

УДК 347.73:631

МЕТОДОЛОГІЯ ДОСЛІДЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ У НАУЦІ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

**О.С. РИЖЕНКО, здобувач¹,
Національний університет біоресурсів
і природокористування України**

Анотація. У статті охарактеризовано окремі елементи методології дослідження податкових ризиків у науці фінансового права та обґрунтовано першочергове застосування окремих методів дослідження.

Ключові слова: метод, методологія дослідження, податкові ризики, фінансове право

Фінансове право як наука містить сукупність знань, категорій та положень, що відображають зміст фінансово-правових норм, особливості їхнього правозастосування. Методологічну основу будь-якої правової науки, в тому числі й науки фінансового права, можна визначити як систему принципів і способів організації, побудови і здійснення теоретико-пізнавальної юридичної діяльності в сфері дослідження державно-правової дійсності, тобто суспільних явищ та процесів [1]. Оскільки наука фінансового права перебуває в тісному поєднанні з іншими суспільно-політичними та економічними науками, зокрема з адміністративним правом, державним управлінням, фінансами, політологією тощо, то її методологія містить у собі різні аспекти досліджень у багатьох галузях соціальної дійсності.

Здійснюючи комплексне дослідження поняття «податковий ризик», **метою** даної статті є спроба надати характеристику основних методів та визначити найбільш доцільні для використання при дослідженні правового механізму податкового ризику у сучасній науці фінансового права.

Вивчення загального поняття податкового ризику та методів його дослідження у різних галузях науки здійснювалося українськими науковцями фрагментарно. Зокрема, галузевий зміст зазначеного терміна розкривається роботах вітчизняних дослідників: у галузі адміністративного та фінансового права – Л.К. Воронової, Д.М. Веприняк, М.П. Кучерявенка, В.В. Курила, В.В. Мушенка; у галузі економіки – Л.О. Дмитриченко, В.А. Онищенко, В.М. Опаріна; у галузі менеджменту – А.С. Маглаперідзе, Л.Г. Чернова, В.В. Храпкіної та інших вчених. Певна увага питань дослідження та оцінки податного ризику знайшла своє відображення у працях сучасних зарубіжних правників, зокрема: Е.Л. Калашникової, А.А. Пилипенка, Ю.А. Поваренкова, М.Р. Пінської, Д.Н. Тихонова, С.А. Філіна, О.В. Фішера та інших.

Отже, аналізуючи сучасну методологію наукового дослідження поняття «податковий ризик», насамперед слід звернути увагу на формально-догматичний (спеціально-юридичний) метод, який включає такі прийоми, як

¹Науковий керівник – доктор юридичних наук, професор В.І. Курило

опис і аналіз фінансово-правових норм і правовідносин, їх пояснення і тлумачення, класифікацію. Зокрема, при класифікації, яка здійснюється шляхом групування фінансово-правових явищ, формується повне уявлення про досліджуваний предмет, а розрізнені знання об'єднуються у відповідну систему. Формально-догматичне опрацювання фінансово-правового матеріалу щодо податкових ризиків необхідне для того, щоб наука фінансового права могла акумулювати фінансову практику точними рекомендаціями щодо мінімізації податкових ризиків держави та платників податків у сучасних складних фінансових правовідносинах.

При дослідженні категорії податкової ризиковості у науці фінансового права важливе місце належить методу конкретно-соціологічного дослідження, який включає такі прийоми, як особисте, так і через засоби масової інформації спостереження за діяльністю фіскальних (податкових) органів, усні опитування, анкетування та співбесіди з працівниками фіскальних (податкових) органів. Використання цих прийомів забезпечує досліднику отримання необхідної інформації із середовища правозастосування норм та приписів зобов'язальних державних актів в роботі податкових органів, банківських установ тощо, на підставі яких перевіряється ефективність фінансового законодавства, формуються рекомендації і пропозиції. Крім того, статистична обробка фактичного фінансово-економічного матеріалу, як окремий прийом в арсеналі методу конкретно-соціологічного дослідження, допомагає вивчити велику кількість фактів і явищ, встановити їх повторність, знайти визначення закономірності і зробити на цій основі відповідні висновки. Статистичні дослідження податкових ризиків, як явищ фінансово-правової дійсності, складаються із декількох етапів: спостереження і збору фактичної інформації, звітної обробки статистичних даних та їх аналізу, напрацювання виважених рекомендацій для законодавця.

