

УДК 347.73 (477)

**ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «ПОДАТКОВИЙ РИЗИК»
У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ УКРАЇНИ**

**В.І. КУРИЛО, доктор юридичних наук, професор,
Національний університет
біоресурсів і природокористування України,
В.В. МУШЕНОК, кандидат юридичних наук,
Київський національний торговельно-економічний університет**

У статті на підставі аналізу правозастосування вітчизняного податкового законодавства і наукових напрацювань зарубіжних учених обґрунтовано необхідність розширення смислового наповнення поняття «податковий ризик» у Податковому кодексі України.

Контролюючі органи, методичні рекомендації, податкове законодавство, Податковий кодекс України, податковий ризик.

Успішному розвитку підприємницької діяльності, як рушійній силі суспільно-економічних процесів в Україні, постійно загрожують численні ризики. Невизначеність і непередбачуваність таких ризиків найчастіше стає фактором, що негативно впливає на результати суспільного розвитку.

Незважаючи на достатню поширеність у суспільних відносинах та в правозастосовній практиці, категорія «ризик» досліджена явно недостатньо. В свою чергу, низька потенційна сумісність сучасних економічних реалій з понятійним апаратом і методологічним арсеналом правової науки зумовили недостатнє напрацювання теоретичних аспектів податкових ризиків у вітчизняній правовій науці. У межах дослідження окремих податково-правових проблем лише деякі вітчизняні науковці-правники частково здійснили наукове теоретичне осмислення податкового ризику як економічної чи правової категорії.

Науково-теоретичним підґрунтям для даного наукового дослідження стали окремі праці таких вітчизняних учених: галузі фінансового права – Г.І. Коломійця, М.П. Кучерявенка, В.Д. Чернадчука; у галузі економіки – В.В. Вітлінського, В.А. Онищенко, В.М. Опаріна, а також роботи сучасних зарубіжних авторів, які приділяли увагу оцінці податного ризику, зокрема: А.А. Леушева, Л.Г. Липника, В.Г. Панскова, М.Р. Пінської, Д.Н. Тихонова, Д.М. Щокіна.

Метою даної статті є, спираючись на вітчизняну правозастосовну практику та існуючі зарубіжні наукові дослідження, здійснити аналіз вітчизняної правової категорії «податковий ризик» та запропонувати розширення

сміслового наповнення даного поняття для подальшого його правозастосування у сучасній податково-правовій науці.

Виходячи з поставленої мети, основними завданнями даного дослідження є: з'ясувати сутність смислового навантаження поняття «ризик»; охарактеризувати тлумачення суті поняття «податковий ризик» вітчизняними державними контролюючими органами та зарубіжними науковцями; запропонувати способи вдосконалення податкового законодавства, виходячи з авторського тлумачення поняття «податковий ризик» для вдосконалення категоріально-понятійного апарату Податкового кодексу України.

Отже, оскільки концепція ризику розробляється в багатьох галузях знань, зокрема у філософії, психології, економіці, соціології, праві, то дане дослідження доцільно розпочати із аналізу філологічного тлумачення поняття «ризик». У Великому тлумачному словнику сучасної української мови під ризиком розуміється «можлива небезпека чого-небудь», «дія на удачу в надії на позитивний результат» [1, с. 849]. Тобто, спробуємо узагальнити, що дане тлумачення будується на зв'язку ризику і небезпеки.

Аналіз змісту поняття «ризик» як загальнонаукової категорії в контексті її зіставлення з розумінням ризику в юридичній науці допомагає зробити висновок, що «ризик» як правове поняття є специфічною проекцією на правову дійсність загальнонаукової категорії «ризик». На нашу думку, податково-правова наука, моделюючи концепцію податкового ризику повинна акцентувати увагу насамперед на імовірнісному характері негативних наслідків для платника податків. Однак державна податково-правова доктрина визначає першочергово, а інколи й виключно, існування податкових ризиків лише для державної фіскально-накопичувальної системи.

Саме тому поняття ризику досить вузько та одноаспектно визначено в п. 14.1.221. ст. 14 (визначення понять) Податкового кодексу України (далі – ПК України), де зазначено, що ризик – ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи [2].

