повноту виконання податкового обов'язку, а у держави з'явилася б можливість збільшити надходження до бюджетів усіх рівнів – процедура податкового комплаєнсу потребує доопрацювання.

### Список використаної літератури:

1. Курило В. І. Мушенко В.В. Визначення поняття «податковий ризик» у податковому законодавстві України: Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія : Право. – 2015. – Вип. 213(1). С. 181-187. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnau\\_prav\\_2015\\_213\(1\)\\_27](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnau_prav_2015_213(1)_27)
2. Риженко О. С. Методологія дослідження податкових ризиків у науці фінансового права: Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія : Право. 2015. Вип. 218. С. 226-231. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnau\\_prav\\_2015\\_218\\_37](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnau_prav_2015_218_37)
3. Євтушенко Н. О. Податкові ризики та система керування ними: Вісник Дніпропетровського університету. Серія : Менеджмент інновацій. 2016. Т. 24, вип. 6. С. 68-77. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vdumi\\_2016\\_24\\_6\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vdumi_2016_24_6_9)
4. Впровадження державною податковою службою системи податкового комплаєнсу. Офіційний портал Державної податкової служби України. URL: <https://evp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-466176.html>
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства: 18 червня 2024 р., № 3813-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3813-20#Text>
6. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями) : Закон від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
7. Курілов Є. Проблеми впровадження системи управління податковими ризиками у податкових органах. URL: [https://biz.ligazakon.net/analytics/227311\\_problemi-](https://biz.ligazakon.net/analytics/227311_problemi-)

- vprovadzhennya-sistemi-upravlnnya-podatkovimi-rizikami-u-podatkovikh-organakh
8. Курілов Є., Кругляк В. Робота ДПС України над впровадженням системи управління податковими компаніями-ризиками – одна зі стратегічних цілей Національної стратегії доходів до 2030 року. URL: <https://azones.law/analytics/roboata-dps-ukrayiny-nad-vprovadzhennyam-sistemy-upravlnnya-podatkovymu-komplayens-ryzykam-yodna-zi-strategichnyh-tsilej-natsionalnoyi-strategiyi-dohodiv-do-2030-roku/>
  9. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань: Закон від 15 травня 2003 р., № 755-IV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text>
  10. Про збільшення неоподаткованого мінімуму та ставки прогресивного оподаткування доходів громадян: Указ від 13 вересня 1994 р., № 519/94 / Президент України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/519/94#Text>
  11. Про грошову реформу в Україні: Указ від 25.08.1996 р., № 762/96 / Президент України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/762/96#Text>
  12. Про визнання такими, що втрачають чинність, деяких указів Указ від 25 грудня 2003 р., № 1497/2003 / Президента України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1497/2003#Text>
  13. Щодо розміру неоподаткованого мінімуму доходів громадян при застосуванні штрафних санкцій, передбачених Кодексом України про адміністративні правопорушення: Лист від 29.07.2013 № 7692/6/99-99-10-04-02-15/2667 / Міністерства доходів України. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/62866.html>
  14. Кримінальний кодекс України: Закон від 5 квітня 2001 р., № 2341-III / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>

### **Mashchenko O., Kozachenko Yu. Organizational and legal aspects of the implementation of the tax compliance risk management system: current problems and solution ways**

*The article substantiates the expediency of introducing a tax risk management system (compliance risks) in order to increase the level of tax payers' compliance with tax legislation.*

*The concept of compliance is defined as a system of measures and procedures carried out by controlling bodies with the aim of increasing the level of voluntary fulfillment of tax and other obligations by taxpayers and reducing the probability of tax risk (compliance risk). It has been proven that the preliminary assessment of the effectiveness of risk management in the State Tax Service using the Diagnostic Tool for the Assessment of Tax Administration showed its inability.*

*The incorrectness of the concept of «tax risk (compliance risk)» was revealed, in which the legislator, referring to the taxpayer's failure to fulfill the tax obligation, expanded the content of clause 36.1, Article 36 of the Tax Code of Ukraine, added to the concept of «tax obligation» – «condition» communication regarding his registration as a taxpayer», while this procedure is carried out automatically on the basis of the information transferred from the state registrar to the information systems of the controlling authorities. It is indicated that the duty of taxpayers can only be to submit an application to the controlling body for registration at a non-main place of registration. It is proposed to make changes to subsection 14.1.221 of the Tax Code of Ukraine regarding the definition of the concept of «tax risk (compliance risk)».*

*The criteria that a taxpayer must meet in order to obtain the status of a taxpayer with a high level of voluntary compliance with tax legislation are given.*

*The ambiguity of the norm regarding one of the criteria put forward for taxpayers with a high level of voluntary compliance with tax legislation is emphasized – such as the absence of a tax debt that exceeds 3,000 of the tax-free minimum income of citizens from the date of occurrence of which more than 30 days have passed. To date, there is no clear definition of the tax-free minimum income of citizens in the legislation.*

*Emphasis is placed on the uncertainty of the legal status of the compliance manager, who has to interact with the taxpayer, who is recognized as having a high level of voluntary compliance with tax legislation.*

**Key words:** tax risk (compliance risk), taxpayer, tax liability, compliance manager, controlling authorities.