Як очевидно із зазначеного переліку галузей науки та вітчизняних і зарубіжних науковців, предметом дослідження яких став податковий ризик, доцільно використовувати при дослідженні даного питання метод порівняння, що є науковим засобом вивчення правових явищ, і завдяки застосуванню якого стає можливим виявити загальне, особливе й окреме в правових системах [1]. У результаті проведення власних досліджень встановлено, що метод звернення до інших наук у компаративістиці полягає у тому, що наука фінансового права при аналізі фінансово-правового явища виникнення та існування податкових ризиків широко використовує положення і висновки, що розробляються іншими науками, зокрема економікою, менеджментом, державним управлінням при дослідженні таких фінансово-економічних категорій, як «бюджет», «витрати», «податки», «прибутки», «фінанси» тощо.

Порівняльно-історичний метод дослідження передбачає історичний підхід до аналізу і оцінки податкового ризику. В науці фінансового права, використовуючи накопичений законодавцем України нормативний матеріал за роки побудови незалежності нашої держави та формування в ній фінансової (податкової, бюджетної, страхової тощо) системи, а також відповідний зарубіжний досвід, вітчизняними та зарубіжними науковцями зроблено відповідний внесок у всебічне вивчення досліджуваної проблематики та

сформовано базову категорію обґрунтування виникнення й сутності ризику як фінансово-правового явища.

Зокрема, Л.К. Воронова зазначає, що ризик породжується об'єктивно існуючими невизначеністю, конфліктністю, нестачею інформації на момент оцінювання, прийняття управлінських рішень, неоднозначністю прогнозів, змінами як у навколишньому середовищі, так і в самій системі, еволюційно-трансформаційними процесами, нестачею часу для наукового обґрунтування значень економічних і фінансових показників та підтримки прийняття відповідних рішень [2].

М.Р. Пінська визначає ризик як категорію, що відображає характерні особливості сприйняття заінтересованими суб'єктами економічних, зокрема податкових відносин, об'єктивно існуючих невизначеності та конфліктності, притаманних процесам цілепокладання, управління, прийняття рішень, оцінювання, що супроводжуються можливими загрозами та невикористаними можливостями для держави і платника податків [3].

Т.М. Рева визначає ризик як можливість виникнення певної події, настання якої призводить до фінансових чи іншого виду втрат членів та/або учасників платіжної системи [4].

Виходячи із сутності запропонованих узагальнених визначень та інших існуючих позицій, зазначимо, що під поняттям «ризик» для платника податку можна також 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.

В свою чергу, податковий ризик держави – це економіко-правова категорія, яка характеризує невизначеність кінцевого результату діяльності щодо забезпечення надходжень коштів до бюджетів усіх рівнів, державних цільових фондів, унаслідок можливого впливу (дії) на нього низки об'єктивних та/або суб'єктивних факторів, неефективного адміністрування податків та порушень податкового законодавства. З метою розширення даного визначення зауважимо, що податковий ризик держави є складним ризиком, тобто таким, який включає інші ризики, зокрема ризики, управління якими з боку органів ДФС України повністю або частково неможливе. Це природно-кліматичні ризики (стихійні лиха) та політико-економічні ризики (зміна чи реорганізація політичної або економічної систем). До ризиків, управління якими можливе з боку державних фіскальних органів України, відносять операційні та організаційно-управлінські ризики, а також ризики порушення податкового законодавства суб'єктами податкових правовідносин.

Дотримуючись наукової позиції В.І. Курила та В.В. Мушенка [5] й використовуючи метод аналогії зазначимо, що під податковим ризиком слід розуміти теоретичну ймовірність того, що внаслідок випадковості, не пов'язаної з волею чи діями платника податків або в результаті певних дій платника податку (оптимізації оподаткування чи ухилення від оподаткування), найбільш вірогідною з яких є можливість порушення податкового законодавства, певні платежі до бюджету можуть не надійти чи надійти не в повному обсязі або несвоєчасно.

На нашу думку, розширений аналіз ймовірності виникнення податкових ризиків у сучасних фінансових правовідносинах може бути здійснений при використанні нижчезазначених загальнонаукових методів дослідження.

Передусім слід згадати про *метод історичного аналізу*, який полягає у визначенні ризику на підставі схожості:

– наступаючої чи існуючої соціально-економічної або політичної ситуації (чергового приходу до влади політичних сил чи конкретних осіб) із ситуацією, яка виникала в попередні роки;

– запровадження органами законодавчої чи виконавчої влади відповідної схеми посилення рівня податкового тиску на окремі категорії платників податків чи все населення країни, застосовуючи механізми непрямого оподаткування, зокрема підвищення ставок акцизів;

– прийняття нормативного документа, особливо у середині фінансового року, який внесе зміни до існуючого порядку суспільно-економічних відносин, в результаті чого в черговий раз погіршить становище платника податків чи знизить надходження коштів до бюджетів усіх рівнів.

