

УДК 336.221

DOI <https://doi.org/10.32836/2521-6473.2020-2.5>

М. А. Носкова, аспірантка
кафедри публічно-правових дисциплін
ПВНЗ «Університет сучасних знань»

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ РИЗИКООРІЄНТОВАНОЇ СИСТЕМИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

У статті здійснено аналіз концепції ризикоорієнтованої системи податкових перевірок, серед яких є концепції українських і зарубіжних вчених, у результаті чого встановлено, що дослідники недостатньо уваги приділили саме концептуальним засадам даної системи та її адміністративно-правовому розумінню. У результаті аналізу доведено, що характерними тенденціями наукових тлумачень досліджуваного терміна є твердження про ризикоорієнтовану систему податкового контролю як про систему діагностики державними податковими органами податкової платоспроможності платників податків, а також твердження про те, що ризикоорієнтована система податкового контролю є інструментом ідентифікації недоліків побудови системи адміністрування податків. Визначено, що основною сутністю ризикоорієнтованої системи податкового контролю є інформування платника податків про виявлені ризики, яке спрямоване на забезпечення профілактичних заходів та попередження потенційних порушень податкового законодавства, а також можливість превентивного врегулювання питань, що виникають у процесі взаємодії платників податків з податковими органами. У статті показано, що термін «ризикоорієнтована система податкового контролю» базується на дефініції «податковий ризик» і є похідним від останнього. Наведено авторське твердження поняття «ризикоорієнтована система податкового контролю» як фінансово-економічного феномену крізь призму адміністративно-правового осмислення, що представлено як модель взаємодії між суб'єктами оподаткування, в основі якої закладено права і обов'язки таких суб'єктів щодо застосування законодавства з метою зменшення потенційних ризиків вчинення правопорушень у сфері оподаткування. Визначено, що результатом функціонування даної системи є адміністративно-правові наслідки виявлення ризикових платників податків у системі здійснення перевірок органами податкового контролю у процесі забезпечення мінімізації ризиків у процесі сплати податків суб'єктами господарювання.

Ключові слова: ризикоорієнтована система, податковий контроль, податкові надходження, платники податків, податкове адміністрування.

M. A. Noskova. Conceptual foundations of a risk-based tax control system

The article analyzes the concepts of a risk-oriented system of tax audits, including the concepts of Ukrainian and foreign scientists, as a result of which it is established that the researchers did not pay enough attention to the conceptual foundations of this system and its legal understanding. As a result of the analysis, it was proved that the characteristic tendencies of the scientific positions of the studied term show a risk-oriented tax control system as a system for diagnosing tax payers of tax payers by state tax authorities, as well as the assertion that a risk-oriented tax control system is a tool for identifying deficiencies in the construction of a tax administration system. It was determined that the main essence of the risk-based tax control system is to inform the taxpayer of the identified risks, which is aimed at providing preventive measures and preventing potential violations of tax legislation, as well as the possibility of proactive settlement of issues arising in the process of interaction between taxpayers and tax authorities. The article shows that the term "risk-based tax control system" is based on the definition of "tax risk" and is derived from the latter. The author's statement of the concept of "risk-based tax control system" as a financial and economic phenomenon through the prism of administrative legal interpretation is presented, which is presented as a model of interaction between taxable entities, which is based on the rights and obligations of such entities in the application of legislation in order to reduce potential risks of committing offenses in the field of taxation. It is determined that the result of the functioning of this system is the administrative and legal consequences of identifying risky taxpayers in the system of audits by tax control authorities in the process of minimizing risks in the process of paying taxes by business entities.

Key words: risk-based system, tax control, tax revenues, taxpayers, tax administration.

Постановка проблеми. Податковий контроль є одним із інструментів забезпечення податкових надходжень до бюджетів всіх рівнів, які покликані забезпечити як функціонування органів державної влади, так і реалізацію державної політики в усіх сферах. Саме тому податковий контроль призначений для мінімізації ризиків у системі сплати податків суб'єктами господарювання, що забезпечується інформаційно-аналітичною діяльністю та здійсненням перевірок органами податкового контролю. Варто зазначити, що висока небезпека зниження податкових надходжень створює значні загрози для держави, тому моніторинг та здійснення податкових перевірок є важливим актуальним напрямом адміністративно-правових досліджень справляння податків загалом. Забезпечення ефективного податкового контролю на основі ризикоорієнтованої системи побудоване на системі застосування відповідних критеріїв та індикаторів, за допомогою яких здійснюється оцінка ризиків потенційної несплати податків суб'єктами господарювання, а також

