

ФІНАНСОВЕ ПРАВО**ГЕТМАНЦЕВ Д. О.,**доктор юридичних наук,
професор кафедри фінансового права
(Київський національний університет
імені Тараса Шевченка)**КОВАЛЬ Ю. А.,**доктор філософії у галузі права,
доцент кафедри фінансового права
(Київський національний університет
імені Тараса Шевченка)

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2024.3.40>**ФІНАНСОВО-ПРАВОВИЙ ПІДХІД ДО РОЗУМІННЯ СУТНОСТІ
ТА ЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ У ДОГОВІРНИХ ВІДНОСИНАХ**

Стаття присвячена концепції податкового ризику як правового явища, а також управлінню податковими ризиками з точки зору платника податків. Розглянуто перспективи наукового осмислення податкових ризиків з точки зору договірних відносин, а також окреслено напрями використання такого підходу з метою подальшого вдосконалення податкового законодавства.

Встановлено, що поняття «ризик» у податковому законодавстві ілюструє державоцентристський підхід законодавця до цього багатогранного явища. Доведено, що необхідність нормативного закріплення цього поняття пов'язана з важливістю управління податковими ризиками.

Зроблено висновок про те, що першим кроком для втілення ідеї щодо запровадження системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) стало прийняття Верховною Радою України Закону України «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 року. Акцентовано увагу на тому, що внесені зміни мають на меті змінити законодавчий підхід до поняття «ризик», запровадивши натомість термін «податковий ризик (комплаєнс-ризик)», що є значно ширшим і прогресивнішим. Наголошено, що розуміння природи податкового ризику надає контролюючому органу можливість обирати спосіб взаємодії, користуючись доступним інструментарієм у межах правового поля.

Досліджено особливості податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства. Зроблено висновок про те, що закріплення за платником податків комплаєнс-менеджера та право платника отримати інформацію про податкові ризики у його діяльності за своєю суттю є першою спробою імплементації інституту *cooperative compliance* до податкового законодавства України.



Представлено авторський підхід до класифікації податкових ризиків та процесу управління ними. Зроблено висновок про те, що тенденції в оцінці податкових ризиків у договірних відносинах є одним із найбільш дієвих інструментів постзаконодавчого контролю для з'ясування ефективності законодавчих змін у сфері оподаткування з точки зору досягнення мети, яку ставив перед собою законодавець.

Ключові слова: податковий ризик, комплаєнс, добровільне дотримання податкового законодавства, управління податковими ризиками, ATAD, GAAR.

Getmantsev D. O., Koval Yu. A. Financial and legal approach to understanding of the essence and meaning of tax risks in contractual relations

The article is devoted to the concept of tax risk as a legal phenomenon, as well as the management of tax risks from the taxpayer's point of view. The prospects of the scientific understanding of tax risks from the point of view of contractual relations are considered, as well as the directions of using such an approach with the aim of further improving tax legislation are outlined.

It is established that the concept of "risk" in tax legislation illustrates the legislator's state-centric approach to this multifaceted phenomenon. It has been proven that the need for regulatory consolidation of this concept is related to the importance of tax risk management.

It was concluded that the first step to implementing the idea of introducing a tax risk management system (compliance risks) was the adoption by the Verkhovna Rada of Ukraine of the Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine on the Features of Tax Administration during Martial Law for Taxpayers with High on the level of voluntary compliance with tax legislation" dated June 18, 2024. It was found that the introduced changes aim to change the legislative approach to the concept of "risk", introducing instead the term "tax risk (compliance risk)", which is much broader and more progressive. It is emphasized that understanding the nature of the tax risk gives the supervisory body the opportunity to choose the way of interaction, using the available tools within the legal field.

The peculiarities of tax administration during martial law for taxpayers with a high level of voluntary compliance with tax legislation were studied. It was concluded that the appointment of a compliance manager for the taxpayer and the right of the taxpayer to receive information about the tax risks in his activity is in essence the first attempt to implement the cooperative compliance institute to the tax legislation of Ukraine.