Крім того, метод історичного аналізу доцільно використовувати у зворотному вивченні виявлених на практиці фактів невідповідності податкових стягнень їх прогнозованим розмірам і встановленні причин та зовнішніх ознак цих відхилень, які у подальшому, спираючись на історичний досвід, буде можливо використовувати для виявлення ризиків на ранніх стадіях адміністрування податків.

Базовий метод історичного аналізу доречно доповнює *аналітичний метод*, який передбачає використання таких технологій, як моделювання, тобто розгляд правової реальності з позицій соціального управління з використанням способів, у яких важливу роль відіграють закони необхідного розмаїття, співвідношення стимулів і антистимулів, сполучення зовнішнього регулювання і саморегулювання та аналіз причинно-наслідкових схем тощо.

Важливою особливістю застосування аналітичного методу при дослідженні податкових ризиків є можливість здійснення індивідуального опитування. Застосування такого прийому полягає у проведенні досліджень для виявлення симптомів настання ризиків, шляхом анонімних та відкритих опитувань учасників або потенційних учасників процесу оподаткування, щодо якого визначаються ризики (фізичних осіб-підприємців, посадових осіб підприємств, установ та організацій чи державних контролюючих органів, податкових агентів тощо). Однак світогляд, як сукупність поглядів, оцінок та принципів, що визначають загальне розуміння світу і місце людини в ньому [1], кожного з учасників опитування є конкретним продуктом певних соціальних і природних умов та обставин життя його носія або тієї частини суспільства, інтересам якої об'єктивно відповідають результати дослідження. Тому такі дослідження не можуть визнаватися як максимально об'єктивні.

Як висновок, слід зазначити, що фінансове право, як і будь-яка інша наука, здійснює пізнання фінансово-правових явищ та пропонує їх у формі фінансово-правових норм. Перехід українського суспільства до ринкової економіки окреслив проблему перегляду всієї системи науки фінансового

права, адже у сучасних умовах докорінно змінились парадигма права та виникла необхідність переосмислення фінансово-правових категорій, понять, з метою уточнення і поглиблення змісту їх традиційних, вилучення з її числа застарілих та відновлення не обґрунтовано вилучених у попередні роки.

Охарактеризовані методи пов'язані між собою і кожний із них може застосовуватися в поєднанні з іншими. Так, метод порівняльно-правового дослідження повинен спиратися на інші методи пізнання: формально-догматичний, історичний тощо, оскільки самотійно будь-який метод пізнання дає односторонню та не об'єктивну характеристику. Не зважаючи на багаточисельність методів дослідження, використаних наукою фінансового права для дослідження податкових ризиків, всі вони мають загальну основу, яка визначається загальною якістю того предмета, який вивчається і пізнається в суспільному середовищі, поведінка якого визначається в тому числі й нормами фінансового права.

В системі фінансового права характеристика методів дослідження галузевих категорій, зокрема податкових ризиків, їх зіставлення та аналіз особливостей кожного методу дають змогу зазначити, що актуальним є подальше комплексне дослідження правового феномена податкових ризиків з метою формування правового механізму мінімізації таких ризиків та закріплення його на нормативному рівні. Застосовуючи арсенал методології дослідження, у подальших наукових дослідженнях необхідно виходити з того, що на сьогодні теоретична складова податкового ризику є маловивченим явищем представниками вітчизняної фінансово-правової науки, що являє собою важливу передумову моделювання відповідних наукових пошуків та можливостей законодавчих новацій.

Список літератури:

1. Ткаченко В.Д. Порівняльне правознавство / В.Д. Ткаченко, С.П. Погребняк, Д.В. Лук'янов – К. : Істина, 2003. – 203 с.
2. Воронова Л.К. Фінансове право / Л.К. Воронова, Д.А. Бекерська. – К. : ВЕНТУРІ, 1995 – 324 с.
3. Пинская М.Р. Налоговый риск: сущность и проявления / М.Р. Пинская // Финансы. – 2009. – № 2. – С. 43–46.
4. Рева Т.М. Податковий менеджмент : навч. посіб. / Т.М. Рева. – К., 2005 – 301 с.
5. Курило В.І. Визначення поняття «податковий ризик» у податковому законодавстві України / В.І. Курило, В.В. Мушенко // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2015. – Вип. 213. – Ч. 1. – С. 181–187. – (Серія «Право»).

В статті охарактеризовані окремі елементи методології дослідження податкових ризиків в науці фінансового права і обґрунтовано пріоритетне застосування окремих методів дослідження.

Метод, методологія дослідження, податкові ризики, фінансове право.

This article describes some elements of the research methodology tax risks in the science of finance and reasonably priority use of certain methods.

The method, research methodology, tax risks, financial law.