© М. А. Носкова, 2020

адміністративно-правових наслідків їх несплати. Водночас актуальність досліджень ризикової поведінки платників податків як підстави для податкових перевірок та адміністративно-правових засад функціонування даної системи загалом зумовлена динамічним станом взаємовідносин держави і платників податків: з одного боку, держава здійснює свою діяльність у напрямку інтенсивного справляння податків, а з іншого – платники податків прагнуть максимально мінімізувати податкові платежі. Актуальності набувають наукові дослідження концептуальних основ ризикоорієнтованої системи податкових перевірок, яка запроваджена і ефективно функціонує в багатьох зарубіжних державах і знаходиться у стадії формування в Україні.

Стан дослідження. Дослідження концептуальних основ ризикоорієнтованої системи податкових перевірок здійснюється вченими зі сфер економіки і права, де поєднуються методологічні підходи аналізу фінансово-економічної природи здійснення оподаткування та адміністративно-правових засад його забезпечення. Серед таких вчених слід виділити роботи українських дослідників, таких як О.М. Десятнюк, В.Я. Князькова, Ю.П. Кравченко, Л.А. Чудак, І.В. Шевчук та інших. Варто зазначити, що дана проблематика активно досліджується і зарубіжними вченими, такими як Г.А. Артеменко (Росія), К. Маградзе (Грузія), О.С. Прокурат (Білорусь), Ed. M. S. Khwaja, R. Awasthi, J. Loerprick (США) тощо. Водночас зазначені вчені під час висвітлення механізмів застосування ризикоорієнтованої системи для цілей податкового контролю недостатньо уваги приділили саме концептуальним засадам даної системи та її адміністративно-правовому розумінню.

Метою даної статті є дослідження концепцій ризикоорієнтованої системи податкових перевірок, завданням статті виступає формулювання авторської дефініції досліджуваного фінансово-економічного феномену крізь призму адміністративно-правового осмислення.

Виклад основного матеріалу. Дослідження аксіом загальності, прийнятності і неповторюваності в податковому середовищі свідчить, що в кожній складовій частині податкового механізму можливе існування ризиків, які одночасно збільшують його ризиковість та впливають на зростання ризиків функціонування податкової системи, реалізацію податкової політики і проведення діяльності у сфері оподаткування, а отже, на ризиковість останньої загалом. Цей процес є зворотнім. До того ж на ризиковість податкової сфери впливають незалежні від неї зовнішні ризики, спричинені невизначеністю економічних, політичних та соціальних умов, в яких проводиться податкова діяльність і динаміку яких вона враховує [1, с. 80].

Тому, на наш погляд, сьогодні дослідники і практики визначають прогноз головною місією ризикоорієнтованої системи податкового контролю, коли віднесення відповідних платників податків до категорії ризикових та здійснення відповідних адміністративно-правових заходів призводить до мінімізації ризиків несплати податків.

Так, В.Я. Князькова справедливо зазначає, що ризикоорієнтована система створена з метою запровадження системного підходу до адміністрування податків і базується на тому, що податкові органи за рахунок поінформованості на більш ранній стадії про можливі випадки порушення податкового законодавства відповідно реагують на них належними діями [2, с. 18].

Базова сутність ризикованої системи податкового контролю достатньо оптимально сформульована білоруським дослідником А.С. Прокуратом, який зазначає, що ризикоорієнтована система є елементом податкового ризик-менеджменту. Зазначений автор наголошує, що, будучи складовою частиною податкового менеджменту, ризикоорієнтована система виступає важливим елементом, необхідним для ефективного функціонування податкової системи, та покликана впливати на такі її елементи, як податкові відносини між суб'єктами, податковий процес і податковий механізм. За допомогою впливу на зазначені елементи податковий ризик-менеджмент також впливає і на їхні складові частини: фіскальну, регулюючу, контрольну та розподільчу функції; податкову політику, оподаткування і податкове право; податкове планування та прогнозування, податкове регулювання та адміністрування, податковий контроль [3, с. 256].