The author's approach to the classification of tax risks and the process of their management is presented. It was concluded that the trends in the assessment of tax risks in contractual relations are one of the most effective tools of post-legislative control to clarify the effectiveness of legislative changes in the field of taxation from the point of view of achieving the goal set by the legislator.

Key words: tax risk, compliance, voluntary compliance with tax legislation, tax risk management, ATAD, GAAR.

Вступ. Відповідно до частини першої статті 42 Господарського кодексу України підприємництво – це «самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку» [1]. Таким чином, ризик є однією з ознак підприємницької діяльності та невід'ємною її складовою. Разом з тим, поняття «ризик» має чимало смислових відтінків, які залежно від сфери його застосування мають різне значення для суб'єкта господарювання. Формат наукової статті не дозволяє охопити увесь спектр застосування поняття «ризик», тому в межах цього дослідження пропонується розглянути концепцію податкового ризику як правового явища, а також дослідити способи управління податковими ризиками з точки зору платника податків.



Слід зауважити, що тривалий час у науковій літературі панував економічний підхід у дослідженні сутності податкових ризиків, що об'єктивно пов'язано з впливом податкових ризиків на економічну стійкість держави та бізнесу. За такого підходу податковий ризик зводиться до ймовірності втрати частини фінансових ресурсів через недотримання платником податків податкового законодавства. Однак дослідження такого комплексного явища як податковий ризик не може обмежуватися лише економічним підходом, тому заслуговує на увагу аналіз сутності податкових ризиків з точки зору права.

Порушена проблематика набуває особливої актуальності з огляду на розвиток податкового законодавства, яке нещодавно поповнилося новим поняттям «комплаєнс-ризик», що потребує наукового осмислення для конструювання юридично коректної системи управління ризиками дотримання податкового законодавства у відповідності з європейськими принципами справедливого та ефективного оподаткування.

Постановка завдання. Цінність цього дослідження обумовлена тим, що його метою є чітке диференціювання сутності податкових ризиків з точки зору податкового адміністрування та податкових ризиків у договірних відносинах. Останній аспект є критично мало дослідженим у науковій літературі, в якій переважає аналіз податкових ризиків саме через призму статистського підходу до податково-правових явищ. Натомість представлене дослідження має на меті продемонструвати перспективи наукового осмислення податкових ризиків з точки зору договірних відносин в цілому, а також окреслити напрями використання такого підходу з метою подальшого вдосконалення податкового законодавства.

Результати дослідження. Відповідно до підpunkту 14.1.221 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України (у редакції до прийняття Закону України «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»¹) поняття «ризик» донедавна визначалося як «*ймовірність недекларування* (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи» [2].

Незважаючи на усічений зміст наведеної у Податковому кодексі України (далі – ПК України) дефініції поняття «ризик», цей термін використовувався у податковому законодавстві у кількох розуміннях залежно від цілей його застосування:

1) у цілях оцінки ступеня ризику платника податків з метою формування плану-графіка документальних перевірок (прикметно, що до внесення змін у підpunkті 14.1.221 пункту 14.1 статті 14 ПК України робився акцент виключно на «ймовірності недекларування», а відповідно до пункту 77.2 статті 77 ПК України до плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають *ризик щодо несплати* податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи);

2) у цілях трансфертного ціноутворення (в рамках функціонального аналізу контролюваної та зіставних операцій за статтею 39 ПК України);

3) у цілях звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження в Україні з метою визначення бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу (за статтею 102 ПК України).

Існують також інші випадки вживання слова «ризик» у ПК України (наприклад, у значенні страхових ризиків), але вони не мають специфіки з точки зору податкових відносин.

Окрім того, на рівні підзаконних нормативно-правових актів поняття «ризик» набуло особливого значення у сфері боротьби з ухиленням від оподаткування податком на додану вартість. Мова йде про закріплення особливого підходу до ризиків у Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових

¹ Закон було прийнято Верховною Радою України 18 червня 2024 року в другому читанні та в цілому. Станом на дату подання наукової статті до друку (23 червня 2024 року) текст прийнятого Закону готувався на підпис Президента України.



накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 року № 1165 [3], де окремо розмежовуються критерії ризиковості платника податку на додану вартість та критерії ризиковості здійснення операцій. Реєстрація податкових накладних дозволяє відслідкувати рух усіх товарів та послуг та практично безпомилково ідентифікувати безтоварні (ризикові) операції, які здійснюються платниками з єдиною метою – ухилитися від оподаткування. Таким чином, система моніторингу руху податкових накладних за допомогою визначених критеріїв ризиковості операцій та платників дозволяє запобігти випадкам генерування фіктивного податкового кредиту, що є значно ефективнішим (за рахунок автоматизації процесів попереднього контролю та економії часу), аніж виявлення таких зловживань на етапі податкових перевірок.

Наведені приклади застосування поняття «ризик» у податковому законодавстві ілюструють державоцентристський підхід законодавця до цього багатогранного явища, адже «існування податкових ризиків виправдовує запровадження з боку фіску адекватних превентивних і контрольних заходів, направлених проти виникнення ризиків» [4, с. 253]. Необхідність нормативного закріплення цього поняття пов'язана з важливістю управління податковими ризиками. При цьому донедавна відповідно до підпункту 20.1.42 пункту 20.1 статті 20 ПК України права контролюючого органу щодо проведення аналізу та управління ризиками (у редакції до прийняття Закону України «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») обмежувалися виключно метою визначення форм та обсягів податкового контролю. Однак виявлення податкових порушень у форматі постаудиту є пасивною формою реагування на податкові зловживання. Саме тому, розроблена відповідно до міжнародних зобов'язань України Національна стратегія доходів до 2030 року, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р, яка є дорожньою картою реформування податкової системи, акцентує увагу на тому, що «стратегічна мета управління комплаєнс-ризиками (тобто ризиками дотримання податкового законодавства, далі – податковими ризиками) – це постійне підвищення рівня добровільного дотримання платниками податків вимог податкового законодавства шляхом виявлення та визначення пріоритетності ризиків втрати податкових надходжень і впровадження заходів, спрямованих на мінімізацію ризиків» [5]. Тобто управління податковими ризиками не зводиться до формату «перевіряти і карати», а навпаки управління комплаєнс-ризиками виводить податкові відносини на новий рівень партнерства, де обидві сторони (і платник, і контролюючий орган) зацікавлені у підвищенні рівня добровільного дотримання податкового законодавства.

Першим кроком для втілення ідеї щодо запровадження системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) стало прийняття Верховною Радою України Закону України «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». Внесені зміни мають на меті змінити підхід до поняття «ризик», запровадивши натомість термін «податковий ризик (комплаєнс-ризик)», який визначається як «ймовірність невиконання платником податків податкового обов'язку щодо взяття його на облік як платника податків, реєстрації платником окремих видів податків, подання (своєчасного подання) податкової звітності, декларування (повного декларування), сплати (своєчасної та повної сплати) платником податків податкових зобов'язань, інших податкових обов'язків, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [6]. Як вбачається з аналізу запропонованої дефініції, поняття «ризик» було істотно розширено відповідно до чотирьох основних обов'язків, визначених податковим законодавством: (1) обов'язок належної реєстрації як платника податків; (2) обов'язок своєчасного подання податкової звітності; (3) обов'язок зазначення повної та достовірної інформації у податковій звітності; (4) обов'язок своєчасної сплати податкового зобов'язання в установлені терміни [5].



Потреба у такій градації не є випадковою, адже розуміння природи податкового ризику надає контролюючому органу можливість обирати спосіб взаємодії, користуючись доступним інструментарієм у межах правового поля. З цієї метою податкове законодавство було також доповнено поняттям «комплаєнс», що визначається як «система заходів та процедур, що здійснюються контролюючими органами, визначеними підпунктом 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 цього Кодексу, з метою підвищення рівня добровільного виконання податкових та інших обов'язків платниками податків відповідно до вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та зменшення ймовірності настання податкового ризику (комплаєнс-ризик)» [6].