У правозастосуванні, тобто в методичних рекомендаціях Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України) трактування податкового ризику здійснено більш широко, порівняно з ПК України, та зазначено, що податковий ризик – це вірогідна можливість порушення податкового законодавства, в результаті чого можливі втрати бюджету. Суб'єктами ризику порушення податкового законодавства розглядаються як платники податків, так і посадові особи державних контролюючих органів. Ризик ненавмисного або навмисного порушення податкового законодавства платниками податків, як і ризик порушення податкового законодавства посадовими особами в результаті зловживань та корупційних дій, характеризується можливістю ненадходження до бюджетів усіх рівнів грошових коштів [3].

Отже, аналіз норм ПК України та методичних рекомендацій ДФС України дає можливість зробити однозначний висновок про те, що державне трактування податкових ризиків зводиться до ризиків недоотримання бюджетами всіх рівнів грошових коштів від несплати податків.

Використовуючи порівняльно-правовий метод наукового дослідження, спробуємо охарактеризувати відмінності податково-правової доктрини нашої держави та правових позицій окремих зарубіжних науковців.

Так В.Г. Пансков стверджує, що податковий ризик – ймовірність виникнення в процесі оподаткування для суб'єкта податкових правовідносин фінансових та інших втрат, викликаних зміною, недотриманням, незнанням податкового законодавства, а також його недостатнім правовим опрацюванням [4, с. 227]. М.Р. Пінська також термінологічно кореспондує податкові ризики з дефектами законодавства та зазначає, що податковий ризик з точки зору платника податків – ймовірність (загроза) донарахування йому податків, зборів, пені та штрафів у ході податкової перевірки через виникнення розбіжностей між платниками податків та податківцями у трактуванні податкового законодавства, які можуть обернутися для господарюючого суб'єкта дійсним зростанням податкового тягара [5, с.43].

У продовження вірогідного аспекту податкового ризику окремі автори, в межах важливості смислового нюансування, визначають його крізь призму можливості настання негативних наслідків саме для платника податків, що наближає для нього несприятливу податково-прикладну реальність. Д.Н. Тіхонов, Л.Г. Липник під податковим ризиком розуміють можливість для платника податків понести фінансові та інші втрати, пов'язані з процесом сплати й оптимізації податків, що виражені у грошовому еквіваленті [6, с. 105].

У зарубіжній правовій науці існує певна наукова полеміка в контексті дефініції «податковий ризик», запропонована Д.М. Щокіним. Науковець вважає, що податковий ризик – це можливе настання несприятливих правових наслідків для платника податків у результаті дій (бездіяльності) органів держави та органів місцевого самоврядування [7, с. 17]. Критичне розуміння даного визначення в інтерпретації інших авторів засноване на запереченні фінансових втрат як атрибутивної ознаки податкових ризиків [5, с. 44]. Водночас звернемо увагу, що Д.М. Щокін дискутує в рамках логіко-методичних особливостей податкового ризику як різновиду фінансового ризику, не ставлячи під сумнів грошові втрати платників податків, про що свідчить наступна сентенція автора: «Категорія податкового ризику може бути пов'язана з фінансовими втратами, виражена в грошовій формі, але не зводиться до них. Податковий ризик – більш широке поняття, яке включає в себе небезпеку настання для платника податків інших несприятливих правових наслідків у рамках податкових правовідносин, крім власне фінансових втрат. У цьому контексті можна говорити і про ризик вилучення документів, ризиках арешту майна платника податків, ризики прийняття податковим органом забезпечувальних заходів при винесенні рішення тощо» [7, с. 14–15].

На нашу думку, розвиваючи дану дискусію, слід акцентувати увагу на понесенні фінансових втрат як домінантної характеристики податкового ризику, яка визначається більшістю зарубіжних авторів. Зокрема А.А. Леушев, даючи двоаспектне визначення податкових ризиків, універсалізує ознаку фінансових втрат, зазначаючи, що у широкому сенсі – це можливість понести фінансові та інші втрати, пов'язані з процесом обчислення й сплати податків; у

вузькому сенсі – можливість донарахувань податків, штрафів, пені та інших фінансових санкцій податковими органами [8, с. 40].