А.С. Прокурат слушно звертає увагу на кореспонденцію позитивного і негативного ефектів у публічного та приватного учасників податкового процесу. Зокрема, вказаний дослідник зазначає, що виникнення податкового ризику у платника податків, незалежно від форми власності, неодмінно призведе до виникнення податкового ризику в державі. Наведену тезу він пояснює таким чином: негативний ефект, отриманий від реалізації податкового ризику платника податків, спричинить у державі виникнення позитивного ефекту від реалізації даного ризику, і навпаки, позитивний результат реалізації податкового ризику платника податків позначиться для держави негативними наслідками [4, с. 349]. Однак А.С. Прокурат стверджує, що в деяких ситуаціях ефект від реалізації податкового ризику може бути ідентичним для обох учасників податкових правовідносин. Ми не підтримуємо таку думку. На наш погляд, ефект від реалізації податкового ризику має бути збалансованим – удосконалення процедури адміністрування, а також підвищення правосвідомості платників податків.

Власне для цілей забезпечення останньої складової частини і застосовується ризикоорієнтована система. А.В. Варнавський наголошує, що ризикоорієнтована система являє собою метод організації та здійснення державного контролю (нагляду), за якого вибір інтенсивності (форми, тривалості, періодичності) проведення заходів із контролю визначається віднесенням діяльності юридичної особи, індивідуального підприємця і (або) використовуються ними під час здійснення такої діяльності виробничих об'єктів до певної категорії ризику або певного класу (категорії) небезпеки [5]. На погляд вказаного автора, ризикоорієнтована система – це спочатку інструмент, застосований державним органом.

Інколи даний підхід зараховують до інструменту зниження витрат юридичних осіб і індивідуальних підприємців за рахунок підвищення результативності діяльності державних органів. На практиці це твердження піддається сильній критиці, зокрема, Д.В. Лубягіна аргументує свої критичні аргументи тим, що результативність державних органів підвищується за рахунок збільшення самоконтролю платників податків за їхній же рахунок. У галузях приватного права конструкція ризику («покладання ризику») призначена для визначення суб'єкта, який несе несприятливі наслідки своєї і чужої невинної діяльності. Ризик у публічному праві використовується для визначення наслідків поведінки чинного суб'єкта, а значення ризику полягає в можливості звільнення особи від державного осуду [6, с. 4].

На думку авторів більшості видань, податкові ризики виникають у зв'язку з діями, з одного боку, держави, а з іншого боку – самих платників податків і зборів.

Українська вчена-економіст О.М. Десятнюк наводить поняття податкового ризику як можливість виникнення негативних економічних та соціальних наслідків через неефективність побудови і функціонування податкової сфери під впливом об'єктивних та суб'єктивних факторів її розвитку в умовах невизначеності зовнішнього середовища [1, с. 55]. На наш погляд, дана дефініція відображає загальнодіалектичне бачення поняття «ризик», у якому не визначено значення кореспонденції суб'єктів «держава – платник податків», де виражається значною мірою різноманітна соціальна зумовленість появи податкових ризиків.

Серед зарубіжних вчених варто відзначити концептуальні підходи російських вчених. Зокрема, В.Г. Пансков розуміє під податковим ризиком імовірність виникнення у процесі оподаткування для суб'єктів податкових правовідносин фінансових та інших втрат, викликаних зміною, недотриманням, незнанням податкового законодавства, а також його недостатньою правовою і економічною обґрунтованістю. Податковими ризиками держави, на його думку, є можливі втрати держави в зв'язку з невиконанням або недобросовісним виконанням платниками податків податкового законодавства. Суть ризикоорієнтованої системи, на погляд вказаного автора, полягає в тому, що встановлена законодавством система управління податковими ризиками використовується під час планування контрольних заходів і вибору суб'єктів податкових перевірок [7, с. 75].

Водночас Л.І. Гончаренко має на увазі під податковим ризиком можливе настання несприятливих адміністративно-правових, зокрема матеріальних (насамперед фінансових), та інших наслідків для платника податків або держави в результаті дій (бездіяльності) учасників податкових правовідносин [8, с. 19].

Ю.Г. Тюріна зазначає, що з точки зору платників податків (платників зборів), податкових агентів, податковий ризик являє собою можливі втрати, пов'язані із процесом оподаткування, викликані змінами законодавства у сфері податків і зборів, діями контролюючих органів і т.д. Із позиції держави податковий ризик – це можливе невиконання (зниження ефективності виконання) завдань з адміністрування податкових доходів бюджету, пов'язане з неефективною роботою податкових органів із контролю за сплатою податків і зборів, порушеннями норм законодавства платниками податків і органами, що представляють фінансові інтереси держави, коливаннями в діяльності господарюючих суб'єктів, викликаними різними факторами (внутрішньокорпоративними, регіональними, макроекономічними та ін.) [9, с. 965].