У якості пілотного проекту для практичної реалізації концепції комплаєнсу Закон України «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» доповнює пункт 69 підрозділу 10 розділу XX ПК України новим підпунктом 69.41, на підставі якого на період воєнного стану та по 31 грудня року, в якому воєнний стан буде припинено або скасовано, для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства встановлюються особливості податкового адміністрування, суть яких полягає у праві отримати певні переваги як стимули для добросовісного платника з позитивною податковою історією. Зокрема, мова йде про мораторій на документальні перевірки (крім деяких видів), скорочення строків перевірок у цілях бюджетного відшкодування, скорочення строків для підготовки індивідуальних податкових консультацій. Але у цілях цього дослідження пропонуємо зупинитися на двох інших аспектах, а саме закріплення за платником податків комплаєнс-менеджера та право платника отримати інформацію, яка може свідчити про податкові ризики у його діяльності, а також консультації щодо усунення таких ризиків. Саме ці дві переваги втілюють у собі новий погляд на структуру відносин між платником податків, який полягає у відмові від традиційного вертикального формату, зі зміщенням їх у горизонтальну площину, де комплаєнс-менеджер виступає кваліфікованим податковим радником, який допомагає платнику забезпечувати дотримання податкового законодавства. У таких горизонтальних відносинах не лише платник розкриває свою діяльність перед податковою, а й податкова розкриває наявну у неї інформацію про платника, яка розцінюється як фактор ризику. Ще у 2018 році один із авторів цього дослідження, аналізуючи перспективи імплементації інституту *cooperative compliance* до податкового законодавства України, стверджував, що він «повністю вписується у сучасну доктрину фінансового права» [7], що і було доведено українським парламентом, який навіть в умовах воєнного стану послідовно працює над реформуванням податкової служби, трансформуючи підходи до податкових відносин у відповідності до кращих світових практик.

Таким чином, комплаєнс-ризик в системі податкового адміністрування є об'єктом прискіпливої уваги з боку податкових органів. В межах системи управління ризиками дотримання податкового законодавства заходи реагування на виявлені податкові ризики можуть варіюватися від сприяння добровільному дотриманню вимог законодавства платниками податків (шляхом їх попередження про податковий ризик та можливість самостійного його усунення) до примусового дотримання вимог (шляхом спрямування податкового контролю на діяльність платників податків, які систематично грубо порушують законодавство) [5].

Разом з тим, у межах цього дослідження доцільно підкреслити, що поняття «податкові ризики» є не менш важливим у процесі податкового планування діяльності суб'єкта господарювання. З точки зору платника податків податкові ризики доцільно розглядати щонайменше у двох площинах: (1) у *вузькому* розумінні це ймовірність настання несприятливих для платника податків обставин, у т.ч. обумовлених помилками податкового планування або порушенням (умисним чи необережним) податкового законодавства (наприклад, податкові ризики при співпраці з компаніями з низькоподаткових юрисдикцій); (2) у *широкому* розумінні це невизначеність економічних умов діяльності платника податків, що може мати вплив на його податкове навантаження у довгостроковій перспективі (наприклад, податкові



ризиків інвестування в Україну або податкові ризики ведення господарської діяльності в умовах воєнного стану). Розуміння методології податкового планування, спрямованого на мінімізацію податкових ризиків, також може суттєво підвищити якість аналітичних досліджень контролюючих органів.

У той же час антиподом правомірного податкового планування є практики *агресивного* податкового планування, які ґрунтуються на свідомому прийнятті податкових ризиків з метою отримання податкової вигоди. Це явище у науковій літературі також називають податковою шиканою, яка являє собою «умисну дію (або ланцюг взаємопов'язаних дій) платника, вчинених в межах законодавства, єдиною або переважною метою якої є зменшення податкового зобов'язання платника або інших осіб зараз або в майбутньому внаслідок надання економічної операції іншою, викривленою, форми, що тягне перекваліфікацію податкових наслідків без притягнення платника до юридичної відповідальності та визнання недійсними правочинів, що оформлюють відповідну угоду» [8, с. 360].