У контексті розуміння причин податкових ризиків цікавою видається точка зору Е.Л. Калашнікової, яка заснована на теорії асиметрії інформації в податковій сфері. За переконанням даного науковця, асиметрія інформації в оподаткуванні – це неповна або багатоваріантна обізнаність платників податків і податкових органів про порядок виконання податкових зобов'язань [9, с. 28].

Розвиваючи положення інформаційної асиметрії, яка, будучи невід'ємною частиною процесу оподаткування, деформує основні принципи оподаткування, Е.Л. Калашнікова моделює податковий ризик як ризик ймовірності настання для платника податків у процесі оподаткування несприятливих економічних наслідків, включаючи вилучення майна на користь бюджету у вигляді додаткових сум податків, податкових санкцій і пені внаслідок асиметрії інформації, людського фактора і негативних змін у фінансово-господарській діяльності платника податків [9, с. 43].

Розглянута концепція повною мірою відображається в сучасних податкових правовідносинах платників податків і контролюючих органів та використовується державою для додаткового залучення грошових коштів до бюджетів усіх рівнів, однак не завжди правомірно вирішується при зверненні платника податків до суду. За нашим глибоким переконанням, використання елементів податкового ризику для покращення фінансових показників бюджету є не лише негативною, а й неправомірною дією з боку держави та її фіскальних органів. Дана наукова позиція знаходить своє підтвердження у економічних постулатах нобелівських лауреатів з економіки Дж. Акерлофа, М. Спенса і Дж. Стігліца, які в рамках невизначеності податкового обов'язку як джерела інформаційної асиметрії процесу оподаткування розробили категорію «податковий парадокс». Податковий парадокс, на думку вищезазначених авторів, не узгоджуючись з моделлю конкурентної рівноваги і домінуючої парадигми про досконалу ринкову економіку, може призвести до такої ситуації, коли платники податків не будуть вчиняти дій, спрямованих на легальну мінімізацію своїх податкових зобов'язань, навіть в ситуації підвищення прибутковості своєї підприємницької діяльності [10, с. 540].

Звичайно, авторами статті не відкидається положення про те, що податкові ризики пов'язані з імовірністю фінансових втрат для всіх учасників податкових відносин, у тому числі й для держави. При цьому в наукових інтерпретаціях зарубіжних авторів простежується певна диференціація причин таких втрат за суб'єктивним складом. Так, М.Р. Пінська вважає, що податковий ризик з точки зору держави в особі її уповноважених органів – ймовірність (загроза) недоотримання податків до бюджету та державних позабюджетних фондів через залучення платниками податків методів мінімізації оподаткування, можливих в силу тих або інших недоліків у податковому законодавстві [5, с. 43].

Протилежної точки зору дотримується В.Г. Пансков, який причину податкових ризиків для держави бачить у діяльності контролюючих органів. Науковець зазначає, що податковий ризик держави – вірогідність скорочення надходжень податків і зборів, які виступають основним джерелом

фінансування дохідної частини бюджетів, а також повернення платникам податків фінансових ресурсів, що надійшли у розпорядження бюджету внаслідок неправомірних дій посадових осіб контролюючих органів [4, с. 228].

На нашу думку, наявність подібних поглядів є необхідною складовою розуміння універсальної взаємообумовленості дій держави та платників податків у податковій сфері. В умовах постійної фінансово-економічної кризи в Україні категорія «податковий ризик» здатна стати базовою основою побудови філософії партнерства вищевказаних суб'єктів у контексті його організаційної складової як резервного потенціалу вирішення існуючих протиріч. У даному контексті податковий ризик слід розглядати як економіко-правову модель передбачуваних негативних наслідків діяльності як держави, так і платників податків з метою вирішення існуючих між ними концептуальних протиріч у конкретних обставинах.