Грузинська вчена К. Маградзе розглядає поняття податкового ризику здебільшого з точки зору ризиків для платника податків. Вона зазначає, що під податковим ризиком розуміється небезпека для суб'єкта податкових правовідносин понести фінансові та інші втрати, пов'язані із процесом оподаткування, внаслідок негативних відхилень для даного суб'єкта від передбачуваних їм, заснованих на чинних нормах права станом майбутнього, з розрахунку яких ним приймаються рішення в сьогоденні. Дослідниця наводить основні характеристики податкового ризику, зокрема:

- 1) пов'язаний із невизначеністю економічної та правової інформації;
- 2) є невід'ємною складовою частиною фінансового ризику;
- 3) поширюється на учасників податкових правовідносин: платників податків, податкових агентів та інших суб'єктів;
- 4) має негативний характер для всіх учасників податкових правовідносин;
- 5) проявляється для кожного учасника податкових правовідносин по-різному [10, с. 81].

У зарубіжній літературі термін «податковий ризик» вже давно широко увійшов у науковий лексикон вчених і фахівців з оподаткування, як юристів, так і економістів. Багатогранність підходів, що застосовуються до трактування податкових ризиків, які існують, у першу чергу, в зарубіжній літературі, потребує їх усебічного вивчення [11, с. 239].

Під час огляду концептуальних підходів до визначення податкових ризиків, що існують в інших зарубіжних країнах, слід зазначити, що дефініція поняття «податковий ризик» має законодавчо затверджене трактування в Республіці Казахстан, Австралії та Великобританії. Найчастіше податкові ризики трактуються як необґрунтовані рішення, податкові наслідки або поведінку платників податків, що сприяє тим чи іншим чином ухиленню від сплати податків, що, у свою чергу, негативно впливає на формування доходів бюджету. У законодавстві інших розглянутих країн – Німеччини, Канади, США – поняття податкового ризику видозмінено і звучить як «можливі податкові невідповідності» [4, с. 351].

Отже, потрібно зазначити, що концептуальний підхід до визначення поняття ризикоорієнтованої системи податкового контролю базується на тлумаченні ключового терміна – «податковий ризик».

На наш погляд, податковий ризик – це стан законодавства та системи податкового адміністрування, за якого існують передумови для можливості для порушення податкового законодавства, що може використовуватися учасниками податкових правовідносин. Саме для попередження та мінімізації даного явища і впроваджується ризикоорієнтована система податкового контролю.

Ризикоорієнтовану систему в податковому контролі деякі дослідники представляють у вигляді безперервного циклу, що має такі етапи: визначення ризику, аналіз, визначення пріоритетів, методи мінімізації ризику і оцінка ризику. Дану етапність обґрунтовують тим, що ризик-орієнтований підхід – це, в першу чергу, інструмент для найкращого використання ресурсів, водночас має і свої обмеження, такі як:

1) відмінності у фінансових ресурсах податкового органу, які можуть істотно вплинути на його здатність впоратися з усіма виявленими ризиками;

2) позиція уряду щодо конкретних змін податкового законодавства, наприклад, повноваження посадових осіб, що реалізують діяльність з оцінки ризику;

3) недостатність навичок персоналу, що може серйозно перешкодити в боротьбі із системними ризиками. Тому ризикоорієнтована система в податковому контролі являє собою динамічний і структурований процес, спрямований на систематичне виявлення і аналіз ризиків, вивчення поведінки платників податків із метою подальшого визначення варіантів мінімізації ризиків та їх попередження [12].

Концептуальні підходи західних дослідників до визначення та сутності ризикоорієнтованої системи податкового контролю суттєво відрізняються від зазначених вище. Зокрема, вони наголошують, що значно скоротити фінансові витрати платників податків і зберегти їх ділову репутацію як в очах партнерів і конкурентів, так і в очах держави, дозволить управління податковими ризиками, контроль і моніторинг можливих небезпек, які вони за собою несуть [13, с. 194; 14, с. 355]. При цьому вибудована система податкового ризик-менеджменту уможливить системне бачення питань прогнозування податкових надходжень до державного бюджету, що сприятиме забезпеченню стабільності в соціальній і правовій сферах та фінансово-економічному середовищі [15, с. 1291].