Боротьбі зі шкідливими практиками податкових зловживань присвячена Директива Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку (надалі – ATAD). Зокрема, стаття 6 ATAD формулює універсальне правило (GAAR – загальне правило протидії ухиленню від сплати податків), відповідно до якого «для цілей розрахунку зобов'язання з податку на прибуток підприємств держава-член повинна ігнорувати механізм або низку механізмів, основною ціллю або однією з основних цілей яких є отримання податкової пільги, що суперечить меті або завданню чинного податкового законодавства, які з урахуванням усіх відповідних фактів та обставин є фіктивними» [9]. Саме правило GAAR є «останньою барикадою», коли усі інші механізми та запобіжники (спеціальні правила протидії ухиленню від оподаткування) не спрацювали.

Розглянемо правомірні випадки управління податковими ризиками у договірних відносинах. Класичний процес складається з кількох стадій: (1) виявлення потенційних податкових ризиків на етапі планування бізнес-структури або господарської операції і заміна моделі на ту, яка не передбачає відповідних податкових ризиків; (2) запобігання податковим ризикам в ситуації, коли бізнес-структура створена або господарська операція відбувається в процесі; (3) мінімізація податкових ризиків відбувається в ситуації, коли податковим ризикам неможливо запобігти, але вживаються профілактичні заходи для мінімізації їх наслідків; (4) подолання наслідків податкових ризиків відбувається під час вирішення податкових спорів.

При цьому до основних засад виявлення та аналізу податкових ризиків варто віднести такі податкові доктрини, як превалювання суті над формою, доктрина реальності господарських операцій, доктрина податкової вигоди, презумпція добросовісності платника податків, концепція належної обачності платника, принцип індивідуальної відповідальності платника податків та інші.

Варто наголосити на різноманітності класифікацій податкових ризиків:

1) залежно від *тривалості дії* податкові ризики поділяються на постійні (ризик втрати статусу платника єдиного податку внаслідок порушення КВЕДів) і ситуаційні (ризик донарахування податку на додану вартість за операцією поставки товару внаслідок невірної визначеної бази оподаткування);

2) залежно від *ступеня впливу платника на дію ризиків* податкові ризики поділяються на керовані (ризик несплати податків чи ризик несвочасного декларування в умовах мирного часу) і некеровані (ризик неотримання податкового кредиту від контрагента, який у перші дні після повномасштабного вторгнення опинився на тимчасово окупованій території без доступу до ЄРПН);

3) залежно від *оцінки можливих наслідків* податкові ризики поділяються на допустимі (ризик штрафу за порушення строків реєстрації податкової накладної) і критичні (ризик позбавлення статусу неприбуткової організації для благодійного фонду);

4) залежно від *факторів, які спричиняють їх виникнення*, ризики поділяються на податкові ризики, спричинені зовнішніми факторами (співпраця з ризиковим контрагентом,



щодо якого не було інформації про ризиковість станом на дату укладення договору), і податкові ризики, спричинені внутрішніми факторами (недоліки організації бухгалтерії чи документообороту на підприємстві);

5) залежно від *сфери впливу* податкові ризики поділяються на ризики податкового контролю, ризики несплати, ризики недекларування, ризики втрати спеціального статусу (виключення з реєстру), ризики застосування заходів примусу тощо;

6) залежно від *об'єкта оцінки* ризики поділяються на податкові ризики договору, господарської операції або господарської діяльності платника;

7) залежно від *учасників договірних відносин* податкові ризики поділяються на податкові ризики в договірних відносинах за участі платників єдиного податку, податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств, неприбуткових організацій, нерезидентів, фізичних осіб тощо.