Як висновок, слід зазначити, що податкова система України сьогодні опинилась у становищі, коли виконувати високоякісно свої функції платникам податків і посадовим особам фіскальних органів стало проблематично без здійснення адекватних заходів щодо її вдосконалення. Через порушення принципів економічної і соціальної справедливості, незадовільне розв'язання фіскальних завдань, негативний вплив на стан національної економіки та низький рівень податкової дисципліни податкова система не може об'єктивно реагувати на класичні для ринкової економіки регульовальні впливи. Стало очевидним, що вирішення накопичених у податковій сфері суперечностей можливе лише шляхом проведення послідовного і продуманого реформування податкової системи. 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. Інтеграційні та трансформаційні процеси вимагають теоретичного переосмислення й обґрунтування шляхів практичної розбудови податкової системи. Сьогодні є очевидним, що управління в сфері оподаткування проводиться в умовах невизначеності, конфліктності, дії дестабілізуючих чинників і зумовлених ними ризиків. Ризик є складовим елементом податкової діяльності, що залежить від впливу значної кількості факторів та дій контрагентів, які важко передбачити в усій повноті і з необхідною точністю.

Цілісно-системна картина податкового ризику неможлива без відповідних конструкцій у законодавстві, які в даний час не отримали свого розвитку, в тому числі й через відсутність ґрунтовних досліджень даної категорії представниками податково-правової науки. Початковим етапом імплементації вищевикладених таких конструкцій в податкове законодавство є внесення змін до ПК України щодо того, що податковий ризик являє собою економіко-правову модель пропонуваніх негативних наслідків у вигляді виникнення незапланованого у фінансово-господарській діяльності платника податку податкового зобов'язання чи інших не фінансових ризиків (вилучення

документів, арешту майна тощо) з причини відповідних дій держави (зміні податкового законодавства, вчасного ненадання податкового кредиту, зміні чи скасуванню діючих податкових пільг; застосуванні податкових санкцій; неоднозначному тлумаченні законодавства тощо) чи платника податків (недекларування та неповне податкових зобов'язань, неперерахування належних до сплати сум зобов'язань до бюджету невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи).

На нашу думку, найбільш оптимальним і плідним у теоретико-прикладному плані видається комплексне дослідження правового феномена податкових ризиків з метою інтегрування окремих його елементів в законодавство. У подальших наукових дослідженнях необхідно виходити з того, що на сьогодні теоретична складова податкового ризику є маловивченим явищем представниками вітчизняної фінансово-правової науки, яка є важливою передумовою моделювання відповідних наукових пошуків та можливостей законодавчих новацій.

Список літератури:

1. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел.]. – К. : ВТФ «Перун», 2004. – 1440 с.
2. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
3. Державна фіскальна служба України : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>
4. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учеб. / В.Г. Пансков. – М. : Юрайт, 2011 – 680 с.
5. Пинская М.Р. Налоговый риск: сущность и проявления / М.Р. Пинская // Финансы. – 2009. – № 2 – С. 43–46.
6. Тихонов Д.Н. Налоговое планирование и оптимизация налоговых рисков / Д.Н. Тихонов, Л.Г. Липник. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2004. – 253 с.
7. Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Д.Н. Щекин ; под. ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Статут, 2007. – 236 с.
8. Леушев А.А. Методические подходы к анализу и управлению налоговыми рисками / А.А. Леушев // Финансы и кредит. – 2007. – № 17. – С. 39–43.
9. Калашникова Э.Л. Налоговые риски: оценки и их финансовые последствия : дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Э.Л. Калашникова. – Иркутск, 2007. – 180 с.
10. Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков : в 5 т. Лекции нобелевских лауреатов: в 2 кн. / Г.Г. Фетисов [и др.] – М. : Мысль, 2005. – Т. 5. – Кн. 2. – 180 с.

*В статье на
основании анализа правоприменения отечественного налогового законодательства и*

научных работ зарубежных ученых обоснована необходимость расширения смысла понятия «налоговый риск» в Налоговом кодексе Украины.

Контролирующие органы, методические рекомендации, налоговое законодательство, Налоговый кодекс Украины, налоговый риск.

The article is based on an analysis of enforcement of domestic tax law and scientific developments of foreign scientists the necessity of expanding the concept of semantic content "tax risk" in the Tax Code of Ukraine.

Regulatory authorities, guidelines, tax laws, Tax Code of Ukraine, tax risk.