Серед українських концептуальних підходів до осмислення поняття ризикоорієнтованої системи податкового контролю вважаємо за необхідне виділити підхід О.М. Десятнюк, яка її визначає як сукупність взаємодіючих та взаємозалежних напрямів управлінської діяльності органів державної податкової служби, що пов'язана з організацією протидії виникненню негативних фінансових наслідків, спричинених податковими ризиками. На погляд вченої, в забезпеченні ефективності функціонування ризикоорієнтованої системи адміністрування податків пріоритетне значення відведене організації податкового контролю з урахуванням ризиків, яка базується на змінених загальних підходах до його стратегії в напрямку підвищення рівня добровільності сплати податків у державі [1, с. 151, 228]. Підтримуємо думку О.М. Десятнюк у тому, що існує реальний взаємозв'язок ризиків податкового контролю як процесу адміністрування і функції податкових органів.

Висновки. Таким чином, під час дослідження концептуальних основ ризикоорієнтованої системи податкового контролю слід констатувати відсутність спеціалізованих наукових досліджень та однакового тлумачення даного поняття. Характерними тенденціями наукових тлумачень досліджуваного терміна слід назвати такі: 1) уявлення про ризикоорієнтовану систему податкового контролю як про систему діагностики державними податковими органами податкової платоспроможності платників податків; 2) твердження, що ризикоорієнтована система податкового контролю є інструментом оперативного реагування на недоліки побудови системи адміністрування податків. Отже, на наш погляд, ризикоорієнтована система податкового контролю – це модель взаємодії між суб'єктами оподаткування, в основі якої закладено права і обов'язки таких суб'єктів щодо застосування законодавства з метою зменшення потенційних ризиків вчинення правопорушень у сфері оподаткування. Відтак у даній дефініції відображено в основному публічний інтерес держави, результатом функціонування даної системи є адміністративно-правові наслідки виявлення ризиків платників податків у системі здійснення перевірок органами податкового контролю і дослідження обсягу та інших їхніх особливостей.

Список використаних джерел:

1. Десятнюк О.М. Діалектика ризиковості розбудови податкової системи України : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08. Тернопіль : ТНЕУ, 2010. 425 с.
2. Князькова В.Я. Роль Податкового кодексу України у вдосконаленні податкового контролю. *Збірник наукових праць «Управління розвитком»*. Харків : ХНЕУ, 2012. № 7(128). С. 17–18.
3. Прокурат А.С. Становление налогового риск-менеджмента: его место и роль в налоговой системе Республики Беларусь. URL : <http://elib.bsu.by/bitstream/123456789/201690/1/253-257.pdf>.
4. Прокурат А.С. Налоговые риски государства и организаций-налогоплательщиков: развитие теоретических положений в Республике Беларусь. *Ars Administrandi (Искусство управления)*. 2018. Том 10, № 2. С. 335–359.
5. Варнавский А.В. Риск-подход в налоговом правоприменении. *Экономика. Налоги. Право*. 2016. № 3. С. 135–142.

6. Лубягина Д.В. Риск в публичном и частном праве. *Финансовое право*. 2015. № 7. С. 3–7.
7. Пансков В.Г. Налоговые риски: проявление и возможные пути минимизации. *Экономика. Налоги. Право*. 2013. № 4. С. 74–80.
8. Гончаренко Л.И. Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения. *Налоги и налогообложение*. 2009. № 1. С. 17–24.
9. Тюрина Ю.Г. Налоговые риски и факторы, влияющие на их возникновение. *Известия Байкальского государственного университета*. Иркутск. 2016. Т. 26. № 6. С. 964–971.
10. Маградзе Е. Разработка и исследование моделей оценок системы налогового контроля : дис... докт. наук ; ТГУ - Тб., 2008. 114 с.
11. Langenmayr D., Lester R. Taxation and Corporate Risk-Taking. *Accounting Review*. 2018. Vol. 93, № 3. P. 237–266.
12. Давудгаджиева Р.Д. Совершенствование налогового контроля в условиях применения риск-ориентированного подхода. URL : <http://gmanagement.ru/index.php/ru/arxiv/2-2017r/573-davudgadjeva-122017>.
13. Eichfelder, S., Schorn, M. (2012), “Tax Compliance Costs: A BusinessAdministration Perspective”, *FinanzArchiv*, vol. 68, no. 2, pp. 191–230.
14. Fauziati, P., Kassim, A. A. M. The Effect of Business Characteristics on Tax Compliance Costs”, *Management Science Letters*, vol. 8, no. 5, pp. 353–358.
15. Schoenmaker De S., Van Cauwenberge P. and Bauwhede H. V. (2014), “Effects of Local Fiscal Policy on Firm Profitability”, *Service Industries Journal*, vol. 34, no. 16, pp. 1289–1306.