Для ілюстрації багатоманітності підходів до податкових ризиків у договірних відносинах залежно від контрагентів наведемо кілька практичних прикладів. Зокрема, у договірних відносинах з платниками податку на додану вартість доцільно звертати увагу на такі податкові ризики: ризик зупинення реєстрації податкової накладної, ризик внесення у перелік ризикових платників податку на додану вартість, ризик неотримання податкового кредиту внаслідок нереєстрації або несвоєчасної реєстрації податкової накладної контрагентом, ризик донарахування податку на додану вартість через неправильно визначену базу оподаткування, ризик безоплатного постачання товарів або послуг та інші.

Серед спеціальних ризиків, які можуть виникнути у договірних відносинах з нерезидентами, слід виділити такі податкові ризики: ризик донарахування у разі отримання від нерезидентів послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, ризик донарахування податку на репатріацію при виплаті доходів нерезидентам, ризик донарахування податків внаслідок помилок у застосуванні пільг, передбачених конвенціями про уникнення подвійного оподаткування, ризик недоведення ділової мети та застосування «нерезидентських» податкових різниць, ризик визнання операції контрольованою і застосування правила «втягнутої руки» та інші.

Враховуючи вище наведені приклади, можна зробити висновок про те, що оцінка податкових ризиків у договірних відносинах є одним із найбільш дієвих інструментів постзаконодавчого контролю для з'ясування ефективності законодавчих змін з точки зору досягнення мети, яку ставив перед собою законодавець. Наприклад, якщо внаслідок запровадження категорії «платники податку на додану вартість, які відповідають критеріям ризиковості» платник змінює свою поведінку, намагаючись не допускати у своїй діяльності критерії ризиковості, сприймаючи їх як податкових ризик, то можна стверджувати, що мета законодавця, яка полягала у протидії зловживанням та підвищенні рівня добросовісності платників податків, була досягнута, а отже інструмент є ефективним. У цьому контексті постає питання щодо майбутньої долі існуючої в Україні системи електронного адміністрування податку на додану вартість та системи автоматизованого моніторингу відповідності податкової накладної критеріям оцінки ступеня ризиків з точки зору адаптації податкового законодавства України до права ЄС, зокрема, відповідно до положень Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість. Це питання потребує глибокої фахової експертизи та наукової дискусії, по-перше, з урахуванням практики Суду ЄС, який, застосовуючи принцип пропорційності, неодноразово наголошував на тому, що держави-члени повинні вживати заходів, які, дозволяючи досягти мети, переслідуваної національним законодавством, водночас завдають щонайменшої шкоди цілям і принципам, викладеним у відповідному законодавстві ЄС; по-друге, з урахуванням тенденцій розвитку права ЄС у сфері оподаткування, адже в умовах глобальної диджиталізації саме новітні технології можуть бути використані податковими органами для підвищення ефективності боротьби з податковим шахрайством, на чому наголошує Європейська Комісія у стратегічному документі щодо справедливого та зрозумілого оподаткування для підтримки відновлення [10].



Висновки. Правовідносини щодо управління податковими ризиками у договірних відносинах не належать до предмета фінансово-правового регулювання, однак правова оцінка податкових ризиків у договірних відносинах є вихідною точкою для оцінки ефективності податкового законодавства та інструментом його подальшого вдосконалення.

Список використаних джерел:

1. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення 23.06.2024).
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 23.06.2024).
3. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: постанова Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 року № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення 23.06.2024).
4. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Податкова держава. К.: Алерта, 2016. 304 с.
5. Національна стратегія доходів до 2030 року. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf (дата звернення 23.06.2024).
6. Проект Закону 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: Закон прийнято 18.06.2024. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/43829> (дата звернення 23.06.2024).
7. Гетманцев Д.О. До питання щодо імплементації інституту cooperative compliance в Україні. Право і суспільство. 2018. № 4. С. 206–212. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2018/4_2018/part_1/39.pdf (дата звернення 23.06.2024).
8. Гетманцев Д. О., Макачук Р. В., Толкачов Я. С. Юридична відповідальність за податкові правопорушення: наук.-практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2015. 752 с.
9. Директива Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_022-16#Text (дата звернення 23.06.2024).
10. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: Action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52020DC0312> (дата звернення 23.06.2024).

